

UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2022

Kristýna Benešová

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Daň z příjmů právnických osob, optimalizace daňové povinnosti
Bakalářská práce

2022

Kristýna Benešová

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Kristýna Benešová**
Osobní číslo: **E19792**
Studijní program: **B0413A050008 Ekonomika a management**
Specializace: **Management podniku**
Téma práce: **Daň z příjmů právnických osob, optimalizace daňové povinnosti.**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce bude na základě analýzy současné platné legislativy analyzovat problematiku daně z příjmů právnických osob a provést rozbor jednotlivých konstrukčních prvků této daně. Problematiku aplikovat na vybranou obchodní korporaci a zhodnotit, zda existuje prostor pro daňovou optimalizaci a případně navrhnout doporučení.

Osnova:

- Základní konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob.
- Možnosti optimalizace základu daně a daňové povinnosti.
- Aplikace problematiky v konkrétní společnosti.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

HNÁTEK, Miloslav. Zcela legální daňové triky. Grada, 2021. ISBN 978-80-907398-3-3.
JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-821-8.
MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. Daň z příjmů srozumitelně. Key Publishing, 2015. ISBN 978-80-7418-243-3.
PELECH. Petr a Vladimír PELC. Daň z příjmů s komentářem 2020. ANAG, 2020. ISBN 978-80-7554-277-9.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2020: V Praze 1. VOX, 2020 ISBN 978-80-7598-887-4.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. František Sejkora, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2021**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2022**

L.S.

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Michaela Kotková Střiteská, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2021

Prohlašuji:

Práci s názvem Daň z příjmů právnických osob, optimalizace daňové povinnosti jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne

Kristýna Benešová, v. r.

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych poděkovala na tomto místě vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Františkovi Sejkorovi, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, které mi pomohly k dokončení této práce. Dále bych chtěla poděkovat zástupcům STAFI finalizaci staveb s. r. o. za poskytnutí dat ke zpracování praktické části, a především za jejich ochotu svá data sdílet a mně věnovaný čas. V neposlední řadě patří velké díky celé mé rodině a blízkým přátelům, kteří mě během mého studia podporovali.

ANOTACE

Bakalářská práce „Daň z příjmů právnických osob, optimalizace daňové povinnosti“ je věnována návrhům na doporučení, díky kterým může vybraná společnost snížit svou daňovou povinnost u daně z příjmů právnických osob. V teoretické části se práce zabývá analýzou základních prvků daně z příjmů právnických osob a dále typickými oblastmi daňové optimalizace. V praktické části práce jsou aplikovány získané poznatky na reálných datech vybrané společnosti a pro každou oblast daňové optimalizace, kde je to možné, jsou formulována doporučení vedoucí ke snížení daňové povinnosti u daně z příjmů právnických osob.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z příjmů právnických osob, daňová optimalizace, dlouhodobý majetek, odpisy, zásoby, zaměstnanecké benefity, opravné položky, rezervy, daňová ztráta

TITLE

Corporate income tax, tax liability optimization

ANNOTATION

The thesis „Corporate income tax, tax liability optimization“ is dedicated to proposals for recommendations, thanks to which the selected company can reduce its corporate tax liability. The theoretical part deals with the analysis of the basic elements of corporate income tax and the typical areas of tax optimization. In the practical part of the work, the acquired knowledge is applied to the real data of the selected company and for each area of tax optimization, where possible, recommendations are formulated to reduce the tax liability for corporate income tax.

KEY WORDS

corporate income tax, tax optimization, fixed assets, depreciaton, inventory, employee benefits, adjustments, reserves, tax loss

Obsah

ÚVOD	13
1 TEORETICKÝ PŘÍSTUP KE ZDANĚNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB	14
1.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z PŘÍJMŮ.....	14
1.2 POPLATNÍCI DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	16
1.3 PŘEDMĚT DANĚ.....	17
1.4 PŘÍJMY OSVOBOZENÉ OD DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	18
1.5 ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ	18
1.6 KRITÉRIA PRO POVINNÝ AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	18
2 ZÁKLAD DANĚ	19
2.1 STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ	19
2.2 POLOŽKY ODCÍTELNÉ OD ZÁKLADU DANĚ	21
3 MOŽNOSTI ÚPRAVY A OPTIMALIZACE ZÁKLADU DANĚ	22
3.1 DAŇOVĚ NEÚČINNÉ NÁKLADY	22
3.1.1 Náklady na reprezentaci	22
3.1.2 Manka a škody	22
3.2 ZAMĚSTNANECKÉ BENEFITY	23
3.3 DAŇOVÉ ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU	23
3.3.1 Způsob výpočtu daňových odpisů.....	27
3.4 OPRAVNÉ POLOŽKY	29
3.5 REZERVY NA OPRAVY HMOTNÉHO MAJETKU	31
3.6 ODPOČET DAŇOVÉ ZTRÁTY.....	32
3.7 ODPIS POHLEDÁVEK.....	32
3.8 DARY	33
3.9 ODPOČET NA VÝVOJ A VÝZKUM.....	33
4 OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	34
4.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	34
4.2 MOŽNOSTI DAŇOVÉ OPTIMALIZACE VE SPOLEČNOSTI.....	37
4.2.1 Optimalizace v oblasti odpisu majetku	37
4.2.2 Optimalizace v oblasti zaměstnaneckých benefitů.....	40
4.2.3 Optimalizace v oblasti tvoření rezerv na opravy.....	41
5 VÝPOČET DANĚ Z PŘÍJMŮ PŘED A PO APLIKACI NÁVRHŮ OPTIMALIZACE A SOUHRN DOPORUČENÍ	42
5.1 VÝPOČET DANĚ PŘED A PO OPTIMALIZACI	42
5.2 SOUHRN OPTIMALIZAČNÍCH NÁVRHŮ PRO BUDOUCÍ ROKY	45
ZÁVĚR	46

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - Rozdělení zákona o daních z příjmů do sedmi částí.....	14
Tabulka 2 - Postup při výpočtu daně	19
Tabulka 3 - Základní roční odpisové sazby dle § 31/1/a ZDP.....	28
Tabulka 4 - Koeficienty pro zrychlené odpisování.....	29
Tabulka 5 - Složení výsledku hospodaření Společnosti v roce 2020 (v tis. Kč).....	36
Tabulka 6 - Hlavní skupiny dlouhodobého majetku k 31.12.2020 (v tis. Kč).....	37
Tabulka 7 - Odpis hmotného a nehmotného majetku podle odpisových skupin	38
Tabulka 8 - zrychlený odpis olepovací linky SMC.....	39
Tabulka 9 - zrychlený odpis laserové čističky	39
Tabulka 10 - kalkulace příspěvku na PP a ŽP pro zaměstnance.....	40
Tabulka 11 - zjednodušený výpis z výkazu zisku a ztrát (v tis. Kč).....	42
Tabulka 12 - Zjednodušený výpis z daňového přiznání	44

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 - Základní účetní ukazatelé v letech 2016–2020 (v tis. Kč).....	35
Graf 2 - struktura pohledávek a zásob v letech 2016-2020 (v tis. Kč).....	36

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 - Poplatníci daně z příjmů právnických osob	17
Obrázek 2 - Zobrazení dlouhodobého majetku v základu daně z příjmů	24

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

č.	číslo
DHNM	dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek
HV	hospodářský výsledek
K	koeficient
Kč	korun českých
mil.	milionu
NSS	Nejvyšší právní soud
PP	penzijní připojištění
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
Sb.	sbírka
tis.	tisíc
tzv.	takzvaně
VC	vstupní cena
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZoR	Zákon o rezervách
ZC	zůstatková cena
ZZC	zvýšená zůstatková cena
ŽP	životní připojištění

ÚVOD

Bakalářská práce se zabývá daní z příjmů právnických osob v souvislosti se snížením daňové povinnosti ve vztahu k právnickým osobám. Pokrývá tak právní úpravu daně z příjmů, která je obsažena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétní rozdělení zákona, jenž se dělí do sedmi částí a následný popis jednotlivých částí. V dalších kapitolách se bude práce zabývat základem daně a možnostmi úprav a optimalizace základu daně.

Cílem práce bude na základě analýzy současné platné legislativy analyzovat problematiku daně z příjmů právnických osob a provést rozbor jednotlivých konstrukčních prvků této daně. Problematiku aplikovat na vybranou obchodní korporaci a zhodnotit, zda existuje prostor pro daňovou optimalizaci a případně navrhnout doporučení.

Bakalářská práce je rozčleněna do 8 kapitol včetně úvodu, závěru a poslední osmá kapitola je seznam zdrojů. První část práce se zaměřuje na právní úpravu daně z příjmu, konkrétní rozdělení zákona o daních z příjmů právnických osob, dále se zabývá předmětem daně, příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob, délku zdaňovacího období a kritéria pro povinný audit účetní závěrky. Druhá kapitola se zabývá základem daně jako takovým a jeho stanovením, jenž je znázorněn ve zjednodušené podobě daňového přiznání, u kterého jsou rozepsány položky, které zvyšují či snižují hospodářský výsledek společnosti. V další podkapitole jsou poté rozebrány položky odečítající se od základu daně. Závěr teoretické části je věnován teoretickým východiskům optimalizace daně z příjmů právnických osob, jsou zde zmíněny základní oblasti, ve kterých vzniká prostor pro daňovou optimalizaci jako jsou například daňové odpisy dlouhodobého majetku, zaměstnanecké benefity, tvorba rezerv na opravy hmotného majetku a další. Čtvrtá kapitola pojednává o představení konkrétní společnosti s ručením omezeným, z jejichž daňového přiznání, výkazu zisku a ztrát a dalších interních dokumentů bude vycházet praktická část. Pro tento účel jsou použita převážně reálná data společnosti ve zdaňovacím období 2016 až 2020. Následně je popsána možná optimalizace, která plyne z analýzy. V poslední kapitole je obsažen samotný výpočet daně z příjmů právnických osob za rok 2020 po aplikaci optimalizačních doporučení a následně je porovnána s reálným výsledkem daně v daném zdaňovacím období. Práce je zakončena souhrnem doporučení pro budoucí roky.

1 Teoretický přístup ke zdanění právnických osob

Tato bakalářská práce, jak již zaznělo v úvodu, se bude zabývat snížením daňové povinnosti u daně z příjmu společnosti s ručením omezeným. V první kapitole si bude rozebráno, jak daně z příjmů upravuje zákon, kdo jsou poplatníci daně a podle čeho je dělíme. Další rozebíranou oblastí bude předmět daně neboli co daníme, následovat budou příjmy osvobozené od daně z příjmů, zdaňovací období, jak se dělí a jak dlouho trvá a v závěru popíšeme kritéria pro nabytí povinnosti auditu účetní závěrky.

