

Optimalizace daně z příjmů právnických osob ve vybrané společnosti

Andrea Hošpesová

Bakalářská práce
2017



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Andrea Hošpesová**
Osobní číslo: **M14871**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Optimalizace daně z příjmů právnických osob ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické a metodické poznatky zaměřené na problematiku daně z příjmů právnických osob.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Analyzujte stav daňové povinnosti za rok 2016.
- Navrhněte optimalizaci daně z příjmů v dané společnosti a prezentujte závěrečná doporučení.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

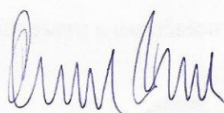
- BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola van, SCHELLEKENS, Marnix. European tax handbook 2015. 1st ed. Amsterdam: IBFD, 2015, 1104 s. ISBN 978-90-8722-313-7.
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 327 s. ISBN 978-80-7552-035-7.
- HNÁTEK, Miloslav a ZÁMEK, David. Daňové a nedaňové náklady 2016. 1. vyd. Praha: ESAP, 2016, 232 s. ISBN 978-80-905899-2-6.
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2016: Úplná znění platná k 1. 1. 2016. 25. vyd. Praha: Grada, 2016, 288 s. ISBN 978-80-271-0022-4.

Vedoucí bakalářské práce: Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví

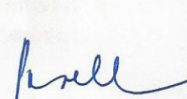
Datum zadání bakalářské práce: 15. prosince 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2017

Ve Zlíně dne 15. prosince 2016



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

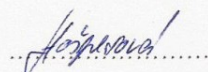
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 15.5.2014

Jméno a příjmení: ANDEA HADPEJOVA



podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zaměřuje na problematiku daně z příjmů právnických osob. Jejím hlavním cílem je analyzovat současnou situaci daňového zatížení u společnosti XY a posléze navrhnout efektivní řešení pro optimalizaci této daně.

Celá práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části jsou vymezeny základní pojmy z oblasti daní. Velká pozornost je věnována dani z příjmu právnických osob, konkrétně její charakteristice, stanovení základu daně a výpočtu. Teoretická část uvádí také možnosti daňové optimalizace. Závěrečnou kapitolu tvoří popis právnické formy, na jejímž základě vybraná společnost podniká.

Praktická část vychází z teoretických poznatků. V úvodu se zabývá představením společnosti, u které je následně provedena analýza daňové povinnosti. Výstupem analytické části jsou návrhy a doporučení na vhodnou daňovou optimalizaci.

Klíčová slova: daň z příjmů právnických osob, základ daně, daňová optimalizace, daňově uznatelné náklady, daňové přiznání, sazba daně

ABSTRACT

This thesis focuses on the issue of corporate income tax. The main aim is to analyse actual situation of the tax in a company XY and then propose effective solution for optimization of taxes.

The work is divided into theoretical and practical part. The theoretical part defines basic concepts. Great attention is paid tax on corporate income, specifically its characteristics, the tax base and calculation. The theoretical part presents also the possibilities of tax optimization. The final chapter describes a legal form of business.

The practical part is based on theoretical knowledge. A company is presented in the introduction, followed an analysis of tax liability. At the end are presented proposals to the relevant tax optimization.

Keywords: corporate income tax, tax base, tax optimization, tax deductible expenses, income tax return, tax rate

Touto cestou bych ráda poděkovala paní Ing. Pavle Špinlerové za poskytnutí potřebných dokladů pro zpracování bakalářské práce a za její spolupráci. Dále děkuji paní Mgr. Evě Kolářové, Ph. D. za poskytnutí cenných rad a čas, který mé bakalářské práci věnovala. V neposlední řadě také děkuji své rodině a příteli, kteří mi byli oporou a pomáhali mi během celé doby mého studia.

„Chcete-li vybudovat velký podnik, vybudujte nejdříve sebe.“

Tomáš Baťa

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 ÚVOD DO PROBLEMATIKY DANÍ.....	12
1.1 ZÁKLADNÍ DAŇOVÉ POJMY	12
1.1.1 Daň.....	12
1.1.2 Daňový subjekt.....	12
1.2 HISTORICKÝ VÝVOJ DANÍ.....	13
1.3 TŘÍDĚNÍ DANÍ.....	14
1.4 DAŇOVÝ SYSTÉM ČR	15
1.5 ZÁKLADNÍ FUNKCE DANÍ	19
2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	20
2.1 POPLATNÍK DANĚ	20
2.2 PŘEDMĚT DANĚ	21
2.3 OSVOBOZENÍ OD DANĚ	21
2.4 SAZBA DANĚ	21
2.5 REGISTRAČNÍ POVINNOST	23
2.6 ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ.....	23
3 ZÁKLAD DANĚ A STANOVENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	24
3.1 ZÁKLAD DANĚ.....	24
3.2 POLOŽKY ZVYŠUJÍCÍ DAŇOVÝ ZÁKLAD	24
3.3 POLOŽKY SNIŽUJÍCÍ DAŇOVÝ ZÁKLAD	24
3.4 VÝDAJE NA DOSAŽENÍ, ZAJIŠTĚNÍ A UDRŽENÍ PŘÍJMŮ	25
3.5 DAŇOVĚ NEUZNATELNÉ NÁKLADY.....	25
3.6 DARY.....	26
3.7 ODČITATELNÉ POLOŽKY	26
3.7.1 Daňová ztráta.....	27
3.7.2 Výzkum a vývoj	27
3.7.3 Odborné vzdělávání.....	28
3.8 SLEVA NA DANI.....	28
3.9 TRANSFORMACE VH NA ZÁKLAD DANĚ.....	29
4 DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ.....	30
4.1 TISKOPIS DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ.....	30
4.2 KDO PODÁVÁ DP	31
4.3 LHŮTA PRO PODÁNÍ DP	31
4.4 ZÁLOHY NA DAŇ	32
5 OPTIMALIZACE DANĚ Z PŘÍJMŮ.....	33
5.1 DAŇOVÉ ÚNIKY A STÍNOVÁ EKONOMIKA	33
6 SPOLEČNOST S RUČENÝM OMEZENÝM	35

6.1	CHARAKTERISTICKÉ ZNAKY.....	35
6.2	ZALOŽENÍ A VZNIK SPOLEČNOSTI.....	35
6.3	ORGÁNY S. R. O.	36
6.4	ÚČETNÍ POHLED	36
6.5	ZRUŠENÍ A ZÁNİK SPOLEČNOSTI	36
II	PRAKTICKÁ ČÁST	37
7	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY	38
7.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	38
7.2	ODBĚRATELÉ A DODAVATELÉ.....	39
7.3	SPOLEČNÍCI A ZAMĚSTNANCI.....	39
7.4	MAJETEK SPOLEČNOSTI	40
8	ÚČETNÍ POLITIKA SPOLEČNOSTI XY.....	41
8.1	ÚČETNÍ ZÁSADY A POSTUPY.....	41
8.2	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA.....	41
8.2.1	Rozvaha 2016.....	43
8.2.2	Výkaz zisku a ztráty 2016.....	45
9	ANALÝZA DAŇOVÉ POVINNOSTI ZA ROK 2016.....	47
9.1	VÝVOJ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ.....	47
9.2	ROZBOR NÁKLADOVÝCH A VÝNOSOVÝCH POLOŽEK.....	48
9.2.1	Nákladové položky	49
9.2.2	Výnosové položky	55
9.3	TRANSFORMACE VH NA ZÁKLAD DANĚ.....	56
9.3.1	Položky zvyšující základ daně	56
9.3.2	Položky snižující základ daně	57
9.3.3	Základ daně	57
9.4	ODČITATELNÉ POLOŽKY OD ZÁKLADU DANĚ	58
9.4.1	Daňová ztráta.....	58
9.5	VYČÍSLENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	59
9.5.1	Další údaje daňového přiznání	59
9.6	PODÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ.....	59
10	NÁVRHY A DOPORUČENÍ DAŇOVÉ OPTIMALIZACE.....	60
10.1	BENEFITY ZAMĚSTNANCŮ.....	60
10.1.1	Soukromé životní pojištění	60
10.1.2	Penzijní připojištění se státním příspěvkem.....	62
10.2	DARY.....	63
10.3	DAŇOVÁ POVINNOST PŘED A PO OPTIMALIZACI	64
	ZÁVĚR.....	65
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	66
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	68
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	69
	SEZNAM TABULEK	70

ÚVOD

Dnes a denně se všichni setkáváme s různými typy daní. Jedná se totiž o zákonem povinnou platbu hrazenou občany i organizacemi k financování veřejných potřeb. Běžný člověk se s nimi shledává v obchodech, kdy v ceně nákupu statku či služby hradí také daň z přidané hodnoty. Kromě toho lidé platí daň z nemovitých věcí, daně z tabákových výrobků, z piva, daně energetické a jiné. Podnikatel se s nimi setkává ve společnosti při používání firemního vozidla, při nákupu zboží, prodeji služeb nebo kupříkladu každoročně při placení daně z příjmů fyzických či právnických osob založených za účelem podnikání.

Daňový systém v České republice je velmi rozsáhlý a složitý. Neustále podléhá legislativním změnám, které je třeba pozorně sledovat. Běžný laik se v daňových reformách velmi těžce orientuje a často není schopen pochopit jejich výklad. Jak řekl sám Albert Einstein: „Na světě nejtěžší věc k pochopení je daň z příjmů“. Proto se tato bakalářská práce zabývá problematikou daní z příjmů, konkrétně se specializuje na právnické osoby.

Žádný daňový subjekt nechce platit vysoké daně, proto hledá možnosti k jejich optimalizaci takovým způsobem, aby nedošlo k daňovým únikům. Ke snížení daní vede mnoho legálních cest. Optimalizovat je lze využitím mezer zákonů, prostřednictvím slev na dani, výběrem vhodných odpisů majetku, využitím odčitatelných položek i dalšími možnými způsoby.

Tato bakalářská práce se zaměřuje na optimalizaci daně z příjmů právnických osob. Jejím úkolem je stanovit optimální daňovou povinnost pro vybranou společnost na základě analýzy daňové povinnosti. Práce je rozvržena na dvě části.

Teoretická část práce stručně vymezuje základní pojmy problematiky daní a blíže popisuje daňový systém České republiky. Největší pozornost však věnuje dani z příjmů právnických osob, možnostem její optimalizace a daňovému priznání. Teoretická část je zakončena popisem právnické formy, na jejímž základě společnost podniká.

Část praktická zpracovává teoretické poznatky. Popisuje vybranou společnost a její účetní politiku. Zahrnuje podrobnou analýzu nákladových a výnosových položek, které jsou klíčovým prvkem pro rozbor daňové povinnosti. Analýza vychází z interních zdrojů a daňového priznání poskytnutých vybranou společností. Výstupem analytické části jsou návrhy a doporučení na vhodnou daňovou optimalizaci.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Povinností každého podnikatelského subjektu je stanovit si svou daňovou povinnost a vyčíslenou daň odvést do státního rozpočtu. Žádný subjekt však nechce platit vysoké daně, proto usiluje o jejich snížení prostřednictvím využití vhodně zvolených nástrojů k jejich optimalizaci.

Hlavním cílem této bakalářské práce je optimalizovat daňovou povinnost ve vybrané společnosti. Tato bakalářská práce se skládá ze dvou částí, teoretické a analytické. Cílem teoretické části je provést průzkum literárních a internetových pramenů a zpracovat teoretické a metodické poznatky zaměřené na problematiku daně z příjmů právnických osob. Součástí teoretické části je také literární rešerše vybraných zdrojů.

V praktické části je vybraná společnost charakterizována a následně na základě interních zdrojů poskytnutých vybranou společností vypracována podrobná analýza daňové povinnosti za rok 2016. Analýza daňové povinnosti obsahuje rozbor nákladových a výnosových položek, proces transformace hospodářského výsledku na základ daně a další nezbytné procesy, které jsou základem pro stanovení daňové povinnosti. V závěru praktické části budou navržena opatření k efektivní daňové optimalizaci.

Metody zvolené pro zpracování bakalářské práce:

- kritická rešerše – kritické hodnocení názorů jednotlivých autorů,
- abstrakt – popis daňové problematiky vystihující její podstatu,
- analýza – rozdělení daňové povinnosti minulého roku na několik konkrétních částí s detailním popisem,
- syntéza – spojení jednotlivých analyzovaných částí v celek, na jehož základě budou prezentovány výsledky a doporučena případná opatření.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚVOD DO PROBLEMATIKY DANÍ

1.1 Základní daňové pojmy

1.1.1 Daň

Podle Kubátové (2015, s. 15-16) je daň charakterizována jako povinná a nenávratná platba, která jak zákon stanovuje, musí být odvedena do veřejného rozpočtu. Jedná se o platbu neúčelovou a také neekvivalentní. Neúčelovost daně lze chápat tak, že odvedená daň neslouží jako peněžní prostředek pro vládní účely, ale je součástí rozpočtových příjmů k financování různých veřejných potřeb. Podstatu neekvivalentnosti popisuje Klimešová (2014, s. 17). Ten, kdo daň v předepsané výši uhradil, nemá nárok požadovat jakoukoliv protihodnotu.

Klimešová (2014, s. 18) také uvádí jako typický znak daní jejich pravidelnost (měsíční či čtvrtletní daň z přidané hodnoty, každoroční daň z nemovitých věcí nebo daň z příjmů), výjimkou je například daň z nabytí nemovitých věcí. Ta se platí pouze při převodu nemovitosti.

1.1.2 Daňový subjekt

Dvořáková (2016, s. 23) definuje daňový subjekt jako osobu, která má povinnost platit daň. Daňové subjekty lze rozčlenit do dvou skupin:

- poplatník daně,
- plátce daně.

Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy a majetek podléhají dani. Za poplatníka se považuje zejména ten, kdo platí daň z příjmů fyzických či právnických osob.

Mluví-li se o plátcích daně, pak se jedná o osobu, která má závazek odvést správci daně vybranou daň od poplatníka. Příkladem může být zaměstnavatel. Za své zaměstnance odvádí měsíční zálohy na daň z příjmů, které jim jsou strhávány ze mzdy. Daň je také obsažena v cenách výrobků a služeb. Zákazník ji tedy zaplatí při svém nákupu. Proto lze jednoznačně za plátce daně označit i prodejce (Dvořáková, 2016, s. 23).

1.2 Historický vývoj daní

Nejstarší zmínku o daních nalezneme už ve starověku. První, kdo se důkladněji zaobíral teorií daní, byl Aristoteles. Zabýval se daňovou spravedlností, která podle něj funguje na principu solidarity. Tedy bohatí ze svého jmění platí více než chudí občané.

Ve středověku byl nejvýznamnější osobností Tomáš Akvinský. Věnoval se stejně jako Aristoteles daňové spravedlnosti. Ve své podstatě vyjádřil názor, že panovník má právo vybírat daně, pokud jsou rozděleny poctivě mezi všechny příslušníky společnosti. Na konci 17. století Thomas Hobbes vytvořil teorii ekvivalence. Ve své práci pojal daň jako protihodnotu za služby, které poskytoval stát jednotlivým občanům (Klimešová, 2014, s. 27).

Další výraznou osobností v oblasti daní se stal Adam Smith. Jedná se o ekonomického liberalistu a jednoho ze zastánců tzv. klasické politické ekonomie. V roce 1776 vydal své dílo „Pojednání o podstatě a původu bohatství národů“, v němž interpretoval veškeré své ekonomické poznatky. Je považován za objevitele tzv. „neviditelné ruky trhu“. Podle něj národní hospodářství funguje na principu svobody jednotlivců. Do dějin daní se Adam Smith zapsal především jako tvůrce čtyř daňových kánonů. Zahrnují daňové zásady, které se uplatňují až dodnes. Jde obzvláště o zásadu:

- spravedlnosti,
- určitosti,
- pohodlnosti placení,
- efektivnosti (Kubátová, 2015, s. 35).

Ve své práci zkoumal jednotlivé daně podle toho, jak se shodují s již zmiňovanými zásadami. Na základě svých úvah navrhl soustavu daní, neboli daňový pluralismus, pro chod a rozvoj hospodářské politiky státu (Kubátová, 2015, s. 35).

S příchodem konce 19. století převládá i nový směr, tzv. neoklasicismus. K největším zástupcům právě tohoto směru se řadí Arthur Cecil Pigou, Emil Sax, Knut Wicksell a další. Neoklasici zkoumali rovnováhu na dokonale konkurenčním trhu, přičemž se zaměřovali na poptávku individuálního spotřebitele (Kubátová, 2015, s. 35-39).

Díky hospodářské krizi, jež propukla koncem 20. a počátkem 30. let 20. století a zapříčinila obrovský nárůst nezaměstnanosti i velký krach měnového systému, vystřídala neoklasicismus doba keynesiánská. Představitelem této éry byl britský ekonom John Maynard Keynes. Vydal knihu „Obecná teorie zaměstnanosti, úroků a peněz“ a popsal v ní

svou novou rozpočtovou teorií zaměřenou na nízkou úrokovou míru a progresivitu daní. Keynesiánská politika převládala ve většině vyspělých zemí a byl jí přisuzován velký úspěch. Přelom 60. a 70. let však potvrdil obavy z toho, že v dlouhodobém působení směřuje k inflaci. Došlo tedy k návratu neoklasicismu, tzv. neokonzervativismu. Neokonzervativní ekonomie uvedla novou daňovou teorii, teorii strany nabídky. Tato daňová teorie získala celosvětový ohlas díky tzv. ozdravovací daňové politice. Ta se opírala o snížení daňového zatížení, čímž přispěla k vyšší pracovní aktivitě, úsporám a následně k jejich přeměně v investice (Kubátová, 2015, s. 35-39).

