



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

DAŇOVÁ OPTIMALIZACE U VYBRANÉHO SUBJEKTU

TAX OPTIMIZATION FOR A SELECTED SUBJECT

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Veronika Dubová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2019

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Veronika Dubová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.
Akademický rok:	2018/19

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

Daňová optimalizace u vybraného subjektu

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Hlavním cílem této diplomové práce je na základě analýzy právní úpravy daně z příjmů právnických osob určit daňovou zátěž vybraného subjektu a pomocí daňové optimalizace vypracovat a poskytnout návrhy opatření, která povedou ke snížení výsledné daňové zátěže vybraného subjektu.

Základní literární prameny:

BĚHOUNEK, Pavel. Společnost s ručením omezeným: prakticky včetně účetnictví a daní. 12. přeprac. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 367 stran. ISBN 978-80-7554-037-9.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017. 2. aktualizované vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 331 s. ISBN 978-80-75-2-538-3.

HNÁTEK, Miloslav. Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným. 2. rozšířené vyd. Praha: ESAP, 2017. ISBN 978-80-905899-5-7.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. 2. aktualizované vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. Právo a management. ISBN 978-80-87974-17-9.

MACHÁČEK, Ivan. Zaměstnanecké benefity a daně. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně. ISBN 978-80-7552-514-7.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 7. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2018. ISBN 978-80-7502-274.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2018/19

V Brně dne 28.2.2019

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Práce je zaměřena na daňovou optimalizaci vybraného subjektu. Úvod práce je věnován daňové teorii a úpravě zdanění příjmů právnických osob. Cílem této práce je identifikovat možné metody legální daňové optimalizace v oblasti daně z příjmů a následně pak tyto metody aplikovat na vybraný subjekt, přičemž hlavním přínosem této práce je snížení daňové povinnosti vybraného subjektu.

Klíčová slova

daň z příjmů, daňová optimalizace, základ daně, právnická osoba, odpisy, poplatník daně

Abstract

The thesis is focused on tax optimization of the selected subject. Introduction of the thesis is devoted to tax theory and regulation of corporate income taxation. The aim of the thesis is to identify possible methods of legal tax optimization in the area of income tax and then to apply these methods to the selected subject, while the main contribution of this thesis is to reduce the tax liability of the selected subject.

Key words

income tax, tax optimization, tax base, legal entity, depreciations, taxpayer

Bibliografická citace práce

DUBOVÁ, Veronika. *Daňová optimalizace u vybraného subjektu* [online]. Brno, 2019 [cit. 2019-05-12]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/118275>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Kopřiva.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a vypracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne

.....

Bc. Veronika Dubová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala vedoucímu diplomové práce, JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, PhD. za odborné vedení při vypracování mé práce, za cenné rady a jeho ochotu.

Dále chci poděkovat firmě XYZ s. r. o. za poskytnutí podkladů k vypracování praktické části této práce, mé rodině a blízkým za trpělivost.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY PRÁCE	11
TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	12
1 ZÁKLADNÍ DAŇOVÁ TEORIE.....	12
1.1 DAŇ	12
1.2 ÚLOHA DANĚ	12
1.3 DAŇOVÁ SOUSTAVA	13
1.4 SUBJEKTY DANĚ Z PŘÍJMŮ	14
1.5 ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ	14
1.6 POJISTNÉ NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ	15
1.7 PRÁVNÍ REGULACE ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ	15
2 ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	17
2.1 POPLATNÍCI DANĚ	17
2.2 PŘEDMĚT DANĚ.....	18
2.3 REGISTRAČNÍ POVINNOST K DANI	18
2.4 SAZBA A VÝPOČET DANĚ	19
2.5 METODIKA STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ	19
2.6 SLEVY NA DANI.....	23
2.6.1 Zaměstnávání osob se zdravotním postižením	23
2.6.2 Investiční pobídky	25
2.7 ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ	25
2.8 DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ A PLACENÍ DANĚ	26
2.9 POVINNOST PODAT DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ.....	28
2.10 VYMĚŘENÍ DANĚ.....	28
2.11 ZÁKLADNÍ PRINCIPY ZDANĚNÍ SPOLEČNOSTI S RUČENÍM OMEZENÝM.....	29
3 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE	32
3.1 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE DANĚ U PRÁVNICKÝCH OSOB	33
3.2 MOŽNOSTI DAŇOVÉ OPTIMALIZACE.....	35
3.2.1 Odpisy majetku	35
3.2.2 Rezervy na opravu hmotného majetku	37

3.2.3	Vyřazení hmotného a nehmotného majetku	38
3.2.4	Finanční leasing	39
3.2.5	Paušální výdaj na dopravu	40
3.2.6	Pohledávky a opravné položky	42
3.2.7	Daňová ztráta	44
3.2.8	Poskytnutí bezúplatného plnění	45
3.2.9	Zaměstnanecké benefity	45
ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU A VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ		56
4	DAŇOVÁ OPTIMALIZACE VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	56
4.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	56
4.2	SOUČASNÝ STAV SPOLEČNOSTI	57
4.3	MOŽNOSTI DAŇOVÉ OPTIMALIZACE VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	58
4.3.1	Daňová optimalizace v případě slevy na dani	58
4.3.2	Daňová optimalizace v oblasti odpisů	59
4.3.3	Daňová optimalizace v oblasti rezerv	60
4.3.4	Daňová optimalizace v oblasti leasingu	61
4.3.5	Daňová optimalizace v oblasti pohledávek	63
4.3.6	Daňová optimalizace v oblasti reprezentace, reklamy a darů	63
4.3.7	Daňová optimalizace v oblasti zaměstnaneckých benefitů	64
4.4	POROVNÁNÍ DAŇOVÉ ZÁTĚŽE SPOLEČNOSTI PŘED A PO VYUŽITÍ MOŽNOSTÍ DAŇOVÉ OPTIMALIZACE	69
ZÁVĚR		75
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ		78
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK		80
SEZNAM TABULEK		81

ÚVOD

Tato diplomová práce se zabývá problematikou daně z příjmů se zaměřením na daň z příjmů právnických osob.

Jelikož daň z pohledu poplatníka představuje nemalou povinnou nenávratnou částku, kterou musí za každé zdaňovací období odvést příslušnému správci daně do veřejného rozpočtu, přichází z jeho strany snaha odvádět co nejnížší platbu na dani. Proto v praxi dost často dochází k nelegálnímu snižování daňové povinnosti poplatníka tzv. daňovým únikům. Proto je tato práce zaměřena na využití daňové optimalizace u vybraného subjektu, kdy lze pomocí využití legálních cest daňové optimalizace snížit daňovou povinnost vybraného subjektu a dosáhnout tak ekonomického zefektivnění dosavadního chodu subjektu.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části, a to teoretickou a návrhovou část. V teoretické části budou vymezeny základní pojmy daňové teorie, které přímo souvisejí s daní z příjmů. Teorie bude nejprve zaměřena na pojetí daně v účinných předpisech a její úlohu z obecného pohledu. Následně bude pozornost věnována právní regulaci zdanění příjmů, na které již bude, pro potřeby návrhové části, podrobněji navazovat problematika zdanění příjmů právnických osob. Nejdůležitější část teoretických východisek však bude představovat část věnovaná daňové optimalizaci podniku. Vymezení této problematiky bude také hlavním východiskem pro návrhovou část a její znalost je nezbytná pro splnění očekávaného cíle této práce. V návrhové části se již bude čerpat z teoretických východisek a bude posuzována možnost aplikace daňové optimalizace na vybraném daňovém subjektu. V závěru práce pak sumarizován efekt návrhové části a výsledný dopad na daňovou povinnost poplatníka.

Tato diplomová práce může vybranému subjektu pomoci lépe využívat výhod, které jsou v souladu se zákonem o daních z příjmů a dosahovat tak optimalizace jeho daňové povinnosti za účelem snížení daňové zátěže.

CÍLE A METODY PRÁCE

Cílem této práce je objasnit teoretické znalosti daňové problematiky se zaměřením na daňovou optimalizaci daně z příjmů právnických osob. Následně pak zanalyzovat současný stav daňové zátěže vybraného subjektu z hlediska daňové optimalizace.

Hlavním cílem této práce je, pomocí načerpaných teoretických znalostí v oblasti daňové problematiky, vypracovat návrhy řešení daňové optimalizace u vybraného subjektu za určité zdaňovací období, a to se zaměřením na možnosti snížení jeho daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob. Cílem této práce je s neposlední řadě také sestavit možná doporučení daňové optimalizace, která budou pro vybraný subjekt využitelná do následujících zdaňovacích období.

Při vypracování návrhové části bude vycházeno jednak z teoretických znalostí, ale také z poskytnutých informací a materiálů vybraného subjektu. Pro sumarizaci závěrečných výstupů práce bude použita metoda komparace.

TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

1 Základní daňová teorie

1.1 Daň

V českém právu v současnosti není žádný účinný předpis, který by ustanovoval a obecně a jednotně vymezil pojem daň tak, aby tato definice byla aplikovatelná v rámci celého právního řádu. Podle daňových zákonů by daň měla vykazovat určité znaky. Mezi tyto znaky patří např. fakt, že daň představuje povinné peněžní plnění stanovené zákonem, přičemž zákon má přesně vymezené skutečnosti, které zakládají daňovou povinnost a dále rozhodují o její výši a lhůtách splatnosti.

Daň má ze zákona vynutitelný charakter. Pro státní rozpočet představuje nenávratný rozpočtový příjem, který na rozdíl od půjček nemusí stát splácet. Zjednodušeně můžeme tedy daň považovat za nenávratnou, zákonem vynutitelnou platbu, která může být buď jednorázová nebo pravidelná. (Dvořáková 2017, s. 1)

Dle právních norem daň představuje stanovené a vymezené právo státu na určité plnění osobou. Toto právo uplatňuje pověřený státní orgán ve prospěch státu. Daň můžeme také chápat jako platební povinnost stanovenou zákonem, která slouží na úhradu veřejných potřeb prostřednictvím veřejných rozpočtů. (Široký 2015, s. 11)

1.2 Úloha daně

Daň plní velmi jasnou úlohu, a to zajištění příjmů do veřejných rozpočtů a umožnění provádění plánované fiskální politiky. Dle ekonomických teorií by daň měla plnit tři základní funkce, a to:

- **funkci alokační:** uplatňuje se tehdy, když trh projevuje známky nedostatků v alokaci zdrojů. Alokační funkce představuje vložení prostředků tam, kam jich stát vloží nedostatečné množství, nebo odebrání prostředků z toho sektoru, kde jich je příliš. Daně tak přidávají peníze do určitých sektorů pomocí daňových úlev.

- **funkci redistribuční:** řeší redistribuci důchodů tím, že odjímá část příjmů poplatníků v podobě daně. Jelikož lidé nepovažují rozdělení důchodů a bohatství vzniklých fungováním trhu za spravedlivé, daně mají za úkol přesouvat část důchodů od bohatších k chudším.
- **funkci stabilizační:** v zájmu zajištění cenové stability a zaměstnanosti v zemi se pomocí daní stát snaží zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice.

V ČR daně, jakožto příjmy veřejných rozpočtů, představují podíl na celkových příjmech vyšší než 90 %. (Kubátová 2015, s. 19)

1.3 Daňová soustava

Veškeré daně aplikovatelné v ČR jsou zakotveny v daňové soustavě. Ta je vytvářena jako provázaný systém, jenž byl sestaven s hlavním cílem, a to zabezpečit příjmy do státního rozpočtu. Daňovou soustavu ČR tvoří daň z přidané hodnoty, spotřební daně, daně z příjmů, daň z nemovitostí, daň silniční a daň z převodu nemovitostí. Daně lze dělit podle spousty kritérií. Jedno ze základních dělení dle daňové soustavy rozděluje daně na přímé a nepřímé. (Široký 2018, s. 222)

Přímé daně náleží každému poplatníkovi na základě jeho příjmů a majetkové situace. Typickou přímou daní je daň z příjmů. Tato daň se vztahuje jak na fyzické, tak na právnické osoby. Dále se pod přímé daně řadí také daň silniční, daň z nemovitých věcí a z jejich nabytí.

Nepřímé daně jsou pak daně placené a vybírané v cenách zboží a služeb. Nejsou tedy spojeny s osobní situací, takže nijak nezohledňují poplatníkův příjem ani majetkovou situaci. Tyto daně neplatí poplatníci přímo, ale do státního rozpočtu je za ně odvádí plátce daně. Daní nepřímou je typicky daň z přidané hodnoty nebo také daně spotřební či energetické. (Dvořáková 2017, s. 2)

Aby daňová soustava fungovala správně a plnila tak svoji funkci, měla by zajišťovat *efektivnost* zdanění. Efektivností se rozumí, pokud možno co nejmenší náklady zdanění ať už na straně daňového subjektu, tak na straně státu. Dále by daňová soustava měla být *jednoduchá*. To znamená, že všechny daňové předpisy jsou pro každého srozumitelné a

pochopitelné. Daňová soustava by měla být dostatečně *pružná* a zároveň *stabilní*. Pružná proto, aby mohla reagovat na určité změny a vývoj ekonomiky a stabilní z toho důvodu, že většina veřejných výdajů je stálá a nezávislá na vývoji ekonomiky. V neposlední řadě by daňová soustava měla být *spravedlivá*. (Klimešová 2018, s. 14)

1.4 Subjekty daně z příjmů

Daňový subjekt se osoba povinná platit daň z příjmů. Zákonná terminologie uvádí pojem **poplatník** a **plátce daně**. Poplatníkem daně je osoba, jejíž příjmy, majetek i úkony podléhají dani. V praxi se jedná o OSVČ, která odvádí za své výdělků daň z příjmů FO. Plátcem daně je pak osoba, která pod vlastní odpovědností odvede daň, kterou vybrala od poplatníků, správci daně. V praxi tato teorie platí v případě zaměstnavatele, který odvádí za své zaměstnance daň z příjmů FO ze závislé činnosti. Dle daňové řádu jsou tak poplatník i plátce daně považováni za daňové subjekty. (Dvořáková 2017, s. 6)

1.5 Zdravotní pojištění

Podle Tomáše Červinky zákonné zdravotní pojištění představuje: „*Veřejné zdravotní pojištění je druh zákonného pojištění, na jehož základě je plně nebo částečně hrazena zdravotní péče poskytnutá pojištěnci s cílem zachovat nebo zlepšit jeho zdravotní stav.*“ (Červinka 2009, s. 14)

Zdravotní pojištění je v ČR ze zákona povinné a zaštiťují jej zdravotní pojišťovny. Toto pojištění je povinné pro všechny osoby s trvalým pobytem v ČR a pro všechny osoby, které nemají trvalý pobyt v ČR, ale jsou v pracovním poměru u zaměstnavatele, který má sídlo, nebo trvalý pobyt na území ČR. (Červinka 2009, s. 15)

Zákony ve veřejném zdravotním pojištění stanovují tři skupiny plátců pojistného na zdravotní pojištění. Prvním je zaměstnavatel, který odvádí pojistné za své zaměstnance. Druhým plátcem je stát, který platí pojistné za definované skupiny osob a třetí skupinou jsou samotní pojištěnci jako např. zaměstnanec, OSVČ nebo osoba bez zdanitelných příjmů.

Zdravotní pojistné v ČR činí 13,5 % z vyměřovacího základu. Sám zaměstnanec si hradí ze své výplaty 4,5 %. Zbytek, tedy 9 % za něj hradí zaměstnavatel. Jiný případ je u OSVČ, kdy si tento pojištěnec musí hradit celou výši pojistného, tedy 13,5 % z vyměřovacího základu sám. OSVČ pak toto pojistné platí formou záloh a zbylou část pak doplácí jako doplatek pojistného. (Červinka 2009, s. 29)

1.6 Pojistné na sociální zabezpečení

Sociální zabezpečení v širším slova smyslu představuje podporu státu svým občanům při sociálních událostech jako je např. stáří, invalidita nebo nezaměstnanost. Pojistné na sociální zabezpečení má sloužit pro finanční podporu státu pro své občany v těchto situacích, aby bylo zabráněno sociálnímu napětí ve společnosti. V ČR má sociální pojištění tři složky, a to nemocenské pojištění, důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Toto pojištění platí opět jak pro zaměstnance, tak pro OSVČ.

Za zaměstnance sociální pojištění odvádí zaměstnavatel, OSVČ si jej odvádí sami. Zaměstnanci tak ze svého platu zaměstnavatel strhává 6,5 % a 25 % za zaměstnance hradí zaměstnavatel sám. Pro OSVČ pak platí sazba sociálního pojištění 29,2 %. Z této sazby OSVČ hradí důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Nemocenské pojištění je pak pro OSVČ dobrovolné. Pro zaměstnance platí, že se musí účastnit na všech třech složkách sociálního pojištění. (Ženíšková 2013, s. 11–16)

1.7 Právní regulace zdanění příjmů

Zdanění příjmů fyzických i právnických osob je v ČR zakotveno v zákoně České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Tento zákon zapracovává společné předpisy Evropské unie a upravuje daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Řeší jak společná, tak zvláštní ustanovení pro tyto subjekty, vymezuje, které druhy příjmů podléhají dani, a které jsou naopak osvobozeny od daně. ZDP se člení na tyto části:

- část první: Daň z příjmů fyzických osob,
- část druhá: Daň z příjmů právnických osob,
- část třetí: Společná ustanovení,

- část čtvrtá: Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů,
- část pátá: Registrace,
- část šestá: Pravomoci vlády a Ministerstva financí,
- část sedmá: Přechodná a závěrečná ustanovení.

Jako další právní předpisy související se zdaněním příjmů fyzických a právnických osob jsou považovány podzákonné právní předpisy tzv. pokyny řady D, případně sdělení či informace MF nebo GFŘ. Tyto pokyny však nepředstavují prameny práva ČR. Nejsou tak pro daňové subjekty právně závazné. Nejvýznamnějším takovýmto pokynem k ZDP je pokyn GFŘ č. D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP. V tomto pokynu tak nalezneme interpretaci většiny ustanovení zákona. (Dvořáková 2017, s. 5)

Dalším zákonem, bez kterého se při stanovování daně z příjmu nedá obejít je daňový řád. Daňový řád představuje procesní předpis, který upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Tento právní předpis má povahu předpisu subsidiárního. To znamená, že pokud je daná problematika stanovena jak v ZDP, tak v daňovém řádu, bude se dále postupovat podle úpravy problematiky dle ZDP. Problematika, kterou ZDP neupravuje je pak upravena a řízena daňovým řádem. (Dvořáková 2017, s. 6)

2 Zdanění příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je druhou ze základních příjmových daní. Je vyměřená z příjmů subjektů založených právním aktem. Tyto subjekty mohou být založeny buď za účelem podnikání, tak i bez tohoto účelu (nadace, občanská sdružení apod.). Zdanění příjmů právnických osob se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v aktuálním znění. Pro zdaňování příjmů u PO je vyhrazena druhá část tohoto zákona, a to konkrétně § 17 až § 21a ZDP.

2.1 Poplatníci daně

Podle § 17 odst. 1 ZDP jsou za poplatníky daně z příjmů PO považovány:

- právnické osoby,
- organizační složky státu,
- podílové fondy,
- podfondy akciových společností s proměnným základním kapitálem,
- fondy penzijních společností,
- svěřenské fondy podle občanského zákoníku,
- jednotky, které jsou podle právního řádu státu,
- fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu.

K datu 1. 1. 2014 byla do ZDP přidána další nová definice poplatníka daně z příjmů PO, a to veřejně prospěšného poplatníka. Ten je definován konkrétně v § 17a ZDP. Veřejný poplatník vykonává činnost, která není podnikáním.