1.1 Právní úprava daně z příjmů

Daně jsou veřejnoprávní povinností ukládanou ve veřejném zájmu k financování veřejných statků, bez přímého protiplnění daňovému subjektu. Z právního hlediska jsou platební povinností, kterou stát stanoví zákonem a jež jsou užívány pro účely k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž by přitom stát poskytoval zdaňovaným subjektům individuálně odpovídající protiplnění. [4]

Daně z příjmů jsou jednou nejvýznamnějších z daní, které se zahrnují do celkových výnosů. Příjmy, které jsou předmětem daně, stanoví zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon o dani z příjmů spadá k nejčastěji novelizovaným právním normám. Hlavním z důvodů časté novelizace, je povinnost vlády reagovat na současnou ekonomickou situaci, aby zmírnila dopady zvýšení daňového zatížení. Zákon o daních z příjmů je rozdělen do 7 částí.

Tabulka 1 - Rozdělení zákona o daních z příjmů do sedmi částí

Část	Ustanovení
1. Daň z příjmů fyzických osob	§ 2 až § 16b
2. Daň z příjmů právnických osob	§ 17 až § 21a
3. Společná ustanovení	§ 21 až § 38fa
4. Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů	§ 38g až § 38zh
5. Registrace	§ 39 až § 39b
6. Pravomoci vlády a Ministerstva financí	§ 39p a § 39q
7. Přejídná a závěrečná ustanovení	§ 40 až § 42 + přejídná ustanovení novel

Zdroj: [4]

První část ZDP se vztahuje na fyzické osoby. Zákon ukládá, kdo je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, stanoví, co je a co není předmětem daně, jaké příjmy jsou od daně osvobozeny a výpočet základu daně. Sazba daně z příjmů fyzických osob je 15 % ze základu daně.

Druhá část ZDP pojednává o právnických osobách. V druhé části jsou vymezeny opět základní pojmy, jako jsou: poplatníci daně z příjmů právnických osob, předmět daně, zdaňovací období, výpočet základu daně a sazba daně činí dle § 21 ZDP 19 %.

Třetí část zákona zahrnuje společná ustanovení, která se týkají všech poplatníků. Stanoví především základ daně, položky upravující základ daně a způsob odpisů hmotného a nehmotného majetku. Nalezneme zde výčet položek odčitatelných od základu daně, dále potom slevy na dani, zajištění daně, způsob výpočtu záloh a vyloučení dvojího zdanění ze zahraničí. V neposlední řadě je ve třetí části ZDP vysvětlen pojem plátce daně, což je osoba, jenž odvádí správci daně sraženou a vybranou daň od poplatníků.

Čtvrtá část ZDP obsahuje zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů. Tato část zákona ustanovuje, jaké fyzické a právnické osoby jsou povinny podat daňové přiznání. Dalším předmětem, kterým se tato část zabývá, je způsob vybírání a placení záloh na daň a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Zákon přesně vymezuje povinnosti a odpovědnost plátců, způsob uplatnění nezdánitelných částek a způsob prokazování nároku na odečet nezdánitelných částí základu daně a slevy na dani.

Pátá část ZDP pojednává o registrační povinnosti poplatníků daně z příjmů fyzických i právnických osob. Je zde vymezeno, v jakém případě se poplatník musí registrovat k dani z příjmů a také do kdy. Poplatník, jenž má povinnost se registrovat k dani z příjmů, je povinen podat přihlášku u příslušného správce daně.

Ustanovení v šesté části ZDP opravňují vládu České republiky a Ministerstvo financí, při ohrožení státu nebo při válečném stavu, k provádění výjimečných úprav sazeb daně, nejvýše však o 5procentních bodů, zajištění vzájemnosti nebo odvetná opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění a rozhodnout ve sporných případech o daňovém rezidentství poplatníka.

V sedmé části nalezneme přechodná a závěrečná ustanovení, jež jsou nadřazeny ostatnímu textu zákona. Ve většině případů pojednává o vymezení specifického okruhu poplatníků, pro které platí starší nebo jiná právní úprava za přesně stanovených podmínek.

Součástí ZDP jsou tři přílohy, z nichž nejvíce používanou a nejdůležitější je příloha č. 1. Ta pojednává o třídění hmotného majetku do odpisových skupin. Poté na základě odpisové skupiny

se stanoví doba jeho odpisování. Příloha č. 2. popisuje postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob. Natož příloha č. 3 popisuje opačný postup, a to přechod z daňové evidence na vedení účetnictví. [4]

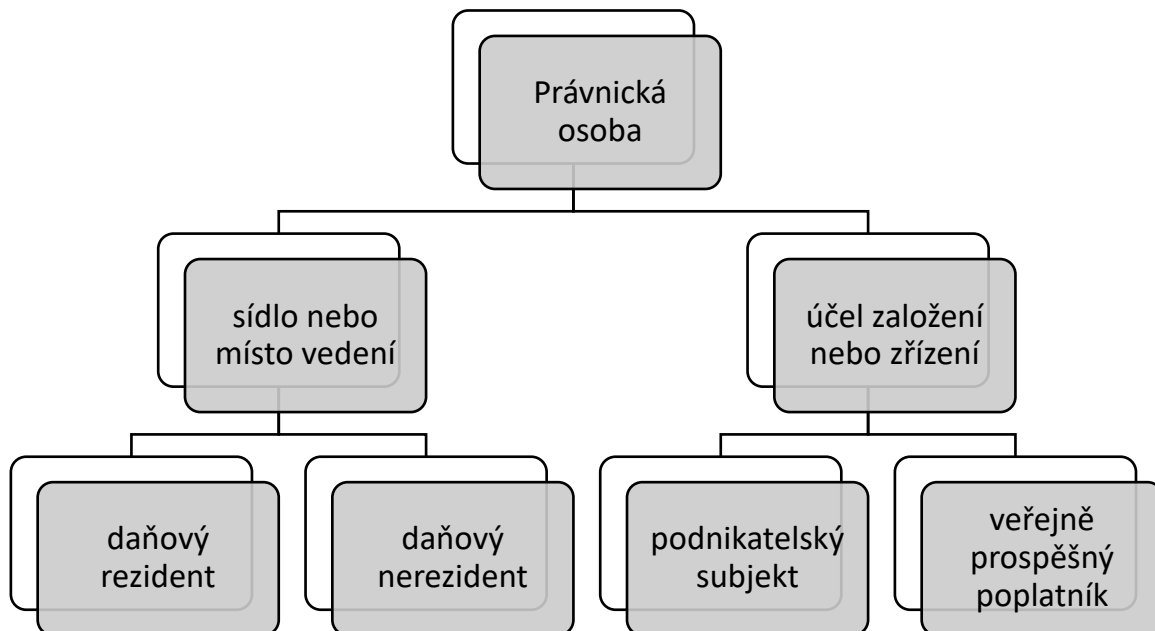
1.2 Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Podle občanského zákoníku v § 20 odst. 1 (č. 89/2012 Sb.) - „*Právnická osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnická osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou.*“

Podle ZDP se za poplatníka daně z příjmů právnických osob považují následující – právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy, podfondy akciových společností, fondy penzijních společností, svěřenské fondy a jednotky, jež jsou podle právního řádu státu poplatníkem. [5]

Důležité je rozdělení poplatníků na základě dvou kritérií, a to, zda jsou daňovými či nedaňovými rezidenty. Toto dělení vychází z mezinárodně všeobecně respektovaného pravidla, podle kterého na zdanění příjmů má nárok jednak stát, v němž příjem vznikl a jednak stát, ve kterém je poplatník usídlen. Tento stát se nazývá stát residence a má právo na zdanění veškerých příjmů poplatníka.

Daňový rezident je každá právnická osoba, která má na území České republiky sídlo nebo místo vedení a má neomezenou daňovou povinnost, což znamená, že dani z příjmů podléhají jak příjmy z území České republiky, tak i příjmy ze zahraničí, tj. celosvětové příjmy. K omezení prostoru pro obcházení účelu zákona se za daňového rezidenta považuje i taková právnická osoba, která má sice sídlo v zahraničí, ale místo jejího skutečného vedení je v České republice. [6]



Obrázek 1 - Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Zdroj: [6]

Na **Obrázek 1** výše lze vidět podle čeho jsou právnické osoby rozlišovány, a to buď to podle sídla nebo místa vedení a následně rozlišujeme, zda je právnická osoba daňovým rezidentem či nikoliv nebo podle účelu založení nebo zřízení, podle toho rozlišíme, jestli se jedná o podnikatelský subjekt nebo veřejně prospěšného poplatníka.

1.3 Předmět daně

Dle § 18 odst. 1 ZDP jsou pro poplatníka z příjmů právnických osob předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Dalším předmětem jsou i bezúplatné příjmy, jestliže nejsou z předmětu této daně vysloveně vyloučeny.

Předmětem daně z příjmů právnických osob nejsou podle § 18 odst. 2 ZDP následující:

- příjmy získané nabytím akcií,
- u poplatníků, jenž mají upravené postavení oprávněné osoby na základě zvláštního zákona, příjmy získané s vydáním pohledávky, a to do výše náhrad podle zvláštních zákonů, do výše nároků na vydání základního podílu, a dále příjmy z vydání dalšího podílu v nepeněžní formě,
- příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací, příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a pozemku a další. [7]

1.4 Příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob

Příjmy, které jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob, jsou dle § 19 odst. 1 ZDP tyto:

- příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně plynoucí z fondu penzijní společnosti,
- výnosy z kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony,
- členský příspěvek přijatý k zájmovým sdružením právnických osob, u něhož není členství nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo výkonu činnosti nebo členský příspěvek přijatý odborovou organizací,
- příjem ze Zajišťovacího fondu,
- podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, pokud jsou použity k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše a další. [7]

1.5 Zdaňovací období

Zdaňovací období rozdělujeme dle § 21a ZDP na čtyři období. Prvním obdobím je kalendářní rok, druhým je hospodářský rok, následuje období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. A posledním je účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsících. [7]

1.6 Kritéria pro povinný audit účetní závěrky

Dle § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví účetní jednotky mají mít účetní závěrku ověřenou auditorem společnosti s ručením omezeným v případě, že splňují minimálně dvě ze tří následujících kritérií. Tyto kritéria představují hodnota aktiv, výše obratu a počet zaměstnanců. Aktivy se rozumí aktiva netto z rozvahy, obratem se rozumí čistý obrat z výkazu zisku a ztrát a počet zaměstnanců se týká průměrného přepočteného stavu zaměstnanců, který se zjišťuje ze statistických údajů společnosti dle zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě. Kritériem hranice aktiv je 40 mil. Kč, výše čistého obratu je 80 mil. Kč a počet průměrného přepočteného stavu zaměstnanců je 50. Povinný audit účetní závěrky se provádí poprvé za druhé účetní období, ve kterém byla překročena výše uvedená kritéria, u společností s ručením omezeným dvě kritéria ze tří. [14]

2 Základ daně

Tato kapitola pojednává o pojmu základ daně, jeho definice a následně jeho stanovení, jež vychází z hospodářského výsledku a názorné zobrazení zjednodušené verze daňového přiznání. Závěr této kapitoly pojednává o položkách odčitatelných od základu daně.