V současné době se prolínají jak názory neokonzervativní, tak i keynesiánské. Mimo to probíhají velké diskuse, které se týkají rovné daně. S ní přišli dva američtí ekonomové Alvin Rabuschka a Robert Ernest Hall. Rovná daň spočívá v lineárním zdanění příjmů. Upřednostňuje omezení odčitatelných položek, jejich eliminaci až na jednu jedinou. Navíc odmítá princip daňové solidarity. Zvýhodňuje tak občany s nejvyššími příjmy a naopak znevýhodňuje střední vrstvu obyvatel. Tato teorie však nikdy prosazena v USA nebyla. Rovnou daň užívala v minulosti pouze Slovenská republika, v současnosti se s ní lze setkat už jen u několika jihoamerických států, Ruska, Rumunska a některých méně vyspělých zemí (Klimešová, 2014, s. 31).

1.3 Třídění daní

Daně lze klasifikovat podle různých kritérií. Například Dvořáková (2016, s. 19) rozlišuje daně na přímé a nepřímé. U přímých daní podléhají zdanění příjmy poplatníka a jeho majetek. Sám poplatník si vyčíslí daňovou povinnost, kterou posléze odvádí. Oproti tomu nepřímé daně neberou v úvahu osobní situaci daňového subjektu, jsou součástí cen zboží a služeb. Nepřímé daně zpravidla do státního rozpočtu odvádí a vybírá jiná osoba nežli poplatník. Následující kapitola 1.4. Daňový systém uvádí konkrétní příklady přímých a nepřímých daní v daňové soustavě ČR.

Na rozdíl od Dvořákové Kubátová (2015, s. 20-22) popisuje více členění daní. Daně lze podle ní třídit nejen z hlediska dopadu na přímé a nepřímé, ale třeba také podle objektu na daně důchodové, ze spotřeby či z majetku.

Rozlišení daní může také záviset na charakteru veličiny. V tomto případě se pak daně rozlišují na kapitálové a běžné. Podstatou kapitálových daní je stav, jež se zjišťuje k určitému okamžiku. Může jím být množství peněz, stav nemovitosti, zboží na skladě, atd. Mezi daně kapitálové se řadí kupříkladu daň z nemovitosti. Základ daně běžné představuje toková

veličina. Ta se stanoví vždy za určitý časový úsek. Za tokovou hodnotu lze považovat produkt, důchod, přidanou hodnotu. K běžným daním patří tedy daně spotřební, z přidané hodnoty či daně z příjmů (Kubátová, 2015, s. 21).

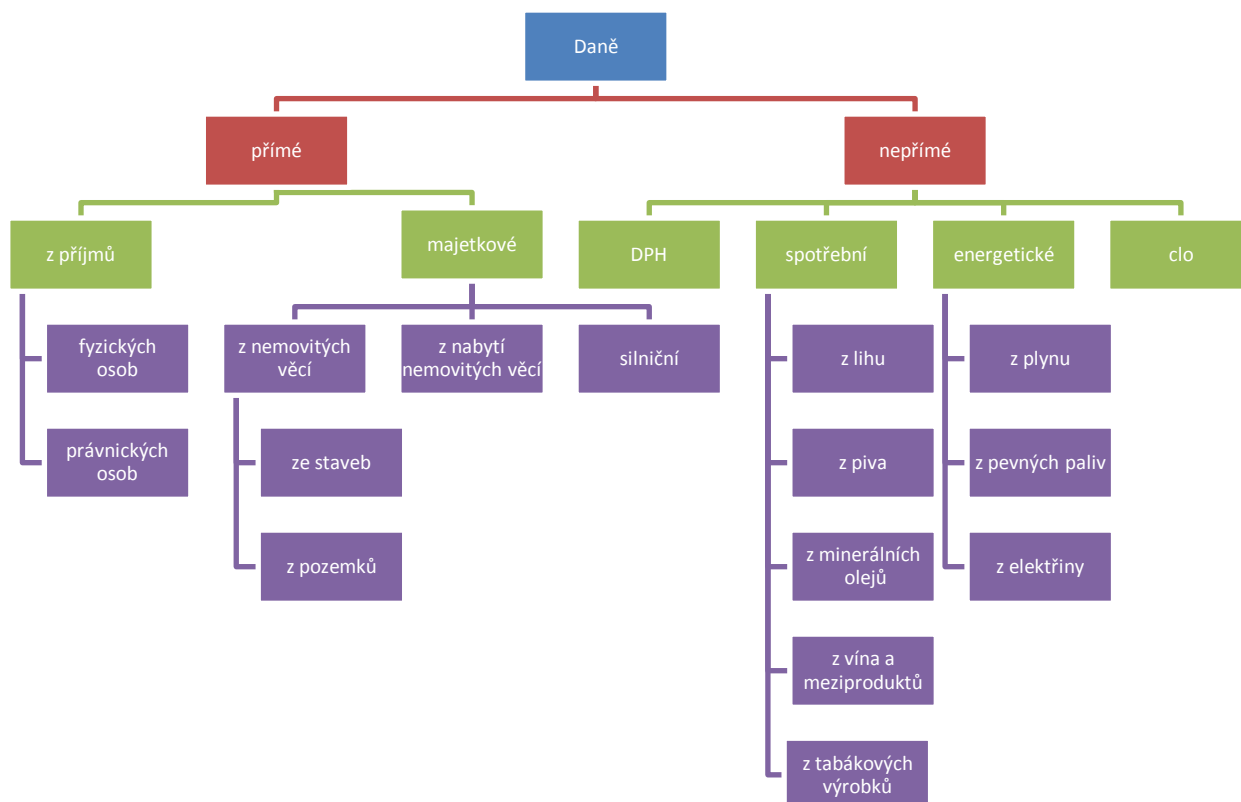
Dále lze třídit daně podle vztahu k platební schopnosti, tzn., jestli se daň váže ke konkrétnímu poplatníkovi a uvažuje o jeho solventnosti, nebo nemá vliv na poplatníkovu platební schopnost. Mezi ostatní hlediska diferencování daní patří také druh sazby, daňové určení či klasifikace OECD (Kubátová, 2015, s. 22-24).

1.4 Daňový systém ČR

Podle Klimešové (2014, s. 19) se pojmem daňový systém chápe souhrn všech daní existujících v našem státě. Daňová soustava dohlíží na plnění jednotlivých funkcí daní. Měla by být jednoduchá, spravedlivá, dostatečně stabilní a zároveň pružná při vývoji ekonomiky. Také by měla zajišťovat efektivnost zdanění, tzn. pokles nákladů zdanění na straně státu (náklady na orgány spravující daně) a na straně daňového subjektu v podobě nákladů na různé povinné záznamy, poradenskou činnost nebo mzdy odborných pracovníků.

Daňový systém České republiky se dělí do dvou kategorií, a to na daně přímé a nepřímé. K přímým daním se zahrnují se daně z příjmů jak fyzických, tak i právnických osob a daně majetkové – daň z nemovitých věcí, daň silniční a daň z nabytí nemovitých věcí (Misařová a Otavová, 2015, s. 13).

Nepřímé daně jsou obsaženy v cenách zboží a služeb. Zobrazují jeden ze stabilních zdrojů příjmů. Mezi daně nepřímé lze zařadit daň z přidané hodnoty, selektivní daň a daně energetické. Součástí nepřímých daní je i clo (Jurčík, 2015, s. 13).



Obr. 1 Daňová soustava ČR

(Jurčík, 2015; Vlastní zpracování)

Daně z příjmů

Po sociálním pojistném a dani z přidané hodnoty zauímají třetí místo mezi rozpočtovými příjmy daně z příjmů. V České republice existují dvě, jednak daň z příjmů fyzických osob, a jednak daň z příjmů právnických osob. U fyzických osob podléhají dani veškeré zdanitelné příjmy. Základ této daně se člení do pěti dílčích základů, kterým jsou přiřazeny příslušné druhy zdanitelných příjmů. Patří sem zejména závislá činnost, podnikání, kapitálový majetek, pronájem a další. Sazba daně u fyzických osob se od roku 2008 pohybuje na úrovni 15 %. Oproti tomu u daně z příjmů právnických osob činí sazba daně 19 % (Vančurová a Láchová, 2016, s. 58-59). Daní z příjmů právnických osob se blíže v této práci zabývá kapitola druhá.

Majetkové daně

Od roku 2014 se velmi výrazně změnila skladba majetkových daní. Daň dědická zanikla a daň darovací se stala součástí daně z příjmů fyzických osob (Jurčík, 2015, s. 12). Výraznou položku majetkových daní tvoří daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Daň z nemovitých věcí je výnosem obce, proto významnou roli hraje poloha nemovitost-

ti. Součástí této daně je daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek (Vančurová a Láchová, 2016, s. 60).

Daň z pozemků je vybírána u:

- orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů,
- hospodářských lesů, trvalých travnatých porostů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb,
- parcel využívaných k podnikání,
- pozemků sloužících pro zemědělskou prvovýrobu, lesní a vodního hospodářství,
- pozemků sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu,
- parcel pro ostatní druhy podnikání,
- stavebních pozemků,
- zastavěných ploch a nádvoří a
- dalších.

Sazba daně se odvíjí od typu pozemku, popřípadě od počtu obyvatel. Každá obec může na základě obecně závazné vyhlášky upravit koeficient populace. Koeficient lze zvýšit maximálně o jednu kategorii, nebo ho snížit o jednu až tři kategorie (Marková, 2016, s. 100). U daně ze staveb a jednotek tvoří základ výměra skutečně zastavěné plochy v m². Sazba daně je pevně stanovená a zvyšuje se o další nadzemní podlaží (Marková, 2016, s. 102).

Daň z převodu nemovitosti byla v nedávné době nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí. Jedná se o jednorázovou daň s převodem vlastnického práva. Základem této daně může být cena kupní nebo cena stanovená podle zákona o oceňování (Vančurová a Láchová, 2016, s. 60).

Oproti Vančurové a Láchové uvádí Marková (2016, s. 109) jako základ daně z nabytí nemovitých věcí nabývací hodnotu sníženou o uznatelný výdaj. Nabývací cenu blíže specifikuje Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

„Nabývací hodnotou může být:

- sjednaná cena,
- srovnávací daňová hodnota,
- zjištěná cena, nebo
- cena zvláštní.“

Daň silniční

Daň silniční je daní, která zatěžuje životní prostředí (Vančurová a Láchová, 2016, s. 62). Předmětem daně silniční jsou motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, která jsou:

- registrovaná v ČR,
- provozovaná v ČR a
- používaná buď poplatníkem daně z příjmů právnických osob, nebo poplatníkem daně z příjmů fyzických osob.

Řadí se sem i vozidla, jejichž povolená hmotnost nepřesahuje 3,5 tuny, a která slouží výlučně k přepravě nákladů. Tyto vozidla však musí být registrovaná v ČR.

Sazba daně je diferenciována dle objemu zdvihového motoru. U ostatních vozidel je základem daně součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet návěsů, nebo největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav. Záloha na daň se hradí do 15. dubna, 15. října a 15. prosince. Daňové přiznání pak podává poplatník nejpozději k 31. lednu následujícího kalendářního roku (Marková, 2016, s. 114-116).

Spotřební daně

Jedná se o daně výběrové, tzv. „selektivní“. Zdanění podléhají minerální oleje, líh, víno a meziprodukty, pivo a tabákové výrobky. Za předmět spotřební daně se považuje výroba i dovoz těchto komodit. Základem daně spotřební jsou měrné jednotky (Vančurová a Láchová, 2016, s. 61).

Daně energetické

Daně energetické mají blízký vztah k životnímu prostředí. Řadí se mezi ně daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. „Těmito daněmi se zatěžují dodávky energií konečnému spotřebiteli“ (Vančurová a Láchová, 2014, s. 61).

Daň z přidané hodnoty

Pokládá se za nejvýznamnější a nejsložitější z nepřímých daní. Tato daň se vztahuje na širokou oblast zboží a služeb, které podléhají zdanění. Vztahuje se obzvláště na:

- dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani s realizací v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani s realizací v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu s realizací v tuzemsku, a to osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,

- pořízení nového dopravního prostředku z JČS za úplaty osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s realizací v tuzemsku (Marková, 2016, s. 121).

U daně z přidané hodnoty se uplatňuje sazba daně ve třech úrovních:

- základní sazba daně 21 %,
- první snížená sazba daně 15 %,
- druhá snížená sazba daně 10 % (Marková, 2016, s. 136).

Příloha k zákonu o DPH obsahuje seznam zboží a služeb u jednotlivých typů sazeb.

Clo

Dávka, která je odváděna státu při přechodu zboží přes hranice jiného státu, se nazývá celní poplatek. Výběr cla kontroluje celní správa určité země. Podle pohybu zboží se člení clo na vývozní - při exportu zboží, dovozní - při importu zboží a tranzitní - při průchodu státem (Epravo.cz, © 1999-2017).

1.5 Základní funkce daní

Mezi hlavní funkce daní se řadí:

- fiskální funkce,
- redistribuční funkce,
- alokační funkce,
- stabilizační funkce.

Podstatou fiskální funkce je naplňování státního rozpočtu za účelem financování veřejných statků. Jedná se o nejdůležitější úlohu daní (Klimešová, 2014, s. 32-33).

Rozdělováním důchodů a bohatství v důsledku fungování trhu vznikají nepřiměřené rozdíly mezi životní úrovní jednotlivých vrstev obyvatel. Proto existuje redistribuční funkce daní, která se snaží o zmírnění těchto rozdílů (Klimešová, 2014, s. 32-33).

Alokační role představuje přerozdělení finančních prostředků z přebytkových oblastí (např. daně ekologické) do odvětví, kam jich trh poskytuje málo (kupř. školství).

Stabilizační funkce usiluje o redukci cyklických výkyvů v ekonomice ve prospěch zajištění cenové rovnováhy a dostatečné zaměstnanosti (Kubátová, 2015, s. 19).

2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Daň z příjmů právnických osob se řadí mezi daně přímé. Upravuje ji zákon č. 586/1992 o daních z příjmů, který vymezuje důležité pojmy týkající se této daně a stanovuje postup pro její výpočet.

Daň z příjmů patří k jedné z nejmladších u nás. Jejím předchůdcem byly daně výnosové (z pozemků, živností, domů). Postupem času se změnily v zástupné znaky, kupříkladu počet tovaryšů, velikost statku, atd. Daň z příjmů právnických osob jako taková vzniká spolu s rozvojem kvalitního účetnictví. K jejímu zavedení došlo v Prusku koncem 19. století. Pohybovala se na úrovni 4 %. V roce 1898 byla zavedena i u nás, pod názvem „daň z příjmů veřejně účtujících“. Její výše byla stanovena na 10 % (Kubátová, 2015, s. 187).

2.1 Poplatník daně

Podle §17 ZDP je poplatníkem daně z příjmů právnických osob:

- právnická osoba,
- organizační složka státu,
- podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem,
- fond – podílový, penzijní společnosti, svěřenský,
- jednotka založená či zřízena státem,
- fond ve správě Garančního systému finančního trhu (Marková, 2016, s. 21).

Poplatníci daně se dále člení v závislosti na místě vedení či sídla podnikání a podle účelu založení. Dělí se na daňové rezidenty a daňové nerezidenty.

Daňový rezident

Daňový rezident má své sídlo nebo místo vedení na území České republiky. Jeho daňová povinnost se vztahuje na příjmy celosvětové, tzn. nejen ze zdroje na území České republiky, ale i ze zahraničí. Jedná-li se o poplatníka, který není právnickou osobou, avšak je založen či zřízen na základě českých právních předpisů, má se za to, že má v České republice sídlo (Dvořáková, 2016, s. 26).

Daňový nerezident

O daňového nerezidenta se jedná v případě, že poplatník daně nemá sídlo na území České republiky, nebo pokud tak stanoví mezinárodní smlouva. Daňová povinnost takové osoby se vztahuje pouze na příjmy v České republice (Dvořáková, 2016, s. 26).

2.2 Předmět daně

Za předmět daně se u právnických osob považují příjmy z veškeré činnosti a ty, které plynou z nakládání s veškerým majetkem.

Zákon tyto příjmy blíže specifikuje. Mezi příjmy, které nenáleží do předmětu daně, patří příjmy získané nabytím akcií, u oprávněných osob získané s vydáním pohledávky. Také se sem řadí výnosy z činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů, výnosy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučiní přiznané Evropským soudem, příjmy zdravotních pojišťoven (pojistné, pokuty, penále, účelové dotace), a rovněž i příjmy společenství vlastníků jednotek (Marková, 2016, s. 21).

