

Tomáš Jaroš

Zdanění příjmů v roce 2011

komplexní průvodce

-  **změny od 1. 1. 2011**
-  **komplexní zdanění fyzických osob**
-  **komplexní zdanění právnických osob**
-  **vazby zaúčtování v účetnictví
i ve vedení daňové evidence**
-  **názorné příklady z praxe**

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **trestně stíháno**.

Používání elektronické verze knihy je umožněno jen osobě, která ji legálně nabyla a jen pro její osobní a vnitřní potřeby v rozsahu stanoveném autorským zákonem. Elektronická kniha je datový soubor, který lze užívat pouze v takové formě, v jaké jej lze stáhnout s portálu. Jakékoliv neoprávněné užití elektronické knihy nebo její části, spočívající např. v kopírování, úpravách, prodeji, pronajímání, půjčování, sdělování veřejnosti nebo jakémkoliv druhu obchodování nebo neobchodního šíření je zakázáno! Zejména je zakázána jakákoliv konverze datového souboru nebo extrakce části nebo celého textu, umísťování textu na servery, ze kterých je možno tento soubor dále stahovat, přitom není rozhodující, kdo takovéto sdílení umožnil. Je zakázáno sdělování údajů o uživatelském účtu jiným osobám, zasahování do technických prostředků, které chrání elektronickou knihu, případně omezují rozsah jejího užití. Uživatel také není oprávněn jakkoliv testovat, zkoušet či obcházet technické zabezpečení elektronické knihy.



Copyright © Grada Publishing, a.s.

Edice Účetnictví a daně

Ing. Tomáš Jaroš

**Zdanění příjmů v roce 2011
komplexní průvodce**

Vydání odborné knihy schválila Vědecká redakce nakladatelství Grada Publishing, a.s.

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7, jako svou 4 304. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí
Sazba Jan Šístek
Odpovědná redaktorka Ing. Michaela Průšová
Počet stran 240
První vydání, Praha 2011
Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© **GRADA Publishing, a.s., 2011**

ISBN 978-80-247-3822-2 (tištěná verze)

GRADA Publishing: tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400, www.grada.cz

ISBN 978-80-247-7399-5 (elektronická verze ve formátu PDF) © Grada Publishing, a.s. 2012

Obsah

Předmluva	9
Seznam použitých zkratek	11
1. Úvod	13
2. Základní společné principy aplikace daně z příjmů	14
2.1 Poplatníci daně, plátcí daně a povinnost podat daňové přiznání	14
2.2 Zdaňovací období a období, za která vzniká povinnost podat DaP	15
2.3 Lhůty pro podání daňového tvrzení (přiznání)	16
2.4 Sazby daně z příjmů	18
2.5 Placení daně z příjmů a zálohy na daň	19
2.6 Vyměření daně a lhůty pro vyměření	20
3. Specifika zdaňování příjmů fyzických osob	22
3.1 Princip zdanění příjmů fyzických osob	22
3.2 Zdanitelnost příjmů u fyzických osob	23
3.3 Zdaňování příjmů ze závislé činnosti a funkční požitky	24
3.4 Zdaňování příjmů z nezávislých činností	33
3.5 Nezdanitelné části základu daně, slevy na dani a daňová zvýhodnění uplatnitelné výhradně u fyzických osob	44
3.6 Příklady k dílčímu základu daně ze závislé činnosti a z funkčních požitků dle § 6 ZDP	49
4. Specifika zdaňování příjmů právnických osob	52
5. Metodika stanovení základu daně a celkové daňové povinnosti u FO a PO – společná pravidla	55
5.1 Principy stanovení obecného základu daně FO a PO	55
5.2 Daňová účinnost výdajů (nákladů)	59
5.3 Další úpravy rozdílu mezi zdanitelnými příjmy a daňovými výdaji (náklady)	63
5.4 Položky odčitatelné od základu daně a položky snižující základ daně uplatnitelné FO i PO	67
5.5 Slevy na dani	72
5.6 Konstrukce tiskopisu přiznání k DPFO	72
5.7 Konstrukce tiskopisu přiznání k DPPO	73
6. Dlouhodobý majetek	74
6.1 Obecná část	74
6.2 Pořízení dlouhodobého majetku	79
6.3 Technické zhodnocení, opravy a udržování dlouhodobého majetku	85
6.4 Zahrnování dlouhodobého majetku do výdajů (nákladů) v průběhu používání – odpisování dlouhodobého majetku	94
6.5 Způsoby vyřazení dlouhodobého majetku	104
7. Leasing	115
7.1 Obecná část	115
7.2 Daňový režim uznatelnosti nájemného	116
7.3 Odpisování při leasingu	128

