



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Daňové dopady úpravy výsledku hospodaření  
na základ daně z příjmů právnických osob

Vypracovala: Bc. Barbora Červencová

Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2018

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2015/2016

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Barbora ČERVENCOVÁ**  
Osobní číslo: **E16798**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Daňové dopady úpravy výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob**  
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl:

Vyhodnocení úprav výsledku hospodaření za zdaňovací období roku 2015, navržení variant optimalizace výsledku hospodaření v následujícím zdaňovacím období s cílem snížení základu daně z příjmů právnických osob.

Osnova:

Úvod.

Teoretická část:

1. Daň z příjmů právnických osob v České republice, porovnání s jinými státy EU.

2. Úprava výsledku hospodaření na základ daně podle zákona o daních z příjmů.

Praktická část:

3. Popis vybrané právnické osoby.

4. Výsledek hospodaření a jeho úprava v roce 2015.

5. Návrh variant úpravy výsledku hospodaření v následujícím zdaňovacím období s cílem snížení základu daně z příjmů (např. zavedení benefitů pro zaměstnance, vyhodnocení metod aplikovaných metod odepisování z hlediska jejich vlivu na výši základu daně apod.).

6. Vyhodnocení výsledků - doporučení pro konkrétní firmu.

Závěr - zobecnění zjištěných poznatků pro širší praktické využití.

Literatura.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50-60**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

**Dvořáková, V a kol. (2016). Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016. Praha, ČR: Wolters Kluwer.**

**Marková, H. (2016). Daňové zákony 2016. Praha, ČR: Grada Publishing.**  
**OECD Revenue Statistics: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>.**

**Statistické databáze Eurostat: <http://ec.europa.eu/eurostat/help/new-eurostat-website> - údaje k dílčí daňové kvótě, podíl zdanění korporací na celkovém zdanění.**

**Vančurová, A., Láchová, L. (2014). Daňový systém ČR 2014 (12. vyd.). Praha, ČR: 1. VOX a.s.**

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jarmila Rybová**


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **8. února 2016**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2017**

  
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.  
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13  
370 05 České Budějovice  
IČ 600 76 658, DIČ CZ60076658

  
doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 8. února 2016

*Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury. Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to – v nezkrácené podobě Ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.*

*Datum: 7. září 2018*

.....

*Bc. Barbora Červencová*

### **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala paní Ing. Jarmile Rybové, Ph.D., za odborné vedení a cenné rady, které mi při psaní diplomové práce poskytla.

# Obsah

<b>1. Úvod</b> .....	<b>3</b>
<b>2. Porovnání daňového zatížení ČR s jinými státy EU</b> .....	<b>5</b>
2.1. Statutární sazba .....	5
2.2. Efektivní sazby .....	6
2.3. Daňová kvóta .....	7
2.4. Implicitní daňové sazby .....	9
<b>3. Daň z příjmů právnických osob</b> .....	<b>11</b>
3.1. Pohled na existenci korporátní daně .....	12
3.2. Jaký má vliv daňové zatížení na korporace? .....	13
3.3. Konstruktivní prvky daně .....	13
3.3.1. Daňový subjekt .....	14
3.3.2. Předmět daně.....	15
3.3.3. Základ daně.....	15
3.3.4. Zdaňovací období .....	15
3.3.5. Osvobození od daně.....	16
3.3.6. Odpočty od základu daně.....	16
3.3.7. Sazba daně .....	19
3.3.8. Slevy na dani.....	19
3.3.9. Platba daně.....	20
<b>4. Úprava výsledku hospodaření na základ daně</b> .....	<b>21</b>
<b>5. Daňová optimalizace</b> .....	<b>26</b>
5.1. Metody daňové optimalizace .....	26
5.2. Oblasti legální daňové optimalizace .....	27
5.2.1. Odpisování dlouhodobého majetku .....	27
5.2.2. Technické zhodnocení a náklady na opravy .....	32
5.2.3. Zůstatková cena majetku v základu daně .....	33
5.2.4. Tvorba a rozpouštění rezerv .....	34
5.2.5. Náklady související se zaměstnanci.....	37
5.2.6. Zaměstnanecké benefity .....	40
5.2.7. Náklady související s provozem motorového vozidla .....	42
5.2.8. Reklama, reprezentace, dary .....	44
5.2.9. Pohledávky v základu daně.....	45
5.2.10. Náklady související s daněmi .....	46

5.2.11	Náklady související s finančním majetkem .....	47
5.2.12	Příjmy jednatelů a společníků .....	49
<b>6.</b>	<b>Metodika.....</b>	<b>52</b>
<b>7.</b>	<b>Popis vybrané právnické osoby .....</b>	<b>55</b>
7.1.	Profil společnosti.....	55
7.2.	Účetní informace a finanční souvislosti.....	56
<b>8.</b>	<b>Výsledek hospodaření a jeho úprava v roce 2015.....</b>	<b>59</b>
<b>9.</b>	<b>Návrh variant úpravy výsledku hospodaření .....</b>	<b>67</b>
9.1.	VAR 1 – daňová optimalizace v oblasti odpisování dlouhodobého majetku ..	67
9.2.	VAR 2 – daňová optimalizace v oblasti rezerv .....	70
9.3.	VAR 3 – daňová optimalizace v oblasti benefitů.....	71
9.4.	VAR 4 – daňová optimalizace v oblasti výdajů souvisejících s automobilem	78
9.5.	VAR 5 – daňová optimalizace v oblasti odměn jednatele .....	80
<b>10.</b>	<b>Vyhodnocení výsledků a návrh doporučení .....</b>	<b>82</b>
<b>11.</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>92</b>
	<b>Summary.....</b>	<b>96</b>
	<b>Seznam literatury .....</b>	<b>97</b>
	Citace monografie .....	97
	Elektronické zdroje.....	98
	Judikatura, legislativa .....	100
	<b>Seznamy.....</b>	
	Seznam zkratk.....	
	Seznam grafů.....	
	Seznam schémat.....	
	Seznam tabulek.....	
	Seznam vzorců.....	
	Seznam příloh.....	
	<b>Přílohy.....</b>	

# 1. Úvod

*„Na světě nejtěžší věc k pochopení je daň z příjmu.“*

*Albert Einstein*

Nejskloňovanějším slovem v mnoha firmách je bezesporu zisk. Jeho dosažení představuje základní cíl každého podnikatelského subjektu, což je zcela logické. Zisk patří k nejvýznamnějším zdrojům financování investic a současně je odměnou za podstoupené riziko vlastníků. Díky existenci korporátní daně tak dochází ke snížení jeho hodnoty. Velikost, jakou daně budou na daný subjekt dopadat, lze ovlivnit již na počátku samotné existence, a to při volbě právní formy podnikání, která kromě celé řady faktorů ovlivňuje, jakým způsobem budou společnosti zdaňovány. Výhodnější zdanění daní z příjmů fyzických osob je často kompenzováno neomezeným ručením. Kapitálové společnosti již podléhají vyššímu zdanění jak na samotné úrovni daně z příjmů právnických osob ve výši sazby 19 %, tak při rozdělení podílů na zisku (dividend). Daňová politika je klíčovou oblastí politiky fiskální na domácím i zahraničním trhu. Daňové prostředí ovlivňuje rozhodování investorů, svoji pozornost věnují pravidlům a podpoře podnikání v jednotlivých státech, což ovlivňuje konkurenceschopnost firmy. Výše zdanění je jedním z důležitých měřítek pro volbu místa podnikání.

Úloha daní ve státě je zřejmá, mají zajistit příjmy do veřejných rozpočtů. Racionálním jednáním každého subjektu je tak snaha o minimalizaci daňové povinnosti v mezích zákona. Hranice mezi legálním postupem a daňovým únikem může být velmi tenká, a proto je nezbytná detailní znalost právních předpisů, judikatury a výhodou je i povědomí o plánovaných novelizacích v nadcházejících letech. Základní právní úprava je zakotvena v zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Tento zákon byl předmětem řady změn, které tak ztěžují orientaci v daňové problematice, ač jedním ze základních požadavků na daňový systém je jeho jednoduchost a srozumitelnost. Daň ze zisku je postupem času více vnímána jako nákladová položka, jejíž optimalizace nabývá na významu. Téma daňových dopadů úpravy výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob považuji za aktuální, neboť se dotýká nejednoho daňového poplatníka. Hlavním směrem bude orientace na nejuniverzálnější formu optimalizace daňové zátěže, a to prostřednictvím řízení nákladů společnosti. Účelem této práce je poskytnout komplexní pohled na problematiku daně z příjmů právnických osob v České republice, který umožní získat povědomí o oblastech legální daňové optimalizace a prostřednictvím doporučení,



postupů a návrhů usnadnit jejich implementaci do podnikového prostředí. Zároveň budou uvedeny některé konkrétní případy daňových úniků, související s úpravou výsledku hospodaření na základ daně, které byly předmětem řešení Nejvyššího správního soudu.

Předložená diplomová práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou. První kapitola je věnována porovnání daňového zatížení České republiky s jinými státy Evropské unie se zaměřením na korporátní daň. Následující kapitola představí daň z příjmů právnických osob v obecné rovině zákonné úpravy České republiky. Dále bude nastíněn rozdílný pohled na její existenci a způsob, jakým daňová zátěž ovlivňuje společnost. Nedílnou součástí teoretické části je vymezení konstrukčních prvků daně, které určují měřítko, jakým daně dopadají na daný subjekt. Dále bude přiblížena úprava výsledku hospodaření na daňový základ s uvedením jednotlivých položek optimalizace, které mají vliv na utváření jeho hodnoty. Oblast optimalizace daně z příjmů právnických osob samozřejmě zahrnuje i odpočty od základu daně a výši uplatněných slev, nicméně jejich vliv nebude předmětem diplomové práce.

Praktická část bude směřovat k naplnění cíle předložené diplomové práce aplikací na data konkrétní společnosti ABC, s. r. o. V prvním kroku budou vyhodnoceny úpravy výsledku hospodaření za zdaňovací období roku 2015, následně budou na základě zjištěných poznatků navrženy varianty optimalizace výsledku hospodaření v následujícím zdaňovacím období s cílem snížení základu daně z příjmů právnických osob. V potaz budou brány preference společnosti s ohledem na plánovaný vývoj. V poslední řadě budou formována doporučení v závislosti na vyhodnocení jednotlivých variant optimalizace. Ráda bych, aby tato práce byla přínosem nejen pro mě, ale i pro ostatní daňové poplatníky daně z příjmů právnických osob, kteří by rádi využili možnosti legální optimalizace, které jsou jim poskytnuty.

## 2. Porovnání daňového zatížení ČR s jinými státy EU

Utuzování evropské integrace a z něj vyplývající harmonizace pravidel Evropské unie (EU) se dotýká samozřejmě i daňové oblasti (Kozelský & Jedlička, 2013). V daňových otázkách je potřeba jednomyslného souhlasu všech členských států. Dále je nutné poznamenat, že spolupráce, koordinace či harmonizace v oblasti daní musí především reagovat na rostoucí vliv elektronických služeb v mezinárodním obchodě, vysoké zdanění práce (v porovnání s daňovým zatížením kapitálu) a také na nepříznivý demografický vývoj a snahu o rozsáhlé daňové úniky především na DPH (Široký, 2012, p. 18, 34). Nicméně v daňové oblasti je harmonizační proces spíše zaměřen na nepřímé daně, jež mají jasnou vazbu na jednotné fungování vnitřního trhu. Předpisy EU týkající se zdanění příjmů právnických osob se zaměřují především na odstranění dvojího zdanění, tj. na případy, kdy je tentýž příjem zdaněn dvakrát v různých státech EU. (Evropská komise, 2016).

Většina států se zaměřuje spíše na zdanění příjmů fyzických osob, zdanění příjmů právnických osob je nižší. Jedenadvacet členských států přijme do státní pokladnice více než 60 % z přímých daní prostřednictvím zdanění fyzických osob. V případě skandinávských zemí se toto číslo vyšplhá až k 80 %, neboť jejich cílem je udržení konkurenceschopnosti, a proto se ve větší míře zaměřují na zdanění příjmů fyzických než právnických osob (ČR Měsíčník EU Aktualit, 2016).

### 2.1. Statutární sazba

K posouzení korporátní daně v daném státě se často využívá **statutární** (nominální) **sazba daně**. Je využívána především pro svou jednoduchost a dostupnost údajů. Nicméně je třeba mít na paměti, že konstrukce nominální sazby je v řadě zemí odlišná a z toho důvodu nemůže být posuzována jako objektivní ukazatel, neboť nezohledňuje řadu skutečností, které ovlivňují konečnou placenou daň společností, ať už se jedná o vymezení základu daně, nebo stanovení daňově uznatelných a neuznatelných nákladů, odpočtů aj. V konečném důsledku může společnost v zemi s vyšší statutární sazbou odvést na dani méně než v zemi s nižší statutární sazbou daně (Morávková, 2015).

Při sledování vývoje korporátních daní v jednotlivých státech se lze kromě velikosti sazeb zaměřit:

- na složitost daňových systémů,

- četnost novelizací daňových zákonů a
- četnost změn daňových sazeb.

Například Česká republika změnila od roku 1993 výši sazby daně z příjmů právnických osob ze 45 % v rámci 11 změn na nynější hodnotu 19 %. Tento klesající trend byl patrný v rámci celé EU (Kozelský & Jedlička, 2013).

## 2.2. Efektivní sazby

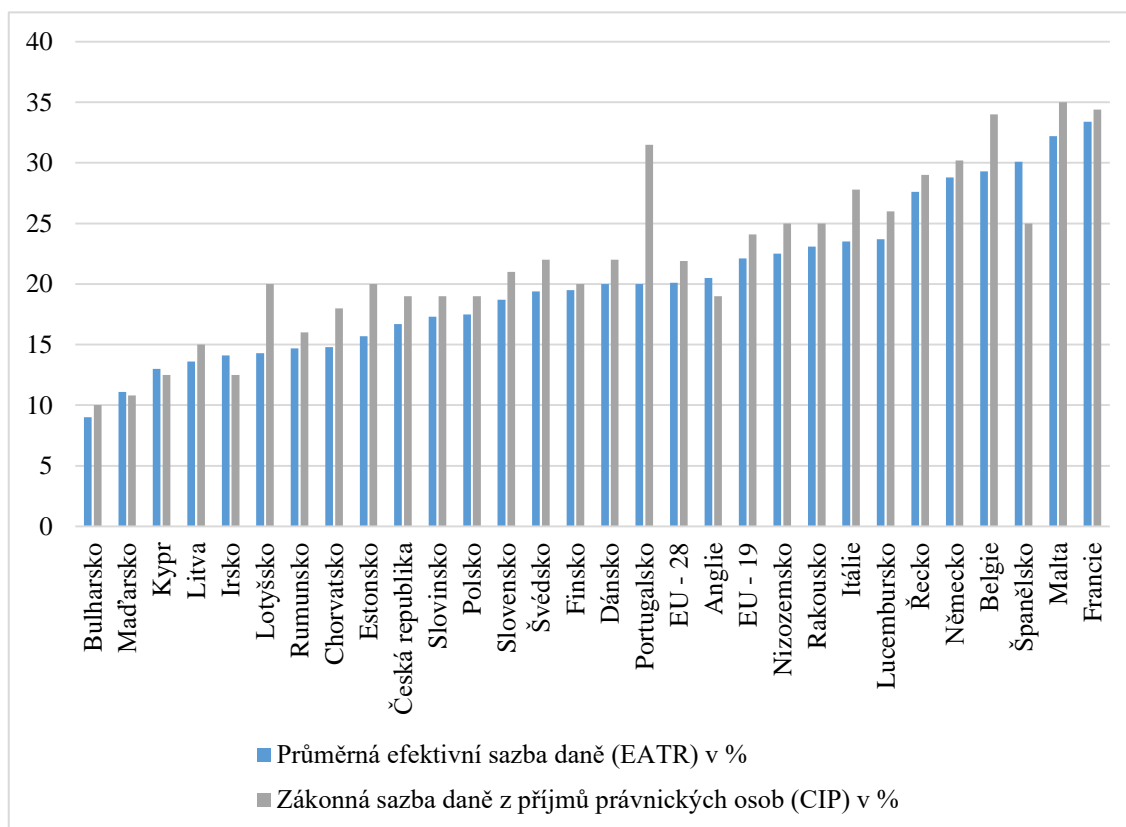
Dalším ukazatelem využívaným pro mezinárodní srovnání daňového zatížení jsou **efektivní sazby korporátní daně**, které byly zavedeny z důvodu nepřesnosti a neobjektivitě nominální sazby (Morávková, 2015). Srovnání statutárních a efektivních daňových sazeb umožňuje rozpoznat daňové pobídky poskytované úřady v jednotlivých zemích. Efektivní korporátní sazby berou v úvahu nejen velikost statutárních daňových sazeb, ale i jiné aspekty daňových systémů, které určují celkovou částku placených daní (Blechová 2008, Szarowská, 2011, p. 105–115). Jedná se například o existenci rozdílných metod a dob odpisování, možnost skupinového zdanění, možnosti odpočtů různých druhů nákladů a další daňové úlevy či slevy (Široký, 2015, p. 64).

Rozeznáváme tři metody stanovení efektivních sazeb, a to metody zpětného makropohledu, zpětného mikropohledu a dopředného mikropohledu. Investoři využívají průměrné daňové sazby (efektivní marginální daňové sazby EMTR nebo průměrné efektivní sazby EATR), které se pro svou komplexnost jeví jako nejpřesnější pro pozorování skutečného korporátního zatížení (Blechová 2008, Szarowská, 2011, p. 105–115). Ve jmenovateli vzorce pro výpočet efektivní sazby daně se využívá místo základu daně například disponibilní nebo hrubý příjem či zisk podnikatelského subjektu (Vančurová & Láchová, 2014, p. 34).

Průměrná efektivní sazba daně (EATR) z korporátních příjmů vykazuje v posledních letech klesající trend vzhledem ke snižující se nominální sazbě daně. Průměrná sazba daně z příjmů právnických osob v EU zůstává pro rok 2018 na úrovni 21,9 % jako v předchozím roce 2017 (DG Taxation and Customs Union, 2018, p. 34).

Srovnání korporátních daní jednotlivých členských států Evropské unie můžeme vidět v následujícím grafu č. 1, který poměruje velikost oficiální (nominální) i efektivní sazby daně za rok 2017.

Graf 1: Korporátní daně v Evropské unii za rok 2017 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování dle DG Taxation and Customs Union, 2018

Co se týče České republiky, velikost skutečného korporátního zatížení představuje 16,7 % a je svou výší o 3,4 % pod úrovní EATR pro EU – 28. Zákonná sazba daně z příjmů právnických osob v České republice činí 19 %. Stejnou hodnotu můžeme také pozorovat v Polsku nebo Slovinsku (DG Taxation and Customs Union, 2018, p. 34– 35).

### 2.3. Daňová kvóta

Daňová kvóta představuje podíl vybraných daní na celkovém HDP v běžných cenách. Umožňuje porovnat daňové zatížení občanů daného státu. Tento ukazatel se řadí mezi nejpoužívanější a neznámější ukazatele využívané k mezinárodnímu srovnání. Dle obsahu členíme daňovou kvótu na jednoduchou a složenou (Vančurová & Láchová, 2014, p. 47–48; Široký, 2012, p. 36). Jednoduchá daňová kvóta představuje pouze příjmy veřejných rozpočtů, které jsou děleny nominálním HDP. Naopak složená daňová kvóta je komplexnějším ukazatelem, který v čitateli zahrnuje kromě daňových příjmů i příjmy z povinného pojistného na sociální a zdravotní zabezpečení a příspěvek na státní politiku

zaměstnanosti. Jmenovatel pro výpočet obou typů daňových kvót je vždy stejný – nominální HDP (MF ČR, 2018).

Předností daňové kvóty je jednoduchost její konstrukce a dostupnost širokého vzorku zemí. Na druhé straně bychom za hlavní nevýhodu mohli označit skutečnost, kdy ve své podstatě nemusí vypovídat o reálné výši daňového břemene. Vzhledem k chybějící přesné definici daně v zákonech většiny států je těžké stanovit přesnou hodnotu všech daňových příjmů (Široký 2008, p. 7–8). Při srovnání daňových systémů jednotlivých zemí se považují za daně všechny odvody daňového charakteru, které odpovídají klasifikaci daní dle metodiky OECD. Dalším nedostatkem je případ deficitního financování nebo rozdílné struktury výdajů veřejných rozpočtů. (Široký 2008, p. 7–8; 34).

Dílčí daňové kvóty vytváří představu o daňovém mixu<sup>1</sup> v příslušné zemi. Mezi nejvyužívanější dílčí daňové kvóty patří: dílčí daňová kvóta přímých daní, která se dále člení na osobní důvodové daně a korporátní daně, dílčí daňová kvóta příspěvků na sociální pojištění a dílčí daňová kvóta nepřímých daní (Široký, 2015, p. 23).

### ***Vývoj daňové kvóty v ČR***

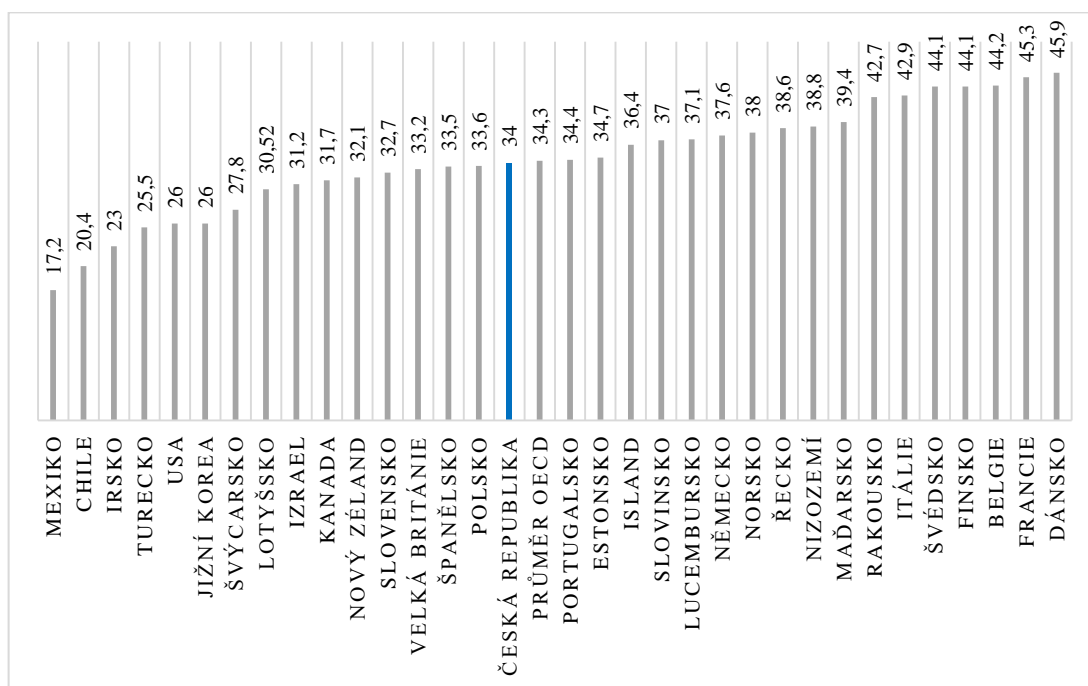
90. léta minulého století byla v České republice obdobím poměrně vysoké daňové kvóty (v roce 1993 její výše přesahovala 38 %). Pro letošní rok 2018 je očekáván růst složené daňové kvóty až na 34,6 %, což představuje nejvyšší hodnoty minimálně od roku 2010. Důvodem růstu je zvyšování sazeb daní a částečné zvýšení efektivity výběrů daní zejména vlivem implementace EET a kontrolního hlášení (Vančurová & Láchová, 2014, p. 47; Česká televize, 2017).

V Evropské unii lze obecně očekávat vyšší daně ve starých členských státech než v těch nových. Nicméně daňové břemeno evropských států je stále vysoké v porovnání s nečlenskými státy EU. Případ skandinávských zemí však ukazuje, že vysoké daně nemusí nutně signalizovat překážky ekonomickému rozvoji, pokud je systém nastaven tak, aby co nejméně škodil ekonomice (MF ČR, 2017; ČR Měsíčník EU Aktualit, 2016). Dle dat OECD byla v roce 2016 zaznamenána velikost složené daňové kvóty České republiky ve výši 34 %, což představuje daňové zatížení srovnatelné s Velkou Británií, Španělskem nebo Polskem. Celkové shrnutí zobrazuje graf č. 2.

---

<sup>1</sup> Daňový mix ukazuje, jaký typ daní daný stát upřednostňuje a jaké potlačuje. Pro výpočet se nejčastěji používá podíl výnosu jednoho typu daní na velikost celkového výnosu (Vančurová & Láchová, 2014, p. 5).

Graf 2: Složená daňová kvóta zemí OECD za rok 2016 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování dle dat MF ČR, 2018

Daňová kvóta vyjadřuje spíše makroekonomické fiskální hledisko. Pro účely analýzy daňových dopadů jsou častěji používány **efektivní daňové míry**, tj. průměrné nebo marginální míry, které vztahují daňový výnos k jeho ekonomickému základu. Dále se jedná o **implicitní daňové sazby** neboli ukazatele průměrné míry zatížení práce, spotřeby či kapitálu (Široký, 2012, p. 8, 36).

## 2.4. Implicitní daňové sazby

Implicitní daňové sazby (dále také „ITR“) jsou alternativním ukazatelem daňového zatížení, které se snaží odstranit nedostatky využití ukazatele daňové kvóty. Vyjadřují skutečné neboli efektivní daňové zatížení. (Kotlán, 2011, p. 35). Jsou využívány k analýze daňových dopadů na jednotlivé segmenty tržního mechanismu. Jejich výpočet nezahrnuje vztahování daňových příjmů k HDP, ale k daným komoditám a činnostem, kterých se daně dotýkají. V konečném důsledku se jedná o analýzu dopadu daní na ekonomické aktivity dle jejich funkce, tj. spotřeba, práce a kapitál neboli rozeznáváme implicitní daňovou sazbu na spotřebu, implicitní daňovou sazbu na práci a implicitní daňovou sazbu na kapitál. (Široký, 2015, p. 24–25). Eurostat dále rozlišuje implicitní daňovou sazbu na kapitál podle položek, které jsou při výpočtu zahrnuty na následující tři skupiny:

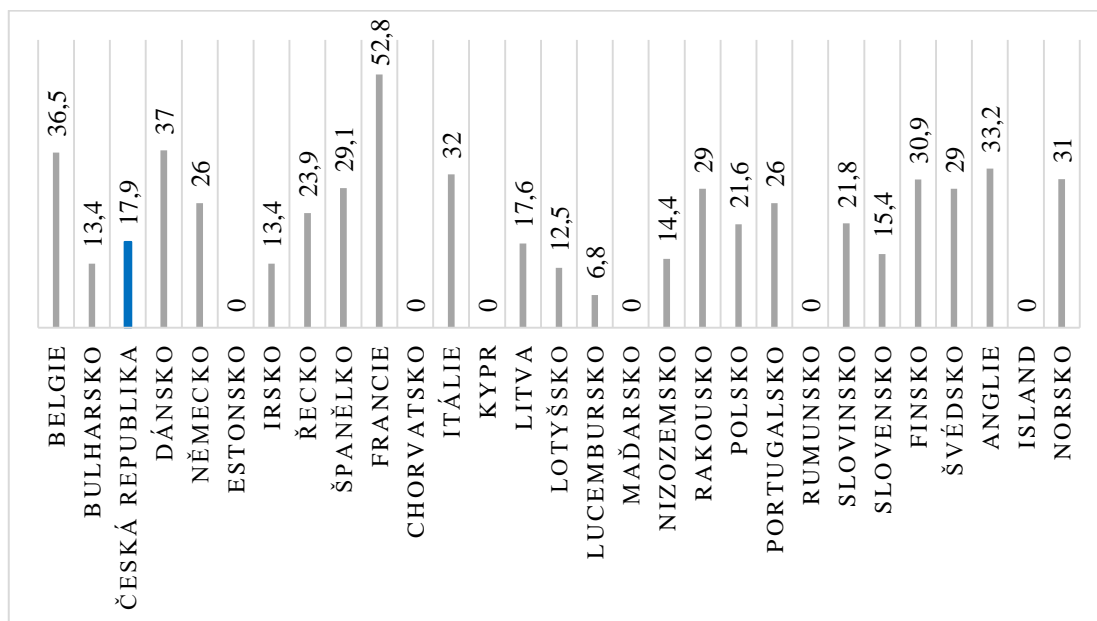
- 1) ITR na kapitál,

- 2) ITR na korporátní příjmy,
- 3) ITR na kapitálové a obchodní příjmy domácností a samozaměstnavatelů (Kotlán, 2011, p. 36).

Implicitní daňová sazba na kapitál je nejkompexnější, zahrnuje položky druhé a třetí skupiny kapitálových příjmů. Složky kapitálové základny jsou pouze přibližnou hodnotou celosvětového kapitálového příjmu rezidentů dané země, a proto se hodnota jmenovatele může odlišovat od základu daně definovaného v legislativě. Hlavní příčinou je rozdílné pojetí některých ukazatelů a ekonomických pojmů, jedná se například o rozdíly u odpisů fixního kapitálu, spotřeby fixního kapitálu, kapitálových zisků, evidence úroků jednotlivců a OSVČ aj. (Eurostat–European Commission, 2016, p. 45, 311).

Graf č. 3 zobrazuje celkovou implicitní sazbu na kapitál za rok 2016 pro členské státy Evropské unie Island a Norsko.<sup>2</sup> Průměrné efektivní daňové zatížení v České republice dosahuje 17,9 %, což představuje srovnatelné daňové zatížení s Litvou (17,6 %). Nejvyšší implicitní sazbu z kapitálu pro rok 2016 nalezneme ve Francii (52,8 %) a v Dánsku (37 %), naopak zemí s nejnižší hodnotou 6,8 % je Lucembursko.

Graf 3: ITR na kapitál za rok 2016 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování dle DG Taxation and Customs Union, 2018

<sup>2</sup> Kvůli nedostatku dat není pro některé země možné stanovit ITR na kapitál. Data pro Kypr, Estonsko a Maďarsko vycházejí z roku 2015.

### 3. Daň z příjmů právnických osob

Zdanění zisků firem patří k nejmladším typům zdanění v daňových systémech. V odborné terminologii se můžeme setkat s pojmy: daň ze zisků korporací, firemní důchodová daň, důchodová daň korporací nebo korporátní daň. V České republice je tato daň označována jako daň z příjmů právnických osob (Szarowská, 2011, p. 106). Je univerzální daní, která dopadá na všechny právnické osoby (dále PO) (Vančurová & Láchová, 2014, p. 91). Primárním cílem korporátní daně není zajištění principu spravedlnosti, takže je její sazba lineární, určená procentem ze základu (Široký, 2015, p. 62). Právní úprava vychází ze zákona o daních z příjmů č. **586/1992 Sb. (ZDP)**. Tento zákon byl od svého přijetí již zhruba 165krát novelizován, proto je při jeho aplikaci nezbytné sledovat aktuální podobu. Korporátní dani je konkrétně věnována druhá část ZDP v ustanovení § 17–21a a dále společná ustanovení pro obě přímé daně v § 38g – 38w. K dalším právním předpisům souvisejícím se zdaněním příjmů PO se řadí:

- **pokyny řady D**, případná sdělení či informace Ministerstva financí (Generální finanční ředitelství, dále GFŘ)

Pokyny řady D, sdělení či informace Ministerstva financí (dále MF) nejsou právně závazným předpisem, neboť se nejedná o prameny práva ČR. Mezi nejvýznamnější pokyny, které jsou využívány k aplikaci zákona o daních z příjmů, se řadí pokyn GFŘ č. D-22 účinný od 6. 2. 2015. Uvedená metodická doporučení a pokyny jsou veřejně dostupné v elektronické podobě na webových stránkách Finanční správy ČR (viz <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/legislativa-a-metodika>).

- a **zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád<sup>3</sup>**, který je procesním předpisem upravujícím postup správců daní, práv a povinností daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Daňový řád s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (Dvořáková a kol., 2016, p. 12, 13).

Daň z příjmů právnických osob má stejně jako ostatní daně schopnost naplňovat veřejné rozpočty. Je daní přímou, jejíž výše se odvíjí od majetkové a důchodové situace

---

<sup>3</sup> Ve vztahu k zákonu o daních z příjmů se jedná o předpis subsidiární, neboli pokud by byla určitá problematika upravena jak v zákoně o daních z příjmů, tak v daňovém řádu, budeme postupovat podle úpravy v zákoně o daních z příjmů (Dvořáková a kol., 2016, p. 13).



poplatníka, který ji sám vypočte a odvádí. S tímto typem daní se nejužěji pojí stimulační funkce daní, kdy daně jsou subjekty vnímány jako újma, takže jsou ochotni udělat hodně pro to, aby dosáhli snížení své daňové povinnosti. Z toho důvodu stát subjektům poskytuje různé formy daňových úspor, nebo naopak je vystavuje vyššímu zdanění. Příkladem daňové úspory je možnost snížení podnikatelského rizika prostřednictvím uplatnění ztráty v následujících letech jako položky odčitatelné od základu daně. Daně dále plní funkci stabilizační. V období konjunktury, kdy důchody i spotřeba rychle rostou, daně odčerpávají do veřejných rozpočtů vyšší díl, tím pomáhají předcházet přehřátí ekonomiky a zároveň vytvářet rezervu pro „horší časy“. V období stagnace naopak pomáhají ekonomiku nastartovat (Vančurová & Láchová, 2014, p. 11–13).

