



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

Diplomová práce

# Optimalizace daně z příjmu právnických osob u vybrané právnické osoby

Vypracovala: Bc. Monika Beránková  
Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2018



**ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Monika BERÁNKOVÁ**  
Osobní číslo: **E16749**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Optimalizace daně z příjmů právnických osob u vybrané  
právnické osoby**  
Zadávací 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:**

Návrh variant optimalizace částky daně za zdaňovací období včetně jejich vyhodnocení.

**Osnova:**

Úvod.

1. Daň z příjmů se zaměřením na výpočet daně podnikatelské právnické osoby.
2. Metodika výpočtu daně s cílem optimalizace daně.
3. Popis vybraného podnikatelského subjektu a postup stanovení částky daně z příjmů.
4. Návrh variant optimalizace daně.

Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- Eurostat (2014).** *Taxation trends in the European Union. Main results.* Luxembourg: Publications Office of the European Union
- Eurostat (2016).** *The Tax-to-GDP ratio in 2015 continued to vary by 1 to 2 across the EU Member States. News release.* Eurostat Press Office.
- Hnátek, M. (2017).** *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným.* Praha: Grada.
- Jaroš, T. (2013).** *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury.* Praha: Wolters Kluwer.
- Kobík, J., Kohoutková, A. (2016).** *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení.* Praha: Wolters Kluwer.
- Marková, H. (2017).** *Daňové zákony 2017.* Praha: Grada.
- Pilařová, I. (2016).** *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* Praha: Wolters Kluwer
- Vančurová, A., Láchová, L. (2016).** *Daňový systém ČR 2016.* Praha: VOX.

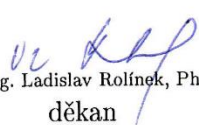
Vedoucí diplomové práce:

**Ing. Jarmila Rybová**

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **13. ledna 2017**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2018**

  
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (1)  
370 05 České Budějovice

  
doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. ledna 2017

### **Prohlášení**

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/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných 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.

V Českých Budějovicích dne 13. 4. 2018

.....

Bc. Monika Beránková



### **Poděkování**

Děkuji Ing. Jarmile Rybové, Ph.D. za odborné vedení, pomoc a připomínky při zpracování mé diplomové práce, paní Bláhové z podniku XYZ, a. s. za poskytnutí potřebných informací a mé rodině za podporu při psaní práce a celém studiu





## Obsah

1	Úvod.....	4
2	Literární přehled .....	5
2.1	Daň z příjmu právnických osob .....	5
2.1.1	Nevýhody daně z pohledu aplikace v ekonomickém prostředí .....	6
2.1.2	Výhody daně z pohledu aplikace v ekonomickém prostředí .....	7
2.2	Poplatníci daně .....	8
2.2.1	Daňový rezident versus daňový nerezident .....	8
2.2.2	Podnikatelský subjekt versus veřejně prospěšný poplatník.....	9
2.3	Předmět daně.....	9
2.4	Zdaňovací období.....	10
2.5	Úprava výsledku hospodaření na základ daně .....	10
2.5.1	Příjmy osvobozené.....	11
2.5.2	Příjmy nezahrnované do základu daně .....	11
2.5.3	Náklady daňově uznatelné a neuznatelné .....	12
2.5.4	Rezervy a opravné položky.....	12
2.5.5	Hmotný a nehmotný majetek a metody odepisování.....	14
2.5.6	Technické zhodnocení .....	18
2.6	Základ daně .....	18
2.7	Úprava základu daně a výpočet daně z příjmů právnických osob .....	20
2.7.1	Odčitatelné položky od základu daně .....	21
2.7.1.1	Daňová ztráta z předešlých období.....	21
2.7.1.2	Výdaje na projekty výzkumu a vývoje .....	21
2.7.1.3	Výdaje na podporu odborného vzdělávání .....	21
2.7.2	Bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely .....	22
2.7.3	Sazba daně z příjmů právnických osob.....	22
2.7.4	Sleva na dani z příjmů .....	23

2.8	Daňové přiznání .....	24
2.9	Zálohy na daň příjmů .....	25
2.10	Daň z příjmů právnických osob z pohledu účetnictví .....	25
2.11	Harmonizace daně z příjmů korporací .....	27
2.12	Daňová optimalizace a její cíle.....	29
3	Metodika zpracování jednotlivých variant daňové optimalizace .....	31
3.1	Určení základu daně z příjmů právnických osob a daňové povinnosti.....	31
3.2	Příklady jednotlivých variant optimalizace daně z příjmů právnických osob .	32
3.2.1	Stravenky .....	32
3.2.2	Rezervy .....	32
3.2.3	Poskytnutí daru na veřejně prospěšné účely .....	33
3.2.4	Zaměstnání osoby se zdravotním postižením .....	33
3.2.5	Pořízení nového majetku a s ním spojené odpisy .....	33
4	Popis vybraného podnikatelského subjektu.....	35
4.1	Základní informace o společnosti .....	35
5	Propočet jednotlivých variant optimalizace daně z příjmu právnických osob .....	36
5.1	Stravenky.....	36
5.1.1	Zrušení zvýhodňování zaměstnanců zaměstnaných na dobu neurčitou ...	36
5.1.2	Zvýšení hodnoty stravenky .....	37
5.2	Rezervy .....	37
5.3	Poskytnutí daru na veřejně prospěšné účely .....	37
5.4	Zaměstnání osoby se zdravotním postižením .....	38
5.4.1	Dva zaměstnanci s „lehčím“ zdravotním postižením .....	38
5.4.2	Dva zaměstnanci s těžším zdravotním postižením .....	38
5.4.3	Kombinace míry postižení .....	39
5.5	Pořízení nového majetku.....	39
5.5.1	Rovnoměrné versus zrychlené odepisování.....	39