7.4	Technické zhodnocení, opravy a udržování dlouhodobého majetku v podmínkách leasingu	128
7.5	Uplatnitelnost dalších výdajů (nákladů) a položek snižujících základ daně při leasingu	131
8.	Operace s podnikem jako celkem	134
8.1	Prodej, vklad a nájem podniku	134
8.2	Přeměny obchodních společností a družstev	140
8.3	Likvidace obchodních společností a družstev	145
8.4	Úpadek u dlužníka a způsoby jeho řešení	148
9.	Zásoby	155
9.1	Obecná část	155
9.2	Pořízení a ocenění zásob	155
9.3	Vyřazení zásob	156
10.	Finanční majetek	163
10.1	Obecná část	163
10.2	Příjmy (výnosy) z držby finančního majetku	166
10.3	Příjmy z prodeje cenných papírů a podílů	171
10.4	Darování cenných papírů a peněžních prostředků	175
10.5	Vklad cenných papírů a peněžních prostředků do obchodní společnosti	175
11.	Zúčtovací vztahy (pohledávky a závazky)	177
11.1	Obecná část	177
11.2	Odpisování pohledávek u poplatníků, kteří vedou účetnictví	181
11.3	Tvorba opravných položek k pohledávkám u poplatníků, kteří vedou účetnictví	183
11.4	Postoupení pohledávek	188
11.5	Vklady pohledávek	190
11.6	Daňové dopady dalších operací s pohledávkami	192
11.7	Daňový režim související se závazky poplatníka	197
12.	Osobní náklady	201
12.1	Mzdové náklady	201
12.2	Pojistné na sociální a zdravotní pojištění	201
12.3	Zaměstnanecké benefity a ostatní osobní náklady	204
13.	Rekapitulace zásadních změn v oblasti daně z příjmů účinných od roku 2011	207
13.1	Zrušení osvobození příjmů z provozu „ekologických zdrojů a zařízení“ a další změny u provozovatelů „solárních zařízení“	207
13.2	Změny v důsledku uplatnění metody komponentního odpisování majetku	208
13.3	Změny u finančního leasingu a změna v časovém dopadu následného nesplnění podmínek daňové účinnosti nákladu	208
13.4	Zpřesnění podmínek uplatnění paušálních výdajů na dopravu	209
13.5	Změny v oblasti pohledávek, závazků a rezerv	210
13.6	Změny u fyzických osob přinášející dodatečné příjmy státního rozpočtu	210
13.7	Plátce daně, srážková daň a daň ze závislé činnosti	211
13.8	Ostatní změny ZDP	211

14. Příklady na vyplnění daňového přiznání k dani z příjmů	213
14.1 Příklad na vyplnění přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2010	213
14.2 Příklad na vyplnění přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2010	222
15. Přehled základních použitých právních předpisů	235
Seznam přehledů	237

Předmluva

Účelem této publikace je poskytnout čtenáři srozumitelnou a přehlednou formou a na řadě názorných příkladů a schémat stěžejní informace o základních principech zdaňování fyzických a právnických osob podnikatelského zaměření ve vazbě na účetnictví nebo daňovou evidenci. Z tohoto pohledu může publikace sloužit poplatníkům jako ucelená metodická příručka usnadňující řešení jednotlivých daňových situací a nebo jako jedna z pomůcek při vytváření podrobnější analytické evidence k jednotlivým výsledkovým účtům z hlediska daňového. Jednotlivé problematiky jsou vysvětlovány jak z pohledu fyzických a právnických osob tak z pohledu poplatníka, který vede daňovou evidenci či účetnictví. Díky tomuto členění tak čtenář může jednotlivá specifika jednoduše porovnávat. Publikace je z tohoto pohledu určena podnikatelům, účetním, daňovým poradcům, pracovníkům územních finančních orgánů, studentům a dalším zájemcům o problematiku, kteří v rámci své profese nebo studia potřebují zvládnout problematiku daně z příjmů komplexně.

Přestože se autor v rámci tématického členění snažil o maximální možnou obsažnost a praktičnost, nebylo s ohledem na rozsahové možnosti této publikace možné podrobněji rozebírat naprosto všechny případy, se kterými se může fyzická nebo právnická osoba setkat. Na základě zkušeností autora z přednáškové a metodické činnosti v dané oblasti však publikace přináší za přijatelnou cenu odpověď anebo alespoň logický návod, jak z hlediska daňového posoudit maximum konkrétních praktických případů.

Publikace byla zpracována podle právního stavu k 1.1. 2011. V rámci výkladu a zpracovaných příkladů nejsou zohledněny případné odlišnosti v účtování podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství, a to jednak z toho důvodu, že povinnost účtovat a sestavovat závěrku podle těchto standardů se podle § 19a zákona o účetnictví týká minimálního okruhu poplatníků a dále z toho důvodu, že z hlediska daňového se k těmto případným odlišnostem nepřihlíží (§ 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů a Pokyn D-295).