Základ daně z příjmů právnických osob je definován v § 23 až § 33 a ustanovení odstavců 2 až 6 § 20 ZDP. Základem daně je rozdíl, o které příjmy, kromě těch, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), což je rozdíl výnosů a nákladů u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Nástrojem pro sestavení základu daně je samotný formulář daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. [7]

2.1 Stanovení základu daně

Základ daně PO dle § 23 ZDP vychází tedy z účetního výsledku hospodaření dle účetnictví, bez vlivu Mezinárodních účetních standardů a bez vlivu účtové skupiny 59, a klade se důraz na respektování věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů. [7]

Po odečtení výdajů od příjmů se výsledek transformuje na základ daně přičtením položek zvyšující účetní výsledek a odečtením položek snižující výsledek hospodaření.

Tabulka 2 - Postup při výpočtu daně

Řádek přiznání	Název položky	Vliv na základ daně Zvýšení + / snížení -
ř. 10	Výsledek hospodaření převzatý z účetnictví	Zisk + / ztráta -
ř. 70	Souhrn položek zvyšujících výsledek hospodaření	+
ř. 170	Souhrn položek snižujících výsledek hospodaření	-
ř. 200	Základ daně před úpravami	(10 + 70–170)
ř. 210	Částky vyňatých příjmů podléhající zdanění v zahraničí	-
ř. 220	Základ daně po úpravách	(200–210)
ř. 230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1	-

ř. 242	Odečet nároků na odpočet na podporu výzkumu a vývoj podle § 34 odst. 4 až 8	-
ř. 250	Základ daně po úpravě	(220–230–242)
ř. 260	Odečet darů podle 20 odst. 8	-
ř. 270	Základ daně po úpravách zaokr. na celé tisícikoruny dolů	(250–260)
ř. 280	Sazba daně v %	
ř. 290	Daň	(270 * 280) / 100
ř. 300	Slevy na dani dle § 35 odst. 1 a § 35a a 35b	-
ř. 310	Daň upravená o slevy	(290–300)
ř. 330	Zápočet daně zaplacené v zahraničí	-
ř. 330	Daň po zápočtu	(320–330)
ř. 335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu zaokr. na koruny nahoru	
ř. 340	Celková daň	(330 + 335)
V. oddíl	Placení daně	
1–3	Odečet placených záloh, zajištěné a sražené daně	-
4	Nedoplatek nebo přeplatek na dani z příjmů PO	(340–1–2–3)

Zdroj: Vlastní zpracování podle [5]

Na řádku 11 až 69 se nacházejí položky, které zvyšují hospodářský výsledek. Dle § 23 odst. 2a ZDP mezi těmito položkami najdeme zejména tyto:

- částky neoprávněně zkracující příjmy,
- částku zrušené rezervy,
- částky, které podle zákona nelze zahrnout do výdajů (nákladů),
- částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které je zaměstnavatel povinen odvádět za zaměstnance a další. [4]

Položky naopak snižující hospodářský výsledek se nacházejí na řádcích 71 až 169, mezi tyto položky řadíme dle § 23 odst. 2b a 2c ZDP zejména tyto:

- částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy,
- oceňovací rozdíl vzniklý jinak, než koupí majetku,
- hodnotu dluhu zaniklého splněním, započtením nebo splnutím, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření,
- částky dalších výdajů (nákladů), které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacené ve zdaňovacím období a další. [4]

2.2 Položky odčitatelné od základu daně

Podle § 34 odst. 1 ZDP je odčitatelnou položkou daňová ztráta. Odpočet lze uplatnit maximálně 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období nebo období, za které se podává DP, za které se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví.

Ztrátu lze neuplatnit v DP tak, že se poplatník vzdá práva oznámením správci daně ve lhůtě pro podání DP za období, za které se daňová ztráta stanoví. Toto rozhodnutí již nelze navrátit v předešlý stav. [4]

Dle § 34 odst. 4 a 5 lze odečíst podporu výzkumu a výdaje nebo podporu odborného vzdělávání. A dále lze odečíst zejména částky na podporu vynaložených na žáka nebo studenta, na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání atd. [4]

3 Možnosti úpravy a optimalizace základu daně

Tato kapitola pojednává o níže popsaných oblastech optimalizace, které povedou k úpravě a následnému snížení základu daně. Jedná se o legální postupy, které mohou aplikovat kapitálové společnosti České republiky.

K možnostem úpravy a optimalizace základu daně a aplikací příslušných ustanovení § 24/1 ZDP existuje bohatá judikatura NSS.

Podle Tomáše Jaroše - „*Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka), zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky – výdaje musí poplatník skutečně vynaložit, výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, musí být vynaloženy ve zdaňovacím období a za výdaje je považuje zákon. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení.*“ [3]

3.1 Daňově neúčinné náklady

Daňově neúčinné náklady jsou vynaložené náklady, jež neslouží na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Příkladem jsou náklady související s reprezentací firmy neboli náklady na reprezentaci, dalšími jsou ostatní sociální náklady nad rámec stanovený zákonem. [2]

3.1.1 Náklady na reprezentaci

Tyto náklady slouží k propagaci společnosti a zvyšují její prestiž. Jelikož tyto náklady nevedou k dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou to náklady daňově neuznatelné. Tato problematika je vymezena v § 25 odst. 1 ZDP. Mezi tyto náklady se řadí občerstvení, pohoštění, nealkoholické nápoje pro zaměstnance či večere s obchodním partnerem. [2]

3.1.2 Manka a škody

Za manko je dle § 30/10, zákona o účetnictví považován invertizační rozdíl mezi skutečným stavem majetku a jeho stavem v účetnictví, kdy skutečný stav majetku je nižší než stav evidovaný. Přičemž rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat jiným způsobem. Manka mohou být předepsána k úhradě zaměstnanci nebo mohou být kompenzována s přebytky.

Škoda dle vyhlášky k podvojnému účetnictví č. 500/2002 Sb. V § 28 se definuje jako fyzické znehodnocení, tzn. neodstranitelné poškození nebo zničení DHNM a zásob. Po

způsobení škody musí být majetek vyřazen. Za škodu se nepovažují technologické a technické úbytky jako je sesychání, rozprach, přirozený úbytek, ztráté v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat.

V určitých případech vzniklých mank a škod je plátce povinen vrátit původně uplatněný odpočet DPH. Ale pokud jsou plátcem případy zničení, ztráty nebo odcizení řádně doloženy, tak původně uplatněný nárok na odpočet daně zůstává zachován. [3]

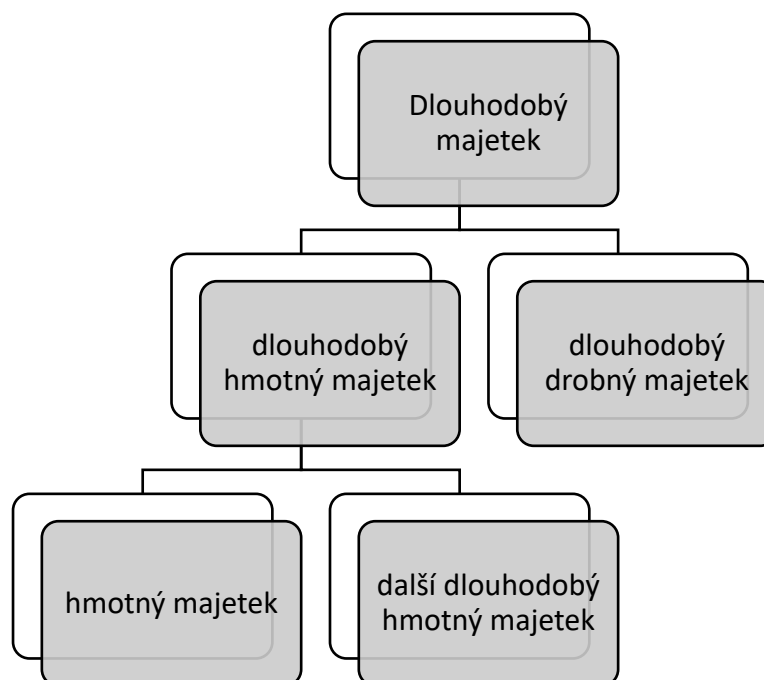
3.2 Zaměstnanecké benefity

Zaměstnanecké benefity nejsou nárokovou složkou mzdy, avšak díky poptávce pracovního trhu, jsou již samozřejmostí. Benefity jsou v některých případech pro zaměstnavatele i zaměstnance daňově zvýhodněné. Benefity se řadí mezi ostatní sociální náklady nad rámec stanovený zákonem a mohou být následující:

- Daňově uznatelné:
 - Příspěvek na stravování – daňově uznatelné až do výše 55% ceny jednoho jídla za jednu směnu.
 - Příspěvky na penzijní a životní pojištění – tyto příspěvky jsou za dodržení podmínek dle § 24/2 ZDP daňově účinné bez omezení. [4]
 - Dovolena nad rámec a sick days.
 - Vzdělání a odborný rozvoj.
- Daňově neuznatelné:
 - Příspěvky na kulturu, sport a rekreaci.
 - Příspěvky na jazykové kurzy, pokud kurz zaměstnanec ve své pracovní náplni nevyužije.
 - Občerstvení a nealkoholické nápoje.
 - Dary. [13]

3.3 Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Daňové odpisy hmotného majetku jsou součástí výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle §26 až § 32 zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů. Výdaje za DHNM jsou často vysoké, jednorázové, mající takovou povahu, že je nelze účetně zahrnout do jednoho období, protože ovlivňují výsledek hospodaření po řadu let.



Obrázek 2 - Zobrazení dlouhodobého majetku v základu daně z příjmů

Zdroj: vlastní zpracování [6]

Na **Obrázek 2** můžeme vidět, jak zákon o daních z příjmů vymezuje pouze dva pojmy – hmotný majetek a nehmotný majetek.