2.3 Osvobození od daně

Paragraf 19 ZDP uvádí daně, jenž za splnění určitých podmínek nemusí podléhat zdanění. Mezi osvobozené příjmy náleží obzvláště:

- členské příspěvky podle zakladatelských či zřizovacích listin, statutu, stanov,
- výnosy kostelních sbírek a příspěvky náboženských společností,
- příjmy České národní banky,
- podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání,
- příjmy z úroků z přeplatků, které způsobil správce daně či instituce sociálního zabezpečení,
- a jiné (Marková, 2016, s. 22-23).

V tomtéž paragrafu zákon taktéž uvádí podmínky důležité k osvobození těchto příjmů.

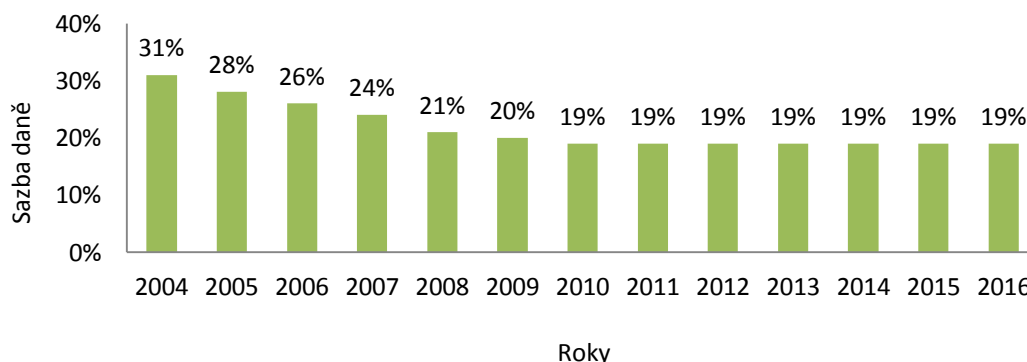
2.4 Sazba daně

Algoritmus, díky němuž lze vyčíslit daňovou povinnost, se nazývá sazba daně. V současné době sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 % (Vančurová a Láchova, 2014, s. 23).

Sazba daně je však v některých případech odlišná. V případě základního investičního fondu činí 5 %, u fondu penzijní společnosti 0 % a 15 % u samostatného základu daně (Marková, 2016, s. 25).

Co se týče vývoje sazby daně, do roku 2010 měla klesavý charakter. Za posledních 6 let se pohybuje na lineární úrovni. To znamená, že daň roste v závislosti na růstu základu, a to ve stejném poměru.

Vývoj sazby daně od roku 2004



Obr. 2 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v letech 2004-2016

(DůmFinanci.cz, © 2006-2017; Vlastní zpracování)

Velká pozornost je také věnována nominální sazba daně. Ta slouží v mezinárodním měřítku jako ukazatel daňového zatížení. Tento indikátor rozhoduje o zemích, v nichž bude investováno (Vančurová a Láchova, 2014, s. 23).

Právní předpisy Evropské unie žádným způsobem neovlivňují DPPO v jednotlivých členských státech. Následující tabulka prezentuje sazby daně platné od 1. ledna 2015 (Boeijen-Ostaszewska a Schellekens, 2015, s. 11).

Tab. 1 Sazby daně z příjmů právnických osob ve všech členských státech EU

(Boeijen-Ostaszewska a Schellekens, 2015, s. 11)

Země	Sazba (%)	Země	Sazba (%)
Rakousko	25	Itálie	27,5
Belgie	33	Lotyšsko	15
Bulharsko	10	Litva	15
Chorvatsko	20	Lucembursko	21
Kypr	12,5	Malta	35
Česká republika	19	Nizozemí	25
Dánsko	23,5	Polsko	19
Portugalsko	21	Rumunsko	16
Slovinsko	17	Španělsko	28
Estonsko	20	Finsko	20
Francie	33,33	Německo	15
Řecko	26	Maďarsko	19
Irsko	12,5	Švédsko	22
Slovensko	22	Velká Británie	20

2.5 Registrační povinnost

Registrací k daním z příjmů právnických osob se zabývá jak zákon o daních z příjmů v § 39a, tak i daňový řád v § 125 až 131.

Povinností každého subjektu, který nabyt oprávnění k provozování podnikatelské činnosti, je zaregistrovat se k daním, a to prostřednictvím formuláře Ministerstva Financí, u místně příslušného finančního úřadu (Mísařová a Otavová, 2015, s. 15).

Daňový subjekt musí v případě, že jeho účetní závěrka je ověřena auditorem, odeslat přihlášku k registraci pomocí datové schránky i s uznaným elektronickým podpisem. „Správce daně následně rozhodne o registraci ve lhůtě 30 dnů ode dne podání přihlášky“ (Dvořáková, 2016, s. 30).

Rozhodnutí správce daně obsahuje osvědčení, v němž se nachází daňové identifikační číslo. U právnické osoby se skládá ze znaku „CZ“ a dále pokračuje osmimístným identifikačním číslem. Daňový subjekt je zavázán uvádět ho na veškerých podáních u daní, u kterých se pod tímto číslem registroval (Vančurová a Láchová, 2016, s. 80).

Jedná-li se o daňového rezidenta, pak se musí registrovat do 15 dnů od svého vzniku, tedy od doby zápisu do obchodního rejstříku. Stejně tak i daňový nerezident, jenž má na území ČR stálou provozovnu. V případě, že dojde ke změně registrační údajů, pak by měl subjekt daně tuto změnu ohlásit do 15 dnů ode dne jejího vzniku (Dvořáková, 2016, s. 31).

2.6 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím se rozumí časový úsek, za který se spočítá a následně odvede daň. U daně z přidané hodnoty jde o měsíc či čtvrtletí, u daně z příjmů se jedná o dobu 12 měsíců (Dvořáková, 2016, s. 35).

Zákon o daních z příjmů vymezuje v §21a zdaňovací období právnických osob. Může jím být:

- a) kalendářní rok,
- b) hospodářský rok,
- c) období ode dne fúze, rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního či hospodářského roku,
- d) účetní období, je-li delší než 12 po sobě jdoucích měsíců (Marková, 2016, s. 26).

3 ZÁKLAD DANĚ A STANOVENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Stanovení daňové povinnosti nebývá v některých případech velmi jednoduché, proto se doporučuje řídit se zákonem o dani z příjmů, který se touto problematikou zabývá. Tento zákon definuje konkrétní položky upravující základ daně, u nichž mnohdy nebývá snadné rozhodnout, kam je zařadit.

3.1 Základ daně

Podle Dvořákové (2016, s. 105) i Kubátové (2015, s. 193) je výchozím bodem při stanovení základu daně účetní výsledek hospodaření. Ten představuje rozdíl mezi výnosy a náklady. Podstatné je, aby se jednalo o výsledek hospodaření před zdaněním, který není ovlivněn Mezinárodními účetními standardy ani účtovou skupinou 59. Pro stanovení základu daně je nezbytné upravit hospodářský výsledek o konkrétní položky. Jedná se o operace, které se buď přičítají, nebo odčítají.

U účetní jednotky základ daně představuje rozdíl, o který výnosy převyšují náklady. Podmínkou je respektování jejich věcné a časové souvislosti ve zdaňovacím období (Hnátek, 2015, s. 7).

3.2 Položky zvyšující daňový základ

Mezi položky zvyšující hospodářský výsledek se řadí:

- částky neoprávněně zkracující příjmy,
- částky, které nelze podle ZDP pojmout mezi výdaje (náklady),
- částky, uplatněné v předchozích obdobích, přičemž šlo o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a došlo k jejich porušení,
- částky, které snížily VH v předcházejících obdobích – opravy nesprávností,
- částky nezaplaceného pojistného za zaměstnance,
- přijaté úhrady smluvních pokut,
- částky zrušených rezerv,
- a jiné položky vymezené v § 23 odst. 3a (Marková, 2016, s. 27).

3.3 Položky snižující daňový základ

Položkami snižující výsledek hospodaření jsou obzvláště:

- rozdíl, o který smluvní pokuty zaúčtované do výnosů převyšuje částku přijatou,

- uhrazené částky, které je možno uplatnit jako výdaj,
- částky, jež byly nesprávně navýšeny příjmy,
- částky pojistného za zaměstnance, které byly připočitatelnou položkou, po jejich zaplacení,
- částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek,
- rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy DM, pokud účetní odpisy převyšují daňové (Marková, 2016, s. 28).

3.4 Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Základním krokem pro zjištění základu daně je uvážení, zda jsou náklady daňově uznatelné či nikoliv. Poplatník si může uplatnit z daňového hlediska ty položky, které uvádí §24 ZDP (Dvořáková, 2016, s. 157).

Pro uznání nákladů je nutné splňovat obecné podmínky. K nim patří, že příslušný náklad slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Náklad musí být zaúčtován do správného období a nesmí být vyloučen z daňové uznatelnosti. Užití nákladů pro podnikání musí být navíc patřičně prokázáno. Vede-li účetní jednotka daňovou evidenci, je důležité správně zaúčtovat nákladovou fakturu v souladu s účetními předpisy (Hnátek, 2015, s. 134).

Za daňově uznatelné náklady se z hlediska daně z příjmů považují:

- odpisy hmotného majetku,
- zůstatková cena hmotného majetku vyřazeného z důvodů škody jen do výše náhrad,
- členské příspěvky,
- výdaje na pracovní cesty,
- rezervy a opravné položky upravené zvláštním zákonem,
- zaplacená daň z nemovitých věcí,
- výdaje na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců a jejich péči o zdraví,
- škody v důsledku živelných pohrom nebo způsobené neznámým pachatelem,
- a další (Marková, 2016, s. 34-37).

3.5 Daňově neuznatelné náklady

Daňově neuznatelné výdaje upravuje § 25 ZDP. Lze mezi ně zahrnout:

- výdaje na pořízení hmotné majetku,
- výdaje na zvýšení základního kapitálu,

- penále, úroky z prodlení a pokuty,
- nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem ve formě příspěvku na sportovní akce, rekreační a zdravotnická zařízení,
- manka a škody přesahující náhrady,
- technické zhodnocení,
- náklady na reprezentaci,
- výdaje na pohonné hmoty a parkovné, s uplatněním paušálních výdajů na dopravu,
- daně placené za jiného poplatníka,
- a jiné (Marková, 2016, s. 39-40).

3.6 Dary

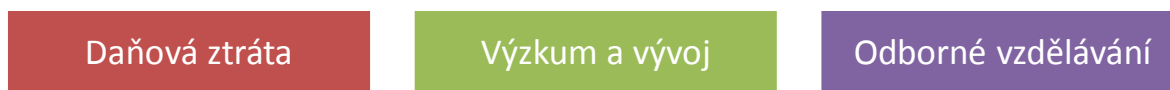
Podle Hnátky a Zámky (2016, s. 57) lze za dar považovat majetek, který je bezplatně poskytnut obdarovanému. Právnícká osoba může věnovat dar pouze na konkrétní účely, kupříkladu na vědu a vzdělávání, školství, podporu a ochranu mládeže či zvířat, na sociální a zdravotnické účely, pro charitu a jiné účely.

Dary u právnické osoby přibližuje § 20 odst. 8 Zákona o daních z příjmů. V něm se uvádí, že hodnota daru nesmí překročit 10 % ze základu poníženého o položky v § 34 (daňová ztráta, vývoj a výzkum). Dar musí být v minimální výši 2 000 Kč, jinak ho nelze uplatnit (Marková, 2016, s. 25).

Hnátek a Zámek (2016, s. 56) také neopomínají na posouzení daru z pohledu daňové účinnosti. Odkazují na § 25 odst. 1 písm. t ZDP, kde dar za splnění určitých předpokladů spadá do nákladů daňově neuznatelných.

3.7 Odčitatelné položky

Každý daňový subjekt si může od základu daně odečíst určité položky. Níže uvedené schéma zobrazuje, které z nich to jsou.



Obr. 3 Položky snižující ZD

(Vlastní zpracování)

3.7.1 Daňová ztráta

První a nejvýznamnější z těchto položek se nazývá daňová ztráta. Definuje se jako rozdíl příjmů a daňově uznatelných výdajů, přičemž výsledkem je hodnota záporná. Daňová ztráta se nachází výlučně v daňovém přiznání k dani z příjmů, nikoliv v účetnictví. Proto by účetní jednotka měla vést samostatné záznamy o aktuální výši a době uplatnění této ztráty. Ke vzniku této odčitatelné položky může dojít jak v minulých letech, tak i v současném zdaňovacím období (Pilařová a Pilátová, 2016, s. 139).

V zákoně o dani z příjmů se daňovou ztrátou zabývá § 38n. Ten zdůrazňuje podmínky, za jakých může být použita. Uplatněna smí být, jestliže:

- vznikla a byla vyměřena,
- nedošlo v období, ke kterému se ztráta uplatňuje, k podstatné změně ve složení členů obchodní korporace,
- nenastala změna struktury výnosů o více než 20 % (Marková, 2016, s. 62).

Podstatnou změnou se má na mysli zvýšení základního kapitálu či hlasovacích práv o více než 25 %, nebo získání rozhodujícího vlivu ve společnosti. Dále se analyzují výnosy za období, kdy se hodlá ztráta uplatnit. Je třeba porovnat výnosy (tržby za zboží a vlastní výkony) za aktuální období a zároveň za dobu vyměření ztráty s výnosy v současném období bez ohledu, zda byly provozovány v období, kdy daňová ztráta vznikla. Přesáhne-li tento poměr 80 %, pak je možné ztrátu uplatnit (Pilařová a Pilátová, 2016, s. 140-141).

Ztrátu lze použít maximálně v 5 zdaňovacích obdobích následujících po období, za které se vyměřuje. V případě, že daňový subjekt není schopen posoudit, zda splňuje výše uvedené podmínky, může požádat správce daně o tzv. závazné posouzení (Dvořáková, 2016, s. 132).

3.7.2 Výzkum a vývoj

Jedná se o výdaje vynaložené na uskutečnění určitého projektu za účelem výzkumu a vývoje. Podmínkou pro jejich uplatnění je, že k financování plánu nesmí přispět veřejné zdroje. Na výzkum a vývoj lze odečíst hodnotu max. 110 % ve výši nákladů, jestliže se předpokládá nárůst těchto nákladů v průběhu implementace projektu. Jinak odpočet činí 100 %. Odečíst si výzkum a vývoj od základu daně může daňový subjekt nejpozději do 3 následujících období (Vančurová a Láchová, 2016, s. 137).

3.7.3 Odborné vzdělávání

Odpočet na podporu odborného vzdělávání v sobě zahrnuje podporu na pořízení majetku za účelem odborného vzdělávání a podporu výdajů vynaložených na studenta v rámci jeho odborného vzdělávání. K jeho uplatnění je třeba splnění mnoha podmínek. Jejich bližší popis podává § 34f až 34h ZDP a další speciální předpisy vydané Ministerstvem financí a Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy (Pilařová a Pilátová, 2016, s. 143).

3.8 Sleva na dani

Sleva na dani je jedním z optimalizačních nástrojů, díky němuž si lze přímo snížit daňovou povinnost, a to v maximální výši. Ke slevám, které může právnická osoba při stanovení daně použít, patří zejména sleva na zaměstnance se zdravotním postižením (Pilařová a Pilátová, 2016, s. 143).

Zaměstnavatel při výpočtu slevy na dani může uplatnit:

- 18 000 Kč za pracovníka s lehčím zdravotním postižením,
- 60 000 Kč za zaměstnance s těžším zdravotním pojištěním.

Jestliže se sleva poskytuje v poměrné výši, k těmto částkám je třeba spočítat ještě průměrný přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením. Lze tak učinit podílem celkového počtu odpracovaných hodin, vyplývajících z rozvržení pracovní doby, a ročního fondu pracovní doby. Nutno podotknout, že existují výjimky, které se do celkového počtu hodin nezapočítávají, například dočasná pracovní neschopnost, neomluvená nepřítomnost v zaměstnání, a jiné. Výsledek se zaokrouhlí na dvě desetinná místa a vynásobí slevou (Dvořáková, 2016, s. 141).

Další možností vedoucí k redukcí daní je uplatnění investičních pobídek. Tuto slevu poprvé může právnická osoba použít, splní-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem. Poplatník musí v nejvyšší možné míře uplatnit:

- všechny odpisy, přičemž nesmí dojít k jejich přerušení během užívání slevy,
- položky odčitatelné od základu daně, které uvádí § 34 ZDP,
- opravné položky k pohledávkám (Marková, 2016, s. 49).

Více podmínek, za jakých lze využít investičních pobídek, je uvedeno v § 35a ZDP.

Slevu lze aplikovat po dobu 10 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. „Poskytuje se v částce, která se vypočítá jako součin sazby daně a základu upraveného o položky snižující-

cí základ daně (včetně daru) a o rozdíl, o který úrokové příjmy v základu daně převyšující s nimi související výdaje (náklady)“. Vypočtená částka se zaokrouhlí na celé koruny dolů (Mísařová a Otavová, 2015, s. 131).