Seznam použitých zkratk

CP	cenné papíry podle zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, a podle ObchZ
ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard (České účetní standardy) pro podnikatele
DaP	daňové přiznání
DDaP	dodatečné daňové přiznání
DDHM	drobný dlouhodobý hmotný majetek – jde o zjednodušující označení pro dlouhodobý hmotný majetek s pořizovací cenou do 40 000 Kč, který není vymezen v § 26 odst. 2 ZDP jako hmotný majetek
DDNM	drobný dlouhodobý nehmotný majetek – jde o zjednodušující označení pro dlouhodobý nehmotný majetek s pořizovací cenou do 60 000 Kč, který není vymezen v § 32a ZDP jako nehmotný majetek
DE	daňová evidence
DHM	dlouhodobý hmotný majetek vymezený v § 7 a v § 69 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek vymezený v § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
DPH	daň z přidané hodnoty
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (účinnost od 1. 1. 2011)
DS	daňový subjekt
DZD	dílčí základ daně fyzické osoby
FO	fyzická osoba
HM	hmotný majetek vymezený v § 26 ZDP
IZ	zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů
MF	Ministerstvo financí
NM	nehmotný majetek vymezený v § 32a ZDP, zaevidovaný počínaje zdaňovacím obdobím, které započalo v roce 2004
NZO	neziskové organizace, které nejsou zřízeny nebo založeny za účelem podnikání
ObčZ	zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ObchZ	zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
OR	obchodní rejstřík
PHM	pohonné hmoty
PO	právnícká osoba
SCP	Středisko cenných papírů
VC	vstupní cena
VH	výsledek hospodaření (někdy bývá označován jako HV)
VoÚ	vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

ZC	zůstatková cena
ZČ	závislá činnost
ZD	základ daně
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZKV	zákon č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění do 31. 12. 2007
ZO	zdaňovací období definované zákonem o daních z příjmů
ZoPřem	zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (zákon je účinný od 1. 7. 2008)
ZoR	zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ZP	zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2010

1. Úvod

Daň z příjmů a zejména daň z příjmů právnických osob bývá mnohdy ve vztahu k ostatním daním označována jako královna daní. Toto označení nelze považovat v žádném případě za nadnesené. Ten, kdo se chce touto problematikou zodpovědně zabývat tak, aby dokázal na vzniklé problémy poskytnout skutečně kvalifikovanou odpověď, musí k tomu čerpat znalosti nejen ze samotného zákona o daních z příjmů, ale mnohdy také z účetních předpisů a z řady dalších navazujících obecně závazných předpisů, které objasňují právní podstatu vzniklých účetních a daňových případů. Zdánlivá složitost mnohých formulací zákona o daních z příjmů je v tomto kontextu často vyvolána objektivní složitostí řešené problematiky, kdy reálně není možné přijmout příliš zjednodušené formulace. Pokud v této souvislosti v budoucnu dojde k přijetí nového zákona o daních z příjmů, lze od něj možná očekávat potřebné zjednodušení a usnadnění orientace v zákoně, ale nikoliv opuštění dosavadních přístupů k řešení jednotlivých daňových situací. Zodpovědný zákonodárce totiž nemůže ze zákona vypustit systém „daňových brzd“, které se osvědčily a které poměrně účinně zabraňují celé řadě spekulativních jednání poplatníků. Diskutovat tedy lze o systematice zákona, o důvodnosti řady odlišností účetního a daňového pohledu či o jednodušším způsobu daňového řešení nejrůznějších přeceňovacích efektů (vklady majetku, právní nástupnictví...), nicméně to zásadní pravděpodobně zůstane.

Tato publikace je zaměřena na zdaňování tuzemských fyzických a právnických osob. S ohledem na rozmanitost možných zdaňovacích období u právnických osob ve smyslu § 17a zákona o daních z příjmů (kalendářní rok, hospodářský rok, účetní období delší než 12 po sobě jdoucích měsíců...) je pro jednoduchost text koncipován pro poplatníky, jejichž účetním i zdaňovacím obdobím je kalendářní rok (jichž je doposud naprostá většina). Pokud je však na některých místech uveden konkrétní rok, od kterého určitá úprava platí, je tím rovněž myšleno zdaňovací období započaté v tomto roce (pokud speciální přechodné ustanovení použití změny upravuje jinak, je to vždy v textu přímo uvedeno). Stejně tak pokud je na některém místě v publikaci pojednáváno z pohledu všech poplatníků o příjmech, mají se tím na mysli u poplatníka, který nevede účetnictví, příjmy a u poplatníka, který vede účetnictví, výnosy (viz. legislativní zkratka příjmů v § 18 odst. 1 ZDP). Z tohoto pohledu lze doporučit, aby si čtenář za účelem podrobnější orientace a za účelem ujištění se ve správnosti předkládaného výkladu opatřil i příslušná úplná znění zákonů, zejména zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dalších prováděcích předpisů zmíněných v publikaci. Jak to již v praxi bývá, výklady ke stejnému ustanovení se mohou lišit, zákon může být v průběhu roku i významně změněn a z těchto důvodů je také nutné chápat i tuto publikaci jako vodítko pro vytvoření vlastního názoru a nikoliv jako soubor jednou provždy daných pravd.