5.5.2	Rovnoměrné versus zrychlené odepisování při 10% zvýšení odpisu v prvním roce .....	40
5.5.3	Shrnutí.....	40
6	Zhodnocení variant optimalizace DPPPO.....	42
7	Závěr .....	44
8	Summary.....	46
9	Seznam použitých zkratk .....	47
10	Seznam literatury .....	48
11	Seznam tabulek a schémat .....	50

# 1 Úvod

Daně jsou oblastí, která se týká každého z nás. Pro právnické osoby je stěžejní daní daň z příjmu právnických osob, která je tématem mé práce.

Cílem této diplomové práce je navrhnout varianty optimalizace částky daně z příjmu za zdaňovací období včetně jejich vyhodnocení.

V teoretické části jsou na základě prostudované literatury vysvětleny a popsány základní pojmy, které se týkají českého daňového systému se zaměřením na daň z příjmu právnických osob. Je zde vysvětleno například, kdo je poplatníkem daně, co je předmětem daně a jak se daň vypočítá.

Za literárním přehledem následuje metodická část, která představuje výpočet daně z příjmu právnických osob v mnou vybraném zemědělském podniku XYZ, a. s., který si nepřeje být v práci jmenován. V této části jsou také představeny některé varianty optimalizace daně z příjmu právnických osob, které budou v praktické části aplikovány na údajích podniku XYZ, a. s. z roku 2016.

V praktické části jsou vypočteny konkrétní úspory na dani, které by dané varianty optimalizace daně podniku přinesli. Jedná se o:

- úpravu hodnoty stravenek,
- tvorbu rezervy na opravu administrativní budovy,
- poskytnutí daru na veřejně prospěšné účely,
- zaměstnání osob se zdravotním postižením
- a nákup nového dlouhodobého aktiva (manipulátoru).

Celá práce je zakončena zhodnocením vypočtených variant a tato kapitola ukazuje jaká úspora na dani z příjmu právnických osob by byla dosažena, kdyby podnik XYZ, a. s. aplikoval všechny mnou navržené varianty.

## 2 Literární přehled

### 2.1 Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmu právnických osob (DPPO) se řadí mezi důchodové daně, kdy předmětem daně jsou příjmy podniku. Podíl této daně na celkových daňových příjmech se za poslední desetiletí snížil, ale stále představuje zhruba 10 % z celkových daňových příjmů České republiky.

(Vančurová, A. & Láčková, L., 2016, str. 91 - 92)

DPPO od 1. 1. 1993 nahradila odvody ze zisku, důchodovou daň a zemědělskou daň a řadí se mezi daně přímé. DPPO snižuje čistý zisk společnosti, tedy vlastníci podniku si mohou vyplatit o to méně.

(Boněk, V., 2001, str. 38)

Podle údajů OECD činil podíl daně z příjmů korporací na celkových daňových příjmech (tedy na daňovém mixu) České republiky v roce 2015 10,6 %. Tento podíl poklesl oproti roku 1993 o 5,9 %. Pro srovnání v tabulce uvedu podíly a rozdíly sousedních zemí.

**Tabulka 1 Srovnání podílů daně z příjmu právnických osob na celkových daňových příjmech (1)**

Země (2)	Podíl korporátní daně na celkových příjmech v roce 2015 (%) (3)	Rozdíl oproti roku 1993 (%) (4)
Rakousko (5)	5,2	+ 1,7
Německo (6)	4,7	+ 1,1
Polsko (7)	5,4 <sup>1</sup>	- 4,3
Slovensko (8)	11,0	- 4,0

Zdroj: [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org), vlastní zpracování

(1) Comparison of corporation tax rates to total tax revenue (2) The Country (3) Share of corporation tax on total revenue in the year 2015 in percent (4) In contrast to the year 1993 in percent (5) Austria (6) Germany (7) Poland (8) Slovakia

Průměr korporátní daně na celkových daňových příjmech zemí OECD v roce 2014 činil 8,8 % z čehož vyplývá, že příjmy z korporátní daně jsou v České a Slovenské republice nadprůměrné. V ostatních sousedních zemích se podíly pohybují výrazněji pod

<sup>1</sup> Údaj z roku 2014. The Data from 2014.

průměrem. Nejvyšší podíl daně z příjmů právnických osob mělo v roce 2015 Chile a to 23,7 %, naopak nejnižší podíl představují 4 % ve Slovinsku.