3.9 Transformace VH na základ daně

Proto, aby mohla být správně určena daňová povinnost, je třeba při transformaci výsledku hospodaření před zdaněním na základ daně rozlišovat daňovou účinnost a neúčinnost nákladů a výnosů, popřípadě pozorovat na jakých účtech jsou vedeny. Z toho vyplývá, že přeměna na základ daně se zakládá především na položkách, které zvyšují či snižují výsledek hospodaření. Touto úpravou dochází ke stanovení obecného základu daně, jímž může být i ztráta. Při kladném základu daně lze uplatnit odčitatelné položky. Následně je základ daně zaokrouhlen na 1000 dolů a vynásoben sazbou daně z příjmů právnických osob, která v současné době činí 19 %. Tím se vyčíslí daňová povinnost. Od ní lze ještě odečíst slevy na dani a zálohy zaplacené ve zdaňovacím období. Výsledkem celého výpočtu je přeplatek či nedoplatek na dani, jež musí daňový subjekt odvést do státního rozpočtu (Dvořáková, 2016, s. 108).

Tab. 2 Transformace výsledku hospodaření na základ daně

(Vlastní zpracování)

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním (výnosy – náklady)	
+	Položky zvyšující VH
-	Položky snižující VH
=	Obecný základ daně (daňová ztráta)
-	Odčitatelné položky od základu daně (ztráta, výzkum a vývoj, vzdělávání)
=	Snížený základ daně
-	Položky snižující ZD (dary)
=	Výsledný základ daně zaokrouhlený na 1 000 Kč dolů
*	Sazba daně
=	Daň
-	Slevy na dani
=	Konečná daň
-	Zaplacené zálohy
NEDOPLATEK/PŘEPLATEK NA DANI	

4 DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ

Daňové přiznání představuje formulář, v němž si sám daňový subjekt na základě přiznaných příjmů stanoví a vypočte daň, případně uvede další okolnosti nezbytné k vyměření daně (Mísařová a Otavová, 2015, s. 15). Během zdaňovacího období platí zálohy na dani a po podání daňového přiznání, je mu správcem daně uložena povinnost uhradit nedoplatek, nebo v opačném případě je mu vrácen přeplatek na dani. Daňové přiznání je možné podat i elektronicky.

Daňový řád rozeznává tři typy daňového přiznání:

- řádné,
- opravné,
- dodatečné (Dvořáková, 2016, s. 35).

4.1 Tiskopis daňového přiznání

Tiskopis daňového přiznání obsahuje záhlaví a pět oddílů. Během jeho vyplňování se daňový subjekt může řídit Pokyny k jeho vyplnění. V záhlaví musí být uvedeno, jakému finančnímu úřadu a za jaké období se daňové přiznání podává, daňové identifikační číslo, a hlavně o jaký druh daňového přiznání se jedná. V prvním oddíle je nezbytné vyplnit data o poplatníkovi – název a sídlo poplatníka, zda má povinnost svou účetní závěrku ověřit auditorem, popř. zda přiznání zpracovává daňový poradce (Illetško a Děrgel, 2015, s. 16).

Druhý oddíl pak blíže specifikuje výpočet daně z příjmů právnických osob. Na řádcích 10 až 170 dochází k transformaci výsledku hospodaření na základ daně (Illetško a Děrgel, 2015, s. 17). Přílohy k této části daňového přiznání blíže vymezují jednotlivé řádky. Zahrnují daňové neuznatelné náklady, odpisy hmotného a nehmotného majetku, odpis pohledávek, daňovou ztrátu, odpočty na podporu výzkumu a vývoje, dále pak dary a slevy na dani, a v neposlední řadě zápočty daně zaplacené v zahraničí. Oddíl druhý pokračuje řádky 200 až 360, které upravují základ daně. Dále je vyčíslena daň a odečteny případné slevy (Illetško a Děrgel, 2015, s. 22-23).

Třetí úsek DP nebyl obsazen. Čtvrtá část slouží pro podání dodatečného daňového přiznání, tzn., pokud poplatník zjistil nesprávnou výši vypočtené daně a současně zmeškal lhůtu pro podání řádného daňového přiznání. Dodatečně DP musí být předloženo finančnímu úřadu do konce měsíce, který následuje po měsíci, v němž zjistil nesprávnou výši stanovené daně. Může ho podat daňový subjekt maximálně do tří let od termínu, v němž mělo být

podáno řádné přiznání. Vzniká-li daňovému subjektu nedoplatek, je povinen ho ve stejné lhůtě v jaké podává dodatečné přiznání, uhradit. Vznikne-li mu přeplatek, pak musí o něj požádat. Vrácen mu bude do 30 dnů ode dne vyměření nové daně (Mísařová a Otavová, 2015, s. 15).

Pátý oddíl uvádí částku, která byla zaplacená na zálohách. Ty jsou odečteny od vyčíslené daně a dochází k jejímu zajištění, tzn. vyměření přeplatku či nedoplatku. Nutno podotknout, že o vrácení přeplatku je třeba zažádat. Tiskopis daňového přiznání je zakončen prohlášením poplatníka o úplnosti a pravdivosti uvedených dat, což stvrzuje poplatník svým podpisem. Nepostradatelnou přílohou k daňovému přiznání je účetní závěrka (Illetško a Děrgel, 2015, s. 23).

Ještě existuje opravné daňové přiznání, o němž se mluví v momentě, kdy daňový subjekt zjistil v již podaném přiznání chybu a dosud neuběhla lhůta pro podání řádného daňového přiznání. V tomto případě finanční úřad přihlíží pouze k opravnému přiznání, nikoliv k tomu předešlému (Dvořáková, 2016, s. 36).

4.2 Kdo podává DP

Daňové přiznání je povinna podat v podstatě každá právnická osoba, u které to stanoví zákon, nebo kterou vyzval správce daně (Illetško a Děrgel, 2015, s. 2).

Daňové přiznání nemá povinnost podat:

- veřejně prospěšný poplatník, jehož příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozené, z nichž se daň vybírá srážkou,
- společenství vlastníků jednotek, nejsou-li příjmy předmětem daně nebo jsou osvobozeny,
- veřejná obchodní společnost,
- zanikající či rozdělovaná obchodní korporace v době od rozhodného dne přeměny do doby, kdy dojde k zápisu do obchodního rejstříku (Dvořáková, 2016, s. 41).

Podle Dvořákové (2016, s. 41) povinnost podat daňové přiznání vzniká v případě tvorby daňové ztráty, i pokud ZD bude činit 0 Kč.

4.3 Lhůta pro podání DP

Poplatník daně má povinnost podat daňové přiznání věcně i místně příslušnému úřadu ve lhůtě stanové v zákoně. Konkrétně u právnických osob se podává do 3 měsíců po

uplynutí zdaňovacího období. V okamžiku, kdy daňovému subjektu zpracovává a podává příznání advokát či daňový poradce, nebo má účetní závěrku ověřenou auditorem, pak se DP podává do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období (Dvořáková, 2016, s. 35).

Tuto lhůtu lze prodloužit, a to:

- o 3 měsíce na žádost poplatníka nebo z podnětu správce daně,
- o 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud o to daňový subjekt požádá a plynou-li mu příjmy ze zahraničí (Dvořáková, 2016, s. 37).

Za podání DP po nejzazším termínu náleží poplatníkovi sankce ve výši 0,05 % až 5 % ze stanovené daně za každý následující den prodlení. V případě daňové ztráty je to 0,01 % až 5 % za každý den prodlení. Pokuta nesmí překročit částku 300 000 Kč. Je-li daňovému subjektu předepsána k úhradě daň nižší než 200 Kč, pak mu podle zákona nevzniká povinnost daň uhradit (Mísařová a Otavová, 2015, s. 20).

4.4 Zálohy na daň

Výše a frekvence záloh daně z příjmů právnických osob vychází z poslední známé daňové povinnosti. Přičemž poslední známou daňovou povinností se rozumí poslední vyměřená daň, současně se jedná o částku uvedenou v posledním daňovém příznání (Vančurová a Láchová, 2016, s. 144).

Zálohy jsou hrazeny v průběhu zálohového období, které ovšem není v souladu se zdaňovacím obdobím. Zálohové období lze chápat jako časový úsek, který začíná dnem následujícím po posledním dni lhůty pro podání DP a končí posledním dnem lhůty pro podání DP za následující zdaňovací období (Dvořáková, 2016, s. 53). Následující tabulka sumarizuje pravidla ke stanovení záloh.

*Tab. 3 Výše a splatnost záloh
(Vančurová a Láchová, 2016; Vlastní zpracování)*

Poslední známá daňová povinnost	Výše zálohy	Splatnost záloh
$D \leq 30\,000\text{ Kč}$	0	-
$30\,000\text{ Kč} < D \leq 150\,000\text{ Kč}$	40 % D	15. 6. a 15. 12.
$D > 150\,000\text{ Kč}$	25 % D	15. 3., 15. 6., 15. 9. a 15. 12.

5 OPTIMALIZACE DANĚ Z PŘÍJMŮ

Každý daňový subjekt se snaží o to, aby jeho daň byla co nejnižší. Daňová optimalizace slouží jako nástroj, jehož prostřednictvím lze redukovat základ daně a minimalizovat tak daňovou povinnost. Jedná se o nástroj, který je v souladu se zákonem.

Efektivní daňová optimalizace tedy využívá daňových úlev, nedokonalostí v daňových zákonech i s nimi souvisejících směrnicích (Klimešová, 2014, s. 47). Patří sem i různé účetní triky jako využití rezerv, opravných položek, odpisů a jiných. Uspořené prostředky podnikatelů lze použít k dalšímu rozvoji firmy (Peníze.cz, © 2000 – 2017).

Od daňové optimalizace se odlišuje pojem daňový únik. Podstatné je, že se jedná o nelegální činnost, za kterou může být daňový subjekt sankcionován. V jaké míře, to závisí na rozsahu neodvedené či zkrácené daně a také na prokázání, že jde o záměrné porušení zákona. Pokud se prokáže, že nešlo o úmyslný trestní čin, pak finanční úřad daň doměří a připočítá úroky i penále. Následující tabulka uvádí možnosti daňové optimalizace a nelegálních daňových úniků (Klimešová, 2014, s. 48).

*Tab. 4 Hranice mezi daňovou optimalizací a nelegálním daňovým únikem
(Klimešová, 2016)*

Daňová optimalizace (legální)	Nelegální daňový únik
Osvobození od daně	Neúmyslné – neznalost, nedbalost, složitost zákonů
Sleva na dani	Úmyslné (menšího rozsahu)
Způsob odpisů u majetku	Úmyslné – trestný čin (škoda nad 50 tis. Kč)
Podpora výzkumu a vývoje	Šedá a černá ekonomika, nelegální podnikání
Mezery v daňových zákonech	Falšování účetních záznamů

Legálně minimalizovat daňovou povinnost lze využitím daňových rájů, vytvořením daňových rezerv, využitím smluv o zamezení dvojího zdanění, vyhnutí se daním díky nedokonalostem v daňových či jiných zákonech, daňovou úsporou ve formě slev na dani, odčitatelných položek či vhodnou volbou odpisování (Klimešová, 2016, s. 55).

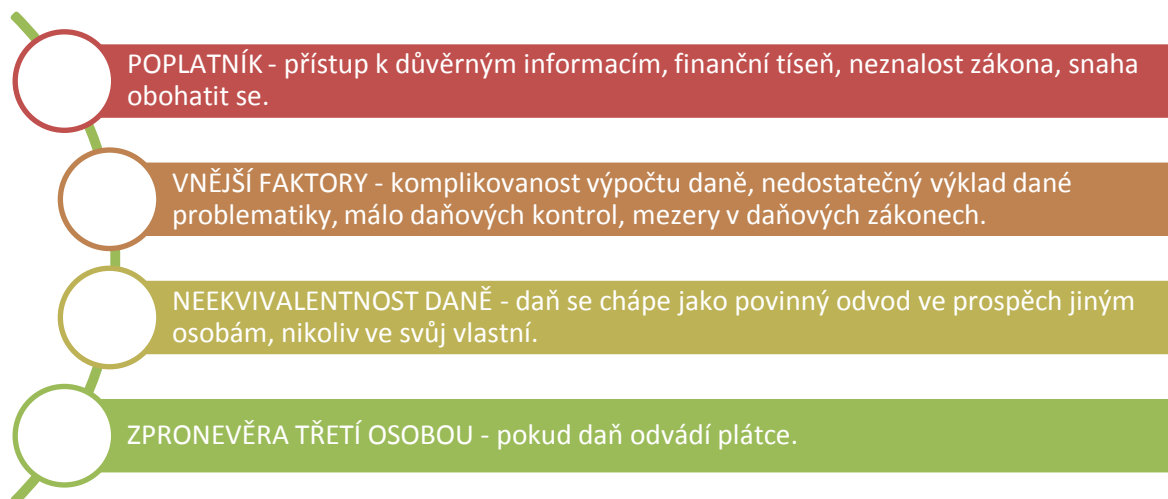
5.1 Daňové úniky a stínová ekonomika

V posledních letech se lidé snaží dělat všechno proto, aby nemuseli odvádět příliš velké daně. Dochází k tomu díky vysokému zdanění, což má značný vliv na nárůst šedé ekono-

miky. Příkladem toho je dohoda mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem o odvodu části mzdy mimo mzdu evidovanou, přičemž má dojít k oboustranným výhodám. Oba ušetří nejen na daních, ale i na odvodu sociálního a zdravotního pojištění. U obou stran však vznikají značné nevýhody. Čerpá-li zaměstnanec nemocenskou nebo mateřskou dovolenou, dohoda pro něj není prospěšná. Z pohledu zaměstnavatele spočívá nevýhoda ve vytváření nepřiznaných příjmů, jelikož se vyplacená mzda neprojeví v nákladech (Klimešová, 2016, s. 54).

V jiném případě může jít o motivování zaměstnance vyplacením různých benefitů, aniž by se stejně jako u předchozího příkladu zvýšily daňové odvody (Peníze.cz, © 2000 – 2017).

Existuje několik důvodů, proč dochází k daňovým únikům. Následující schéma zobrazuje hlavní příčiny daňových podvodů.



Obr. 4 Příčiny daňových podvodů

(Klimešová, 2014; Vlastní zpracování)

S daňovými úniky úzce souvisí pojem stínová ekonomika. Mnohdy bývá nazývána jako šedá či černá. Lze rozlišovat tři druhy této ekonomiky.

- Skrytá ekonomika – jedná se o deformaci vykazovaných výdajů (v podobě falšování účetních knih, podhodnocování mezd, atp.) či také neregistrované podnikání.
- Neformální ekonomika – příkladem může být příležitostná činnost v zemědělství.
- Nelegální ekonomika – jde o vytváření nelegální činnosti, tzn. pašování zboží, korupce, nelegální výroba a obchod atd. (Klimešová, 2016, s. 55).

6 SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM

Mezi nejčastější právní formy podnikání v České republice patří společnost s ručením omezeným. Řadí se mezi společnosti kapitálové, jelikož významnou roli hraje vklad společníka. Počet společníků v této organizaci není omezen. Společnost s ručením omezeným se řídí Zákonem o obchodních korporacích, který vymezuje její charakteristické znaky (Vychopeň, 2016, s. 17).

6.1 Charakteristické znaky

Typickými rysy společnosti s ručením omezením jsou:

- omezené ručení společníků – společníci ručí za dluhy společnosti společně a nerozdílně do výše svých nesplacených vkladů. Splacení se zapisuje do obchodního rejstříku. Jsou-li všechny vklady společníků uhrazeny, pak za své peněžní závazky ručí společnost sama (Josková et al., 2015, s. 11),
- základní kapitál – rozumí se jím „peněžní vyjádření souhrnu všech peněžitých i nepeněžitých vkladů společníků“ (Businesscenter.cz, © 1998-2017). Zákon o obchodních korporacích uvádí jako minimální výši vkladu základního kapitálu 1 Kč, není-li dohodnuto ve společenské smlouvě jinak (Vychopeň, 2016, s. 20).

6.2 Založení a vznik společnosti

Zrodu společnosti s ručením omezením předchází dvě důležité fáze. V první fázi dochází k založení nové organizace, a to sepsáním zakladatelského dokumentu. Obvykle se za něj považuje společenská smlouva. Může se jednat rovněž i o zakladatelskou listinu, zakládá-li společnost jedna osoba (Filip a Fyrbach, 2016, s. 1-2).

Zakladatelský dokument musí mít formu notářského zápisu a splňovat předepsané náležitosti. Musí obsahovat název a sídlo společnosti, předmět podnikání, určení společníků, výši základního kapitálu a jednotlivých vkladů. Dále pojímá údaje o rozdělení zisku, nepřevoditelnosti podílu, vydání stanov a další doplňující data (Vychopeň, 2016, s. 26).

Do šesti měsíců ode dne sepsání společenské smlouvy (zakladatelské listiny) podává společnost návrh na zápis do obchodního rejstříku. Před podáním návrhu však musí splňovat dva důležité předpoklady. Musí být splaceno minimálně 30 % každého peněžitého vkladu a nepeněžitý vklad oceněný znalcem musí být vložen do společnosti ještě před jejím vznikem. Další podmínkou je získání oprávnění k podnikání (Filip a Fyrbach, 2016, s. 1).

Druhou fází je vznik společnosti, ke kterému dochází zápisem do obchodního rejstříku. Od tohoto okamžiku může nabývat společnost s ručením omezeným práv a povinností (Filip a Fyrbach, 2016, s. 1).