Publikace je tématicky členěna tak, že nejprve jsou v obecné rovině shrnuty základní principy zdaňování jednotlivých příjmů fyzických a právnických osob podnikatelského zaměření. Konkrétnější daňové režimy jsou pak na praktických příkladech rozebrány v rámci dalších kapitol věnovaných např. problematikám dlouhodobého majetku, leasingu, finančního majetku, zúčtovacím vztahům či operacím s podnikem. Na závěr je publikace doplněna o přehled změn zákona o daních z příjmů účinných pro rok 2011 a o příklady na vyplnění příznání k DPFO a DPPO.

2. Základní společné principy aplikace daně z příjmů

2.1 Poplatníci daně, plátcí daně a povinnost podat daňové přiznání

Poplatníky **daně z příjmů fyzických osob** jsou sice všechny fyzické osoby (§ 2 ZDP), ale ne všechny fyzické osoby mají povinnost podávat daňové přiznání. Podle § 38g ZDP má **povinnost podat přiznání k DPFO** pouze ta fyzická osoba:

- ☐ jejíž roční příjmy, které jsou předmětem DPFO, přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně nebo
- ☐ která vykazuje daňovou ztrátu.

Pokud jde o fyzické osoby **v zaměstnaneckém poměru**, které mají příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky podle § 6 ZDP, pak tyto FO **nemají povinnost** podávat DaP k DPFO za podmínky, že dosahují příjmy dle § 6 ZDP pouze od jednoho a nebo postupně od více plátců daně včetně doplatků mezd od těchto plátců, a to za podmínky:

- ☐ že **FO podepsala** u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani a současně
- ☐ **nemá jiné příjmy podle § 7 až 10 ZDP vyšší než 6 000 Kč** (do těchto příjmů se nepočítají příjmy od daně osvobozené a příjmy, z nichž je vybírána daň srážkou sazbou daně podle § 36 ZDP)

Za poplatníky **daně z příjmů právnických osob** se považují osoby, které nejsou fyzickými osobami, a dále organizační složky státu (§ 17 ZDP). Právnícké osoby jsou obecně vymezeny v § 18 ObčZ a patří mezi ně zejména obchodní společnosti (akciová společnost, společnost s ručením omezeným, komanditní společnost, veřejná obchodní společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení),¹ družstva (včetně evropské družstevní společnosti),² občanská sdružení, politické strany a politická hnutí, zájmová sdružení právnických osob, obecně prospěšné společnosti, komory, nadace a nadační fondy, obce, příspěvkové organizace, církve a náboženské společnosti. Od daně z příjmů právnických osob je absolutně osvobozena Česká národní banka.

Podle § 38m ZDP je povinna podat DaP k DPPO **každá PO** (i v případě, kdy je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta), a to s dále uvedenými výjimkami. DaP k DPPO v této souvislosti nepodávají:

- ☐ neziskové organizace (NZO), které:
 - nemají příjmy, které jsou předmětem daně, nebo

¹ **Evropské hospodářské zájmové sdružení** je právnickou osobou, která se zakládá smlouvou o sdružení a zapisuje se do obchodního rejstříku (viz zákon č. 360/2004 Sb.). Ze zákona vyplývá, že členové uvedeného sdružení ručí za závazky sdružení jako společníci veřejné obchodní společnosti. Z hlediska daňového používá uvedená právnická osoba podle ust. § 37a ZDP ustanovení pro stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti veřejné obchodní společnosti. **Evropská společnost** postupuje v daňovém řízení a při stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti obdobně jako akciová společnost.

² **Evropská družstevní společnost** postupuje při stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti a v daňovém řízení obdobně jako družstvo.

- mají pouze příjmy od daně osvobozené a příjmy, z nichž je vybírána srážková daň podle zvláštní sazby daně, a nebo nemá povinnost uplatnit postup dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 ZDP,
- ☐ veřejná obchodní společnost,
- ☐ zanikající nebo rozdělovaná obchodní společnost nebo družstvo za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do OR.