Poplatníci jsou pak dále rozdělováni na daňové rezidenty a nerezidenty. V § 17 odst. 3 ZDP jsou **daňoví rezidenti** vymezeni takto: „*Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud je poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo.*“

Druhou skupinou jsou **daňoví nerezidenti**. Ty § 17 odst. 4 ZDP vymezuje následovně: „Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na území České republiky své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.“ (Dvořáková 2017, s. 8-9)

2.2 Předmět daně

V § 18 ZDP je předmět daně chápán jako příjmy z veškeré činnosti a nakládání s veškerým majetkem. Do předmětu daně spadají i nepeněžní plnění oceněná dle právního předpisu, který upravuje oceňování majetku. ZDP ustanovuje také příjmy, které nejsou předmětem daně. Pod takové příjmy spadá např. nabytí akcií z převodu majetku státu na jiné osoby, příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací a další. (Klimešová 2018, s. 126)

2.3 Registrační povinnost k dani

Od data vzniku má PO jako daňový rezident povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů PO a příslušného správce daně do 15 dnů od svého vzniku, přičemž PO vzniká buď zápisem do obchodního rejstříku nebo je zřízena zákonem.

PO jako daňový nerezident, kterému vznikla na území ČR stálá provozovna, je povinen přihlášku k registraci k dani z příjmů PO podat správci daně do 15 dnů od vzniku této provozovny.

Daňový nerezident je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů PO správci daně do 15 dnů ode dne, ve kterém:

- započal vykonávat svoji činnost na území ČR, která je zdrojem jeho příjmů,
- přijal příjmy ze zdrojů na území ČR,
- od tuzemského orgánu veřejné moci získal povolení či oprávnění vykonávat svoji činnost, která je jeho zdrojem příjmů.

Povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů PO má taktéž veřejně prospěšný poplatník a společenství vlastníků jednotek. Ti jsou povinni podat přihlášku u příslušného

správce daně do 15 dnů ode dne, kdy začnou skutečně přijímat příjmy, nebo kdy začnou vykonávat činnost, která je opět zdrojem jejich příjmů. U daňového nerezidenta, veřejně prospěšného poplatníka a společenství vlastníků jednotek neplatí povinnost podat přihlášku k registraci v případě, kdy přijímají pouze následující příjmy:

- příjmy, které nejsou předem daně,
- příjmy osvobozené od daně,
- příjmy z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Pokud jde již o registraci plátce daně, platí registrační lhůta k dani z příjmů PO nejpozději do 8 dnů ode dne, kdy mu vznikla povinnost vykonávat zákonem stanovené úkony plátce daně. (Dvořáková 2017, s. 13-14)

2.4 Sazba a výpočet daně

Při výpočtu daně z příjmů právnických osob se vychází z § 21 ZDP. V tomto paragrafu je uvedeno, že se daň vypočítá „jako součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů a sazby daně.“ (ZDP, § 21)

Pokud zákon nestanoví jinak, sazba daně z příjmů PO činí 19 %. U základního investičního fondu pak sazba daně činí 5 % a u fondu penzijní společnosti nebo u fondu instituce penzijního pojištění činí sazba daně 0 %. Zisky společníků vyplácené jako podíly na zisku jsou pak zdaněny srážkovou daní ve výši 15 %. (Klimešová 2018, s. 135)

2.5 Metodika stanovení základu daně

Stanovení základu daně je nezbytné pro zjištění daňové povinnosti subjektu. Základ daně představuje částku, o kterou příjmy, které se poplatníkovi generují za určité zdaňovací období, převyšují výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. V případě, kdy příjmy poplatníka nepřesáhnou dané výdaje, poplatník vykazuje ztrátu.

Zjednodušeně se základ daně zjišťuje jako rozdíl mezi příjmy a výdaji poplatníka. V praxi však určení daňového základu není až tak jednoduché, vzhledem k různým druhům činností, které poplatník vykonává.

Principiálním pravidlem pro zjištění základu daně je, že v první řadě je potřeba zjistit ty příjmy, které jsou předmětem daně a podléhají tak zdanění. Dále je potřeba z těchto příjmů identifikovat příjmy, které budou od daně osvobozeny a následně vybrat výdaje, které možné od příjmů odečíst. (Dvořáková 2017, s. 35)

Při stanovení základu daně PO se postupuje podle ustanovení § 17 až 21a ZDP a v obecné rovině dle ustanovení § 23 až 33 ZDP, která se shodují s pravidly pro FO. U PO se vychází z obecných principů platných i pro FO zmíněných výše. V některých případech je však třeba věnovat pozornost určitým odlišnostem.

Jako poplatníka PO považujeme z pohledu ZDP subjekty vymezené § 17 a § 17a tohoto zákona. Obecně se jedná o obchodní společnosti (s. r. o., a. s., v. o. s., k. s.) a také družstva. Ve všech případech se jedná o poplatníky založené za účelem podnikání. Jako poplatníci PO jsou ale dále považovány PO, které nebyly založeny za účelem podnikání. V tomto případě se jedná o veřejně prospěšné poplatníky, jimiž jsou veřejné vysoké školy, politické strany, občanská sdružení, veřejné výzkumné instituce, různá zájmová sdružení, ale také obce, kraje a další. V rámci zdanění příjmů PO podléhají poplatníci, kteří nebyli založeni za účelem podnikání, určitým specifikům.

Při zjišťování základu daně PO se vychází zpravidla z účetnictví, a to konkrétně z výsledku hospodaření. Zisk z hospodaření se určí jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Výsledek hospodaření je pak dále upravován na základ daně podle pravidel ZDP. Při této úpravě je potřeba sledovat, na kterých účtech má poplatník jednotlivé položky zaúčtovány. Dále je nezbytné sledovat naplnění principu daňové účinnosti zaúčtovaných nákladů. Dochází tedy k úpravě výsledku hospodaření o položky zvyšující a snižující výsledek hospodaření.

Podle účetní evidence představuje rozdíl mezi výnosy a náklady výchozí bod pro zjištění základu daně. Podle ZDP jsou předmětem daně u PO příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Může se jednat i o příjmy dosažené i směnou.

Příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů PO jsou explicitně vymezeny v ZDP. Dle § 18 odst. 2 ZDP se jedná o:

- příjmy získané nabytím akcií podle zvláštního zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby;
- příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného ESLP ve výši, kterou je ČR povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitostí před ESLP ve výši, kterou se ČR zavázala uhradit;
- příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací, příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a pozemku a úhrad za plnění spojená s využíváním bytu a nebytových prostor společenství vlastníků jednotek.

Existují však i příjmy, které podléhají zdanění, avšak za splnění určitých podmínek se z nich daň platit nemusí. Jedná se o příjmy osvobozené od daně. Mezi osvobozené příjmy lze, podle § 19 ZDP, zařadit hlavně:

- členské příspěvky podle stanov, statutu zřizovacích nebo zakladatelských listin přijaté zájmovými sdruženími PO, odborovou organizací, politickou stranou a dalšími;
- podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání použité k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše;
- příjmy z úroků z přeplatků způsobených správcem daně a úroků z přeplatků způsobených orgánem sociálního zabezpečení;
- příjmy generované mateřskou společností při snížení základního kapitálu dceřiné společnosti, nejvýše však do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti podle zvláštního předpisu;
- zisk převáděný řídící nebo ovládající osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, podle jde o příjmy od dceřiné společnosti pro mateřskou;
- příjmy z podílů na zisku plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, mateřské společnosti, která je rezidentem a další.

Jak již bylo řečeno, účetní výsledek hospodaření představuje obecné východisko pro stanovení daňového základu. Výsledek hospodaření by měl být očištěn od vlivu Mezinárodních účetních standardů a vlivu účtové skupiny 59. Zároveň je nezbytné, aby byla dodržena věcná i časová souvislost příjmů s výdaji v daném zdaňovacím období. V praxi to znamená, že příjmy a výdaje mají být zahrnuty do daňového základu toho zdaňovacího období, se kterým věcně i časově souvisejí. Obecná pravidla doporučují časově rozlišovat výdaje, u kterých lze časové rozlišení provést pomocí dohadných položek nebo časového rozlišení.

Další úpravy výsledku hospodaření prováděné mimoúčetně přes jednotlivé řádky daňového přiznání se pak stanovují z pravidel podle § 23 až 33 ZDP. Znamená to, že je potřeba daný výsledek hospodaření upravit o položky snižující a zvyšující výsledek hospodaření. Bereme tedy v potaz tyto položky:

Položky zvyšující výsledek hospodaření:

- hodnoty zaúčtovaných daňově neúčinných nákladů,
- hodnoty nezaúčtovaných zdanitelných výnosů (rozdíl cen mezi spojenými osobami, nezaúčtované nepeněžní příjmy, dodanění neuhrazených dluhů, chybně zaúčtované výnosy a další).

Položky snižující výsledek hospodaření:

- hodnoty zaúčtovaných výnosů, které nejsou zahrnovány do základu daně, protože již byly zdaněny srážkovou daní, jedná se o příjmy osvobozené, nejsou předmětem daně atp.,
- hodnoty nezaúčtovaných daňově účinných výdajů.

Od takto upraveného kladného výsledku hospodaření si dále poplatník může uplatnit odčitatelné položky od základu daně. Tyto položky představují daňovou ztrátu, odpočet na podporu výzkumu a vývoje, bezúplatná plnění. Po uplatnění odčitatelných položek se výsledek hospodaření zaokrouhlí na celé tisíce Kč dolů a vynásobí se sazbou daně z příjmů PO, která činí 19 % (u základních investičních fondů sazbou 5 %). Od takto vypočtené daňové povinnosti může dále poplatník uplatnit příslušné slevy na dani. Pokud

poplatník platil v průběhu období zálohy na dani, nesmí zapomenout tyto zálohy odečíst. Poté poplatník zjistí doplatek či přeplatek na dani. Následující tabulka shrnuje celkovou metodiku stanovení základu daně a daňové povinnosti u PO. (Dvořáková 2017, s.77–83)

Tabulka 1: Metodika stanovení základu daně u právnické osoby

(Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Dvořáková 2017, s. 83)

Výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví (zisk nebo ztráta)
+
Položky zvyšující výsledek hospodaření
-
Položky snižující výsledek hospodaření
=
Obecný ZD (daňová ztráta)
-
Odčitatelné položky od ZD (lze uplatnit jen při kladném ZD)
=
Základ daně snížený
x
Sazba daně z příjmů PO
=
Daň obecného ZD
+
Daň z SZD (§ 20b ZDP)
=
Daňová povinnost celkem
-
Slevy na dani
-
Zaplacené zálohy na daň
=
Přeplatek/doplatek daně

2.6 Slevy na dani

2.6.1 Zaměstnávání osob se zdravotním postižením

V případě, kdy se zaměstnavatel rozhodne zaměstnávat osobu se zdravotním postižením, připadá mu nárok na slevu na dani, kdy je tato sleva poskytována v absolutní výši za každého zaměstnance se zdravotním postižením. Sleva je účinná za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok, nebo za zdaňovací období kratší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců spadajících do kalendářního roku. Sleva může být také platná pouze za část uvedených zdaňovacích období, za kterou je podáváno daňové přiznání.

Sleva na dani činí:

- 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením (výjimka je u zaměstnance s těžším zdravotním postižením),
- 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

Uvedená sleva se dá poskytnout také v případech, kdy je výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením desetinné číslo. V takovém případě se uvádí sleva v poměrné části. Průměrný přepočtený počet zaměstnanců se vyčísľuje za každou kategorii zaměstnanců. Jeho výpočet se provede takto:

průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců = CPH / CRF, kdy

CPH představuje celkový počet hodin, těchto zaměstnanců, stanovených rozvržením pracovní doby nebo z individuálně sjednané pracovní doby po dobu trvání pracovního poměru zaměstnance v období, za které se podává přiznání.

CRF pak představuje celkový roční fond pracovní doby, která připadne na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu určenou zvláštními právními předpisy.

Celkový počet hodin nemůže obsahovat neodpracované hodiny z důvodu:

- neomluvené absence v práci,
- nenapracovaného pracovního volna, který zaměstnavatel poskytne zaměstnanci bez náhrady mzdy,
- nevykonání práce z ostatních důležitých důvodů na straně zaměstnance,
- dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény, za kterou zaměstnanci nenáleží náhrada ušlé mzdy, nebo nemocenské z nemocenského pojištění, a to však s výjimkou neodpracovaných hodin, které připadají na první 3 dny dočasné pracovní neschopnosti.

Do trvání pracovního poměru se pak nezapočte:

- výkon civilní služby nebo služba v ozbrojených silách,
- mateřská nebo rodičovská dovolená,
- dlouhodobé uvolnění z důvodu výkonu veřejné funkce.

Podnik pak výsledek průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním pojištěním zaokrouhlí na dvě desetinná místa. (Dvořáková 2017, s. 113–114)

2.6.2 Investiční pobídky

FO i PO mají právo uplatnit slevu na dani za investiční pobídku, pokud jim byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, a které pro poskytnutí příslibu zahájily svoji činnost a zaregistrovaly se jako poplatníci k dani z příjmu. Podmínkou pro udělení slevy je splnění všeobecných podmínek stanovených zvláštním právním předpisem a zvláštními podmínkami stanovenými ZDP, přičemž v zákoně o investičních pobídkách jsou uvedeny všeobecné podmínky. Zvláštní podmínky jsou pak zakotveny v ZDP a týkají se např. maximálního uplatnění odpisů, opravných položek k pohledávkám, položek odčitatelných od základu daně a dalších.

PO tuto slevu uznávají ve výši součinu sazby daně určené podle § 21 odst. 1 ZDP, základu daně upraveného o položky jej snižující a o rozdíl, o který úrokové příjmy zahrnované do základu daně přesahují s nimi spojené výdaje.

Tuto slevu na dani může podnik uplatňovat po dobu 10 po sobě bezprostředně navazujících zdaňovacích období, kdy jako počátek se bere zdaňovací období, ve kterém subjekt splnil všeobecné a zvláštní podmínky poskytnutí příslibu stanovené ve výše uvedených zákonech. (Dvořáková 2017, s. 15)

2.7 Zdaňovací období

Zdaňovací období bylo stanoveno z toho důvodu, abychom nemuseli odvádět daň hned poté, co obdržíme příjem, který podléhá dani. Zákodárci stanovili zdaňovací období u daně z příjmů obecně na 12 měsíců. Jedná se tak o poměrně dlouhé období v porovnání s jinými daněmi. U právnických osob je více možností, kdy se dá příjem danit. Tyto možnosti opět stanovuje ZDP v § 21a, kdy se za zdaňovací období považuje:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok: jde o období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden,

- období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo také převodu jmění na společníka PO do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými,
- účetní období, v případě, že je toho období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.

V případě, že účetní jednotky plánují uplatnit hospodářský rok, mohou tak učinit. Je však třeba oznámit tento záměr změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů, a to nejméně do 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo také před koncem účetního období. Vždy se účetní jednotka řídí podle toho termínu, který nastává dříve, jinak se účetní období považuje za nezměněné. Tuto změnu účetního období může účetní jednotka v běžném období provést zpravidla pouze jednou. Stejný postup nastává při změně období z hospodářského roku na kalendářní rok.

Hospodářský rok může taktéž uplatnit účetní jednotka do 30 dnů od svého vzniku. Nástupnická účetní jednotka nebo rozdělovací účetní jednotka pak může uplatnit hospodářský rok do 30 dnů ode dne, kdy byl proveden zápis přeměny do veřejného rejstříku. (Dvořáková 2017, s. 16)

2.8 Daňové přiznání a placení daně

Daňové přiznání, hlášení a vyúčtování je od 1. 1. 2011 de daňového řádu uváděno pod legislativní zkratkou „daňové tvrzení“. Tento fakt ovšem neznamená, že není možné dále užívat pojem daňové přiznání. Pod pojmem daňové tvrzení se skrývá daňové přiznání, hlášení a vyúčtování. Šlo tedy pouze o zjednodušení a zařazení těchto 3 pojmů pod jeden obecný. Co se týče daňového přiznání, daňový řád rozlišuje následující druhy daňového přiznání:

- řádné,
- opravné,
- dodatečné. (Dvořáková 2017, s. 16)

Řádné daňové přiznání má povinnost podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo také takový subjekt, který je k tomu vyzván správcem daně. V tomto případě

má daňový subjekt povinnost sám vyčíslit daň v daňovém tvrzení a uvést všechny předepsané údaje, přičemž nesmí opomenout i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. U řádného daňového přiznání je pak daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. (Dvořáková 2017, s. 17)

V případě, kdy daňový subjekt daňové přiznání podá a poté zjistí, že udělal v daňovém přiznání chybu, a stále ještě neuplynula doba pro podání řádného daňového přiznání, může tento subjekt podat tzv. opravné daňové přiznání. V tomto případě se pak v řízení k předchozímu daňovému přiznání nepřihlíží a postupuje se podle opravného daňového přiznání. Tímto způsobem je možné nahradit i dodatečné daňové přiznání nebo dodatečná vyúčtování nebo také již podaná opravná přiznání či opravná vyúčtování.

Dodatečné daňové přiznání subjekt podává v případě, kdy po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání zjistí, že daň má být vyšší než poslední známá daň. V tomto případě je daňový subjekt povinen do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tuto skutečnost zjistil, podat právě dodatečné daňové přiznání a ve stejné lhůtě také uhradit rozdílnou částku daně. Totéž platí i v případě, kdy daňový subjekt zjistí, že daň je nižší, než poslední známá daň.

Je nezbytné, aby celé daňové tvrzení bylo podáno na tiskopisech vydaných MF. Pokud má daňový subjekt zpřístupněnou datovou schránku nebo pokud má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, musí daňové tvrzení odeslat pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

Poplatník je povinen podat daňové přiznání ve lhůtě, která je uložena zákonem. Tyto lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmu jsou shodné jak pro FO, tak pro PO, a to:

- do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, případně
- do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období: lhůta stanovená pouze pro poplatníky, kteří mají zákonem stanovenou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo kterým daňové přiznání zpracovává a podává daňový poradce nebo advokát. To platí pouze za předpokladu, že je poradci nebo

advokátovi udělena plná moc uplatněná u správce daně před uplynutím základní lhůty pro podání daňového přiznání. (Dvořáková 2017, s. 17)

2.9 Povinnost podat daňové přiznání

Povinnost podat daňové přiznání u PO je upravena v § 38m ZDP. Ze znění tohoto ustanovení je zřejmé, že povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů PO je povinen podat každý poplatník daně z příjmů PO. V případě PO se nečeká na dosažení žádné hranice příjmů. Daňové přiznání tak PO podává i v případě, kdy generuje daňovou ztrátu či její ZD bude činit 0 Kč. Povinnost podat daňové přiznání nemá podle § 38mb:

- veřejně prospěšný poplatník, který má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené nebo příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně;
- společenství vlastníků jednotek, pokud má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené nebo příjmy, z nichž se daň strhává srážkou podle zvláštní sazby daně;
- veřejná obchodní společnost, neboť příjmy této společnosti se zdaňují na úrovni společníků jako daň z příjmu FO;
- zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, pokud není stanovena jinak. (Dvořáková 2017, s. 21)

2.10 Vyměření daně

K vyměření daně dochází v případě, že daňový subjekt podá v termínu řádné daňové přiznání. Z tohoto důvodu dojde k zahájení vyměřovacího řízení, následně ke dni uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání dojde k vyměření daně. Pro daňový subjekt to znamená, že správce daně nemá žádnou pochybnost o údajích, které subjekt uvedl do daňového přiznání a není tak důvod pro zahájení postupu k odstranění pochybností. V této situaci správce daně vyměří daň a tu následně předepíše do evidence daní.