*(www.oecd-ilibrary.org, 2017)*

### **2.1.1 Nevýhody daně z pohledu aplikace v ekonomickém prostředí**

V literatuře se lze setkat s různými pojmy jako například důchodová daň korporací či daň ze zisku společností, ale společně mají to, že se jedná o poměrně hojně kritizovanou daň. Korporace nemají zvláštní zdaňovací kapacitu a podniky přesouvají daň na jiné subjekty. Definice zdanitelného zisku je obtížná a vzniká problém dvojího zdanění při výplatě dividend akcionářům.

*(Kubátová, K., 2009, str. 60)*

Tvrzení, že podnik nemá zvláštní zdaňovací kapacitu lze vysvětlit tak, že zisky společností nepředstavují zvláštní důchod, protože se nakonec přemění v důchody jednotlivců. Tedy by stačilo zdanit pouze tyto osobní důchody. Problémem je, že jednotlivci často nepřiznávají všechny své důchody a dochází k daňovým únikům. Na základě tohoto pohledu lze daň z příjmů právnických osob považovat za doplněk k osobní důchodové dani.

Dalším problémem je daňová incidence neboli přesun daňového břemene na jiné subjekty. Podniky mohou daňové zatížení přesunout tzv. „dopředu“, kdy se daň promítne do cen, které platí zákazník nebo tzv. „dozadu“ na zaměstnance. Daň má potom opačný účinek.

DPPO ztrácí svůj neutrální charakter, protože je obtížné definovat zdanitelný zisk. Definovat účetní zisk, který se následně převádí na daňový základ, je problematické a zejména nadnárodní společnosti mají možnost manipulovat s tímto základem. S větší složitostí daňových zákonů a vyšším počtem daňových úlev je možnost manipulovat větší, a proto je existence daně z příjmů korporací zpochybňována.

Posledním uvedeným problémem je dvojí zdanění, například u dividend. V případě podnikatele jakožto fyzické osoby je dividenda zdaněna daní z příjmů fyzických osob. Pokud je podnikatel evidován jako právnická osoba, je zdaněn zisk daní z příjmů právnických osob a následně je vyplacena dividenda, kterou akcionář obdrží po srážce daně z příjmů fyzických osob. Daň srazí společnost vyplácející dividendy. Dvojí zdanění lze na základě různých doporučení a dohod zmírnit či odstranit, ale Kubátová (2015) ve své knize tvrdí, že žádný ze způsobů není dokonalý.

### 2.1.2 Výhody daně z pohledu aplikace v ekonomickém prostředí

I přes všechny výše jmenované nevýhody má daň z příjmů korporací i několik výhod. Zejména se jedná o to, že DPPO představuje platbu za veřejné služby, daň kompenzuje omezené ručení právnických osob za závazky, je doplňkem daně z příjmů fyzických osob a lze ji využít v hospodářské či stabilizační politice.

Vzhledem k tomu, že společnosti využívají infrastrukturu a jiné veřejné služby v místě podnikání, lze daň z příjmů právnických osob považovat za platbu za tyto služby. Využívání těchto služeb jim umožňuje dosahovat vyšší zisky, a proto je spravedlivé, aby za ně platili.

Další výhodou je kompenzace omezení ručení právnických osob za závazky společnosti, kdy podnikající fyzická osoba ručí celým svým majetkem a společníci jen do výše upsaného jmění. Daňové zákony z tohoto důvodu rozdělují společnosti na veřejné a kapitálové. Tento argument ovšem odporuje požadavku na neutralitu daní, protože lze si vybrat formu podnikání na základě placených daní.

Sice existuje všeobecný požadavek na neutralitu daně a neovlivnitelnost na rozhodování lidí, ale ve většině zemí je daň z příjmů korporací využívána s cílem podpořit určité vybrané investice. Existují různé programy, které využívají různé odčitatelné položky od základu daně či slevy na dani. Daň lze využít i ve stabilizační ekonomice, kde podle keynesiánského myšlení působí jako automatický stabilizátor.

*(Kubátová, K., 2015, str. 190 - 193)*

Nástroje fiskální politiky jsou vestavěné (automatické) stabilizátory či diskreční opatření. Vestavěné stabilizátory působí v ekonomice automaticky a stále vyrovnávají výkyvy agregátní poptávky a agregátní nabídky (např. progresivní daň z příjmů). Diskreční neboli záměrná opatření jsou jednorázovou akcí, která ovlivní agregátní poptávku i agregátní nabídku a jejichž pomocí se vláda snaží omezit cyklický vývoj ekonomiky (např. změna sazby daně z příjmů). Fiskální politika dále využívá příjmy a výdaje státního rozpočtu tak, aby byly splněny následující cíle:

- vyvážený hospodářský růst a zaměstnanost, stabilita cenové hladiny a vyrovnaný účet platební bilance,
- tlumení výkyvů hospodářského cyklu.