Z hlediska následného zdanění a rozsahu daňové povinnosti jednotlivých poplatníků je podstatné odlišit, zda FO nebo PO má na našem území bydliště nebo sídlo či nikoliv. U poplatníků, kteří mají bydliště nebo sídlo na území ČR (**rezidenti**), se daňová povinnost vztahuje na jejich celosvětové příjmy, tj. jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (tito poplatníci mají neomezenou daňovou povinnost). Na druhou stranu poplatníci, kteří nemají na území ČR své bydliště nebo sídlo (**nerezidenti** vymezení v § 2 odst. 3 ZDP a § 17 odst. 4 ZDP), mají omezenou daňovou povinnost a zdaňují tak v ČR pouze příjmy ze zdrojů na území ČR vymezené v § 22 ZDP. Podle § 37 ZDP má ale před ZDP přednost příslušná mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění, jíž je ČR vázána.

Nerezidentům může na území ČR vzniknout **stálá provozovna** (viz ust. § 22 odst. 2 ZDP). Stálá provozovna na území ČR může vzniknout např. v případech, kdy nerezident na území ČR zřídí dílnu, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. K tomu je nutno poznamenat, že v případech, kdy nerezident zřídil na území ČR staveniště či místo provádění stavebně-montážních projektů, je nutné pro účely vzniku stálé provozovny posoudit, zda jejich doba trvání přesáhla či nepřesáhla 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích, neboť stálá provozovna v těchto případech vzniká, pouze pokud doba trvání předmětného místa k výkonu činností přesáhne 6 měsíců.

Každý poplatník může vystupovat rovněž v roli plátce daně. **Plátcem** daně se rozumí osoba se sídlem nebo bydlištěm na území ČR, která podle ZDP odvádí správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od poplatníků nebo poplatníkům srazeny, nebo úhradu na zajištění daně (§ 38c ZDP).

2.2 Zdaňovací období a období, za která vzniká povinnost podat DaP

V případě **fyzických osob** zákon v § 5 odst. 1 ZDP připouští pouze jednu variantu zdaňovacího období, a to **kalendářní rok**.

V případě **právnických osob** může vzniknout celá řada variant zdaňovacího období. Podle ust. § 17a ZDP se za zdaňovací období u PO považují:

- ☐ kalendářní rok (období 12 po sobě jdoucích měsíců, které začínají prvním dnem měsíce ledna);
- ☐ hospodářský rok³ (období 12 po sobě jdoucích měsíců, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden);

³ Podle § 3 odst. 3 ZoÚ může účetní jednotka uplatnit hospodářský rok pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno.

- ☐ období od rozhodného dne přeměny⁴ do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byla přeměna zapsána v obchodním rejstříku;
- ☐ účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců⁵.

Dále pak v některých případech vzniká povinnost podat DaP za některá **kratší období**, a to např.:

- ☐ v případech vymezených v § 38m odst. 2 ZDP (např. u PO za kratší období před změnou účetního období),
- ☐ v případech vymezených v § 240 DŘ (v případě likvidace společnosti),
- ☐ v případech vymezených v § 244 DŘ (v případě insolvenčního řízení u FO i PO).

2.3 Lhůty pro podání daňového tvrzení (přiznání)

Přiznání k dani z příjmů lze podávat na schváleném tiskopise buď v listinné nebo i v elektronické podobě (viz internetové stránky České daňové správy, <http://cds.mfcr.cz>, nabídka „Daně elektronicky“). Podle § 136 DŘ (ve znění od 1. 1. 2011) ve vazbě na § 38m odst. 6 ZDP se DaP **za zdaňovací období** vymezené zákonem se podává:

- ☐ nejpozději **do 3 měsíců** po uplynutí zdaňovacího období (s ohledem na počítání lhůt dle § 33 DŘ lze v tomto případě podat přiznání za kalendářní rok 2010 do 1. 4. 2011),
- ☐ nejpozději **do 6 měsíců** po uplynutí zdaňovacího období (za kalendářní rok 2010 připadá tento termín na 1. 7. 2011), a to jedná-li se o poplatníka:
 - který má povinnost dle zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo
 - jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce (je-li příslušná plná moc k zastupování podána správci daně před uplynutím neprodloužené lhůty).