Za **hmotný majetek** lze považovat samostatné movité věci, soubory movitých věcí, dospělá zvířata a jejich skupin, pokud vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč. Podmínkou u samostatně movitých věcí a souborů movitých věcí je předpoklad provozně-technických funkcí delší než 1 rok. [6]

Od 1.1.2021 dle zákona 609/2020 Sb. se hranice zvýšila na hodnotu 80 000 Kč a obnovili se mimořádné odpisy pro vybraný hmotný majetek. [9]

Mezi hmotný majetek se řadí podle § 26 ZDP:

- stavby, budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek,
- samostatné movité věci,
- soubory movitých věcí,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný majetek,
- technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a u hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku,

- technické rekultivace a;
- výdaje hrazené nájemcem za dalších podmínek.

Hmotný majetek odpisuje podle § 28/1 ZDP:

- vlastník majetku,
- organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu,
- státní příspěvková organizace, státní podnik nebo jiná státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu,
- podílový fond, jehož součástí je hmotný majetek,
- svěřenecký fond, jehož součástí je hmotný majetek a;
- nástupnická obchodní korporace zanikající nebo rozdělované obchodní korporace při přeměně, to platí pro:
 - hmotný majetek ve vlastnictví zanikající nebo rozdělované obchodní korporace k rozhodnému dni fúze, převod jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci.
 - hmotný majetek, nabytý zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací od rozhodného dne do dne zápisu fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace do obchodního rejstříku a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci.

Vstupní cena hmotného majetku je daňové ocenění a jedná se zejména o pořizovací cenu a všechny náklady s tím spojené, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cenu a cenu stanovenou zvláštním právním předpisem v případě majetku nabytého darem či děděním. [5]

Za **technické zhodnocení** dle § 33 ZDP považujeme vynaložené výdaje na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud u jednoho majetku v souhrnu jednoho zdaňovacího období přesáhne částku 40 000 Kč (od 1.1.2021 je částka změněna na 80 000 Kč). Při odpisování hmotného majetku se odpisovaná částka zvýší o technické zhodnocení v tentýž roce, ve kterém bylo technické zhodnocení realizováno. Poplatník se tak může rozhodnout pro uplatňování odpisů i v případě, že je částka nižší a nepostupuje dle § 24/2/zb ZDP. Dalším technickým zhodnocením je změna účelu majetku nebo technických parametrů, rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku a jsou to také výdaje, které hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořizování, za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny.

Při zařazení technického zhodnocení do užívání se v daném roce zvyšuje dle způsobu odpisování vstupní cena na zvýšenou vstupní cenu nebo zůstatková cena na zvýšenou zůstatkovou cenu. Následně se postupuje při odpisování dle pravidel pro technické zhodnocení. [4]

Nehmotný majetek podle § 32a ZDP byl takový majetek, jehož vstupní cena byla vyšší než 60 000 Kč, měl použitelnost delší než 1 rok a nabýval následujícím titulem – úplatné pořízení, vklad (obchodní korporace nebo tichého společníka), přeměna společnosti, dar, dědictví a vlastní výroba (za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytnutí)

Dle ZDP byl odpisovány – zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek.

Nehmotný majetek byl odpisován odpisovatelem, dále jako poplatník, který nabyl práva užívání za úplatu, poplatník s právem užívání na dobu určitou, u něj se roční odpis stanovil jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. A dle § 32a/4 ZDP se nehmotný majetek odpisoval v ostatních případech rovnoměrně bez přerušení a to následovně:

- audiovizuální dílo 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců,
- zřizovací výdaje 60 měsíců a
- ostatní nehmotný majetek 72 měsíců. [5]

Technické zhodnocení nehmotného majetku dle §32a/6 ZDP zvyšovalo vstupní cenu nehmotného majetku. Za technické zhodnocení se považovaly výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku, anebo zásahy, které měly za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýšily částku 40 000 Kč. [4]

Za technické zhodnocení se považovaly i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatnil jako výdaj (náklad) podle § 24 ZDP. [4]

Od 1.1.2021 dle zákona 609/2020 Sb. bylo zrušeno účetním jednotkám daňové odpisování nehmotného majetku. [9]

3.3.1 Způsob výpočtu daňových odpisů

Existuje šest odpisových skupin, podle kterých se hmotný majetek třídí. Do první skupiny bychom zařadili počítače, kancelářskou techniku, nástroje a nářadí. Ve druhé skupině

nalezneme většinu pracovních nástrojů, nákladní i osobní automobily, traktory a autobusy. Skupina číslo tři zahrnuje parní kotle, tramvaje a vozy metra. Do čtvrté skupiny řadíme věže, stožáry, budovy z lehkých hmot, plynovody a energetická výrobní díla. A v neposlední řadě odpisová skupina šest, kam spadají administrativní budovy, obchodní domy, muzea a hotely. [7]

Pro odpisování hmotného majetku existují tři způsoby:

Prvním způsobem je **rovnoměrné odpisování** (§ 31 ZDP) – výpočet odpisů se realizuje dle následujících vzorečků. Vypočtený roční odpis je daňovým výdajem daného zdaňovacího období. [5]

První rok odepisování

$$\text{Odpis} = (\text{VC} * \text{RS}_{1\text{rok}}) / 100$$

Další roky odpisování

$$\text{Odpis} = (\text{VC} * \text{RS}_{\text{další roky}}) / 100$$

Odpisování od roku technického zhodnocení

$$\text{Odpis} = (\text{ZVS} * \text{RS}_{\text{pro ZVC}}) / 100$$

Zdroj: [5]

Tabulka 3 - Základní roční odpisové sazby dle § 31/1/a ZDP

Odpisová skupina	v 1. roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: [4]

Tabulka 3 zobrazuje výši odpisu v procentech za první rok a následující roky podle všech šest skupin.

Druhým způsobem odpisování je **zrychlené odpisování** (§ 32 ZDP) – výpočet se realizuje podle následujících vzorců:

První rok odpisování se vypočte jako:

$$\text{odpis} = VC / K_{1\text{rok}}$$

Další roky odpisování:

$$\text{odpis} = (2 \times ZC) / (K_{\text{další roky}} - \text{počet let, po které bylo odpisováno})$$

Odpisování od roku technického zhodnocení

$$\text{odpis} = (2 \times ZZC) / (K_{\text{pro ZZC}} - \text{počet let, po které bylo odpisováno ze ZZC})$$

Zdroj: [5]

Tabulka 4 - Koefficienty pro zrychlené odpisování

odpisová skupina	v 1. roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: [4]

Tabulka 4 demonstruje zrychlené jednotlivé koeficienty v prvním roce odpisování pro všech šest odpisových skupin a také pro následující roky odpisování.

A posledním způsobem odpisování jsou **časové a výkonové odpisy** (§ 30/4 až 9 ZDP)

- Časové odpisování – používá se u otvírek nových lomů, pískoven a hlinišť, dočasných staveb, důlních děl atd.

$$\text{odpis} = VC / \text{stanovená doba trvání HM}$$

- Výkonové odpisování – používá se u matric, forem, modelů, šablon atd.

$$\text{odpis} = VC / \text{stanovená doba použitelnosti}$$

[5]

3.4 Opravné položky

Opravné položky jsou vytvářeny k majetkovým účtům, pokud skutečná hodnota majetku je nižší než účetní hodnota, snížení hodnoty tohoto majetku je jen přechodné a není již vyjádřeno jinak. K tvorbě opravných položek dochází na základě invertizace. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů. Zůstatek opravných položek může být jen pasivní, případné zvýšení hodnoty majetku se neúčtuje. Rozlišujeme opravné položky k:

- dlouhodobému majetku
- zásobám
- finančnímu majetku

- pohledávkám [1]

Daňové opravné položky lze uznat jako daňově účinný náklad pouze tehdy, kdy je pohledávka nepromlčená. A to při splnění podmínek stanovených v zákoně č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. [1]

Pohledávky vznikají na základě obchodních vztahů, jenž jsou řízeny ustanoveními občanského zákoníku. Promlčecí lhůta je tři roky, ale v určitých případech se může lišit, jedním z těchto případů nastane, pokud dlužník písemně uzná svůj dluh před promlčením pohledávky, v tomto případě se promlčecí lhůta prodlouží až na 10 let. [8]

Dle § 2 ZoR lze opravné položky k pohledávkám tvořit pouze tehdy, kdy o nich bylo účtováno při jejich vzniku ve výnosech, a to zdaněných běžnou daní z příjmů.

Zákonné opravné položky můžeme rozdělit podle výše:

- § 8 ZoR – Nepromlčené pohledávky řádně přihlášené do insolvenčního řízení, a to jen v období, v němž byly přihlášeny. V tomto případě můžeme uplatnit až 100 %.
- § 8a/1 ZoR – Nepromlčené pohledávky jejichž hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhne 200 000 Kč. Pokud tyto pohledávky přesáhnou více než 6 měsíců po splatnosti, může si poplatník vytvořit opravnou položku až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.
- § 8a/2 a 3 ZoR – Pohledávky, jež nepřesáhnou či přesáhnou částky 200 000 Kč a je u nich zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení.
 - 33 %, pokud je starší než 12 měsíců
 - 50 %, pokud je starší než 18 měsíců
 - 66 %, pokud je starší než 24 měsíců
 - 80 %, pokud je starší než 30 měsíců
 - 100 %, pokud je starší než 36 měsíců
- § 8b ZoR – Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh
- § 8c ZoR – Nepromlčené opravné položky do výše 30 000 Kč u jednoho dlužníka. V tomto případě můžeme uplatnit až 100 %, pokud byly splněny tyto podmínky – od konce sjednané lhůty splatnosti uplynulo nejméně 12 měsíců a pokud celková cena pohledávek, k nimž se vytváří opravná položka ve zdaňovacím období podle § 8c ZoR, nesmí přesáhnout vůči jednomu dlužníkovi částku 30 000 Kč. [1]

3.5 Rezervy na opravy hmotného majetku

Rezervy na opravy hmotného majetku nalezneme v zákoně 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tento zákon upravuje rezervu, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů a jsou daňově uznatelné. Poplatník může vytvářet i nedaňově uznatelné rezervy, dle vlastních předpisů. Rezervy dle tohoto zákona jsou následující:

- bankovní rezervy § 5 ZoR
- rezervy v pojišťovnictví § 6 ZoR
- rezerva na opravy hmotného majetku § 7 ZoR
- rezerva na pěstební činnost § 9 ZoR
- ostatní rezervy § 10 ZoR

Právnícké osoby mohou vytvářet rezervy dle § 7/1a ZoR, pokud mají vlastnické právo k hmotnému majetku nebo jsou organizační složkou státu či státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, podílovým fondem, jehož je hmotný majetek součástí atd. [9]