Správce daně daňovému subjektu výsledek vyměření nemusí oznamovat, pokud se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Správce tak vystaví platební výměr a založí ho do spisu. Jelikož se platební výměr daňovému subjektu neposílá, jedná se o fikci doručení platebního výměru a za den doručení platebního výměru se tak považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

Jelikož je platební výměr jedním z druhů rozhodnutí o stanovení daně, je jím daň správcem daně stanovena. Pokud dojde k tomu, že se stanovená daň liší od daně tvrzené daňovým subjektem nebo dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn.

Daňový subjekt má právo na informace, které správce daně uvedl do platebního výměru. Pokud o tyto informace má zájem, může buď nahlédnout do spisu, nebo si může od správce vyžádat stejnopis platebního výměru. Tento stejnopis je správce daně povinen zaslat daňovému subjektu do 30 dnů od obdržení žádosti. Pokud se daň vyměřená neodchyluje od tvrzení daňového subjektu, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat. (Dvořáková 2017, s. 23)

2.11 Základní principy zdanění společnosti s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným představuje jednu z možných právních forem obchodních společností upravených českým právním řádem. Jelikož se se společnost s ručením omezeným považuje za obchodní společnost, zapisuje se do obchodního rejstříku, čímž je z pohledu obchodního zákoníku považována za podnikatele. Jedná se tedy o společnost založenou za účelem podnikání. Zákon o obchodních korporacích upravuje fungování společnosti s ručením omezeným společně s ostatními právními formami. Společnost s ručením omezeným je zařazena mezi korporace, a z toho důvodu je pro potřeby právní úpravy dle podrobnosti výčtu, stanoven následující sled:

- úprava s. r. o. v zákoně o korporacích,
- úprava obchodních korporací v zákoně o korporacích,
- úprava korporací v občanském zákoníku,
- úprava právnických osob v občanském zákoníku,
- úprava osob v občanském zákoníku.

Od 1. 1. 2014 pro společnost s ručením omezeným platí, že může být založena jednou osobou a může mít neomezený počet společníků. (Běhounek 2016, s. 11)

Společnost s ručením omezeným je obchodní společností s povinně vytvářeným základním kapitálem, pro který od roku 2014 platí výše vkladu 1 Kč, pokud není ve společenské smlouvě uvedeno jinak. Na zisku společnosti určeném valnou hromadou k rozdělení se podílejí společníci v poměru svých podílů, pokud společenská smlouva neustanoví jiná pravidla. Podíl na zisku se obecně vyplácí v penězích. Opět platí, že společenská smlouva nebo valná hromada mohou určit jiný způsob vyplácení. Částka stanovená k rozdělení mezi dané společníky nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období navýšenou o nerozdělený zisk z předchozího období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů.

Zjištěný výsledek hospodaření společnosti představuje hrubý účetní zisk, ze kterého se určuje základ daně a daň z příjmů podle ZDP. Společnost s ručením omezeným podává daňové přiznání. Disponibilní zisk, který lze rozdělit na základě rozhodnutí valné hromady, je zjištěn po odečtení daně od hrubého účetního zisku. Podíly na zisku, které společnost vyplatí společníkům, musí zdanit zvláštní sazbou daně ve výši 15 % a tuto daň musí společnost odvést jako plátce daně. (Klimešová 2018, s. 157)

Daňová zátěž společnosti s ručením omezeným podléhá na všechny tyto společnosti bez ohledu na to, zda se vytvořený zisk bude nebo nebude rozdělovat mezi dané společníky. Za každé zdaňovací období je společnost s ručením omezeným povinna vypořádat svou daňovou povinnost. Pro představu historického vývoje daňového zatížení společnosti s ručením omezeným uvádím následující tabulku:

Tabulka 2: Přehled historického vývoje daňového zatížení společnosti s ručením omezeným

(Zdroj: vlastní zpracování, data převzata z Běhounek 2016, s. 59)

Rok	1993	1994	1995	1996	1998	2000	2004	2005	2006	2008	2009	2010
Sazba daně z příjmů	45%	42%	41%	39%	35%	31%	28%	26%	24%	21%	20%	19%

Aktuálně daňové zatížení společnosti s ručením omezeným za zdaňovací období činí 19 % daně z příjmu počítané z výsledku hospodaření před zdaněním. Daň z příjmů PO musí společnost s ručením omezeným zaplatit za každé zdaňovací období, ve kterém se jí podaří vytvořit kladný základ daně. Pro společníka je však hlavním cílem výplata podílů

na zisku, což představuje dlouhodobý cíl. Pokud společnost vytváří zisk průběžně, avšak rozhodne jeho výplatu přesunout až do budoucna, znamená to, že ke zdanění podílů na zisku dojde až v budoucnosti. (Běhounek 2016, s. 58)

3 Daňová optimalizace

Jelikož česká legislativa umožňuje prostřednictvím daňových zákonů legálně redukovat základ daně a v tomto důsledku zároveň i snižovat daň z příjmů FO a PO, představuje daňová optimalizace legální cestu, jak snížit daňovou povinnost, aniž by byl porušen zákon. Využití daňové optimalizace je tak logickým jednáním každého daňového subjektu. Z hlediska ekonomického zájmu si tak v souvislosti s nižším odvodem daně firma může dovolit využití většího objemu finančních prostředků pro podnikání. Takové firmy totiž mohou nejen snížit svoji daňovou povinnost, ale také získat konkurenční výhodu na trhu. Za tímto účelem mohou firmy využívat specialisty v oblasti účetnictví a daní, kteří kontinuálně sledují vývoj daňové povinnosti a snaží se o její minimalizaci. Některé podniky však za účelem ještě větší minimalizace daňové zátěže přistupují k nelegálním praktikám.

Obecně je uváděno, že mezi mírou daňové zátěže a velikostí daňových úniků existuje přímý vztah. Dle empirických a analytických výzkumů však není tato závislost až tak jednoznačná. V této situaci totiž hraje velkou roli vliv formálního prostředí, a to daňový systém a kvalita souvisejících zákonů. Neméně podstatnou roli však hraje také vliv prostředí neformálního. Proto je důležitý vztah mezi daňovým subjektem a státem. Mezi těmito stranami by totiž měla panovat důvěra. Ve většině případů však této rovnováhy není dosaženo. Dochází k tomu hlavně z důvodu složitosti a neprovázanosti jednotlivých zákonů, které tuto problematiku upravují. Nejistotu dále vzbuzují neustálé novelizace zákonů, jelikož některé zákony. Jako je právě ZDP, byly za posledních 10 let novelizovány více než stokrát. Daňové subjekty tak musejí vycházet ze silně asymetrických informací, kdy se někteří rozhodnou volit snazší cestu, kdy přesouvají část svých aktivit do šedé ekonomiky a uchylují se tak k nekalým praktikám. V tomto případě se však už nedá mluvit o daňové optimalizaci, ale o nelegálním daňovém úniku, kdy dochází k nepřiznání a dále nezaplacení celé daně nebo její části. (Klimešová 2018, s. 9)

Pokud se daňový subjekt snaží legální cestou minimalizovat svoji daňovou povinnost, hovoříme o daňové optimalizaci. Možností, jak optimalizovat daňovou povinnost daňového subjektu je několik. V praxi se řídí dle individuální situace konkrétního daňového subjektu, a to dle jeho velikosti, schopnosti utvářet podnikové skupiny,

schopnosti dosahovat zisku, nebo jeho možnostmi vykonávání podnikání i mimo území ČR. S těmito faktory také úzce souvisí motivace daného subjektu. Podíváme-li se na daňovou optimalizaci v hrubém výčtu, můžeme říci, že daňová optimalizace je důsledkem zejména:

- cílených využití možností daňových úspor v daném čase: daňový subjekt využije všech možných snížení základu daně s ohledem na aktuálně platné zákony;
- odložením daně do budoucího období: jedná se např. o využití daňových rezerv, zvolení vhodné formy odpisů majetku subjektu, tvorbu daňově účinných opravných položek apod.;
- využitím mezer a nejasností v daňových a jiných zákonech: vyhnutí se vysokému zdanění legální formou;
- využitím smluv o zamezení dvojího zdanění: v případě přeshraničního podnikání;
- využitím podnikové skupiny v rámci daňových režimů v jednotlivých zapojených zemích: v případě přeshraničního podnikání.

Při aplikaci daňové optimalizace existuje úzké spojení se ZDP, který jako jediný z daňových zákonů obsahuje velké množství možností, které napomáhají ke snížení základu daně. Nelze očekávat, že tyto možnosti budou v zákoně explicitně popsány a bude tam uvedena jasná formulace postupu optimalizace. Spíše se jedná o jen o základní pohled na možnosti uplatnění položek, které snižují základ daně. (Klimešová 2018, s. 55)

3.1 Daňová optimalizace daně u právnických osob

V porovnání s daňovou optimalizací příjmů FO má vzhledem ke svým specifickým optimalizace u PO jinou velikost i úhel zaměření. U PO jde především o promyšlené plánování optimální výše základu daně.

V první fázi se jedná především o uplatňování daňově účinných nákladů. V další fázi pak o využití odčitatelných položek pro snížení základu daně. Těmito odčitatelnými položkami se rozumí ztráta, kterou podnik vykázal v předchozích zdaňovacích obdobích, nebo pak dále odpočet na podporu vývoje a výzkumu a odpočet na podporu odborného

vzdělávání. Základ daně může podnik dále snížit také o bezúplatná plnění, která poskytl, jako jsou dary. Pokud podnik zaměstnává osoby se zdravotním postižením, představuje to pro něj další odčitatelnou položku. Podniky, které jsou držiteli příslibu investičních pobídek, mohou uplatňovat slevu za tento příslib po dobu deseti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích a dosáhnout tak efektu nulové daňové povinnosti.

Možnosti daňové optimalizace se dále přesněji vymezují u velkých podniků, které často bývají součástí velkých nadnárodních holdingů. U takových podniků již dopředu dochází k plánování tzv. efektivní daňové sazby. Tato sazba je vždy nižší než sazba daně, kterou uvádí ZDP. Pro dosažení efektivní daňové sazby je nezbytné, aby podnik použil mix daňových optimalizačních nástrojů, které jsou zapracované do ZDP. V tomto případě opět dochází k využití např. daňově účinných rezerv na opravu hmotného majetku, tvorbě daňově účinných opravných položek, nebo opět způsob odpisování hmotného a nehmotného majetku.

Vyšší stupeň daňové optimalizace, který představuje poměrně složitou oblast, vyžadují různé přeměny společností, fúze nebo rozdělení podniků. V takovém případě mohou tyto přeměny vyvolat až dramatické snížení celkové výše daňové povinnosti, a to u všech podniků, zapojených do přeměny. U těchto přeměn si daňová kontrola dává opravdu velmi záležet na prozkoumání motivů přeměn společností.

V případě spojených osob představuje velmi využívanou oblast daňové optimalizace u daně z příjmu PO téma převodních cen. Převodními cenami jsou vyznačovány ceny účtované právě mezi osobami spojenými personálně nebo majetkově. Převodní ceny bývají podrobeny prozkoumání ze strany finančních úřadů a zahrnují zejména cenová ujednání mezi spojenými osobami, která jsou tržně obvyklá. Největšího významu nabývají převodní ceny v oblasti mezinárodního obchodu. Zde totiž mohou být, z důvodu odlišných daňových systémů jednotlivých zemí, využívány, ale mohou být také až zneužívány pro minimalizaci daňového zatížení mezi podniky sdruženými. Využívanými způsoby vyvážení zisku z jedné země do druhé, pomocí kterých se tyto transfery mohou uskutečňovat, bývají domluvené fakturace mezi spojenými osobami. Tyto fakturace zahrnují účtování služeb, placení úroků za poskytnuté půjčky či platby licenčních poplatků. (Klimešová 2018, s. 123–124)

3.2 Možnosti daňové optimalizace

V této části práce bude pozornost věnována možnostem, které se dají ve firmách využít pro snížení daňové povinnosti pomocí daňové optimalizace. Jedná se o využití různých metod legální cestou v souladu s ustanoveními v ZDP. Budou zde zmíněny nejčastější možnosti optimalizace, jako je využití leasingu, odpisů majetku, rezerv na opravu dlouhodobého majetku, paušálních výdajů na dopravu, nebo třeba využití daňových principů v oblasti bezúplatných plnění. V neposlední řadě bude pozornost věnována i zaměstnaneckým benefitům, jako jsou např. náklady na stravování zaměstnanců, jejich dopravování do a ze zaměstnání, pracovní oblečení, poskytnutí služebního vozidla a další. Cílem této části diplomové práce je obsáhnout nejdůležitější oblasti daňové optimalizace a možnosti jejího uplatnění v praxi.

3.2.1 Odpisy majetku

Pokud firma využívá kapitálových investic, jejichž hodnota a délka jejich životnosti přesahuje zákonem povolený rámec, musí náklady spojené s jejich pořízením rozepisovat do více zdaňovacích období. Míru stanovenou pro jejich odečtení pak stanovuje právní předpis. Odpisy mají vyjadřovat postupnou amortizaci kapitálových statků a postupně přenášet jejich opotřebení do nákladů na hospodářskou činnost. U odpisů hraje velkou roli stanovený časový průběh odpisování, jelikož odpočet odpisů snižuje výši současné daňové povinnosti. Daňová úspora na odpisech se zvyšuje zkracováním délky odpisování. (Šíroky 2015, s. 62)

Následující tabulka znázorňuje vybraný majetek, pro který je podle ZDP stanovena doba odpisování podle odpisových skupin:

Tabulka 3: Minimální doba odpisování podle jednotlivých skupin odpisování

(Zdroj: vlastní zpracování, data převzata z Šíroky 2018, s. 223)

Odpisová skupina	Doba odpisování	Odpisovaný majetek
1	3 roky	kancelářské stroje a počítače, elektronika...
2	5 let	osobní a dodávková vozidla, prac. stroje, nákladní automobily...
3	10 let	tažná zařízení, stroje oceláren a hutí, parní kotle, patenty...
4	20 let	věže, stožáry, plynovody, energetická díla...
5	30 let	budovy a haly pro průmysl, mosty, byty, silnice...
6	50 let	administrativní budovy, hotely, obchodní domy, školy...

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku představují trvalé snižování aktuální účetní hodnoty majetku způsobené jeho opotřebením. **Daňové odpisy** zohledňují určité fiskální hledisko. Podle zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny sestavit individuální odpisový plán. Na základě tohoto plánu pak provádějí účetní odpisy majetku. Pro zjištění ZD však nejsou účetní odpisy významné. Proto je nezbytné stanovit vedle odpisů účetních ještě odpisy daňové podle ZDP. ZDP stanovuje striktní postupy a metody odpisování majetku nezávisle na postupech účetního odpisování. O rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se pak koriguje výsledek hospodaření poplatníka. Pokud tedy jsou účetní odpisy vyšší než odpisy daňové, dojde k navýšení výsledku hospodaření o zjištěný rozdíl. Pokud jsou však daňové odpisy vyšší než účetní, dojde ke snížení výsledku hospodaření. Obecně daňové odpisy představují postupné zahrnování vstupní ceny majetku do daňových výdajů. Poplatník si totiž při pořízení dlouhodobého majetku nemůže do daňových výdajů uplatnit cenu majetku jednorázově, ale může tak učinit pouze postupně v několika zdaňovacích obdobích. Daňové odpisy, ať už hmotného či nehmotného majetku, představují pro podnik náklad podle § 24 odst. 2 ZDP. Aby mohl být majetek odpisován daňovými odpisy, musí být využíván pro podnikatelskou činnost poplatníka.

Jako **hmotný majetek** se považuje majetek se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč, který splňuje provozně technické funkce po dobu delší než 1 rok.

Nehmotný majetek je pak majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je u něj delší než 1 rok.

V případě hmotného majetku se odpisováním rozumí zahrnování odpisů majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů k zajištění tohoto příjmu. Hmotný majetek se odpisuje z jeho vstupní ceny a můžeme jej odpisovat buď způsobem rovnoměrného nebo zrychleného odpisování. U metody rovnoměrných odpisů se doba odpisování stanoví podle zařazení hmotného majetku do jedné z 6 odpisových skupin, které vymezuje příloha č. 1 ZDP. V případě této metody jsou pak všechny odpisy, kromě prvního roku, stejné. U metody zrychlených odpisů se doba odpisování opět stanoví podle zařazení majetku do jedné z 6 odpisových skupin. Při zrychleném odpisování však roční odpisy po celou dobu odpisování postupně od druhého roku klesají a v prvním roce jsou nižší než ve druhém. V momentě, kdy si podnik jeden

druh odpisování zvolí, nemůže jej po celou dobu odpisování měnit a majetek tak odpisuje maximálně do výše jeho vstupní ceny. Uplatnění odpisů představuje pro poplatníka právo, nikoliv povinnost. Toto právo může poplatník dle své hospodářské situace ve zdaňovacích obdobích, která následují po zařazení majetku do užívání. Podnik může odpisování taktéž dle situace přerušit. Takové přerušení připadá v úvahu tehdy, pokud by nastala situace, kdy podnik při odpisování majetku vykáže daňovou ztrátu nebo tak nízký základ daně, že by nemohl využít slevy na dani ani položky snižující základ daně.

U nehmotného majetku jsou však podmínky odpisování odlišné. Nehmotný majetek se odpisuje od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do užívání. V případě nehmotného majetku, u kterého se sjedná doba užívání ve smlouvě, může podnik odpisovat s přesností na dny. Nemůže však uplatnit přerušení odpisování tak, jak v případě hmotného majetku. (Dvořáková 2017, s. 134–138)

3.2.2 Rezervy na opravu hmotného majetku

Z hlediska daňové optimalizace mezi další možnosti efektivního daňového řešení nákladů patří tvorba rezerv na opravu hmotného majetku. Jejich tvorba je stanovena zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tuto rezervu může tvořit jak FO, tak PO a může je tvořit za účelem vytváření finančních zdrojů pro stanovený účel s využitím uplatnění daňové výhody. Pokud chce poplatník tvořit rezervu na opravu, musí tak činit pro hmotný majetek s dobou odpisování delší jak 5 let. Rezervu však nemůže vytvořit na pokrytí pravidelně opakujících se oprav, na opravy majetku určeného k likvidaci a ani na opravy majetku poškozeného škodnou událostí nebo nahodilou či nepředvídatelnou událostí. Dále nelze rezervu vytvořit ani na potřeby údržby majetku, jeho technické zhodnocení nebo pořízení nového majetku.

Pokud poplatník uplatňuje rezervu v základu daně, musí ji mít zaúčtovanou, nebo uvedenou v daňové evidenci. Poplatník si vytvořenou rezervou na opravu hmotného majetku uplatní daňový výdaj dříve, než skutečně nastane, což pro něj představuje určitou výhodu. Minimální doba, po kterou poplatník tvoří rezervu, jsou dvě zdaňovací období, přičemž maximální doba tvorby rezervy pak závisí na době, po kterou je majetek odepisován. U nemovitosti se jedná o 10 zdaňovacích období. Pro správnost provedeného postupu daňové optimalizace je nutné doložit výši vytvořené rezervy kvalifikovaným rozpočtem.