Právníkům osobám může mnohdy vzniknout povinnost podat DaP rovněž **za kratší než zdaňovací období**. Lhůty pro podání DaP za tato kratší období řeší § 38m odst. 3 ZDP, § 240 DŘ (v případě likvidace společnosti), § 244 DŘ (v případě insolvenčního řízení) – tyto lhůty jsou většinou měsíční (ev. 15denní). V § 38m ZDP jsou stanoveny např. následující lhůty pro podání DaP za kratší období:

- ☐ Za období vymezené v § 38m odst. 2 písm. a) ZDP, tj. za období předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno (není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku), se daňové přiznání podává podle § 38m odst. 3 písm. a) ZDP nejpozději **do konce měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí valné hromady nebo společníků anebo členské schůze**

⁴ Podle § 10 ZoPřem se za rozhodný den přeměny považuje den, od něhož se jednání zanikající společnosti nebo zanikajících společností považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti. Od rozhodného dne vede poplatník ve smyslu § 17 odst. 3 ZoÚ účetnictví jménem nástupnické organizace s tím, že ke dni svého právního zániku již neuzavírá účetní knihy, nesestavuje ÚZa a nepodává DaP.

⁵ Účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců může podle § 3 odst. 2 ZoÚ vzniknout např. v těchto případech:

- při změně účetního období, kdy si může účetní jednotka stanovit, že účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období bude delší než 12 měsíců;
- při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku, kdy si může účetní jednotka stanovit, že účetní období bude o příslušnou dobu delší než 12 měsíců.

družstva o fúzi nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, není-li rozhodný den fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku.

- ☐ Za období vymezené v § 38m odst. 2 písm. b) ZDP, tj. za období předcházející dni zápisu změny právní formy komanditní společnosti na jinou obchodní společnost nebo družstvo a změny právní formy akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo družstva na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, se daňové přiznání podává podle § 38m odst. 3 písm. b) ZDP **do konce měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den předcházející dni zápisu změny právní formy** komanditní společnosti na jinou obchodní společnost nebo družstvo a změny právní formy akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo družstva na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost.
- ☐ Za období vymezené v § 38m odst. 2 písm. c) ZDP, tj. za období předcházející změně zdaňovacího období např. z kalendářního roku na hospodářský rok nebo naopak, anebo za období předcházející změně ve vymezení hospodářského roku, nebylo-li dosud za toto období podáno daňové přiznání, se daňové přiznání podává podle § 38m odst. 3 písm. c) ZDP **do konce měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den předcházející prvnímu dni hospodářského roku nebo kalendářního roku.**

Zákonnou lhůtu lze na základě žádosti daňového subjektu prodloužit až o 3 měsíce (§ 36 DŘ). Zákon však u některých kratších lhůt stanovuje výjimky, kdy lhůtu prodloužit nelze (viz. oddíly 8.3 a 8.4 této publikace).

Pokud poplatník je současně **plátcem daně** nebo zálohy na daň srážené jiným poplatníkům je povinen podat **vyúčtování** této daně s tím, že:

- ☐ **vyúčtování** daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby se podává do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Pokud je s vyúčtováním spojena i povinnost odvést daň, je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání vyúčtování (§ 137 odst. 2 DŘ).
- ☐ **vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti** se podává do dvou měsíců po uplynutí kalendářního roku; pokud plátce daně podá toto vyúčtování elektronicky, je lhůta pro podání do 20. března (§ 38j odst. 4 až 7 ZDP).

Pokud DS nepodá **daňové přiznání** nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto **zpoždění je delší než 5 pracovních dnů**, vzniká mu **povinnost** uhradit pokutu (§ 250 DŘ) ve výši

- ☐ 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,
- ☐ 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo
- ☐ 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

Plátcí daně vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li **hlášení, vyúčtování**, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto **zpoždění je delší než 5 pracovních dnů**, ve výši:

- ☐ 0,05 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést za každý následující den prodlení,
- ☐ nejvýše však 0,5 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést.

Pokuta musí být uložena v intervalu **500 Kč (min) – 300 000 Kč (max)**. O povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru (viz. § 250 DR).

Příklad 2.1

Poplatník, který vede účetnictví mění účetní období z kalendářního roku na hospodářský rok vymezený od 1. 7. do 30. 6. dalšího roku. Datum změny účetního období – 1. 7. 2011.

Předpokládejme dále, že DaP nezpracovává daňový poradce a poplatníkovi nevzniká povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Do jakého termínu bude podávat DaP, v rámci nichž bude zdaňovat výsledek hospodaření, zjištěný za jednotlivá účetní období při tomto přechodu na hospodářský rok?