Rezervu nelze vytvořit na technické zhodnocení, na majetek, který je určen k likvidaci, na majetek, u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nahodilé události, na opravy majetku, u něhož jde o opravy pravidelně se opakující každý rok a na majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu. Poplatník může tuto rezervu uplatnit například na výměnu oken, opravu střechy, vnější omítky a další. Pokud by poplatník rezervu použil například na vybudování plynového vytápění, tak by se již jednalo o technické zhodnocení, na které se rezerva na opravy hmotného majetku nevztahuje. [2]

Výpočet výše rezervy se znázorňuje následovně:

$$\text{rozpočet nákladů} / \text{počet zdaňovacích období} = \text{výše rezervy}$$

Rezerva musí být tvořena minimálně dvě zdaňovací období a maximální doba nesmí přesáhnout u hmotného majetku následující dobu trvání podle odpisové skupiny:

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

Dle § 7/4 ZoR je tvorba rezervy výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období budou převedeny na samostatný účet v bance, účet musí být veden v Kč nebo € a musí být určen výhradně pro

ukládání prostředků na opravu majetku, převod peněz ve výši tvořené rezervy musí být zrealizován nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, nebudou-li peníze převedeny včas, rezerva se zruší v období, za které nebyly prostředky na účet uloženy a čerpání peněz z účtu je možné pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena. [9]

Rezerva se musí zrušit, pokud oprava nebude zahájena nejpozději v následujícím zdaňovacím období, se kterým se vy výpočtu rezervy předpokládalo. A jestliže nebyla rezerva vyčerpána nejpozději v následujícím zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. [3]

3.6 Odpočet daňové ztráty

Daňová ztráta vzniká v případě, kdy příjmy převýší výdaje nebo náklady převýší výnosy, po provedení úprav základu daně dle § 23 ZDP, je rozdíl daňovou ztrátou. V častých případech bývá ztráta pouze ztrátou účetní, pokud poplatník vede účetnictví, tato ztráta se následně po úpravě základu daně stane základem daně kladným.

Daňová ztráta je odčitatelnou položkou od základu daně, odečíst lze v celé výši nebo pouze její část, a to v následujících dvou zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období, tzn. zpětně. Nebo lze daňovou ztrátu uplatnit za období, za které se podává daňové přiznání, za které byla daňová ztráta stanovena. Nebo lze daňovou ztrátu uplatnit v pěti zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících obdobích po období, za které byla ztráta stanovena.

Daňovou ztrátu nelze uplatnit v situaci, kdy dojde k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole. [4]

3.7 Odpis pohledávek

Odpisy pohledávek jsou trvalé snížení jejich hodnoty v účetnictví dle § 24/2/y ZDP mohou být daňově uznatelné náklady u poplatníků, jež vedou účetnictví a o daných pohledávkách bylo účtováno do výnosů při jejich vzniku, jestliže se jednalo o zdanitelný příjem, který nebyl osvobozen od daně a pohledávky plní některou z následujících podmínek ve vazbě na tvorbu opravné položky:

- k pohledávkám lze uplatňovat opravné položky podle ZoR
- jedná se o pohledávky, ke kterým nelze tvořit opravné položky z důvodu uplynutí platnosti méně než 6 měsíců
- u pohledávek nabytých postoupením s hodnotou v okamžiku vzniku vyšší než 200 000 Kč, která není aktivně vymáhána [4]

3.8 Dary

Dary jsou odečitatelnou položkou pro právnickou osobu dle § 20/8 ZDP, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 10 % (zdaňovací období končící do 29.2.2020) nebo 30 % (zdaňovací období končící od 1.3.2020 do 28.2.2022) ze základu daně nebo činní alespoň 2000 Kč. [5]

Odečíst lze hodnotu darů na financování odstraňování následků živelné pohromy, a to v maximální výši 15 % ze základu daně, na veřejně prospěšné účely, politickým stranám a hnutím na jejich činnost, fyzickým osobám, které jsou poživateli částečného nebo plného invalidního důchodu nebo jsou nezletilými dětmi závislými na péči jiné osoby. [11]

3.9 Odpočet na vývoj a výzkum

Podle § 34/4 až 8 ZDP lze od základu daně odečíst až 100 % výdajů vynaložených poplatníkem na realizaci projektů výzkumu a vývoje v daném zdaňovacím období, za které podává daňové přiznání.

Odpočet lze uplatnit na experimentální či teoretické práce, projekční nebo konstrukční práce, návrhy, výpočty technologií, výroby prototypu produktu nebo jeho části či funkčního vzorku. Též se vztahuje i na výdaje za certifikaci výsledků, jež jsme získali prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje.

Odpočet může poplatník uplatnit ve stejném zdaňovacím období, kdy na něj vznikl nárok. V důsledku vykázání ztráty nebo nižšího daňového základu poplatníkem, než je nárok na odpočet, může odpočet či jeho zbývající část uplatnit maximálně ve třech bezprostředně následujících letech.

V případě poskytnutí podpory z veřejných fondů nelze tento odpočet uplatnit na náklady a na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, jenž mají podobu nehmotného majetku, pořízené od jiných osob. [4]

Odpočet na vývoj a výzkum se řídí podle pokynu Ministerstva financí D-228, kde jsou specifikovány podmínky pro uplatnění odpočtu. [12]

4 Optimalizace daňové povinnosti ve vybrané společnosti

Cílem praktické části bude na základě platné legislativy uvedené výše analyzovat dopady vybraných úprav a optimalizace základu daně u vybrané společnosti za účetní období v roce 2020. K tomuto účelu budou použita skutečná data z účetní závěrky roku 2020, dále budou použita některé data z předchozích let před rokem 2020 a dále bude využita konstrukce daňového přiznání k 31.12.2020. Vzhledem k situaci, že daňový rok 2020 je již uzavřen, uvedená aplikace optimalizace daňového základu může posloužit jako doporučení pro sestavení daňového přiznání vybrané společnosti k 31.12.2021.

V úvodu této kapitoly si na začátku představíme vybranou společnost, její právní formu, základní informace o hospodaření a podnikatelských aktivitách této společnosti, které doplníme grafickým vyobrazením vývoje základních vybraných ekonomických ukazatelé v minulých letech. Dále budeme analyzovat dopad vybraných daňových úprav v oblasti odpisů dlouhodobého hmotného majetku, některých zaměstnaneckých benefitů a vytváření zákonných rezerv na opravy.

Jelikož naše doporučení nebude být možné aplikovat v roce 2020 vzhledem k situaci, že za rok 2020 je již příslušné daňové přiznání uzavřeno, použijeme navrhovaná doporučení k daňové optimalizaci pro následující daňová období.

4.1 Představení společnosti

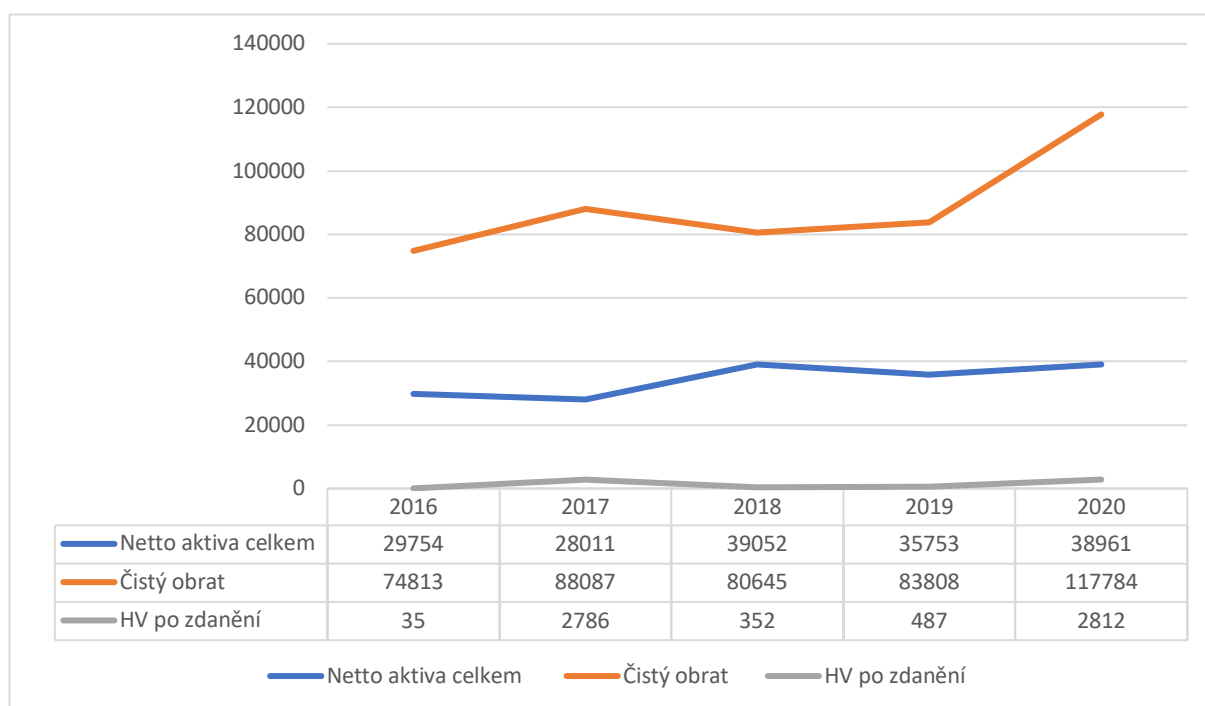
Společnost STAFI finalizace staveb s.r.o. (dále jako „Společnost“) vznikla v roce 2002. Při založení byl zaplacen vklad ve výši 200 000 Kč. Společnost má tři jednatele a každý z nich zastává svou funkci, první jednatel je manažerem celé společnosti a zároveň jejím ředitelem, druhý jednatel je obchodním ředitelem Společnosti a třetí jednatel je výrobním ředitelem. Hlavní činnost společnosti jsou dokončovací stavební práce, pod tím si lze představit okna, dveře, fasády, nové střechy, rekonstrukce, zateplení až po speciální stavební úpravy například historických budov. Klienty podniku jsou právnické i fyzické osoby, jedná se buď o konečné zákazníky nebo zprostředkovatele, v tomto případě společnost vykoná pouze část potřebných prací celkového projektu. Společnost je silnou a stabilní stavební firmou, která svou práci dokázala prosadit po celé České republice. Podnik je dlouhodobě prosperující a vykazuje známky finančního zdraví.