6.3 Orgány s. r. o.

K orgánům společnosti s ručením omezeným patří valná hromada a statutární orgán. Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti. Skládá se ze společníků, z nichž každý má právo, v případě jejího svolání, se svým hlasem podílet na řízení společnosti a rozhodovat tak o nejdůležitějších otázkách (Josková et al., 2015, s. 131).

Za statutární orgán se považuje jednatel, kterého volí valná hromada. Tato osoba zastupuje společnost navenek, dbá na chod účetnictví a rozhoduje o obchodním vedení společnosti (Filip a Fyrbach, 2016, s. 324).

Kromě těchto orgánů může být také zřízena dozorčí rada. Dozorčí rada má na starosti kontrolu činnosti statutárního orgánu. Navíc posuzuje data obsažená v účetních a obchodních knihách a účetních závěrkách. Jednou ročně je její povinností podat zprávu o výkonu své činnosti valné hromadě (Josková et al., 2015, s. 195).

6.4 Účetní pohled

Společnost s ručením omezením se od data svého vzniku stává účetní jednotkou, která je povinna vést účetnictví. Kromě toho by také měla zpracovat vnitropodnikovou směrnici, v níž budou aplikována obecná pravidla konkrétně na danou společnost. Na konci účetního období účetní jednotka sestavuje účetní závěrku, kterou tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Spadá-li společnost s ručením omezeným do kategorizace velkých či středních účetních jednotek musí také sestavovat přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu (Vychopeň, 2016, s. 32).

6.5 Zrušení a zánik společnosti

Společnost lze zrušit z několika důvodů. Například jestliže uplyne doba, pro kterou byla založena, je dosaženo stanoveného účelu, nebo o tom rozhodne soud. Po zrušení následuje likvidace, tzn. vypořádání majetku a závazků společnosti. Pokud přechází jmění společnosti na jiný subjekt (přeměna společnosti), k likvidaci nedochází. Společnost zaniká výmazem z obchodního rejstříku (Josková et al., 2015, s. 199-203).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY

Důležitá data pro zpracování praktické části této bakalářské práce byla poskytnuta společností, která si nepřála být jmenována. Proto je v následujících kapitolách tento podnikatelský subjekt nazván společností XY.

7.1 Základní údaje

Společnost XY vznikla v roce 2014 zápisem do obchodního rejstříku u Krajského soudu v Hradci Králové. Jedná se kapitálovou formu podnikání, konkrétně o společnost s ručením omezeným. Základní kapitál společnosti XY činí 200 000 Kč. V čele této organizace stojí dva společníci, kteří jsou zároveň i jednateli. Disponují stejnými obchodními podíly, jelikož se rovným dílem podílejí na základním kapitálu. Oba před zápisem do obchodního rejstříku vnesli do společnosti peněžité vklady ve výši 100 000 Kč, které již byly splaceny. Kromě jednatelů ve společnosti působí i další orgán – valná hromada. Valná hromada je kompetentní k rozhodování o změnách společenské smlouvy, výši základního kapitálu, zrušení společnosti s likvidací a mnohých dalších důležitých otázkách. Dozorčí rada ve společnosti ustavena nebyla.

Společnost XY se nachází v Pardubickém kraji a předmětem jejího podnikání je výroba, obchod a služby, neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, rovněž i zámečnictví a nástrojařství. Při své činnosti využívá technologie vakuového kalení, žihání, nitridování, popouštění a indukčního povrchového kalení. Každá z těchto technologií je svým způsobem specifická. Vakuové kalení probíhá při maximální teplotě 1300 °C, žihání při maximální teplotě 1000 °C. Navíc žihání lze provádět ve třech formách:

- normalizační žihání,
- pro odstranění vnitřního pnutí,
- na měkko.

K nitridování dochází ve vakuové nitridační peci, ve které je možné provádět i popouštění. Za běžných podmínek při popouštění obíhá v hlubinných pecích vzduch, jinak je možné využít této technologie i ve vakuu. Indukční povrchové kalení se týká rotačních a válcových součástí, čepů hřídelí, ozubených kol a jiných součástí. Kalí se do hloubky 2-3 mm prostřednictvím vysokofrekvenčního zařízení s generátorem GW 80.

7.2 Odběratelé a dodavatelé

Tab. 5 Přehled nejvýznamnějších odběratelů a dodavatelů v roce 2016
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)

	Odběratelé	Dodavatelé
1.	Chotěbořské strojírný, a. s.	Pražská energetika, a. s.
2.	FOREZ, s. r. o.	AIR Products spol. s r. o.
3.	Formplast Purkert, s. r. o.	Formplast Purkert Invest, s. r. o.
4.	Autoneum CZ, s. r. o.	CZECHmetal, s. r. o.
5.	Nástrojárna VINKLER, s. r. o.	Le CHEQUE Déjeuner, s. r. o.
6.	BSK industrial, s. r. o.	VAKOMO s. r. o.
7.	KOH-I-NOOR PONAS, s. r. o.	BIOCHEM CLINTECH, s. r. o.
8.	OEZ, s. r. o.	Vodovody a kanalizace Jablonné nad Orlicí, a. s.
9.	Plastic Parts & Technology s. r. o.	Pavel Majer
10.	CZECHmetal, s. r. o.	Jaroslav Čada

Výše uvedená tabulka uvádí seznam odběratelů, kteří se v roce 2016 nejvíce podíleli na tržbách společnosti XY, a také seznam dodavatelů, u nichž společnost nejvíce nakupovala.

Mezi největší odběratelé, kteří mají velký vliv na celkové tržby podniku, patří Chotěbořské strojírný a společnost FOREZ, s. r. o. zabývající se výrobou automobilových dílů. Dalším významným zákazníkem společnosti XY je například Autoneum CZ, s. r. o. či BSK Industrial, s. r. o. zaměřující se na oblast metalurgie.

Nejvýznamnějším dodavatelem společnosti XY je Pražská energetika, a. s. Na druhé místo se řadí firma AIR PRODUCTS, s. r. o., která pronajímá tlakové láhve a dodává hluboce zmrazený kapalný dusík nezbytný pro zkvalitnění výroby a snížení provozních nákladů. Společnost XY také externě spolupracuje s firmou CZECH metal, s. r. o. Jedná se zejména o situace, kdy nemá dostatečnou kapacitu k provedení obdržené zakázky. Proto ji postupuje kooperující organizaci. K provozování podnikatelské činnosti nemá společnost XY vlastní prostory, proto vydává část svých peněžních prostředků na nájem nebytových prostor, které pronajímá společnost Formplast Purkert Invest, s. r. o.

7.3 Společníci a zaměstnanci

Zakladateli společnosti XY jsou dva společníci, kteří vystupují zároveň jako jednatelé a zastupují společnost navenek. Nevyplácí si žádnou mzdu ani jiné osobní ohodnocení. Společnost zaměstnává 3 pracovníky na plný pracovní úvazek. Jejich počet je od roku

2014 neměnný. V létě 2016 navíc společnost zaměstnávala jednoho studenta na dohodu o provedení práce. Kromě mzdy za dobře odvedenou práci získávají také zaměstnanci příspěvek od zaměstnavatele na stravné.

7.4 Majetek společnosti

Společnost XY eviduje na inventárních kartách následující dlouhodobý majetek:

- vakuové pece
 - vakuová pec Kammerofen IU 72/1F – pořízena v roce 2015 za 7 685 832 Kč,
 - vakuová pec BMI typ B 54 RN - pořízena v roce 2015 za 7 155 249 Kč,
 - kalící pec SOLO – pořízena v roce 2015 za 121 357 Kč,
- zásobník dusíku a rozvody – pořízen v roce 2015 za 645 801 Kč,
- automobil Opel Vivaro OK – zakoupen v roce 2014 za cenu 157 046 Kč,
- zavážecí vozík Bellet – zakoupen v roce 2014 ve vstupní ceně 132 350 Kč,
- kalící zařízení GW80 – pořízené v roce 2014 za cenu 132 350 Kč,
- tlumič hluku – zakoupený v roce 2014 v pořizovací ceně 50 000 Kč,
- vozík Bellet – zakoupen v roce 2015 ve vstupní ceně 40 550 Kč.

Způsob odepisování dlouhodobého majetku a zařazení do příslušné odpisové skupiny zobrazuje následující tabulka.

*Tab. 6 Odepisování dlouhodobého majetku interní informace
(vlastní zpracování)*

	Odpisová skupina	Způsob odepisování
Vakuová pec Kammerofen IU 72/1F	3	Zrychleně
Vakuová pec BMI typ B 54 RN	3	Zrychleně
Kalící pec SOLO	3	Zrychleně
Zásobník dusíku a rozvody	3	Zrychleně
Automobil Opel Vivaro OK	2	Zrychleně
Zavážecí vozík Bellet	2	Zrychleně
Kalící zařízení GW80	3	Zrychleně
Tlumič hluku	2	Zrychleně
Vozík Bellet	2	Zrychleně

8 ÚČETNÍ POLITIKA SPOLEČNOSTI XY

Každá společnost se od počátku svého účtování řídí určitými pravidly a postupy. Některé z nich musí dodržovat ze zákona, jiné si může stanovit sama ve vnitropodnikové směrnicí. Součástí vnitropodnikové směrnice může být i účtový rozvrh obsahující účty nezbytné k zaúčtování všech účetních případů a k následnému sestavení účetní závěrky.

8.1 Účetní zásady a postupy

Společnost XY se při vedení účetnictví řídí Zákonem o účetnictví a Vyhláškou č. 500/2002 Sb. pro podnikatele. Veškeré operace účtuje v účetním programu HELIOS Orange. Ve své vnitropodnikové směrnicí aplikuje následující pravidla:

- majetek a závazky oceňuje v pořizovacích cenách,
- pro přepočítání cizí měny používá denní kurz ČNB,
- daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku neúčtuje shodně s účetními,
- majetek, jehož pořizovací cena nepřesáhne 40 000 Kč, se účtuje přímo do nákladů.

Společnost XY nemá povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem, jelikož nepřekračuje podmínky stanovené zákonem:

- celková aktiva společnosti **18,44 mil.** jsou nižší než 40 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obrátu **6,79 mil.** je nižší než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců **3** je nižší než 50.

Vzhledem k tomu, že společnost nepodléhá auditu, není její povinností vyhotovovat výroční zprávu.

8.2 Účetní závěrka

Od 1. ledna 2016, kdy došlo k rozdělení účetních jednotek do kategorií, ze kterých vyplývají určité povinnosti, se řadí podle určitých kritérií společnost XY mezi mikro účetní jednotky. Na konci účetního období sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu, která se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. Podle zákona nemusí tvořit přehled o peněžních tocích ani přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvaha

Tento výkaz podává informace o stavu majetku ve společnosti a zdrojů jeho financování. Strana aktiv obsahuje celkem čtyři sloupce:

- brutto - vyjadřuje hodnotu majetkových položek za běžné účetní období,
- korekce – zobrazuje výši opravných položek a opravek za běžné účetní období,
- netto (čistá hodnota) – zachycuje hodnotu aktiv sníženou o opravné položky a oprávký za běžné účetní období,
- minulé účetní období – zobrazuje netto hodnotu aktiv předešlého účetního období (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 240).

Na straně aktiv lze najít majetek dlouhodobý a krátkodobý. Dlouhodobý majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok se dělí na nehmotný, hmotný a finanční. Majetek krátkodobý (oběžný) se obvykle spotřebovává do 1 roku. Lze ho členit na zásoby, pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Kromě těchto položek mohou aktiva zahrnovat navíc pohledávky za upsaný základní kapitál nebo časové rozlišení aktiv.

Strana pasiv se skládá pouze ze sloupců běžného a minulého období. Pasiva zachycují vlastní kapitál, cizí kapitál i časové rozlišení pasiv.

Při sestavení rozvahy se uplatňuje bilanční princip, tedy celková hodnota aktiv se musí rovnat celkové hodnotě pasiv. Je to způsobeno tím, že na majetek lze pohlížet ze dvou úhlů pohledu: z pohledu jaký majetek podnik vlastní, nebo z pohledu zdroje jeho pořízení (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 21).

Výkaz zisku a ztráty

Tento účetní výkaz slouží jako přehled o tvorbě výsledku hospodaření bez ohledu na skutečnost, zda došlo ke vzniku peněžních příjmů či výdajů. Vykazuje se jak za období aktuální, tak i předešlé.

Výkaz zisku a ztráty zahrnuje:

- výnosy – výkony podniku v penězích, jde zejména o tržby za prodej výrobků či služeb, za zboží, materiál či tržby z prodeje majetku
- náklady – vstupy podniku v penězích vynaložené na získání výnosů, jedná se obzvláště o prodané zboží, výkonovou spotřebu, osobní náklady či odpisy majetku (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 205).

Výsledek hospodaření se člení na provozní a finanční. Dohromady vytváří výsledek hospodaření za běžnou činnost.

8.2.1 Rozvaha 2016

V rozvaze na straně aktiv je nejvýznamnější položkou dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 13 605 tis. Kč. Hmotný majetek společnosti tvoří vakuové pece, kalící zařízení, zásobník dusíku a rozvody, zavážecí vozíky, tlumič hluku a automobil Opel Vivaro. Odepšana je pouze menší část dlouhodobého majetku. Společnost nevlastní žádné pozemky ani stavby, z čehož vyplývá, že si nebytové prostory najímá. Nehmotný ani finanční majetek společnost také nevykazuje. V krátkodobém majetku převládá složka peněžních prostředků na bankovních účtech v částce 1 239 tis. Kč. Značnou část oběžného majetku tvoří i krátkodobé pohledávky za odběrateli v hodnotě 1 039 tis. Kč. Společnost XY nevytváří opravné položky, jelikož nemá žádné pohledávky po splatnosti delší než 30 dní. Rovněž neeviduje žádný materiál ani zásoby. Zabývá se povrchovou úpravou a zušlechťováním kovů, které dostává od svých klientů. Méně důležitou položkou aktiv jsou náklady příštích období, do nichž společnost zařazuje především náklady na pojištění a software. Celková hodnota aktiv tedy činí 15 924 tis. Kč.

Tab. 7 Aktiva společnosti XY v tis. Kč
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)

Aktiva	Běžné účetní období			Minulé období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Aktiva celkem	18 440	-2 516	15 924	16 502
Dlouhodobý majetek	16 121	-2 516	13 605	15 255
Hmotné movité věci a jejich soubory	16 121	-2 516	13 605	15 255
Oběžná aktiva	2 286	0	2 286	1 220
Krátkodobé pohledávky	1 039	0	1 039	378
Peněžní prostředky	1 247	0	1 247	842
Peněžní prostředky v pokladně	8	0	8	7
Peněžní prostředky na účtech	1 239	0	1 239	835
Časové rozlišení aktiv	33	0	33	27
Náklady příštích období	33	0	33	27

Na straně pasiv převládají cizí zdroje nad vlastním kapitálem. Největší místo zaujímají dlouhodobé závazky, konkrétně půjčka od společnosti Formplast Purkert, s. r. o. ve výši 11 960 tis. Kč, kterou společnost XY použila při svém vzniku. V roce 2015 si společnost

rovněž vypůjčila určitý obnos peněz od svých společníků, konkrétně šlo o částku 2 102 tis. Kč, kterou dodnes splácí. Vlastní kapitál společnosti tvoří výsledek hospodaření běžného období ve výši 1 138 tis. Kč. Tento výsledek je zachycen ve výkazu zisku a ztráty, spočítán jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Vlastní kapitál se skládá ze základního kapitálu, který činí 200 tis. Kč. Společnost vykazovala v roce 2015 neuhrazenou ztrátu minulých let 531 tis. Kč, jiný výsledek hospodaření minulých let 92 tis. Kč a zisk 762 tis. Kč. Tyto položky byly převedeny do výsledku hospodaření minulých let v roce 2016.

*Tab. 8 Závazky společnosti XY v tis. Kč
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)*

Pasiva	Běžné období	Minulé období
Pasiva celkem	15 924	16 502
Vlastní kapitál	1 661	523
Základní kapitál	200	200
Výsledek hospodaření minulých let	323	-439
Nerozdělený zisk minulých let	323	0
Neuhrazená ztráta minulých let	0	-531
Jiný výsledek hospodaření minulých let	0	92
Výsledek hospodaření běžného období	1 138	762
Cizí zdroje	14 263	15 979
Dlouhodobé závazky	13 842	15 442
Závazky ke společníkům	1 882	2 102
Jiné závazky	11 960	13 340
Krátkodobé závazky	421	537
Závazky z obchodních vztahů	231	449
Závazky ostatní	190	88
Závazky k zaměstnancům	67	51
Závazky SP, ZP	39	29
Stát – daňové závazky a dotace	82	7
Jiné závazky	2	1

Mezi cizí zdroje patří i závazky krátkodobé. Jejich významnou část tvoří závazky k obchodním partnerům ve výši 231 tis. Kč a závazky vůči státu v hodnotě 82 tis. Kč. Stát má daňovou pohledávku za společností XY, která zahrnuje daň ze závislé činnosti, daň z přidané hodnoty a daň silniční. Dále společnost vyplácí mzdy svým zaměstnan-

cům ve výši 67 tis. Kč, a s tím související zdravotní a sociální pojištění v hodnotě 39 tis. Kč. Celková hodnota pasiv tedy činí 15 924 tis. Kč.