### 3.1. Pohled na existenci korporátní daně

V současné době je existence korporátní daně velmi diskutovaným tématem. Některé názory kritizují její opodstatnění, protože v konečném důsledku se zisk firem stane osobním důchodem fyzické osoby, která podrobí svůj příjem dani. V této souvislosti rozeznáváme dva přístupy, a to integralistický a absolutistický (Szarowská, 2011, p. 106, 107).

**Integralistický přístup** vychází ze skutečnosti, že všechny daně v konečné fázi platí jednotlivci a měření skutečného ekonomického zisku je velmi složité. Dle zmíněného přístupu působí daň z příjmů právnických osob negativně v oblasti výroby, neboť zvyšuje cenu finálních výrobků. Dále je nezbytné vzít v potaz problematiku převodu výsledku hospodaření na daňový základ, což zvyšuje administrativní zátěž a vede k distorzosti daní (Szarowská, 2011, p. 106–107).

**Absolutistický přístup** upřednostňují zastánci existence korporátní daně, kteří jsou toho názoru, že zejména velké firmy jsou právní jednotkou s vlastním rozhodováním. Tyto jednotky mají svoji zdanitelnou kapacitu a ovlivňují ekonomické procesy. Daň by tak mohla být brána i jako kompenzace za omezené ručení vlastníků firmy za své závazky, nicméně to by odporovalo požadavku neutrality zdanění. V souvislosti s principem prospěchu, kdy každý poplatník by měl přispívat v závislosti na užítku, který mu plyne z veřejného státu, je daň z příjmů právnických osob chápána jako platba za využívání veřejných služeb a infrastruktury na území, kde firma podniká. Díky existenci korporátní daně dochází ke zdanění zisků, které by případně mohly na úrovni zdanění fyzických osob uniknout předmětu daně, ať legální, či nelegální cestou (Szarowská, 2011, p. 106–107).

Nicméně se jedná o teoretické spory, existence korporátní daně má svá opodstatnění. Například umožňuje dříve dopravit daň z příjmů do veřejného rozpočtu. Je potřeba vzít v úvahu i specifické cíle právnické osoby, které mohou být odlišné od cílů jejich vlastníků. Tato daň má i své nevýhody. Daňové výnosy mají podstatné konjunkturální výkyvy, a proto v době ekonomické krize a jejích následků je výpadek výnosů daně z příjmů právnických osob nejvíce znatelný (Vančurová & Láchová, 2014, p. 90–91).

### 3.2. Jaký má vliv daňové zatížení na korporace?

Korporátní dani podléhá kapitál, který je v současné globalizované ekonomice značně pohyblivý. Zvýšená snaha o jeho zdanění nemusí mít za následek růst daňových výnosů, ale v této souvislosti lze pravděpodobně očekávat přesun kapitálu do jiného státu s lepšími podmínkami pro jeho zdanění. Státním opatřením proti této mobilizaci kapitálu je snižování daňového zatížení podnikových zisků (Vančurová & Láchová, 2014, p. 90–91). V tomto kontextu hovoříme o tzv. daňových rájích. Dle pravidel Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) jsou za daňové ráje považovány země, které nevybírají žádné daně (případně jen paušální poplatky) a nevyžadují od firem finanční výkazy. Dle odhadů OECD přicházejí vlády po celém světě každým rokem kvůli daňovým rájům na daňových příjmech o 100–240 miliard dolarů. Do daňových rájů firmy nemíří jen proto, aby ušetřily na daních, ale často je láká také stabilnější právní prostředí. Dle zveřejněného průzkumu charitativní organizace Oxfam se na pomyslné první příčce nejvýznamnějších daňových rájů umístily Bermudy, dále následovaly Kajmanské ostrovy. Nizozemsko, Švýcarsko či Irsko patří rovněž mezi patnáct nejvýznamnějších daňových rájů. Počet českých společností, které mají vlastníka se sídlem v daňovém ráji, dosáhl počtu 13 031 ke konci roku 2017 a zaznamenal meziroční pokles o 1,2 % (ČT24, 2016; Hospodářské noviny, 2016; České noviny, 2016; Bisnode, 2018).

### 3.3. Konstruktivní prvky daně

Konstruktivní prvky daně rozhodují o tom, v jaké míře na jednotlivé subjekty budou daně dopadat. Umožňují poskytnout odpověď na otázky – od koho a kdy se daně vyberou, jak moc bude odvod daní pro ekonomické subjekty a sociální skupiny zatěžující. Stanovení daně je složitou oblastí, a proto je potřeba posuzovat všechny prvky a jejich vzájemné vazby (Vančurová & Láchová, 2014, p. 13–14).

Mezi konstrukční prvky daně můžeme zařadit:

- daňový subjekt,
- předmět daně,
- základ daně a zdaňovací období,
- osvobození od daně,
- odpočty od základu daně,
- sazbu daně,
- slevy na dani
- a platbu daně.

### 3.3.1. Daňový subjekt

Za daňový subjekt je považována osoba, která je povinna strpět, odvádět nebo platit daň. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v § 20 odst. 1, definuje daňový subjekt jako osobu, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osobu, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce. Poplatník se odlišuje od plátce tím, že je nositelem daňového břemene a zpravidla je povinen sám daň platit (Vančurová & Láchová, 2014, p. 14–15).

Dle § 17 zákona o daních z příjmů (dále ZDP) je poplatníkem daně z příjmů právnických osob:

- a) „*právnická osoba,*
- b) *organizační složka státu,*
- c) *podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy a další.“*

Poplatníci daně z příjmů jsou určeni dle dvou charakteristik, na základě síla nebo místa vedení společnosti a dle účelu, pro který byla společnost zřízena nebo založena. Mezinárodně respektované pravidlo zdanění příjmu ve státě, v němž příjem vznikl (stát zdroje příjmu), a dále ve státě, kde je poplatník usídlen, nám rozděluje poplatníky na daňové rezidenty a nerezidenty. **Daňový rezident** má neomezenou daňovou povinnost. Daním podléhají jak příjmy ze zdroje České republiky, tak příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Poplatník je **daňovým nerezidentem**, pokud nemá na území ČR své sídlo. Daňová povinnost je pouze omezena na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (Vančurová & Láchová, 2014, p. 92; ZDP, § 17). Druhé kritérium rozlišuje poplatníky jako podnikatelské a nepodnikatelské subjekty. Podnikatelské subjekty byly na rozdíl od nepodnikatelských založeny za účelem podnikání a právě jejich příjmy jsou předmětem daně. Nepodnikatelské subjekty neboli dle nové právní terminologie zavedené od roku 2014 – veřejně prospěšní poplatníci jsou osoby, jejichž hlavní činností není

podnikání, a proto jsou jejich příjmy zdaněny pouze v omezené míře. Bližší specifikace veřejně prospěšných poplatníků je uvedena v § 17a ZDP (Vančurová & Láchová, 2014, p. 93).

### **3.3.2. Předmět daně**

Ustanovení ZDP v § 18 vymezuje jeden z obligatorních daňových prvků – objekt (předmět) daně. Předmět daně je vymezen jako obecná hospodářská skutečnost neboli jedná se o příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Určení daňového objektu je základním stavebním kamenem pro stanovení daňového základu, ze kterého se daň vyměřuje. Příjem může mít i nepeněžní charakter, jak vyplynulo z rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) ČR, 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006-70. Příkladem může být situace, kdy osoba užívá nemovitost bez právního důvodu, neplatí nájem, v této souvislosti jí plyne nepeněžní příjem, který odpovídá běžné výši nájemného a je předmětem daně (Pelech & Pelc, 2016, p. 274–275).

### **3.3.3. Základ daně**

Dle § 23 ZDP je základem daně rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, jež nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Vzniklý rozdíl se upraví dle platných ustanovení ZDP (Pelech & Pelc, 2016, p. 363).

### **3.3.4. Zdaňovací období**

Dle § 21a ZDP zdaňovacím obdobím může být:

- a) *„kalendářní rok, hospodářský rok,*
- b) *období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými nebo*
- c) *účetní období, pokud je toto účetní období delší než 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců.“*

Pokud se účetní jednotka rozhodne využít hospodářský rok za své zdaňovací období, musí tak učinit oznámením svému místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo před koncem běžného

účetního období, a to podle toho, který z termínů nastane dříve. V opačném případě účetní období nebude změněno. Obdobným způsobem postupují účetní jednotky při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok (Dvořáková a kol., 2016, p. 20–21).

### 3.3.5. Osvobození od daně

Osvobození od daně je předmětem právních úprav § 19 a § 19b ZDP. Bližší pohled na osvobozené příjmy poskytne 4. kapitola diplomové práce.

### 3.3.6. Odpočty od základu daně

Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. v ustanovení § 34 vymezuje pro právnické osoby položky odčitatelné od základu daně. Ze schématu č. 1 je patrné, že odpočty od daňového základu mají svůj pevný řád, proto v následujícím textu bude tato logika dodržena (Vančurová & Láchová, 2014, p. 137).

Schéma 1: Výpočet daně z příjmů právnických osob

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM	
- / +	Úpravy výsledku hospodaření
=	<b>Základ daně</b>
-	odpočty:
	daňová ztráta (§ 34 ZDP)
	výdaje na výzkum a vývoj (§ 34a – 34e ZDP)
	odpočet na podporu odborného vzdělávání (§ 34f – 34h ZDP)
=	<i>mezisoučet</i>
-	dary na veřejně prospěšné účely – max. do výše 10 % mezisoučtu (§ 20 odst. 8 ZDP)
=	<b>Základ daně snížený o odpočty zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů (§ 20 odst. 11 ZDP)</b>
x	sazba daně (§ 21 ZDP)
=	<b>Daň 19 %</b>
-	slevy:
	sleva na zaměstnance se zdravotním postižením (§ 35 ZDP)
=	<b>Výsledná daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob</b>

Zdroj: Müllerová & Šindelář, 2016, p. 65

V první řadě je možné od základu daně odečíst **daňovou ztrátu**, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období, a to nejdéle v rozmezí pěti let, jež následují bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Výše uplatnění je na rozhodnutí poplatníka, lze ji využít v plné výši v jednom zdaňovacím období nebo po částech, pokud se daňový subjekt rozhodne o optimalizaci daně ve střednědobém období (Vančurová & Láchová, 2014, p. 137–138). V tomto ohledu je daňový subjekt limitován výší svého základu daně, takže si nejvíce může odečíst tolik, aby jeho daňový základ činil 0 Kč (Pelech & Pelc, 2016, 588).

Druhým odpočtem je **odpočet výdajů na výzkum a vývoj**. Aby mohl být daný odpočet využit, musí se jednat o výdaje specifikované ZDP a skutečně vynaložené v daném období, přičemž na ně nesmí být ani zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. Určit, které výdaje budou předmětem odpočtu projektu výzkumu a vývoje, je nelehký úkol, pro zvýšení právní jistoty může poplatník požádat správce daně o závazné posouzení (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 65). Sazba odpočtu je uvedena v tabulce č. 1 spolu s podmínkami jejího využití (Vančurová & Láchová, 2014, p. 138).

Tabulka 1: Sazba odpočtu na projekty výzkumu a vývoje

Druh výměry	Sazba	Podmínky
<b>Základní výměra</b>	100 %	do výše, ve které výdaje na výzkum a vývoj běžného zdaňovacího období dosáhnou stejných výdajů jako za minulé zdaňovací období.
<b>Zvýšená výměra</b>	110 %	výdajů na výzkum a vývoj, které převýšily tyto výdaje za předešlé zdaňovací období.

Zdroj: Vančurová & Láchová, 2014, p. 138

Třetím odpočtem, který byl zaveden teprve v roce 2014, je **odpočet na podporu odborného vzdělávání**, jehož primárním cílem je prohloubit spolupráci škol (SŠ, VOŠ, VŠ) a zaměstnavatelů v daném oboru. Za odborné vzdělávání se dle ZDP považuje praktické vyučování u středních škol, odborná práce u vyšších odborných škol nebo část akreditovaného studijního programu realizovaná na pracovišti zaměstnavatele daného oboru u vysokých škol. Podmínkou je uzavření smlouvy mezi školou a subjektem, který má dostatečné oprávnění v daném oboru (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 65). Odpočet se skládá ze dvou částí:

- *odpočet na pořízení majetku na odborné vzdělávání a*

Pro uplatnění daného odpočtu jsou kladeny požadavky ZDP na způsob pořízení majetku, druh, vstupní cenu a vlastnictví věci. Hodnota odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání závisí na míře jeho využití pro tyto účely a zároveň nesmí být vyšší než součin 5 000 Kč a počtu hodin vyučování či praxe. Základem výpočtu je vstupní cena (vstupní cena evidovaná u pronajímatele u finančního leasingu). Sazba odpočtu je diferencovaná a odvíjí se od podílu využití majetku pro odborné vzdělávání ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích, jak je uvedeno v tabulce č. 2 (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 65; Vančurová & Láchová, 2014, p. 140).

Tabulka 2: Sazba odpočtu na podporu odborného vzdělávání

Druh výměry	Sazba	Podmínky
Zvýšená	110 %	více než 50 % doby provozu majetku
Snížená	50 %	30–50 % doby provozu majetku

Zdroj: Vančurová & Láchová, 2014, p. 140

- *odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání.*

Výše odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání je omezena hranicí, která je dána součinem 200 Kč a počtem odučených hodin na pracovišti poplatníka a počtem studentů (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 65).

V případě, že by nebylo možné odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje nebo odpočtu na podporu odborného vzdělávání odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, lze odpočet provést nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikl (Vančurová & Láchová, 2014, p. 141).

Posledním typem odpočtu, se kterým se lze u podnikatelské právnické osoby setkat, je **odpočet na bezúplatná plnění** na veřejně prospěšné účely, které jsou vymezeny v § 20 odst. 8 ZDP. Bezúplatná plnění lze poskytnout právnickým osobám, obcím, krajům a v několika případech i fyzickým osobám. U právnických osob je minimální hranice stanovena pro veškerá poskytnutá plnění jednomu oprávněnému subjektu v absolutní částce 2 000 Kč. Horní mez je hodnotou, která odpovídá 10 % základu daně sníženému o předešlé odpočty (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 65; Vančurová & Láchová, 2014, p. 142).

V případě, kdy 10% snížení základu daně činí méně než 2 000 Kč, bude pro splnění podmínky minimální hodnoty daru 2 000 Kč odpočítána pouze částka, která představuje 10 % základu daně. Hodnota daru může být odečtena pouze v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo bezúplatné plnění prokazatelně poskytnuto. Prokázání je dárce povinen doložit dokladem, ze kterého musí být zřejmé následující: příjemce, hodnota, předmět, účel a datum poskytnutí (Pelech & Pelc, 2016, p. 315).

### 3.3.7. Sazba daně

Sazba daně představuje podíl daně připadající na daňový základ. V případě sazby daně z příjmů právnických osob je její charakter lineární, což značí skutečnost, kdy výše procenta nereaguje na pohyb daňového základu. Jedním z důvodů lineární sazby je snaha o omezení daňových úniků dělením společností a tím snižování daňového základu (Pelech & Pelc, 2016, p. 321).

Od roku 2010 je již využívána dosavadní sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 19 % (Vančurová & Láchová, 2014, p. 143). Dále se můžeme setkat i se sazbou nižší, tj. sazba 5 %, která se aplikuje pro základní investiční fond. Nulová sazba je určena pro instituce penzijního připojištění a pro fondy penzijních společností (s výjimkou penzijní společnosti obhospodařující fondy obdobné fondům penzijního pojištění) (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 66).

### 3.3.8. Slevy na dani

Vypočtenou daň lze následně snížit o **slevu na dani za zaměstnance se zdravotním postižením**. Pro výpočet slev je rozhodný průměrný přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením, který se stanoví za každou skupinu zaměstnanců jako podíl celkového počtu hodin a celkového ročního fondu pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance pracujícího plnou pracovní dobu stanovenou zvláštními právními předpisy. Vypočtený podíl je dle ZDP zaokrouhlován na dvě desetinná místa (ČR, 2018; ZDP, § 35). Výše slevy je diferencovaná dle stupně zdravotního postižení. Dle § 35 ZDP se daň za zdaňovací období snižuje o částku 18 000 Kč (resp. 60 000 Kč) za každého zaměstnance se zdravotním postižením (resp. s těžším zdravotním postižením) a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo.



Kromě slevy na zaměstnance dále existuje sleva pro poplatníky, kterým byl poskytnut **příslib investiční pobídky**. Držitelem této pobídky bývají často zahraniční investoři (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 66).

### 3.3.9. Platba daně

Pokud daňový poplatník dospěl ke konečné výši daně z příjmů právnických osob, je povinen tuto částku odvést místně a věcně příslušnému finančnímu úřadu. S touto činností je spojena povinnost poplatníka (právnické osoby) podat daňové přiznání, a to nejpozději 3 měsíce po skončení zdaňovacího období. Splní-li společnost podmínky povinného auditu nebo je-li daňové přiznání podáváno zplnomocněným daňovým poradcem, potom je lhůta prodloužena na 6 měsíců po skončení zdaňovacího období<sup>4</sup>. Je-li zdaňovacím obdobím kalendářní rok, daňové přiznání se podává do 1. dubna, resp. 1. července. Poslední den lhůty je současně dnem splatnosti daně (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 66).

Vypočtená částka daně není vždy odvedena v plné výši. Dochází k zápočtu daňové povinnosti a záloh zaplacených v průběhu zdaňovacího období. V této chvíli je určující částka poslední známé daňové povinnosti (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 66). Výše a splatnost záloh na daň z příjmů právnických osob jsou uvedeny v následující tabulce č. 3.

Tabulka 3: Výše a splatnost záloh na DPPO dle § 38a ZDP

Poslední známá daňová povinnost (DP)	Výše zálohy	Splatnost jednotlivých záloh
$DP \leq 30\,000\text{ Kč}$	0	bez záloh
$30\,000\text{ Kč} < DP \leq 150\,000\text{ Kč}$	40 % z DP	pololetní zálohy 15. den 6. měsíce zdaňovacího období 15. den 12. měsíce zdaňovacího období
$DP > 150\,000\text{ Kč}$	1/4 z DP	čtvrtletní zálohy 15. den 3. měsíce zdaňovacího období 15. den 6. měsíce zdaňovacího období 15. den 9. měsíce zdaňovacího období 15. den 12. měsíce zdaňovacího období

Zdroj: Müllerová & Šindelář, 2016, p. 66

<sup>4</sup> Aby daňový subjekt mohl využít prodloužené lhůty díky daňovému poradci, musí být plná moc podána správci daně v době do 3 měsíců po konci zdaňovacího období (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 66).

## 4. Úprava výsledku hospodaření na základ daně

V následujícím textu budou uvedeny jednotlivé kroky, které naznačují způsob modelace výsledku hospodaření na daňový základ, jenž je výchozí hodnotou pro výpočet daňové povinnosti. Uvedené poznatky budou na konci kapitoly shrnuty do schématu, který ucelí pohled na danou problematiku včetně odkazu na související právní úpravu obsaženou v zákoně o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Pro výpočet daně z příjmů právnických osob je v první řadě nezbytné určit výsledek hospodaření. Výsledek hospodaření účtujícího poplatníka vychází z účetních transakcí a je stanoven jako rozdíl výnosů (účtová třída 6) a nákladů (účtová třída 5). Důležité je zohlednit požadavky kladené ZDP dle § 23 (2) a očistit jeho hodnotu o vlivy Mezinárodních účetních standardů (IFRS) a účtové skupiny 59 – Daň z příjmů (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 62). Účetnictví a daňová pravidla v tomto ohledu sledují rozdílné cíle, proto není možné výsledek hospodaření zjištěný podle zákona o účetnictví považovat za základ daně. Základní úlohou účetnictví je zobrazení věrného a poctivého obrazu skutečnosti o stavu podnikání poplatníka, zatímco daňová pravidla mají jasný cíl – vybrat daň<sup>5</sup> (Dvořáková a kol., 2016, p. 72). Pokud jsme dospěli k výsledku hospodaření před zdaněním, můžeme přikročit k jeho modelaci na základ daně z příjmů právnických osob. Nejprve odečteme **příjmy vyňaté z předmětu daně**, neboť ne všechny příjmy podléhají zdanění. Příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou vymezeny v § 18 odst. 2 ZDP. Jedná se například o:

- příjmy získané nabytím akcií,
- příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění či smírného urovnání záležitosti přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit (ZDP, § 18).

V konečném důsledku lze konstatovat, že tyto příjmy jsou pro běžnou obchodní korporaci téměř nedosažitelné (Vančurová & Láchová, 2014, p. 95).

V druhém kroku je nutné odečíst od výsledku hospodaření položky, které reprezentují **příjmy osvobozené od daně**. Daňový subjekt nemá povinnost ani není oprávněn tyto příjmy zahrnout do daňového základu. Na druhé straně není možné k osvobozeným

---

<sup>5</sup> Jednou z pomůcek pro správné stanovení výše daně z příjmů právnických osob je samotný formulář daňového priznání a poučení k jeho vyplnění. Jedná se o důležitý nástroj, který daňové subjekty navádí při transformaci výsledku hospodaření na základ daně (Pilařová, 2016, p. 34).

položkám uplatnit položky související, které by umožňovaly snížit základ daně (daň). Vzhledem k této skutečnosti se osvobození od daně může obrátit proti daňovému subjektu. V daných případech je možné optimalizovat dopad daně a vzdát se osvobození. Osvobození od daně může nabývat různých forem, nejčastěji se jedná o osvobození úplné, dále se můžeme setkat s osvobozením částečným či podmíněným (Vančurová & Láchová, 2014, p. 19). Podrobný výčet osvobozených příjmů je předmětem ustanovení § 19 a § 19b ZDP, nicméně pro klasické podnikatelské subjekty jich nalezneme pouze několik. Mezi osvobozené příjmy od daně z příjmů právnických osob řadíme především:

- *„členské příspěvky přijaté zájmovými sdruženími, profesními komorami, spolky, odborovými organizacemi či politickými stranami a hnutími, výnosy kostelních sbírek;*
- *příjmy z úroků z přeplatků na dani zaviněných správcem daně či orgánem správy sociálního zabezpečení;*
- *příjmy z podílů na zisku vyplácené dceřinou společností (daňovým rezidentem jiného členského státu EU) mateřské společnosti (rezident v ČR) aj.“*

Další skupinou příjmů snižujících základ daně jsou příjmy **nezahrnované do základu daně**, jež jsou stanoveny pro obě přímé daně společně. V této souvislosti se jedná o příjmy, které již byly zdaněny u téhož poplatníka daní z příjmů, nebo o příjmy tvořící tzv. samostatný základ daně. Do této skupiny můžeme zařadit příjmy z podílů na zisku společníků spol. s r. o. a družstev nebo příjmy z vypořádacích podílů na likvidačním zůstatku, které podléhají 15% srážkové dani u zdroje. Do základu daně dále nezahrnujeme částky zaúčtované do výnosů, pokud souvisejí s náklady, které nebyly v předchozích zdaňovacích obdobích uznány za daňově účinné nebo byly vynaloženy na vyňatý či osvobozený příjem. Zde platí, že tyto příjmy se nezahrnují maximálně do výše neuznaných nákladů (ZDP, § 23 odst. 4 písm. e) a g); Müllerová & Šindelář, 2016, p. 63).

Výsledek hospodaření lze dále snížit o **částky nesprávně zvyšující příjmy**. Příkladem mohou být přijaté zálohy, které jsou nesprávně zaúčtovány na výnosovém účtu místo účtu závazkového dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) ZDP. Na druhé straně se daňový subjekt může setkat s položkami, o které je nutné navýšit výsledek hospodaření pro správné stanovení základu daně, neboť tyto částky **neoprávněně zkracují příjmy**. Jedná se například o nezaúčtované nepeněžní výnosy, jak vyplývá z právní úpravy obsažené v § 23 odst. 3 písm. a) ZDP (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 63).

Doposud jsme se zabývali otázkou vlivu příjmů (výnosů) na tvorbu základu daně, nyní přejdeme na druhou stranu mince. Mezi **nákladovými položkami** ovlivňujícími tvorbu základu daně lze uvést:

- náklady související s hmotným a nehmotným majetkem (odpisy, zůstatková cena majetku, technické zhodnocení),
- náklady spojené s tvorbou a rozpuštěním rezerv,
- náklady spojené s tvorbou a rozpuštěním opravených položek,
- náklady související s finančním majetkem,
- náklady související s finančním leasingem,
- náklady související se zaměstnanci,
- náklady související s provozem motorového vozidla,
- náklady související s daněmi,
- náklady na reprezentaci,
- manka a škody,
- pokuty a penále (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 64).

Výše uvedené položky mají z různých důvodů vliv na stanovení výše základu daně. Některé jsou již ze své podstaty absolutně daňově neuznatelné (náklady na reprezentaci), jiné jsou daňově uznatelné pouze za splnění určitých podmínek (například daňová uznatelnost smluvních pokut je vázána na úhradu) nebo do určité výše (např. manka a škody do výše náhrad s nimi souvisejících). Vždy je důležité pamatovat na pravidlo zvýšení výsledku hospodaření o daňově neuznatelnou část nákladů pro stanovení základu daně. Naopak o daňově uznatelnou část nákladů není třeba výsledek hospodaření dále upravovat (Müllerová & Šindelář, 2016, p. 64). Nicméně si nyní připomene základní podmínky, které musí účetní náklad splnit, aby mohl být postaven na roveň daňového nákladu. Obecné pravidlo pro uplatňování daňově účinných nákladů je obsaženo v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Daňové náklady jsou definovány jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud výdaje splňují uvedené podmínky, je možné jejich prokazatelnou hodnotu odečíst. Naopak náklady, které nelze uznat za da-

ňově účinné, jsou vymezeny v § 25 odst. 1 ZDP. Níže budou rozvedeny jednotlivé požadavky daňové uznatelnosti dané zákonem o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. (Hnátek, 2017, p. 90):

- *Náklad souvisí s dosahovanými příjmy.* Pro daný náklad musí být zajištěna bezprostřední souvislost s příslušnými výnosy (Hnátek, 2017, p. 90).
- *Náklad je potřebný pro dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.* Mezi náklady, které tyto podmínky absolutně nesplňují, primárně řadíme bezúplatná plnění nebo náklady na reprezentaci (Vančurová & Láchová, 2014, p. 96–97).
- *Účetní náklad je uznatelný pouze v limitované výši.* V určitých případech ZDP stanovuje mezní hodnotu daňové účinnosti uplatňované položky. Limit daňové uznatelnosti může ovlivnit i sám poplatník ve vnitropodnikovém předpisu. Příkladem mohou být technologické úbytky zásob, nicméně podmínkou je řádné odůvodnění stanovené částky podložené kalkulací (Vančurová & Láchová, 2014, p. 96–97).
- *Náklad musí být dostatečně prokazatelný.* Důkazní břemeno je na straně poplatníka, a proto na důkazní prostředky je nezbytné myslet již v době vzniku. Lze doporučit archivaci souvisejících smluv, účetních dokladů, výpisů z bankovního účtu apod. (Vančurová & Láchová, 2014, p. 96–97; Hnátek, 2017, p. 90).
- *Uplatnění určitých druhů nákladů v základu daně je vázáno na splnění dalších podmínek.* Podmínka zaplacení pro uznání účetního nákladu se týká například daně z nemovitých věcí, smluvních pokut, penále a úroků z prodlení. Komplikovanější je situace u pojistného na sociální pojištění zaměstnanců (Vančurová & Láchová, 2014, p. 96–97).

Po provedení všech výše uvedených úprav výsledku hospodaření a dodržení podmínek daňové uznatelnosti získáme základ daně z příjmů právnických osob, který je odrazovým můstkem pro vyčíslení daňové povinnosti. Schéma č. 2 shrnuje dosavadní informace a oblasti úprav.

Schéma 2. Úprava výsledku hospodaření pro zjištění základu daně

<i>Účetní výsledek hospodaření před zdaněním</i>		<i>právní úprava v ZDP</i>
-	příjmy vyňaté z předmětu daně	§ 18 odst. 2
-	osvobozené příjmy	§ 19, § 19b
-	příjmy nezahrnované do základu daně, včetně samostatných ZD	§ 23 (4)
-	částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy	§ 23 (3) písm. c)
-	částky SZ a ZP uhrazené po 31. lednu, které v předešlém ZO zvyšovaly VH dle § 23 (3) písm. a) bodu 5	§ 23 (2) písm. b)
-	rozdíl, o který daňové odpisy DHM, DNM převyšují účetní odpisy	§ 24 (2) písm. a)
-	rozdíl, o který daňová ZC DHM, DNM převyšuje účetní ZC	§ 24 (2) písm. b)
+	částky neoprávněně zkracující příjmy	§ 23 (3) písm. a)
+	účetní náklady, které nejsou daňovými náklady	§ 25
+	výdaje uplatněné dle § 24 v případě porušení zákonných podmínek	§ 24
+	částky SZ a ZP sražené, avšak neuhrazené do 31. ledna	§ 23 (3) písm. a)
+	rozdíl, o který účetní odpisy DHM, DNM převyšují daňové odpisy	§ 24 (2) písm. a)
+	rozdíl, o který účetní ZC DHM, DNM převyšuje daňovou ZC	§ 24 (2) písm. b)
+	částka závazků po splatnosti více než 30 měsíců	§ 23 (3) písm. a)
-/+	vyloučení zaúčtovaných položek, které jsou uznatelné jen tehdy, jsou-li zaplacené, dojde-li k jejich zaplacení v jiném ZO, než ve kterém ovlivnily VH	§ 23 (3), písm. b) § 24 (2), písm. zi)
-/+	očištění o rezervy a OP, které nejsou daňově uznatelné	§ 23 (3) písm. a) § 25 (1) písm. v)
-/+	další položky upravující výsledek hospodaření	§ 23, § 24, § 25
=	<b>ZÁKLAD DANĚ</b>	

Zdroj: vlastní zpracování dle ZDP

## 5. Daňová optimalizace

Každý daňový subjekt má právo optimalizovat svou daňovou povinnost jejím snížením na minimální úroveň, aniž by docházelo ke střetu se zákonem (Klimešová, 2014, p. 56). Nicméně v právních předpisech se s pojmy daňová optimalizace nebo daňové plánování přímo neseškáváme. Pokud zavítáme do oblasti soudní judikatury, nalezneme například vymezení daňového plánování, které je označeno za „situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy připadajících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něj daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup.“ Protipólem je protiprávní jednání daňového subjektu, kdy jediným smyslem činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění (NSS, čj. 1 Afs 35/2007-108).

### 5.1. Metody daňové optimalizace

V anglické literatuře se můžeme setkat s pojmy *Tax avoidance* a *Tax evasion*. Rozdíl mezi těmito termíny je v legálnosti při vyhýbání se placení daní. **Tax avoidance** zahrnuje legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně neboli k tzv. efektivní daňové optimalizaci. Dochází k daňové úspoře na prvním stupni daňové optimalizace. Jako prostředek daňové optimalizace využívá daňový poplatník všechna dostupná zákonná ustanovení, a to včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev, které vláda přímo zamýšlela a domyslela jejich dopady. Na druhé straně optimalizace daně může být i výsledkem pochybení legislativců, kdy díky směsici nepřehledných ustanovení využívá daňový poplatník mezery v daňových zákonech a souvisejících předpisech. Druhým stupněm daňové optimalizace se tedy stává snaha poplatníka vyhnout se dani. Toto jednání není v rozporu se zákonem ve smyslu trestního jednání, ačkoliv může být považováno za asociální či společensky nepřijatelné (Klimešová, 2014, p. 47–55, Vančurová, 2016, p. 42). Nyní se dostáváme do nelegální roviny. **Tax evasion** – podvod, daňový únik je spojený s postihem daňového poplatníka. Jeho následky se odvíjí od rozsahu nebo výše zkrácení daně a prokázání úmyslu. Pokud není prokázán úmysl, finanční úřad doměří daň včetně penále a úroků. Některé daňové úniky mohou plynout i z neúplné informovanosti, nedbalosti či neopatrnosti (Klimešová, 2014, p. 47–48, Vančurová, 2016, p. 42). Úmyslný daňový únik může být považován za trestný čin. Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je obsažena v ustanovení § 240–243 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, a to pokud předmětem bude škola v rozsahu větším než 50 000 Kč.

Mezi zákonným a nezákonným postupem však nejsou pevně dané mantinely, ale přechod je postupný. Proto je rozlišování zákonného a nezákonného postupu v oblasti zdaňování, a to především v oblasti mezinárodního zdanění zisků z podnikání, velmi relativní (Klimešová, 2014, p. 56). V této souvislosti bychom měli upozornit na daňové ráje a s nimi související rozmístění příjmů poplatníka do rozličných jednotek, které jsou následně zdaněny v různých režimech. Tuto činnost lze označit za mezinárodní daňové plánování. Využití daňových rájů a zemí s preferenčním daňovým režimem může být za splnění podmínky reálného provádění podnikatelské činnosti naprosto legální aktivitou v rámci zákona a nemusí nutně představovat daňový únik. (Klimešová, 2014, p. 175–176).

## 5.2. Oblasti legální daňové optimalizace

V následující části této kapitoly budou detailněji přiblíženy nejčastější položky nákladů a výnosů, jejichž daňová uznatelnost či neuznatelnost má vliv na výši výsledku hospodaření. Tyto položky následně modelují výsledek hospodaření do podoby základu daně z příjmů právnických osob a svojí výší se tak podílejí na daňovém zatížení poplatníka. Vzhledem k tenké hranici mezi daňovou optimalizací a daňovým únikem je nezbytná detailní znalost daňových předpisů, judikatury a výhodou je i povědomí o plánovaných změnách v daňových předpisech v nadcházejících letech.