Důraz firmy je kladen především na kvalitu a správný přístup k životnímu prostředí. Proto v roce 2003 společnost úspěšně splnilo podmínky pro získání CERTIFIKÁTU SYSTÉMU MANAGEMENTU KVALITY. Pro koncové klienty tento důležitý mezník v historii firmy

znamená zhodnocení garantované kvality připravovaných staveb. A druhým důležitým mezníkem byl rok 2006, kdy STAFI splnilo podmínky pro získání CERTIFIKÁTU SYSTÉMU ENVIROMENTÁLNÍHO MANAGEMENTU. Pro tento certifikát musela firma zajistit třídění odpadu, recyklaci a rekultivaci na vysoké úrovni.

Společnost dle § 1b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví se řadí mezi tzv. malé podniky s 35 stálými zaměstnanci, v celkovém počtu mají zaměstnanců mnohem více, ale jedná se o sezonní zaměstnance, přesněji dělníky, kteří jsou najímáni na konkrétní zakázky. Společnost nepodléhá povinnému auditu účetní závěrky, ale přesto v letech 2019 a 2020 byl audit proveden. Dle výroku nezávislého auditora podávala účetní závěrka podniku v roce 2020 věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv, nákladů a výnosů, výsledku hospodaření a peněžních toků v souladu s českými účetními předpisy.

Graf 1 - Základní účetní ukazatelé v letech 2016–2020 (v tis. Kč)

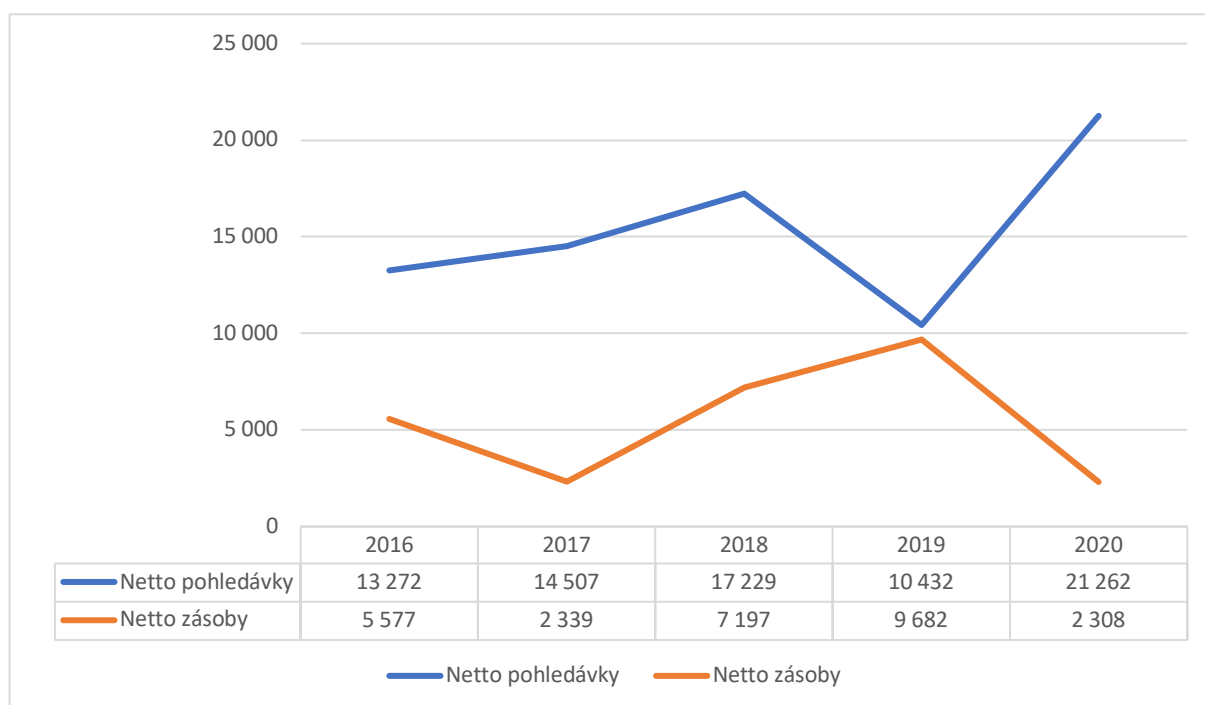


Zdroj: vlastní zpracování dle účetních uzávěrek Společnosti

Z výše uvedeného **Graf 1** vyplývá, že netto aktiva celkem Společnosti narostla v průběhu pěti let o 9 207 tis. Kč a zastavila se těsně pod hranicí 40 mil. Kč. Čistý obrat Společnosti narostl 42 971 tis. Kč a překonal v roce 2019 hranici 80 mil. Kč. Tyto údaje uvádíme z důvodu posouzení kritérií pro povinný audit účetní závěrky Společnosti. Do současné doby Společnost nepodléhala povinnému auditu, ale z výše uvedených ukazatelů lze předpokládat, že po překročení hranice netto aktiv celkem 40 mil. Kč bude Společnost povinna nechat účetní závěrku zkontrolovat auditorem. Naplněním zákonných podmínek bude splnění

2 kritérií ze 3 jimiž jsou netto aktiva více než 40 mil. Kč, čistý roční obrat 80 mil. Kč a více než 50 zaměstnanců. V případě Společnosti to bude kritérium netto aktiv a čistého obratu. Růst čistého obratu a netto aktiv signalizuje příznivou kapitalizaci a hospodářský růst Společnosti v uvedených letech. A posledním ukazatelem je HV po zdanění, který v uvedených letech vykázal dynamiku s tím, že v roce 2020 dosáhl částky 2 812 tis. Kč.

Graf 2 - struktura pohledávek a zásob v letech 2016-2020 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování dle účetních uzávěrek Společnosti

Z výše uvedeného **Graf 2** je patrné, že objem pohledávek narostl v absolutní výši proti roku 2016, ale důležité je, že podíl pohledávek na čistém obratu v roce 2016 a v roce 2020 je cca stejný ve výši 17 %. Pokles zásob v roce 2020 byl způsoben úbytkem stavu rozpracované výroby, což se také projevilo na růstu čistého obratu Společnosti.

Tabulka 5 - Složení výsledku hospodaření Společnosti v roce 2020 (v tis. Kč)

Provozní HV	4 774
Finanční HV	-961
HV před zdaněním	3 813
Daň z příjmů splatná	1 001
HV po zdanění	2 812

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních uzávěrek Společnosti

Dle **Tabulka 5** byl v roce 2020 dosažen HV po zdanění ve výši 2 812 tis. Kč. Tento výsledek ve formě HV ve schvalovacím řízení byl převeden na nerozdělený zisk minulých let.

4.2 Možnosti daňové optimalizace ve společnosti

V této podkapitole se budeme věnovat identifikaci oblastí, které by mohly poskytovat prostor pro aplikaci legálních optimalizačních nástrojů, jenž vedou k optimalizaci daně z příjmů vybrané společnosti. Pro každou oblast budou následně stanovena konkrétní doporučení s cílem snížení daňové povinnosti Společnosti.

4.2.1 Optimalizace v oblasti odpisu majetku

Společnost vykazovala k 31.12.2020 dlouhodobý hmotný majetek v brutto hodnotě 26 717 tis. Kč, z toho odepisovatelný ve výši 26 596 tis. Kč. Rozdělení dlouhodobého hmotného majetku dle hlavních skupin v rozvaze je následující:

Tabulka 6 - Hlavní skupiny dlouhodobého majetku k 31.12.2020 (v tis. Kč)

Skupina majetku	Brutto	Oprávký	Zůstatková cena
Dlouhodobý hmotný majetek celkem	26 717	14 988	11 729
Pozemky a stavby	1 776	264	1 512
Pozemky	121	-	121
Stavby	1 655	264	1 391
Hmotné movité věci a jejich soubory	24 941	14 724	10 217

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních uzávěrek Společnosti

Společnost ve svém účetnictví odpisuje majetek pomocí zrychlených odpisů. Roční objem odpisů v roce 2020 vykázaných pro výpočet daně z příjmů právnické osoby je 3 457 401 Kč. Pro úplnost dodáváme, že drobný hmotný majetek s použitelností delší než jeden rok Společnost účtuje přímo do spotřeby s následnou evidencí na podrozvahových účtech. Zařazování dlouhodobého hmotného majetku je prováděno k poslednímu dni v měsíci, jeho zařazení do příslušné odpisové skupiny je konzultováno s daňovým poradcem a pravidelná inventura hmotného dlouhodobého majetku je sestavována k 31.12. běžného roku. Pro potřeby Společnosti byl nastaven systém, kdy se účetní odpisy rovnají odpisům daňovým. Jako zásadní legislativní pravidlo pro optimalizaci daňového základu Společnosti spatřujeme v tom, že majetek zařazený k 31.12. běžného roku má nárok na celoroční daňový odpis, i kdyby byl pořízen v prosinci běžného období. Zde je nutné dodržet okamžité zařazení dlouhodobého

hmotného majetku pořizovaného na přelomu účetních období tak, aby byl zprovozněn a využíván Společností pro dosažení příjmů i v konci posledního měsíce roku, a tak byl využit jeho celoroční daňový odpis. V našem případě použila Společnost pro daňové přiznání právnické osoby za rok 2020 objem odpisů v následující struktuře viz. **Tabulka 7**.

Tabulka 7 - Odpis hmotného a nehmotného majetku podle odpisových skupin

Název položky	Částka
Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1	362 000
Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	2 840 129
Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3	152 273
Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	102 999
Odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	3 457 401

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních uzávěrek Společnosti

Společnost na přelomu měsíců prosince 2020 a ledna 2021 investovala do nákupu olepovací linky SCM v pořizovací hodnotě 1 080 000 Kč a laserové čističky v pořizovací hodnotě 780 553 Kč. Tento dlouhodobý majetek nebyl z důvodu covidových omezení uveden do provozu v prosinci 2020, ale až v následujícím období, z důvodu, že odpisování lze zahájit až po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (dle § 26, odst. 5 ZDP), a proto daňový základ právnické osoby Společnosti nemohl být ponížen o roční daňové odpisy.