Jakmile je rezerva vytvořena, je nutno zahájit opravu nejpozději ve zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu rezervy předpokládalo její zahájení. Pokud toto pravidlo poplatník nedodrží a překročí tak uvedené lhůty, musí vytvořenou rezervu nebo její zůstatek zrušit a připočítat její hodnotu k základu daně z příjmů v daňovém přiznání. Z této částky je pak povinen odvést daň. V praxi to znamená, že v takovém případě, kdy plánovaná oprava není nakonec realizována, musí poplatník celou rezervu rozpustit do nákladů, o výši rezervy se zvýší základ daně a hodnota rezervy se dodaní. (Klimešová 2018, s. 144–145)

3.2.3 Vyřazení hmotného a nehmotného majetku

Firma majetek vyřazuje hlavně prodejem, likvidací, darováním, nebo vkladem do jiné obchodní společnosti. Firma jako poplatník může vyřadit majetek ve svém vlastnictví, a to hmotný majetek, nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý nehmotný majetek. Při vyřazování majetku je potřeba se řídit ustanovením § 24 odst. 2 písm. b) a c) ZDP, které upravuje daňovou uznatelnost zůstatkové ceny hmotného majetku, § 24 odst. 2 písm. t), ta) a tb) ZDP, která upravují vyřazení neodpisovaného majetku, pozemků a technické zhodnocení odpisovaného nájemcem při ukončení nájmu a další. Odpisy vyřazovaného majetku pak upravuje § 26 odst. 7 ZDP. Pokud firma vyřazuje hmotný nebo nehmotný majetek, který daňově odpisuje, považuje se za daňový náklad, podle § 24 odst. 2 písm. b), daňová zůstatková cena, tedy vstupní cena snižená o všechny uplatněné daňové odpisy. Pokud jsou s vyřazením majetku spojené i další náklady, považují se taktéž za náklady daňové. Daňová zůstatková cena však nelze uplatnit jako daňový náklad v případě, kdy se jedná o darování majetku, stavební dílo, které je zlikvidováno v souvislosti se stavbou nového díla, nebo u vkladu majetku do jiné obchodní společnosti.

Pokud poplatník vyřazuje majetek, který daňově neodepisuje, řídí se ustanovením § 24 odst. 2 písm. t) a ta) ZDP. V takovém případě se za daňový náklad považuje vstupní cena nebo pořizovací cena, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena, a to pouze do výše příjmů z prodeje majetku.

Pokud poplatník řeší vyřazení majetku likvidací, je jeho zůstatková cena daňovým nákladem bez dopadu do daně z příjmů. V takovém případě se jedná např. o likvidaci majetku spojenou s nadměrným opotřebením majetku, situaci, kdy náklady na opravu

majetku by převyšovaly jeho užitnou hodnotu a byly by tak nerentabilní. Pokud však poplatník bude vyřazovat majetek v důsledku škody, považuje za daňový náklad zůstatkovou cenu jen do výše náhrad, s výjimkou škod vzniklých živelnými pohromami nebo neznámým pachatelem. (Hnátek 2017, s. 105–107)

3.2.4 Finanční leasing

Finanční leasing pro firmu obecně představuje jednu z mnoha forem, jak financovat majetek cizím kapitálem. Z ekonomické teorie finanční leasing představuje právo na užívání věci s tím, že po ukončení doby trvání finančního leasingu vlastník užívané věci, která je předmětem leasingu, převede vlastnické právo k této věci na uživatele věci. Uživatel platí za užívanou věc v pravidelných splátkách leasingovou cenu. Celková cena leasingu proto představuje součet všech leasingových splátek.

Z hlediska daňové optimalizace lze finanční leasing využít pro snížení daňové povinnosti, jelikož finanční leasing hmotného majetku, který lze daňově odpisovat, jakožto úplata za něj poskytnutá, je daňově účinným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. h) bod 2 ZDP. Pokud poplatník vede daňovou evidenci, může si úplatu za finanční leasing uplatnit jako daňový výdaj pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období. V případě že poplatník vede účetnictví, může si do daňových výdajů uplatnit úplatu v poměrné výši z účetních předpisů a půjde zejména o první zvýšenou splátku, tedy akontaci a následně úplaty na přelomu účetních období.

Uznávání úplaty z finančního leasingu je z hlediska daňové optimalizace a ZDP poměrně složitou oblastí, která je v ZDP stanovena několika odstavci, které vysvětlují jednak obecné ustanovení, ale také podmínky, že kterých je úplata uznatelná a jejich podrobnou specifikaci. Podle ZDP se na finanční leasing nevztahují ustanovení o nájmu. Finanční leasing se pro potřeby daní z příjmů považuje od okamžiku uzavření smlouvy za nájem, pokud je finanční leasing ukončen před minimální lhůtou stanovenou pro finanční leasing anebo pokud ve skutečnosti nedojde k převedení vlastnického práva z vlastníka věci na uživatele. To, že je z hlediska ZDP finanční leasing složitou problematikou ukazují také časté změny v ustanovení, která ho upravují. Finanční leasing v současnosti podléhá několika režimům podle příslušného znění zákona. Obecné podmínky pro uznání finančního leasingu ve výdajích jsou uvedeny v § 21d ZDP:

- Doba trvání finančního leasingu musí splňovat minimální určitou dobu, která je stanovena dle odpisových skupin majetku.
- Jakmile je finanční leasing ukončen, musí bezprostředně po jeho ukončení následovat převod vlastnických práv na uživatele, kdy kupní cena nesmí přesahovat daňovou zůstatkovou cenu, které by předmět dosáhl při rovnoměrném odpisování k datu prodeje předmětu.
- Pokud poplatník změni dobu odpisování, pro potřeby stanovení minimální doby finančního leasingu se použije doba odpisování platná v době uzavření smlouvy o leasingu.

S pořízením hmotného majetku na finanční leasing dále souvisejí vedlejší výdaje na dopravu, montáž, pojištění, budoucí kupní cena majetku a další. Pokud náklady spojené s pořízením majetku převýší částku 40 000 Kč, budou tyto náklady podle § 28 odst. 3 ZDP odepisovatelné jako jiný majetek podle § 26 odst. 2 písm. f) ZDP. Pokud však náklady spojené s pořízením majetku nepřevýší 40 000 Kč, budou považovány za náklady plně daňově účinné podle § 24 odst. 2 písm. zl) ZDP. (Dvořáková 2017, s. 153–159)

V případě, kdy poplatník nesplní stanovené podmínky pro uznání úplaty z finančního leasingu ve výdajích, je nezbytné, aby provedl opravu v ZD. U PO se tak výsledek hospodaření zvýší podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 3 ZDP o „*částky uplatněné v předchozích zdaňovacích obdobích nebo v obdobích, za která se podává daňové přiznání, jako osvobozený bezúplatný příjem veřejně prospěšného poplatníka nebo výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud následně došlo k porušení podmínek na jejich osvobození nebo uplatnění jako výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém k porušení došlo.*“ (ZDP § 23 odst. 3 písm. a) bod 3). PO tak provede úpravu výsledku hospodaření v tom zdaňovacím období, ve kterém k došlo k porušení podmínek daňové uznatelnosti.

3.2.5 Paušální výdaj na dopravu

Pokud poplatník nechce uplatňovat skutečně vynaložené výdaje spojené s provozem silničního motorového vozidla, může od roku 2009 uplatnit paušální výdaje v základní částce 5 000 Kč za kalendářní měsíc. Pro poplatníka to představuje výhodu hlavně

v případě, kdy má skutečné výdaje spojené s provozem automobilu nižší než 5 000 Kč. Může si tak zvolit uplatnění paušálního výdaje ve výši 5 000 Kč a tím optimalizovat svoji daňovou povinnost. Výše paušálního výdaje je pevně stanovená částka a neodvídá se od skutečně najetých kilometrů ani od cen pohonných hmot. Podmínky pro uplatnění paušálního výdaje opět upravují ustanovení ZDP a to konkrétně § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, kde jsou uvedeny základní podmínky pro uplatnění paušálního výdaje na dopravu. Pak § 25 odst. 1 písm. x) ZDP, který vymezuje daňovou uznatelnost vybraných skutečně vynaložených nákladů souvisejících s provozem a také § 28 odst. 6 ZDP, kde se řeší daňové odpisy silničního motorového vozidla.

Podmínky, které musí poplatník splnit, aby si mohl uplatnit paušální výdaj na dopravu, jsou následující:

- Paušální výdaj na dopravu může poplatník využít pouze u silničních motorových vozidel kategorie L, M a N. V praxi se jedná o osobní automobil, autobus, nákladní automobil, tahač či případně motocykl. Nelze jej však uplatnit pro zemědělské a lesnické traktory, ani pro pracovní stroje.
- Paušální výdaj na dopravu zahrnuje pouze náklady vynaložené na pohonné hmoty a parkovné ve výši 5 000 Kč za kalendářní měsíc na jedno motorové vozidlo. Ostatní náklady jako pojistné, náklady na údržbu, opravy, silniční daň apod. si poplatník vykazuje v běžném režimu jako náklady prokázané ve skutečné výši.
- Paušální výdaj poplatník uplatňuje měsíčně. V měsíci pořízení nebo vyřazení silničního motorového vozidla uplatňuje pouze poměrnou část paušálního výdaje.
- Paušální výdaj lze uplatnit nanejvýš u tří silničních motorových vozidel, kdy vozidlo musí být v daném měsíci uplatnění paušálního výdaje využito pro zabezpečení a udržení zdanitelných příjmů, nesmí být přenecháno k užívání jiné osobě, nesmí být pronajato, musí se jednat o vozidlo ve vlastnictví nebo spoluvlastnictví poplatníka, či o vozidlo v nájmu.
- Poplatník nemá možnost měnit způsob uplatnění paušálního výdaje na dopravu na způsob uplatnění skutečně vynaložených nákladů v průběhu zdaňovacího období.

Poplatník si paušální výdaj na dopravu uplatní až v podaném daňovém přiznání. Z toho důvodu nemá povinnost paušální výdaje evidovat v průběhu jednotlivých měsíců

zdaňovacího období. Při podání daňového přiznání nesmí poplatník zapomenout vyloučit z rozdílu mezi příjmy a výdaji skutečně vynaložené výdaje na pohonné hmoty a parkovné, které eviduje u vozu, pro který použije paušální výdaj na dopravu na základě § 25 odst. 1 písm. x) ZDP. (Dvořáková 2017, s. 186–188)

3.2.6 Pohledávky a opravné položky

Pro potřebu zachycení snížení hodnoty pohledávek po přechodnou dobu v účetnictví firmy se využívají opravné položky k pohledávkám. Představují totiž nástroj, který umožňuje dočasné řešení předcházející řešení konečnému, tedy úhradě, postoupení nebo odpisu pohledávky. Z hlediska daňové optimalizace je možné pohledávku daňově účinně odepsat v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, a to do výše vytvořené zákonné opravné položky. Výše vytvořené zákonné opravné položky se pak stává na straně věřitele daňovým nákladem. Aby mohla být opravná položka daňově účinná, musí být vždy zachycena v účetnictví firmy. Daňově účinná položka, tedy zákonná opravná položka se tvoří podle zákona o rezervách a je uplatňována za období, za které se podává daňové přiznání.

Opravné položky mají sloužit k opravě položky ke krytí ztrát z odpisu pohledávek nebo ke krytí rozdílu mezi jmenovitou hodnotou pohledávky a její pořizovací cenou sjednanou při postoupení postupníkovi pro potřeby snížení daňových dopadů.

Za zákonné opravné položky považujeme:

- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám,
- opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení,
- opravné položky k méně významným pohledávkám,
- opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh.

Při tvorbě zákonné opravné položky musí být podle zákona o rezervách splněny následující podmínky:

- nezpochybnitelná právní existence pohledávky;
- zákonné opravné položky nejsou vytvořeny, podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona o rezervách, k pohledávkám z titulu úvěru, půjčky, zálohy, smluvní sankce, nebo k pohledávkám, o kterých nebylo účtováno ve výnosech a nebyly zahrnuty do

základu daně z příjmů, jelikož zákonné opravné položky musí být vždy spojeny s výnosností;

- zákonné opravné položky lze vytvářet pouze k rozvahové hodnotě pohledávek splatných po roce 1994 a lze je tvořit pouze k nepromlčeným pohledávkám, kdy základní promlčecí lhůta trvá 3 roky;
- zákonné opravné položky není možné vytvářet k pohledávkám odepsaným do podrozvahy a další pravidla určená v zákoně o rezervách.

Opravné položky jsou rozděleny podle typů. Prvním typem jsou **opravné položky k nepromlčeným pohledávkám** splatným po 31. 12. 1994. Jedná se o pohledávky, které jsou zároveň splatné od 1. 1. 2014, kdy došlo k zásadním změnám při zjišťování základu daně v novele zákona o rezervách. Od 1. 1. 2014 je tvorba opravné položky možná za podmínky, že od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než 18 měsíců, kdy lze tvořit opravnou položku až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky, nebo více než 30 měsíců, kdy lze tvořit opravnou položku až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky. Pokud společnost eviduje pohledávku nabytou postoupením a její rozvahová hodnota v okamžiku vzniku je vyšší než 200 000 Kč, může opravnou položku vytvořit podle výše uvedeného pravidla pouze v situaci, kdy je ohledně této pohledávky zahájeno soudní, správní či rozhodčí řízení, kterého se poplatník řádně účastní. Dále je potřeba u tvorby opravné položky takové pohledávky znát historii pohledávky a prokázat její rozvahovou hodnotu při jejím vzniku.

Dalším typem opravné položky je **opravná položka k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení**. Její tvorba probíhá v případech, kdy dlužník není schopen za dostát svým závazkům. Tyto položky jsou tvořeny jednorázově, a to do výše rozvahové hodnoty nepromlčené pohledávky přihlášené u insolvenčního soudu. Pro její vytvoření je nezbytné přihlášení pohledávky ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku. Tvorba zákonné opravné položky je pak realizovatelná v tom období, ve kterém došlo k přihlášení pohledávky do insolvenčního řízení. Pro potřebu daňové optimalizace musí být včasné přihlášení pohledávky poplatníkem jednoznačně prokazatelné. Pro pohledávky přihlášené po lhůtě nelze vytvářet tento typ zákonné opravné položky. Zákonná opravná položka je pak evidována po celou dobu insolvenčního řízení. Po ukončení insolvenčního řízení je opravná položka zrušena a její následný odpis neuhrazené části pohledávky je považován za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst.

2 písm. y) bod 2 ZDP. Daňově účinný odpis pohledávky musí být uplatněn ve správném období, aby nedošlo k porušení věcné a časové souvislosti jejího odpisu.

Třetí typ opravné položky představuje **opravná položka vytvořená k nevýznamným pohledávkám**. Podle zákona o rezervách je umožněno tvořit opravnou položku až do výše 100 % neuhrazené hodnoty pohledávky. Tento typ opravné položky se tvoří zejména pro potřeby krytí daňového odpisu nevýznamných pohledávek v saldokontech účetních jednotek. Pokud chce poplatník vytvořit takovou opravnou položku, musí splnit ještě další specifické podmínky ustanovené v zákoně o rezervách:

- v okamžiku vzniku pohledávky nesmí její rozvahová hodnota přesáhnout 30 000 Kč,
- od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uběhlo uplynulo nejméně 12 měsíců,
- celková hodnota všech pohledávek vzniklých vůči dlužníkovi nepřesáhne hodnotu 30 000 Kč za zdaňovací období,
- poplatník netvoří zákonné opravné položky jiného typu.

V případě daňové optimalizace pohledávek je odpis pohledávky kryté vytvořenou opravnou položkou považován za jediný možný způsob jejího daňového řešení. Tento odpis je podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP daňově účinný. Zbylá část pohledávky je však již daňově neúčinná. Poplatníkům je podle ZDP umožněno provést daňový odpis pohledávky nebo její části, ke které je vytvořena zákonná opravná položka. Odpis je možno uplatnit do výše vytvořené opravné položky. Opravnou položku může poplatník vytvořit pouze k nepromlčené pohledávce. Z hlediska daňové optimalizace by měl poplatník pohledávku odepsat s tím, že odpis pohledávky, která je kryta opravnou položkou, je daňově účinný, zbylou část pohledávky pak zahrne jako daňově neúčinnou. Pokud by tak poplatník neučinil a nechal pohledávku promlčet, choval by se z pohledu daňové optimalizace neekonomicky. (Hnátek 2017, s. 114–127)

3.2.7 Daňová ztráta

Daňová ztráta, podle § 38 n ZDP, představuje situaci, kdy náklady upravené podle § 23 ZDP převyšují výnosy upravené podle § 23 ZDP. V takovém případě je rozdíl, o kolik náklady převyší výnosy, daňovou ztrátou. Daňovou ztrátu, kterou poplatník vykázal, může uplatnit v následujících obdobích jako položku odčitatelnou od základu daně,

přičemž se řídí § 34 odst. 1 ZDP, aby při jejím postupném uplatňování nepřišel o daňové výhody tím, že zvolí nesprávné postupy. Daňová a účetní ztráta neznamená to samé. Účetní ztráta se vykazuje v účetnictví firmy. Daňová ztráta je však vidět v daňovém přiznání k dani z příjmů PO. Proto neexistuje vazba účetní ztráty na snížení základu daně.

Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu vzniklou a vyměřenou za předchozí zdaňovací období nebo jeho část. Daňovou ztrátu lze uplatňovat maximálně v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Poplatník si sám volí, jestli daňovou ztrátu uplatní či nikoliv. Je také na jeho svobodné volbě, v jaké výši a v jakém z následujících období, se rozhodne ztrátu uplatnit. Při rozhodování o výši uplatnění ztráty si však uplatní takovou její část, aby nedošlo k situaci, kdy by přišel např. o slevy na dani. Poplatník může uplatnit daňovou ztrátu taktéž v dodatečném daňovém přiznání za splnění podmínek podle § 38p odst. 1 ZDP. (Hnátek, s. 146–148)

3.2.8 Poskytnutí bezúplatného plnění

Poskytnutím bezúplatného plnění, tedy daru, může poplatník opět dosáhnout snížení základu daně za podmínek stanovených v ZDP. Tyto podmínky pro bezúplatná plnění, která PO věnuje na veřejně prospěšné účely, jsou uvedeny v § 20 odst. 8 ZDP. Jestli bude položka považována za odčitatelnou či nikoliv ovlivňuje oblast příjemců daru, účel jeho poskytnutí, výše hodnoty daru, nebo v případě většího počtu darů, součet jejich hodnot za zdaňovací období. Jedná se většinou o dary, které poplatník poskytne obcím, krajům, veřejně prospěšným poplatníkům pro účely financování školství, vědy a vzdělávání, kultury, výzkumných a vývojových účelů, na ochranu zvířat a další. Hodnota poskytnutého daru musí být vyšší než 2 000 Kč a jako odčitatelná položka musí být doložena správci daně. Poplatník pak může v úhrnu odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34 ZDP. (Klimešová 2018, s. 155)

3.2.9 Zaměstnanecké benefity

Poskytování zaměstnaneckých benefitů, ať už peněžních či nepeněžních plnění zaměstnancům zaměstnavatelem, přispívá zejména k motivaci zaměstnanců a k posílení vztahů mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Mohou být však z hlediska daňové optimalizace prospěšné i pro zaměstnavatele.

Poskytování benefitů zaměstnancům je opět vymezeno v § 24 odst. 2 písmeno j) bod 5 ZDP. Toto ustanovení poukazuje na daňově uznatelné výdaje na pracovní a sociální podmínky, na péči o zdraví a na zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnance vynaložené zaměstnavatelem. Pokud ZDP nestanoví jinak, je nutné, aby práva zaměstnanců vyplývala z:

- kolektivní smlouvy,
- vnitřního předpisu zaměstnavatele,
- pracovní smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem,
- jiné smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem.

Ustanovení dle § 24 odst. 2 písmena j) bodu 5 ZDP uvádí případy, ve kterých může zaměstnavatel využívat daňově uznatelné výdaje: Tyto případy jsou následující:

- příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, na doplňkové penzijní spoření a na soukromé životní pojištění,
- výdaje spojené s dopravou zaměstnanců do zaměstnání a ze zaměstnání,
- poskytnutí příspěvku na přechodné ubytování zaměstnancům.

Následující případy využití zaměstnaneckých benefitů k daňové optimalizaci jsou vymezeny v samostatných ustanoveních ZDP:

- příspěvek na odborný rozvoj zaměstnanců,
- příspěvek na stravování zaměstnance,
- výše poskytnutých cestovních náhrad,
- motivační příspěvek na vzdělávání budoucího zaměstnance,
- poskytnutí nealkoholických nápojů ke spotřebě na pracovišti.