Keynesiánci dále tvrdí, že když se národní ekonomika nachází v produkční mezeře (skutečně vyrobený produkt je nižší než potenciální (optimální)), mělo by docházet ke

snižování daní, respektive daňových sazeb. V případě inflační mezery (skutečný produkt je vyšší než potenciální) by měly být daně zvyšovány.

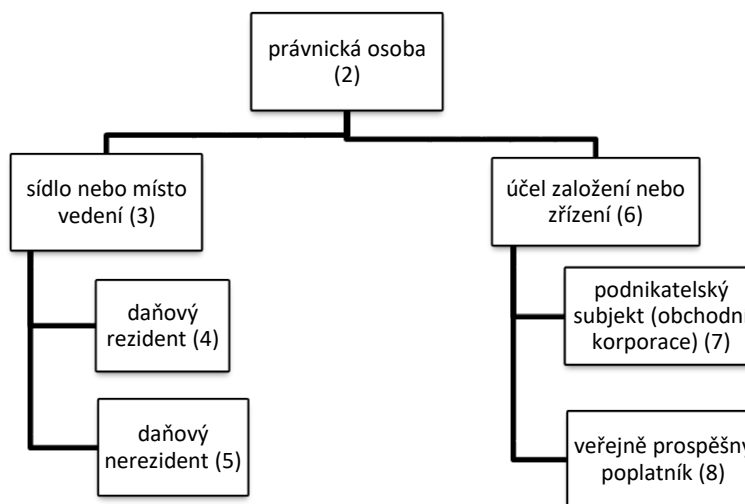
(Faltová Leitmanová, I., 2004, str. 58 - 59)

## 2.2 Poplatníci daně

Poplatníkem daně se obecně myslí subjekt, který má určitý příjem či majetek nebo spotřebovává určitou věc a tento příjem, majetek či spotřeba je mu zdaněna. Poplatník může, ale i nemusí být zároveň plátcem, který má povinnost daň vypočítat a odvést příslušnému orgánu finanční správy.

Poplatníky daně z příjmů právnických osob lze rozdělit podle několika kritérií. Následující schéma představuje podle Vančurové a Láchové (2016) nejzákladnější z nich.

Schéma 1 Poplatníci daně z příjmu právnických osob (1)



Zdroj: Daňový systém ČR 2016, Vančurová, Láchová, str. 92, vlastní zpracování

(1) Taxpayers of corporation income tax (2) Legal person (3) Registered office or place of management (4) Tax resident (5) Tax non-resident (6) Purpose of establishment (7) Business entity (corporation) (8) Public benefit taxpayer

### 2.2.1 Daňový rezident versus daňový nerezident

Rozdělení subjektů podle sídla nebo místa vedení rozděluje poplatníky daně na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Daňovým rezidentem České republiky je každá právnická osoba, která má na našem území sídlo nebo místo vedení podniku. Místem vedení podniku se myslí případ, kdy sídlo právnické osoby je sice v zahraničí, ale v České republice bydlí osoby odpovědné za řízení a provoz korporace. V takovém případě je



osoba povinná přiznat všechny své příjmy, které vznikly nejen na území České republiky, ale i v zahraničí.

Daňový nerezident je osoba, která nemá v České republice sídlo ani místo vedení podniku. V tomto případě je povinná přiznat a odvést daň z těch příjmů, které vznikly na území našeho státu. Za příjmy, které vznikly na území České republiky, se považují i příjmy daňového nerezidenta získané prostřednictvím stálé provozovny. Stálou provozovnou se myslí trvalé místo v České republice určené k výkonu činnosti daňového nerezidenta, například dílna, staveniště či kancelář.

### **2.2.2 Podnikatelský subjekt versus veřejně prospěšný poplatník**

Podnikatelským subjektem se obecně myslí subjekt, který byl založen za účelem podnikání. Jedná se tedy především o obchodní korporace. Tyto osoby podléhají dani z příjmů právnických osob, kdy zdaňují veškeré své příjmy získané z provozování výdělečné činnosti či nakládání se svým majetkem.

Smyslem existence veřejně prospěšného poplatníka není podnikání, a proto také nepodléhají dani z příjmů právnických osob v plném rozsahu. Předmět daně tohoto subjektu je stanoven odlišně od podnikatelského subjektu, a i pravidla pro úpravu základu daně jsou jiné.

*(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 92 - 94)*

Dále v práci se budu věnovat pouze podnikatelským subjektům.

### **2.3 Předmět daně**

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré příjmy z provozování výdělečné činnosti a z nakládání s podnikovým majetkem. Existují, ale i příjmy, které jsou z předmětu daně vyňaté či jsou od daně osvobozené. Předmětem daně z příjmů právnických osob například nejsou příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravující podmínky převodu majetku státu na jiné osoby či příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací.

Osvobozeným příjmem jsou například podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, za podmínky že jsou použity k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše. Dalším příkladem je bezúplatný příjem z nabytí dědictví či odkazu, který je od daně z příjmů z právnických osob také osvobozen.