### 5.2.1 Odpisování dlouhodobého majetku

#### *Hmotný a nehmotný majetek*

Příjmy z nakládání s majetkem jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, pro uplatňování nákladů platí celá řada pravidel. Výdaje související s pořízením majetku mají pro daňový subjekt zásadní význam. Jedná se o vysoké, často jednorázové výdaje, které nelze zahrnout do jednoho období, protože ovlivňují výsledek hospodaření po řadu let (Vančurová & Láchová, 2014, p. 103). Před uvedením problematiky odpisů majetku bude v prvním kroku vymezena definice majetku, která je z pohledu účetnictví a daní odlišná. Dle § 26 ZDP je majetek členěn na hmotný a nehmotný. Do hmotného majetku zahrnujeme zejména:

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč a provozně-technickou funkcí delší než 1 rok,



- dále budovy, domy, stavby<sup>6</sup>, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč a jiný hmotný majetek dle odst. 3 § 26 ZDP.

Vedle hmotného majetku ZDP klasifikuje nehmotný majetek. Dle ustanovení § 32a ZPD se jedná o nehmotný majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč, pokud byl nabyt úplatně, vkladem, přeměnou, darováním, zdaněním nebo byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování a jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok. Dle účetních předpisů je majetek vymezen na dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek. Dlouhodobý majetek zahrnuje i položky, které nejsou součástí odpisů (např. pozemky), nebo položky, které nejsou v ZDP upraveny (drobný majetek), a proto výše jejich odpisů nelze považovat za daňově uznatelný náklad (Vančurová & Láchová, 2014, p. 104–105).

### ***Vstupní cena***

Pro stanovení výše odpisů je potřeba určit základnu neboli cenu, z níž se bude majetek odpisovat. Poplatník majetek odpisuje ze vstupní ceny, kterou se rozumí:

- pořizovací cena, pokud byl majetek nabyt úplatně,
- vlastní náklady, pokud byl majetek pořízen ve vlastní režii,
- reprodukční pořizovací cena v ostatních případech a
- v případě nabytí majetku bezúplatně je cena určena zvláštním právním předpisem o oceňování majetku (Dvořáková a kol., 2016, p. 122).

Hmotný majetek je odpisován do výše vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny, došlo-li k technickému zhodnocení. Vstupní cena se dále snižuje o poskytnuté dotace, příspěvky a granty z veřejných rozpočtů včetně grantů plynoucích od Evropské unie, které daňový subjekt využil k pořízení daného majetku (Vančurová & Láchová, 2014, p. 106–107; ZDP, § 29).

---

<sup>6</sup> Výjimky z této definice pro určení hmotného majetku jsou předmětem ustanovení ZDP § 26 (2) písm. c). Zejména se jedná o provozní důlní díly, drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa a některá oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti.

## **Odpisy**

Přejdeme-li k oblasti odpisování majetku, je důležité si uvědomit existenci rozdílu účetního a daňového hlediska. **Účetní odpisy** představují trvalé snížení současné účetní hodnoty majetku v důsledku jeho opotřebení. Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., (ZoÚ) dle § 26 odst. 6, ukládá účetním jednotkám povinnost sestavit individuální odpisový plán, který slouží k postupnému rozložení pořizovací ceny majetku do nákladů společnosti. Průběh používání majetku může být vyjádřen ve vazbě na čas nebo na výkony (PVZÚ<sup>7</sup>, § 56). Naproti tomu **daňové odpisy** upravené v § 26–33 ZDP zohledňují určité fiskální hledisko. Představují částky, o které může daňový poplatník snížit základ daně (Dvořáková a kol., 2016, p. 120).

O daňových odpisech účetní jednotka neúčtuje, jejich hodnota slouží k určení základu daně. Účetní jednotky by měly rozlišovat mezi hodnotou účetních a daňových odpisů a podle výše rozdílu by měly upravovat výsledek hospodaření. Převyšují-li nedaňové účetní odpisy svojí hodnotou daňové odpisy, musí účetní jednotka zvýšit o patřičný rozdíl výsledek hospodaření, v opačném případě bude výsledek hospodaření snížen (Dvořáková a kol., 2016, p. 120).

Odpisování je dle § 26 odst. 5 ZDP možné zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklého užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Hmotný majetek obecně odepisuje pouze jeden poplatník, který je jeho vlastníkem<sup>8</sup>, a majetek využívá k zajištění zdanitelných příjmů. Přesnější vymezení je právní vlastník nikoliv ekonomický, z toho důvodu je potřeba brát zřetel na okamžik přechodu vlastnického práva po zaplacení závazku (ZDP, § 26–28; Pilařová, 2016, p. 125; Dvořáková a kol., 2016, p. 121).

Daňové odpisy v základu daně jsou právem nikoliv povinností daňového poplatníka, jak vyplývá z § 26 odst. 8 ZDP. Počátek odpisování může být odložen až do následujících let pořízení. Odpisování je možné přerušit, nicméně při pokračování je nutné postupovat tak, jako by přerušeni nenastalo, a současně musí platit podmínka, že v době přerušeni neuplatní poplatník výdaje paušální částkou podle § 7 nebo

---

<sup>7</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení ZoÚ, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, dále jako PVZÚ.

<sup>8</sup> Existují ale i výjimky z tohoto pravidla, která jsou uvedena v § 28 odst. 2 až 5 ZDP. Jedná se například o oblast odpisování technického zhodnocení na pronajatém majetku nájemcem.

§ 9 ZDP. Prerušeni odpisování<sup>9</sup> a tím neuplatnění daňového výdaje je poplatníky často využíváno v případě vykázání daňové ztráty, nebo pokud vykázáný základ daně je tak nízký, že již není prostor pro využití odčitatelných položek od základu daně, případně slev na dani, které nelze na rozdíl od odpisů převést do následujících let (ZDP, § 26–28; Hnátek & Zámek, 2017, p. 42).

### ***Daňové odpisy hmotného majetku***

Daňové odpisy mohou být stanoveny na roční nebo měsíční bázi, přičemž pro každý typ platí určité charakteristiky. U hmotného majetku se nejčastěji využívají standardní neboli roční odpisy (Vančurová & Láchová, 2014, p. 109, 112). Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. V některých případech není daňový subjekt oprávněn uplatnit odpis v plné výši, ale pouze jeho polovinu. Toto pravidlo platí především u hmotného majetku evidovaného u poplatníka na začátku zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období k jeho vyřazení, ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné činnosti, další případy jsou uvedeny v § 26 odst. 7 ZDP.

Mezi daňové odpisy hmotného majetku řadíme odpisy:

- a) „*rovnoměrné (ZDP § 31),*
- b) *zrychlené (ZDP § 32),*
- c) *časové (ZDP § 30 odst. 4 a 6 pouze pro stanovený druh majetku) včetně mimořádných odpisů (ZDP § 30a) a odpisů fotovoltaických zařízení (ZDP § 30b) a*
- d) *výkonové (ZDP § 30 odst. 5 – pouze pro stanovený druh majetku) (Kout & Libal, 2015, p. 12).“*

Rovnoměrné a zrychlené odpisy jsou považovány za dvě základní metody odpisování hmotného majetku upravené ZDP. Pro každý nově pořízený majetek si poplatník může vybrat jednu z metod, přičemž zvolený způsob již nelze změnit. Výjimkou jsou případy, kdy subjekt musí pokračovat v odpisování, které započal předchozí odpisovatel<sup>10</sup>(Dvořáková a kol., 2016, p. 122). Před stanovením odpisů podle uvedených metod je

---

<sup>9</sup> Prerušeni daňových odpisů nemá žádný vliv na odpisy účetní, které není možné přerušit (Pilařová, 2016, p. 120).

<sup>10</sup> Tyto situace upravuje § 30 odst. 10 ZDP. V odpisování musí pokračovat právní nástupce poplatníka a nástupnická obchodní korporace, dále poplatník u hmotného majetku nabytého vkladem tichého společníka s bydlištěm/sídlem na území ČR, byl-li majetek součástí obchodního majetku atd. (Hnátek & Zámek, 2017, p. 45).

nutné zařadit hmotný majetek do jedné z odpisových skupin uvedené v příloze č. 1 ZDP. Ustanovení § 30 ZDP definuje pro danou odpisovou skupinu minimální dobu odpisování (Pilařová, 2016, p. 119).

Metoda **rovnoměrných odpisů** je upravena § 31 ZDP. Jak z názvu vyplývá, vstupní cena je do základu daně přenesena stejnou rychlostí s výjimkou prvního roku. Výhodou je jednoduchost, nicméně tato metoda nerespektuje fakt vyšší frekvence využívání majetku v prvních letech používání. ZDP pro každou odpisovou sazbu stanoví tři sazby: sazbu v prvním roce odpisování, která se využije pouze jednou, sazbu pro další roky odpisování a sazbu pro zvýšenou vstupní cenu, která se použije u majetku s provedeným technickým zhodnocením (Vančurová & Láchová, 2014, p. 114; Hnátek & Zámek, 2017, p. 47).

Vzorec 1 – výpočet rovnoměrného odpisu hmotného majetku

$$O_1 = VC \times ROS_1 / 100$$

$$O_{1+n} = VC \times ROS_{1+n} / 100$$

$$O_{\uparrow VC} = VC \times ROS_{\uparrow VC} / 100$$

*O<sub>1</sub>* – odpis v prvním roce

*ROS* – roční odpisová sazba

*O<sub>1+n</sub>* – odpis v následujících letech

*ROS 1 + n* – roční odpisová sazba v dalších letech

*VC* – vstupní cena

*ROS  $\uparrow$ VC* – roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu

Zdroj: vlastní zpracování dle ZDP

ZDP umožňuje daňovým poplatníkům urychlit odpis o 10 %, 15 % nebo 20 % ze vstupní ceny majetku, pokud je poplatník jeho prvním odpisovatelem. Urychlení se týká pouze majetku zařazeného do 1. – 3. odpisové skupiny, podrobněji viz § 31 ZDP.

Metodu **zrychlených odpisů** upravuje § 32 ZDP, který pro každou odpisovou skupinu určuje tři koeficienty: koeficient pro první rok odpisování, dále je stanoven koeficient pro následující roky odpisování a koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu. Koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu se použije u majetku s provedeným technickým zhodnocením, a to poprvé v roce, kdy bylo TZ dokončeno a uvedeno do užívání (Hnátek & Zámek, 2017, p. 47). Roční odpisy od druhého roku postupně klesají. U této metody nemůže poplatník dobrovolně uplatnit nižší roční odpisy, neboť odpisy vychází z koeficientů, které jsou pevně dané (Dvořáková a kol., 2016, p. 122).

Vzorec 2: Zrychlené odpisy hmotného majetku

$$O_1 = VC / k_1$$

$$O_{1+n} = (2 \times ZC_{n-1}) / k - (n - 1)$$

*O<sub>1</sub>* – odpis v prvním roce

*k* – koeficient pro odpis v dalších letech

*VC* – vstupní cena

*k<sub>1</sub>* – koeficient pro 1. rok odpisu

*ZC* – zůstatková cena

*(n - 1)* – počet odepsaných let

Zdroj: vlastní zpracování dle ZDP

I v případě zrychlených odpisů je možné využít urychlení odpisu o 10 %, 15 % nebo 20 %. Poplatník zvýší vypočtený odpis o dané procento za respektování podmínek daných dle ustanovení § 32 ZDP.

### ***Daňové odpisy nehmotného majetku***

Odpisy nehmotného majetku mají svá vlastní pravidla, která se řídí § 32a ZDP pro majetek zařazený do užívání počínaje datem 1. 1. 2004 (Pilařová, 2016, p. 123). Pro účely tohoto zákona se odpisují nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný dle zvláštního právního předpisu. Nehmotný majetek může kromě vlastníka (odpisovatele) odpisovat poplatník, který k němu nabyl právo užívání za úplatu. Je-li právo nabyto na dobu určitou, odpis je stanoven jako podíl vstupní ceny a doby sjednané ve smlouvě. V ostatních případech tato doba vychází z § 32a ZDP a je diferencovaná dle druhu majetku. Odpisy nehmotného majetku se stanoví s přesností na celé měsíce počínaje měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. V případě smluvního ujednání o užívání má daňový subjekt právo stanovit odpis s přesností na dny (Dvořáková a kol., 2016, p. 123). Odpisy jsou rovnoměrné bez možnosti jejich přerušování (Pilařová, 2016, p. 123).

### **5.2.2 Technické zhodnocení a náklady na opravy**

Další z řady častých nákladů, které se objevují u poplatníků při výpočtu základu daně z příjmů PO, jsou náklady na opravy a technické zhodnocení. Za **technické zhodnocení** jsou považovány výdaje vynaložené v souvislosti s hmotným majetkem, které zvyšují jeho ocenění a nejsou běžným nákladem daňového subjektu. Dle § 33 ZDP se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednoho majetku za jedno zdaňovací období počínaje r. 1998 v úhrnu částku 40 000 Kč. V této souvislosti je

důležité mít na paměti, že hodnota technického zhodnocení zvyšuje u rovnoměrného odpisování vstupní cenu a u zrychleného odpisování zůstatkovou cenu (Hnátek, 2017, p. 191; Dvořáková a kol., 2016, p. 124). Pro nehmotný majetek ZDP vychází z § 32a odst. 6, kde definuje technické zhodnocení z hlediska věcného i hodnotového. Technické zhodnocení zvyšuje hodnotu nehmotného majetku, pokud převýší částku 40 000 Kč za jedno dokončené technické zhodnocení, již se nepřihlíží k celkové hodnotě za zdaňovací období (Pilařová, 2016, p. 123). Pokud není dosažena potřebná výše ocenění dle ZDP (splnění limitu dle ZoÚ), je možné uplatnit § 32 odst. 6 a dobrovolně se vzdát daňově účinného nákladu, čímž dojde k vyrovnání účetní a daňové vstupní ceny (Pilařová, 2016, p. 108–111).

Oproti tomu **opravou**, upravenou v ustanovení § 47 PVZÚ, se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Hranice mezi opravou a technickým zhodnocením je velmi tenká, z toho důvodu ZDP umožňuje dle § 33 požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda daný zásah do majetku lze považovat za technické zhodnocení či nikoliv. Žádost podléhá správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč (Hnátek, 2017, p. 192–193).

### 5.2.3 Zůstatková cena majetku v základu daně

Pokud se daňový subjekt rozhodne vyřadit majetek, který doposud nebyl plně odepsán, vyvstává otázka, v jakých případech a do jaké míry je daňově účinná zůstatková cena, případně pořizovací cena u neodpisovaného majetku, v základu daně. Za zůstatkovou cenu se pro účely ZDP považuje rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů stanovených dle § 26, 30–32 ZDP. Vstupní cena se snižuje o vypočtený, nikoliv uplatněný odpis (Vančurová & Láchová, 2014, p. 106, 107, 123).

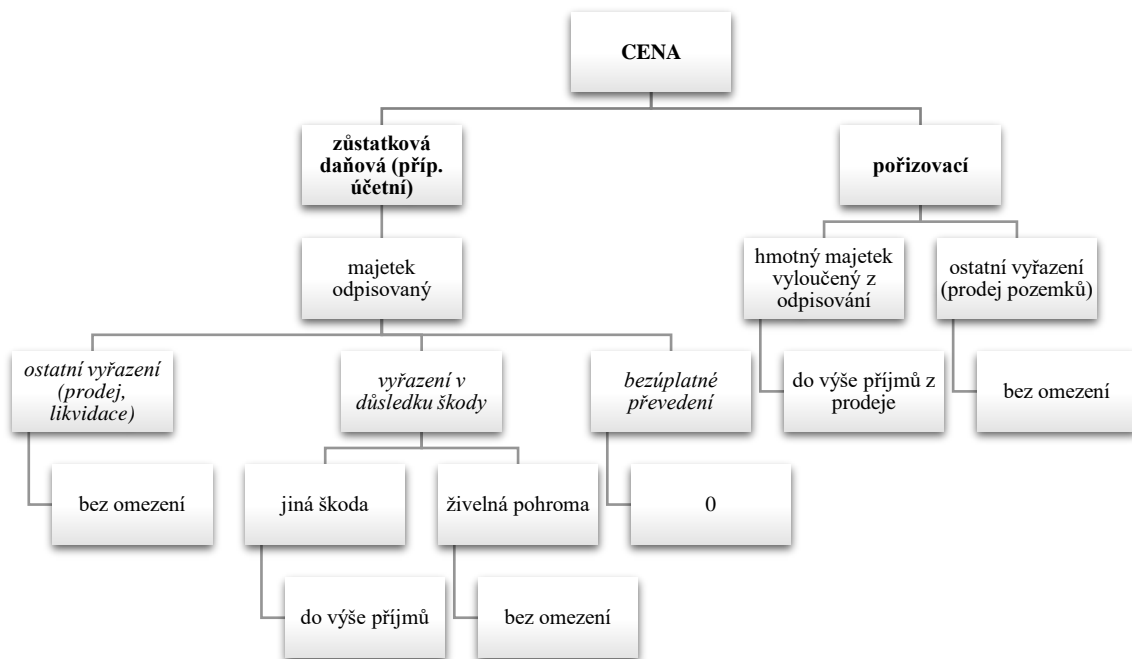
Do daňově uznatelných nákladů můžeme zahrnout daňovou zůstatkovou cenu majetku, který byl pro daňové účely odpisován, až na určité výjimky, mezi něž patří:

- bezúplatné převedení majetku (př. vklad do právnické osoby) a bezúplatné plnění, kdy zůstatková cena nemůže být součástí daňově účinných nákladů,
- likvidace majetku v důsledku škody, kterou je možné považovat za daňově uznatelný náklad jen do výše souvisejících náhrad. Škody vzniklé v důsledku

živelných pohrom nebo škody způsobené dle potvrzení policie neznámým pachatelem jsou v základu daně uznány v plné výši (Vančurová & Láchová, 2014, p. 125; ZDP, § 24).

Schéma č. 3 zobrazuje pravidla pro uplatnění zůstatkové (pořizovací) ceny majetku v základu daně.

Schéma 3: Zůstatková cena majetku v základu daně



Zdroj: Vančurová & Láchová, 2014, p. 123

Při prodeji hmotného (nehmotného) majetku vyloučeného z odpisování nebo dlouhodobého majetku, který nelze účetně odpisovat, do zdanitelných příjmů zahrne daňový subjekt příjem z prodeje a do nákladů je přenesen výdaj na pořízení prodaného majetku ve vstupní nebo pořizovací ceně, maximálně však do výše příjmu z jeho prodeje. Při vyřazení odpisovaného majetku se pro účely stanovení základu daně upravuje výsledek hospodaření o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a zůstatkovou cenou stanovenou dle účetních předpisů (Vančurová & Láchová, 2014, p. 125).

#### 5.2.4 Tvorba a rozpouštění rezerv

Rezervy jsou účetním nástrojem pro zohlednění budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, pravděpodobnost vzniku, avšak není jistá konečná částka a přesné datum uskutečnění. Společnost v průběhu několika účetních období před očekávaným

výdajem zahrnuje do nákladů částku, která odpovídá dané potřebě zvýšení nákladů. V konečném důsledku je rovnoměrně rozložen výsledný vliv na výsledek hospodaření do delšího časového úseku (Hnátek & Zámek, 2017, p. 171; Vančurová, 2013).

Rezervy vytvořené dle ZoÚ neboli ostatní rezervy snižují výsledek hospodaření, avšak je nelze považovat za daňově účinný náklad. Jedná se například o rezervy na záruční opravy, soudní spory, restrukturalizaci, nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců atd. (Vančurová & Láchová, 2014, p. 125; Líbal, 2012, p. 281). Za daňově uznatelný náklad jsou považovány tzv. zákonné rezervy vytvořené dle § 24 (2) písm. i) ZDP, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále také ZoR). Jedná se především o:

- bankovní rezervy a rezervy v pojišťovnictví (§ 5 a § 6 ZoR),
- rezervu na opravu hmotného majetku (§ 7 ZoR),
- rezervu na pěstební činnost, tj. na obnovu lesa a některé další výdaje související s lesními porosty (§ 9 ZoR),
- rezervu na odbahnění rybníka a sanaci pozemků (§ 10 odst. 1 ZoR) a
- rezervu dle atomového zákona (zákon č. 18/1997 Sb.) (Hnátek & Zámek, 2017, p. 171).

Mezi nejrozšířenější typ zákonných rezerv patří **rezerva na opravy hmotného majetku**. Poplatníkovi je umožněna tvorba rezervy, pokud je vlastníkem hmotného majetku vymezeného v § 26 odst. 2 ZDP, jehož doba odpisování činí minimálně 5 let. Daný majetek nesmí být předmětem komponentního odpisování. Rezervu je možné tvořit i k majetku, jenž v účetnictví není považován za dlouhodobý<sup>11</sup>, přičemž rozhodující je zařazení do 2. a vyšší odpisové skupiny dle ZDP. Zákonné rezervy na opravy hmotného majetku je také možné tvořit k majetku, který dle § 27 ZDP byl vyloučen z daňového odpisování nebo daňové odpisování již skončilo (Dvořáková a kol., 2016, p. 134; Vančurová, 2013). Naopak existují případy, v nichž je tvorba rezervy striktně vyloučena, a to pokud byl hmotný majetek určený k likvidaci, oprava majetku je vynucena z důsledku nepředvídatelné události nebo škody, případně se jedná o každoročně se opakující opravy aj. (ZoR § 7, odst. 3).

---

<sup>11</sup> Platí pro případy, kdy účetní jednotka zvolí rozdílnou hranici vstupní ceny dlouhodobého majetku, než je limit platný dle ZDP (Vančurová, 2013).



Rezerva musí být tvořena alespoň ve dvou po sobě následujících zdaňovacích obdobích. U plátců daně z přidané hodnoty se bere v úvahu ocenění, které bude skutečně vstupovat do nákladů, tj. bez DPH. Rezerva se vypočte jako podíl rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, které uplynou od zahájení tvorby do předpokládaného termínu zahájení opravy.<sup>12</sup> Přitom platí, že oprava musí být zahájena nejpozději v roce následujícím po roce, v němž byl počátek jejího čerpání plánován. Kromě uvedené časové rezervy je umožněna i tvorba dle výkonu (ZoR, § 7). Výkonové rezervy jsou v praxi méně časté, s jejich tvorbou se můžeme setkat u movitých věcí, jedná se například o stroje, výrobní zařízení, automobily apod. (Dvořáková a kol., 2016, p. 134–135; Vančurová & Láchová, 2014, p. 97–98; Vančurová, 2013). Tvorba i čerpání by měly probíhat na základě předem připraveného plánu, který následně může sloužit jako podklad při prokazování správci daně. Obsahem plánu by mělo být mimo jiné: specifikace záměru opravy, výchozí rozpočet sestavený např. dle odborného odhadu, předpokládaný termín zahájení a ukončení opravy, časové vymezení tvorby a čerpání rezervy a kalkulaci částky roční rezervy (Vančurová, 2013).

V rámci inventarizace je účetní jednotka povinna posoudit odůvodněnost výše rezerv a soulad plánu s reálným vývojem očekávaných nákladů na opravu. V potaz musí být brány skutečnosti, které zapříčiní změnu výše rezervy, např. vývoj ceny, změna stavu daného majetku či změna rozsahu oprav. Ovlivněna bude pouze zbývající část tvorby rezervy, zpětně se již změna nezohlední (Vančurová, 2013). V této souvislosti je potřeba upozornit na judikát NSS 5 Afs 30/2011 – 80. Subjekt při stanovení výše rezerv navýšil plánované opravy o částku, která byla rovna předpokládanému růstu cen (inflaci) ve výši 2 % po dobu tvorby rezervy. Vzhledem ke skutečnosti, že rozpočet nese znaky objektivit a reálnosti, není přípustné zahrnout vliv inflace, která není konstantní veličinou. Inflační růst cen lze promítnout do výše rezerv až zpětně, a to v okamžiku, kdy se skutečnost zjistí a prokáže, jak vyplývá z § 7 (7) ZoR.

Tvorba zákonné rezervy představuje zvýšení daňově účinných nákladů, naopak použití, snížení nebo zrušení rezervy má opačný důsledek, tj. snížení daňových nákladů v základu daně. V konečném důsledku vytváření zákonných rezerv způsobí odložení daňové povinnosti (Vančurová, 2013). Z toho důvodu je stanovena hranice maximálního počtu let tvorby, jejichž výše se odvíjí od zařazení majetku do odpisových skupin, viz §

---

<sup>12</sup> Zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby, je do doby tvorby zahrnuto, nicméně již není počítáno s obdobím, kdy účetní jednotka předpokládá zahájení oprav (Dvořáková a kol., 2016, p. 135).

7 (9) ZoR. V roce 2009 došlo k novelizaci ZoR a zpřísnění podmínek pro tvorbu rezerv. Byla zavedena nová povinnost uložení vytvořené rezervy na zvláštní účet v bance nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob pro příslušné zdaňovací období<sup>13</sup> (Dvořáková a kol., 2016, p. 135).

### 5.2.5 Náklady související se zaměstnanci

Náklady související se zaměstnanci hrají u poplatníka významnou roli. Kromě mezd zahrnutých do základu daně je posuzována daňová účinnost odměn a prémie vyplacených v následujícím účetním období a dalších nákladů. Především se jedná o sociální pojistné, náklady na stravování a náhrady cestovních výdajů (Vančurová & Láchová, 2014, p. 133).

Poskytování plnění zaměstnavatelem by mělo být předmětem vnitřních předpisů, které současně mohou stanovit omezení pro jednotlivá plnění. Dle ZDP jsou veškeré výdaje nad limity stanovené tímto zákonem nebo zvláštními právními předpisy považovány za nedaňové náklady (Kout & Líbal, 2015, p. 299–300).

Povinná plnění zaměstnavatelů se týkají například:

- a) „*pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění – ZDP § 24 odst. 2 písm. f),*
- b) *výdajů (nákladů) na zabezpečení požární ochrany – ZDP § 24 odst. 2 písm. m),*
- c) *náhrad cestovních výdajů podle zákoníku práce – ZDP § 24 odst. 2 písm. zh),*
- d) *výdajů (nákladů) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené podle ZDP § 24 odst. 2 písm. j) (Kout & Líbal, 2015, p. 299 – 300).“*

#### **Sociální pojistné a odměny (prémie) vyplacené následující účetní období**

Povinnost hradit sociální pojistné vyplývá z účasti zaměstnance na nemocenském pojištění, která trvá od vstupu do zaměstnání až do jeho skončení s výjimkou zaměstnání malého rozsahu (odměna do 2 500 Kč/měsíc) a dohody o provedení práce. V případě zdravotního pojištění je rozhodující trvalý pobyt na území České republiky. Osoby, které

---

<sup>13</sup> Podmínka uložení depozita na bankovní účet se týká pouze zákonných rezerv, jejichž tvorba započala po 1. 1. 2009.

na území České republiky trvalý pobyt nemají, se stávají pojištěncem dnem vzniku zaměstnání (Hnátek, 2017, p. 57). Pojistné hrazené zaměstnavatelem představuje významný náklad. V základu daně je možné uplatnit pouze tu část, která byla zaměstnanci sražena a odvedena nejpozději do jednoho měsíce po skončení zdaňovacího období. Později zaplacené pojistné se stává daňovým nákladem až ve zdaňovacím období jeho uhrazení. Podmínka je platná nejen pro nákladové pojistné zaměstnavatele, ale také pro část, kterou je zaměstnavatel povinen srazit ze mzdy zaměstnancům a odvést (Vančurová & Láchová, 2014, p. 133).

Na základě judikatury NSS 8 Afs 35/2010 – 106 a 1 Afs 67/2011 – 238 nelze odměny (prémie) vyplacené následující rok uplatňovat v daňově uznatelných nákladech uzavíraného zdaňovacího období v případě, že podmínkou pro jejich vyplacení je skutečnost, která nastane až v následujícím zdaňovacím období. O předpokládaných odměnách by účetní jednotka měla účtovat formou ostatních rezerv a o jejich hodnotu zvýšit základ daně daného období. Naproti tomu rozsudek NSS 8 Afs 1/2012 – 58 s odkazem na obsah manažerských smluv a způsobu rozhodování o výplatě odměn dospěl k závěru, že nárok na odměnu vznikl splněním sjednaných podmínek a schválení příslušnými osobami v následujícím roce by mělo s ohledem na způsob výpočtu deklaratorní význam. Otázka daňové uznatelnosti je spojena se vznikem nároku, o odměnách bude v tomto případě účtováno formou dohadných položek pasivních (Kout & Líbal, 2015, p. 177, 181).

### ***Stravování***

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) ZDP řeší daňovou problematiku výdajů (nákladů) zaměstnavatele vynaložených na stravování jeho zaměstnanců. V této souvislosti je možné rozlišit dvě formy stravování, přičemž pro každou z nich platí jiný daňový režim. Jedná se o:

*a) stravování zaměstnanců zajišťované ve vlastním zařízení,*

Za daňové náklady související se stravováním zaměstnanců zajišťované ve vlastní režii jsou uznány výdaje na provoz vlastního stravovacího zařízení, výdaje spojené s provozem závodní kuchyně s jídelnou, kantýny apod. Jedná se například o náklady na spotřebu energie, opravu a údržbu zařízení, daňové odpisy kuchyňských robotů, mycích linek apod. Výdaje vynaložené na potraviny jsou nedaňové a o jejich hodnotu je zvyšován základ daně (Macháček, 2017).

*b) stravování zaměstnanců zajišťované prostřednictvím jiných subjektů.*

Bližší specifikace uvedeného typu stravování vychází z pokynu GFŘ č. D-22 k § 24 písm. j) bodu 4 ZDP. Za stravování zaměstnanců zajišťované prostřednictvím jiných subjektů se považuje stravování smluvně zabezpečené zaměstnavatelem v jiném než vlastním stravovacím zařízení, případně je možné využívat vlastní prostory, které jsou předmětem nájemní smlouvy. Součástí daňových výdajů jsou kromě příspěvku stanoveného z ceny jídla bez DPH dále výdaje spojené s dovozem a výdejem jídla.

Za daňově uznatelné výdaje dle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 ZDP je možné uplatnit příspěvek na stravování až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně do výše 70 % stravného při krátkých pracovních cestách (5–12 h), určeného pro zaměstnance veřejnoprávní sféry. Podmínkou je přítomnost zaměstnance během stanovené směny alespoň 3 hodiny. Příspěvek je možné uplatnit i na druhé jídlo zaměstnance, jehož pracovní směna je v úhrnu delší než 11 hodin, a to včetně povinné přestávky. Příspěvek nelze naopak uplatnit u zaměstnance, jemuž vznikl v průběhu pracovní směny nárok na stravné při pracovní cestě.

### ***Cestovné***

Cestovní náhrady (§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP) stejně jako pracovní oblečení (§ 6 odst. 7 písm. b) ZDP) nebo náhrada za opotřebení vlastního nářadí (§ 6 odst. 7 písm. d) ZDP) jsou považovány za příjmy charakteru náhrady pracovních výdajů. Tyto příjmy jsou obvykle od daně osvobozeny. Není nutné hradit pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, jsou-li poskytovány do výše a rozsahu stanoveného dle VII. části zákoníku práce č. 262/2006 Sb. (zákoník práce). Pro zaměstnavatele jsou plně daňově uznatelným nákladem. Díky těmto výhodám jsou příjmy mezi zaměstnanci vždy vítané. (Hofmannová, 2014, p. 9, 13; Hnátek, 2017, p. 60).

Ustanovení § 152 zákoníku práce obsahuje výčet cestovních náhrad poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci při pracovní cestě, jeho předmětem jsou: jízdní výdaje, jízdní výdaje k návštěvě člena rodiny, výdaje za ubytování, zvýšené stravovací výdaje a nutné vedlejší výdaje. Cestovné je možné poskytnout i ve formě paušálních náhrad. Tento způsob je vhodné zvolit u zaměstnanců, kteří jsou pravidelně vysíláni na pracovní cesty za obdobných podmínek (Hnátek, 2017, p. 62).

## 5.2.6 Zaměstnanecké benefity

Ve většině současných firem je poskytování benefitů standardní záležitostí. Zaměstnanecké benefity, ať už v peněžité, nebo nepeněžité formě, poskytované nad rámec sjednané mzdy zaměstnavatelem jsou prostředkem, který přispívá k motivaci zaměstnanců a jejich vyšší loajalitě k zaměstnavateli. Jedná se například o poskytování služebního telefonu, notebooku nebo automobilu, flexibilní pracovní doby, dovolené navíc, sick days nebo poukázek na vzdělávací, kulturní i sportovní akce (Macháček, 2017; Kubíčková & Patáková, 2018).

Daňové dopady zaměstnaneckých benefitů jsou u zaměstnavatele složitější problematikou. Některá plnění jsou posuzována za daňový náklad bez omezení, některá budou testována na formu poskytnutého plnění (peněžní, nebo nepeněžní), případně roli hraje i způsob jejich účtování (na vrub daňových, nebo nedaňových nákladů) (Kout & Líbal, 2015, p. 301). Daňová uznatelnost na straně zaměstnavatele vychází z § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. Za výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se považují výdaje za pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců. Právní úprava poskytovaných benefitů na straně zaměstnance vychází z § 6 odst. 9 ZDP, který vymezené příjmy zaměstnance za uvedených podmínek osvobozuje od daně z příjmů ze závislé činnosti (Hnátek & Zámek, 2017, p. 221).