8.2.2 Výkaz zisku a ztráty 2016

Nejvýznamnější položkou výkazu zisku a ztráty u společnosti XY jsou tržby za služby v hodnotě 6 790 tis. Kč, které se oproti minulému období zvýšily o 32 %.

*Tab. 9 Výnosy společnosti XY v tis. Kč
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)*

Výnosy	Běžné období	Minulé období
Tržby z prodeje výrobků a služeb	6 790	4 613
Ostatní finanční výnosy	0	54
Výnosy celkem	6 790	4 667

Další důležitou položku tvoří výkonová spotřeba ve výši 2 577 tis. Kč. Skládá se ze spotřeby materiálu a energie, kam patří elektřina, spotřeba dodávek kyslíku, dusíku a čpavku, kancelářské potřeby či drobný majetek. Součástí výkonové spotřeby jsou také služby, které zahrnují opravy a udržování, pojištění auta, přepravné, nájemné nebytových prostor, různé kurzy a školení, aj.

Osobní náklady společnosti jsou taktéž velmi významné. Firma zaměstnává 3 zaměstnance, přičemž roční mzdové náklady činí 927 tis. Kč. To znamená, že na jednoho zaměstnance za měsíc připadá v hrubé výši cca 25 tis. Kč. Osobní náklady zahrnují také náklady na sociální a zdravotní pojištění nebo například příspěvek zaměstnavatele na stravování. Taktéž odpisy patří do provozních nákladů, jejich výše činí 1 650 tis. Kč. Mezi ostatní položku ostatních provozních nákladů se řadí pojistné budov a pecí, silniční daň a jiné daně a poplatky. Hospodářský výsledek z provozní činnosti se pohybuje ve výši 1 264 tis. Kč.

Záporný finanční výsledek hospodaření v částce 126 tis. Kč vytváří položky nákladových úroků a poplatky bance, také zákonné pojištění pracovního úrazu a nemoci.

Výsledek společnosti z provozní činnosti převyšuje záporný finanční výsledek hospodaření, proto společnost v roce 2016 vykazuje zisk ve výši 1 138 tis. Kč.

Tab. 10 Náklady společnosti XY v tis. Kč
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)

Náklady	Běžné období	Minulé období
Výkonová spotřeba	2 577	1 743
Spotřeba materiálu a energie	1 586	1 287
Služby	991	456
Osobní náklady	1 267	1 074
Mzdové náklady	927	817
Náklady na SP, ZP a ostatní náklady	340	257
Úpravy hodnot v provozní oblasti	1 650	859
Úpravy hodnot dlouhodobého hmotného majetku	1 650	859
Ostatní provozní náklady	32	22
Daně a poplatky	5	5
Jiné provozní náklady	27	17
Nákladové úroky a podobné náklady	116	185
Ostatní finanční náklady	10	22
Náklady celkem	5 652	3 905

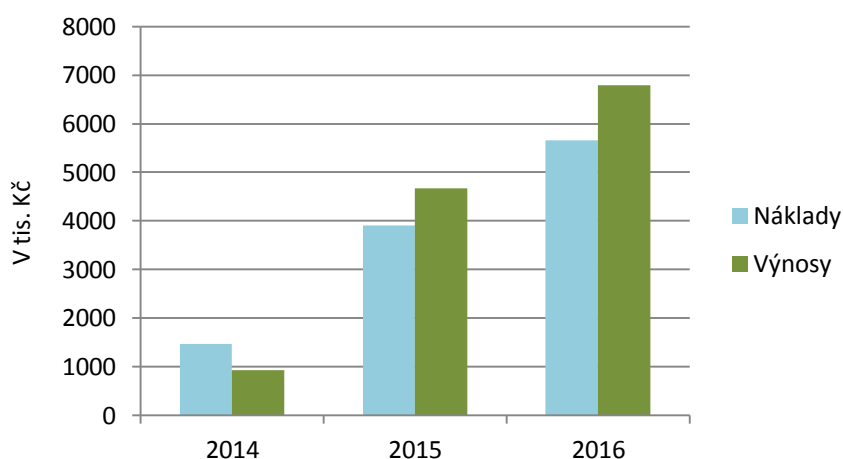
9 ANALÝZA DAŇOVÉ POVINNOSTI ZA ROK 2016

Tato kapitola se zabývá rozbohem aktuální daňové povinnosti ve společnosti XY, tedy analýzou jednotlivých nákladových a výnosových položek nezbytných pro stanovení výsledku hospodaření a jeho následné transformaci na základ daně. Po určitých úpravách základu daně dochází k vyčíslení daňové povinnosti.

Rozbor jednotlivých položek je potřebný k provedení efektivní optimalizace daně z příjmů pro společnost XY.

9.1 Vývoj výsledku hospodaření

Účetní výsledek hospodaření zobrazuje současnou hospodářskou situaci podniku, a to zda společnost vykazuje za dané účetní období zisk či ztrátu. K jeho zjištění je třeba znát celkovou výši nákladů a výnosů. Následující graf znázorňuje vývoj nákladů a výnosů v tisících korunách od vzniku společnosti XY po současnost.



Obr. 5 Vývoj nákladů a výnosů od roku 2014 do roku 2016

(vlastní zpracování)

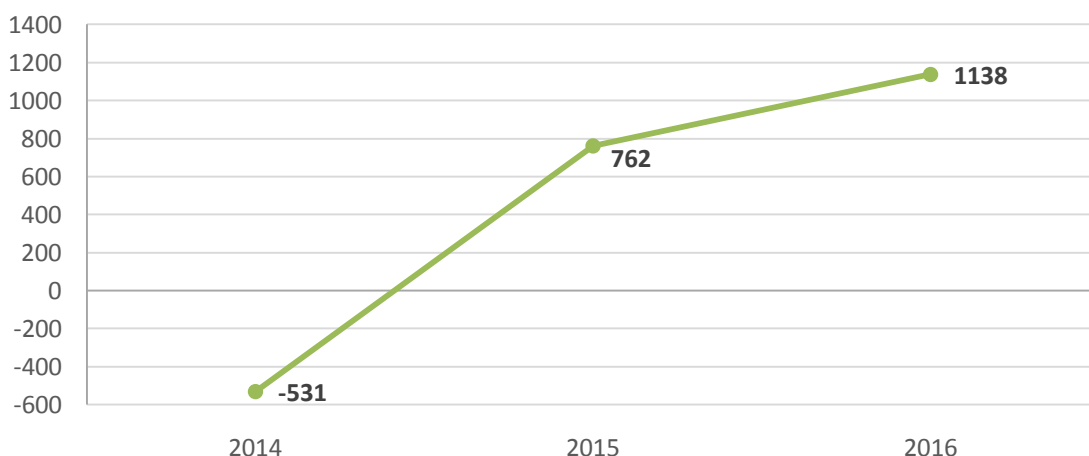
Rozdíl mezi výnosy a náklady představuje výsledek hospodaření. V roce 2014 společnost XY vykazovala ztrátu ve výši 531 tis. Kč. Tu zapříčinil vznik společnosti a s ním související investice finančních prostředků do nového majetku. Majetek byl financován bankovním úvěrem. Významnou položkou, která se podílela na ztrátě společnosti XY v roce 2014 byla výkonová spotřeba v hodnotě 946 tis. Kč. Jednalo se o náklady na energii a služby typu pojištění, nájem nebytových prostor či přepravné. Výkony v době, kdy společnost byla teprve na začátku, činily 933 tis. Kč. Ke ztrátě v provozní oblasti přispěly také nákla-

dy na výplatu mezd zaměstnanců a s tím související pojištění. Provozní výsledek společnosti byl tedy záporný. K prohloubení ztráty došlo také díky úrokům z bankovního úvěru.

V roce 2015 dosahovala společnost XY lepších výsledků. Hospodářský výsledek byl kladný a pohyboval se na úrovni 762 tis. Kč. Díky půjčce od společníků společnosti XY a společnosti Formplast Purkert, s. r. o. splatila společnost bankovní úvěr a část ztráty minulého období. Pořádila i další investiční majetek k realizování své podnikatelské činnosti. Značný vliv na výsledek hospodaření měly také výkony, které se oproti předchozímu roku několikanásobně zvýšily.

Zisk roku 2016 vzrostl oproti předchozímu období o 49 %. Rostoucí zájem o služby společnosti XY zapříčinil zvýšení hodnoty pohledávek. Společnost neúčtovala o opravných položkách, její pohledávky byly vždy splaceny do 30 dní po splatnosti. Tržby společnosti XY z prodeje služeb tedy vzrostly o 32 %.

Výsledek hospodaření 2014-2016 v tis. Kč



Obr. 6 Vývoj výsledku hospodaření ve společnosti XY od roku 2014 po současnost
(vlastní zpracování)

9.2 Rozbor nákladových a výnosových položek

Smyslem rozboru nákladových a výnosových položek je jejich identifikace z pohledu daňové uznatelnosti a neuznatelnosti, respektive jejich vlivu na základ daně. Jednotlivé nákladové a výnosové účty společnost XY dále analyticky rozčleňuje, aby bylo zřejmé, co konkrétně daný účet obsahuje. Většina nákladů a výnosů ve společnosti byla podle § 24 ZDP vynaložena na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tzn., že se řadí mezi daňově uznatelné.

9.2.1 Nákladové položky

501 – Spotřeba materiálu

Na tomto účtu společnost eviduje drobný hmotný majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 5 000 Kč a zároveň nižší než 40 000 Kč. Jedná se o dvě položky, konkrétně o monitorovací systém a mycí stůl. Dále zde společnost zaznamenává spotřebu materiálu (dráty, šrouby, kotouče, sadu vrtáků, cementační prášek, olej na kalení, izolační spojku a další), nafty a kancelářských potřeb. Celková výše spotřebovaného materiálu činí **205 533 Kč**.

Podle ZDP § 24 je účet spotřeba materiálu daňově uznatelný. Přesto však může zahrnovat náklady nesplňující podmínky daňové uznatelnosti nákladů. U společnosti XY jde o účet 501310 nafta. Z důvodů uplatňování paušálních výdajů na automobil Opel Vivaro, není částka **48 724 Kč** plně uznatelná. § 25 odst. 1 písm. x) ZDP uvádí, že u motorového vozidla, u něhož poplatník využívá paušálních výdajů na dopravu, nelze uplatnit náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty (Hnátek, 2016, s. 124).

*Tab. 11 Struktura nákladů na účtu 501
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)*

Číslo účtu	Název účtu	Částka v Kč
501100	DHIM OE nad 5 000 Kč	34 090
501200	Spotřeba materiálu	118 640
501310	Nafta	48 724
501400	Kancelářské potřeby	4 079
Celkem		205 533

502 – Spotřeba energie

Účet spotřeba energie je účtem daňově uznatelným. Zaznamenává spotřebu elektřiny nezbytnou pro provoz podniku a je jedním z jejích nejvýznamnějších nákladů. Celková částka na účtu 502 dosahuje **1 144 160 Kč**.

503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek – kyslík, dusík, čpavek

Zde společnost účtuje o spotřebě kyslíku, dusíku a čpavku v hodnotě **235 807 Kč**. Účet 503 se řadí stejně jako předchozí účty mezi daňově uznatelné.

511 – Opravy a udržování

Na účtu 511 se nachází opravy a udržování prokazatelně sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jejich smyslem je v důsledku poškození či opotřebení uvést

předmět do provozuschopného stavu. Proto, aby tento účet splňoval podmínky daňové uznatelnosti, nesmí být změněny technické parametry majetku, tzn., nesmí se jednat o technické zhodnocení (Hnátek a Zámek, 2016, s. 116-117).

Společnost na tomto nákladovém účtu zaznamenává opravy a udržování v celkové výši **338 396 Kč**. Jedná se zejména o:

- opravy automobilu Opel Vivaro - výměna startéru, spojového válce, žárovek,
- opravy strojů a zařízení – oprava kompenzace, výměna jističů, oprava pece,
- opravy VZV Bellet,
- renovace toneru,
- náhradní díly k vakuové peci,
- pravidelné měsíční servisy odpařovací stanice.

*Tab. 12 Struktura nákladů na účtu 511
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)*

Číslo účtu	Název účtu	Částka v Kč
511100	Opravy a udržování	259 416
511200	Opravy a udržování - odpařovací stanice	78 980
Celkem		338 396

513 – Náklady na reprezentaci

Dalším velmi významným nákladem z pohledu daňové uznatelnosti jsou náklady na reprezentaci, které činí ve společnosti XY **4 502 Kč**. Společnost tu účtuje výdaje spojené s pohoštěním a občerstvením. ZDP v § 25 odst. 1 písm. T) uvádí, že se náklady na reprezentaci pro daňové účely neuznávají.

518 – Ostatní služby

Společnost XY v souvislosti s nákladovým účtem 518 účtuje o nájemném nebytových prostor potřebných k její podnikatelské činnosti, odborných službách (daňové poradenství), různých kurzech a školeních (např. pro obsluhu manipulačních vozíků). Dále se zde nachází HW a SW práce (podpory systému), které představují platbu společnosti za využívání účetní programu HELIOS Orange. Důležitou položkou je i kooperace, která spočívá ve spolupráci s ostatními podniky při nedostatečné kapacitě. Nalézají se tu rovněž i ostatní služby jako odvoz odpadu či zapůjčení ručně vedeného vozíku Bellet. Všechny položky na účtu jsou daňové účinné a činí **648 516 Kč**.

Tab. 13 Struktura nákladů na účtu 518
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)

Číslo účtu	Název účtu	Částka v Kč
518100	Spoje-poštovné	638
518200	Pronájem tlakové lahve	24 554
518240	Nájemné nebytových prostor	294 000
518300	Přepravné	79 987
51830	HW a SW práce	8 685
518400	Odborné služby	26 500
518500	Kooperace	194 399
518700	Kurzy, školení	750
518730	Telekomunikační služby	13 733
518740	Ostatní služby	5 270
Celkem		648 516

521 – Mzdové náklady

Společnost XY zaměstnává celkem 3 zaměstnance a na tomto účtu eviduje jejich hrubé mzdy v celkové hodnotě **927 199 Kč**. Nenachází se zde mzdy ani jiné osobní ohodnocení řídicích pracovníků, neboť ti si žádnou mzdu nevyplácí. Mzdové náklady patří mezi daňově uznatelné položky.

524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění

Účet 524 zachycuje odvod sociálního a zdravotního pojištění z mezd zaměstnanců. Zaměstnavatel má povinnost zaplatit 9 % z hrubých mezd svých pracovníků zdravotní pojišťovně a 25 % okresní správě sociálního zabezpečení. Za rok 2016 činí celková částka pojištění u společnosti XY **315 254 Kč**.

Jelikož společnost platí své závazky včas, řadí se pojištění mezi daňově uznatelný náklad. V případě, že by zaměstnavatel pojištění nezaplatil do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období, pak podle § 24 odst. 2. písm. f) ZDP by se jednalo o daňově neuznatelný náklad (Marková, 2016, s. 34).

Tab. 14 Struktura nákladů na účtu 524
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)

Číslo účtu	Název účtu	Částka v Kč
524100	Zákonné sociální pojištění	231 806
524200	Zákonné zdravotní pojištění	83 448
Celkem		315 254

527 – Zákonné sociální náklady

Společnost XY na tomto účtu eviduje příspěvek na stravenky poskytnutý zaměstnancům ve výši 55 % z nominální hodnoty stravenek. Tyto náklady jsou daňově uznatelné a jejich výše činí **24 614 Kč**.

528 – Ostatní sociální náklady

Na účtu 528 vykazuje společnost náklady ve spojitosti se stravenkami poskytnutými zaměstnancům nad zákonem stanovený limit (nad 55 %) v hodnotě **105 Kč**. Jedná se o účet daňově neuznatelný podle ZDP § 25 odst. 1 písm. j).

531 – Silniční daň

Obchodní majetek společnosti XY tvoří automobil Opel Vivaro, u kterého má zaměstnavatel povinnost uhradit za rok 2016 silniční daň **3600 Kč**. Podle § 24 odst. 2 písm. ch ZDP je tato daň jednoznačně uznatelným nákladem (Hnátek a Zámek, 2016, s. 38).

538 – Ostatní daně a poplatky

Společnost XY zde zachycuje spotřebu dálničních známek, kolky a notářské poplatky. Částky **1600 Kč** je daňově uznatelná.

*Tab. 15 Struktura nákladů na účtu 538
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)*

Číslo účtu	Název účtu	Částka v Kč
538100	Ostatní daně a poplatky	100
538900	Dálniční známky	1500
Celkem		1 600

548 – Ostatní provozní náklady

Na účet 548 se zaznamenávají další položky z provozní oblasti. Společnost XY zde účtuje zejména o pojistném budov a pecí a o drobném zaokrouhlení. Výše ostatních provozních nákladů, které jsou daňově uznatelné, činí **27 074 Kč**.