Tabulka 8 - zrychlený odpis olepovací linky SMC

Rok	Způsob	Skupina	Cena	Koefi.	Roční odpis	Uplatněný odpis	Zůstatek
2020	HM zrychlený	2	1 080 000	5	216 000	216 000	864 000
2021	HM zrychlený	2	1 080 000	6	345 600	345 600	518 400
2022	HM zrychlený	2	1 080 000	6	259 200	259 200	259 200
2023	HM zrychlený	2	1 080 000	6	172 800	172 800	86 400
2024	HM zrychlený	2	1 080 000	6	86 400	86 400	0

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních uzávěrek Společnosti

Tabulka 9 - zrychlený odpis laserové čističky

Rok	Způsob	Skupina	Cena	Koefi.	Roční odpis	Uplatněný odpis	Zůstatek
2020	HM zrychlený	2	780 533	5	156 107	156 107	624 426
2021	HM zrychlený	2	780 533	6	249 771	249 771	374 655
2022	HM zrychlený	2	780 533	6	187 328	187 328	187 327
2023	HM zrychlený	2	780 533	6	124 885	124 885	62 442
2024	HM zrychlený	2	780 533	6	62 442	62 442	0

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních uzávěrek Společnosti

Propočít v **Tabulka 8** a **Tabulka 9** probíhal v obou tabulkách stejným způsobem a to následovně – v prvním roce odpisu se cena pořízeného majetku vydělí koeficientem 5, tudíž v prvním roce lze uplatnit odpis ve výši jedné pětiny ceny pořízeného majetku. V druhém roce se zůstatková cena vynásobí dvěma a vydělí se koeficientem 6, od kterého se ještě odečte počet předešlých let odpisu, v druhém roce to bude mínus jedna. Ve třetím roce se zůstatková cena opět vynásobí dvěma a vydělí se koeficientem 6, od kterého odečteme dva předešlé roky odpisu. Tímto způsobem se pokračuje až do posledního roku odpisu.

Z výše uvedeného propočtu zrychleného odepisování nezařazeného majetku v **Tabulka 8** a **Tabulka 9** k 31.12.2020 vyplývá, že Společnost si nemohla uplatnit daňový náklad ve výši **372 107 Kč**, což lze přičíst jako sekundární důsledek nepříznivých karanténních opatření Covid-19.

4.2.2 Optimalizace v oblasti zaměstnaneckých benefitů

Společnost v současné době vykazuje průměrný stav zaměstnanců k 31.12.2020 ve výši 36 zaměstnanců. Zaměstnaneckým benefitem je ve Společnosti příspěvek na stravování v zákonné výši 55 % z hodnoty 120 korunové stravenky. Dále se velmi zajímavým benefitem na straně zaměstnavatele staly příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění, které nepřesahují 50 000 Kč ročně (penzijní i životní). Výhodou kromě daňového osvobození pro zaměstnance se stává daňová uznatelnost těchto příspěvků pro Společnost s tím, že tyto příspěvky nejsou součástí vyměřovacích základů pro sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců, a tedy Společnost z nich neodvádí sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance. V současné době by se tento benefit mohl stát pro Společnost levnější variantou navýšení mezd pracovníků Společnosti a zvýšení produktivity práce. V níže uvedené **Tabulka 10** uvažujeme 20 klíčových pracovníků na plný pracovní úvazek, jenž jsou ve Společnosti více než pět let. Tato úvaha byla odsouhlasena majiteli Společnosti.

Tabulka 10 - kalkulace příspěvku na PP a ŽP pro zaměstnance

Společnost	Počet zaměstnanců	Počet měsíců	Výše příspěvku	Celkem
Penzijní připojištění	20	12	2000 Kč	480 000 Kč
Životní pojištění	20	12	2000 Kč	480 000 Kč
Celkem daňově uznatelný náklad Společnosti				960 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Optimalizace v oblasti tvoření rezerv na opravy

Společnost v roce 2020 netvořila rezervy na opravy hmotného investičního majetku. Ve struktuře svého dlouhodobého hmotného majetku má zaevidovanou stavbu budovy bývalého zemědělského objektu, která prochází postupnými opravami. Tato stavba je zařazena v odpisové skupině 5 a uplatňuje se u ní zrychlený odpis. Pro rok 2024 je zpracována projektová dokumentace generální opravy střechy a vnějších omítek budovy. Rozpočtovaná cena opravy je ve výši 1 200 000 Kč. Výše případné rezervy pro zdaňovací období 2020 by činila 300 000 Kč. Je zde důležitá skutečnost, že tvorba rezervy je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů v daném účetním období podmíněna převedením poměrné části peněžních prostředků v plné výši rezervy připadající na dané zdaňovací období na samostatný bankovní účet se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených dle platné legislativy, a to do termínu pro podání daňového přiznání. Při splnění této podmínky mohla Společnost vytvořit daňově uznatelný náklad ve výši poměrné části rezervy **300 000 Kč**.

5 Výpočet daně z příjmů před a po aplikaci návrhů optimalizace a souhrn doporučení

Tato kapitola se věnuje výpočtu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2020 před a po aplikaci navržených optimalizačních opatření a následně jejich srovnání. Při výpočtu jsou zahrnuta jen optimalizační doporučení, která vyplývají z této práce s cílem znázornit jejich dopad na daň z příjmů v případě jejich uplatnění v daném zdaňovacím období. Konkrétní operace vedoucí k výpočtu položek po aplikaci optimalizačních opatření jsou dohledatelné v praktické části této bakalářské práce. Závěr kapitoly obsahuje shrnutí navržených opatření pro další daňová období.

5.1 Výpočet daně před a po optimalizaci

Pro výpočet daně z příjmů byla použita data z výkazu zisku a ztrát a také z daňového přiznání pro rok 2020 jež je zjednodušeně zobrazeno v tabulkách 12 a 13. Výpočet vycházel z účetního výsledku hospodaření z daňového přiznání, které činil 3 813 tis. Kč.

Tabulka 11 - zjednodušený výpis z výkazu zisku a ztrát (v tis. Kč)

Text	číslo řádku	před optimalizaci	po optimalizaci
Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	116 665	116 665
Výkonová spotřeba	3	85 907	85 907
Změna stavu zásob vlastní činnosti	7	7 096	7 096
Osobní náklady (10 + 11)	9	14 720	15 680
Mzdové náklady	10	11 395	11 395
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady (12 + 13)	11	3 325	4 285
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	3 074	3 074
Ostatní sociální náklady	13	251	1211
Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	3 457	3 829
Ostatní provozní výnosy	20	1 063	1 063

Ostatní provozní náklady (25+26+27+28+29)	24	1 774	2 074
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	0	0
Prodaný materiál	26	0	0
Daně a poplatky	27	309	309
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	0	300
Jiné provozní náklady	29	1 465	1 465
Provozní výsledek hospodaření	30	4 774	3 142
Finanční výsledek hospodaření	48	-961	-961
Výsledek hospodaření před zdaněním	49	3 813	2 181
Daň z příjmů	50	1 001	691
Výsledek hospodaření po zdanění	53	2 812	1490
Čistý obrat za účetní období	56	117 784	117 784

Zdroj: vlastní zpracování dle výkazu zisku a ztrát Společnosti

Ve výše uvedené **Tabulka 11** zjednodušeného výpisu z výkazu zisku a ztrát jsou porovnána původní data z výkazu zisku a ztrát pro rok 2020 a data po aplikování možné optimalizace v oblasti odpisů dlouhodobého hmotného majetku, zaměstnaneckých benefitů a tvorby zákonné rezervy na opravu hmotného investičního majetku. Byl proveden pouze zjednodušený výpis z výkazu zisku a ztrát z důvodu demonstrace vybraných nákladových druhů, kterých se aplikace optimalizace týkala (řádky č. 13, 14 a 28).

Výpočet výsledku hospodaření po zdanění v původních položkách a po optimalizaci probíhal následovně. Od řádku č. 1 Tržby z prodeje výrobků a služeb jsme odečetli řádek č. 3 Výkonová spotřeba, dále jsme odečetli řádek č. 7 Změna stavu zásob vlastní činnosti, řádek č. 9 Osobní náklady a řádek č. 14 Úpravy hodnot v provozní oblasti, v následujícím kroku jsme přičetli řádek č. 20 Ostatní provozní výnosy a jako poslední krok jsme odečetli řádek č. 24 Ostatní provozní náklady. Na konci výpočtu jsme zjistili výši Provozního výsledku hospodaření, což je řádek č. 30. Řádek č. 49 Výsledek hospodaření před zdaněním jsme zjistili odečtením řádku č. 48 Finanční výsledek hospodaření od řádku č. 30 Provozního výsledku

hospodaření. Následující tabulka 13 zjednodušený výpis z daňového přiznání dokumentuje výpočet daně z příjmů před optimalizací a po optimalizaci.

Tabulka 12 - Zjednodušený výpis z daňového přiznání

Výpočet daně	Před optimalizací	Po optimalizaci
Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	3 812 411	2 180 304
Souhrn položek zvyšujících výsledek hospodaření	1 508 257	1 508 257
Základ daně před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo 8	5 320 668	3 688 561
Dary	-52 916	-52 916
Součet výsledků po odečtení darů (zaokr. na tisíce)	5 267 000	3 635 000
Výše daně v %	19 %	19 %
Výsledná daň	1 000 730	690 650

Zdroj: vlastní zpracování dle daňového přiznání Společnosti

V **Tabulka 12** – zjednodušený výpis z daňového přiznání byl použit základ daně zjištěný z výpisu zisku a ztrát řádek č. 49 a proveden výpočet výsledné daně následujícím způsobem. Položky ve výpisu z daňového přiznání jsou uvedeny v celých korunách na rozdíl od výkazu zisku a ztrát, který je uváděn v tis. Kč.

Výpočet výsledné daně začal součtem výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji a souhrnu položek zvyšující výsledek hospodaření. Od tohoto součtu byly odečteny dary. Příslušné darovací smlouvy byly součástí příloh daňového přiznání právnické osoby Společnosti 2020. Výsledná částka se zaokrouhlila na tisíce a byla vynásobena 19 %, tím byla zjištěna výsledná daň, která po aplikaci optimalizací klesla o **310 080 Kč**. O tuto částku by Společnost snížila svou daňovou povinnost, pokud by optimalizaci uplatnila ve zdaňovacím období 2020. Vzhledem k situaci, že toto zdaňovací období je již uzavřeno, může se Společnost touto optimalizací inspirovat v následujících zdaňovacích obdobích.

5.2 Souhrn optimalizačních návrhů pro budoucí roky

Všechna doporučení nebylo již možné aplikovat na zdaňovací období 2020, jelikož toto období je již uzavřeno a daňové přiznání bylo odevzdáno. Z tohoto důvodu všechna doporučení mohou představovat návrhy pro budoucí zdaňovací období. Pro správnou verifikaci účetních postupů Společnosti je nutné v dalších účetních obdobích vyhodnocovat výši čistého obratu Společnosti, který se již nyní pohybuje nad hranicí 80 mil. Kč a objem vlastních aktiv netto, které jsou v rozvaze Společnosti za rok 2020 těsně pod 40 mil. Kč. Na základě těchto dvou kritérií bude vyplývat pro Společnost v nejbližších účetních obdobích povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Pro optimální vyhodnocování nákladových položek pak bude patrně nutná součinnost daňového poradce Společnosti a zpracovatele auditu.