Na základě těchto kritérií lze zaměstnanecké výhody rozdělit do čtyř skupin.<sup>14</sup>

1. Zaměstnanecký benefit je daňově uznatelný náklad na straně zaměstnavatele a současně na straně zaměstnance osvobozený od daně z příjmů fyzických osob a není zahrnut do vyměřovacího základu pro odvod zdravotního pojištění (ZP) a sociálního zabezpečení (SZ). Jedná se například o:

- nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti, na rekvalifikaci zaměstnanců podle zákona o zaměstnanosti (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 3; § 6 odst. 9 písm. a) ZDP);

---

<sup>14</sup> V případě odkazu na § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP musí práva zaměstnanců a povinnost plnění zaměstnavatele vyplývat z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu, pracovní nebo jiné smlouvy uzavřené se zaměstnavatelem.

- platbu zaměstnavatele v celkovém úhrnu nejvýše 50 000 Kč ročně jako příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, doplňkové penzijní spoření, penzijní pojištění, soukromé životní pojištění, splňuje-li smlouva podmínky ZDP (§ 24 odst. 2 písm. j) bod. 5; § 6 dost. 9 písm. p) ZDP);
  - hodnotu stravování poskytovanou jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů – stravenky až do výše zákonného limitu 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu<sup>15</sup> (§ 24 odst. 2 písm. j) bod. 4; § 6 dost. 9 písm. b) ZDP).
2. Zaměstnanecký benefit je daňově uznatelný náklad na straně zaměstnavatele a současně je předmětem daně z příjmů fyzických osob a vyměřovacího základu pro odvod ZP a SZ na straně zaměstnance. Jedná se například o:
- bezplatné poskytnutí motorového vozidla k používání pro služební i soukromé účely, nepeněžní příjem za právo používání vozidla ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý kalendářní měsíc poskytnutí vstupuje do vyměřovacího základu pro odvod SZ a ZP (bod 26 k § 24 odst. 2 pokynu D-22; § 6 odst. 6 ZDP);
  - náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti nad limit stanovený zákoníkem práce (§ 24 odst. 2 písm. zh); § 6 odst. 7 písm. a) ZDP);
  - náhradu mzdy poskytnuté zaměstnanci za první 3 dny dočasné pracovní neschopnosti (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5; § 6 odst. 9 písm. t) ZDP).
3. Zaměstnanecký benefit je daňově neuznatelný náklad na straně zaměstnavatele a současně na straně zaměstnance osvobozený od daně z příjmů fyzických osob a není součástí vyměřovacího základu pro odvod ZP a SZ.<sup>16</sup> Jedná se například o:

<sup>15</sup> Při splnění podmínek ZDP

<sup>16</sup> Od daně jsou osvobozena nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění anebo z výdajů, o kterých je účtováno na vrub nedaňového účtu (§ 6 (9) ZDP).

- nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům ve formě:
  - použití rekreačních zařízení, zdravotnických zařízení, vzdělávacích zařízení, předškolních zařízení, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení (§ 25 odst. 1 písm. h) bod 1; § 6 odst. 9 písm. d) ZDP);
  - příspěvku na kulturní a sportovní akce, příspěvku na tištěné knihy včetně obrázkových knih pro děti, mimo knihy, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy (§ 25 odst. 1 písm. h) bod 1; § 6 odst. 9 písm. d) ZDP);
- hodnotu nepeněžních bezúplatných plnění do výše 2 000 Kč ročně za každého zaměstnance (§ 25 odst. 1 písm. t; § 6 odst. 9 písm. g) ZDP).

4. Zaměstnanecký benefit je daňově neuznatelný náklad na straně zaměstnavatele a současně je předmětem daně z příjmů fyzických osob a součástí vyměřovacího základu pro odvod ZP a SZ na straně zaměstnance. (Kout & Líbal, 2015, p. 301–310; Macháček, 2017)

Vzhledem k uznatelnosti nákladů v základu daně jsou pro zaměstnavatele výhodné benefity z 1. a 2. skupiny. Nicméně při posouzení celkové výše nákladů, které jsou spojené s neuznáním nákladu v základu daně (odvedení 19% daně z příjmů) a odvedením pojistného na ZP a SZ za zaměstnance (9 % ZP a 25 % SZ), je pro společnost výhodnější varianta benefitů z 3. skupiny oproti 2. skupině. Nejméně výhodná je samozřejmě 4. skupina, která pro zaměstnavatele představuje odvedení 19% daně z příjmů a současně odvodů na pojistné.

### **5.2.7 Náklady související s provozem motorového vozidla**

Náklady související s provozem motorového vozidla se staly u řady firem již nemalou položkou v základu daně. ZDP upravuje tři možné způsoby jejich uplatnění.

#### **1. Skutečné výdaje**

Dle § 24 odst. 3 písm. k) ZDP je možné do základu daně zahrnout výdaje (náklady) na pracovní cesty uskutečněné silničním motorovým vozidlem zahrnutým do obchodního majetku poplatníka, pořízeným formou finančního leasingu, nájmem nebo užívaným na

základě smlouvy o výpůjčce v prokázané výši. Do výdajů poplatníka spojených s provozem vozidla lze zahrnout i související výdaje, například odpisy, náklady na opravy a udržování, pojištění apod. Pokud poplatník používá vozidlo i pro soukromé účely, které nesouvisejí se zdanitelnými příjmy, je povinen celkové výdaje v poměrné výši krátit (neplatí pro výdaje na silniční daň) (Vančurová & Láchová, 2014, p. 132). Pro účely uplatnění výdajů na pohonné hmoty vede poplatník evidenci jízd tak, aby vynaložené výdaje mohl prokázat. Minimální požadavky na evidenci jízd upravuje pokyn GFŘ D-22.

## **2. Výdaje ve výši náhrady**

Uplatnění výdajů na dopravu prostřednictvím náhrad se využije pro motorová vozidla, která nejsou zahrnuta v obchodním majetku<sup>17</sup> poplatníka nebo jím nejsou najata. Částka je stanovena ve výši základní náhrady za jeden ujetý kilometr a náhrady za spotřebované pohonné hmoty<sup>18</sup>. Pokud by poplatník požadoval náhradu ve vyšší částce, musí doložit doklady o nákupu pohonných hmot (Vančurová & Láchová, 2014, p. 132; ZDP, § 24 odst. 2 písm. k). Poplatník, který využívá vlastní silniční motorové vozidlo nezahrnuté do obchodního majetku, může uplatnit výdaje na dopravu ve výši základní náhrady a náhrady za spotřebované pohonné hmoty za podmínky, že dané vozidlo v minulosti nebylo zahrnuto do obchodního majetku nebo nebylo předmětem finančního pronájmu s následnou koupí a ani nájemné neuplatnil (neuplatňuje) jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud je některá z uvedených podmínek porušena, není možné využít částku základní náhrady (Pelech & Pelc, 2016, p. 448).

## **3. Paušální výdaje na dopravu**

Od zdaňovacího období roku 2009 mají poplatníci daně z příjmů FO i PO možnost uplatnit paušální výdaje na dopravu pro 3 silniční motorová vozidla. Pokud poplatník v průběhu zdaňovacího období eviduje skutečně vynaložené výdaje související s provozem motorového vozidla v částce nižší než 5 000 Kč/měsíc, může zvolit uplatnění paušálního výdaje a tím optimalizovat svou daňovou povinnost za splnění podmínek uvedených ZDP. V běžném režimu lze dále uplatňovat ostatní náklady spojené s provozem vozidla, například náklady na údržbu, náhradní díly, provozní materiál a provozní kapaliny, pojistné nebo nájemné (Dvořáková a kol., 2016, p. 164–165). Paušální výdaj na dopravu

---

<sup>17</sup> Uvedený způsob uplatnění výdajů spojených s provozem vozidla je možné využít v případě, kdy zaměstnanec k pracovní cestě použije své vozidlo (se souhlasem zaměstnavatele).

<sup>18</sup> Při výpočtu náhrady za spotřebované hmoty může poplatník vycházet z vyhlášky č. 463/2017 Sb., stanovené Ministerstvem práce a sociálních věcí dle § 189 odst. 1 zákoníku práce pro zdaňovací období roku 2018.



nahrazuje prokázané výdaje na pohonné hmoty a parkovné při pracovních cestách.<sup>19</sup> (Kout & Líbal, 2015, p. 210)

Dle ZDP jsou rozlišovány dva druhy paušálu na dopravu – nekrácený a krácený.

- „Nekrácený“ paušál ve výši 5 000 Kč měsíčně si může poplatník uplatnit, pokud využíval vozidlo pouze k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu a nepřenechal vozidlo do užívání jiné osobě. Pokud bylo vozidlo v daném měsíci přenecháno zaměstnanci pro soukromé účely, pronajato nebo zapůjčeno, není možné uplatnit plný nárok (Kout & Líbal, 2015, p. 210).
- „Krácený“ paušál ve výši 4 000 Kč (80 % z 5 000 Kč) měsíčně může uplatnit poplatník, který využil vozidlo pouze částečně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Veškeré ostatní náklady spojené s provozem vozidla, a to včetně odpisů vyžadují krácení ve stejné výši 80 %. Tento požadavek vychází ze ZDP z ustanovení § 25 odst. 1 písm. x). Výjimka nastává u silniční daně, která je požadována za daňový náklad vždy v plné výši (Dvořáková a kol., 2016, p. 166; Kout & Líbal, 2015, p. 210).

### 5.2.8 Reklama, reprezentace, dary

Daňový subjekt by měl důsledně rozlišovat mezi náklady na reklamu a propagaci, které jsou ZDP uznány za daňově účinný náklad oproti nákladům na reprezentaci. **Náklady na reprezentaci** zahrnují především pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje reklamní a propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou, ochrannou známkou poskytovatele nebo názvem propagovaného zboží či služby, jehož hodnota není vyšší než 500 Kč (bez DPH), a který s výjimkou tichého vína není předmětem spotřební daně (Vančurová & Láchová, 2014, p. 136; Hnátek & Zámek, 2017, p. 169). Výjimkou jsou poukázky určené k odběru zboží nebo služeb. I kdyby byly dodrženy dané podmínky ZDP a poukázka by byla opatřena logem společnosti s nominální hodnotou nižší než 500 Kč, nejedná se o věc, která má určitou užitnou nebo estetickou hodnotu, a proto je považována za dar a jako taková nemůže být daňově uznatelným nákladem (KV KDP, 2006). V ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP bychom nenašli přesnou definici nákladů na reprezentaci, nicméně toto ustanovení určuje jeho charakteristické rysy, jak vyplývá například z rozsudku NSS ČR č. j. 5 Afs 152/2004-55, jedná se o plnění určená ke spotřebě

---

<sup>19</sup> Za parkovné se nepovažuje dlouhodobý pronájem parkovacích míst, stání v garážích nebo na otevřených prostranstvích v sídle nebo místě podnikání poplatníka dle závěrů KV KDP (Ministerstvo financí, 2009).

nebo obdarování konkrétní osoby (Pelech & Pelc, 2016, p. 495). V souvislosti s náklady na reprezentaci by měl daňový subjekt pamatovat na pravidlo, kdy lze náklad neuznatelný v základu daně uplatnit jako daňově účinný do výše prokazatelně souvisejícího příjmu (Vančurová & Láchová, 2014, p. 136).

Co se týče problematiky poskytování vzorků obchodním partnerům, jejich použití je posuzováno v rámci propagace dle § 24 odst. 1 ZDP. Poskytnutí vzorku nelze považovat za dar, neboť je jednoznačně očekáváno protiplnění ve formě nákupu zboží (Hnátek & Zámek, 2017, p. 166).

### 5.2.9 Pohledávky v základu daně

Pohledávky rozdělujeme do dvou základních skupin. První skupinu tvoří pohledávky vlastní, které vznikly zaúčtováním faktury vydané ve prospěch výnosů, avšak existují případy i rozvahového zaúčtování. Tyto pohledávky jsou v účetnictví oceněny jmenovitou hodnotou. Druhou skupinu reprezentují pohledávky cizí, které vznikly ze zaúčtování smlouvy o postoupení pohledávky do aktiv postupníka. Účetní jednotka o cizích pohledávkách účtuje v pořizovacích cenách, tj. včetně ostatních nákladů, které s pořízením souvisejí (Pilařová, 2016, p. 74–75).

Přechodné snížení hodnoty pohledávek je v účetnictví poplatníka vyjádřeno pomocí opravných položek, které jsou vytvářeny jako daňově uznatelné (zákonné) dle pravidel zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně (ZoR). Mezi zákonné opravné položky řadíme:

- opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 ZoR),
- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám (§ 8a ZoR),
- opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za clo (§ 8b ZoR) a
- opravné položky k tzv. méně významným pohledávkám (§ 8c ZoR).

V případě tvorby a uchování opravných položek je nutné zkoumat způsobilost k tvorbě v souladu s ustanovením § 3 odst. 2 ZoR. Existence dané pohledávky musí být nezpochybnitelná a současně se nesmí jednat o promlčené pohledávky<sup>20</sup>. Zákonné

---

<sup>20</sup> Dle § 629 občanského zákoníku č. 89/2012 Sb. je promlčecí lhůta stanovena na 3 roky. V průběhu soudního nebo rozhodčího řízení je lhůta pozastavena. V případě uznání dluhu dlužníkem se promlčecí lhůta prodlužuje.

opravné položky není možné tvořit k pohledávkám vzniklým z titulu úvěru, půjčky, zálohy, smluvní sankce a dále k pohledávkám, pokud nebyly předmětem výnosů a nebyly zahrnuty do základu daně. U pohledávek nabytých postoupením je nutné zkoumat stav účtování ve výnosech u původního vlastníka. Existují-li otevřené pohledávky za dlužníky a současně splatné závazky, je nezbytné provést jejich vzájemné započtení před samotnou tvorbou opravných položek, v opačném případě jejich tvorba není možná. Omezení tvorby opravných položek dále dopadá na pohledávky za spojenými osobami (§ 23 odst. 7 ZDP), kde zákon jejich tvorbu striktně vylučuje (Hnátek & Zámek, 2017, p. 108–109).

### **5.2.10 Náklady související s daněmi**

Daňovému subjektu vzniká zpravidla daňová povinnost k více daním souběžně, proto je nezbytné se zaměřit na pravidla, která určují, jakou daň a za jakých okolností může subjekt uplatnit v základu daně z příjmů (Vančurová & Láchová, 2014, p. 134). V účetnictví respektujeme časovou a věcnou souvislost, kdy o daních účtujeme do období s nimiž souvisí. V případě, kdy není možné tuto zásadu dodržet, mohou účetní jednotky dle § 3 odst. 1 ZoÚ zahrnout náklady na daň do období, kdy byly zjištěny rozhodné skutečnosti (př. dodatečné vyměření daně). Z hlediska ZDP posuzujeme u zaúčtovaných daní dvě podmínky:

1. kdo má povinnost platit daň,
2. jsou-li stanoveny další podmínky pro daňovou uznatelnost zaúčtované daně (Kout & Líbal, 2015, p. 196).

Dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP se za daňově účinný náklad uzná: zaplacená daň z nabytí nemovitých věcí, pokud není součástí ocenění majetku, daň z nemovitých věcí, pokud byla zaplacená, ostatní daně a poplatky s výjimkou v § 25 ZDP. Mezi ostatní daně se řadí zejména silniční daň, kterou je provozovatel vozidla nebo zaměstnavatel povinen hradit, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci, jenž při služební cestě využil vlastní automobil (Hnátek & Zámek, 2017, p. 38).

Daň z přidané hodnoty je součástí nákladů u poplatníka, který není jejím plátcem. Naopak plátce ji zahrnuje do daňově uznatelných nákladů, pokud není oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně (Hnátek & Zámek, 2017, p. 38–39). Za daňově uznatelný náklad je považována i daň z příjmů účtovaná ve sk. 59, z toho důvodu se základ daně stanovuje z výsledku hospodaření před zdaněním. V této souvislosti je zřejmé, že v základu daně

není možné ponechat daň zaplacenou za jiného poplatníka, případné výjimky přesně vymezuje ZDP (Vančurová & Láchová, 2014, p. 134, 135).

### 5.2.11 Náklady související s finančním majetkem

Mezi náklady související s finančním majetkem řadíme především úroky, které je potřeba posoudit jak z účetní, tak daňové stránky. Rozlišujeme následující typy.

- *Smluvní úroky z prodlení* představují určitou formu smluvní sankce za nedodržení smluvních podmínek vztahující se k porušení obchodních smluv, přepravních podmínek, pozdní úhrady faktur apod. Dle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP je možné považovat sankce vzniklé ze závazkových vztahů za daňově uznatelný náklad pouze v případě jejich uhrazení.
- *Úroky z prodlení za posečkání daně a úroky za posečkání cla* jsou sankcemi od příslušných institucí (správce daně, celní orgán apod.). Pro účely stanovení základu daně nejsou považovány za daňově uznatelný náklad (ZDP, § 25 odst. 1, písm. f)).
- *Úroky z úvěrů a zápůjček jako součást ocenění DHM a DNM* – do doby uvedení do užívání jsou úroky z úvěrů a zápůjček včetně technického zhodnocení součástí ocenění DHM a DNM, jak vyplývá z ustanovení § 47 1b) PVZÚ. Záleží zejména na posouzení účetní jednotky, zda se rozhodne úroky z úvěru účtovat do nákladů nebo jako součást ocenění dlouhodobého majetku. Zúčtování úroků do nákladů místo zahrnutí do ocenění nemusí být vždy daňově výhodnější variantou. Při zpracování daňového přiznání mohou být v konečném výsledku úroky vyhodnoceny jako nedaňový náklad (Kout & Líbal, 2015, p. 190)

Úvěr i zápůjčka jsou z pohledu ZDP součástí legislativní zkratky „úvěrový finanční nástroj“<sup>21</sup>. Pro potřeby účetního zachycení a daňového posouzení je potřeba rozlišit pojmy smlouva o úvěru a smlouva o zápůjčce. Právní úprava uvedených smluvních

---

<sup>21</sup> Dle § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP se pojmem úvěrový finanční nástroj rozumí závazkový právní vztah, jehož předmětem je vrácení přenechaných nebo poskytnutých peněžních prostředků. Úvěrovým finančním nástrojem je vždy úvěr, zápůjčka, dluhopis, vkladní list, vkladový certifikát a vklad jim na roveň postavený a směnka, jejímž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky.

vztahů je zakotvena v občanském zákoníku č. 89/2012 Sb. (dále ObčZ). Základním rozdílem je povinnost sjednání úroku. Zatímco úvěr musí být vždy úročený, u zápůjčky tomu tak není, neboť může být sjednána i bezúročná (Kout & Líbal, 2015, p. 188–189).

Kout & Líbal (2015) doporučují níže uvedený **postup pro testování daňové uznatelnosti úroků** vycházející ze zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.

- 1) Zjistit, zda vztah mezi subjekty (věřitelem a dlužníkem) je vztah mezi spojenými osobami. Pokud ano, pokračujeme bodem č. 2, jinak č. 4,
- 2) Provedeme test tzv. nízké kapitalizace podle ZDP § 25 odst. 1 písm. w) a zl),
- 3) Určit, zda by se na úroky neměl provést test dle § 23 odst. 7, tzv. test na tržní podmínky úroků, pokud ano, poté ho provést,
- 4) V případě, kdy věřitelem je fyzická osoba, aplikovat postup podle ZDP § 24 odst. 2 písm. zi).

#### ***Určení vztahu spojitosti mezi subjekty***

Spojitosť mezi dlužníkem a věřitelem je potřeba analyzovat vždy za každé zdaňovací období, za které se podává daňové přiznání k dani z příjmů právnické osoby. Vztahy mezi subjekty se mohou v čase měnit, proto by bylo nesprávné posuzovat spojitost ke dni uzavření smlouvy o úvěru či zápůjčce. Pravidla nízké kapitalizace se týkají pouze spojených osob, kdy spřízněný vztah může vzniknout na straně věřitele k dlužníkovi na základě § 23 odst. 7 ZDP anebo v důsledku back-to back financování upraveného § 25 odst. 1 písm. w) ZDP (Dvořáková a kol., 2016, p. 156).

#### ***Pravidla nízké kapitalizace a test nízké kapitalizace***

Základním cílem pravidel nízké kapitalizace je omezit nepřiměřené odpočty úroků od základu daně a zamezit jeho umělé snižování. Pravidla nízké kapitalizace se aplikují na veškeré smlouvy o úvěrových finančních nástrojích včetně jejich dodatků bez ohledu na datum sjednání. Dochází k poměrování velikosti dluhu k vlastnímu kapitálu. Detailní postup výpočtu je upraven v pokynu GFŘ č. D-22. Na daňovou uznatelnost je potřeba testovat nejen samotné úroky, které představují cenu za poskytnutí peněžních prostředků, ale také výdaje (náklady), které souvisejí s poskytnutím. Jedná se například o náklady na obstarání úvěru (např. znalecký posudek), poplatky za zpracování úvěru, provize zprostředkovateli zápůjčky aj. (Dvořáková a kol., 2016, p. 154–155, Hnátek, 2017, p. 133).

### ***Test na tržní podmínky úroků***

Test daňových nákladů na tržní podmínky dle § 23 odst. 7 ZDP dále provedeme na hodnotu úroků, které dle předchozího testu byly posouzeny jako potenciální daňově účinné. Úrok sjednaný mezi společníkem a společností musí odpovídat požadavkům na výši obvyklou v běžných obchodních vztazích. Úroková sazba může být stanovena ve výši průměrné úrokové sazby, kterou uveřejňuje pro dané období Česká národní banka<sup>22</sup> (Kout & Líbal, 2015, p. 194; Hnátek, 2017, p. 133).

Test nebude využit v případě, kdy:

- a) je sjednána výše úroků u zápůjčky a úvěru nižší než tržní a současně
- b) jsou zápůjčka nebo úvěr poskytnuty nerezidentem ČR nebo daňovým rezidentem ČR, který je členem obchodní korporace (Kout & Líbal, 2015, p. 194).

### ***Test na úhradu úroků***

Za situace, kdy je věřitelem fyzická osoba, je podmínka daňové uznatelnosti úroků u dlužníka vázána na jejich uhrazení. Pokud by byl věřitel povinen vést účetnictví, splnění podmínky by bylo bezpředmětné a hodnota úroků by se stala daňově uznatelnou na základě zaúčtovaného předpisu v účetnictví (Kout & Líbal, 2015, p. 194). Záměr je zcela zřejmý, ZDP tímto předchází situaci, kdy by dlužník snižoval základ daně o hodnotu úroků, které nebyly doposud zdaněny na straně věřitele.

## **5.2.12 Příjmy jednatelů a společníků**

Cílem podnikání společníka obchodní korporace je dosažení zisku, potažmo výplaty podílu na zisku, který se stane jeho příjmem. Peněžní prostředky získané společností jsou v jejím vlastnictví, což je odlišné od podnikatele fyzické osoby, který inkasované peněžní prostředky obdrží bezprostředně. Vlastníkům společnosti se nabízí více možností pro čerpání peněžních prostředků lišících se v závislosti na způsobu zdanění a odvodech pojistného, což poskytuje prostor pro optimalizaci daňových odvodů. Vedle rozdělení podílů na zisku může společník pobírat odměnu za práci pro společnost, odměnu jednatele za výkon funkce, případně může společnosti poskytnout svůj majetek za úplatu. Překážkou není ani uzavření pracovněprávního vztahu (Hnátek, 2017, p. 53; Křemen, 2012, p. 113).

---

<sup>22</sup> [www.cnb.cz](http://www.cnb.cz) => statistika => Měnová a finanční statistika => Úrokové sazby měnových finančních institucí => Nové obchody (Hnátek, 2017, p. 133)

### ***Výplata podílu na zisku***

Podíl na zisku společníka (daňového rezidenta) je předmětem daně z příjmů fyzických osob upravený v § 8 odst. 1 písm. a) ZDP jako kapitálový majetek, který podléhá 15% srážkové dani v souladu s § 36 odst. 2 ZDP. Zdanění společníka právnické osoby (daňového rezidenta) dopadá na poplatníka ve stejné sazbě srážkové daně. Rozdíl nastává u podílů na zisku přiznaných mateřským společností se sídlem v tuzemsku nebo v jiném členském státu Evropské unie, které jsou za splnění zákonných podmínek od daně osvobozené. Celková výše daňového zatížení vyplaceného podílu na zisku společníkovi činí 31,15 %<sup>23</sup>, nicméně posuzování daňového zatížení dle sazeb může být zavádějící vzhledem k dalším vlivům, jako jsou položky snižující, nebo zvyšující základ daně. Příjmy v podobě podílů na zisku nejsou předmětem povinných odvodů SZ (sociálního zabezpečení) a ZP (zdravotního pojištění) (Hnátek, 2017, p. 53).

### ***Úhrada nedaňových nákladů ze zisku***

Alternativou vyplacení podílu na zisku v peněžní podobě se společníkovi a současně zaměstnanci společnosti nabízí možnost úhrady nedaňových nákladů ze zisku, čímž dojde k úspoře 15% srážkové daně. Jedná se například o daňově neúčinné zaměstnanecké benefity osvobozené od daně z příjmů fyzických osob a nezahrnuté do vyměřovacího základu pro povinné odvody. Těmito benefity jsou: příspěvek na kulturní a sportovní akce, využívání sportovních a rekreačních zařízení, nepeněžní příspěvek na rekreaci do 20 tis. Kč aj. Uvedená plnění lze také poskytnout rodinným příslušníkům (Hnátek, 2017, p. 53).

### ***Odměny za výkon funkce***

Odměna jednatele nebo společníka společnosti s r. o. je považována za příjem ze závislé činnosti v souladu s § 6 odst. 1 písm. b) a c) ZDP. Jednatel může být odměňován na základě smlouvy o výkonu funkce, která je předmětem § 59 a násl. ZOK (zákona o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb.) za předpokladu schválení valnou hromadou. Společník bude za svou práci odměněn na základě příkazní smlouvy upravené v § 2430 a násl. ObčZ. Zároveň je doporučeno ve smlouvě sjednat veškeré poskytované náhrady (Hnátek, 2017, p. 37, 41). Zmiňované odměny podléhají odvodům pojistného na stejné úrovni jako mzdy zaměstnanců. Účast na nemocenském a tím i důchodovém pojištění vzniká v případě, kdy příjem dosahuje částky alespoň 2 500 Kč/měsíc (Křemen, 2012, p. 114). Pojistné na zdravotní pojištění je hrazeno vždy, neboť se váže k závislé činnosti a

---

<sup>23</sup> Daň z příjmů právnických osob 19 % + 0,81 x 15 % = 19 % + 12,15 % = 31,15 %

musí být odvedeno alespoň z minimálního vyměřovacího základu (Hnátek, 2017, p. 37, 40).

Dle § 24 odst. 1 ZDP je odměna jednatele a společníka považována za daňově uznatelný náklad společnosti.

### ***Pracovní poměr***

Jednatel i společník může se společností uzavřít i pracovněprávní vztah, nicméně je potřeba zvážit, zda se daná činnost nebude krýt s činností jednatele, tj. obchodním vedením společnosti. V opačném případě by se jednalo o bezdůvodné obohacení na úkor společnosti, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího soudu (dále NS) sp. zn. 29 Cdo 2379/2010, který zamítl možnost pobírání odměny za výkon funkce statutárním orgánem souběžně se mzdou za činnost obchodního ředitele. Dále je vhodné upozornit na judikát NS sp. zn. 21 Cdo 1634/2004, který řeší situaci, kdy není možné, aby člen statutárního orgánu byl oprávněn činit dvoustranné právní úkony, tj. jednat jménem společnosti a jménem svým jako fyzická osoba, neboť vyvstává nebezpečí konfliktu zájmů. Tuto problematiku dnes řeší ustanovení § 61 ZOK, kde je zakotvena povinnost schválení určení mzdy i jiného plnění zaměstnanci, který je současně členem statutárního orgánu nejvyššímu orgánu společnosti (valná hromada – s. r. o.).

Odměňování ve formě příjmů ze závislé činnosti je s ohledem na povinné odvody SZ a ZP považováno za nejméně výhodné i vzhledem k zavedení tzv. solidární daně (dle § 16a ZDP) a zrušení maximálního vyměřovacího základu pro ZP. Z toho důvodu je daňově výhodnější výplata podílu na zisku. Nicméně je vhodné volit kombinaci různých forem odměn s tím, že příjem ze závislé činnosti zajistí povinné odvody. Z hlediska daně z příjmů by odměna měla být alespoň v takové výši, aby bylo možné uplatnit všechny slevy<sup>24</sup> a nezdanitelné částky (Hnátek, 2017, p. 37, 39).

---

<sup>24</sup> Slevy na dani je možné uplatit, pokud jednatel (společník) podepsal Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti § 38k odst. 4 ZDP. Prohlášení je možné uplatnit pouze u jednoho zaměstnavatele.



## 6. Metodika

Cílem předložené diplomové práce je vyhodnocení úprav výsledku hospodaření za zdaňovací období roku 2015, navržení variant optimalizace výsledku hospodaření v následujícím zdaňovacím období s cílem snížení základu daně z příjmů právnických osob. Pro naplnění daného cíle byla vybrána konkrétní účetní jednotka – ABC, s. r. o.<sup>25</sup> Informace spojené se společností a účetními výkazy (Příloha č. 1 a 2) budou čerpány z veřejně dostupných informací uveřejněných ve sbírce listin na informačním serveru českého soudnictví [www.justice.cz](http://www.justice.cz). a z interních záznamů poskytnutých společností, jež byly podkladem pro vypracování účetní závěrky za zdaňovací období roku 2015.

Nejdříve bude představen profil vybrané společnosti, oblast jejího působení na podnikatelském trhu a zhodnocení současné situace. V následujícím kroku bude provedena analýza výsledku hospodaření za zdaňovací období roku 2015 s identifikací jednotlivých oblastí nákladů a výnosů podílejících se na formování základu daně. Při transformaci výsledku hospodaření na základ daně a souvisejících návrhů úpravy výsledku hospodaření budu dále vycházet z literární rešerše, která je předmětem teoretické části předložené diplomové práce a příslušných právních předpisů platných pro stanovení výše korporátní daně v České republice. Hlavní oporu poskytne zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., pokyn k aplikaci ZDP D-22 a případná sdělení či informace Ministerstva financí.

Jako výchozí podklad při analýze bude aplikováno schéma č. 2, které shrnuje jednotlivé oblasti modelace účetního výsledku hospodaření stanoveného dle účetních předpisů do podoby daňového základu. Dále již budou následovat propočty jednotlivých návrhů variant úpravy výsledku hospodaření na výchozí údaje zdaňovacího období roku 2015. V potaz budou brány zamýšlené kroky a požadavky společnosti ABC, s. r. o. Předmětem návrhu daňové optimalizace budou následující oblasti nákladů:

- VAR 1 – daňová optimalizace v oblasti odpisování dlouhodobého majetku,
- VAR 2 – daňová optimalizace v oblasti rezerv,
- VAR 3 – daňová optimalizace v oblasti benefitů,

---

<sup>25</sup> Pro účely diplomové práce je uveden fiktivní název společnosti, nicméně v propočtech budou využity skutečné výsledky společnosti.

- VAR 4 – daňová optimalizace v oblasti nákladů souvisejících s provozem motorového vozidla,
- VAR 5 – daňová optimalizace v oblasti odměn jednatele.

Daňová optimalizace v oblasti odpisování dlouhodobého majetku se bude zaměřovat na komparaci aplikace jednotlivých metod odpisování z hlediska vlivu na výši uplatnění daňově uznatelných nákladů v základu daně. Dále bude navržena výkonová rezerva na opravu hmotného majetku související se zjištěnou sníženou kapacitou baterie vysokozdvížného vozíku. Požadavky společnosti na zvýšení odměňování zaměstnanců budou promítnuty formou zavedení zaměstnaneckých výhod mimo mzdu. V prvním kroku budou zaměstnanecké benefity rozděleny do 4 skupin dle daňových aspektů jak z pohledu zaměstnavatele, tak zaměstnance, kde

- 1. skupina zahrnuje benefity daňově uznatelné v základu daně zaměstnavatele a osvobozené od daně z příjmů fyzických osob u zaměstnance, které nejsou součástí vyměřovacího základu ZP a SZ,
- 2. skupina zahrnuje benefity daňově uznatelné v základu daně zaměstnavatele, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob u zaměstnance a součástí vyměřovacího základu ZP a SZ,
- 3. skupina zahrnuje benefity daňově neuznatelné v základu daně zaměstnavatele a osvobozené od daně z příjmů fyzických osob u zaměstnance, které nejsou součástí vyměřovacího základu ZP a SZ,
- 4. skupina zahrnuje daňově neuznatelné benefity v základu daně zaměstnavatele, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob u zaměstnance a součástí vyměřovacího základu ZP a SZ.

Na základě porovnání vlivu skupin benefitů na celkovou daňovou povinnost budou navrženy benefity z daňově nejvýhodnější 1. skupiny. S ohledem na preference společnosti a podnikové cíle autorka navrhla zavedení příspěvku na stravování formou stravenek, příspěvku na penzijní připojištění a zvýšení nákladů na vzdělávání formou jazykových kurzů. Čtvrtá varianta optimalizace výsledku hospodaření se zaměřuje na oblast výdajů souvisejících s automobilem. Bude provedena komparace formy paušálního a skutečného výdaje pro osobní automobily, jež společnost ABC zahrnuje ve svém obchodním majetku k 31. 12. 2015. Poslední návrh optimalizace se dotýká výše odměny jednatele ve vazbě na povinné odvody pojistného OSSZ a zdravotním pojišťovnam. Desátá kapitola

již vyhodnocuje jednotlivé oblasti, které poskytují prostor pro legální daňovou optimalizaci ve společnosti ABC. Jedná se o oblasti:

- nákladů na odpisy, technického zhodnocení, zůstatkové ceny majetku,
- tvorby a rozpouštění rezerv,
- nákladů souvisejících se zaměstnanci,
- zaměstnaneckých benefitů,
- nákladů souvisejících s provozem motorového vozidla,
- reklamy, reprezentace a darů,
- problémových pohledávek,
- nákladů souvisejících s daněmi,
- nákladů souvisejících s finančním majetkem a
- příjmů jednatelů a společníků.