*(Zákon o daních z příjmů § 19, www.business.center.cz, 2017)*

Předmětem daně může být příjem v peněžním i nepeněžním vyjádření. Nepeněžní příjem je plnění oceněné podle zákona o oceňování majetku, pokud není v zákoně o daních z příjmů stanoveno jinak a jedná se například o „výdaje vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného a nehrazené pronajímatelem“.

(Bakeš, M., 2006, str. 266)

## 2.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je období, za které se přiznává a odvádí daň. Zpravidla se jedná o kalendářní rok.

(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 94)

Dalším obdobím, za které je právnická osoba povinna podat daňové přiznání je období od rozhodného dne fúze, rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářní či hospodářského roku, ve kterém změna nastala. Zdaňovacím obdobím také může být účetní období, pokud je toto období delší než 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců, či hospodářský rok.

(Zákon o daních z příjmů § 21a, [www.business.center.cz](http://www.business.center.cz), 2017)

## 2.5 Úprava výsledku hospodaření na základ daně

Výsledek hospodaření je třeba před vyčíslením základu daně poměrně podstatně upravit. Teoretický postup je nastíněn v následujícím schématu.

Schéma 2 Úprava výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob (1)

Výsledek hospodaření před zdaněním (2)
- osvobozené příjmy (3)
- příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně) (4)
+/- očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové (5)
+ účetní náklady, které nejsou uznány daňovými náklady (6)
+/- vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacený (7)
<b>ZÁKLAD DANĚ (8)</b>

Zdroj: Daňový systém ČR 2016, Vančurová, Láchová, str. 95, vlastní zpracování

(1) Correction of result management on the tax base of corporation income tax (2) Profit before tax (3) Exempt income (4) Revenue not included in the tax base (5) Correction of reserves and correcting item, which aren't taxable (6) Accounting costs that aren't taxable (7) Exclusion of recorded items that are recognized only when payment (8) The tax base

Nyní se podrobněji podíváme na jednotlivé položky upravující výsledek hospodaření.

### **2.5.1 Příjmy osvobozené**

Zákon o daních z příjmů obsahuje výčet příjmů, které jsou osvobozeny od daně z příjmu právnických osob. Jedná se například o následující položky:

- členské příspěvky, určené stanovami či jinou listinou, přijaté například spolkem či politickou stranou,
- podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, pokud splňují určitá kritéria,
- přijaté úroky z prostředků veřejné sbírky, která je pořádána například za účelem vědy a vzdělávání,
- příjmy, které plynou z dobrovolnické činnosti,
- výherní ceny z úctenkové loterie, která souvisí s elektronickou evidencí tržeb.

*(Zákon o daních z příjmů § 19, www.business.center.cz, 2017)*

Podnikatelský subjekt zde podle knihy Daňový systém 2016 moc možností na výběr nemá, ale může se jednat o bezúplatná plnění nabytá dědictvím a také o úroky z přeplatku na dani, který zavínil správce daně a orgán správy sociálního zabezpečení. Osvobozené příjmy se od výsledku hospodaření odčítají.

*(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 95)*

### **2.5.2 Příjmy nezahrnované do základu daně**

Zde se může jednat o dvě následující situace:

- částky, které již byly zdaněny a jsou u právnické osoby ve výnosech,
- příjmy, které tvoří samostatné základy daně.

Co se týče samostatných základů daně, jedná se o situaci, kdy je částka daně vypočtena a stržena před výplatou příjmu. Daň jako taková je vybírána od plátců, kteří vyplácí příjem. Kdyby nedošlo k vyloučení těchto příjmů ze základu daně, byly by zdaněny dvakrát. Samostatným základem daně je příjem, který je zdaněn zvláštní sazbou 15 % nebo jinou podle § 36 zákona o daních z příjmů. Této zvláštní sazbě daně se říká srážková daň. Příjmy nezahrnované do základu daně se od výsledku hospodaření odčítají.

*(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 96)*

Zákon o daních z příjmů rozlišuje zvláštní sazby daně podle rezidentství poplatníka. Pro daňové nerezidenty stanovuje sazby 15, 35 a 5 % pro různé skupiny příjmů. Pro daňové rezidenty platí vesměs 15% srážková daň. Výjimku tvoří 19% daň z úrokových příjmů z účtu u veřejně prospěšného poplatníka a společenství vlastníků jednotek.

*(Zákon o daních z příjmů § 36, www.business.center.cz, 2017)*

### **2.5.3 Náklady daňově uznatelné a neuznatelné**

Nejprve je třeba určit, co znamenají daňově uznatelné náklady, uvedeny v § 24 zákona o daních z příjmů. Aby byl náklad daňově uznatelný, musí splnit několik podmínek:

- souvisí se zdanitelnými příjmy,
- je nutný pro dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů,
- splňuje stanovený limit, pokud existuje právní norma stanovující limit pro uplatnění nákladové položky,
- je dostatečně prokazatelný (pomocí dokladu, musí odpovídat i věcná podstata),
- splňuje další podmínky, pokud jsou sepsány v právní normě (např. skutečné zaplacení).