Řešení

Varianta 1: Účetní období předcházející změně < 12 měsíců

- ☐ **První** účetní období bude shodné s kalendářním rokem **2010**
 - lhůta pro podání DaP u FO i PO se řídí § 136 DR, tj. do 1. 4. 2011
- ☐ **Druhé** účetní období bude trvat **od 1. 1. 2011 do 30. 6. 2011**, tj. 6 měsíců
 - lhůta pro podání DaP FO se řídí § 136 DR, tj. do 2. 4. 2012 (1. 4. 2012 je neděle)
 - lhůta pro podání DaP PO se řídí § 38m ZDP, tj. do 31. 7. 2011

Varianta 2: Účetní období předcházející změně > 12 měsíců

- ☐ Účetní období bude trvat **od 1. 1. 2010 do 30. 6. 2011**, tj. 18 měsíců (využitelné u PO)
 - lhůta pro podání DaP PO se řídí § 136 DR (ve znění po 1. 1. 2011), tj. lhůta by končila 1. 10. 2011

2.4 Sazby daně z příjmů

Sazba daně z příjmů fyzických osob činí 15 %. Daň se pak počítá ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně (§ 15 ZDP) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34 ZDP) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů (§ 16 ZDP).

Sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 %. Daň se pak počítá ze základu daně sníženého o položky podle § 34 ZDP a § 20 odst. 7 a 8 ZDP, který se zaokrouhluje na celé tisíciokoruny dolů. V následujících případech je však stanovena sazba DPPO nižší:

- ☐ sazba daně ve výši 5 % je aplikována u investičního fondu⁶, u podílového fondu a u penzijního fondu nebo u instituce penzijního pojištění,
- ☐ sazba daně ve výši 15 % je aplikována u všech poplatníků na samostatný základ daně podle § 20b ZDP zaokrouhlený na celé tisíciokoruny dolů (tento samostatný základ daně vzniká u PO, pokud dosáhla tzv. dividendových příjmů ze zahraničí – viz samostatný oddíl této publikace).

Pro stanovení daně se použije sazba daně účinná k prvnímu dni ZO (§ 21 odst. 6 ZDP).

⁶ U investičního fondu, který v průběhu zdaňovacího období ukončil činnost, se použije nižší sazba daně jen na část základu daně stanoveného podle § 20a ZDP. Obdobně se postupuje u akciové společnosti, ze které v průběhu zdaňovacího období vznikl investiční fond.

Zvláštní sazba daně z příjmů, kterou vybírá plátce srážkou, činí dle § 36 ZDP:

- ☐ 15 % (z naprosté většiny příjmů zdaňovaných u zdroje srážkou vymezených v § 36 odst. 1 písm. a/ a b/ ZDP a § 36 odst. 2 ZDP),
- ☐ 5 % z nájemného u finančního leasingu, které plyne do zahraničí ze zdrojů v ČR (§ 36 odst. 1 písm. c/ ZDP),
- ☐ 50 % z příspěvku FO podle zákona upravujícího stavební spoření a státní podporu stavebního spoření, na který vznikl nárok v roce 2010 a který byl poukázán stavební spořitelně po 31. prosinci 2010 (§ 36 odst. 8 ZDP).

2.5 Placení daně z příjmů a zálohy na daň

Daň z příjmů je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování. Daň se nepředepíše a neplatí (§ 38b ZDP):

- ☐ nepřesáhne-li částku 200 Kč
- ☐ u FO, pokud celkové zdanitelné příjmy nečiní více než 15 000 Kč.

Daň z příjmů lze zaplatit ve vazbě na § 163 odst. 3 DŘ zejména:⁷

- ☐ bezhotovostním převodem;
- ☐ v hotovosti;
- ☐ přeplatkem na jiné dani.

Pro účely **placení záloh** na daň z příjmů je podstatné správně stanovit výši a periodicitu záloh placených v průběhu tzv. zálohového období a následně správně započítat zálohy zaplacené v průběhu zdaňovacího období na celkovou daňovou povinnost. **Zálohovým obdobím** se pro tyto účely rozumí období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období (§ 38a odst. 1 ZDP). V průběhu tohoto zálohového období se platí zálohy na daň z příjmů odvíjející se od tzv. poslední známé daňové povinnosti, kterou se rozumí naposled pravomocně stanovená částka daně správcem daně (viz § 38a odst. 1 ZDP).⁸ Zálohy na daň z příjmů zaplacené v průběhu zdaňovacího (nikoliv zálohového) období se po jeho skončení započítávají na úhradu skutečné výše daně (§ 38a ZDP).

Konkrétní výše zálohové povinnosti je pak v ust. § 38a ZDP upravena následovně:

- ☐ Pokud poslední známá daňová povinnost poplatníka nepřesáhla 30 000 Kč, a dále v případě obcí a krajů, se zálohy neplatí.
- ☐ Pokud poslední známá daňová povinnost poplatníka přesáhla 30 000 Kč, avšak nepřesáhla 150 000 Kč, se zálohy na daň na zdaňovací období platí, a to ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti; první záloha je splatná do 15. dne 6. měsíce zdaňovacího období a druhá je splatná do 15. dne 12. měsíce zdaňovacího období.