V případě, kdy byl prostor pro navržení změn, budou uvedena související doporučení pro budoucí zdaňovací období. Konkrétní návrhy variant úpravy výsledku hospodaření, propočtené v 9. kapitole předložené diplomové práce, budou demonstrovány ve výsledném vyhodnocení formou tabulky, která poskytne ucelený pohled na způsob, jakým by navržená opatření ovlivnila výši základu daně za zdaňovací období roku 2015, potažmo celkovou daňovou povinnost subjektu.

Doporučení zákonného snížení základu daně budou formulována v závěru diplomové práce také v obecné rovině pro využitelnost v širším měřítku.

## 7. Popis vybrané právnické osoby

### 7.1. Profil společnosti

Název společnosti a právní forma:	ABC, s.r.o. (dále také „ABC“)
Základní kapitál:	35 000 000 mil. Kč (plně splacen)
Předmět podnikání:	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílo- hách 1 až 3 živnostenského zákona
Účetní období:	kalendářní rok (1. 1. – 31. 12)

Společnost ABC je tradičním partnerem v oblasti informačních technologií. Na trhu se zaměřuje na tyto aktivity:

- distribuce vlastní značky spotřební elektroniky,
- výroba osobních počítačů (PC), serverů a zařízení pro ukládání dat včetně zajištění jejich dozoru, správy a údržby a
- velkoobchodní prodej počítačových komponentů.

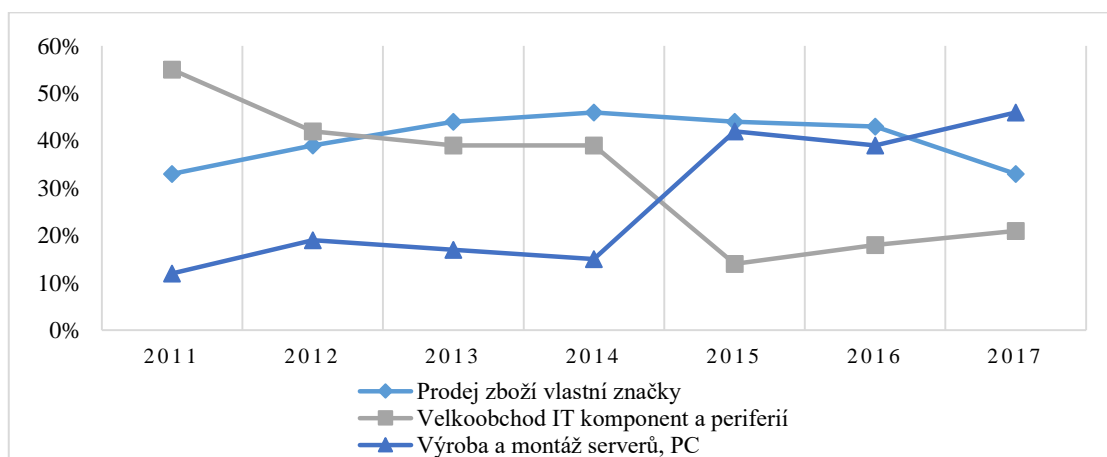
ABC, s. r. o. je největším lokálním výrobcem serveru s certifikací ISO9001 a dvacetiletou tradicí na trhu. Na rozdíl od konkurentů se korporace zaměřuje na dodávky systémů „No Vendor Lock-in“, tedy systémů a řešení, které jsou otevřené pro další rozšíření. Vlastní značka elektroniky se specializuje na oblasti digitálního domova, osobní elektroniky a herních produktů.

Vývoj jednotlivých oblastí podnikání v letech 2011–2017 můžeme vidět v grafickém zobrazení č. 4. Rok 2015 se pro společnost ABC, s. r. o. stal klíčovým v nárůstu tržeb v oblasti výroby PC, serverů a zařízení pro ukládání dat. Byl zaznamenán nárůst o 27 % oproti předchozímu roku 2014. Nárůst podílu této aktivity byl způsoben kromě jiného i vlivem potřeby obnovy infrastruktury, k níž dochází přibližně po 5 letech. Velkoobchodní prodej počítačových komponent postupem času upadá, neboť se do popředí trhu dostávají e-taily<sup>26</sup>, které dokáží prodávat své zboží za zajímavé ceny. Od roku 2011 došlo k poklesu tržeb v této oblasti o 34 % (k roku 2017), z toho důvodu společnost ABC, s. r. o. zaměřila svoji pozornost na podporu jiných aktivit.

---

<sup>26</sup> E-tail představuje maloobchod fungující přes internetové portály.

Graf 4: Podíl oblastí podnikání spol. ABC, s. r. o., v letech 2011–2017 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací

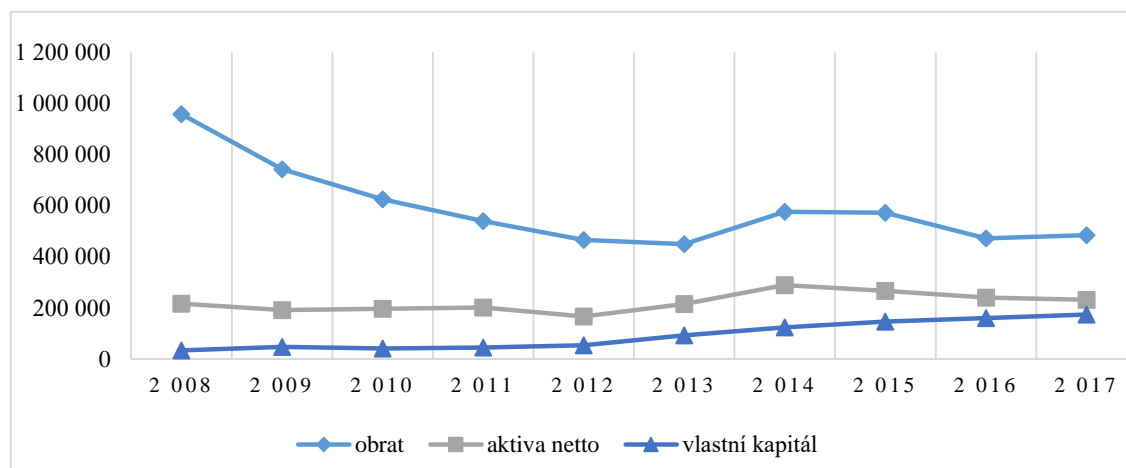
## 7.2. Účetní informace a finanční souvislosti

ABC, s. r. o. je účetní jednotkou a měsíčním plátcem DPH. Společnost podléhá povinnému auditu účetní závěrky z důvodu naplnění dvou ze tří platných kritérií pro společnosti s ručením omezeným, a to splnění podmínky dosažení dané úrovně čistého obratu a výši aktiv za období sestavení účetní závěrky a období předcházející.<sup>27</sup> Účetnictví společnosti je vedeno a nekonsolidovaná účetní závěrka je sestavována v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy pro podnikatele. Účetnictví respektuje obecné účetní zásady, především zásadu o oceňování majetku historickými cenami, zásadu účtování ve věcné a časové souvislosti, zásadu opatrnosti a předpoklad schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách.

Základní údaje o finanční situaci společnosti jsou zobrazeny v následujících grafech (č. 5–7), které nastíní její vývoj a současnou situaci.

<sup>27</sup> Dle § 20 ZoÚ povinnost ověření účetní závěrky auditorem mají účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetní období bezprostředně předcházející překročily nebo již dosáhly alespoň jedné z hodnot: aktiva celkem 40 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

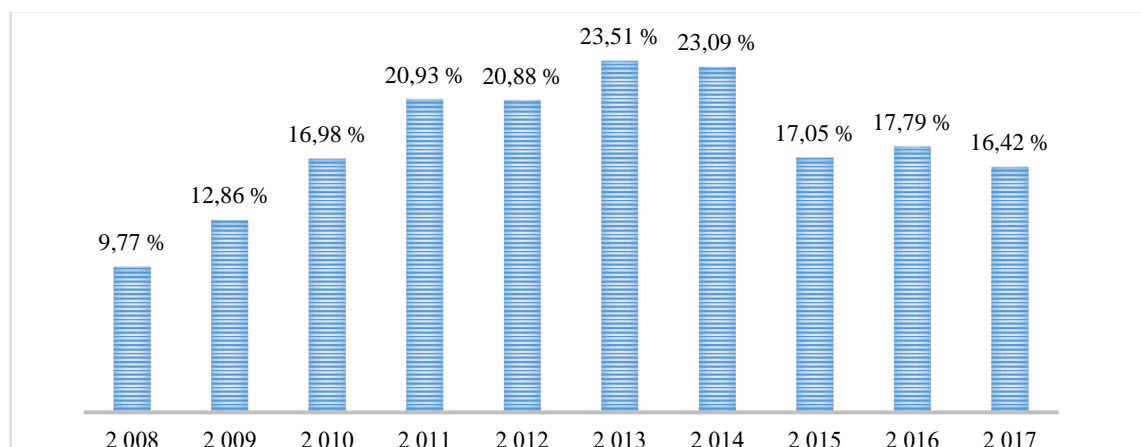
Graf 5: Vývoj obratu, aktiv a vlastního kapitálu ABC, s. r. o., za období 2008 - 2017 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování dle účetních výkazů společnosti

Na počátku období roku 2008 dosahovala společnost nejvyšší úroveň obratu, a to téměř 1 mld. Kč. Objem tržeb postupem času klesl až na polovinu, jak můžeme vidět od roku 2011. Tento jev se stal pozitivním, neboť společnost začala dosahovat výrazně vyšších zisků. ABC, s. r. o. upustila od velkoobchodního prodeje počítačových komponent a zaměřila svoji pozornost na podporu prodeje zboží s vyšší marží.

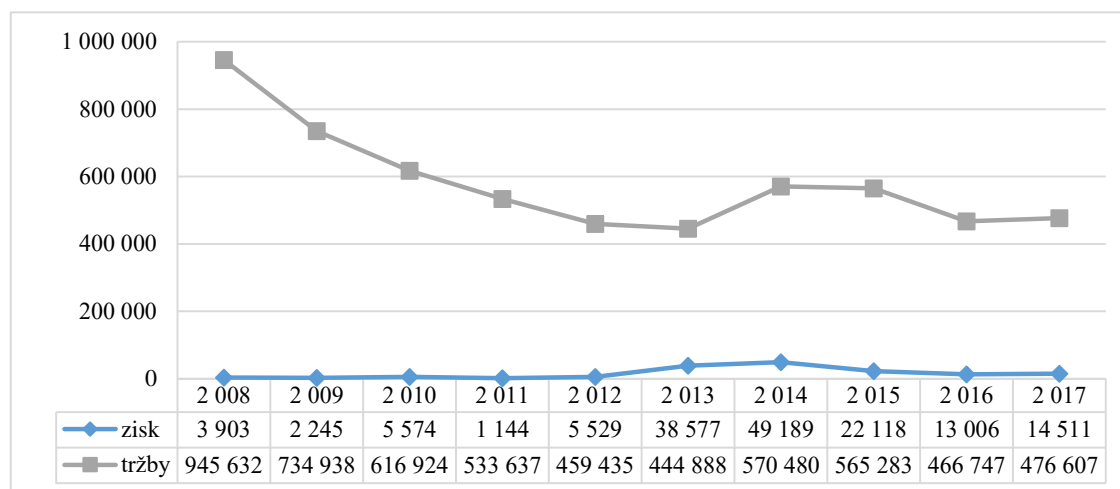
Graf 6: Vývoj marže společnosti ABC, s.r.o. v letech 2008 - 2017 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování dle účetních výkazů společnosti

Oproti roku 2008 došlo ke zdvojnásobení hodnoty marže z původních 9,77 % na hodnoty přes 23 % (2013–2014), jak můžeme vidět v grafu č. 6. Tento krok vpřed je znatelný i na velikosti dosaženého zisku, který se od roku 2013 značně změnil.

Graf 7: Vývoj zisku a tržeb ABC, s. r. o., od roku 2008–2017 (v tis. Kč)



V roce 2013 byl zaznamenán nárůst zisku oproti roku 2012 o 33 048 tis. Kč. Za nejúspěšnější rok můžeme považovat rok 2014, kdy společnost dosáhla zisku po zdanění ve výši 49 189 tis. Kč. Tento pozitivní vývoj se odrazil i v hodnotě vlastního kapitálu společnosti, která dosažený zisk ponechala v majetku, díky čemuž dosáhla vyšší finanční stability. Výše vlastního kapitálu je při hodnocení finančního zdraví společnosti poměřována s výší cizího kapitálu a vypovídá o míře finanční nezávislosti. Hodnota vlastního kapitálu úměrně rostla s růstem zisku společnosti, který ve společnosti i nadále zůstává nerozdělen. V roce 2017 dosahovala velikost vlastního kapitálu 174 814 tis. Kč. Hodnota aktiv se ve sledovaném období let 2008–2017 pohybovala v rozmezí 200–300 tis. Kč.

## 8. Výsledek hospodaření a jeho úprava v roce 2015

V předchozí kapitole byla představena vybraná společnost ABC, s. r. o., jejíž finanční výsledky budou použity pro naplnění dílčího cíle předložené diplomové práce, a to vyhodnocení úprav výsledku hospodaření za zdaňovací období roku 2015. Cílem je přeměnit účetní výsledek hospodaření stanovený dle českých účetních předpisů na základ daně. V nadcházejícím kroku jsou určeny jednotlivé výsledkové účty, které mají vliv na jeho transformaci. Výkaz zisku a ztráty sestavený v druhovém členění k 31. 12. 2015 je součástí přílohy diplomové práce (Příloha č. 2), nyní bude uveden v pracovní verzi formou seznamu syntetických účtů v tabulce č. 4. Při transformaci výsledku hospodaření na základ daně budu dále vycházet z literární rešerše v kapitole č. 4 a z příslušných právních předpisů.

Tabulka 4: Výkaz zisku a ztráty sestavený k 31. 12. 2015 v Kč

<i>Účet</i>	<i>Název</i>	<i>Zůstatek v Kč</i>
501	Spotřeba materiálu	14 096 600
502	Spotřeba energie	486 246
504	Prodané zboží	463 035 867
511	Opravy a udržování	570 420
512	Cestovné	439 143
513	Reprezentace	22 910
518	Ostatní služby	28 647 449
521	Mzdové náklady	15 931 673
522	Příjmy společníků ze závislé činnosti	626 400
523	Odměny jednatelů	74 400
524	Zákonné sociální pojištění	5 404 707
527	Zákonné sociální náklady	108 662
531	Silniční daň	23 720
532	Daň z nemovitostí	23 375
538	Ostatní poplatky	39 870
541	Zůstatková cena prodaného DHM, DNM	180 620
543	Dary	2 541 650
544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	20 875
545	Ostatní pokuty a penále	5 807
546	Odpis pohledávek	606 115
548	Ostatní provozní náklady	3 242 778
549	Manka a škody	32 777
551	Odpisy DHM, DNM	2 157 774
558	Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek	-619 369
559	Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek	6 535
562	Úroky	760 836
563	Kurzové ztráty	6 678 556
568	Ostatní finanční náklady	492 361



591	Daň z příjmů splatná	5 204 670
592	Daň z příjmů odložená	26 589
602	Tržby za služby	7 085 143
604	Tržby za zboží	558 198 228
622	Aktivace	5 180
641	Tržby z prodeje DNM, DHM	290 122
644	Smluvní pokuty a penále	2 446
646	Výnosy z odepsaných pohledávek	381
648	Ostatní provozní výnosy	1 475 920
662	Úroky	155 594
663	Kurzové zisky	5 763 320
668	Ostatní finanční výnosy	11 593
<i>Provozní náklady</i>		537 707 004
<i>Provozní výnosy</i>		567 057 421
<i>Výsledek hospodaření z provozní činnosti</i>		29 350 417
<i>Finanční náklady</i>		7 931 752
<i>Finanční výnosy</i>		5 930 507
<i>Výsledek hospodaření z finanční činnosti</i>		-2 001 245
<b><i>Výsledek hospodaření z běžné činnosti</i></b>		<b>27 349 172</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztráty za rok 2015 (ABC, s.r.o.)

Výsledek hospodaření společnosti ABC vychází z účetních transakcí zachycených na výsledkových účtech a skládá se z výsledku hospodaření za provozní, finanční a mimořádnou činnost<sup>28</sup>. Dílčích výsledků hospodaření docílíme rozdílem výnosů a nákladů dané skupiny účtů (provozní, finanční, mimořádné). ABC, s. r. o. dosáhla za zdaňovací období roku 2015 kladného výsledku hospodaření za běžnou činnost ve výši 27 349 172 Kč. Tabulka č. 5 zobrazuje veškeré úpravy dosaženého účetního výsledku hospodaření, které vedly ke stanovení daňového základu. Pro jednotlivé oblasti úprav je uvedena i zákonná opora dle ustanovení v ZDP. Použité schéma vychází ze 4. kapitoly, nicméně pro přehlednost jsou uvedeny pouze oblasti, pro které existuje obsahová náplň.

Tabulka 5: Úprava výsledku hospodaření k 31. 12. 2015 na daňový základ v Kč

	<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM</b>		<b>27 349 172</b>
-	<b>rozdíl, o který daňové odpisy HM, NM převyšují účetní odpisy</b>	<b>§ 24 (2) písm. a)</b>	
	551 101 Odpisy HM, NM		137 862

<sup>28</sup> Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatelské subjekty přinesla řadu změn v souvislosti se změnou zákona o účetnictví. Od 1. 1. 2016 došlo ke zrušení mimořádného výsledku hospodaření. Ve výkazu zisku a ztráty již za zdaňovací období roku 2016 zůstává pouze výsledek hospodaření za provozní a finanční činnost.

-	<b>vyloučení zaúčtovaných položek, které jsou uznatelné pouze tehdy, jsou-li zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném ZO, než ve kterém ovlivnily VH</b>	§ 23 (3), písm. b) § 24 (2), písm. zi)	
	644 101 Smluvní pokuty a penále		2 077
-	<b>očištění o rezervy a OP, které nejsou daňově uznatelné</b>	§ 23 (3) písm. c)	
	559 103 Změna stavu opravných položek k zásobám		88 038
+	<b>účetní náklady, které nejsou daňovými náklady</b>	§ 25	
	513 102 Náklady na reprezentaci		22 910
	518 106 Služby		9 306
	543 101 Dary		2 541 650
	548 103 Ostatní provozní náklady (daňově neuznatelné)		26
	549 102 Manka a škody		0
	545 101 Ostatní pokuty a penále		5 807
+	<b>rozdíl, o který účetní ZC DHM, DNM převyšuje daňovou ZC</b>	§ 24 (2) písm. b)	
	541 101 Prodaný DM		1 057
+	<b>vyloučení zaúčtovaných položek, které jsou uznatelné pouze tehdy, jsou-li zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném ZO, než ve kterém ovlivnily VH</b>	§ 23 (3), písm. a) § 24 (2), písm. zi)	
	544 101 Smluvní pokuty		1 000
	644101 Smluvní pokuty a penále		3 000
	562 101 Úroky (vyplacené fyzické osobě)		134 718
+	<b>očištění o rezervy a OP, které nejsou daňově uznatelné</b>	§ 25 (1) písm. v)	
	559 102 – Změna stavu opravných položek k fin. investicím		53 807
	559 101 – Změna stavu opravných položek k pohledávkám		40 766
	Položky snižující výsledek hospodaření		227 977
	Položky zvyšující výsledek hospodaření		2 814 047
=	<b>ZÁKLAD DANĚ</b>		<b>29 935 242</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací

Hodnota výsledku hospodaření byla následně **snížena o**:

- *rozdíl, o který daňové odpisy majetku (HM, NM) převyšují účetní odpisy dle § 24 (2) písm. a) ZDP*

Společnost ABC, s. r. o. k 31. 12. 2015 účtovala o účetních odpisech majetku ve výši 2 157 774 Kč, oproti tomu ZDP ji opravňuje snížit základ pro výpočet daně o částku 2 295 636 Kč, jež představuje součet daňových odpisů. Rozdíl 137 862 Kč, o který daňové odpisy převyšují hodnotu účetních odpisů, je položkou snižující výsledek hospodaření.

- *vyloučení zaúčtovaných položek, které jsou uznatelné jen tehdy, jsou-li zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období (ZO), než ve kterém ovlivnily výsledek hospodaření dle § 23 (3), písm. b); § 24 (2), písm. zi) ZDP*

Další položkou snižující výsledek hospodaření jsou neuhrazené smluvní pokuty a penále evidované na účtu 644 (101) v částce 2 077 Kč, které nebyly uhrazeny do konce zdaňovacího období roku 2015.

- *očištění o rezervy a opravné položky (OP), které nejsou daňově uznatelné dle § 23 (3) písm. c) ZDP*

Společnost ABC, s. r. o. na základě provedené inventarizace majetku zjistila, že předpokládaná prodejní cena některých zásob je výrazně nižší než její ocenění v účetnictví. Vzhledem k dočasnému charakteru snížení hodnoty zásob vytvořila účetní jednotka opravnou položku z důvodu respektování účetní zásady opatrnosti. Dle § 23 (3) písm. c) ZDP lze výsledek hospodaření snížit o částky, které souvisejí s rozpuštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla považována za daňově účinný náklad. V našem případě je v konečném důsledku evidována záporná hodnota na účtu 559 103 – Změna stavu opravných položek k zásobám ve výši 88 038 Kč, která je částkou snižující výsledek hospodaření, jak můžeme vidět v následující tabulce č. 6.

Tabulka 6: Tvorba opravné položky k zásobám v letech 2014 a 2015 v Kč

	<b>Minulé období k 31. 12. 2014</b>	<b>Běžné období k 31. 12. 2015</b>	<b>Rozdíl</b>
Opravná položka k zásobám v Kč	1 052 079 Kč	964 041 Kč	-88 038 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací

Hodnota výsledku hospodaření byla následně **zvýšena o:**

- *účetní náklady, které nejsou daňovými náklady dle § 25 ZDP*

Společnost ABC, s. r. o. vykázala za zdaňovací období 2015 následující daňově neuznatelné náklady, které v celkové výši 2 579 699 Kč představují položku zvyšující výsledek hospodaření. Jedná se o:

#### **513 102 – Náklady na reprezentaci**

Společnost účtovala o nákladech na občerstvení a pohoštění ve výši 22 910 Kč, které svým charakterem spadají pod položku daňově neuznatelných nákladů na reprezentaci.

### **518 106 – Služby**

Společnost v roce 2015 zajistila ubytování pro svého obchodního partnera z Číny. Jedná se o náklad daňově neuznatelný, který by také mohl být považován za náklad na reprezentaci společnosti. ABC, s. r. o. účtovala o částce 9 306 Kč v účtové skupině č. 51.

### **543 101 – Dary**

Za účetní období roku 2015 byla účetní jednotkou poskytnuta bezúplatná plnění ve formě peněžního i nepeněžního daru v souladu s podmínkami dle ustanovení § 15 resp. § 20 ZDP v celkové částce 2 541 650 Kč.

### **548 101 – Ostatní provozní náklady (daňově neuznatelné)**

ABC, s. r. o. využívá pro tvorbu grafiky fotografie z fotobanky, nicméně k nakoupeným kreditům prostřednictvím internetového portálu neobdržela vyúčtovací daňový doklad. V této souvislosti účtovala o daňově neuznatelných nákladech ve výši 26 Kč.

### **545 101 – Ostatní pokuty a penále**

Na daném účtu sk. 54 společnost účtovala o penále vyúčtovaných správou sociálního zabezpečení, pokutách za opožděné tvrzení daně a dále o pokutách za překročení rychlosti služebními vozy. Dle § 25 odst. 1) písm. f) jsou tyto výdaje (náklady) považovány za daňově neúčinný náklad bez vazby na provedení úhrady ve výši 5 807 Kč.

- *rozdíl, o který účetní zůstatková cena dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku převyšuje daňovou zůstatkovou cenu dle § 24 (2) písm. b) ZDP*

ABC, s. r. o. v roce 2015 prodala firemní vůz Škoda Rapid, který byl vložen do podnikání dne 9. 4. 2014 ve vstupní ceně 230 579 Kč a následně vyřazen prodejem 22. 6. 2015. Výpočet daňových a účetních odpisů je předmětem tabulky č. 7. Za daňově účinný náklad dle § 24 (2) písm. b) ZDP je považována zůstatková cena majetku stanovená jako rozdíl vstupní ceny a celkové výše odpisů vypočtených dle pravidel zákona o daních z příjmů. Nicméně účetní jednotka při sestavení účetní závěrky vychází z účetních odpisů a účtuje o účetní zůstatkové ceně, a proto za daňově uznatelnou část je považována pouze ta, která je rovna zůstatkové ceně daňové. Položkou zvyšující výsledek hospodaření je částka rozdílu v zůstatkové ceně prodaného automobilu Škoda Rapid v částce 1 057 Kč.

Tabulka 7: Daňové a účetní odpisy automobilu Škoda Rapid

DAŇOVÉ ODPISY rovnorněné, odp. skupina č. 2			ÚČETNÍ ODPISY životnost majetku 60 M		
Datum	Odpis	Zůst. cena	Datum	Odpis	Zůst. cena
31. 12. 2014	25 364	205 215	31. 5. 2014	3 843	226 736
31. 12. 2015	25 652	<b>179 563</b>	30. 6. 2014	3 843	222 893
31. 12. 2015	179 563	0	31. 7. 2014	3 843	219 050
			31. 8. 2014	3 843	215 207
			30. 9. 2014	3 843	211 364
			31. 10. 2014	3 843	207 521
			30. 11. 2014	3 843	203 678
			31. 12. 2014	3 843	199 835
			31. 1. 2015	3 843	195 992
			28. 2. 2015	3 843	192 149
			31. 3. 2015	3 843	188 306
			30. 4. 2015	3 843	184 463
			31. 5. 2015	3 843	<b>180 620</b>
			22. 6. 2015	180 620	0

Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací (karta majetku)

- *vyloučení zaúčtovaných položek, které jsou uznatelné jen tehdy, jsou-li zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období (ZO), než ve kterém ovlivnily výsledek hospodaření (VH) dle § 23 (3) písm. a) bod 6; § 24 (2) písm. zi) ZDP*

#### **544 101 – Smluvní pokuty a penále**

ABC, s. r. o. k 31. 12. 2015 evidovala nezaplacenou smluvní poutu za pozdní do-  
dávku zboží ve výši 1 000 Kč. Dle § 24 (2) písm. zi) se jedná o nedaňový náklad neboli  
o položku zvyšující výsledek hospodaření, neboť nedošlo ke konci zdaňovacího období  
k její úhradě.

#### **562 101 – Úroky**

Úroky představují finanční náklad společnosti, který je spojen, ať už s bankovním  
úvěrem nebo zápůjčkou. ABC, s. r. o. uzavřela se svými společníky smlouvy o zápůjč-  
kách peněžních prostředků ve výši obvyklé. Pokud je věřitel ve vztahu k dlužníkovi  
osobou spojenou ve smyslu § 23 (7) ZDP, podléhají úroky testu kapitálové přiměřenosti.  
Dle § 25 (1) písm. w) je porovnávána hodnota vlastního kapitálu s celkovou výší zápůjček  
od spojených osob. Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů  
pro daňové účely nelze uznat finanční náklady z částky, o kterou úhrn úvěrových finanč-

ních nástrojů od spojených osob za zdaňovací období přesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu. Tato podmínka byla dodržena, neboť poměřující hodnota vlastního kapitálu stanovená k 1. 1. 2015 ve výši 124 769 tis. Kč dává dostatečný prostor pro pokrytí daňové uznatelnosti úroků z poskytnutých zápůjček. Podmínka testu kapitálové přiměřenosti byla splněna.

Vzhledem ke skutečnosti, že společníci jsou fyzické osoby, které nevedou účetnictví, je v této souvislosti třeba pamatovat na ustanovení § 24 (2) písm. zi), kde daňová uznatelnost úroků v případě věřitele uvedeného v § 2 ZDP je provázána s jejich úhradou. Společnost ABC, s. r. o. zvýšila výsledek hospodaření o částku 134 718 Kč, která představovala nevyplacené úroky ze zápůjček vedených vůči společníkům ke konci zdaňovacího období.

#### **644 101 – Smluvní pokuty a penále**

ABC, s. r. o. obdržela během zdaňovacího období 2015 platbu penále fakturovaného za pozdní úhradu dodávky zboží v roce 2014. Vzhledem k tomu, že tento výnos nebyl dle ZDP považován za zdanitelný v roce 2014 a byl z příjmů vyloučen, je nyní dle § 23 (3) bodu 6 položkou zvyšující výsledek hospodaření v částce 3 000 Kč.

- *očištění o rezervy a opravné položky (OP), které nejsou daňově uznatelné dle § 25 (1) v) ZDP*

#### **559 101 – Změna stavu opravných položek k pohledávkám**

ABC, s. r. o. na základě výsledků z provedené inventarizace pohledávek k 31. 12. 2015 provedla dočasné snížení ocenění pochybných pohledávek pomocí opravných položek. Opravné položky tvořené dle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. jsou považovány za daňově neuznatelný náklad, který zvyšuje výsledek hospodaření pro zjištění základu daně z příjmů dle § 25 (2) písm. v). Jak můžeme vidět v tabulce č. 8, v konečném důsledku je stav účtu 559 101 – Změna stavu opravných položek k pohledávkám kladný a hodnota 40 766 Kč je položkou zvyšující výsledek hospodaření

Tabulka 8: Tvorba účetní opravné položky k pohledávkám v letech 2014 a 2015 v Kč

	<b>Minulé období k 31. 12. 2014</b>	<b>Běžné období k 31. 12. 2015</b>	<b>Rozdíl</b>
Opravná položka k pohledávkám v Kč	83 688 Kč	124 454 Kč	40 766 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací

### **559 102 – Změna stavu opravných položek k finančním investicím**

Společnost vlastní podíly ve společnostech, které v době pořízení byly oceněny pořizovací cenou. K 31. 12. 2015 evidovala společnost ABC, s. r. o. dlouhodobý finanční majetek na rozvahovém účtu 061 (101) v pořizovací ceně 496 413 Kč. Částka představuje 100 % složeného základního kapitálu společnosti ABC PL, s. z o. o., a ABC SK, s. r. o., který byl k rozvahovému dni oceněn na základě požadavku kladeného ZoÚ v § 24 (2) písm. b). Přepočet majetku a závazků evidovaných v cizí měně provedla účetní jednotka kurzem devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou k 31. 12. 2015.

K okamžiku sestavení účetní závěrky byly tyto podíly představující účast v ovládané osobě přeceněny na reálnou hodnotu vytvořením opravné položky. Výše opravné položky udává rozdíl mezi základním a vlastním jměním dané společnosti. Opravná položka k finanční investici společnosti ABC SK, s. r. o. činila 153 740 Kč. Společnost ABC PL, s z o. o. se nachází v likvidaci, což potvrzuje i záporná výše vlastního jmění společnosti. Z toho důvodu byla vytvořena opravná položka v částce, která představuje hodnotu investice do základního kapitálu 50 000 PLN, po přepočtu rozvahovým kurzem ČNB 317 000 Kč. Celková výše opravné položky vytvořené k vyjádření reálné hodnoty dlouhodobého finančního majetku činila k 31. 12. 2015 celkem 470 740 Kč. V konečném důsledku byl stav účtu 559 102 – Změna stavu opravných položek k fin. investicím kladný a hodnota 53 807 Kč je položkou zvyšující výsledek hospodaření dle § 25 (2) písm. v) ZDP, jak můžeme vidět v tabulce č. 9.

Tabulka 9: Tvorba opravné položky k fin. investicím v letech 2014 a 2015 v Kč

	<b>Minulé období k 31. 12. 2014</b>	<b>Běžné období k 31. 12. 2015</b>	<b>Rozdíl</b>
Opravná položka k fin. investicím v Kč	416 933 Kč	470 740 Kč	+ 53 807 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací

## 9. Návrh variant úpravy výsledku hospodaření

Devátá kapitola předložené diplomové práce se zabývá navržením variant optimalizace výsledku hospodaření za zdaňovací období roku 2015 a následující pro společnost ABC, s. r. o. v souladu s cílem předložené diplomové práce – snížení základu daně z příjmů právnických osob. Pozornost bude věnována položkám nákladů, které se svým charakterem významně podílejí na tvorbě základu daně. Teoretickým podkladem je literární rešerše 5. kapitoly, na jejímž základě budou navrženy možnosti optimalizace s ohledem na požadavky společnosti.

### 9.1. VAR 1 – daňová optimalizace v oblasti odpisování dlouhodobého majetku

Společnost ABC, s. r. o. vykazuje účetní a daňové odpisy v rozdílné výši. Pro potřeby výpočtu optimalizace je rozhodující pouze výpočet a velikost daňových odpisů, jimiž je možné ovlivnit velikost základu daně. K 31. 12. 2015 společnost evidovala dlouhodobý odpisovatelný majetek v částce 41 673 tis. Kč. Účetní jednotka u veškerého majetku zahájila odpisování v prvním roce pořízení a nevyužila možnosti přerušení. Tabulka č. 10 zobrazuje velikost daňových odpisů uplatněných v základu daně za zdaňovací období roku 2015 s rozdělením na podtyp hmotného majetku (HM) a nehmotného majetku (NM) a dále výši dle odpisové skupiny. Společnost uplatnila daňový náklad v základu daně dle § 24 (2) písm. a) ZDP ve výši 2 295 636 Kč.