*(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 96 - 97)*

Daňově neuznatelné náklady jsou vymezeny v § 25 zákona o daních z příjmů a k účetnímu výsledku hospodaření se přičítají. Výdajem, který nelze podle zákona o dani z příjmů uznat, je například:

- výdaj na zvýšení základního kapitálu,
- manka a škody přesahující náhrady,
- technické zhodnocení,
- výdaj na spotřebované pohonné hmoty u poplatníka, který uplatňuje paušální výdaj na dopravu,
- výdaj na reprezentaci (zejména se jedná o pohoštění, občerstvení a dar).

*(Zákon o daních z příjmů § 25, www.business.center.cz, 2017)*

### **2.5.4 Rezervy a opravné položky**

Nejdříve se zaměřím na rezervy. Ty právnická osoba tvoří, aby dostála účetní zásadě opatrnosti, ale ne všechny účetně vytvořené rezervy jsou daňově uznatelné. Zákon

o daních z příjmů uznává pouze ty rezervy, které jsou stanoveny zvláštním zákonem – zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. V případě tvorby či čerpání takovéto rezervy není třeba výsledek hospodaření o tuto položku upravovat. V případě ostatních účetních rezerv je třeba při tvorbě rezervy částku výsledku hospodaření zvýšit a při čerpání či rozpuštění (při nevyčerpání) rezervy výsledek hospodaření snížit.

*(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 98 - 99)*

Zákon o rezervách stanovuje rezervy pouze v těchto případech:

- bankovní rezervy,
- rezervy v pojišťovnictví,
- rezerva na opravy hmotného majetku,
- rezerva na pěstební činnost,
- rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů
- a ostatní rezervy, které jsou definované zákonem.

Ostatní rezervy jsou uplatňovány na odbahnění rybníka, kdy jsou odstraňovány nánosy na dně rybníka, přičemž rezervu lze tvořit maximálně 10 po sobě jdoucích zdaňovacích období, na sanaci pozemků dotčených těžbou, na vypořádání důlních škod a v případě, kdy zákon o daních z příjmů uvede, že se jedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmu.

*(Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, §2 - 10, www.business.center.cz, 2018)*

S tvorbou opravných položek z daňového hlediska se právnické osoby nejčastěji setkají u neuhrazených pohledávek. Opravné položky lze tvořit v plné výši či postupně. V plné výši lze vytvořit opravnou položku ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník přihlásil svoji pohledávku v insolvenčním řízení, pokud splňuje podmínku hodnoty pohledávky do 30 000 Kč za jedním odběratelem. Při postupném vytváření opravné položky je třeba splnit podmínku nepromlčitelnosti pohledávky. „*V případě postoupených pohledávek, jejichž původní hodnota byla vyšší než 200 000 Kč, musí poplatník účinně dbát o právní prostředky vymáhání pohledávky (např. návrh na soudní řízení).*“ (Vančurová, Láchová, 2016). Opravná položka se potom tvoří podle tabulky 2.

**Tabulka 2 Tvorba opravné položky z postoupené pohledávce (1)**

Doba od splatnosti (2)	Výše opravné položky (3)
po 18 měsících (4)	50 % hodnoty pohledávky (6)
po 30 měsících (5)	100 % hodnoty pohledávky (7)

Zdroj: Daňový systém ČR 2016, Vančurová, Láchová, str. 101, vlastní zpracování

(1) Creation of a corrective tax item for the ceded receivable (2) Time from maturity (3) Amount of corrective item (4) After 18 months (5) After 30 months (6) 50 % of the required value (7) 100 % of the value of the claim

Opravné položky nelze tvořit ke všem pohledávkám subjektu, příkladem mohou být pohledávky mezi spojenými osobami. U spojených osob je vyšší riziko, že se spolu dohodnou na postupu, jak zvýšit své daňové náklady a tím snížit daňové příjmy veřejných rozpočtů. Příkladem spojených osob je vztah mezi mateřskou a dceřinou obchodní korporací.

*(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 100 - 101)*

### **2.5.5 Hmotný a nehmotný majetek a metody odepisování**

Podle zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně také příjmy získané z nakládání s majetkem podniku, takže tato podkapitola je poměrně důležitá. Zákon se zaměřuje na dlouhodobý majetek, který je účetně odepisován.

Podle právních předpisů k účetnictví se dlouhodobý majetek rozděluje na hmotný, nehmotný a finanční. Na základě zákona o daních z příjmů rozeznáváme pouze hmotný a nehmotný majetek, přičemž musí být splněny tyto zákonné podmínky:

- minimální hranice vstupní ceny,
- doba použitelnosti delší než 1 rok.

Mezi hmotný majetek se řadí především samostatné movité věci či jejich soubory, budovy, domy, stavby, vybrané pěstitelské celky trvalých porostů a dospělá zvířata a jejich skupiny. U hmotného majetku je obecně stanovena hranice minimální vstupní ceny 40 000 Kč, ale pro pěstitelské celky trvalých porostů, budovy a stavby žádný peněžní limit neplatí.