⁷ Podrobněji k placení daní viz webové stránky České daňové správy <http://cds.mfcr.cz>, nabídka „Placení daní“.

⁸ Jestliže se poslední známá daňová povinnost týkala jen části zdaňovacího období nebo zdaňovacího období delšího než 12 měsíců, je poplatník daně z příjmů právnických osob povinen si pro placení záloh dopočítat poslední známou daňovou povinnost tak, jako by se týkala zdaňovacího období v délce 12 měsíců. Propočet se provede tak, že poslední známá daňová povinnost, týkající se části zdaňovacího období nebo zdaňovacího období delšího než 12 měsíců, se vydělí počtem měsíců, za které poplatník pobíral příjmy podléhající dani, a násobí se dvanácti. Při změně poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období se zálohy do té doby splatné nemění.

- ☐ Pokud poslední známá daňová povinnost poplatníka přesáhla 150 000 Kč, se zálohy na daň na zdaňovací období platí, a to ve výši 1/4 poslední známé daňové povinnosti; první záloha je splatná do 15. dne 3. měsíce zdaňovacího období, druhá záloha je splatná do 15. dne 6. měsíce zdaňovacího období, třetí záloha je splatná do 15. dne 9. měsíce zdaňovacího období a čtvrtá záloha je splatná do 15. dne 12. měsíce zdaňovacího období.

Z ustanovení § 174 DŘ vyplývá, že v odůvodněných případech může správce daně stanovit zálohy nižší, popřípadě povolit výjimku daň zálohovat. Podání této žádosti nepodléhá správnímu poplatku ve smyslu zákona č. 634/2004 Sb.

Příklad 2.2

Poplatník daně z příjmů platil následující zálohy na daň:

☐ 15. 3. 2010	...	80 000 Kč
☐ 15. 6. 2010	...	100 000 Kč
☐ 15. 9. 2010	...	100 000 Kč
☐ 15. 12. 2010	...	100 000 Kč
☐ 15. 3. 2011	...	100 000 Kč

Dne 1. 4. 2011 podal daňové přiznání za ZO 2010, v němž vykázal celkovou daňovou povinnost ve výši 430 000 Kč. Jakou částku daně za ZO 2010 má k 1. 4. 2011 doplatit?

Řešení:

Daňová povinnost za ZO 2010 dle DaP	430 000 Kč
Zálohy zaplacené ve ZO 2010 (80+100+100+100tis. Kč)	380 000 Kč
Daňový nedoplatek vyplývající z DaP za O 2010	50 000 Kč

2.6 Vyměření daně a lhůty pro vyměření

Lhůty pro vyměření daně jsou obecně upraveny v ustanovení v § 148 DŘ (před 1. 1. 2011 byl aplikován § 47 ZSDP). Jedná se o prekluzivní (propadné) lhůty, s jejichž uplynutím je spojen zánik práva daň vyměřit nebo doměřit, pokud právo v propadné době nebylo uplatněno.

Obecná lhůta pro vyměření daně je tříletá a běží (počítá se):

- ☐ od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (takto se lhůta počítá, pokud běh lhůty začal běžet do 31. 12. 2010 – § 47 odst. 1 ZSDP a přechodná ustanovení k DŘ),
- ☐ ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného DaP (pokud běh lhůty začal běžet od 1. 1. 2011 – § 148 DŘ).

Od 1. 1. 2011 dále platí, že výše uvedená **lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok** pokud došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně k:

- ☐ podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
- ☐ oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
- ☐ zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,
- ☐ oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo
- ☐ oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

K dalšímu prodloužení výše uvedené lhůty může dojít v případech, pokud byla před uplynutím lhůty pro stanovení daně:

- ☐ zahájena daňová kontrola,
- ☐ podáno řádné daňové tvrzení nebo
- ☐ oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení.

V těchto vyjmenovaných případech **běží lhůta pro stanovení daně znovu** ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (§ 148 DŘ).

Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího „prvního“ počátku.

Ust. § 38r ZDP dále stanovuje např. tyto speciální delší lhůty:

- ☐ Pro **poplatníky, jimž byla poskytnuta investiční pobídka** formou slevy na dani dle § 35a nebo § 35b ZDP končí lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, ve kterém nárok na slevu vznikl, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto slevu uplatnit, současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období, v němž uplynula lhůta pro uplatnění nároku na slevu na dani (tj. od 10. roku, resp. u novějších případů příslibu investiční pobídky od 5. roku).
- ☐ Pro **poplatníky, kterým od roku 2008 vznikla daňová ztráta**, kterou lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně podle § 34 odst. 1 ZDP, končí lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit (týká se všech zdaňovacích období bez ohledu na to, jestli daňová ztráta již byla nebo nebyla uplatněna jako odčitatelná položka).