*Tab. 16 Struktura ostatních provozních nákladů
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)*

Číslo účtu	Název účtu	Částka v Kč
548030	Zaokrouhlení	2
548200	Pojistné – budovy, pece	27 072
Celkem		27 074

551 – Odpisy majetku

Odpisy vyjadřují peněžní opotřebení majetku. Rozlišují se na účetní a daňové. Daňové odpisy se řídí zákonem o daních z příjmů a slouží jako nástroj k ovlivnění základu daně. Oproti tomu odpisy účetní znázorňují skutečné opotřebení majetku, a tím věrně a poctivě zobrazují výsledek hospodaření v účetnictví. Rozdíl mezi účetní a daňovými odpisy se projeví při výpočtu základu daně následovně:

- jsou-li účetní odpisy vyšší než daňové, ZD se zvyšuje,
- jsou-li daňové odpisy vyšší než účetní, ZD se snižuje (Dvořáková, 2016, s. 162).

Zákon o dani z příjmů v §26-33 objasňuje zásady a pravidla odpisování dlouhodobého hmotného majetku. U odepisování majetku se doba odpisování stanovuje podle zatřídění majetku do jedné z šesti odpisových skupin. Vymezení konkrétního majetku v jednotlivých skupinách přibližuje příloha k ZDP (Hnátek, 2015, s. 168).

Při bližším nahlédnutí do odpisových plánů společnosti XY je na první pohled zřejmé, že účetní a daňové odpisy se nerovnají. Tato skutečnost je patrná z rozvahy i výkazu zisku a ztráty. Výsledovka zachycuje odpisy účetní, přičemž rozvaha zahrnuje odpisy daňové.

Při výpočtu odpisů majetku je třeba vycházet z kapitoly 7. 4 Majetek společnosti. Ta uvádí položky obchodního majetku, blíže vymezuje jejich skupinu i způsob odepisování.

*Tab. 17 Rozdíl účetní a daňových odpisů ve společnosti XY v roce 2016 v Kč
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)*

Druh majetku	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Rozdíl mezi odpisy
Vakuová pec Kammerofen	768 588	1 383 450	- 614 862
Vakuová pec BMI	715 536	1 287 945	- 572 409
Kalící pec SOLO	12 144	přerušeno	+ 12 144
Zásobník dusíku a rozvody	64 584	přerušeno	+ 64 584
Automobil Opel Vivaro OK	31 416	přerušeno	+ 31 416
Zavážecí vozík Bellet	26 472	přerušeno	+ 26 472
Kalící zařízení GW80	13 236	přerušeno	+ 13 236
Tlumič hluku	10 008	přerušeno	+ 10 008
Vozík Bellet	8 112	přerušeno	+ 8 112
Celkem	1 650 096	2 671 395	- 1 021 299

Společnost tedy rozdílně odepisuje dlouhodobý majetek, který má v evidenci. Účetní odpisy společnosti XY uplatňuje časové a vypočítají se jako podíl VC a počtu měsíců celkového odepisování. Výsledný měsíční odpis se zaokrouhlí na celé koruny nahoru. U daňových odpisů využívá společnost zrychlený způsob odepisování. Odpisy se vypočítají takto:

$$\text{odpis 1. rok} = \frac{\text{Vstupní cena}}{\text{koeficient 1. roku}}$$

$$\text{odpis dalších let} = \frac{2 \times \text{ZC}}{\text{koeficient pro další roky} - \text{počet odepsaných let}}$$

(Hnátek, 2015, s. 173-174).

Účetní jednotka při výpočtech daňových odpisů svého obchodního majetku používá metodu zrychleného odpisu. Za rok 2016 se odepisovaly pouze dva druhy majetku, které jsou zařazeny ve 3. odpisové skupině.

Tab. 18 Výpočet daňových odpisů za rok 2016 v Kč

(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)

	VC	Odepsaných let	Oprávky	Odpis
Vakuová pec Kammerofen	7 685 832	1	2 152 034	1 383 450
Vakuová pec BMI typ B 54	7 155 249	1	2 003 470	1 287 945
Celkem	X	X	4 155 504	2 671 395

Při výpočtech účetních odpisů uplatňuje společnost časové odpisy. Přestože došlo k přerušení odpisů u některých druhů majetku, byly pozastaveny pouze daňové odpisy, účetní musí společnost XY vykazovat všechny.

Tab. 19 Výpočet účetních odpisů za rok 2016 v Kč

(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)

	VC	Oprávky	Odpis
Vakuová pec Kammerofen	7 685 832	1 152 882	768 588
Vakuová pec BMI typ B 54 RN	7 155 249	1 073 304	715 536
Kalící pec SOLO	121 357	12 144	12 144
Zásobník dusíku a rozvody	645 801	96 876	64 584
Automobil Opel Vivaro OK	157 046	62 832	31 416
Zavážecí vozík Bellet	132 350	59 562	26 472
Kalící zařízení GW80	132 350	26 472	13 236
Tlumič hluku	50 000	20 016	10 008
Vozík Bellet	40 550	12 168	8 112
Celkem	X	2 516 256	1 650 096

Na účtu 551 100 odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku eviduje společnost účetní odpisy v hodnotě **1 650 096 Kč**. Daňové odpisy za rok 2016 činí **2 671 395 Kč**. Rozdíl těchto dvou částek je třeba zohlednit v daňovém přiznání. Jelikož společnost XY uplatňuje daňovou ztrátu, některé odpisy majetku jsou od roku 2015 přerušeny.

Společnost XY by měla účtovat o odložené dani, pokud by tomu tak skutečně bylo, společnosti by vznikla daňová pohledávka, jelikož účetní odpisy jsou nižší než daňové. Nicméně jedná se o neauditovanou společnost a ty nemají povinnost účtovat o odložené dani. V opačném případě u auditované společnosti auditor musí ověřit zaúčtování tohoto druhu daně v hodnotě rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy.

562 – Úroky z úvěru

Jde o úroky z investičního úvěru, který byl společnosti poskytnut nebankovním sektorem. Tyto úroky jsou daňově uznatelným nákladem podle ZDP § 24 odst. 2 písm. zi) a jejich výše činí **115 852 Kč**.

568 – Ostatní finanční náklady

Mezi ostatními finančními náklady společnost XY eviduje poplatky za vedení bankovního účtu a zákonné pojištění pracovního úrazu a nemoci placené Kooperativě. Zaměstná-li totiž zaměstnanec alespoň jednoho zaměstnance, je jeho povinností ze zákona platit pojištění, z něhož zaměstnanci bude uhrazena škoda na zdraví a škoda vzniklá v důsledku pracovního úrazu či nemoci z povolání (Koop.cz, © 2015).

Částka **9 731 Kč** na účtu 568 je daňově uznatelným nákladem.

*Tab. 20 Struktura nákladů na účtu 568
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)*

Číslo účtu	Název účtu	Částka v Kč
568100	Poplatky bance z BÚ	4 537
568500	Zákonné pojištění pracovního úrazu a nemoci	5 194
Celkem		9 731

9.2.2 Výnosové položky

602 – Tržby za služby

Společnost XY zde eviduje výnos z poskytnutých služeb ze své podnikatelské činnosti, tzn. kalení, nitridování, vakuování. Dále výnosový účet zahrnuje vystavení protokolu (certifikátu), vlastní dopravu a jiné. Tržby za služby jsou ve výši **6 790 218 Kč** daňově uznatelné.

Tab. 21 Struktura výnosů na účtu 602
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)

Číslo účtu	Název účtu	Částka v Kč
602100	Tržby z prodeje služeb – kalení	6 667 371
602120	Vystavení protokolu	7 900
602800	Doprava	114 841
602820	Ostatní služby	106
Celkem		6 790 218

648 – Ostatní finanční výnosy

Společnost na tomto účtu zaznamenává drobné zaokrouhlení. Jedná se o nepříliš významnou položku v hodnotě **17 Kč**.

662 – Úroky

Účet 662 zachycuje přijaté úroky z účtu od GE Money bank v částce **84 Kč**.

9.3 Transformace VH na základ daně

Jak je již uvedeno v teoretické části, základ daně vychází z účetního výsledku hospodaření, který se stanoví jako rozdíl mezi výnosy a náklady za dané účetní období. Za rok 2016 činily výnosy ve společnosti XY 6 790 tis. Kč a náklady 5 652 tis. Kč. Výnosy tedy převyšují náklady a společnost vykazuje zisk z rozdílu těchto dvou částek ve výši 1 138 tis. Kč.

Tato částka se v daňovém přiznání na řádku 10 vykazuje v celých korunách, společnost XY ve svém daňovém přiznání uvádí hodnotu **1 138 369 Kč**.

Hospodářský výsledek zahrnuje náklady i výnosy bez ohledu na to, zda jsou daňově uznatelné či nikoliv. Proto je nutné ho upravit o konkrétní položky, které se přičítají nebo naopak odčítají.

9.3.1 Položky zvyšující základ daně

Po provedeném rozboru nákladových a výnosových položek lze jednoznačně určit, které náklady nejsou daňově uznatelné. Podle § 25 se o tyto položky zvyšuje základ daně. V daňovém přiznání společnost XY uvádí na řádku 40 hodnotu **53 331 Kč**. Jde o hodnotu výdajů neuznávaných na dosažení, zajištění a udržení příjmů avšak zahrnutých již v hospodářském výsledku. Jelikož společnost nevykazuje žádné neoprávněně zkracující příjmy či hodnoty nepeněžních příjmů (nezaúčtované faktury), rozdíly mezi odpisy ani

nevstupuje do likvidace, na řádku 70 zapisuje souhrnnou částku nedaňových nákladů ve stejné výši jako na řádku 40 – tedy **53 331 Kč**.

Výčet daňově neuznatelných položek se zaznamenává do přílohy č. 1, oddílu II. Konkrétně u společnosti XY se v něm nachází tyto položky:

- 501 – spotřeba materiálu 48 724 Kč,
- 513 – náklady na reprezentaci 4 502 Kč,
- 528 – ostatní sociální náklady 105 Kč.

9.3.2 Položky snižující základ daně

Jedná se o položky, které podle § 23 odst. 3 písm. c) a § 24 ZDP snižují daňový základ. Řádek 100 až 170 v daňovém přiznání tyto údaje uvádí, u společnosti XY se jedná především o:

- paušální výdaje na dopravu 60 000 Kč,
- částka nezaúčtovaného dokladu v hodnotě 1 750 Kč,
- rozdíl, o který daňové odpisy převyšují účetní 1 021 299 Kč.

Celková hodnota položek snižujících náklad daně ve společnosti XY činí **1 083 049 Kč**. Tuto hodnotu lze najít na řádku 170.

9.3.3 Základ daně

Díky analýze položek snižujících a naopak zvyšujících základ daně, je nyní možné upravit hospodářský výsledek o tyto položky, a tím vyčíslit obecný základ daně. Výpočet základu daně se provede tak, že se k zisku vykazovanému za účetní období, který ovšem nesmí být ovlivněn Mezinárodními účetními standardy ani účtovou skupinou 59, přičtou položky zvyšující základ daně a odečtou položky snižující základ daně.

*Tab. 22 Úprava základu daně o položky zvyšující/snižující
(Vlastní zpracování)*

Výsledek hospodaření z běžné činnosti	1 138 369 Kč
Položky zvyšující základ daně	53 331 Kč
Položky snižující základ daně	1 083 049 Kč
Základ daně upravený	108 651 Kč

9.4 Odčitatelné položky od základu daně

U společnosti XY nepřipadá v úvahu, aby měla daňovou ztrátu připadající na komplementáře. Důvodem je forma jejího podnikání. Vzhledem k tomu, že nemá ani příjmy podléhající zdanění v zahraničí, vykazuje stejný základ jak na řádku 200, tak i na řádku 210. Společnost by měla následně zkontrolovat, zda v průběhu účetního období nedarovala nějaké předměty či neneviduje jiné položky, které by si od tohoto základu mohla odečíst. Mezi tyto položky patří daňová ztráta z minulých let, výzkum a vývoj či odborné vzdělávání.

Společnost XY si nemůže uplatnit výzkum a vývoj, jelikož nemá žádné výdaje s nimi spojené ani neneviduje výdaje na odborné vzdělávání. Kromě daňové ztráty z roku 2014 si žádnou z uvedených položek uplatnit nemůže.

9.4.1 Daňová ztráta

V roce 2014 společnost XY vytvořila daňovou ztrátu ve výši 433 tis. Kč. Neměla by být zaměňována se ztrátou účetní, která je značně odlišná. Daňová ztráta se vypočítá jako rozdíl příjmů a daňově uznatelných výdajů, přičemž výsledek je záporný. Příčinou této ztráty bylo investování zapůjčených peněžních prostředků do vznikající společnosti. Daňovou ztrátu lze použít maximálně v pěti zdaňovacích obdobích následujících po období, v němž byla vyměřena. Společnost si zvolila jako první rok uplatňování daňové ztráty rok následující, tedy rok 2015, kdy si odečetla 142 000 Kč. Řádek 230 daňového přiznání představuje hodnotu ztráty odečtenou v roce 2016, která činí 108 500 Kč. Společnost má možnost si uplatnit ještě **182 542 Kč** v následujících třech letech.

*Tab. 23 Analýza daňové ztráty z roku 2014 v Kč
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)*

Zdaňovací období	Celková výše vyměřené ztráty	Část daňové ztráty		
		Odečtená v předcházejících obdobích	Odečtená v daném období	Kterou lze odečíst v následujících obdobích
2014	43 3042			43 3042
2015	43 3042		142 000	29 1042
2016	43 3042	142 000	108 500	182 542
Celkem			250 500	

9.5 Vyčíslení daňové povinnosti

Po odečtení ztráty od upraveného základu daně činí snížený základ daně 151 Kč. Tuto částku je třeba zaokrouhlit na celé tisíce koruny dolů a vynásobit sazbou 19 % pro vyčíslení daňové povinnosti. Od daně se následně odečítají slevy na dani, u společnosti XY žádné takové nelze najít. Konečná daň tedy vychází 0 Kč.

*Tab. 24 Stanovení daňové povinnosti v Kč
(interní zdroje společnosti; vlastní zpracování)*

	Základ daně upravený	108 651
-	Daňová ztráta	108 500
=	Snížený základ daně	151
=	Zaokrouhlený základ daně na 1 000 Kč dolů	0
*	Sazba daně	19
=	Daň	0
-	Slevy na dani	0
=	Konečná daň	0

Společnost XY tedy nemá žádný daňový nedoplatek ani přeplatek. Z toho vyplývá, že nemá povinnost odvést daň finančnímu úřadu. Tuto skutečnost zapříčinilo uplatňování daňové ztráty, která vznikla v roce 2014. Ani v předchozích letech společnost neplatila žádné zálohy na dani, jelikož její výsledná daň byla nulová.

9.5.1 Další údaje daňového přiznání

V daňovém přiznání v tabulce K předkládá společnost údaje o ročním úhrnu čistého obratu, který za rok 2016 dosáhl hodnoty 6 790 319 Kč. Obratem se rozumí celkové tržby společnosti XY z její podnikatelské činnosti. Dalším ukazatelem, jenž musí společnost vyplnit v daňovém přiznání je průměrný přepočtený zaměstnanců, jejichž počet je v současné době odpovídá hodnotě 3.

9.6 Podání daňového přiznání

Jelikož společnost XY není auditovanou společností a nepodává přiznání prostřednictvím daňového poradce, lhůta pro podání jejího daňového přiznání za rok 2016 byla stanovena do 1. dubna 2017. V tomto termínu obdržel finanční úřad přiznání zpracované společností spolu s přílohami výkazu zisku a ztráty, rozvahou a přílohou k účetní závěrce.

10 NÁVRHY A DOPORUČENÍ DAŇOVÉ OPTIMALIZACE

Téměř každá organizace odvádějící daně v podnikatelské sféře se snaží co nejefektivněji a legálním způsobem minimalizovat svou daňovou povinnost. Podstata optimalizace spočívá v zaměření se na položky, které ovlivňují základ daně a jejichž hodnota by mohla výpočet daňové povinnosti snížit. V mnoha případech není jednoduché stanovit optimální daň, záleží na typu společnosti, struktuře jejího majetku, nákladových a výnosových položkách promítajících se v účetnictví, popřípadě na dosavadních nástrojích užívaných k optimalizaci daně či dalších faktorech.

V předchozí analýze došlo k transformaci výsledku hospodaření na základ daně a stanovení daňové povinnosti. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost XY uplatňovala za loňský rok ztrátu z předchozích let, díky níž konečná daňová povinnost byla nulová, je třeba pro navržení možností daňové optimalizace počítat se stejným výsledkem hospodaření i základem daně, avšak bez možnosti uplatňování daňové ztráty. Hospodářský výsledek společnosti XY za rok 2016 činí 1 138 369 Kč.

Níže jsou navržena opatření k zefektivnění daňové optimalizace ve společnosti XY.

10.1 Benefity zaměstnanců

Zaměstnavatel kromě mzdy může svým zaměstnancům poskytnout navíc i určité zaměstnanecké výhody, které mohou být motivačním faktorem pro jejich efektivnější výkony. Společnost XY kromě stravenek svým pracovníkům jiné benefity neposkytuje, přestože existuje mnoho jejich forem. Benefity jsou výhodné jak pro zaměstnance, tak i pro zaměstnavatele. Zaměstnavatel si díky nim může snížit svou daňovou povinnost.

V této oblasti je doporučeno zaměřit se především na soukromé životní pojištění zaměstnanců a příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem.