Tabulka 10: Odpisy HM / NM uplatněné dle § 24 (2) písm. a) ZDP

Podtyp HM/ NM	Částka odpisu v Kč	Odpisová skupina	Částka odpisu v Kč
013 – Software	51 591	Odpisová skupina 1	38 242
019 – Ostatní DNM	49 668	Odpisová skupina 2	1 227 881
021 – Stavby	790 151	Odpisová skupina 3	98 311
022 – Dopravní prostředky	720 600	Odpisová skupina 4	39 792
022 – HW nad 40 000 Kč	38 242	Odpisová skupina 5	790 151
022 – Stroje, přístroje a zařízení	645 384	Odpisy nehmotné majetku	101 259
Celkem	2 295 636	Celkem	2 295 636

Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací

Hmotný majetek byl doposud odpisován rovnoměrnou metodou. Zvolený způsob odpisování se určí pro každý nově pořízený majetek a zpětně ho již není možné změnit,



proto se zaměřím na nově pořízený majetek, a to konkrétně na hmotný, kde ZDP je více otevřený než v případě nehmotného majetku. Účetní jednotka v roce 2015 pořídila nové osobní automobily v celkové hodnotě 1 991 tis. Kč. Dopravní prostředky jsou blíže specifikovány v tabulce č. 11 s uvedením vstupní ceny, informací, zda je společnost prvním odpisovatelem a výši uplatněných odpisů v roce 2015. Cílem je navrhnout takový způsob odpisování, který by vedl k minimalizaci základu daně v legální rovině, s čímž souvisí využití maximální výše daňově účinných nákladů.

Tabulka 11: Odpisy nově pořízeného hmotného majetku v roce 2015

Název majetku	Vstupní cena /výše v Kč	První vlastník	Zvolený způsob odpisování / výše v Kč	
<b>Škoda Octavia</b>	672 727	ANO	rovnoměrný	74 000
<b>HYUNDAI i30</b>	289 256	ANO	rovnoměrný	31 819
<b>AUDI A6</b>	280 000	NE	rovnoměrný	30 800
<b>Škoda Superb</b>	749 174	ANO	rovnoměrný	82 410
			CELKEM	219 029

Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací (karty majetku)

Pro každou jednotku hmotného majetku byly splněny předpoklady pro odpisování dané ZDP<sup>29</sup>. Dopravní prostředky (osobní automobily) jsou řazeny do 2. odpisové skupiny s odpisovou dobou 5 let. Účetní jednotka má možnost volby rovnoměrného (§ 31) nebo zrychleného (§ 32) odpisování s výchozí hodnotou ROS (%), případně koeficientem uvedeným v ZDP. Pokud je společnost v postavení prvního vlastníka, ZDP ji opravňuje zvýšit odpis v prvním roce o 10 %. Dále je potřeba brát v potaz možnost provedení technického zhodnocení, které by zvyšovalo vstupní/zůstatkovou cenu a ovlivnilo tím výši odpisů. Společnost ABC, s. r. o. nakoupila vozy s dostatečnou výbavou, proto technické zhodnocení není předpokládáno. Uvedené rozhodné skutečnosti byly promítnuty do přehledu variant odpisů nově pořízeného hmotného majetku zobrazeného v tabulce č. 12. V této tabulce nalezneme odpisový plán pro daný automobil s výpočtem maximální částky odpisu pro odpisy rovnoměrné, rovnoměrné se zvýšením (↑) odpisu v 1. roce, zrychlené a zrychlené se zvýšením (↑) odpisu v 1. roce.

<sup>29</sup> Nejedná se o majetek vyloučený z odpisování, účetní jednotka nemá povinnost pokračovat v odpisování, které započal původní odpisovatel, a pro daný majetek není povinná využít časové nebo výkonové odpisy.

Tabulka 12: Přehled variant odpisů nově pořízeného HM v roce 2015 (v Kč)

<b>Škoda Octavia</b>				<b>VC: 672 727 Kč</b>	
<b>Odpis</b>	<b>1. rok / 2015</b>	<b>2. rok / 2016</b>	<b>3. rok / 2016</b>	<b>4. rok / 2017</b>	<b>5. rok / 2018</b>
Rovnoměrný	74 000	149 682	149 682	149 682	149 681
Rovnoměrný ↑	141 273	132 864	132 864	132 864	132 862
Zrychlený	134 546	215 273	161 455	107 637	53 816
Zrychlený ↑	<b>148 000</b>	209 891	157 419	104 946	52 471

<b>HYUNDAI i30</b>				<b>VC: 289 256 Kč</b>	
<b>Odpis</b>	<b>1. rok / 2015</b>	<b>2. rok / 2016</b>	<b>3. rok / 2016</b>	<b>4. rok / 2017</b>	<b>5. rok / 2018</b>
Rovnoměrný	31 819	64 360	64 360	64 360	64 357
Rovnoměrný ↑	60 744	57 129	57 129	57 129	57 125
Zrychlený	57 852	92 562	69 422	46 281	23 139
Zrychlený ↑	<b>63 637</b>	90 248	67 686	45 124	22 561

<b>AUDI A6</b>				<b>VC: 280 000 Kč</b>	
<b>Odpis</b>	<b>1. rok / 2015</b>	<b>2. rok / 2016</b>	<b>3. rok / 2016</b>	<b>4. rok / 2017</b>	<b>5. rok / 2018</b>
Rovnoměrný	30 800	62 300	62 300	62 300	62 300
Rovnoměrný ↑	58 800	55 300	55 300	55 300	55 300
Zrychlený	<b>56 000</b>	89 600	67 200	44 800	22 400
Zrychlený ↑	61 600	87 360	65 520	43 680	21 840

<b>Škoda Superb</b>				<b>VC: 749 174 Kč</b>	
<b>Odpis</b>	<b>1. rok / 2015</b>	<b>2. rok / 2016</b>	<b>3. rok / 2016</b>	<b>4. rok / 2017</b>	<b>5. rok / 2018</b>
Rovnoměrný	82 410	166 692	166 692	166 692	166 688
Rovnoměrný ↑	157 327	147 962	147 962	147 962	147 961
Zrychlený	149 835	239 736	179 802	119 868	59 933
Zrychlený ↑	<b>164 819</b>	233 743	175 307	116 872	58 433

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě porovnání vypočtených hodnot odpisů s ohledem na požadavky maximální výše daňových nákladů se jeví jako nejvýhodnější využití zrychleného odpisu se zvýšeným odpisem v 1. roce. Výjimkou je automobil AUDI A6, kde společnost není prvním odpisovatelem, a tedy není oprávněna využít tento postup, proto byla vybrána forma zrychlených odpisů. Pokud by společnost využila navrhovaného způsobu odpisování, došlo by ke zvýšení daňových odpisů o 213 427 Kč (432 456–219 029), jak můžeme vidět v tabulce č. 13.

Tabulka 13: Navržené odpisy nově pořízeného majetku v roce 2015

Název majetku	Vstupní cena	První vlastník	Zvolený způsob odpisování / výše v Kč		Navrhovaný způsob odpisování / výše v Kč	
<b>Škoda Octavia</b>	672 727	ANO	rovnoměrný	74 000	zrychlený ↑	148 000
<b>HYUNDAI i30</b>	289 256	ANO	rovnoměrný	31 819	zrychlený ↑	63 637
<b>AUDI A6</b>	280 000	NE	rovnoměrný	30 800	zrychlený	56 000
<b>Škoda Superb</b>	749 174	ANO	rovnoměrný	82 410	zrychlený ↑	164 819
			CELKEM	219 029	CELKEM	432 456

Zdroj: vlastní zpracování

## 9.2. VAR 2 – daňová optimalizace v oblasti rezerv

V souvislosti s přístavbou nové skladové haly v roce 2014 byl pořízen vysokozdvizný elektrický vozík pro usnadnění práce při manipulaci se skladovými zásobami v úzkých uličkách. Výrobce je doporučena pravidelná servisní prohlídka po 1 000 h provozu. Na základě kontrol provedených servisním technikem byla zjištěna snížená kapacita baterie a je doporučena výměna po 5 500 provozních hodinách. Dle poskytnutého ceníku je odhadovaný náklad související s výměnou olověné elektrolytické baterie stejných vlastností očekáván v částce 120 000 Kč. Výměna baterie se stejnými vlastnostmi je považována za opravu, která odstraní poškození za účelem uvedení do provozuschopného stavu. Vysokozdvizný vozík je zařazen do 2. odpisové skupiny, je tedy možné tvořit daňově uznatelnou rezervu na opravy hmotného majetku.

Vzorec 3: Výpočet výkonové rezervy na opravu hmotného majetku

$$Výše rezervy = \frac{\text{rozpočet nákladů}}{\text{počet jednotek předpokládaného provozu}} \times \text{počet jednotek skutečného provozu}$$

Zdroj: vlastní zpracování dle ZDP

Doplněním zlomku jednotkových nákladů (vzorec č. 3) získáme částku 21,82 Kč/h, která odpovídá podílu rozpočtu nákladů ve výši 120 000 Kč a počtu jednotek předpokládaného provozu, tj. 5 500h. Pro stanovení výše rezervy vynásobíme jednotkové náklady počtem skutečných jednotek v provozu za dané zdaňovací období a za období předchozí, pokud nebylo zdaňovacím, tj. 2 100 h. Pokud by se společnost rozhodla tvořit rezervu na opravu hmotného majetku v závislosti na provozních hodinách stroje, v roce

2015 mohla uplatnit náklad spojený s tvorbou rezervy ve výši 45 822 Kč ve svém základu daně. Vyčíslení tvorby rezervy je předmětem tabulky č. 14.

Tabulka 14: Tvorba výkonové rezervy

Rok	Počet měsíců v provozu	Počet hodin v provozu	Počet hodin v provozu kumulovaně	Výše rezervy
2014	9	900	900	
2015	12	1 200	2 100	45 822 Kč
2016	12	1 200	3 300	26 184 Kč
2017	12	1 200	4 500	26 184 Kč
2018	10	1 000	5 500	21 810 Kč <sup>30</sup>
			CELKEM	120 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

### 9.3. VAR 3 – daňová optimalizace v oblasti benefitů

Při rozhodování o zavedení zaměstnaneckých benefitů je nezbytné brát v potaz i jejich daňový dopad jak směrem k zaměstnavateli, tak k zaměstnanci. Následující tabulka č. 15 porovnává daňové aspekty 4 skupin benefitů. Na výchozí hodnoty zdaňovacího období roku 2015 byla aplikována modelová situace zavedení zaměstnaneckých výhod v částce 500 tis. Kč.

Tabulka 15: Porovnání skupin benefitů a jejich vlivu na daňovou povinnost v Kč

	Výchozí hodnoty 2015	1. skupina	2. skupina	3. skupina	4. skupina
		DU	DU	DN	DN
		osvobozené	předmětem daně	osvobozené	předmětem daně
Výsledek hospodaření	27 349 172	27 349 172	27 349 172	27 349 172	27 349 172
Odvody ZP, SZ (34 %)			170 000		170 000
Benefity		500 000	500 000	500 000	500 000
Zisk (po úpravě)	27 349 172	26 849 172	26 679 172	26 849 172	26 679 172
Položky zvyšující VH	2 814 047	2 814 047	2 814 047	2 814 047	2 814 047
Položky snižující VH	227 977	227 977	227 977	227 977	227 977
Nedaňové benefity (↑ZD)				500 000	500 000
Základ daně	29 935 242	29 435 242	29 265 242	29 935 242	29 765 242
Odčitatelné položky	2 541 650	2 541 650	2 541 650	2 541 650	2 541 650
Zaokr. základ daně	27 393 000	26 893 000	26 723 000	27 393 000	27 223 000

<sup>30</sup> Přesně vypočtená hodnota činí 21 820 Kč. Výše rezervy byla upravena dle rozpočtu celkových nákladů 120 000 Kč.

Daň (19 %)	5 204 670	5 109 670	5 077 370	5 204 670	5 172 370
Celkem odvedeno státu (daň + odvody ZP, SZ)	<b>5 204 670</b>	<b>5 109 670</b>	<b>5 247 370</b>	<b>5 204 670</b>	<b>5 342 370</b>
Pořadí dle výhodnosti	–	1.	3.	2.	4.
Daňový dopad v Kč	–	- 95 000	+ 42 700	0	+ 137 700

Zdroj: vlastní zpracování

Ač by se mohla 2. skupina benefitů jevit jako daňově nejvýhodnější vzhledem ke skutečnosti, že povinné odvody jsou předmětem daňově uznatelných nákladů, není tomu tak. Při porovnání daňové výhodnosti je potřeba brát v potaz celkový odvod státu, tedy nejen daň z příjmů, ale i již zmíněné odvody OSSZ a zdravotním pojišťovným. Z toho důvodu lze za daňově nejvýhodnější považovat 1. skupinu zaměstnaneckých benefitů, kde by v konečném důsledku bylo po zavedení benefitů odvedeno 5 109 670 Kč, což představuje úsporu na daních ve výši 95 000 Kč oproti výchozí hodnotě.

S ohledem na preference společnosti navrhuji zavedení příspěvku na stravování, znovuoobnovení vnitřního předpisu pro poskytování příspěvku na penzijní připojištění a zvýšení nákladů na vzdělávání zaměstnanců formou jazykových kurzů.

### ***Příspěvek na stravování – stravenky***

Stravenky jsou velmi oblíbeným a zřejmě také nejrozšířenějším benefitem v České republice. Vyhláškou č. 328/2014 Sb. zvýšilo Ministerstvo práce a sociálních věcí hodnotu stravného na pracovních cestách na 82 Kč/den. Z této částky se dále vychází při výpočtu maximální výše daňově uznatelného nákladu na stravné, který pro zdaňovací období roku 2015 činí 57,40 Kč (70 % z 80 Kč) a odpovídá daňově nejvýhodnější stravence s nominální hodnotou 104 Kč. Pro účely posouzení implementace stravenek do základu daně budu v následujících výpočtech pracovat s hodnotami, které jsou uvedeny v tabulce č. 16.

Tabulka 16: Výchozí hodnoty pro implementaci stravenek do základu daně

Hodnota stravenky	104 Kč
Pracovní dny/měsíc	20
Počet zaměstnanců	36
Celková NH stravenek/měsíc	74 880 Kč
Příspěvek zaměstnavatele	55 %

Zdroj: vlastní zpracování

V prvním kroku jsem kontaktovala dodavatele poskytující stravovací poukázky a provedla zhodnocení předložených nabídek na měsíční bázi. Jak můžeme vidět v tabulce č. 17, společnost ABC, s. r. o. od dodavatele č. 1 obdržela výhodnější nabídku, díky které uspoří 1 543 Kč/měsíc (18 516 Kč/rok) a dále jako bonus získá roční licenci na slevové karty ALIVE.

Tabulka 17: Zhodnocení výhodnosti nabídek dodavatele stravenek

PAPÍROVÁ STRAVENKA	Dodavatel č. 1	Dodavatel č. 2
Sazba provize	0,50 %	2,40 %
Provize	374 Kč	1 797 Kč
Vedlejší náklady včetně poštovního	50 Kč	170 Kč
PROVIZE + DOPRAVA	424 Kč	1 967 Kč
Celková cena včetně provize	75 304 Kč	76 847 Kč
Dárek, bonus, zvýhodnění	slevové karty ALIVE	bez dalších bonusů
Rozdíl		+ 1 543 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle předložených nabídek

Nyní již máme veškeré podklady pro určení celkové výše nákladů, které by ovlivnily základ daně roku 2015. Pro zjednodušení budeme vycházet z předpokladu, že zaměstnanci měli za rok 2015 plný nárok na příspěvek na stravování. Za daných okolností by částka 898 560 Kč<sup>31</sup> byla ve výši 55 %, tj. 494 208 Kč předmětem daňově uznatelných nákladů zaměstnavatele (úč. 527) a ve zbylé výši 404 352 Kč by byla účtována jako pohledávka za zaměstnanci (úč. 335). Součástí každé objednávky jsou dodatečné náklady na poštovné a provize dodavateli. Dle pokynu GFŘ č. 22 je poplatek za zprostředkování nákupu součástí ceny jídla. Vzhledem k tomu, že celková částka není významná (4 493 Kč) a zohlednění podílu připadajícího na jednoho zaměstnance ve výši 45 % z provize by znamenalo vyšší administrativní zátěž, zařadím ji do roviny neuznatelných nákladů.

### ***Příspěvek na penzijní připojištění***

Mezi další navrhované benefity jsem zařadila příspěvek na penzijní připojištění, který je součástí 1. skupiny benefitů. Zmíněný benefit byl v předchozích letech společností ABC, s. r. o. poskytován, z toho důvodu je při výpočtu uvažováno pouze s novými

<sup>31</sup> 898 560 Kč = 104 Kč/ks \* 20 pracovních dnů \* 36 zaměstnanců \* 12 měsíců

zájemci. Na základě šetření, které jsem provedla formou dotazování, jsem dospěla k závěru, že o uvedený benefit by jevilo zájem přibližně 40 % dotázaných (12 zaměstnanců), kteří by uvažovali o zvýšení stávajícího příspěvku, případně jeho využití. V konečném důsledku by se jednalo o zvýšení příspěvku hrazeného prostřednictvím zaměstnavatele v měsíční částce 13 950 Kč. V této souvislosti bych zvolila cestu již původního vnitropodnikového předpisu, který upravoval poskytování příspěvku na penzijní připojištění (PP), kdy se zaměstnanec na jeho úhradě podílí formou srážky z hrubé mzdy ve výši 80 % z hodnoty příspěvku.

V následujícím textu budou uvedeny dopady do mzdových nákladů na straně zaměstnance (tabulka č. 18) a zaměstnavatele (tabulka č. 20) formou vzorového Příkladu č. 1. s vyčíslením případných úspor.

#### Příklad 1: Příspěvek na penzijní připojištění – vzorový příklad

*Panu Novákovi náleží hrubá mzda ve výši 30 000 Kč, je bezdětný a odpracoval celý měsíc. Rozhodl se spořit na penzi formou příspěvku na penzijní připojištění ve výši 1 000 Kč/měsíc. Dle vnitropodnikového předpisu je umožněna úhrada příspěvku prostřednictvím zaměstnavatele srážkou z hrubé mzdy. Zaměstnavatel se podílí na úhradě příspěvku 20 % (neboli z hrubé mzdy bude sraženo pouze 80 % hodnoty).*

Tabulka 18: Pohled z hlediska zaměstnance – výše mzdy s/bez PP (v Kč)

	<b>1. VAR</b> <i>hrubá mzda: 30 000 Kč</i>	<b>2. VAR</b> <i>hrubá mzda: 29 200 Kč + 1 000 Kč na PP</i>
Hrubá mzda	30 000	29 200
SHM (super hrubá mzda)	40 200	39 128
Zaokr. SHM na 100 Kč ↑	40 200	39 200
Záloha na daň	6 030	5 880
Sleva na poplatníka	2 070	2 070
Daň	3 960	3 810
Zdravotní pojištění (4,5 %)	1 350	1 314
Sociální zabezpečení (6,5 %)	1 950	1 898
Čistá mzda	22 740	22 178
Celkový měsíční příjem	22 740	23 178

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by se pan Novák rozhodl využít nabízený benefit zaměstnavatele s měsíční výší příspěvku na penzijní připojištění 1 000 Kč, jeho celkový měsíční příjem by vzrostl o 438 Kč, což představuje 5 256 Kč ročně.

Tabulka 19: Často kladené otázky zaměstnanců v souvislosti s benefitem

	<i>Úhrada zaměstnavatelem</i>	<i>Přímá úhrada</i>
Kolik získám měsíčně do fondu?	1 000 Kč	1 230 Kč
Kolik skutečně zaplatím? <sup>32</sup>	562 Kč	1 000 Kč
Jakou výší se podílím na úhradě?	56 %	81 %
Kolik ušetřím?	438 Kč	230 Kč

Zdroj: vlastní zjištění a zpracování

Tabulka č. 19 shrnuje výhodnost příspěvku hrazeného prostřednictvím zaměstnavatele a přímé úhrady se státním příspěvkem. Výše státního příspěvku je diferencovaná dle jeho výše, nicméně částka 230 Kč představuje nejvyšší možný příspěvek státu. V případě úhrady prostřednictvím zaměstnavatele si výši úspory koriguje zaměstnanec zvolenou částkou příspěvku. Čím vyšší je příspěvek, tím vyšší úspory dosáhne.

Tabulka 20: Pohled z hlediska zaměstnavatele – výše mzdových nákladů s/bez PP (v Kč)

	<b><i>1. VAR</i></b> <b><i>hrubá mzda: 30 000 Kč</i></b>	<b><i>2. VAR</i></b> <b><i>hrubá mzda: 29 200 Kč</i></b> <b><i>+ 1 000 Kč na PP</i></b>
Hrubá mzda	30 000	29 200
ZP odvedené za zaměstnance (9 %)	2 700	2 628
SZ odvedené za zaměstnance (25 %)	7 500	7 300
Příspěvek na penzijní připojištění	0	1 000
Celkové měsíční osobní náklady	40 200	40 128
Celkové roční náklady	482 400	481 536
Úspora		-864

Zdroj: vlastní zpracování

Nyní přejdeme na stranu zaměstnavatele z hlediska změny celkové výše mzdových a osobních nákladů u pana Nováka, které shrnuje tabulka č. 20. V případě uplatnění

<sup>32</sup> Částka, kterou zaměstnanec skutečně zaplatí je dána rozdílem čisté mzdy. Čistá mzda se v 2. verzi snížila o 562 Kč (22 740 – 22 178), nicméně zaměstnanec do fondu obdrží 1 000 Kč.



příspěvku na penzijní připojištění ve výši 1 000 Kč došlo ke snížení celkové výše ročních mzdových nákladů na zaměstnance o 864 Kč z původních 482 400 Kč na 481 536 Kč.

Tabulka 21: Dopad do mzdových a os. nákladů u zaměstnavatele po zavedení benefitu v Kč

Mzdové a osobní náklady	
Mzdové náklady – hrubé mzdy (srážka z HM ve výši 80 % příspěvku na PP)	-133 920
Zákonné soc. pojištění zdravotní pojištění a sociální zabezpečení (34 %)	-45 533
Zákonné soc. náklady příspěvky na penzijní připojištění	167 400
Úspora	-12 053

Zdroj: vlastní zpracování

Dále budeme uvažovat o zavedení benefitu u již zmíněných 12 zaměstnanců s celkovou výší měsíčního příspěvku 13 950 Kč. O příspěvku na penzijní připojištění by společnost účtovala v rovině zákonných sociálních nákladů (úč. 527) v celkové výši 167 400 Kč, které by dle vnitropodnikového předpisu znamenaly snížení hrubých mezd a zákonného sociálního pojištění o 179 453 Kč (133 920 + 45 533). V konečném důsledku by společnost po zavedení příspěvku na penzijní připojištění dosáhla roční úspory 12 053 Kč, jak můžeme vidět v tabulce č. 21.

### *Jazykové kurzy*

S ohledem na pracovní zařazení a náplň práce zaměstnance bylo vybráno 18 pracovníků, kterým by byla nabídnuta možnost prohloubení znalosti anglického jazyka. V případě prohloubení kvalifikace dle § 231 odst. 3 zákoníku práce platí, že účast na školeních nebo jiných formách přípravy nebo studia za účelem prohloubení kvalifikace se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda. V daném případě uvedený benefit řadíme do 1. skupiny zaměstnaneckých benefitů při splnění podmínky nepeněžního plnění.

Dle předložené nabídky vybrané jazykové školy, vypracované na základě zadaných požadavků, by cena za jednotku výuky obchodní a obecné angličtiny po poskytnuté slevě 10 % činila 455 Kč.

Uvedená cena obsahuje kromě výuky dle metody Effecto i tyto služby:

- vstupní rozřazovací test a vstupní interview,
- přípravu programu kurzu, analýzu potřeb a cílů, zpracování studijních plánů (dlouhodobých, krátkodobých),
- návrh vhodného motivačního programu, přístup do online systému,
- dílčí a závěrečné testování pokroku a další.

Tabulka č. 22 zobrazuje kalkulaci ročních nákladů na jazykový kurz, která se skládá z ceny výukové lekce, ceny za dopravu lektora na místo výuky (sídlo společnosti) a ceny učebnice pro každého zaměstnance. Předpokladem je rozdělení zaměstnanců do 3 skupin dle jazykové úrovně a zaměření výuky. Na základě uvedených parametrů by celkové roční náklady na zavedení benefitu jazykového kurzu činily 81 720 Kč.

Tabulka 22: Kalkulace nákladů na jazykový kurz v Kč

Cena výukové lekce	455
Cena dopravy lektora na místo výuky	50
Měsíční náklad (3 lekce po 6 studentech / týden)	6 060
Roční náklad na lekci	72 720
Studijní pomůcky (učebnice 500 Kč/ks pro 18 studentů)	9 000
Celkový roční náklad	81 720

Zdroj: vlastní zpracování dle předložené nabídky jazykové školy

V následující tabulce č. 23 bude uvedeno celkové shrnutí dopadu do mzdových a osobních nákladů za zdaňovací období roku 2015 po zavedení navrhovaných benefitů, tj. příspěvku na stravování, příspěvku na penzijní připojištění a zvýšení nákladů na vzdělávání zaměstnanců s porovnáním navýšení mzdy o stejnou hodnotu tj. 563 875 Kč ( $494\,208^{33} - 12\,053 + 81\,720$ ).

Tabulka 23: Porovnání mzdových a osobních nákladů s modifikací za rok 2015 v Kč

Mzdové a osobní náklady	Výchozí hodnoty 2015	Modifikace benefity (1. sk)	Modifikace ↑ mzdy
Mzdové náklady – hrubé mzdy	15 362 856	15 228 936	15 926 731
Mzdové náklady – náhrady mezd	3 526	3 526	3 526
Mzdové náklady – DPP	565 291	565 291	565 291

<sup>33</sup> Uvažujeme pouze s výdaji ovlivňující náklady skupiny 52.

Příjmy společníků ze závislé činnosti	626 400	626 400	626 400
Odměny jednatelů	74 400	74 400	74 400
<b>VYMĚŘOVACÍ ZÁKLAD PRO POJISTNÉ</b>	<b>16 063 656</b>	<b>15 929 736</b>	<b>16 627 531</b>
Zákonné soc. pojištění 34 % (ZP, SZ)	5 404 707	5 359 174	5 596 425 <sup>34</sup>
Zákonné soc. náklady příspěvky na penzijní připojištění	108 662	108 662	108 662
Zákonné soc. náklady příspěvky na penzijní připojištění – NOVÉ	0	<b>167 400</b>	0
Zákonné soc. náklady stravenky 55 % podíl	0	<b>494 208</b>	0
Zákonné soc. náklady vzdělávání zaměstnanců		<b>81 720</b>	
Celkové mzdové náklady	22 145 842	22 709 717	22 901 435
Rozdíl		+ 563 875	+ 755 593 <sup>35</sup>
Odvody (ZP, SZ)		- 45 533	+ 191 718

Zdroj: vlastní zpracování

Jak již bylo uvedeno, při porovnání daňové výhodnosti zaměstnaneckých výhod je potřeba brát v potaz celkový odvod státu, tedy nejen daň z příjmů, ale i odvody okresní správě sociálního zabezpečení (OSSZ) a zdravotním pojišťovnám. Toto porovnání již můžeme vidět v předešlé tabulce č. 15. Pokud by společnost využila navrhované modifikace mzdových a osobních nákladů o zavedené benefity z 1. skupiny, dospěla by k daňové úspoře na zákonných odvodech ve výši 45 533 Kč. Naopak modifikace o navýšení mzdových nákladů by vedla k dodatečným odvodům OSSZ a zdravotním pojišťovnám v částce 191 718 Kč.

#### 9.4. VAR 4 – daňová optimalizace v oblasti výdajů souvisejících s automobilem

Společnost ABC, s. r. o. k 31. 12. 2015 měla v obchodním majetku zahrnutý osobní automobily, které byly během zdaňovacího období roku 2015 využívány výhradně k podnikatelské činnosti. Společnost neposkytuje firemní vozy pro soukromé účely ani nejsou předmětem nájmu. Výdaje na pohonné hmoty a parkovné jsou v základu daně uváděny v jejich skutečné výši. Ač společnost nevede analytickou evidenci, díky vnitropodnikovému účetnictví je možné jednoznačně určit náklady spojené s jednotlivými vozy. Účetní jednotka využívá služeb společnosti CCS (Česká společnost pro platební karty, s. r. o.), která poskytuje tankovací karty s doplňkovými službami usnadňující řízení

<sup>34</sup> Výpočet: 5 404 707 + navýšení (34 % z 563 875) = 5 404 707 + 191 718 = 5 596 425 Kč

<sup>35</sup> Výpočet: 563 875 + 191 718 = 755 593 Kč

a kontrolu nákladů spojených s provozem firemních vozů. Kromě vyúčtování za poskytnuté služby je výchozím podkladem pro hodnocení karta účtu 512 – Cestovné, která mimo jiné zahrnuje výdaje na parkovné při pracovních cestách. Tabulka č. 24 porovnává formy uplatnění výdajů a jejich dopad na stanovení základu daně.

Tabulka 24: Porovnání formy uplatnění výdajů na dopravu v ZD v Kč

Název	Dat. zařazení/ Dat. vyřazení	Paušální výdaj (P)	Skutečné výdaje (S)	P/S ?	o kolik by se ↓ZD při uplatnění paušálních výdajů	Výdaje na dopravu v ZD/ po op- timalizaci
Peugeot Partner	09. 11. 2005	60 000	32 742	P	27 258	60 000
Fiat Seicento	21. 11. 2005	60 000	11 549	P	48 451	60 000
Citroën Berlingo	30. 03. 2006	60 000	19 435	P	40 566	60 000
Mazda	30. 11. 2007 13. 04. 2015	17 167	6 063	P	11 103	6 063
Škoda Superb	09. 12. 2009 13. 11. 2015	52 167	54 432	S	-2 265	54 432
VW Tou- ran	30. 11. 2011	60 000	51 287	P	8 713	51 287
OPEL Insignia	30. 04. 2012	60 000	56 630	P	3 370	56 630
VW Transporter	29. 09. 2013	60 000	49 427	P	10 573	49 427
AUDI A6	21. 02. 2014	60 000	58 436	P	1 564	58 436
Škoda Rapid	09. 04. 2014 22. 06. 2015	28 667	10 388	P	18 279	10 388
Škoda Octavia	04. 03. 2015	49 516	23 771	P	25 745	23 771
HYUNDAI i30	04. 03. 2015	49 516	78 588	S	-29 071	78 588
AUDI A6 II.	29. 04. 2015	40 333	44 438	S	-4 105	44 438
Škoda Superb	19. 11. 2015	7 000	7 060	S	-60	7 060
<i>Skutečné výdaje uplatněné v ZD</i>			<i>504 246</i>	<i>Návrh na optimalizaci</i>		<i>620 520</i>
<b>Rozdíl</b>						<b>+ 116 274</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Pro jednotlivé vozy je vyhodnoceno daňově optimálnější řešení z hlediska porovnání výše paušálního výdaje (P) se skutečným výdajem (S). Ve sloupci s označením „P/S ?“ je uveden výdaj, který umožňuje v základu daně uplatnit vyšší daňově účinný náklad. Jak můžeme vidět, první tři vozy, tj. Peugeot Partner, Fiat Seicento a Citroën Berlingo, vykazují nejnižší hodnotu uplatněných skutečných výdajů, z toho důvodu je optimálnější řešení využití paušálního výdaje v částce 5 000 Kč/měsíc (60 000 Kč/rok) pro každý vůz.

Díky tomuto kroku by společnost mohla za zdaňovací období roku 2015 snížit daňový základ o 116 274 Kč.

## 9.5. VAR 5 – daňová optimalizace v oblasti odměn jednatele

Poslední z oblastí, kterou jsem vybrala pro účely daňové optimalizace, je oblast odměňování, a to konkrétně odměny jednatele ABC, s. r. o. Na základě rozhodnutí valné hromady z r. 2011 jsou jednatelem vypláceny měsíční odměny v částce 6 200 Kč. Jednatel je současně zaměstnancem společnosti na pozici řadového obchodníka s výpočetní technikou. Činnost řadového obchodníka není spojena s obchodním vedením, a proto není potřeba řešit otázku bezdůvodného obohacení na úkor společnosti. Díky uzavřenému pracovnímu poměru má statutární orgán zajištěné povinné odvody zdravotního pojištění, z toho důvodu se nabízí možnost snížení odměny jednatele na částku nižší než 2 500 Kč/měsíc, která nezakládá účast na pojistném na sociální zabezpečení.