Obecné vymezení daňově uznatelných výdajů uvedené v § 24 odst. 1, resp. odst. 2 ZDP může zaměstnavatel využít v následujících případech:

- bezplatné poskytnutí služebního vozidla zaměstnanci,
- prodej zboží, výrobků nebo poskytnutí služeb se slevou zaměstnancům,
- provoz vlastního předškolního zařízení. (Macháček 2017, s. 11–13)

3.2.9.1 Stravenky zaměstnancům

Co se týče benefitů zaměstnanců, příspěvky na stravování patří mezi zaměstnancům nejčastěji poskytované výhody. Právě stravenky jsou prostředkem, který se nejčastěji využívá v oblasti podpory stravování zaměstnanců během pracovní doby. Zaměstnavatel se může svobodně rozhodnout v jaké výši nominální hodnoty bude stravenky zaměstnanci poskytovat i jakou část z hodnoty stravenky bude po zaměstnanci požadovat např. srážkou ze mzdy. Zaměstnavatel se může dokonce i podílet na nominální hodnotě ze 100 % a poskytnout tak stravenky svým zaměstnancům bezplatně.

Pravidla stravování zaměstnanců na pracovišti se řídí § 236 ZP. Z tohoto zákona vyplývá, že zaměstnavatel má zákonnou povinnost umožnit svým zaměstnancům ve všech směnách stravování. Tato povinnost se netýká zaměstnanců vyslaných na pracovní cesty. Podíl zaměstnavatele na úhradě stravování zaměstnanců může jít zčásti na daňově uznatelné výdaje. Zaměstnavatel ho může poskytovat z prostředků svých fondů, např. fond kulturních a sociálních potřeb, sociální fond, nebo jiný odborný fond. Příspěvky na stravování mohou být rovněž hrazeny ze zisku po zdanění jako nedaňový výdaj zaměstnavatele.

Daňové principy stravování na straně zaměstnance

V případě zaměstnance vzniká příjem na základě poskytnutého příspěvku zaměstnavatele na úhradu nákladů spojených se stravováním. Tento příjem je dle § 3 odst. 2 ZDP předmětem daně z příjmů FO. Jedná se o nepeněžní příjem, který je však dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP osvobozen od daně z příjmů. Výše prostředků na stravování vynaložených zaměstnavatelem tak nemá vliv na osvobození od daně z příjmů u zaměstnance. Pokud zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům stravenky za úplatu, která je nižší než nominální hodnota stravenky nebo zdarma, na straně zaměstnance představuje celá nominální hodnota stravenky příjem osvobozený od daně z příjmů ze závislé činnosti. Pokud by však zaměstnavatel příspěvky na stravování řešil peněžní formou např. jako peněžní částka zahrnutá do mzdy zaměstnance, pak už by se na straně zaměstnance jednalo o peněžní příjem podléhající zdanění ze superhrubé mzdy v daném měsíci. Příjem by dále vstupoval do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální a zdravotní pojištění.

Daňové principy stravování na straně zaměstnavatele

Postupem zdanění příspěvků na stravování ze strany zaměstnavatele se zabývá § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP. Pro účely stanovení podmínek daňové účinnosti výdajů vynaložených zaměstnavatelem na stravování zaměstnanců ZDP rozlišuje dvě formy stravování. Pro každou formu pak platí jiný daňový režim. Jedná se o:

- stravování zaměstnanců zajišťované ve vlastním stravovacím zařízení,
- stravování zaměstnanců zajišťované prostřednictvím jiných subjektů.

Pokud zaměstnavatel poskytuje **stravování zaměstnanců zajišťované ve vlastním zařízení**, daňovými výdaji jsou podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP výdaje vynaložené na provoz vlastního stravovacího zařízení, a to kromě hodnoty potravin. V pokynu GFR č. D-22 bodu 16 k § 24 odst. 2 ZDP jsou těmito výdaji považovány výdaje spojené s provozem kuchyně, jídelnou, případně kantýnou, a to i tehdy, je-li příprava a výdej jídel řešen jinými subjekty formou služby v tomto vlastním zařízení. Mezi daňově uznatelné výdaje na provoz vlastního stravovacího zařízení patří:

- spotřeba energií,
- údržba a oprava zařízení,
- odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- zakoupení drobného hmotného majetku,
- vytištění a prodej stravenek,
- spoje,
- mzdy včetně pojistného hrazeného zaměstnavatelem za sebe sama na sociální a zdravotní pojištění pracovníků zajišťujících stravování a další.

ZDP nestanovuje žádné daňové omezení výdajů, pro tento druh poskytování stravování zaměstnancům. Daňová účinnost výdajů tak platí i v případě poskytování stravování bývalým zaměstnancům. Výdaje vynaložené na stravování zaměstnanců tak lze zahrnout do daňově uznatelných výdajů. Jak již bylo řečeno, výdaje vynaložené na potraviny nelze považovat za daňově uznatelné. Jejich úhrada je tak buď hrazena zaměstnancem, nebo zčásti či úplně z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu nebo ze zisku zaměstnavatele po jeho zdanění. V situaci, kdy zaměstnavatel hradí výdaje na potraviny zčásti nebo zcela pomocí svých výdajů, jedná se o daňově neuznatelné výdaje, které se

přičítají k základu daně z příjmů zaměstnavatele. Tržby od všech zaměstnanců jsou až do výše výdajů na spotřebované potraviny považovány za příjmy, které nepodléhají dani z příjmů. Pokud by však tržby přesáhly výdaje vynaložené na potraviny, musel by zaměstnavatel rozdíl zdanit daní z příjmů.

Pokud zaměstnavatel poskytuje **stravování zaměstnancům zajišťované prostřednictvím jiných subjektů**, považuje se za tuto formu stravování dle bodu 18 pokynu GFŘ č. D-22 k § 24 odst. 2 ZDP stravování smluvně zabezpečené zaměstnavatelem v jiném než vlastním stravovacím zařízení nebo ve vlastním stravovacím zařízení, které má zaměstnavatel pronajaté na základě nájemní smlouvy. V tomto případě půjde tedy o poskytování stravování těmito formami:

- stravování zaměstnanců poskytnuté ve stravovacím zařízení jiného provozovatele stravování,
- dovážení stravy zaměstnancům jiným provozovatelem, kdy výdej a stravování probíhá ve vlastní výdejně zaměstnavatele,
- zajištění stravování zaměstnanců v restauračním zařízení,
- stravování zaměstnanců v provozovnách veřejného stravování na základě nakoupených stravenek,
- stravování zaměstnanců ve vlastním zařízení pronajatém na základě nájemní smlouvy s cizí organizací.

Za daňový výdaj lze pak považovat příspěvek na jedno jídlo za jednu směnu zaměstnance. Pokud zaměstnavatel poskytuje příspěvek na stravování pomocí stravenek nebo elektronických karet, za cenu jídla se považuje hodnota stravenky včetně poplatků za zprostředkování jejího nákupu. Daňově účinné jsou dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP příspěvky zaměstnavatele poskytované až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, a to při trvání pracovní cesty zaměstnance 5 až 12 hodin. Za cenu jednoho jídla je považována jmenovitá hodnota stravenky. Příspěvek může zaměstnavatel uplatnit jako daňový výdaj pouze v případě, přesáhne-li přítomnost zaměstnance v práci během stanovené směny alespoň 3 hodiny. Pokud směna zaměstnance bude delší než 11 hodin, lze příspěvek na stravování uplatnit jako výdaj na další jedno jídlo za zaměstnance. Zaměstnavatel může využít příspěvek na stravování jako daňově účinný i pro

zaměstnanec vykonávající činnost na základě dohod o pracích. Musí však do dohody zahrnout ujednání o stanovené pracovní době, kdy je příspěvek poskytnut pouze při pracovní době trvající minimálně 3 hodiny. V případě pracovní cesty, trvající minimálně 5 hodin, má zaměstnanec nárok na stravné podle ZP. Těmto zaměstnancům tak není poskytován příspěvek na stravování ale stravné. Pokud by zaměstnavatel zaměstnancům vyslaným na pracovní cestu poskytoval jak zákonné stravné, tak i příspěvek na stravování, musel by ho poskytnout jako výdaj daňově neúčinný. (Macháček 2017, s. 45–52)

3.2.9.2 Příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění, doplňkové penzijní spoření a soukromé životní pojištění

Mezi další hojně využívané benefity poskytované zaměstnavatelem svým zaměstnancům patří příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, na doplňkové penzijní spoření a na soukromé životní pojištění. Tyto příspěvky opět mohou představovat z pohledu daňové optimalizace určitou daňovou úlevu.

Daňové principy příspěvků z pohledu zaměstnance

U těchto finančních programů se na platbě nemusí podílet jen zaměstnanec, ale v rámci zaměstnaneckých benefitů může na tyto druhy programů přispívat i zaměstnavatel. Svým zaměstnancům. Ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) ZDP říká, že u zaměstnance je od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozena platba zaměstnavatele v celkovém úhrnu v daném roce nevýše 50 000 Kč, podle ustanovení z roku 2017 ZDP, ročně jako příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, příspěvek na doplňkové penzijní spoření nebo příspěvek na platbu soukromého životního pojištění zaměstnance.

Daňové zvýhodnění na straně zaměstnance nelze uplatnit v situaci, kdy zaměstnavatel poskytuje tento příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, doplňkové penzijní spoření, nebo soukromé životní pojištění ve finanční podobě přímo zaměstnanci. V tomto případě je pak toto plnění poskytnuto společně s jeho mzdou a podléhá tak zdanění ze superhrubé mzdy, kdy je zahrnut do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální a zdravotní pojištění.

Daňové principy příspěvků z pohledu zaměstnavatele

Daňové řešení příspěvků zaměstnavatele na již zmiňované finanční programy zaměstnance se řídí § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. Tyto příspěvky budou u

zaměstnavatele považovány za daňově uznatelné bez ohledu na jejich výši a bez ohledu na skutečnost, zda tento příspěvek je anebo není na straně zaměstnance osvobozen od daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 9 písm. p) ZDP. Je však nutné, aby poskytování těchto příspěvků zaměstnavatelem vyplývalo z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, nebo pracovní či jiné smlouvy. (Macháček 2017, s. 57–62)

3.2.9.3 Odborný rozvoj zaměstnance

Účast zaměstnavatele na odborném rozvoji patří v současné době v tuzemsku mezi nejoblíbenější zaměstnanecké benefity. Jeho účast na odborném rozvoji zaměstnanců v oblasti prohlubování znalostí a zvyšování kvalifikace zaměstnanců představuje významný motivační prvek zaměstnanců. V praxi se jedná o určité zaměstnanecké výhody určené a poskytované zaměstnavatelem buď vybraným zaměstnancům, nebo všem zaměstnancům. Odborný rozvoj zahrnuje např. zaškolení, zaučení, odbornou praxi absolventů škol, zvyšování a prohlubování kvalifikace apod.

Daňové principy odborného rozvoje z pohledu zaměstnance

Daňové řešení odborného rozvoje na straně zaměstnance se může vztahovat na nepeněžní nebo peněžní plnění zaměstnavatele. V případě *nepeněžního plnění* zaměstnavatele daňové řešení vyplývá opět z ustanovení ZDP, a to konkrétně z § 6 odst. 9 písm. a) a také z § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Podle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP je na straně zaměstnance od daně z příjmů osvobozeno nepeněžní plnění vynaložené zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnance související s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo nepeněžní plnění vynaložené zaměstnavatelem na rekvalifikace zaměstnanců podle zákona o zaměstnanosti. Aby se dalo tato plnění osvobodit od daně z příjmů musí se jednat o nepeněžní plnění, kdy zaměstnavatel hradí částky za prohlubování, či zvyšování kvalifikace přímo příslušné instituci za zaměstnance a toto vzdělávání souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele. Pokud se jedná o rekvalifikaci zaměstnanců není vyžadováno, aby rekvalifikace souvisela s předmětem činnosti zaměstnavatele.

V případě *peněžního plnění* zaměstnavatele se jedná o situaci, kdy zaměstnavatel hradí vynaložené náklady na prohlubování nebo zvyšování kvalifikace jako peněžní plnění přímo zaměstnanci. Jedná se tedy o zdanitelný peněžní příjem zaměstnance. Zdanění tedy proběhne ze superhrubé mzdy v měsíci, kdy peněžní plnění zaměstnavatel zaměstnanci

poskytne. Tento peněžní příjem se opět, jako v případě předchozích benefitů, zahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod sociální a zdravotního pojištění.

Daňové principy odborného rozvoje z pohledu zaměstnavatele

Daňové řešení odborného rozvoje na straně zaměstnavatele vymezuje § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 a §2ř odst. 1 písm. h) bod 5 ZDP. Za daňové výdaje zaměstnavatele jsou podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP považovány:

- výdaje na provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo
- výdaje spojené s odborným rozvojem zaměstnanců podle ZP a výdaje s pojené s rekvalifikací zaměstnanců podle zákona o zaměstnanosti v případě, že souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele.

Pokud výdaje zaměstnavatele vynaložené na prohlubování nebo zvyšování kvalifikace a na rekvalifikaci zaměstnanců souvisejí s předmětem činností zaměstnavatele, jsou považovány za daňové bez ohledu na to, jestli se jedná o peněžní, či nepeněžní formu výdajů.

Podle § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP se za daňové výdaje nepovažují nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě možnosti používat vzdělávací zařízení s výjimkou vzdělávacích zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP. Pokud zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci peněžní příspěvek na vzdělávání a toto vzdělávání nesouvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele, může se zaměstnavatel řídit ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. V případě, kdy toto peněžní plnění zaměstnavatel sjedná v pracovní nebo jiné smlouvě se zaměstnancem, v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpisu zaměstnavatele, půjde o daňově uznatelný výdaj zaměstnavatele. (Macháček 2017, s. 85–93)

3.2.9.4 Poskytnutí služebního vozidla k soukromým účelům

Pokud se zaměstnavatel rozhodne bezplatně poskytnout zaměstnanci vozidlo, může ho poskytnout jak k služebním, tak k soukromým účelům. Nerozlišuje se, jestli je zaměstnavatel PO nebo FO. Zaměstnavatel může poskytnout jakékoliv motorové vozidlo ať už se jedná o osobní automobil, dodávku, nákladní automobil či motocykl. Vozidlo může být buď součástí obchodního majetku nebo se může jednat o vozidlo pořízené zaměstnavatelem formou nájmu dopravního prostředku (finanční nebo operativní

leasing). Po dohodě se zaměstnavatelem může zaměstnanec užívat vozidlo i k soukromým účelům, kdy jej nejčastěji využívá pro dopravu do zaměstnání, k cestám za rekreací nebo na dovolenou. Možnost použití vozidla k soukromým účelům je ujednáno na základě smluvního vztahu uzavřeného se zaměstnavatelem a zaměstnancem.

Daňové principy poskytnutí vozidla z pohledu zaměstnance

Daňová řešení užívání manažerského vozidla se řídí § 6 odst. 6 ZDP, který ustanovuje principy daní v případě poskytnutí vozidla zaměstnavatelem zaměstnanci pro služební i soukromé účely. Z tohoto zákona vyplývá, že za příjem zaměstnance je považována částka ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla, přičemž se jedná o nepeněžní příjem. Tento výpočet je stejný jak pro nové, tak pro již užívané vozidlo a neodvívá se od míry užívání vozidla zaměstnancem. Výše 1 % z pořizovací cen vozidla se připočte k základu daně pro stanovení měsíční zálohy na daň, a to i v případě, že je vozidlo poskytnuto zaměstnanci až poslední den v měsíci. V případě, kdy v daném měsíci zaměstnavatel poskytne zaměstnanci více vozidel za sebou, počítá se procentní částka z té nejvyšší vstupní ceny vozidla. Pokud však poskytne více vozidel současně, počítá se procentní částka jako 1 % z úhrnu vstupních cen všech zapůjčených vozidel. Vypočtený nepeněžní příjem se pak zahrnuje do vyměrovacího základu pro výpočet pojistného na sociální a zdravotní pojištění. Náklady, které zaměstnanec vynaloží na spotřebované pohonné hmoty pro soukromé účely si hradí sám, a proto nejsou u zaměstnavatele daňově uznatelné.

Daňové principy poskytnutí vozidla z pohledu zaměstnance

Zaměstnavatel při daňovém řešení z hlediska možného uplatnění nákladů na provoz vozidla u poskytnutí vozidla zaměstnanci i pro soukromé účely, vychází z pokynu GFŘ č. D-22 bod 26 k § 24 odst. 2 ZDP. Dle tohoto ustanovení se při užívání motorového vozidla zahrnutého do obchodního majetku nebo pořízeného pomocí nájmu, jak pro služební, tak i pro soukromé účely zaměstnanců, nemůže uplatnit paušální výdaj na dopravu. Proto se v tomto případě výdaje neuplatňují podle režimu poměrné výše výdajů. Znamená to tedy, že veškeré výdaje na provoz vozidla, jako např. odpisy, náklady na opravy a údržbu vozidla, silniční daň, pojištění odpovědnosti a havarijní pojištění, náklady na garážování apod. jsou v případě zaměstnavatele daňově uznatelné v plné výši a nedochází tak k jejich daňovému krácení. Výdaje na pohonné hmoty při použití vozidla

zaměstnancem pro služební účely jsou daňovým výdajem. Pokud by se zaměstnavatel chtěl podílet na úhradě nákladů pohonných hmot pro soukromé účely formou benefitu zaměstnanci, musel by toto rozhodnutí zahrnout do pracovní nebo jiné smlouvy, kolektivní smlouvy nebo vnitřního předpisu. V takovém případě by se u zaměstnavatele jednalo o daňový náklad. (Macháček 2017, s. 103–107)

3.2.9.5 Doprava zaměstnanců do zaměstnání

Někteří zaměstnavatelé zajišťují svým zaměstnancům dopravu do a ze zaměstnání jako nepeněžní plnění nebo jako úhradu dopravy zaměstnancům do a ze zaměstnání veřejnými dopravními prostředky nebo vlastním osobním automobilem zaměstnance formou peněžního plnění poskytovaného zaměstnavatelem.

Daňové principy dopravování z pohledu zaměstnance

V případě, že zaměstnavatel poskytuje dopravu zaměstnanci do a ze zaměstnání bezplatně a nepožaduje tak po zaměstnanci úhradu za poskytnutou službu, jedná se z pohledu zaměstnance o nepeněžní příjem, a to ve výši ceny obvyklé, kterou by zaplatit při použití veřejné dopravy. Tento nepeněžní příjem tak podléhá zdanění daní v příjmu ze závislé činnosti. Cena obvyklá je tak připočtena ke zdanitelné mzdě a bude tak součástí vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální a zdravotní pojištění. Pokud zaměstnavatel hradí zaměstnanci náhrady za pohonné hmoty spojené s cestou do a ze zaměstnání soukromým vozidlem zaměstnance, vychází se z paragonů o nákupu PHM předložených zaměstnancem. Tento příjem zaměstnance pak bude předmětem zdanění a proplacená částka bude připočtena u zaměstnance k jeho zdanitelné mzdě a opět bude součástí základu pro vyměření odvodu sociálního a zdravotního pojištění.