10.1.1 Soukromé životní pojištění

Soukromé životní pojištění zaměstnance zahrnuje důchodové pojištění nebo pojištění pro případ smrti či dožití. Společnost XY může přispět na toto pojištění zaměstnanci příspěvek na základě podmínek upravených v kolektivní smlouvě, vnitřním předpisu či pracovní smlouvě. Může si tak snížit základ daně o určitou částku. Paragraf 24 odst. 2 písm. j) bodu 5 ZDP totiž prokazuje daňovou uznatelnost tohoto nákladu. Pokud společnost přispívá na životní pojištění svého zaměstnance, má nárok si za kalendářní rok odečíst od daňového

základu až 30 000 Kč. Příspěvek do této výše nepodléhá zdanění ani odvodům sociálního a zdravotního pojištění. Tato zákonem vymezená hranice se posuzuje v úhrnu za soukromé životní pojištění i penzijní připojištění se státním příspěvkem. Je nezbytné, dodržení stanoveného limitu, neboť při jeho překročení by se změnila jeho daňová výhodnost.

Společnost může hradit pojišťovně částky pojistného a na základě pojistné smlouvy uzavřené mezi pojistníkem a pojišťovnou musí zaměstnanec splňovat konkrétní podmínky, při jejichž dodržení dojde k výplatě pojistného plnění:

- k plnění dojde až po 60 měsících od uzavření smlouvy,
- nejdříve v roce, kdy poplatník dosáhne věku 60 let,
- není umožněna výplata jiného příjmu nepojistného plnění a nezakládá zánik pojistné smlouvy,
- u pojistné smlouvy s pevně sjednanou částkou pro případ dožití s pojistnou dobou od 5 do 15 let sjednaná částka činí alespoň 40 000 Kč, u pojistné doby nad 15 let alespoň 70 000 Kč (Hnátek, 2015, s. 181).

Společnost XY zaměstnává celkem tři zaměstnance. Pokud by přispívala ročně každému svému zaměstnanci ½ daňově uznatelné částky na soukromé životní pojištění, tedy 15 000 Kč, mohla by si základ daně ponížít celkem o 45 000 Kč.

Celkové náklady zaměstnavatele na soukromé životní pojištění:

$$\text{měsíční příspěvek } 1\,250 \text{ Kč} * 3 \text{ zaměstnanci} * 12 \text{ měsíců} = \mathbf{45\,000 \text{ Kč}}$$

Tato částka je daňově uznatelná a zaměstnavatel si o ni může ponížít svou daňovou povinnost.

*Tab. 25 Výpočet daňové povinnosti se zřetelem na soukromé životní pojištění v Kč
(vlastní zpracování)*

Výsledek hospodaření z běžné činnosti	1 093 369
Položky zvyšující základ daně	53 331
Položky snižující základ daně	1 083 049
Základ daně upravený	63 651
Základ daně zaokrouhlený na 1 000 Kč dolů	63 000
Sazba daně	19 %
Daň	11 970
Slevy na dani	0
Konečná daň	11 970

10.1.2 Penzijní připojištění se státním příspěvkem

Dalším možným nástrojem, jak optimalizovat daň je penzijní pojištění. Jedná se o obdobné pojištění jako u soukromého životního pojištění. Podstata spočívá v ukládání peněžní prostředků na důchodové spoření, přičemž stát měsíčně podporuje pojistníky určitým příspěvkem odvíjejícím se od měsíčně vložené částky účastníka.

Společnost opět může přispívat svému zaměstnanci maximálně 30 000 Kč ročně v úhrnu životního pojištění i penzijního připojištění. Tento limit je rovněž podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5 daňově uznatelný a nepodléhá odvodům sociálního ani zdravotního pojištění zaměstnance. Pro uplatnění příspěvku jako daňově uznatelného nákladu, je třeba splnění určitých podmínek:

- k plnění dojde až po 60 měsících od uzavření smlouvy,
- nejdříve v roce, kdy poplatník dosáhne věku 60 let,
- pojistná smlouva se vztahuje na zákonem určená pojistná rizika.

Společnost hradí příspěvky na penzijní připojištění zaměstnance na bankovní účet penzijního fondu. Může tak učinit pouze na základě ujednání v kolektivní či pracovní smlouvě nebo vnitřním předpisu. Výši přispívající částky si zaúčtuje společnost XY na daňově uznatelný účet 527 – Zákonné sociální náklady, díky němuž dojde k daňové úspoře.

Pokud se společnost XY rozhodne přispívat každému zaměstnanci ročně 15 000 Kč na penzijní připojištění, pak může ušetřit na daních až 45 000 Kč ročně.

Náklady zaměstnavatele na penzijní připojištění celkem:

$$\text{měsíční příspěvek } 1\,250 \text{ Kč} * 3 \text{ zaměstnanci} * 12 \text{ měsíců} = \mathbf{45\,000 \text{ Kč}}$$

*Tab. 26 Výpočet daňové povinnosti se zřetelem na penzijní připojištění v Kč
(vlastní zpracování)*

Výsledek hospodaření z běžné činnosti	1 093 369
Položky zvyšující základ daně	53 331
Položky snižující základ daně	1 083 049
Základ daně upravený	63 651
Základ daně zaokrouhlený na 1 000 Kč dolů	63 000
Sazba daně	19 %
Daň	11 970
Slevy na dani	0
Konečná daň	11 970

Společnost XY si sama může stanovit, v jakém poměru hodlá přispívat na soukromé životní pojištění a v jakém na penzijní připojištění, tak aby nepřesáhla zákonem stanovenou hranici daňové uznatelnosti.

10.2 Dary

K optimalizaci daně může dojít i prostřednictvím darů. Proto, aby si společnost XY mohla od základu daně odečíst hodnotu daru, musí jeho minimální výše činit alespoň 2 000 Kč a maximálně 10 % ze základu daně. Navíc musí být dar poskytnut na účely stanovené Zákonem o dani z příjmů.

V případě, že by společnost zamýšlela poskytnout dar v jeho maximální hodnotě, mohla by si základ daně snížit o 10 865 Kč.

*Tab. 27 Výpočet daňové povinnosti se zohledněním darů v Kč
(vlastní zpracování)*

	Dar v min. výši	Dar v plné výši
Výsledek hospodaření z běžné činnosti	1 138 369	1 138 369
Položky zvyšující základ daně	53 331	53 331
Položky snižující základ daně	1 083 049	1 083 049
Základ daně upravený	108 651	108 651
Odečet darů	2 000	10 865
Základ daně zaokrouhlený na 1 000 Kč dolů	106 651	97 786
Sazba daně	19 %	19 %
Daň	20 264	18 579
Slevy na dani	0	0
Konečná daň	20 264	18 579

Další doporučení

Společnost XY nemá dostatečnou kapacitu pro uskutečnění některých svých zakázek a prostřednictvím kooperace s jinými podniky zajišťuje jejich realizaci. Využívání takovýchto služeb je velice nákladné. Za rok 2016 vynaložila společnost na tyto služby 194 399 Kč. Díky kooperaci dochází i k úspoře některých nákladů, nicméně náklady na další přijaté pracovníky by mohly přinést určité snížení nákladů, obzvláště pokud by zaměstnanci byli přijati na základě dohod konaných mimo pracovní poměr. Do určité částky jsou tyto dohody osvobozeny od odvodu sociálního a zdravotního pojištění.

Další možností jak optimalizovat daňovou povinnost by mohla být rezerva na opravy hmotného majetku, konkrétně vakuových pecí a kalícího zařízení. Společnost XY v roce 2016 vynaložila 338 396 Kč na opravy strojů a zařízení, což představuje celkem nemalou částku. Proto by bylo vhodné využít daňově uznatelné rezervy podle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, díky které při jejím čerpání dochází ke snížení účetního i daňového nákladu.

10.3 Daňová povinnost před a po optimalizaci

Tabulka zobrazuje srovnání daňových povinností před optimalizací a po její realizaci. Z tabulky je patrné, že díky uplatnění nástrojů optimalizace (zaměstnaneckých benefitů a darů) ve společnosti XY dochází úspoře daně o 17 356 Kč.

*Tab. 28 Srovnání výpočtu daně před a po provedení optimalizace
(vlastní zpracování)*

	Před optimalizací	Po optimalizaci
Výsledek hospodaření z běžné činnosti	1 138 369	1 048 369
Položky zvyšující základ daně	53 331	53 331
Položky snižující základ daně	1 083 049	1 083 049
Základ daně upravený	108 651 Kč	18 651
Odečet darů	0	2 000
Základ daně zaokrouhlený na 1 000 Kč dolů	108 000 Kč	16 651
Sazba daně	19 %	19 %
Daň	20 520	3 164
Slevy na dani	0	0
Konečná daň	20 520	3 164

V případě optimalizace daně by společnost podávala daňové přiznání stejně jako před optimalizací k 1. 4. 2016. Jelikož poslední známá daňová povinnost je nižší než 30 000 Kč společnost XY nemá povinnost platit zálohy.

ZÁVĚR

Každá společnost se snaží snižovat svou daňovou povinnost a odvádět tak co nejnižší daně do státního rozpočtu. Najít nástroje k efektivní daňové optimalizaci však není jednoduché. Vybraná společnost, pro kterou byla tato bakalářská práce zpracována, již využívá některých daňových nástrojů. Například druhým rokem si odečítá od základu daně ztrátu, využívá paušálních výdajů na dopravu či rozdílů daňových a účetních odpisů ke snižování daňového základu.

Tato bakalářská práce byla zaměřena na rozšíření nástrojů vedoucích k optimalizaci daně. Celá práce byla rozdělena do dvou oddílů. V prvním oddíle byla práce zaměřena na zpracování teoretických poznatků a vystižení podstaty problematiky daně z příjmů právnických osob a s ní související optimalizací.

V druhém oddíle byla bakalářská práce orientována na vybranou společnost a její účetní politiku. Došlo také k rozboru hospodářského výsledku jak v současném roce, tak i v letech minulých. Hospodářský výsledek sloužil jako stěžejní prvek pro transformaci na základ daně. K tomu byly podrobně analyzovány jednotlivé položky nákladů a výnosů upravujících základ daně. Na základě stanoveného základu byla za použití dalších procesů stanovena daňová povinnost.

V závěru práce byla navržena doporučení a opatření s orientací na oblast zaměstnaneckých výhod formou soukromého životního pojištění a penzijního připojištění se státním příspěvkem. Daňovou úsporu vybrané společnosti by mohla přinést i rezerva na opravy hmotného majetku či poskytování darů za splnění podmínek uvedených v zákonech. Do budoucna by se mohla společnost více orientovat na benefity zaměstnanců například formou různých příspěvků na dovolené či sportovní akce sjednané v kolektivní smlouvě, a poskytnout tak motivaci zaměstnancům pro lepší výkony. Dále v případě, že by se náklady na reprezentaci zvýšily o významnou částku, mohla by společnost optimalizovat placení daně vytvořením fondu z nerozděleného zisku, který by sloužil pro účely reprezentace.

Věřím, že tato bakalářská práce bude pro vybranou společnost přínosem a využije některých navržených možností ke snížení své daňové povinnosti po skončení uplatňování ztráty v následujících letech.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola van, SCHELLEKENS, Marnix. *European tax handbook 2015*. 1st ed. Amsterdam: IBFD, 2015, 1104 s. ISBN 978-90-8722-313-7.

Businesscenter.cz. Základní kapitál [online]. © 1998-2017 [cit. 2017-04-30]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p245-zakladni-kapital.aspx>.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 327 s. ISBN 978-80-7552-035-7.

DůmFinanci.cz. Daň z příjmu právnických osob [online]. © 2006-2017 [cit. 2017-04-30]. Dostupné z: <http://dumfinanci.cz/clanky/4509-dan-z-prijmu-pravnickych-osob/>

Epravo.cz. Clo [online]. ©1999-2017 [cit. 2017-04-30]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/clo-4022.html?mail>.

FILIP, Václav a FYRBACH, David. *Společnost s ručením omezeným*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 588 s. ISBN 978-80-7552-231-3.

HNÁTEK, Miloslav a ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady 2016*. 1. vyd. Praha: Esap, 2016, 232 s. ISBN 978-80-905899-2-6.

HNÁTEK, Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 1. vyd. Praha: Esap, 2015, 159 s. ISBN 97-80-905899-0-2.

ILLETŠKO, Kateřina a DĚRGEL, Martin. *Daňová přiznání za rok 2015: fyzické osoby, právnické osoby, vzory podání, vyplněné tiskopisy*. Český Těšín: Poradce, 2016, 120 s. ISBN 978-80-7365-370-5.

JOSKOVÁ, Lucie et al. *Nová společnost s ručením omezeným: právo – účetnictví – daně*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2015, 232 s. ISBN 978-80-247-5837-4.

JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing s. r. o., 2015, 137 s. ISBN 978 80-7418-176-4.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 7. vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy. 2014, 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.

Koop.cz. Zákonné pojištění odpovědnosti [online]. © 2015 [cit. 2017-04-30]. Dostupné z: <http://www.koop.cz/pojisteni/pojisteni-odpovednosti/zakonne-pojisteni-odpovednosti-zamestnavatele>.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016: Úplná znění platná k 1. 1. 2016*. 25. vyd. Praha: Grada, 2016, 288 s. ISBN 978-80-271-0022-4.

MÍSAŘOVÁ PTÁČKOVÁ, Petra a OTAVOVÁ, Milena. *Daň z příjmů srozumitelně*. 1. vyd. Ostrava: KEY Publishing s. r. o., 2015, 168 s. ISBN 978-80-7418-243-3.

PILAŘOVÁ, Ivana a PILÁTOVÁ Jana. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2016*. 8. vyd. Praha: 1. VOX a. s., 2016, 192 s. ISBN 978-80-87480-50-2.

Penize.cz. Daňová optimalizace zblízka [online]. ©2000-2017 [cit. 2017-04-30]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/podnikani/257850-zaciname-podnikat-danova-optimalizace-zblizka>.

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ Milana. *Jak číst účetní výkazy. Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2013, 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.

VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2016*. 13. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX a. s., 2016, 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

VYCHOPENĚ, Jiří. *Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu*. 3., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 245 s. ISBN 978-80-7552-043-2.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
DM	Dlouhodobý majetek
DP	Daňové přiznání
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
JČS	Jiný členský stát
VH	Výsledek hospodaření
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o dani z příjmů

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Daňová soustava ČR</i>	<i>16</i>
<i>Obr. 2 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v letech 2004-2016.....</i>	<i>22</i>
<i>Obr. 3 Položky snižující ZD</i>	<i>26</i>
<i>Obr. 4 Příčiny daňových podvodů</i>	<i>34</i>
<i>Obr. 5 Vývoj nákladů a výnosů od roku 2014 do roku 2016</i>	<i>47</i>
<i>Obr. 6 Vývoj výsledku hospodaření ve společnosti XY od roku 2014 po současnost</i>	<i>48</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Sazby daně z příjmů právnických osob ve všech členských státech EU</i>	22
<i>Tab. 2 Transformace výsledku hospodaření na základ daně</i>	29
<i>Tab. 3 Výše a splatnost záloh</i>	32
<i>Tab. 4 Hranice mezi daňovou optimalizací a nelegálním daňovým únikem</i>	33
<i>Tab. 5 Přehled nejvýznamnějších odběratelů a dodavatelů v roce 2016</i>	39
<i>Tab. 6 Odepisování dlouhodobého majetku interní informace</i>	40
<i>Tab. 7 Aktiva společnosti XY v tis. Kč</i>	43
<i>Tab. 8 Závazky společnosti XY v tis. Kč</i>	44
<i>Tab. 9 Výnosy společnosti XY v tis. Kč</i>	45
<i>Tab. 10 Náklady společnosti XY v tis. Kč</i>	46
<i>Tab. 11 Struktura nákladů na účtu 501</i>	49
<i>Tab. 12 Struktura nákladů na účtu 511</i>	50
<i>Tab. 13 Struktura nákladů na účtu 518</i>	51
<i>Tab. 14 Struktura nákladů na účtu 524</i>	51
<i>Tab. 15 Struktura nákladů na účtu 538</i>	52
<i>Tab. 16 Struktura ostatních provozních nákladů</i>	52
<i>Tab. 17 Rozdíl účetní a daňových odpisů ve společnosti XY v roce 2016 v Kč</i>	53
<i>Tab. 18 Výpočet daňových odpisů za rok 2016 v Kč</i>	54
<i>Tab. 19 Výpočet účetních odpisů za rok 2016 v Kč</i>	54
<i>Tab. 20 Struktura nákladů na účtu 568</i>	55
<i>Tab. 21 Struktura výnosů na účtu 602</i>	56
<i>Tab. 22 Úprava základu daně o položky zvyšující/snižující</i>	57
<i>Tab. 23 Analýza daňové ztráty z roku 2014 v Kč</i>	58
<i>Tab. 24 Stanovení daňové povinnosti v Kč</i>	59
<i>Tab. 25 Výpočet daňové povinnosti se zřetelem na soukromé životní pojištění v Kč</i>	61
<i>Tab. 26 Výpočet daňové povinnosti se zřetelem na penzijní připojištění v Kč</i>	62
<i>Tab. 27 Výpočet daňové povinnosti se zohledněním darů v Kč</i>	63
<i>Tab. 28 Srovnání výpočtu daně před a po provedení optimalizace</i>	64