Společnosti bych na základě provedené analýzy doporučila následující opatření. U nově pořizovaného dlouhodobého hmotného majetku je vždy vhodné zvolit způsob účetního odpisování podle očekávané životnosti majetku a zařadit majetek do správné odpisové skupiny nejlépe podle doporučení daňového poradce.

Při pořízení dlouhodobého hmotného majetku ke konci účetního období zařadit majetek do používání optimálně do 31.12. běžného období, aby byl využit celoroční daňový odpis a nadále využívat možnosti zrychlených odpisů.

V případě plánovaných oprav dlouhodobého hmotného majetku v budoucích letech tvořit daňově uznatelné zákonné rezervy na opravy majetku a zároveň alokovat odpovídající finanční prostředky na bankovním účtě, který je pro tvorbu rezervy Společností zřízen.

Ve mzdové oblasti zaměstnanců Společnosti uvažovat při navyšování mezd o možnosti příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění a životní pojištění. Výhoda tohoto benefitu pro zaměstnavatele je, že příspěvek na penzijní připojištění a životní pojištění je daňově uznatelný náklad v limitu do 50 000 Kč ročně na zaměstnance, pro Společnost nepodléhá odvodům na sociální a zdravotní pojištění a pro zaměstnance je tento příspěvek osvobozen od daně.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo na základě analýzy současné platné legislativy analyzovat problematiku daně z příjmů právnických osob a provést rozbor jednotlivých konstrukčních prvků této daně. Dále pak bylo cílem problematiku aplikovat na vybranou obchodní korporaci a zhodnotit, zda existuje prostor pro daňovou optimalizaci a případně navrhnout doporučení.

V teoretické části práce byly do oblastí typické daňové optimalizace zařazeny zaměstnanecké benefity, náklady na reprezentaci, daňové odpisy dlouhodobého majetku, opravné položky, rezervy na opravy hmotného majetku, odpočet daňové ztráty, odpis pohledávek, dary a odpočet na vývoj a výzkum. V praktické části byla použita data od Společnosti pro tři oblasti optimalizace, odpis dlouhodobého hmotného majetku, zaměstnanecké benefity v podobě příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění a vytváření zákonných rezerv na opravu hmotného majetku. Tyto oblasti pak byli dále v této práci analyzovány.

Vybraným podnikem je společnost STAFI finalizace staveb, což je menší společnost s ručením omezeným, která dlouhodobě ziskově prosperuje. Pro potřeby praktické části poskytla Společnost ve spolupráci s jejím daňovým poradcem daňové přiznání za zdaňovací období 2019 a 2020, rozvahy a výkazy zisku a ztrát pro roky 2016 až 2020 a soupis odpisových karet dlouhodobého majetku. Některé potřebné informace byly získány na základě rozhovorů se zástupci Společnosti. Za účelem snížení daňové povinnosti podniku byla na základě získaných materiálů formulována a aplikována doporučení.

Na základě analýzy podkladů převzatých od Společnosti bylo zjištěno, že Společnost veškerý evidovaný dlouhodobý hmotný majetek daňově odpisuje zrychleným způsobem. Stroje, jež Společnost nakoupila na konci roku 2020 nezařadila do používání v tentýž rok z důvodu karanténních nařízení Covid-19. Z toho důvodu první odpis těchto strojů mohl být uplatněn až za rok 2021. V případě zařazení a zprovoznění uvedeného majetku do konce roku 2020 (byl by v evidenci k 31.12.2020), by daňově účinný odpis představoval významné zvýšení provozních nákladů a tím snížení základu daně.

Dále bylo zjištěno, že Společnost momentálně neposkytuje svým zaměstnancům příspěvek na penzijní připojištění a životní pojištění, proto po souhlasu od vedení Společnosti bylo na příkladu ukázaná výše možné daňové optimalizace, pokud by Společnost tento příspěvek začala poskytovat. Z hlediska daně z příjmů je nejlepší variantou zvolit takové benefity, které jsou pro

zaměstnavatele daňovým nákladem a pro zaměstnance daňově osvobozeným příjmem. Jednalo se o příspěvek ve výši 2000 Kč na penzijní připojištění a 2000 Kč na životní pojištění pro dvacet svých klíčových zaměstnanců, kteří ve Společnosti pracují více než 5 let. Toto opatření může znamenat pro Společnost opět významné zvýšení uznatelných daňových nákladů a zároveň pozitivně vylepšuje pozici Společnosti ve vztahu k zaměstnancům.

V poslední oblasti optimalizace bylo zjištěno, že Společnost plánuje opravu jednoho ze svých objektů, čímž je bývala zemědělská budova. Projektová dokumentace k této opravě je již vyhotovena a měla by být realizována do roku 2024. Nabízela se tak možnost analýzy tvorby rezervy na opravu již zmíněného objektu, a to v podobě opravy střechy a vnějších omítek. V práci byly demonstrovány možné daňové dopady, pokud by Společnost začala tvořit rezervu na tuto opravu již v roce 2020.

V poslední kapitole této práce je demonstrován výpočet případné daně z příjmů Společnosti po aplikaci optimalizačních návrhů plynoucích z této práce a zároveň je porovnáván se skutečným výpočtem daně z příjmů Společnosti za rok 2020. Pokud by Společnost v roce 2020 aplikovala návrhy doporučené optimalizace této práce, snížila by svou daňovou povinnost o 310 080 Kč. Závěr kapitoly se věnuje souhrnu navrhovaných optimalizačních opatření pro budoucí daňová období.

Návrhy těchto opatření mohou zvláště v této kritické době, která je ovlivněna nedávnými pandemickými opatřeními dopadajícími do průmyslu a sektoru služeb, nedostatkem pracovních sil na trhu práce a setrvačným zvyšováním materiálových nákladů a tlakem na růst mezd obchodních korporací pomoci Společnosti obhájit svoji perspektivní pozici ve svém oboru podnikání.

Použité zdroje

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] DUŠEK, Jiří. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. Praha: Grada, [2015]. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4060-7.
- [2] HNÁTEK, Miloslav. *Zcela legální daňové triky pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory*. Praha: ESAP, 2021. ISBN 978-80-907398-3-3.
- [3] JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8.
- [4] PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2020]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.
- [5] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. *Daň z příjmů srozumitelně*. Ostrava: Key Publishing, 2015. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-243-3.
- [6] VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.
- [7] VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2020*. Praha: ASPI, [2020]. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7598-774-7.

INTERNETOVÉ ZDROJE

- [1] 586/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů. Zákony pro lidi – Sběrka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění [online]. Copyright © AION CS, s.r.o. 2010 [cit. 21.03.2022]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586#cast1>
- [2] Daňově uznatelné a neuznatelné náklady – Portál POHODA. Informace pro účetní a podnikatele – Portál POHODA [online]. Copyright © 2022 STORMWARE s.r.o. Jakékoliv užití obsahu včetně převzetí a šíření článků a fotografií je bez souhlasu STORMWARE s.r.o. zakázáno. [cit. 29.03.2022]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/danove-uznatelne-a-neuznatelne-naklady/>
- [3] Manka a škody v účetnictví a daních – Portál POHODA. Informace pro účetní a podnikatele – Portál POHODA [online]. Copyright © 2022 STORMWARE s.r.o. Jakékoliv užití obsahu včetně převzetí a šíření článků a fotografií je bez souhlasu STORMWARE s.r.o. zakázáno. [cit. 29.03.2022]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/manka-a-skody-v-ucetnictvi-a-danich/>
- [4] Zaměstnanecké benefity a jejich daňové dopady – Portál POHODA. Informace pro účetní a podnikatele – Portál POHODA [online]. Copyright © 2012 STORMWARE s.r.o. [cit. 29.03.2022]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/mzdy-a-prace/zamestnanecke-benefity-a-jejich-danove-dopady---1/>
- [5] Dary – dočasné změny pro roky 2020 a 2021 - Portál POHODA. Informace pro účetní a podnikatele – Portál POHODA [online]. Copyright © 2012 STORMWARE s.r.o. [cit. 01.04.2022]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/dary---docasne-zmeny-pro-roky-2020-a-2021/>
- [6] Daňová ztráta: Co nám její vykázaní přinese? - Podnikatel.cz. Podnikatel.cz - největší server pro podnikatele v ČR [online]. Copyright © 2007 [cit. 29.03.2022]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/danova-ztrata-co-nam-jeji-vykazani-prinese/>
- [7] Zařazení majetku do odpisových skupin a doba odepisování - iÚčto.cz. iÚčto.cz - online účetní program v cloudu [online]. Copyright © 2022 iÚčto.cz [cit. 30.03.2022]. Dostupné z: <https://www.iucto.cz/ucetni-tipy/ucetnictvi/priklady-zarazeni-majetku-do-odpisovych-skupin-a-doba-odepisovani/>

- [8] Pohledávky – postoupení, odpis i promlčení - Měsec.cz. Měsec.cz - váš průvodce finančním světem [online]. Copyright © 1998 [cit. 30.03.2022]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/pohledavky/>
- [9] Odpisy 2022. Běhounkovi – daně a vzdělávání [online]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/1/odpisovany-majetek/>
- [10] Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů - § 7 - Rezerva na opravy hmotného majetku - Podnikatel.cz. Podnikatel.cz - největší server pro podnikatele v ČR [online]. Copyright © 2007 [cit. 01.04.2022]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-593-1992-sb-o-rezervach-pro-zjisteni-zakladu-dane-z-prijmu/f1467902/>
- [11] Daňový portál: Odečitatelné položky – dary a bezúplatná plnění – Daň z příjmů fyzických osob - Měsec.cz. Měsec.cz - váš průvodce finančním světem [online]. Copyright © 1998 [cit. 01.04.2022]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/danovy-portal/dan-z-prijmu/odecitatelne-polozky-dary/>
- [12] Pokyn D–288. Pokyn D–288 [online]. Copyright © 2022 [cit. 01.04.2022]. Dostupné z: <https://www.d288.cz>
- [13] Zaměstnanecké benefity – velký přehled – Účetnictví KleFer. Účetnictví KleFer – Kompletní vedení účetnictví od A do Z [online]. Dostupné z: <https://ucetnictvi-klefer.cz/zamestnanecke-benefity-velky-prehled/>
- [14] Kritéria pro povinný audit účetní závěrky - Portál POHODA. Informace pro účetní a podnikatele - Portál POHODA [online]. Copyright © 2022 STORMWARE s.r.o. Jakékoliv užití obsahu včetně převzetí a šíření článků a fotografií je bez souhlasu STORMWARE s.r.o. zakázáno. [cit. 25.04.2022]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kriteria-pro-povinny-audit-ucetni-zaverky/>