Daňové principy dopravování z pohledu zaměstnavatele

Na straně zaměstnavatele lze v případě využití tohoto benefitu vycházet z § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP, kdy veškeré výdaje na poskytnutí nebo uhrazení dopravy zaměstnancům do a ze zaměstnání lze uplatnit jako daňově uznatelné výdaje. Toto ujednání o peněžním nebo nepeněžním plnění mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem musí být však opět ujednáno v pracovní nebo jiné smlouvě, kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpisu. V praxi to tedy znamená, že zaměstnavatel může uznávat jako daňový výdaj jak úhradu dopravy zaměstnance do a ze zaměstnání osobním automobilem,

tak proplacené jízdné zaměstnancům veřejným hromadným dopravním prostředkem. (Macháček 2017, s. 143–144)

3.2.9.6 Pracovní prostředky a oblečení

Za pracovní prostředky můžeme považovat veškeré předměty, které zaměstnanec využívá pro výkon své práce. Za pracovní prostředky se tak považují poskytnuté ochranné pracovní prostředky, mycí, čistící a desinfekční prostředky, pracovní oděvy a obuv. Pracovní prostředky mohou být chápány jako daňově účinný náklad prokazovaný podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci pracovní prostředky, považují se za daňově účinné náklady a u zaměstnance nevstupují do předmětu daně v souladu s ustanovením § 6 odst. 7 písm. b) ZDP. Nejsou tak ani součástí vyměřovacího základu pro odvod zdravotního a sociálního pojištění zaměstnance.

Z hlediska daňového režimu se stejně přihlíží i na náklady spojené s udržováním osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů nebo obuvi. Tyto výdaje může zaměstnavatel zaměstnanci hradit paušální částkou v souladu s ustanovením § 6 odst. 8 ZDP. Pokud se tak zaměstnavatel rozhodne, považují se tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného podle zvláštních předpisů nebo kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo podle pracovní či jiné smlouvy. Výše paušálu je však potřeba prokazatelně stanovit na základě kalkulace skutečných výdajů.

Zaměstnavatel může využívat jako daňově uznatelné i výdaje na vybavení kuchyňky na pracovišti, kdy se jedná o náklady na pořízení nádobí, vařiče, ledničky, myčky, nebo kávovaru. (Hnátek 2017, s. 98–102)

ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU A VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

4 Daňová optimalizace ve vybrané společnosti

Tato kapitola diplomové práce se bude zabývat konkrétními možnostmi daňové optimalizace vybrané společnosti. Důraz tak bude zaměřen na oblasti, kde společnost může legální cestou v rámci daňové optimalizace snížit svoji daňovou povinnost. Pro potřeby aplikace daňové optimalizace bude vycházeno z účetních výkazů za předešlá období, materiálů účetní jednotky a z daňového přiznání k dani z příjmů PO společnosti. Výsledná daňová optimalizace bude provedena na zdaňovacím období roku 2017. Dále bude doprovázena optimalizačními doporučeními, která bude společnost moci využít v následujících zdaňovacích obdobích. Využití navrhovaných doporučení pak bude záležet na svobodné volbě společnosti. Pokud se společnost rozhodne využít tato doporučení pro daňovou optimalizaci, bude je moci využít jako podklad vlastní daňové optimalizace v následujícím zdaňovacím období. Cílem této části práce je dosáhnout legální cestou snížení daňové povinnosti společnosti pomocí daňové optimalizace s využitím teoretických východisek uvedených v teoretické části práce.

4.1 Představení společnosti

Pro tuto diplomovou práci jsem si vybrala společnost s ručením omezeným. S ohledem na přání zachování anonymity analyzované společnosti jsem zvolila fiktivní název společnosti. Společnost bude v této práci vedena jako společnost XYZ s. r. o.

Základní údaje o společnosti

- Obchodní firma: XYZ s. r. o.
- Právní forma: společnost s ručením omezeným
- Sídlo: Jihomoravský kraj
- Datum zápisu: 10. května 2006
- Základní kapitál společnosti: 1 000 000 Kč
- Hlavní předmět podnikání: výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a komunikačních zařízení

- Statutární orgán: jeden jednatel a zároveň společník

Jak již bylo řečeno společnost má právní formu jako společnost s ručeným omezeným, jejímž předmětem podnikání je výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a komunikačních zařízení. Společnost se zabývá konkrétně vytvářením nabídky komplexního řešení kancelářské a projekční techniky.

Statutární orgán je složen pouze z jednoho jednatele, který je zároveň i společníkem. Jako jednatel zastupuje a jedná jménem společnosti ve všech úkonech samostatně. Jako společník splatil základní kapitál ve výši 200 000 Kč při založení společnosti. V roce 2017 se společník rozhodl navýšit základní kapitál společnosti na 1 000 000 Kč. Tento vklad byl společníkem ze 100 % splacen v daném termínu. Společník disponuje základním obchodním podílem ve výši 100 %. Společnost sestavuje účetní závěrku v souladu s příslušnými předpisy, kdy řádná účetní závěrka pak slouží jako podklad pro rozhodnutí o použití nebo rozdělení zisku společnosti. Čistý zisk společnosti po odvodu daní a poplatků, který vykáže řádná účetní závěrka, společnost dále používá na základě rozhodnutí společníka k přidělu do rezervního fondu, k realizaci investičních záměrů, nebo k výplatě podílu společníkovi. Společnost za rok 2017 evidovala 12 zaměstnanců. Rozložení zaměstnanců bylo následující: 1 jednatel, 1 administrativní pracovník, 4 technici a 6 zaměstnanců IT oddělení. Účetnictví společnosti spravuje účetní, kterou má firma najatou externě. Veškerou svoji činnost pak společnosti vykazuje na fakturu. Daňové přiznání společnost podává nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, které je pro společnost zároveň kalendářní rok. Společnost nemá povinnost auditu. Účetní jednotka zpracovává účetní výkazy v plném rozsahu.

4.2 Současný stav společnosti

Společnost k 31. 12. 2017 nevede žádné ovládající smlouvy nebo smlouvy o převodu zisku. Účetní jednotka společnosti účtuje způsobem B. Znamená to tedy, že se výdaje spojené s pořízením zásob účtují rovnou do nákladů a aktuální stav se zjišťuje až pomocí inventury provedené na konci roku. Společnost zásoby oceňuje v pořizovacích cenách. Stejně tak by tomu bylo i v případě investic. Za rok 2017 společnost netvořila hmotný a nehmotný investiční majetek vlastní činností ani nevlastnila žádné cenné papíry a majetkové účasti. V tomto roce netvořila žádné rezervy ani opravné položky k pohledávkám či majetku.

Účetní jednotka společnosti uplatňuje účetní a daňové odpisy. Drobný investiční majetek je ze 100 % odepisován do nákladů při zařazení do používání.

Z analýzy účetních výkazů společnosti, konkrétně z rozvahy, bylo dále zjištěno, že společnost neeviduje žádný dlouhodobý nehmotný majetek. U dlouhodobého hmotného majetku společnost eviduje majetek zařazený do odpisové skupiny 1, což je zejména kancelářské vybavení, odpisové skupiny 2, kde se jedná zejména o vozidla společnosti a majetek zařazený do odpisové skupiny 6, kde eviduje např. administrativní budovu. Stav oběžných aktiv zastupují zejména krátkodobé pohledávky. V pasivech společnost eviduje tvorbu fondu ze zisku. Cizí zdroje jsou složeny zejména z hodnoty krátkodobých závazků.

Tržby společnosti meziročně rostou společně s náklady. Výsledek hospodaření společnosti taktéž rok od roku roste. Společně s ním se zvyšuje i daňová zátěž společnosti.

V rámci daňové optimalizace společnost pro snížení své daňové povinnosti aktuálně využívá daňově uznatelné výdaje. Jedná se zejména o úroky z úvěrů na pořízení vozidel, odpisy, náklady spojené s provozem vozidel, anebo třeba výdaje na pohonné hmoty, které společnost uznává ve skutečné výši. Z hlediska daňové optimalizace jsou zde další možnosti, které společnost může využívat pro potřeby snížení daňové povinnosti. Tyto možnosti budou zobrazeny v následující podkapitole.

4.3 Možnosti daňové optimalizace ve vybrané společnosti

V této podkapitole bude pozornost již věnována konkrétním možnostem aplikace nástrojů daňové optimalizace, které se jeví u dané společnosti jako použitelné legální nástroje.

4.3.1 Daňová optimalizace v případě slevy na dani

V ČR musí každá společnost s rozsahem nad 25 zaměstnanců poskytnout práci handicapovaným, a to ve výši 4 % z celkového počtu pracovníků. V případě, kdy daná společnost nesplní tuto kvótu danou nařízením, musí nakoupit výrobky od zaměstnavatelů, kteří zaměstnávají více než 50 % postižených na chráněných pracovních místech. Toto není zatím případ analyzované společnosti XYZ s. r. o., jelikož počet zaměstnanců společnosti ve všech zdaňovacích obdobích nepřesáhl číslo 16. Zaměstnání handicapovaného člověka však může pro společnost představovat zajímavou formu řešení nízké nezaměstnanosti a další významné výhody. V první řadě si společnost může

odečíst nemalé sumy na slevách na dani. Dále si však ale také může efektivně budovat dobrou image své značky. V rámci zaměstnávání handicapovaných totiž existují různé soutěže. Jendou z nich je např. *“Zdravotně postižený zaměstnanec roku”*, kde jsou přihlášení handicapovaní zaměstnanci, pracující pod danou značkou. Tyto soutěže jsou veřejně dostupné a propagované. Toto řešení tak působí dobře na image značky v působnosti široké veřejnosti. Společnost XYZ s. r. o. uvažovala o najmutí druhého zaměstnance administrativy, který by byl přiřazen ke stávajícímu administrativnímu zaměstnanci a pomohl mu tak se zvyšující se pracovní zátěží. Vzhledem k nízké nezaměstnanosti se doposud nepodařilo nabízené místo obsadit. Práce administrativního pracovníka není nijak fyzicky náročná, takže by měla být zvládnutelná i pro potencionálního zaměstnance s lehčím zdravotním postižením. Navíc, handicapovaný člověk nemusí být zrovna nepohybný nebo na invalidním vozíku. Může se jednat např. o člověka s těžší formou lupenky nebo člověka s těžkou formou alergie. Takový člověk může bez problémů vykonávat činnost administrativního pracovníka, aniž by se vliv handicapu nějak projevil na výkonnosti zaměstnance. Společnost jako zaměstnavatel může zároveň touto formou ušetřit pomocí slevy na dani. (Hospodářské noviny 2017)

Výsledná sleva na dani se pak podle pokynů k vyplnění přiznání k dani z příjmů PO počítá jako průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením krát částka 18 000 Kč za zaměstnance se zdravotním postižením, přičemž průměrný přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením se počítá z počtu hodin vyplývajících zaměstnancům se zdravotním postižením z rozvržení pracovní doby poděleného o celkový roční fond pracovní doby, který připadá na jednoho zaměstnance. Výsledná hodnota podílu se pak v daňovém přiznání odečte jako sleva na dani v řádku 300.

Při současné situaci na trhu práce se tato forma jeví jako zajímavá možnost, jak řešit nedostatek zaměstnanců a narůstající administrativní zátěž společnosti s využitím finančních výhod i ve prospěch budování dobrého jména společnosti.

4.3.2 Daňová optimalizace v oblasti odpisů

V oblasti dlouhodobého majetku společnost eviduje pouze dlouhodobý hmotný majetek. Ten má rozdělen do odpisových skupin 1, 2 a 6. Následující tabulka znázorňuje výši odpisů společnosti za analyzovaný rok 2017:

Tabulka 4: Souhrn daňových odpisů společnosti za analyzované období 2017

(Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých interních dat společnosti a daňového přiznání pro rok 2017)

Odpisová skupina	Výše odpisů
1	54 396 Kč
2	1 240 394 Kč
6	402 565 Kč
Daňové odpisy majetku celkem	1 697 355 Kč

V odpisové skupině 1 společnost odpisuje zejména kancelářské stroje a elektroniku. V odpisové skupině 2 společnost eviduje zejména odpisy vozidel. Společnost vlastní celkem 10 vozidel, z toho 5 vozidel bylo v analyzovaném roce 2017 evidováno na úvěr. V odpisové skupině 6 se pak nachází odpisy administrativní budovy.

Aby si společnost mohla uznávat daňové odpisy musí splnit jednak podmínku vlastnictví, kdy má společnost vlastnické právo k dlouhodobému majetku a také minimální vstupní cena dlouhodobého majetku. U analyzované společnosti jsou obě podmínky splněny. Všechny majetek měl pořizovací hodnotu vyšší, než je minimální hodnota stanovená na částku 40 000 Kč. Zároveň je všechny majetek ve vlastnictví společnosti, dokonce i vozidla pořízená z cizích zdrojů, jelikož všechna tato vozidla společnost pořizuje na úvěr, nikoliv na finanční leasing. Ve sledovaném období roku 2017 se zároveň daňové odpisy shodovaly s účetními a nedošlo tak k situaci, kdy by daňové odpisy převyšovaly hodnotu odpisů účetních a bylo by tak možné o tento rozdíl snížit výsledný základ daně.

4.3.3 Daňová optimalizace v oblasti rezerv

U společnosti není doposud evidována tvorba rezerv na opravu hmotného majetku. V případě, že by společnost splnila podmínky ustanovené v zákoně o rezervách, mohla by tvořit rezervu na opravu hmotného majetku, uznávat si ji do nákladů a snižovat si tak základ daně. Při tvorbě takové rezervy je však potřeba zvážit, jak moc se tvorba rezervy vyplatí, jelikož by společnost musela vytvořenou rezervu následně opravdu aplikovat. Znamenalo by to tedy, že by si společnost uplatnila snížení základu daně dříve, než by došlo ke skutečné opravě majetku.

V roce 2017 společnost uvažovala o opravě fasády na budově, kterou využívá jako sídlo společnosti a má zde své působíště. Tuto opravu zvažovala plánovat v roce 2021, kdy

rozpočtované náklady opravy byly stanoveny ve výši 600 000 Kč. V roce 2017 tak již mohla zahájit tvorbu rezervy na opravu fasády, a to v následující podobě:

Tabulka 5: Tvorba rezervy na opravu fasády

(Zdroj: vlastní zpracování)

Rok	Výše rezervy	Snížení základu daně
2017	150 000 Kč	-150 000 Kč
2018	150 000 Kč	-150 000 Kč
2019	150 000 Kč	-150 000 Kč
2020	150 000 Kč	-150 000 Kč

K tvorbě rezervy by tak společnost přistoupila v roce 2017, kdy by započala tvorbu celkové rezervy 600 000 Kč po částce 150 000 Kč ročně. Pro tvorbu rezervy je nutné sestavit plán opravy, jehož obsahem je popis opravy a určení zdaňovacího období, ve kterém společnost předpokládá zahájení opravy. Jelikož se následná výše rezervy počítá z rozpočtu opravy, je nezbytné opravy rozpočtově navrhnout odborníky, aby došlo k co nejpresnějším výpočtům. Tvorbu rezervy by pak společnost vytvářela jednou ročně po dobu čtyř let pomocí závěrkových operací účetního období. Za období 2017 si tak společnost již mohla snížit základ daně o 150 000 Kč.

4.3.4 Daňová optimalizace v oblasti leasingu

Společnost v minulosti pořizovala dlouhodobý hmotný majetek. Všechny majetek, který eviduje k 31. 12. 2017, a který nebyl pořízen z vlastních zdrojů pořizovala ze zdrojů cizích. Při této variantě se společnost v minulosti rozhodovala mezi dvěma možnostmi.

První možností bylo pořizování vozidel na leasing. Tato forma pořízení majetku představuje podle daňových poradců nejvýznamnější výhodu v tom, že s sebou nese nižší nákladovou zátěž, jelikož je spojena s nižšími úroky, než jako je tomu v případě půjček. Tento fakt je způsoben hlavně tím, že leasingové společnosti mají větší jistotu, že se jim peníze, které vynaložily na pořízení vozu, vrátí, a to z toho důvodu, že jim vozidlo bude po celou dobu splácení patřit. A tak v případě, kdy by došlo k situaci, že by vozidlo nebylo uživatelem řádně spláceno, jej mohou snáze prodat a uhradit tak svoje náklady. Vozidlo na leasing však nelze předčasně splatit. Jeho minimální doba financování se odvíjí podle doby odpisování dle ZDP. Společnost by si pak mohla do nákladů uznávat splátky leasingu za splnění podmínek uvedených v teoretické části. Jak již bylo zmíněno, finanční leasing patří do forem daňové optimalizace, ovšem vzhledem ke složitosti

uznatelnosti v oblasti daní se pro společnost jeví jako jednodušší a efektivnější varianta druhá.

V případě druhé varianty, kdy společnost nakupuje vozidla na půjčku, představuje hlavní výhodu fakt, že se vozidlo stává ihned majetkem ve vlastnictví společnosti. Společnost tak může s vozidlem plně nakládat, zařadit si ho do dlouhodobého majetku a využívat tak daňových odpisů pro daňovou optimalizaci. Půjčka s sebou na druhou stranu nese vyšší nákladovou zátěž. Úroky z úvěru se však dají poměrně jednoduše uznávat do nákladů a ve spojení s okamžitým využíváním odpisů se zdá tato varianta z pohledu daňové optimalizace jako výhodnější forma financování pořízení vozidel společnosti cizími zdroji. Z pohledu nákladovosti spojené s uzavřením smlouvy, ať už leasingové, či úvěrové, vycházejí obě varianty rovnocenně, jelikož obě nabízejí nulovou akontaci. Znamená to, že uzavření smlouvy není zpoplatněno a zájemce o tyto formy cizího zdroje financování nepotřebuje pro realizaci tohoto záměru žádnou hotovost. Volbu společnosti, financovat pořizování vozidel na úvěr proto vidím jako rozumnou a optimální variantu, jelikož většina vozidel byla pořízena na úvěr s dobou trvání kratší, než je doba odpisování majetku, která by musela být dodržena v případě finančního leasingu společně s dalšími podmínkami pro využití daňových výhod.

V současnosti společnost eviduje na úvěrových smlouvách tato vozidla:

Tabulka 6: Soupis vozidel společnosti pořízených na úvěr k 31. 12. 2017

(Zdroj: vlastní zpracování dat poskytnutých společností XYZ s. r. o.)

Vozidlo	Splatnost	Splátka
Škoda Roomster	18.12.2017	5 755 Kč
Volkswagen Multivan	10.5.2020	19 563 Kč
Škoda Octavia	23.11.2021	5 748 Kč
Škoda Octavia	27.7.2020	9 638 Kč
Porsche	9.9.2022	19 646 Kč

V roce 2019 společnost plánuje koupi dodávkového automobilu Renault Master, kdy hodlá využít spíše dlouhodobějšího financování pořízení vozidla. V takovém případě by pro společnost bylo výhodnější zvážit spíše nabídky leasingových společností, jelikož v tomto případě evidentně dojde k překročení minimální zákonné doby trvání leasingu.

4.3.5 Daňová optimalizace v oblasti pohledávek

Společnost v minulosti netvořila opravné položky k pohledávkám. Nebylo tomu jinak ani v analyzovaném roce 2017. Z poskytnutých informací a z analýzy poskytnutých výkazů společnosti je zřejmé, že veškeré pohledávky společnosti jsou krátkodobého charakteru. Společnost drží ve svých pohledávkách peníze maximálně do lhůty 180 dní. Je to dáno jednat jejím vyjednávacím vlivem a také vztahem se zákazníky. Z toho důvodu doposud neměla potřebu vytvářet opravné položky k pohledávkám, jelikož by zůstaly nevyužité. V tomto ohledu není tvorba opravných položek z hlediska daňové optimalizace pro společnost nijak využitelná.

4.3.6 Daňová optimalizace v oblasti reprezentace, reklamy a darů

V této oblasti společnost vykázala nejvyšší částku z celkové hodnoty daňově neuznatelných výdajů, o které musela navýšit výsledek hospodaření vykazovaný v řádku 10 daňového přiznání daně z příjmů PO. V tomto případě se jedná o výdaje neuznávané za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 nebo § 24 ZDP. Jednalo se zejména o náklady na reprezentaci, kdy došlo k pohoštění, občerstvení nebo poskytnutí reklamních předmětů.