Tabulka 25: Porovnání daňového zatížení odměn jednatele (v Kč)

	<b>Výchozí hodnoty r. 2015</b> odměna 6 200 Kč mzda 23 800 Kč/měsíc	<b>Návrh na optimalizaci</b> odměna 2 499 Kč mzda 27 501 Kč/měsíc
Odměna jednatele	74 400	29 988
Mzda	285 600	330 012
Celkový roční příjem	360 000	360 000
ZP hrazené zaměstnavatelem 9 %	32 400	32 400
SZ hrazené zaměstnavatelem 25 %	90 000	82 503
Zákonné sociální náklady	122 400	114 903
<b>CELKOVÉ OSOBNÍ NÁKLADY</b>	<b>482 400</b>	<b>474 903</b>
Rozdíl		-7 497
Základ daně	29 935 242	29 942 739
Odčitatelné položky	2 541 650	2 541 650
Zaok. základ daně	27 393 000	27 401 000
Daň	5 204 670	5 206 190
Rozdíl – daň		+ 1 520
Rozdíl – odvody SZ, ZP		-7 497
<b>Daňový dopad v Kč</b>		<b>- 5 977</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 25 porovnává daňové dopady optimalizace odměny při zachování celkové výše příjmu jednatele, který činí 30 000 Kč/měsíc, prostřednictvím změny v poměru vyplacené odměny a mzdy. I v tomto případě je při vyhodnocení daňové výhodnosti a

návrhů na optimalizaci potřeba brát v potaz celkové odvody na daních, a to nejen prostřednictvím daně z příjmů, ale i povinných odvodů zdravotním pojišťovnám a OSSZ. Pokud by společnost využila navrhované opatření snížením odměny jednatele na částku 2 499 Kč/měsíc za současného navýšení mzdy na 27 501 Kč, dosáhla by celkové roční daňové úspory na dani ve výši 5 977 Kč.

## 10. Vyhodnocení výsledků a návrh doporučení

Předmětem této kapitoly je vyhodnotit výsledky propočtených variant úprav výsledku hospodaření na daňový základ z předchozí kapitoly a navrhnout doporučení, která povedou ke snížení základu daně resp. daňové povinnosti pro budoucí zdaňovací období společnosti ABC, s.r.o.

### *Vyhodnocení oblasti odpisování dlouhodobého majetku*

Při rozhodování o volbě metody odpisování majetku je vhodné se zaměřit nejen na aktuální výsledky společnosti, ale brát v potaz delší časový úsek s ohledem na očekávaný vývoj výsledku hospodaření. Neboli pro období s vyššími zisky je daňově výhodnější využít maximální výši daňových odpisů, kterou nám umožňuje v daných případech metoda zrychleného odpisování se zvýšeným odpisem v prvním roce, případně klasický zrychlený odpis. V opačném případě, pokud by se společnost dostala do ztrát nebo základ daně byl příliš nízký, čímž by nebylo možné využít odčitatelné položky, je možné využít přerušování odpisů, případně při výběru preferovat metodu rovnoměrného odpisování, které udává maximální výši ROS, a tedy je v rukou daňového subjektu zvolit vhodné nižší sazby dle jeho potřeb. Toto doporučení vychází z propočtené varianty optimalizace VAR1. Tabulka č. 26 poskytuje jednoduchý přehled procentuálního vyjádření výše opravěk v daném roce odpisu (pro 2. odpisovou skupinu), což může sloužit jako návod pro plánování odpisové politiky neboli dané procento udává již odepsanou část ze vstupní ceny majetku v nákladech uvedeného roku.

Tabulka 26: Procentuální vyjádření výše opravěk v daném roce odpisu

<b>Odpis</b>	<b>1. rok / 2015</b>	<b>2. rok / 2016</b>	<b>3. rok / 2016</b>	<b>4. rok / 2017</b>	<b>5. rok / 2018</b>
Rovnoměrný	11 %	33 %	56 %	78 %	100 %
Rovnoměrný ↑	21 %	41 %	61 %	80 %	100 %
Zrychlený	20 %	52 %	76 %	92 %	100 %
Zrychlený ↑	22 %	53 %	77 %	92 %	100 %

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě porovnání vypočtených hodnot odpisů se jevila jako nejvýhodnější metoda zrychleného odpisování se zvýšením odpisu v 1. roce. Výjimkou je majetek, kde společnost není prvním odpisovatelem, a tedy není oprávněna využít tento postup. Z toho důvodu je u vybraného majetku nejvýhodnější aplikovat metodu zrychlených odpisů bez

navýšení. Navrhovaný způsob daňové optimalizace by způsobil zvýšení položek snižujících výsledek hospodaření o 213 427 Kč bez vazby na změnu celkových nákladů.

### ***Vyhodnocení oblasti technického zhodnocení***

Optimalizace technického zhodnocení souvisí s výběrem variant odpisování hmotného majetku. Při rozhodování je potřeba brát v potaz i možné technické zhodnocení majetku v počátku či ke konci doby odpisování. Pokud by společnost uvažovala o provedení technického zhodnocení v prvních letech po zahájení odpisování, doporučila bych výhodnější formu zrychlených odpisů. Pokud by k technickému zhodnocení došlo ke konci doby odpisování, případně na již odepsaném majetku, jeví se jako výhodnější rovnoměrné odpisy vzhledem ke skutečnosti, že technické zhodnocení prodlužuje dobu odpisování při zrychlených odpisech znatelněji než v případě rovnoměrných odpisů. Uvedené doporučení je potvrzeno porovnáním výpočtu odpisů hlavní budovy (viz. Příloha č. 3) společnosti ABC, s. r. o., na které bylo provedeno technické zhodnocení v roce 2015 ve výši 98 tis. Kč. Budova byla uvedena do užívání 31. 12. 1998 v částce 5 312 732 Kč, je součástí 5. odpisové skupiny s odpisovou dobou 30 let. Zrychlené odpisování by prodloužilo odpisovou dobu o 14 let. Při rovnoměrném způsobu odpisování by budova byla odepsána v celé výši již v roce 2028. Společnost ABC, s.r.o. v této oblasti postupovala správně a zvolila daňově výhodnější cestu rovnoměrných odpisů.

### ***Vyhodnocení oblasti zůstatkové ceny majetku***

Daňová uznatelnost zůstatkové ceny v základu daně závisí na způsobu vyřazení majetku. Společnost ABC, s. r. o. v roce 2015 uplatnila v základu daně daňovou zůstatkovou cenu automobilu Škoda Rapid v částce 179 563 Kč, který byl vyřazen prodejem. Tento aplikovaný postup byl správný, z toho důvodu bych doporučila i nadále vycházet ze zákonných ustanovení § 24 a § 25 ZDP, aby nedošlo k daňovému úniku z nesprávně uplatněné výše zůstatkové ceny v základu daně. Tento problém může nastat například v případě živelných pohrom, kde je potřeba sledovat více zákonných ustanovení zároveň. ABC, s. r. o. provozuje solární elektrárnu (FVE), která je umístěna na střeše hlavní budovy. V případě silného větru může dojít k poškození solárních panelů. Pro řádné prokázání zničení majetku vichřicí je nezbytné doložit informace o rychlosti větru, která nesmí být nižší než 75 km/h. Tyto informace společnosti může poskytnout Český hydrometeorologický ústav. Samozřejmostí je doložení posudku pojišťovny či soudního znalce.



### ***Vyhodnocení oblasti tvorby a rozpouštění rezerv***

Společnost v roce 2015 netvořila ani nečerpala žádné rezervy. V této oblasti bych doporučila vytvoření rezervy na opravu hmotného majetku dle propočtené varianty optimalizace VAR 2. Společnost předpokládá výměnu baterie u elektrického vozíku, který je využíván při manipulaci se skladovými zásobami po 5 500 h provozu na základě doporučení servisního technika. Baterie s nedostatečnou kapacitou by mohla způsobit výpadky v běžném provozu, které společnost nebude riskovat, a plánuje činit v souladu s doporučením. Pokud by se společnost rozhodla tvořit rezervu na opravu hmotného majetku v závislosti na provozních hodinách stroje, mohla v roce 2015 uplatnit daňový náklad spojený s tvorbou rezervy ve výši 45 822 Kč. Předpokladem pro uplatnění nákladu v dané výši je převedení finančních prostředků odpovídající výši rezervy na samostatný účet, který by byl určen pouze pro ukládání prostředků rezerv na opravy hmotného majetku, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Pro tyto účely lze využít jeden z termínovaných účtů, který má společnost zřízen u svého bankovního ústavu. Pro nadcházející zdaňovací období bych doporučila využít možnost tvorby rezerv na opravy hmotného majetku za předpokladu dostatečného cash flow pro významnější částky rezerv.

### ***Vyhodnocení oblasti nákladů souvisejících se zaměstnanci***

Společnost uhradila povinné pojistné k 20. 1. 2016, čímž splnila podmínky pro daňovou uznatelnost zákonných sociálních nákladů v základu daně. Doporučuji udržení dobré platební morálky i nadále.

ABC, s. r. o. za zdaňovací období roku 2015 neúčtovala o odměnách ani prémiech, jejichž vyplacení by bylo provedeno v nadcházejícím roce. Pokud by se společnost v této situaci nacházela, doporučila bych zhodnotit stav dle právní judikatury NSS 8 Afs 35/2010 – 106, 1 Afs 67/2011 – 238 a NSS 8 Afs 1/2012 – 58 NSS.

Stravování zaměstnanců je zajištěné ve vlastním zařízení. Ve zdaňovacím období 2015 byla provedena rekonstrukce jídelny, která se stala předmětem technického zhodnocení hlavní budovy a potažmo daňových nákladů formou odpisů. Potraviny nejsou zaměstnancům poskytovány. Společnost postupovala z daňového hlediska správně, doporučuji postupovat ve stejném duchu i nadále.

Náhrady pracovních výdajů jsou poskytovány do výše a rozsahu stanovených právními předpisy, a tedy nebyla potřeba zvýšit základ daně o nadlimitní část. V souvislosti s vyúčtováním pracovních cest bych upozornila na možnost paušalizace cestovních náhrad pro pravidelně se opakující pracovní cesty zaměstnanců, která by mohla snížit administrativní zátěž spojenou s jejich vyúčtováním.

Oblast nákladů souvisejících se zaměstnanci nebyla předmětem propočtu návrhů variant optimalizace.

### ***Vyhodnocení oblasti zaměstnaneckých benefitů***

Společnost ABC, s. r. o. poskytuje svým zaměstnancům pouze omezené množství firemních benefitů. Jedná se především o možnost práce z domova, tzv. home office, poskytnutí služebního mobilního telefonu případně notebooku i pro soukromé účely a školení zaměstnanců. V rámci utužení kolektivu je každoročně pořádán vánoční večírek. V předchozích letech byl společností poskytován příspěvek na stravování (stravenky) a příspěvek na penzijní připojištění. Tyto benefity byly s nástupem finanční krize v období let 2008–2009 zrušeny. Příspěvek na penzijní připojištění je nadále poskytován zaměstnancům, kteří se rozhodli pro jeho čerpání před rokem 2008. Dle vnitropodnikového předpisu se zaměstnanec podílí na úhradě příspěvku formou srážky z hrubé mzdy ve výši 80 % jeho hodnoty.

Společnosti ABC, s. r. o. bych doporučila oblast zaměstnaneckých benefitů rozšířit. Dle mého názoru jejich škála není příliš pestrá a atraktivní, a to i s ohledem na současnou situaci na trhu práce, kdy nezaměstnanost klesá, firmám chybí kvalifikovaní pracovníci. Před jejich zavedením by společnost měla brát v úvahu propojení firemních cílů s požadavky zaměstnanců i rozpočtové omezení. I kdyby daný benefit splňoval podmínky daňové uznatelnosti, stále se jedná o dodatečné výdaje, které mnohdy nepředstavují malou částkou, a to především u plošných benefitů. Neméně důležité jsou daňové dopady, a to jak na straně zaměstnance, tak zaměstnavatele. Otázkou jsou dále preference zaměstnanců a jejich pozitivní zpětná vazba. V neposlední řadě je nezbytné zajistit dostatečnou informovanost o poskytovaných benefitech a jejich čerpání, ať už prostřednictvím e-mailu nebo společného intranetu.

Prvním z navrhovaných benefitů je *příspěvek na stravování formou stravenek*. Zaměstnavateli bych doporučila využít takovou výši nominální hodnoty stravenky, která umožní uplatnit maximální daňově uznatelný příspěvek na stravování (tj. 104 Kč pro rok

2015). V případě, že by společnost využila daný benefit ve zdaňovacím období roku 2015, mohla by svůj základ daně upravit o nákladové položky v tabulce č. 27, které jsou spojeny s jeho zavedením ve sledovaném zdaňovacím období roku 2015 i aktuálním 2018. V této souvislosti je důležité upozornit na zvýšení hodnoty stravného na pracovních cestách Ministerstvem práce a sociálních věcí a změny daňově nejvýhodnější výše stravenky od 1. ledna 2018 na 118 Kč.

Tabulka 27: Náklady spojené s příspěvkem na stravování v roce 2015 a 2018

	<b>r. 2015</b>	<b>r. 2018</b>
527 103 – Zákonné sociální náklady (stravenky 55% podíl z NH)	494 208	560 736
335 101 – Pohledávky za zaměstnanci	404 352	458 784
518 101 – Ostatní služby – poštovné	600	600
518 106 – Ostatní služby (DN)	4 493	5 098

Zdroj: vlastní zpracování

Posledním krokem je vyhotovení vnitřního předpisu o poskytování stravování zaměstnancům a zajištění jeho rozšíření. Jeho obsah by měl obsahovat minimálně výši finančního příspěvku, určení rozsahu poskytování, tzn. i části, která připadá na úhradu zaměstnancům a její formu srážky, okruh zaměstnanců, vznik a zánik nároku na stravenku a účinnost. Vnitropodnikový předpis upravený na požadavky společnosti ABC, s. r. o. je součástí příloh (Příloha č. 3).

Druhým navrženým benefitem je *příspěvek na penzijní připojištění* poskytovaný zaměstnancům, kteří se na jeho úhradě podílí srážkou z hrubé mzdy ve výši 80 % z hodnoty příspěvku. Podmínky pro jeho uplatnění vyplývají z vnitropodnikového předpisu.<sup>36</sup> Pokud by se společnost rozhodla využít navrhovaný benefit, měla by možnost zvýšit daňově účinné zákonné sociální náklady o částku 167 400 Kč, jak vyplývá z propočtené varianty optimalizace VAR 3, což by jí současně umožnilo snížit hrubé mzdy o 80 % z hodnoty příspěvku a potažmo i vyměřovacího základu pro povinné odvody okresní správě sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám. V konečném důsledku by jeho zavedení představovalo úsporu na nákladech společnosti ve výši 12 053 Kč. Tento benefit je individuální na rozdíl od stravenek, které jsou poskytovány plošně. V této souvislosti

<sup>36</sup> Vzor navrženého předpisu pro společnost ABC, s. r. o. je součástí příloh (Příloha č. 4).

je potřeba upozornit na skutečnost, že na příspěvek hrazený z části, nebo v plné výši zaměstnavatelem se nevztahuje státní příspěvek<sup>37</sup>.

V poslední řadě jsem se zaměřila na vzdělávání zaměstnanců formou *jazykových kurzů*. Znalost alespoň jednoho cizího jazyka je v dnešní době samozřejmostí, bez ní člověk jen těžko uspěje na trhu práce. Společnost ABC, s. r. o. expanduje na celou řadu zahraničních trhů a její snahou je rozšíření podnikatelských aktivit nejen na současné, ale i další zahraniční trhy, proto je nezbytné, aby zaměstnanci byli schopni vést telefonickou i e-mailovou komunikaci v cizím jazyce. Prohloubení jazykové úrovně zaměstnanců dokáže zvýšit prestiž firmy v očích potenciálních partnerů, což snáze umožní navazovat nové kontakty a dojednávat další formy spolupráce a tím naplňovat cíle na zahraničních trzích. Z toho důvodu bych doporučila využití benefitu v podobě ročního jazykového kurzu anglického jazyka pro vybrané zaměstnance. Tímto krokem by společnost mohla uplatnit v základu daně zákonné sociální náklady na vzdělávání zaměstnanců ve výši 81 720 Kč.

#### ***Vyhodnocení oblasti nákladů související s provozem motorového vozidla.***

Jak již bylo uvedeno v teoretické části diplomové práce, ZDP umožňuje daňovým poplatníkům zvolit způsob uplatnění výdajů souvisejících s automobilem (tj. výdaje na nákup PHM a parkovné) v základu daně dvojitým způsobem, a to v jejich skutečné výši, nebo paušální částkou. Doporučuji společnosti ABC, s. r. o. tuto zákonnou možnost využít jako prostředek optimalizace daňové povinnosti a uplatnění vyšší částky daňových nákladů v základu daně pro každé z následujících zdaňovacích období prostřednictvím porovnání skutečné výše nákladů a paušálních částek. V této souvislosti je potřeba upozornit, že v případě, kdy společnost zvolí uplatnění paušálního výdaje na dopravu, je stále jako plátce daně z přidané hodnoty povinna vést evidenci daňových dokladů z nakoupených pohonných hmot a parkovného pro uplatnění nároku na odpočet. Paušální výdaj na dopravu je určen pouze pro potřeby transformace výsledku hospodaření na základ daně. Účetní jednotka v rámci priznání k dani z příjmů skutečné výdaje vyloučí na řádku č. 40 a následně uvede celkovou výši paušálního výdaje na dopravu na ř. 162, čímž naopak sníží základ daně. Pro snížení administrativní zátěže doporučuji využít účty analytické evidence pro evidenci výdajů spojených s vozy. Co se týče ostatních nákladů souvisejících s provozem motorových vozidel v obchodním majetku společnosti, budou využitím

---

<sup>37</sup> Dle § 27 zákona č. 42/1994 Sb. o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením.

paušálu na dopravu nezměněny, jedná se např. o náklady na opravy, pojištění, mýtné, servis vozu.

ABC, s. r. o. v průběhu roku 2015 evidovala 14 osobních automobilů. V propočtené variantě optimalizace VAR 4 byla analyzována skutečná výše vynaložených nákladů na parkovné a pohonné hmoty u jednotlivých firemních vozidel za zdaňovací období roku 2015 s porovnáním varianty uplatnění paušálního výdaje dle podmínek stanovených ZDP. V konečném důsledku po uplatnění optimálnějšího řešení využití paušálního výdaje pro tři vozy, které vykazovaly nejnižší hodnotu skutečných výdajů, by došlo ke snížení základu daně o 116 274 Kč.

### ***Vyhodnocení oblasti reklama, reprezentace, dary***

Účetní jednotka správně rozlišuje daňově účinné náklady na reklamu a propagaci oproti nákladům na reprezentaci a dary, které vylučuje ze základu daně. K nákladům na reklamu a propagaci jsou pořizovány důkazní materiály v podobě související smluvní dokumentace, fotografií, obrázkových bannerů aj. Výdaje na reprezentaci nepředstavují v základu daně významnou částku (23 tis. Kč). Jejich vynaložení předchází schválení vedením společnosti, částka zahrnuje převážně náklady související s občerstvením při obchodních jednáních. V rámci propagace na veletrzích a konferencích poskytuje společnost reklamní předměty, ať už současným, nebo potenciálním obchodním partnerům v podobě triček, kšiltovek a propisek s logem společnosti, o kterých bylo účtováno v rovině daňových nákladů, neboť jejich hodnota nepřekročila 500 Kč/ks bez DPH.

Oblast reklamy, reprezentace a darů nebyla předmětem optimalizace. Společnost postupuje správně v souladu s daňovými předpisy, doporučuji činit tak i nadále.

### ***Vyhodnocení oblasti problémových pohledávek***

V oblasti problémových pohledávek společnost postupuje správně. Jejich evidence pohledávek je důsledná, obsahuje aktuální výši rozvahové hodnoty, stav řešení a případně hodnotu již vytvořených opravných položek v minulých letech s odkazem na dané zákonné ustanovení ZoR. Pozornost je dále věnována promlčecím lhůtám, čímž jsou zajištěny včasné odpisy pohledávek a rozpuštění daňových opravných položek. Tato evidence poskytuje pravidelnou kontrolu odůvodněnosti tvorby. Společnost využívá informační e-maily o změnách v insolvenčním rejstříku, které jsou zasílány poskytovatelem

informačního systému. Informace se týkají změn pro firmy, u kterých jsou v systému evidovány pohledávky po splatnosti, čímž je zajištěna včasná informovanost o jednotlivých fázích insolvenčního řízení.

Oblast problémových pohledávek a související tvorby opravných položek nebyla předmětem navrhované optimalizace. Společnosti doporučuji postupovat i nadále stejným způsobem, který zajišťuje využití zákonných možností pro optimalizaci daně v souvislosti s pohledávkami po splatnosti.

### ***Vyhodnocení oblasti nákladů souvisejících s daněmi***

ABC, s. r. o. v základu daně za rok 2015 uplatnila hodnotu předpisu silniční daně za zdaňovací období roku 2015 a hodnotu daně z nabytí nemovitých věcí v závislosti na její úhradě. V případě, kdy bylo společnosti poskytnuto plnění od neplátce DPH, byla součástí nákladů i vyčíslená hodnota daně z přidané hodnoty.

Oblast nákladů související s daněmi nebyla předmětem optimalizace, společnosti doporučuji pokračovat nadále stejným způsobem.

### ***Vyhodnocení oblasti nákladů související s finančním majetkem***

V dané oblasti společnost provedla testování daňové uznatelnosti úroků, která vychází z podmínek ZDP. Jedná se především o test nízké kapitalizace, test na tržní podmínky úroků a test na úhradu úroků. V dané oblasti společnost postupovala správně při vykazování daňově účinných a neúčinných nákladů, doporučuji stejné postupy aplikovat i nadále. Oblast nákladů souvisejících s finančním majetkem nebyla předmětem navrhované optimalizace.

### ***Vyhodnocení oblasti příjmů jednatelů a společníků***

Oblast příjmů jednatelů byla součástí propočtené varianty optimalizace VAR 5. Byla navržena daňově výhodnější varianta kombinace odměny jednatele za výkon funkce a mzdy z pracovního poměru při zachování stejné výše celkového příjmu. Společnosti navrhuji snížení odměny jednatele na částku 2 499 Kč, která nezakládá účast na pojistném na sociálním zabezpečení, díky tomuto kroku dochází k úspoře na povinných odvodech okresní správě sociálního zabezpečení v roční výši 7 497 Kč. Nicméně na druhé straně jsou zákonné odvody OSSZ pro daňový subjekt považovány za daňově uznatelný náklad,

čímž by společnost snížila podíl nákladů v základu daně s dopadem do zvýšení daně z příjmů o 1 520 Kč. V konečném důsledku by bylo dosaženo roční daňové úspory 5 977 Kč (-7 497 Kč + 1 520 Kč).

Současně je potřeba upozornit, že se změnou odměny jednatele a výše mzdových nákladů se pojí nutnost schválení daného kroku valnou hromadou společnosti. Tato doporučení optimalizace plyne i pro příjmy nového jednatele a prokuristy společnosti ABC, s. r. o. pro současné zdaňovací období 2018. Tímto krokem by bylo dosaženo úspory na povinných odvodech OSSZ v trojnásobné výši, tj. 22 491 Kč<sup>38</sup>, dále by došlo ke zvýšení korporátní daně o 4 370 Kč a v konečném důsledku by daňová úspora dosažená z titulu odměn za výkon funkce byla vyčíslena na hodnotu 18 121 Kč.

### ***Zhodnocení celkového dopadu do základu daně***

Tabulka č. 28 shrnuje navržené varianty optimalizace daně z příjmů právnických osob vedoucí ke snížení základu daně korporace a potažmo i daňové povinnosti. Jak vyplývá z předložených závěrů, v případě, že by společnost aplikovala veškerá doporučení (VAR 1 – 5), snížila by daňový základ o 932 501 Kč a tím i daňovou povinnost k dani z příjmů právnických osob o 177 080 Kč (184 577 Kč včetně povinných odvodů OSSZ a zdravotním pojišťovnám) v roce 2015. Ač se v současné době jedná o uzavřené daňové období, kdy tento výpočet slouží spíše pro přiblížení možností daňového poplatníka, související návrhy optimalizace směřují i do nadcházejících období.

---

<sup>38</sup> Nový jednatel i prokurista mají současně uzavřený pracovní poměr na jinou činnost, než je předmětem výkonu funkce.

Tabulka 28: Vyhodnocení výsledků optimalizace základu daně spol. ABC, s.r.o. za rok 2015 v Kč

	Výchozí hodnoty r. 2015	Návrh variant upravy výsledku hospodářeni										Základ daně po optimalizaci
		VAR 1	VAR 2	VAR 3	VAR 4	VAR 5	VAR 1	VAR 2	VAR 3	VAR 4	VAR 5	
Provozní náklady	537 707 004	537 707 004	0	537 752 826	45 822	538 275 972	568 968	537 707 004	0	537 699 507	-7 497	538 314 297
Provozní výnosy	567 057 421	567 057 421	0	567 057 421	0	567 057 421	0	567 057 421	0	567 057 421	0	567 057 421
Provozní VH	29 350 417	29 350 417	0	29 304 595	-45 822	28 781 449	-568 968	29 350 417	0	29 357 914	7 497	28 743 124
Finanční náklady	7 931 752	7 931 752	0	7 931 752	0	7 931 752	0	7 931 752	0	7 931 752	0	7 931 752
Finanční výnosy	5 930 507	5 930 507	0	5 930 507	0	5 930 507	0	5 930 507	0	5 930 507	0	5 930 507
Finanční VH	-2 001 245	-2 001 245	0	-2 001 245	0	-2 001 245	0	-2 001 245	0	-2 001 245	0	-2 001 245
VH za běžnou činnost	27 349 172	27 349 172	0	27 303 350	-45 822	26 780 204	-568 968	27 349 172	0	27 356 669	7 497	26 741 879
Položky zvyšující VH	2 814 047	2 814 047	0	2 814 047	0	2 818 540	4 493	3 318 293	504 246	2 814 047	0	3 322 786
Položky snižující VH	227 977	441 404	213 427	227 977	0	227 977	0	848 497	620 520	227 977	0	1 061 924
Základ daně	29 935 242	29 721 815	-213 427	29 889 420	-45 822	29 370 767	-564 475	29 818 968	-116 274	29 942 739	7 497	29 002 741
DAR	2 541 650	2 541 650	0	2 541 650	0	2 541 650	0	2 541 650	0	2 541 650	0	2 541 650
Zaok. základ daně	27 393 000	27 180 000	-213 000	27 347 000	-46 000	26 829 000	-564 000	27 277 000	-116 000	27 401 000	8 000	26 461 000
<b>Dañ</b>	<b>5 204 670</b>	<b>5 164 200</b>	<b>-40 470</b>	<b>5 195 930</b>	<b>-8 740</b>	<b>5 097 510</b>	<b>-107 160</b>	<b>5 182 630</b>	<b>-22 040</b>	<b>5 206 190</b>	<b>1 520</b>	<b>5 027 590</b>
Rozdíl na daní z příjmů		-40 470		-8 740		-107 160		-22 040		1 520		-177 080
Povinné odvody OSSZ, ZP										-7 497		-7 497
<b>Σ daňová povinnost</b>		<b>-40 470</b>		<b>-8 740</b>		<b>-107 160</b>		<b>-22 040</b>		<b>-5 977</b>		<b>-184 577</b>

Zdroj: vlastní zpracování



## 11. Závěr

Cílem předložené diplomové práce bylo vyhodnocení úprav výsledku hospodaření za zdaňovací období roku 2015, navržení variant optimalizace výsledku hospodaření v následujícím zdaňovacím období s cílem snížení základu daně z příjmů právnických osob. Aplikace byla provedena na finančních datech společnosti ABC, s. r. o., která je dlouhodobě zisková. Je proto vhodné posoudit, zda existuje prostor daňové optimalizace v legální rovině dané zákonem o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. Použité informace a data v praktické části diplomové práce vycházejí z účetní závěrky sestavené za zdaňovací období roku 2015 a dalších interních záznamů společnosti. Doporučení, která se dotýkají následujících zdaňovacích období, zahrnují aktuální právní úpravu.

V prvním kroku bylo provedeno vyhodnocení úprav výsledku hospodaření za zdaňovací období roku 2015 v souladu s dílčím cílem diplomové práce. Za uvedené zdaňovací období dosáhla společnost účetního výsledku hospodaření z běžné činnosti ve výši 27 349 172 Kč. Na jeho transformaci v daňový základ se podílely položky snižující účetní výsledek hospodaření v celkové výši 227 977 Kč a položky zvyšující jeho hodnotu v částce 2 814 047 Kč. Celkový základ daně společnosti ABC, s. r. o. za zdaňovací období roku 2015 činil 29 935 242 Kč, přičemž se tato částka stala výchozí srovnávací hodnotou při navržených variantách optimalizace.

Druhý krok již směřoval k navržení variant úpravy výsledku hospodaření prostřednictvím řízení nákladů. Za typické oblasti poskytující legální daňové zvýhodnění byly označeny: náklady na majetek (zahrnující odpisy, technické zhodnocení, zůstatkovou cenu), rezervy, náklady na zaměstnance včetně benefitů, výdaje související s provozem motorového vozidla, reklamu, reprezentaci a dary, polhůtní pohledávky, dále náklady související s daněmi, finančním majetkem a příjmy jednatelů a společníků. Na základě poskytnutých údajů byla provedena analýza daných oblastí. S ohledem na preference společnosti byly navrženy varianty optimalizace, aby jejich ekonomická podstata měla pro daný subjekt skutečný význam.

Celkové shrnutí výsledků optimalizace komplexně vyhodnocuje tabulka (č. 28), která zobrazuje dopad do výše výsledku hospodaření, základu daně, daně z příjmů a celkové daňové povinnosti společnosti ABC, s. r. o. v komparaci výchozích hodnot zdaňovacího období roku 2015. Pět dílčích variant optimalizace je uvedeno jednotlivě a následně souhrnně s vyčíslením celkové změny základu daně a daňové povinnosti. Ač se

jedná o uzavřené daňové období, kdy tento výpočet slouží spíše pro přiblížení dostupných možností a osvojení technik, při nichž lze dosáhnout daňových úspor, související návrhy směřují pro budoucí zdaňovací období. Následně lze uvést obecnější doporučení společnosti ABC, s. r. o. využitelné například v jiném zdaňovacím období:

- 1) *Odpisy* jsou bezpochyby významným prostředníkem daňové optimalizace většiny daňových subjektů. V této oblasti má korporace možnost přizpůsobit velikost nákladů v základu daně s ohledem na současný a očekávaný vývoj výsledku hospodaření. Je důležité si uvědomit, že výběrem rovnoměrného nebo zrychleného odpisování hmotného majetku nenastane změna v době odpisování ani ve výši celkových odpisovaných nákladů. Firmy mohou uplatňovat různé přístupy při odpisovém plánování s ohledem na své cash flow, očekávanou velikost zisku, časovou hodnotu peněz i fázi svého životního cyklu. Obecně lze doporučit pro období s vyššími zisky daňově výhodnější metodu zrychleného odpisování se zvýšením odpisu v prvním roce, pokud nejsou splněny zákonné podmínky, alternativou je běžný zvýšený odpis. Pokud společnost dosáhne záporného výsledku hospodaření, je možné využít přerušování odpisování, případně pozdějšího zahájení. Zvolení potřebné výše daňových odpisů, která je doslova v rukou poplatníka, umožní metoda rovnoměrného odpisování, kdy ZDP udává pouze maximální ROS.
- 2) Optimalizace související s *technickým zhodnocením* vyplývá ze zvolené metody odpisování. Pokud daňový poplatník předpokládá provedení technického zhodnocení v prvních letech po zařazení majetku do užívání, je výhodnější forma zrychlených odpisů, v opačném případě by volba padla na rovnoměrné odpisy, které neprodlužují dobu odpisování tak znatelně jako zrychlené. Při vyřazení majetku je důležité věnovat pozornost správnému stanovení *zůstatkové ceny* v základu daně.
- 3) Pokud společnost v budoucnu očekává vysoký jednorázový náklad spojený s opravou hmotného majetku, je vhodné posoudit, zda nejsou splněny podmínky pro *tvorbu daňově uznatelné rezervy* na jeho opravu. Poplatníci často opomíjejí možnost tvorby výkonové rezervy související s movitými věcmi. Rezerva jako prostředek optimalizace snižuje podnikatelské riziko, neboť její tvorba je rovnoměrná a spadá na úroveň daňově uznatelných nákladů, které současně snižují základ daně. V této souvislosti doporučuji zhodnotit, zda společnost disponuje dostatečným cash flow vzhledem k tomu, že po dobu její tvorby budou peněžní prostředky převedeny na samostatný

bankovní účet. Vhodné by bylo využití spořicího nebo termínovaného účtu, který současně poskytne zhodnocení.