*(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 103 - 105)*

Zákon o daních z příjmů dále definuje přesnější podmínky pro zařazení majetku do určité kategorie, například pro pěstitelské celky platí minimální doba plodnosti (3 roky).

*(Zákon o daních z příjmů § 26, www.business.center.cz, 2017)*

Nehmotným majetkem se podle zákona o daních z příjmů myslí nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je v účetnictví veden jako dlouhodobý nehmotný majetek, pokud byl nabyt úplatně, vkladem společníka, přeměnou obchodní korporace, darováním, děděním či byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování nebo k jeho opakovanému používání. Hranice vstupní ceny je stanovena na 60 000 Kč.

*(Zákon o daních z příjmů §32a, www.business.center.cz, 2017)*

Vstupní cenou majetku může být pořizovací cena použita při úplatném nabytí majetku, vlastní náklady, které vzniknou při výrobě, reprodukční pořizovací cena či cena podle zákona o oceňování ke dni nabytí v případě bezúplatného nabytí majetku. Reprodukční pořizovací cena je zpravidla zjištěná podle zákona o oceňování a použije se v ostatních případech pořízení. Na základě vstupní ceny lze vypočítat daňové a účetní odpisy. Odepisovat majetek může především jeho vlastník, ale jsou situace, kdy může odepisovat i jiná osoba. Osoba oprávněná k odepisování se nazývá odepisovatel.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je poté další upravující položkou výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob. Zvyšující položkou je rozdíl, o který účetní odpisy převyšují daňové odpisy. Naopak rozdíl, o který daňové odpisy převyšují účetní odpisy, je položkou snižující výsledek hospodaření.

*(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 106 - 109)*

### **Metody odepisování**

Z pohledu zákona o daních z příjmů lze hmotný majetek odepisovat odpisy rovnoměrnými a zrychlenými, které se uplatňují jako roční a obecně je nazýváme jako daňové odpisy. Zákon o účetnictví naopak rozeznává odepisování hmotného majetku na základě času či výkonu, které probíhá měsíčně a nazýváme je účetními odpisy. Nehmotný majetek lze odepisovat pouze na základě času. Dále se zaměřím pouze na daňové odpisy.

Pro odepisování hmotného majetku je důležité zařazení konkrétního majetku do odepisové skupiny, které je popsáno v příloze č. 1 zákona o daních z příjmů.

**Tabulka 3 Odpisové skupiny podle zákona o daních z příjmů (1)**

Odpisová skupina (2)	Počet let odepisování (3)	Příklad majetku dané skupiny (4)
1	3 roky	televizní kamery (5)
2	5 let	osobní automobily (6)
3	10 let	turbíny (7)
4	20 let	konstrukce vinic (8)
5	30 let	mosty a visuté dálnice (9)
6	50 let	budovy (10)

Zdroj: Zákon o daních z příjmů § 30, www.business.center.cz, vlastní zpracování

(1) Depreciation groups under Income Tax Act (2) Depreciation group (3) The number of years of depreciation (4) Example of the assets of the group (5) Television cameras (6) Cars (7) Turbines (8) Construction of vineyards (9) Bridges and hanging highways (10) Buildings

### Rovnoměrné odepisování

Principem tohoto způsobu je použití procentní sazby, která je stanovena pro každou odpisovou skupinu pro 1. rok odepisování a pro následující roky. Výhodou této metody je její jednoduchost, naopak nevýhodou je nerespektování skutečnosti, že majetek může být v prvních letech více využíván. Výpočet probíhá podle následujícího vzorce:

$$\text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena} * \text{procentní sazba}}{100}$$

(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 115)

**Tabulka 4 Sazby při rovnoměrném odepisování (1)**

Odpisová skupina (2)	Sazba v prvním roce odepisování (%) (3)	Sazba v dalších letech odepisování (%) (4)	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu (%) (5)
1	20,00	40,00	33,30
2	11,00	22,25	20,00
3	5,50	10,50	10,00
4	2,15	5,15	5,00
5	1,40	3,40	3,40
6	1,02	2,02	2,00

Zdroj: Zákon o daních z příjmů § 31, www.business.center.cz, vlastní zpracování

(1) Linear depreciation rates (2) Depreciation group (3) Rate in the first year of depreciation (4) Rate in subsequent years of depreciation (5) Rate for increased entry price

Zvýšená vstupní cena znamená, že následně po zahájení odepisování bylo provedeno technické zhodnocení a majetek je poté odepisován z této zvýšené vstupní ceny pomocí sazeb pro zvýšenou vstupní cenu.