Společnost v analyzovaném roce 2017 obdarovala, v rámci vánočního večírku, své zaměstnance vínem. Cena jednoho vína byla 389 Kč včetně DPH. Na večírek bylo nakoupeno 12 lahví. Celkové náklady spojené s pořízením tak dosáhly výše 4 668 Kč. Náklady spojené s pořízením vín lze zahrnout do daňových nákladů, pokud se dá víno považovat za propagační předmět. V takovém případě se musí jednat o tiché víno, nikoliv šumivé. Cena jedné lahve nesmí překročit částku 500 Kč bez DHP a víno musí být označeno logem společnosti. Jelikož vína nebyla opatřena logem, společnost je zařadila do nedaňových nákladů, a tudíž byl o tuto hodnotu zvýšen základ daně. Třetí podmínku lze však obejít tím, že se k vínu přiloží vizitka společnosti a tato podmínka se tak považuje za splněnou stejně jako kdyby lahev obsahovala logo společnosti na etiketě.

V tomto případě tedy společnost XYZ s. r. o. mohla náklady spojené s pořízením vín zařadit do daňově uznatelných výdajů. Stačilo pouze přiložit vizitku ke každému vínu a základ daně by tak byl snížen o 4 668 Kč. Jelikož je ale základ daně vyčíslen v milionech, není tento nedostatek nijak významným z pohledu daňové optimalizace. (K2t Víno 2019)

Mimo poskytnutých vín zaměstnancům na vánočním večírku společnost dále na nákladovém účtu 513 – Náklady na reprezentaci eviduje poskytnutí drobných reklamních předmětů. Jedná se konkrétně o propisky a zápisníky. Oba druhy reklamního předmětu společnost opatřila logem a cena jednoho kusu dosahuje pouze drobných částek. Je tak splněna jednak podmínka uvedení loga, ale také podmínka maximální ceny reklamního předmětu. Náklady na tyto předměty byly evidovány jako daňově uznatelné. Daňově neuznatelné pak v této oblasti společnost vykazala náklady spojené s pohoštěním a občerstvením. Tento krok byl v souladu s pravidly ZDP.

4.3.7 Daňová optimalizace v oblasti zaměstnaneckých benefitů

4.3.7.1 Stravenky zaměstnancům

Poskytování stravenek zaměstnancům je jedním z velmi významných zaměstnaneckých benefitů, který může zaměstnance významně motivovat, stabilizovat, ale také dokáže hrát významnou pozitivní roli v případě náborů zaměstnanců s ohledem na současnou situaci nízké nezaměstnanosti. Tento benefit společnost nevyužívá. Znamená to tedy, že je zde prostor pro zařazení tohoto benefitu při současném efektivním využití daňové optimalizace.

Ministerstvo práce a sociálních věcí s platností od 1. ledna 2019 zvýšilo hodnotu stravného zaměstnanců působících na pracovních cestách na 97 Kč na den. Nejvýhodnější hodnota stravenky z pohledu zaměstnance i zaměstnavatele pak vzrostla na 123 Kč.

V případě stravného pro zaměstnance na pracovních cestách, může společnost využívat pro odečty na dani 70 % z hodnoty stravného, tedy 70 % z 97 Kč. Společnost by tedy do daňově uznatelných nákladů zařazovala 67,9 Kč z hodnoty stravného na den pro zaměstnance na služební cestě. Pro zaměstnance, kteří by pak na služební cesty nevyjížděli, by podle ZDP hradila 55 % z hodnoty stravenky a zbývající část by si zaměstnanci hradili sami. (Sodexo 2019)

Společnost již uvažovala o zavedení stravenek pro zaměstnance, které plánovala zařadit do zaměstnaneckých benefitů v průběhu období roku 2019 s tím, že by nastavila koncept, kdy hodnota poskytované stravenky by činila 100 Kč. 55 % by hradil zaměstnavatel a 45 % zaměstnanec. Pro větší efektivitu při zařazení tohoto benefitu do portfolia společnosti bych vzhledem k výše zmíněnému doporučovala nastavit výši hodnoty jedné stravenky na 123 Kč tak, jak nyní umožňuje ministerstvo práce a sociálních věcí. V praxi

by se pak jednalo o zřízení karet u jednoho z poskytovatelů zaměstnaneckých benefitů v oblasti stravování např. Sodexo, kdy by byla pro zaměstnance zřízena karta Gastro Pass Card, na kterou by se načítaly hodnoty stravenky. Tato karta nabízí oproti papírovým stravenkám výhodu především v tom, že zaměstnanec u sebe nemusí držet poskytnuté množství stravenek, ale místo toho jen při nákupu uplatní místo papírové stravenky kredit na kartě. Zároveň je tato varianta více v souladu se snižováním zátěže na životní prostředí. Z hodnoty stravenky by zaměstnavatel hradil 67,65 Kč. Tuto část by si zároveň uznával do nákladů. Zaměstnanec by pak hradil zbývajících 55,35 Kč z hodnoty stravenky. Stravenky by poskytoval zaměstnancům, kteří by v pracovní den byly v práci přítomni alespoň 3 hodiny.

4.3.7.2 Příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění, doplňkové penzijní spoření a soukromé životní pojištění

V současné době je možné využít limit pro daňový odpočet účastníka těchto finančních produktů ve výši 24 000 Kč. Pro osvobození příspěvku zaměstnavatele od odvodů sociálního a zdravotního pojištění je limit stanoven až do výše 50 000 Kč. Podpora zaměstnanců ze strany společnosti může v tomto směru představovat jednak velkou konkurenční výhodu na trhu práce, ale také při stabilizaci klíčových lidí. Zároveň se tento příspěvek dá využít k daňové optimalizaci společnosti a získat tak významnou úsporu na odvodech a daních oproti běžnému navýšení mzdy. Příspěvek zaměstnavatele na tyto produkty v podstatě představuje nástroj ke zvýšení příjmů zaměstnanců s daňovou výhodou, jelikož představuje 100 % nákladovou položku. Příspěvek do výše 50 000 Kč ročně na jednoho zaměstnance navíc nepodléhá odvodům zdravotního a sociálního pojištění a představuje tak úsporu ve výši 34 % z příspěvků oproti navýšení mzdy. Příspěvek je zároveň flexibilní motivační složkou, jelikož jej zaměstnavatel může navyšovat, snižovat i pozastavit s ohledem na ekonomickou situaci společnosti.

Zaměstnavatel má tedy při rozhodování o navýšení mzdy možnost buď přímého navýšení mzdy, nebo navýšení mzdy v podobě měsíčního příspěvku zaměstnanci na finanční produkty s tím, že tento příspěvek nebude evidován ve mzdě zaměstnance. V roce 2017 se ve společnosti XYZ s. r. o. uvažovalo o navýšení mezd všech zaměstnanců o částku 1 000 Kč měsíčně. Společnost uvažovala právě o přímém navýšení mezd. Tuto změnu nakonec v daném roce neprovedla a plánovala ji přesunout do roku 2018. Následující tabulka znázorňuje, jakou zátěž by pro společnost představovalo přímé zvýšení průměrné

mzdy vypočtené na jednoho zaměstnance v porovnání s nepřímým zvýšením mzdy v podobě příspěvku zaměstnavatele ne penzijní připojištění, doplňkové penzijní spoření nebo soukromé životní pojištění zaměstnance:

Tabulka 7: Rozdíl nákladové zátěže společnosti v případě přímého zvýšení mzdy zaměstnance oproti nepřímému zvýšení mzdy zaměstnance

(Zdroj: vlastní zpracování na základě konzultace se zaměstnancem České pojišťovny)

Přímé navýšení mzdy		Navýšení mzdy formou příspěvku	
Hrubá měsíční mzda	39 000 Kč	Hrubá měsíční mzda	38 000 Kč
		Měsíční příspěvek zam.	1 000 Kč
Hrubá roční mzda	468 000 Kč	Hrubá roční mzda	456 000 Kč
Superhrubá roční mzda	627 120 Kč	Superhrubá roční mzda	611 040 Kč
Sociální pojištění	117 000 Kč	Sociální pojištění	114 000 Kč
Zdravotní pojištění	42 120 Kč	Zdravotní pojištění	41 040 Kč
Celkové náklady	627 120 Kč	Celkové náklady	623 040 Kč

Při výpočtu bylo vycházeno z průměrné mzdy v analyzované společnosti navýšované o 1 000 Kč. Celkové roční náklady na 1 zaměstnance v případě zvolení nepřímého navýšení mzdy by byly nižší o 4 080 Kč oproti firmou uvažované variantě. Pro zaměstnance by však zavedení nepřímého navýšení představovalo také daňovou úsporu. Celkový přehled daňové úspory pro zaměstnance i zaměstnavatele demonstruje následující tabulka:

Tabulka 8: Přehled roční daňové úspory, v případě zaměstnance i zaměstnavatele, při aplikaci nepřímého zvýšení mzdy formou měsíčního příspěvku na finanční produkty

(Zdroj: vlastní zpracování na základě konzultace se zaměstnancem České pojišťovny)

Daňová úspora	
Roční úspora zaměstnance	3 736 Kč
Roční úspora zaměstnavatele na jednoho zaměstnance	4 080 Kč
Roční úspora zaměstnavatele za všechny zaměstnance	48 960 Kč

Pokud by tedy společnost do budoucna dále plánovala navýšení mzdy zaměstnanců, vzhledem k daňové optimalizaci by pro ni bylo výhodnější zvolit navýšení pomocí příspěvku zaměstnavatele zaměstnanci na některý z již zmíněných finančních produktů. Tuto volbu by však musela nejdříve zakomponovat do kolektivní smlouvy, pracovní smlouvy nebo do vnitřního předpisu společnosti. Příspěvky zaměstnancům by pak byly daňově uznatelným nákladem společnosti v libovolné výši a do výše 50 000 Kč ročně by tyto příspěvky nepodléhaly ani platbám sociálního ani zdravotního pojištění.

4.3.7.3 Odborný rozvoj zaměstnance

Jelikož společnost XYZ s. r. o. zaměstnává techniky, kteří vyjíždějí do terénu, kde instalují led zařízení a elektroniku, je třeba tyto zaměstnance zaškolovat a odborně rozvíjet společně s rozvojem technologií. V tomto ohledu se jedná o zaškolení pro lezení ve výškách, prohlubování kvalifikace v oblasti technologií a také prohlubování znalostí anglického jazyka. Náklady spojené se zaškolováním, prohlubováním kvalifikace a odborným rozvojem si firma může uznávat do daňových výdajů, pokud souvisejí s jeho podnikatelskou činností. Ve všech zmíněných případech je tato podmínka splněna, jelikož se jedná o zaškolení v činnostech nezbytných pro výkon práce technika dané společnosti. Dokonce i angličtina je v tomto případě ve spojení s podnikatelskou činností, a to z toho důvodu, že zaměstnanci dost často vyrazí na montáže i mimo území ČR a je tak pro ně nezbytné ovládat jazyk, kterým se domluví za hranicemi. Odbornému rozvoji zaměstnanců se společnost plánuje do budoucna intenzivněji věnovat, proto je tato oblast z pohledu daňové optimalizace považována za významnou.

4.3.7.4 Poskytnutí služebního vozidla

Společnost poskytuje všem svým zaměstnancům vlastní služební vozidlo, které zaměstnanec využívá pro pracovní účely, ať už doopravdy do a ze zaměstnání nebo pracovní přejezdy během pracovní doby, tak pro nepracovní účely, kdy zaměstnanec může vozidlo využívat k soukromým účelům. V každém vozidle je nainstalované GPS zařízení, které snímá kilometry najeté pro pracovní účely a kilometry najeté pro soukromé účely. Společnost hradí výdaje spojené s najetými kilometry pro pracovní účely. Kilometry najeté pro soukromé účely jsou pak nákladem pro zaměstnance, kdy je mu daná část stržena ze mzdy.

Při analýze nákladů konkrétních vozidel společnosti na pohonné hmoty a parkovné bylo zjištěno, že téměř u všech vozů vzhledem k jejich vytíženosti skutečné náklady ve všech měsících roku 2017 převyšovaly hodnotu paušálu ve výši 5 000 Kč měsíčně. Pouze u jednoho vozidla, které je poskytnuto administrativnímu pracovníkovi se z evidence vykazaly nižší náklady než hodnota paušálu.

Tabulka 9: Skutečné výdaje u vozidla Škoda Octavia na PHM a parkovné za rok 2017 v porovnání s paušálními výdaji

(Zdroj: vlastní zpracování dat z knihy jízd poskytnuté společností XYZ s. r. o.)

Typ vozu	Výdaje na PHM	Výdaje na parkovné	Skutečné výdaje celkem	Výdaje paušálem
Škoda Octavia	35 172 Kč	2 680 Kč	37 852 Kč	60 000 Kč

Z toho důvodu je rozhodnutí společnosti uznávat výdaje jako skutečně vynaložené nejefektivnější a nebylo by zde rozumné využívat paušálního výdaje. Výjimku by však společnost měla provést u vozidla administrativního pracovníka, kde skutečné výdaje na pohonné hmoty a parkovné nepřesahují zákonem stanovené paušální výdaje. V tomto případě by bylo efektivnější u Škody Octavia využít paušálního výdaje ve výši 60 000 Kč ročně.

Společnost dále může zvážit úhradu najetých kilometrů pro soukromé účely zaměstnance, kdy by této formy mohla využívat opět jako zaměstnanecký benefit, který by si mohla plně uznávat do nákladů. V tomto případě je však nezbytné uvést tuto změny v kolektivní smlouvě, pracovní smlouvě nebo ve vnitřním předpise společnosti.

4.3.7.5 Pracovní prostředky a oblečení

Společnost v rámci výbavy pracovního oblečení poskytuje zaměstnancům trička s vlastním logem společnosti pro potřeby reprezentace společnosti při komunikaci se zákazníkem, jelikož zaměstnanci, zejména technici, pracují i mimo kancelář, kdy jezdí na montáže zařízení. Poskytnutí pracovního oblečení, zatím tedy pouze triček, ustanovuje kolektivní smlouva společnosti. Výdaje na pracovní oblečení jsou tak daňovými náklady a firma si o ně může snižovat základ daně. V roce 2019 firma plánuje zaměstnance vybavit také mikinami, které budou opět designově upravené a budou opatřené logem společnosti pro splnění uznatelnosti nákladů a také pro dostatečnou reprezentaci zaměstnanců při styku se zákazníky. Tyto náklady si tak bude také moci v následujícím období odečíst jako uznatelné.

4.4 Porovnání daňové zátěže společnosti před a po využití možností daňové optimalizace

Nyní je na místě porovnat daňovou zátěž společnosti XYZ s. r. o., kterou vykazovala za analyzované období 2017 s navrhovanými variantami daňové optimalizace, které se jeví jako legální cesty pro snížení daňové zátěže společnosti. Budou zde zobrazeny výsledky z daňového přiznání k dani z příjmů PO společnosti za rok 2017 a následně budou upraveny o navrhované změny. Výsledkem bude snížení daňové povinnosti, které společnost mohla uplatnit v roce 2017 v rámci daňové optimalizace a dále budou navržena doporučení, která společnost může využít pro budoucí zdaňovací období.

Daň z příjmů společnosti XYZ s. r. o. před aplikací doporučení optimalizace

Společnost za zdaňovací období roku 2017 eviduje hospodářský výsledek před zdaněním ve výši 2 186 350 Kč. Složení výsledku hospodaření zobrazuje následující tabulka:

Tabulka 10: Rozložení výsledku hospodaření za jednotlivé činnosti vykázané za analyzované zdaňovací období roku 2017 (zaokrouhлено na celé tisíce dolů)

(Zdroj: vlastní zpracování dat výkazu zisku a ztráty za zdaňovací období 2017)

Složení výsledku hospodaření za rok 2017	
Výnosy z provozní činnosti	34 242 000 Kč
Náklady z provozní činnosti	32 276 000 Kč
Provozní výsledek hospodaření	1 966 000 Kč
Výnosy z finanční činnosti	700 000 Kč
Náklady z finanční činnosti	480 000 Kč
Finanční výsledek hospodaření	220 000 Kč
Výsledek hospodaření před zdaněním	2 186 000 Kč

Výnosy z provozní činnosti společnosti XYZ s. r. o. byly tvořeny zejména z tržeb z prodeje výrobků a služeb a z tržeb z prodeje zboží. Největší nákladovou položku pak představovala výkonová spotřeba a osobní náklady. Finanční výsledek hospodaření byl tvořen z ostatních provozních výnosů očištěných o nákladové úroky a ostatní finanční náklady. Výsledek hospodaření před zdaněním byl uveden do daňového přiznání k dani z příjmů PO společnosti na řádku 10.

Celkový výsledek hospodaření před zdaněním bylo potřeba upravit na základ daně. Konkrétně se jednalo o navýšení hospodářského výsledku o náklady, které v tomto roce nebylo možné započíst jako daňově uznatelné. Šlo o náklady, které nebyly uznané za

náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 nebo § 24 ZDP.

Tyto náklady pro přehlednost zobrazuje následující tabulka:

Tabulka 11: Souhrn nákladů, které se neuznávají za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů společnosti XYZ s. r. o. za rok 2017

(Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z poskytnutého daňového přiznání k dani z příjmů PO společnosti XYZ s. r. o. za rok 2017)

Nedaňové náklady	
50 - spotřebované nákupy	1 055 Kč
51 - služby	171 714 Kč
54 - jiné provozní náklady	5 675 Kč
Celkem	178 444 Kč

Největší položku nedaňových nákladů představovaly náklady vedené v účtové třídě 51, kde společnost eviduje v účtové skupině “*Služby*” zejména náklady na reprezentaci a cestovné. Jak již bylo zmíněno výše, jednalo se zejména o pohoštění na akcích, poskytnuté občerstvení, dary pro zaměstnance a další. Tyto náklady je nezbytné uvést v daňové přiznání do přílohy č. 2 tabulce A. Celkovou sumu těchto nákladů je pak potřeba uvést v řádku 40. O tuto sumu je totiž nezbytné navýšit výsledek hospodaření před zdaněním pro potřeby úprav základu daně. Výsledek hospodaření se dá dále upravit o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy na řádku 150. Jelikož byly daňové odpisy totožné s odpisy účetními, zůstává tento řádek prázdný. Výsledný základ daně společnosti a jeho další úpravy na výslednou daň z příjmů PO upravuje následující tabulka:

Tabulka 12: Výpočet daně z příjmů společnosti XYZ s. r. o. za rok 2017

(Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z poskytnutého daňového přiznání k dani z příjmů PO společnosti XYZ s. r. o. za rok 2017)

Postup stanovení výsledné daně z příjmů PO	
Výsledek hospodaření	2 186 350 Kč
Daňově neuznatelné výdaje	178 444 Kč
Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	-
Základ daně před úpravou	2 364 794 Kč
Úprava o daňovou ztrátu	-
Základ daně po úpravě	2 364 794 Kč
Odpočet na podporu výzkumu a vývoje	-
Odpočet na podporu odborného vzdělávání	-
Základ daně po úpravě	2 364 794 Kč
Odečet bezúplatných plnění	-
Základ daně po úpravě	2 364 794 Kč
Sazba daně	19%
Daň	449 160 Kč
Slevy na dani	-
Výsledná daň po slevách	449 160 Kč

Společnost XYZ s. r. o. měla zaplacenou na zálohách na daň splatných v průběhu zdaňovacího období 2017 388 400 Kč. Po odečtu těchto záloh bylo tedy potřeba příslušnému finančnímu úřadu doplatit 60 760 Kč z celkové vyměřené daně.