- 4) *Odměny a prémie* vyplacené v následujícím roce doporučuji posoudit dle judikatury NSS 8 Afs 35/2010 – 106, 1 Afs 67/2011 – 238 a NSS 8 Afs 1/2012 – 58 NSS, čímž daňový subjekt předejde případným nepřijemnostem, které by plynuly z chybného posouzení jejich charakteru a zahrnutí/nezahrnutí do základu daně v daném období.
- 5) V případě, kdy společnost uvažuje o zvýšení odměňování zaměstnanců, doporučuji se zaměřit na *zavedení zaměstnaneckých výhod* mimo mzdu, které jsou na straně zaměstnavatele považovány za daňově uznatelný náklad a na straně zaměstnance osvobozené od daně ze závislé činnosti a nezahrnované do vyměřovacího základu pro povinné odvody. Zaměstnanecké benefity jsou prostředkem motivace i formou ohodnocení za dobře odvedenou práci. Před jejich samotným zavedením navrhuji zvážit následující body:
  1. zhodnotit propojení firemních cílů,
  2. zhodnotit finanční náročnost a s tím související rozpočtové omezení,
  3. zhodnotit daňové dopady jak na straně zaměstnavatele, tak zaměstnance,
  4. brát ohled na preference a požadavky zaměstnanců,
  5. vyhodnotit více variant,
  6. zajistit dostatečnou informovanost o poskytovaných benefitech.
- 6) Pro poplatníky, kteří ve svém majetku evidují motorová vozidla, doporučuji na konci zdaňovacího období provést *porovnání skutečné výše vynaložených nákladů na pohonné hmoty a parkovné s paušální částkou* stanovenou ZDP. Daňově optimální je tedy vybrat nejvýše tři vozidla, jejichž součet nákladů na parkovné a pohonné hmoty bude za dané zdaňovací období nižší než 60 000 Kč (5 000 Kč/měsíc). Pokud je vozidlo využito pouze částečně k dosahování zdanitelných příjmů, je částka odpočtu krácena na výši 4 000 Kč/měsíce. Tato úprava je provedena pouze v přiznání k dani z příjmů pro účely transformace výsledku hospodaření na základ daně. Pro snížení administrativní zátěže doporučuji zřídit analytickou evidenci pro náklady spojené s každým vozidlem v majetku společnosti.
- 7) Výdaje na *reklamu a propagaci* často nepředstavují malé částky v základu daně. V souvislosti s optimalizací jejich výše, která souvisí s prokázáním vynaložených

výdajů, doporučuji pořizovat důkazní materiály v podobě související smluvní dokumentace, která například zahrnuje ujednání o stanovení příspěvku na marketing a způsob jeho výpočtu. Z konferencí a veletrhů doporučuji uchovávat fotografie, seznamy účastníků, pozvánky atd.

- 8) Tvorba daňově účinných *opravných položek k problémovým pohledávkám* je významným prostředkem optimalizace, daňovým subjektům doporučuji důkladnou evidenci pohledávek po splatnosti, jejich výše, promlčecích lhůt i stavu řešení. Dále je nezbytné upozornit, že v případě, kdy je pohledávka kryta 100 % hodnotou vytvořených zákonných opravných položek, je možný její daňový odpis (před promlčením).
- 9) Hodnotu *odměny jednatele (společníka)* za výkon funkce pro společnost lze optimalizovat ve vztahu k povinným odvodům sociálního zabezpečení. V případě sjednání odměny do 2 500 Kč/měsíc lze uspořit 625 Kč/měsíc z důvodu osvobození od platby sociálního pojištění. Důležité je neopominout povinnost schválení výše odměny nejvyšším orgánem společnosti.

Na optimalizaci lze pohlížet jako na přístup finančního plánování v dlouhodobém kontextu, kdy subjekt volí z různých alternativ, které mají svůj samostatný smysl nejen pro účel snížení daňové povinnosti, ale daná ekonomická podstata věci má pro daný subjekt skutečný význam. Navržený způsob optimalizace základu daně pro společnost ABC, s. r. o. považuji za přínosný. Už v rámci zpracování přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2017 společnost uplatnila zrychlené daňové odpisy. Od 1. 1. 2018 byly zavedeny zaměstnanecké benefity v podobě příspěvku na stravování ve formě stravenek s daňově nejoptimálnější hodnotou 118 Kč a dále byl obnoven vnitřní předpis pro poskytování příspěvku na penzijní připojištění. Společnost dále využila navržené způsoby odměňování jednatele za výkon funkce v částce 2 499 Kč, která nezakládá účast na sociálním pojištění pro stávajícího i nového jednatele.

## Summary

The objective of the submitted thesis is to evaluate the adjustments of results of economy during the taxable period of the year 2015, suggestion of optimizations of results of economy in the next taxable period with the objective of lowering the income tax base of legal entities. The thesis is divided into the theoretical and practical part. The theoretical part deals with the income tax of legal entities at the general level of legal regulation of the Czech Republic. Furthermore, the adjustment of the result of economy of the tax base with introduction of the possibility of legal optimization of the income tax is described. The practical part already aims to fulfil the objective applied to the financial results of the specific company – ABC, Ltd. The possibilities of legal optimization aim to be the most universal forms of adjustments of results of economy through the cost management and revenues of the company. The suggested recommendations for lowering the income tax base of legal entities aimed at fields: depreciation of fixed assets, creation of reserves for repairs of material property, introduction of employee benefits, using of flat rate fees connected with the usage of motor vehicles and the field of rewards of the executive. In case when the company would apply all recommendations, the tax base would be lowered by 932 501 CZK and with it the tax liability to income tax of legal entities would be lowered by 177 080 CZK (184 577 CZK including mandatory contributions) in the year 2015. Even though by now that taxable period is already closed, when this calculation serves more for explanation of possibilities of the taxpayer, connected suggestions also aim at the following period. The conclusion of the thesis summarizes general recommendations for tax optimization on the wider scale.

**Keywords:** legal entity, tax income, tax base, tax optimization

# Seznam literatury

## Citace monografie

- Dvořáková, V. a kol. (2016). *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016*. Praha: Wolters Kluwer.
- Hnátek, M. (2017). *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. (2. rozšířené vydání). Praha: ESAP, s.r.o.
- Hnátek, M. & Zámek, D. (2017). *Daňové a nedaňové náklady 2017*, Praha: ESAP, s.r.o.
- Hofmannová, E. (2014). *CESTOVNÍ NÁHRADY podle zákoníku práce s komentářem a příklady od 1. 1. 2014* (8. aktualizované vydání). Praha: ANAG
- Klimešová, L. (2014). *Daňová optimalizace*. Ústav práva a právní vědy, o.p.s.
- Kout, P. & Líbal, T. (2015). *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. Praha: VOX, a.s.
- Křemen, B. (2012). *100 legálních daňových triků 2012, více se dovědět a získat*, Praha: ESAP, s.r.o.
- Líbal, T. (2012). *Účetnictví - principy a techniky* (2. vydání). Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s.
- Macháček, I. (2017). *Zaměstnanecké benefity a daně*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika
- Müllerová, L. & Šindelář, M. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: GRADA Publishing, a.s.
- Pelech, P. & Pelc, V. (2016). *Daně z příjmů s komentářem* (16th ed.). Olomouc: ANAG, spol. s r. o.
- Široký, J. a kol. (2008). *Daňová teorie – s praktickou aplikací*. (2. vydání). Praha: C. H. Beck
- Široký, J. (2012). *Daně v Evropské unii* (5. vydání). Praha: Linde
- Široký, J. (2015). *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. (1. vydání). Praha: Wolters Kluwer

Vančurová, A., & Láchová, L. (2014). *Daňový systém ČR 2014* (12. vyd.). Praha: 1. VOX a.s.

Vančurová, A., & Láchová, L. (2016). *Daňový systém ČR 2016* (13. vyd.). Praha: 1. VOX a.s.

## **Elektronické zdroje**

Bisnode. (2018). *Z daňových rájů je řízeno nejméně firem za posledních 5 let*. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/z-danovych-raj-u-je-rizeno-nejmene-firem-za-poslednich-5-let/>

Blechová, B. (2008). Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmu korporací. Dostupné z: [http://kvf.vse.cz/storage/1215673776\\_sb\\_blechovbeata.pdf](http://kvf.vse.cz/storage/1215673776_sb_blechovbeata.pdf)

Česká televize. (2017). *Daňové zatížení v Česku bude nejvyšší za poslední roky*. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/2152410-danove-zatizeni-v-cesku-bude-nejvyssi-za-posledni-roky>

ČR MK., (2016). Zdanění v EU – struktura a efektivita výběru daní. *Měsíčník EU Aktualit*, (4), 9 - 12. Dostupné z: [http://www.csas.cz/static\\_internet/cs/Evropska\\_unie/Mesicnik\\_EU\\_aktualit/Mesicnik\\_EU\\_aktualit/Prilohy/mesicnik\\_2016\\_04.pdf](http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Mesicnik_EU_aktualit/Mesicnik_EU_aktualit/Prilohy/mesicnik_2016_04.pdf)

ČT24. (2016). *Daňové ráje často lákají anonymitou, narušují ji úniky informací*. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/svet/1744975-danove-raje-casto-lakaji-anonymitou-narusuji-ji-uniky-informaci>

DG Taxation and Customs Union. (2018). *Taxation Trends in the European Union*. Data for the EU Member states, Iceland and Norway. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_trends\\_report\\_2018.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf)

Eurostat–European Commission. (2016). *Taxation trends in the European Union*. Data for the EU member states, Iceland and Norway. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2016/econ\\_analysis\\_report\\_2016.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2016/econ_analysis_report_2016.pdf)

Generální ředitelství pro komunikaci (Evropská komise). (2016). *Daně: snadné, spravedlivé a účinné zdanění v Evropské unii*. Dostupné z: <https://publications.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae>

Hospodářské noviny. (2016). *Mezi patnáct nejvýznamnějších daňových rájů patří Nizozemsko nebo Švýcarsko. Na prvním místě jsou Bermudy*. Dostupné z: <http://byznys.ihted.cz/c1-65555050-mezi-patnact-nejvyznamnejsich-danovych-raju-patri-nizozemsko-nebo-svycarsko-na-prvnim-miste-jsou-bermudy>

Kotlán, I. (2011) *Struktura daní v ČR ve srovnání s vybranými zeměmi OECD a EU*. Dostupné z: [https://dspace.cuni.cz/bitstream/handle/20.500.11956/34689/IPTX\\_2007\\_1\\_0\\_202501\\_0\\_53569.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dspace.cuni.cz/bitstream/handle/20.500.11956/34689/IPTX_2007_1_0_202501_0_53569.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Kozelský, T., & Jedlička, J. (2013). *Korporátní daně v Evropské unii. EU OFFICE ČS 1-11* Dostupné z: [http://www.csas.cz/static\\_internet/cs/Evropska\\_unie/Specialni\\_analyzy/Specialni\\_analyzy/Prilohy/euspa\\_korporatni\\_dane\\_v\\_eu.pdf](http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf)

Kubíčková, M. & Patáková, V. (2018). *Nové trendy v oblasti zaměstnaneckých benefitů. Práce a mzda 2018/2*. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d59787v72601-nove-trendy-v-oblasti-zamestnaneckych-benefitu/>

Ministerstvo finanční ČR. (2018). *Státní rozpočet v kostce 2018*. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2018-31944>

Ministerstvo financí. (2006). *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konané dne 6. září 2006*. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KV06092006.pdf>

Ministerstvo financí. (2009). *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 9. 12. 2009*. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KVKDP9122009.pdf>

Morávková, J. (2015). *Efektivní sazba korporátní daně. Český finanční a účetní časopis*, 10 (4), 39-58. Dostupné z: <http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=458.pdf>

Szarowská, I. (2011). *Metody a sazby používané ke komparaci korporátního daňového zatížení. Littera Scripta, 1*, 105-119. Dostupné z: [http://journals.vstecb.cz/wp-content/uploads/2016/10/1\\_PDFsam\\_1\\_PDFsam\\_15\\_PDFsam\\_13\\_PDFsam\\_19\\_PDFsam\\_9\\_PDFsam\\_13\\_PDFsam\\_11\\_PDFsam\\_9\\_PDFsam\\_23\\_PDFsam\\_LS\\_1\\_2011.pdf](http://journals.vstecb.cz/wp-content/uploads/2016/10/1_PDFsam_1_PDFsam_15_PDFsam_13_PDFsam_19_PDFsam_9_PDFsam_13_PDFsam_11_PDFsam_9_PDFsam_23_PDFsam_LS_1_2011.pdf)



Vančurová, P. (2013). Tvorba a rozpouštění rezerv – daňový pohled. *Účetnictví v praxi* 2013/12. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d43584v54790-tvorba-a-rozpousteni-rezerv-danovy-pohled/>

### **Judikatura, legislativa**

Judikát NSS, čj. 1 Afs 35/2007-108;

Judikát NS sp. zn. 29 Cdo 2379/2010

Judikát NSS 5 Afs 30/2011 – 80

Judikát NS sp. zn. 21 Cdo 1634/2004

*Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.* Dostupné z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/uvod.aspx>

*Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.* Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.jsp?page=0&nr=593~2F1992&rpp=15#seznam>

*Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.* Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/zakonik-prace/>

*Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.* Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/danovy-rad/cast1h1.aspx>

*Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.* Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

*Zákon č.89/2012 Sb., občanský zákoník.* Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.* Dostupné z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

*Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.* Dostupné z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/trestni-zakonik/>

# Seznamy

## Seznam zkratk

aj.	a jiné
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
CCS	CCS Česká společnost pro platební karty, s.r.o.
č.	číslo
čj.	číslo jednací
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DN	daňově neznatelný náklad v základu daně
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DO	daňové odpisy
DP	daňová povinnost
DPH	daň z přidané hodnoty
DPP	dohody o provedení práce
DPPO	daň z příjmů právnických osob
EET	elektronická evidence tržeb
EU	Evropská unie
fin.	finanční
FO	fyzické osoby
FVE	Fotovoltaická elektrárna
GFŘ	Generální finanční ředitelství
h	hodin
HDP	hrubý domácí produkt
HM	hrubá mzda
HV	hospodářský výsledek
HW	hardware
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IT	informační technologie
Kč	Koruna česká
kol.	kolektiv
ks	kus
KV KDP	Koordinační výbor s Komorou daňových poradců
MF ČR	Ministerstvo finanční České republiky
např.	například
NH	nominální hodnota
NS	Nejvyšší soud
NSS	Nejvyšší správní soud
ObčZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
odst.	odstavec
OP	opravná položka
OSSZ	okresní správa sociálního zabezpečení
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná

p.	page (strana)
PC	personal computer (osobní počítač)
PHM	pohonné hmoty
písm.	písmeno
PL	Polsko
PLN	polský zlotý
PO	právnícké osoby
PP	penzijní připojištění
příp.	případně
PVZÚ	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
r.	rok
resp.	respektive
ROS	roční odpisová sazba
Sb.	sbírky
SHM	super hrubá mzda
sp.	společnost
spol. s r.o. (s. r. o.)	společnost s ručením omezeným
SZ	sociální zabezpečení
ŠŠ	střední škola
tis.	tisíce
tj.	to je (jest)
TZ.	technické zhodnocení
tzv.	takzvaný
úč.	účet
VAR	varianta
VC	vstupní cena
VH	výsledek hospodaření
VOŠ	vyšší odborná škola
VŠ	vysoká škola
Zaokr.	zaokrouhlení
ZC	zůstatková cena
zákoník práce	Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
ZP	zdravotní pojištění
ZD	základ daně
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
zn.	značka
ZO	zdaňovací období
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
ZoR	Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

## Seznam grafů

Graf 1: Korporátní daně v Evropské unii za rok 2017 (v %)	7
Graf 2: Složená daňová kvóta zemí OECD za rok 2016 (v %)	9
Graf 3: ITR na kapitál za rok 2016 (v %)	10
Graf 4: Podíl oblastí podnikání spol. ABC, s. r. o., v letech 2011–2017 (v %)	56
Graf 5: Vývoj obrátu, aktiv a vlastního kapitálu ABC, s. r. o., za období 2008 - 2017 (v tis. Kč)	57
Graf 6: Vývoj marže společnosti ABC, s.r.o. v letech 2008 - 2017 (v %)	57
Graf 7: Vývoj zisku a tržeb ABC, s. r. o., od roku 2008–2017 (v tis. Kč)	58

## Seznam schémat

Schéma 1: Výpočet daně z příjmů právnických osob	16
Schéma 2: Úprava výsledku hospodaření pro zjištění základu daně	25
Schéma 3: Zůstatková cena majetku v základu daně	34

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazba odpočtu na projekty výzkumu a vývoje	17
Tabulka 2: Sazba odpočtu na podporu odborného vzdělávání	18
Tabulka 3: Výše a splatnost záloh na DPPO dle § 38a ZDP	20
Tabulka 4: Výkaz zisku a ztráty sestavený k 31. 12. 2015 v Kč	59
Tabulka 5: Úprava výsledku hospodaření k 31. 12. 2015 na daňový základ v Kč	60
Tabulka 6: Tvorba opravné položky k zásobám v letech 2014 a 2015 v Kč	62
Tabulka 7: Daňově a účetní odpisy automobilu Škoda Rapid	64
Tabulka 8: Tvorba účetní opravné položky k pohledávkám v letech 2014 a 2015 v Kč	65
Tabulka 9: Tvorba opravné položky k fin. investicím v letech 2014 a 2015 v Kč	66
Tabulka 10: Odpisy HM / NM uplatněné dle § 24 (2) písm. a) ZDP	67
Tabulka 11: Odpisy nově pořízeného hmotného majetku v roce 2015	68
Tabulka 12: Přehled variant odpisů nově pořízeného HM v roce 2015 (v Kč)	69
Tabulka 13: Navržené odpisy nově pořízeného majetku v roce 2015	70
Tabulka 14: Tvorba výkonové rezervy	71
Tabulka 15: Porovnání skupin benefitů a jejich vlivu na daňovou povinnost v Kč	71
Tabulka 16: Výchozí hodnoty pro implementaci stravenek do základu daně	72
Tabulka 17: Zhodnocení výhodnosti nabídek dodavatele stravenek	73
Tabulka 18: Pohled z hlediska zaměstnance – výše mzdy s/bez PP (v Kč)	74
Tabulka 19: Často kladené otázky zaměstnanců v souvislosti s benefitem	75
Tabulka 20: Pohled z hlediska zaměstnavatele – výše mzdových nákladů s/bez PP (v Kč)	75
Tabulka 21: Dopad do mzdových a os. nákladů u zaměstnavatele po zavedení benefitu v Kč	76
Tabulka 22: Kalkulace nákladů na jazykový kurz v Kč	77
Tabulka 23: Porovnání mzdových a osobních nákladů s modifikací za rok 2015 v Kč	77
Tabulka 24: Porovnání formy uplatnění výdajů na dopravu v ZD v Kč	79
Tabulka 25: Porovnání daňového zatížení odměn jednatele (v Kč)	80
Tabulka 26: Procentuální vyjádření výše opravek v daném roce odpisu	82

Tabulka 27: Náklady spojené s příspěvkem na stravování v roce 2015 a 2018 .....	86
Tabulka 28: Vyhodnocení výsledků optimalizace základu daně spol. ABC, s.r.o. za rok 2015 v Kč.....	91

### **Seznam vzorců**

Vzorec 1 – výpočet rovnoměrného odpisu hmotného majetku .....	31
Vzorec 2: Zrychlené odpisy hmotného majetku .....	32
Vzorec 3: Výpočet výkonové rezervy na opravu hmotného majetku.....	70

### **Seznam příloh**

Příloha 1: Rozvaha k 31. 12. 2015 v tis. Kč .....	6
Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty, druhové členění k 31. 12. 2015 (v tis. Kč) .....	10
Příloha 3: Vnitřní předpis pro poskytování stravování zaměstnancům .....	12
Příloha 4: Vnitřní předpis pro poskytování příspěvku na penzijní připojištění.....	14
Příloha 5: Výpočet odpisů hlavní budovy s TZ v r. 2015.....	16

# Přílohy

## Příloha 1: Rozvaha k 31. 12. 2015 v tis. Kč

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

### ROZVAHA

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2015

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

IČ

--

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.I.)	001	267 720	20 254	247 466	268 791
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (B.I. + B.II. + B.III.)	003	42 448	16 840	25 608	25 852
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I.1. až B.I.8.)	004	5 240	4 953	287	333
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	4 942	4 854	88	85
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	298	99	199	248
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.9.)	013	36 711	11 416	25 295	25 427
B. II. 1.	Pozemky	014	261		261	261
2.	Stavby	015	23 245	3 810	19 435	20 116
3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016	12 744	7 162	5 582	5 050
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	444	444		
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	17		17	
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.)	023	497	471	26	92
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024	497	471	26	92
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				



Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	031	224 675	3 414	221 261	214 961
C. I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.6.)	032	103 662	964	102 698	134 243
C. I. 1.	Materiál	033				
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034				
3.	Výrobky	035				
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5.	Zboží	037	86 055	964	85 091	127 229
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	17 607		17 607	7 014
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (součet C.II. 1. až C.II.8.)	039	254		254	270
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041	13		13	
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	241		241	270
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky (součet C.III.1. až C.III.9.)	048	98 880	2 450	96 430	77 198
C.III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	92 148	2 450	89 698	69 303
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společníky	052				3 469
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054	5 238		5 238	9
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	402		402	381
8.	Dohadné účty aktivní	056				
9.	Jiné pohledávky	057	1 092		1 092	4 036
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (součet C.IV.1 až C.IV.4)	058	21 879		21 879	3 250
C.IV.1.	Peníze	059	406		406	355
2.	Účty v bankách	060	21 473		21 473	2 895
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení (D.I.1. + D.I.3.)	063	597		597	27 978
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	153		153	103
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066	444		444	27 875

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C.I.)	067	247 466	268 791
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V.1. + A.V.2.)	068	146 875	124 769
A. I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	069	35 000	35 000
A. I. 1.	Základní kapitál	070	35 000	35 000
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3.	Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (součet A. II.1 až A. II.5)	073	30	42
A. II. 1.	Ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	30	42
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	077		
5.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	078		
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	079		
A. III.	Fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	080		1 820
A. III. 1.	Rezervní fond	081		1 820
2.	Statutární a ostatní fondy	082		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (A.IV.1. + A.IV.2.)	083	89 727	38 718
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	89 727	38 718
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	085		
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	087	22 118	49 189
A. V. 2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku +/-	088		
B.	Cizí zdroje (B.I. + B.II. + B.III. + B.IV.)	089	95 147	138 290
B. I.	Rezervy (součet B.I.1. až B.I.4.)	090		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091		
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	092		
3.	Rezerva na daň z příjmů	093		
4.	Ostatní rezervy	094		
B. II.	Dlouhodobé závazky (součet B.II. 1. až B.II.10.)	095	95	69
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	096		
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	097		
3.	Závazky - podstatný vliv	098		
4.	Závazky ke společníkům	099		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	100		
6.	Vydané dluhopisy	101		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	102		
8.	Dohadné účty pasivní	103		
9.	Jiné závazky	104		
10.	Odložený daňový závazek	105	95	69





Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (součet B.III.1. až B.III.11.)	106	39 751	56 500
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	107	18 237	25 181
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108		
3.	Závazky - podstatný vliv	109		
4.	Závazky ke společníkům	110	6 154	5 554
5.	Závazky k zaměstnancům	111	1 319	2 351
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	788	1 314
7.	Stát - daňové závazky a dotace	113	10 301	16 759
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	114	1 442	1 690
9.	Vydané dluhopisy	115		
10.	Dohadné účty pasivní	116	1 426	3 603
11.	Jiné závazky	117	84	48
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (součet B.IV.1. až B.IV.3.)	118	55 301	81 721
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	119		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	120	55 301	81 721
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	121		
C. I.	Časové rozlišení (C.I.1 + C.I.2.)	122	5 444	5 732
C. I. 1.	Výdaje příštích období	123	5 444	5 732
2.	Výnosy příštích období	124		

Sestaveno dne: 28.6.2016

Právní forma účetní jednotky: Společnost s ručením omezeným

Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty, druhové členění k 31. 12. 2015 (v tis. Kč)

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

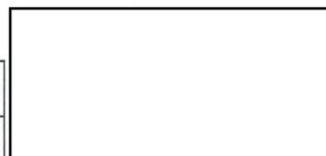
## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2015

(v celých tisících Kč)

IČ



Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	558 198	563 751
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	463 036	433 570
+	Obchodní marže (I. - A.)	03	95 162	130 181
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04	7 090	6 730
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	7 085	6 730
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07	5	
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08	44 262	38 376
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	14 582	6 109
2.	Služby	10	29 680	32 267
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	11	57 990	98 535
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12	22 146	28 152
C. 1.	Mzdové náklady	13	16 558	21 166
2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	14	74	97
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	5 405	6 730
4.	Sociální náklady	16	109	159
D.	Daně a poplatky	17	87	59
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	2 158	1 578
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (III.1. + III.2.)	19	290	435
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	290	435
2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálu (F.1. + F.2.)	22	181	434
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	181	434
2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-613	-31
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	1 479	431
H.	Ostatní provozní náklady	27	6 450	6 351
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+). až V.)	30	29 350	62 858

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	156	87
N.	Nákladové úroky	43	761	859
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	5 775	5 755
O.	Ostatní finanční náklady	45	7 171	7 000
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48	-2 001	-2 017
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49	5 231	11 652
Q. 1.	- splatná	50	5 205	11 632
2.	- odložená	51	26	20
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52	22 118	49 189
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1 + S.2)	55		
S. 1.	- splatná	56		
2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58		
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60	22 118	49 189
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61	27 349	60 841

Sestaveno dne: 28.6.2016

## Příloha 3: Vnitřní předpis pro poskytování stravování zaměstnancům

ABC, s.r.o.

IČ: 0000000

(dále jako "zaměstnavatel")

### VNITŘNÍ PŘEDPIS PRO POSKYTOVÁNÍ STRAVOVÁNÍ ZAMĚSTNANCŮM

Zaměstnavatel vydává tento **Vnitřní předpis č. xxx** pro poskytování stravování svým zaměstnancům.

#### I. Rozsah a poskytování

1. Zaměstnavatel přispívá zaměstnancům na závodní stravování v cizím stravovacím zařízení formou poskytování zlevněných stravenek. Nominální hodnota stravenky činí XXX Kč a její změnu může stanovit statutární orgán.
2. V souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. přispívá společnost částkou ve výši 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % limitu stravného při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin pro zaměstnance státních organizací. Příspěvek zaměstnavatele bude činit 55 % z nominální hodnoty stravenky. Zbytek pořizovací ceny stravenky včetně provize za zprostředkování nákupu stravenek si hradí zaměstnanci sami.
3. Úhrada se provádí srážkou ze mzdy ve vyúčtování mzdy za měsíc, za který byl nárok pro zaměstnance stanoven. Srážka ze mzdy se provádí na základě souhlasu zaměstnance, který jej stvrdí svým podpisem na formuláři „Seznam zaměstnanců pro výdej stravenek“. Za pracovní dny, kdy zaměstnanci nárok na stravenky zanikl, bude provedena srážka ze mzdy v plné hodnotě stravenky.
4. V souladu se zákonem o daních z příjmů jsou stravenky poskytovány zaměstnancům v každém kalendářním měsíci předem ve výši dané počtem pracovních dní každého měsíce. Po skončení příslušného měsíce je zaměstnancům vyúčtována výše doplatku za poskytnuté stravenky včetně zohlednění počtu dní, ve kterých neměli zaměstnanci na čerpání příspěvku nárok. Za tyto dny hradí zaměstnanci hodnotu stravenky v plné výši.
5. Pro poskytnutí příspěvku je nutná přítomnost zaměstnance v práci během směny alespoň 3 hodiny. V případě, že vznikne zaměstnanci v průběhu směny nárok na stravné (při pracovní cestě) podle § 176 zákoníku práce, zákon č. 262/2006 Sb. nárok na příspěvek zaměstnavatele v podobě stravenky zaniká. Stravenka se poskytne za dobu nepřítomnosti v případě účasti na lékařské prohlídce v rámci pracovní lékařské péče nebo při účasti na odborných školeních na příkaz zaměstnavatele, pokud zaměstnanci nebylo poskytnuto stravování v rámci tohoto školení.
6. Nárok na stravenku zaniká v případech nepřítomnosti zaměstnance, tj. zejména:

- při pracovní činnosti kratší než 3hod/den,
- v době dovolené,
- v době pracovní neschopnosti,
- v době pracovní cesty s poskytnutým stravným,
- při celodenní nepřítomnosti z jiných důvodů.

7. V případě zaměstnanců zaměstnaných na dohodu o pracích konaných mimo pracovní poměr společnost příspěvek na závodní stravování neposkytuje.

## **II. Závěrečná ustanovení, účinnost**

1. S tímto vnitřním předpisem musí být seznámeni všichni zaměstnanci před nástupem do zaměstnání.
2. Vnitřní předpis nabývá účinnosti dnem vyhlášení zaměstnavatelem a je vydán na dobu neurčitou.

V .....dne.....

.....

jednatel

## Příloha 4: Vnitřní předpis pro poskytování příspěvku na penzijní připojištění

ABC, s.r.o.

IČ: 0000000

(dále jako "zaměstnavatel")

### **VNITŘNÍ PŘEDPIS PRO POSKYTOVÁNÍ PŘÍSPĚVKU NA PEN- ZIJNÍ PŘIPOJIŠTĚNÍ**

Zaměstnavatel vydává tento **Vnitřní předpis č. xxx** pro poskytování příspěvku na penzijní připojištění svým zaměstnancům.

#### **I.**

Zaměstnavatel může přispět zaměstnancům na penzijní připojištění, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření (dále jen "penzijní spoření") při splnění těchto podmínek:

- a) zaměstnanec má uzavřen se zaměstnavatelem pracovní poměr,
- b) příspěvek lze poskytovat pouze v případě, že vlastní vklad zaměstnance není nižší než XXX Kč měsíčně,
- c) příspěvek nelze poskytovat zpětně.

Příspěvek bude zaměstnanci přiznán na základě žádosti zaměstnance, kterou schvaluje statutární orgán zaměstnavatele. Přiznaný příspěvek bude zaměstnanci poskytován měsíčně při vyúčtování mzdy za kalendářní měsíc, v němž zaměstnanec splnil výše uvedené podmínky a jeho smlouva s penzijní společností je v platnosti. Výši příspěvku si stanoví zaměstnanec *v rozmezí od XXX Kč do X XXX Kč měsíčně*. O částku, která je rovna 80 % měsíčního příspěvku, bude snížena hrubá mzda zaměstnance. Příspěvek se neposkytuje nebo se jeho poskytování přeruší nebo zanikne v případech stanovených v článku II. a III. tohoto vnitřního předpisu.

#### **II.**

##### **1. Povinnosti zaměstnance a zaměstnavatele**

Zaměstnanec je povinen předložit účtárně smlouvu o penzijním spoření a informovat zaměstnavatele o všech údajích rozhodných pro poskytování příspěvku a jejich změnách, tj. zejména ukončení a přerušení smlouvy, odložení placení příspěvku, změnu penzijního fondu či penzijní společnosti, adresu fondu či penzijní společnosti, číslo smlouvy, číslo účtu.

Zaměstnanec je povinen předložit účtárně potvrzení od penzijní společnosti o zaplacených vlastních příspěvcích za předchozí kalendářní rok, a to nejpozději do 15. února následujícího roku.

Zaměstnavatel je povinen informovat konkrétního zaměstnance o skutečnostech rozhodných pro poskytování příspěvku.

Změnu je zaměstnanec nebo zaměstnavatel povinen druhé straně písemně oznámit do tří pracovních dnů po jejím vzniku.

## **2. Přerušeni poskytování příspěvku po dobu:**

- a) po kterou se zaměstnanec dohodl s penzijní společností na přerušeni penzijního spoření,
- b) po kterou se zaměstnanec dohodl s penzijní společností na odloženi placeni příspěvku,
- c) nemoci, neplaceného volna, mateřské a rodičovské dovolené, pokud je neodpracovaná doba delší než 1 kalendářní měsíc, a to od prvního dne nepřítomnosti.

Příspěvek bude znovu poskytován po uplynutí doby, po kterou bylo jeho poskytování přerušeno, budou-li i nadále splněny všechny podmínky pro jeho poskytování.

### **III.**

Poskytování příspěvku zaniká:

- a) ukončením pracovního poměru,
- b) zánikem smlouvy o penzijním spoření,
- c) zánikem kterékoliv z podmínek pro přiznání příspěvku dle článku I.,
- d) rozhodnutím zaměstnavatele,
- e) na žádost zaměstnance.

### **IV.**

Příspěvek lze poskytnout nejdříve ve mzdě za leden 2018, a to v jejím výplatním termínu, tj. v únoru 2018.

V .....dne.....

.....

jednatel

Příloha 5: Výpočet odpisů hlavní budovy s TZ v r. 2015

Tabulka 29: Výpočet odpisů budovy spol. ABC, s.r.o. s technickým zhodnocením v r. 2015 (v Kč)

Datum zaúčtování	ZRYCHLENÉ ODPISY		ROVNOMĚRNÉ ODPISY	
	Odpis	Zůstatková cena	Odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2014	165 285	1 074 349	180 633	2 348 225
<b>31. 12. 2015</b>	<b>78 108</b>	<b>1 093 502</b>	<b>183 940</b>	<b>2 261 546</b>
31. 12. 2016	75 414	1 018 088	183 940	2 077 606
31. 12. 2017	72 721	945 367	183 940	1 893 666
31. 12. 2018	70 028	875 339	183 940	1 709 726
31. 12. 2019	67 334	808 005	183 940	1 525 786
31. 12. 2020	64 641	743 364	183 940	1 341 846
31. 12. 2021	61 948	681 416	183 940	1 157 906
31. 12. 2022	59 254	622 162	183 940	973 966
31. 12. 2023	56 561	565 601	183 940	790 026
31. 12. 2024	53 867	511 734	183 940	606 086
31. 12. 2025	51 174	460 560	183 940	422 146
31. 12. 2026	48 481	412 079	183 940	238 206
31. 12. 2027	45 787	366 292	183 940	54 266
31. 12. 2028	43 094	323 198	54 266	0
31. 12. 2029	40 400	282 798		
31. 12. 2030	37 707	245 091		
31. 12. 2031	35 014	210 077		
31. 12. 2032	32 320	177 757		
31. 12. 2033	29 627	148 130		
31. 12. 2034	26 933	121 197		
31. 12. 2035	24 240	96 957		
31. 12. 2036	21 547	75 410		
31. 12. 2037	18 853	56 557		
31. 12. 2038	16 160	40 397		
31. 12. 2039	13 466	26 931		
31. 12. 2040	10 773	16 158		
31. 12. 2041	8 080	8 078		
31. 12. 2042	5 386	2 692		
31. 12. 2043	2 692	0		