Daň z příjmů společnosti XYZ s. r. o. po aplikaci doporučení optimalizace

V analyzovaném roce 2017 se vyskytovaly vzhledem v tehdejší situaci možnosti, které mohla společnost využít pro snížení základu daně, které by následně vedly ke snížení daňové povinnosti. Jednalo se o následující položky:

- *Tvorba daňově uznatelné rezervy na opravu hmotného majetku:* společnost plánuje opravu fasády v následujících 5 letech, konkrétně v roce 2021. Celková výše nákladů na opravu je vypočítaná na 600 000 Kč. Tvorba rezervy mohla započít již v roce 2017, a to po 150 000 Kč ročně. Jelikož se jedná o majetek s dobou odpisování delší jak 5 let a nejednalo by se o opakující se opravu, byla by tato tvorba v souladu se zákonem o rezervách. Společnost XYZ s. r. o. si tak mohla tvorbou rezervy snížit výdaje o 150 000 Kč v roce 2017 a stejně tak v dalších třech letech.

- *Náklady na reprezentaci:* v analyzovaném roce 2017 byly z celkových nákladů vyloučeny ty, které nesplňovaly daňovou uznatelnost. Jednalo se i náklady spojené s propagací, kdy společnost obdarovala své zaměstnance, v rámci uspořádání vánočního večírku, lahvemi vína. Tehdy šlo o 12 lahví vína v celkové hodnotě 4 668 Kč. Společnost zařadila výdaje s tímto gestem spojené do daňově neuznatelných nákladů, jelikož vína neměla na etiketě logo společnosti a podle úvahy účetní jednotky nesplňovaly tak pravidla daňové uznatelnosti. Tuto situaci však stačilo vyřešit přiložením vizitky společnosti ke každé lahvi a výdaje tak mohly být daňově uznatelné.
- *Výdaje spojené s vozidlem:* společnost u všech vozidel vykazuje náklady spojené s pohonnými hmotami a parkovným ve skutečné výši. U téměř všech vozidel skutečně vynaložené náklady přesahovaly limit paušálního výdaje. Pouze u vozidla administrativního pracovníka bylo zjištěno, že skutečně uplatněné výdaje jsou nižší než paušální a byl tak zde prostor pro využití paušálního výdaje, kdy společnost mohla uznat větší část do daňových výdajů. Skutečné výdaje, které společnost uznala do výdajů u vozu Škoda Octavia činily 37 852 Kč. Paušální výdaj, který mohla uplatnit je stanoven v měsíční výši 5 000 Kč. Roční výše paušálu tak činí 60 000 Kč. Společnost XYZ s. r. o. mohla na uplatnění paušálního výdaje tedy uplatnit do daňových výdajů o 22 148 Kč více.

Základ daně při využití navrhnutých možností daňové optimalizace by tak za zdaňovací období 2017 činil 2 014 202 Kč. Tvorbu rezervy je nutné pro zjištění základu daně z příjmů zaznamenat do přílohy č. 2 tabulky C daňového přiznání na řádek 25. Výsledný základ daně společnosti a jeho další úpravy na výslednou daň z příjmů PO by pak po aplikaci optimalizačních doporučení vypadaly následovně:

Tabulka 13: Výpočet daně z příjmů společnosti XYZ s. r. o. za rok 2017 při využití optimalizačních doporučení

(Zdroj: vlastní zpracování)

Postup stanovení výsledné daně z příjmů PO	
Výsledek hospodaření	2 014 202 Kč
Daňově neuznatelné výdaje	173 776 Kč
Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	-
Základ daně před úpravou	2 187 978 Kč
Úprava o daňovou ztrátu	-
Základ daně po úpravě	2 187 978 Kč
Odpčet na podporu výzkumu a vývoje	-
Odpčet na podporu odborného vzdělávání	-
Základ daně po úpravě	2 187 978 Kč
Odečet bezúplatných plnění	-
Základ daně po úpravě	2 187 978 Kč
Sazba daně	19%
Daň	415 716 Kč
Slevy na dani	-
Výsledná daň po slevách	415 716 Kč

Ve skutečně podaném daňovém přiznání k dani z příjmů PO za rok 2017 byla vypočtená daň z příjmů ve výši 449 160 Kč. Vzhledem k tomu, že společnost v průběhu roku 2017 zaplatila na zálohách na daň celkově 388 400 Kč, činil nedoplatek daně 60 760 Kč. Pokud by v daném roce společnost uplatnila výše zmíněné možnosti daňové optimalizace v oblasti výdajů na pohonné hmoty a parkovné, tvorby rezervy na opravu hmotného majetku a uznání propagačních předmětů do daňových výdajů, činila by daňová povinnost společnosti XYZ s. r. o. 415 716 Kč, což je v rámci daňové úspory o 33 444 Kč méně. Nedoplatek společnosti by pak po odečtení zaplacených záloh činil 27 316 Kč.

Do budoucna ale společnost může využít mnohem víc možností daňové optimalizace. Jelikož společnost uvažuje o zavedení stravenek pro zaměstnance, může tento benefit využít, pokud možno co nejefektivněji. Společnost plánuje poskytovat nejvyužívanější formu, a to papírové stravenky zaměstnancům v hodnotě 100 Kč, kdy by přispívala 55 % a zaměstnavatel by si hradil zbylých 45 % z hodnoty stravenky. V této oblasti by z hlediska daňové optimalizace bylo výhodnější využít stravenek v hodnotě 123 Kč, jelikož jsou momentálně daňově nejvýhodnější. Společnost by tak přispívala 67,65 Kč a tento náklad by mohla daňově uznávat. Zbytek by si hradil zaměstnanec sám. Zároveň by

společnost mohla využít spíše elektronických karet než papírových stravenek. Tato varianta celkově jednodušší a zároveň šetrnější k životnímu prostředí. Další možností daňové optimalizace by bylo využití zaměstnaneckého benefitu v podobě příspěvku zaměstnavatele na finanční produkty zaměstnance. Společnost by tak vyřešila plánované zvýšení mezd zaměstnanců o 1 000 Kč nepřímo a bylo to pro ni z pohledu daňové optimalizace efektivnější řešení. Roční daňová úspora za všechny zaměstnance by činila 48 960 Kč oproti společnosti zvažované variantě přímého navýšení mezd. Dále společnost může využít do daňových výdajů poskytnutí mikin s logem, které bude zařizovat pro své zaměstnance. V oblasti zaměstnaneckých benefitů má dále ještě nárok na uznání nákladů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců, kterému se plánuje v následujících zdaňovacích obdobích ve velké míře věnovat.

V následujících zdaňovacích obdobích by mohla také využívat již zmiňovanou postupnou tvorbu rezervy. Zároveň může při budoucí koupi vozidla Renault Master využít finančního leasingu místo doposud využívaného úvěru. Jelikož toto vozidlo hodlá využít dlouhodobějšího financování, byla by tato varianta pro potřeby daňové optimalizace výhodnější.

Pokud by se společnost rozhodla pro svoje plánované změny využít těchto optimalizačních opatření, došlo by k zefektivnění úpravy základu daně. Ten by poté mohl být následně dále snížen o slevu na dani. V tomto případě společnost efektivně řešila situaci s nedostatkem zaměstnanců pomocí náboru handicapovaného na pozici administrativního pracovníka. Společnost by tímto krokem jednak vyřešila narůstající pracovní náročnost stávajícího zaměstnance administrativy, současně by si mohla odečíst nemalé úlevy na slevách na dani a také by tím posílila svoji image podniku. Záleží však na konečném rozhodnutí společnosti, jak se nakonec rozhodne tyto kroky do budoucna řešit.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo teoreticky zanalyzovat základy daňové problematiky, právní úpravu daně z příjmů právnických osob a možnosti daňové optimalizace platné v souladu se ZDP. Následně pak teoretické znalosti uplatnit v návrhové části práce na konkrétní situaci vybrané společnosti, kdy výstupem této části práce byla analýza současného stavu společnosti v oblasti daňové optimalizace, se zaměřením na daňovou zátěž společnosti zkoumanou za zvolené zdaňovací období. Hlavním cílem této práce bylo sestavit pomocí kroků daňové optimalizace varianty, které mohly vést ke snížení daňové zátěže společnosti a navržení následných možností zefektivnění daňové optimalizace společnosti pro následující zdaňovací období.

V teoretické části byly zprvu popsány základní pojmy z oblasti daní, kdy bylo potřeba ujasnit si tu nejdůležitější problematiku, ze které se následně vycházelo v návrhové části práce. Ve větší míře byla teoretická část podrobně věnována tématu zdanění příjmů právnických s následným zaměřením na společnost s ručením omezeným. Hlavní náplní teoretické části však byla analýza možností daňové optimalizace daně z příjmů právnických osob pomocí legálních cest, které jsou v souladu se ZDP. Byly zde rozebrány možnosti daňové optimalizace zejména v oblasti odpisů, leasingu, tvorby rezerv, opravných položek a v neposlední řadě možnosti v oblasti zaměstnaneckých benefitů, a to konkrétně se zaměřením na stravenky, vzdělávání zaměstnanců, jejich dopravování do a ze zaměstnání a také na poskytnutí služebních vozidel nebo příspěvků na finanční produkty. Pozornost byla také věnována možnostem uplatnění slev na dani z příjmů PO.

Pro potřeby vytvoření návrhové části diplomové práce bylo vycházeno z poskytnutých dat společnosti za rok 2017, jelikož novější data ještě nebyla společností řádně zpracována. Na žádost společnosti o zachování anonymity jí byl přidělen fiktivní název společnost XYZ s. r. o. Komunikace se společností probíhala osobní i elektronickou formou prostřednictvím asistentky společnosti. Vycházeno bylo zejména z daňového přiznání společnosti, jejích účetních výkazů a dalších interních materiálů, jako např. kniha jízd, soupis odpisů a další, které si společnost taktéž nepřála zveřejňovat.

Návrhová část se nejprve zabývala současných stavem společnosti XYZ s. r. o. v oblasti daňové optimalizace. Bylo zjištěno, že společnosti již některé optimalizační kroky využívá pro zmírnění daňové zátěže. Jednalo se zejména o využívání pořizování majetku

na úvěr, kdy společnost využívala daňově uznatelných výdajů v podobě úroků z úvěru a následných odpisů, jelikož si majetek pořízený na úvěr mohla ihned začít odpisovat. Dále šlo o efektivní využití daňových výdajů v oblasti nákladů spojených s pracovním oblečením, reklamními předměty anebo náklady na pohonné hmoty a parkovné uznávané ve skutečné výši.

Z analýzy současného stavu však byly nalezeny další možnosti, které společnost mohla pro snížení daňové zátěže využít, avšak tak neučinila. Bylo zanalyzováno, že společnost v oblasti propagačních předmětů nevyužila možnosti daňové optimalizace ze 100 %. Jednalo se o náklady spojené s propagačními předměty, které mohla využít jako daňově uznatelné, avšak je takto nevyužila a místo toho si o tyto výdaje navýšila základ daně. Dále bylo zjištěno, že v oblasti výdajů spojených s automobilem mohla účetní jednota u jednoho vozu pro větší efektivitu využít paušálního výdaje a uznat si tak do nákladů větší hodnotu, než jak učinila ve skutečnosti. V souvislosti s plány a výhledy společnosti do budoucna bylo také zjištěno, že společnost plánovala již v analyzovaném roce opravy dlouhodobého majetku. Tento fakt, který jí byl znám v roce 2017 mohla využít v oblasti tvorby rezervy na opravy dlouhodobého majetku a mohla tak snížit základ daně i o tuto položku. Tyto kroky vedly k tomu, že účetní jednotka společnosti vykázala vyšší základ daně a tím pádem i vyšší daň z příjmů PO, než skutečně musela. Bylo tedy vysvětleno, jak mohla společnost v těchto případech postupovat a jaký vliv by tyto postupy měly na výslednou daňovou povinnost společnosti.

V návrhové části byla ale také věnována pozornost možnostem daňové optimalizace, které společnost XYZ s. r. o. může využít v následujících zdaňovacích obdobích využít. Tyto návrhy byly sestavovány v souladu se záměry společnosti do budoucna.

Společnost vyjádřila zájem o zprostředkování stravenek pro své zaměstnance, kterým se plánovala zabývat v následujících zdaňovacích obdobích. Pro tento benefit již měla připravený koncept poskytování stravenek, který využívá drtivá většina firem. Společnost má v úmyslu poskytovat zaměstnancům papírové stravenky v hodnotě 100 Kč a na tyto stravenky svým zaměstnancům přispívat 55 % z hodnoty. V rámci daňové optimalizace je však neoptimálnější varianta poskytování stravenek v hodnotě 123 Kč. Společnosti tedy z tohoto důvodu bylo doporučeno přistoupit spíše na tento koncept s využitím elektronických karet místo papírových stravenek.

Dále společnost vyjádřila nespokojenost se současným stavem na trhu práce. Jelikož v rámci administrativy narůstá pracovní náročnost na pověřeného zaměstnance, společnost chtěla zaměstnat druhého zaměstnance, který by pomohl tomu stávajícímu se současnou pracovní zátěží. Obsadit toto volné pracovní místo bylo však doposud nemožné. Vzhledem k možnostem daňové optimalizace, konkrétně v oblasti slev na dani, bylo společnosti doporučeno využít pro obsazení této pozice zaměstnancem se zdravotním postižením. Ten by pracovní náplň administrativního pracovníka bez problémů mohl zvládat a společnost by tak mohla využívat nemalých slev na dani. Navíc by posílala prestiž svého jména, jelikož by tento čin mohla veřejně propagovat a pyšnit se jím. Pro posílení loajality stávajících zaměstnanců bylo v oblasti zaměstnaneckých benefitů ještě společnosti doporučeno zvážit možnost nepřímého navýšení mezd zaměstnanců namísto přímého navýšení. Jednalo by se konkrétně o zavedení příspěvků zaměstnancům na jeden z finančních produktů. Společnost by tak plánované navýšení mzdy o 1 000 Kč neposílala jako mzdu zaměstnanci na účet, ale posílala by jej na jeden z produktů, a to buď na penzijní připojištění, doplňkové penzijní spoření nebo soukromé životní pojištění zaměstnance. V této oblasti by opět mohla ušetřit jednak na odvodech sociálního a zdravotního pojištění, ale také by si tyto výdaje mohla uznávat jako daňové, což by představovalo, na celkový počet zaměstnanců, nemalou úsporu na dani. Zaměstnanec by tuto formu benefitu mohl také ocenit, jelikož by na daních a odvodech zákonného pojištění také ušetřil oproti přímému navýšení mzdy.

V souvislosti s plánovaným pořízením nového vozidla společnosti byly dále prověřovány možnosti pořízení tohoto vozidla, kdy cílem bylo opět vybrat variantu, která bude z pohledu daňové optimalizace nejefektivnější. Na základě poskytnutých informací o představách společnosti, byla jako nejefektivnější forma financování plánovaného pořízení vozidla doporučena forma finančního leasingu.

Z celkového pohledu na analyzovanou společnost je vidět, že společnost se daňovou optimalizací snaží zabývat a využívat její možnosti v různých oblastech. Jsou zde však ještě skulinky, které společnost nemá tak efektivně podchycené. Postupy a kroky, jak tyto nedostatky společnost může řešit a jak se postavit k plánovaným změnám tak, aby se hned od začátku nastavily jednotlivé možnosti pokud možno co nejefektivněji, byly navrženy a popsány v této práci. Nyní záleží už jen na svobodné volbě společnosti XYZ s. r. o. jak se rozhodne s těmito poznatky a doporučeními naložit.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Odborná literatura

BĚHOUNEK, Pavel. Společnost s ručením omezeným: prakticky včetně účetnictví a daní. 12. přeprac. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 367 stran. ISBN 978-80-7554-037-9.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017. 2. aktualizované vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 331 s. ISBN 978-80-75-2-538-3.

ČERVINKA, Tomáš a Antonín DANĚK. Zdravotní pojištění: zaměstnavatelů, zaměstnanců, OSVČ: s komentářem a příklady. Olomouc: ANAG, 2009-. Práce, mzdy, pojištění. Dostupné také z: <http://www.digitalniknihovna.cz/mzk/uuid/uuid:34c920b0-d5da-11e3-b110-005056827e51>

HNÁTEK, Miloslav. Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným. 2. rozšířené vyd. Praha: ESAP, 2017. ISBN 978-80-905899-5-7.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. 2. aktualizované vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. Právo a management. ISBN 978-80-87974-17-9.

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

MACHÁČEK, Ivan. Zaměstnanecké benefity a daně. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně. ISBN 978-80-7552-514-7.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 7. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2018. ISBN 978-80-7502-274.

ŠIROKÝ, Jan. Základy daňové teorie s praktickými příklady. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0.

ŽENÍŠKOVÁ, Marta. Pojistné na sociální zabezpečení. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 157 s. ISBN 978-80-7263-747-7.

Internetové zdroje

DAŇOVÉ TISKOPISY. *Databáze aktuálních daňových tiskopisů* [online]. Praha: Finanční správa, 2019 [cit. 2019-05-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-1_27.pdf?201905081536

INFORMACE. *Novinky* [online]. Praha: Sodexo, 2019 [cit. 2019-05-02]. Dostupné z: <https://www.mojesodexo.cz/cs/cms/informace-detail/novinky-54-54/danove-nejvyhodnejsi-stravenka-pro-rok-2019-ma-hodnotu-123-kc-203/>

BYZNYS. *Podnikům se zaměstnání postiženého vyplatí* [online]. Praha: Hospodářské noviny, 2017 [cit. 2019-05-02]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-65942260-podnikum-se-zamestnani-postizeneho-vyplati>

O NÁS. *Víno jako daňově uznatelný náklad* [online]. Vestec: K2t Víno, 2019 [cit. 2019-05-02]. Dostupné z: <http://www.k2t.cz/vino-jako-danove-uznatelny-naklad>

Právní předpisy

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Ostatní zdroje

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob analyzované společnosti XYZ s. r. o. za zdaňovací období 2017

Kniha jízd za zdaňovací období 2017

Notářské zápisy společnosti XYZ s. r. o.

Soupis majetku a odpisů společnosti k 31. 12. 2017

Soupis majetku pořízeného na úvěr k 31. 12. 2017

Účetní závěrky analyzované společnosti XYZ s. r. o. za období 2014–2017

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ČR	Česká republika
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
FO	Fyzická osoba
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MF	Ministerstvo financí
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PHM	Pohonné hmoty
PO	Právnícká osoba
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZP	Zákoník práce

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Metodika stanovení základu daně u právnické osoby	23
Tabulka 2: Přehled historického vývoje daňového zatížení společnosti s ručením omezeným	30
Tabulka 3: Minimální doba odpisování podle jednotlivých skupin odpisování	35
Tabulka 4: Souhrn daňových odpisů společnosti za analyzované období 2017	60
Tabulka 5: Tvorba rezervy na opravu fasády	61
Tabulka 6: Soupis vozidel společnosti pořízených na úvěr k 31. 12. 2017	62
Tabulka 7: Rozdíl nákladové zátěže společnosti v případě přímého zvýšení mzdy zaměstnance oproti nepřímému zvýšení mzdy zaměstnance	66
Tabulka 8: Přehled roční daňové úspory, v případě zaměstnance i zaměstnavatele, při aplikaci nepřímého zvýšení mzdy formou měsíčního příspěvku na finanční produkty. 66	
Tabulka 9: Skutečné výdaje u vozidla Škoda Octavia na PHM a parkovné za rok 2017 v porovnání s paušálními výdaji.....	68
Tabulka 10: Rozložení výsledku hospodaření za jednotlivé činnosti vykázané za analyzované zdaňovací období roku 2017 (zaokrouhleno na celé tisíce dolů)	69
Tabulka 11: Souhrn nákladů, které se neuznávají za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů společnosti XYZ s. r. o. za rok 2017	70
Tabulka 12: Výpočet daně z příjmů společnosti XYZ s. r. o. za rok 2017	71
Tabulka 13: Výpočet daně z příjmů společnosti XYZ s. r. o. za rok 2017 při využití optimalizačních doporučení	73