### Zrychlené odepisování

Tento způsob odepisování využívá odpisové koeficienty pro jednotlivé skupiny a odpis je každý rok jiný. Odpis v prvním roce se vypočítá jako:

$$\text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro 1. rok}}$$

V dalších letech se odepisuje podle následujícího vzorce:

$$\text{odpis} = \frac{2 * \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient pro následující roky} - \text{počet let, po která se již odepisovalo}}$$

(Vančurová, A. & Láčková, L., 2016, str. 117 - 118)

**Tabulka 5 Koeficienty pro zrychlené odepisování (1)**

Odpisová skupina (2)	Koeficient pro zrychlené odepisování (1)		
	V prvním roce odepisování (3)	V dalších letech odepisování (4)	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu (5)
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Zákon o daních z příjmů § 32, [www.business.center.cz](http://www.business.center.cz), vlastní zpracování

(1) Coefficients for accelerated depreciation (2) Depreciation group (3) In the first year of depreciation

(4) In subsequent years of depreciation (5) For an increased residual cost

Zvýšená zůstatková cena znamená, že na zařazeném majetku bylo provedeno technické zhodnocení, a proto je potřeba majetek odepisovat z této zvýšené zůstatkové hodnoty pomocí koeficientů pro zvýšenou zůstatkovou hodnotu.

### Odpisování nehmotného majetku

Nehmotný majetek se odepisuje pouze na základě času. V případě majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na určitou dobu, se odpis vypočítá jako podíl vstupní ceny a doby dané smlouvou. V ostatních případech nehmotného majetku se odepisuje rovnoměrně podle následující tabulky.

**Tabulka 6 Odepisování nehmotného majetku (1)**

Druh majetku (2)	Doba odepisování (3)
Audiovizuální dílo (4)	18 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (5)	36 měsíců
Ostatní nehmotný majetek (6)	72 měsíců

Zdroj: Zákon o daních z příjmů § 32a, www.business.center.cz, vlastní zpracování

(1) Amortization of intangible assets (2) Type of property (3) Depreciation period in months (4) Audio-visual work (5) Software and intangible results of research and development (6) Other intangible assets

*(Zákon o daních z příjmů, www.business.center.cz, 2017)*

### 2.5.6 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku, pokud činí minimálně 40 000 Kč u jednoho majetku za zdaňovací období.

Jedná se o tyto možnosti:

- výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy,
- výdaje na rekonstrukci, při které se mění technické parametry,
- výdaje na modernizaci, která zapříčiní zvýšení vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

V případě provedení technického hodnocení ještě před zahájením odepisování, majetek se odepisuje ze zvýšené vstupní ceny. V případě provedení technického zhodnocení již při částečně odepsaném majetku, je třeba zvýšit současnou zůstatkovou hodnotu. Zůstatkovou cenou se myslí vstupní cena snižená o dosavadní odpisy.

*(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 106 - 108)*

### 2.6 Základ daně

Základ daně je obecně částka, ze které se vypočítává daň. V případě daně z příjmů právnických osob se základ daně odvozuje od výsledku hospodaření podniku, který musí splňovat následující podmínky:

- jedná se o výsledek hospodaření před zdaněním,
- je očištěn od vlivu mezinárodní účetních standardů (toto se týká podniků kótovaných na burze).

*(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016, str. 94)*

V knize Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích je základ daně z příjmů právnických osob definován jako „rozíl, o který příjmy (výnosy), s výjimkou

příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období“. Dodržování aktuálního principu, tedy věcné a časové souvislosti je požadavek uvedený v zákoně o účetnictví.

(Müllerová, L. & Šindelář, M., 2016, str. 26)

Mezinárodní komparace daňových základů je velmi obtížná, jelikož každá země může mít různé daňově uznatelné náklady, různé právní předpisy pro daňové odpisy a odlišné jsou i slevy na dani. Proto je porovnání velikosti daňového zatížení v jednotlivých zemích téměř nemožné a lze se omezit jen na srovnání daňových sazeb.

(Kubátová, K., 2009, str. 61)

Předpisy jednotlivých zemí se také liší v tom, zda je základ daně roven účetnímu zisku (např. Německo kde je jen pár technických úprav) či naopak, zda zastávají názor, že zdanitelný zisk a účetní si nemohou být rovni (např. Velká Británie či Nizozemsko). Ostatní země se pohybují mezi těmito extrémními stanovisky.

(Kubátová, K., 2015, str. 193 - 194)

Následující tabulka představuje porovnání vybraných úprav, které ovlivňují základ daně z příjmu korporací sousedních zemí s Českou republikou.

**Tabulka 7 Úpravy ovlivňující základ daně ve vybraných státech (1)**

Země (2)	Odpisování budov (3)	Odpisování nehmotného majetku (4)	Odpisování strojů (5)	Oceňování zásob (6)	Přenos ztrát (7)
Česká republika (8)	degresivní (13) (30 let)	lineární (14) (6 let)	degresivní (13) (6 let)	vážený průměr (15)	5 let (16)
Rakousko (9)	lineární (14) (3 %)	lineární (14) (12,5 % 8 let)	lineární (14) (14,29 % 7 let)	LIFO (17)	neomezeně (18)
Německo (10)	lineární (14) (3 %)	lineární (14) (20 % 5 let)	degresivní (13) (20 % 2 roky) lineární (14) (12,8 % 5 let)	LIFO (17)	neomezeně ztráty z let 1999-2000 do 2 mil. DEM, 1 rok zpět (19)
Polsko (11)	lineární (14) (40 let)	lineární (14) (5 let)	degresivní (13) (10 %)	LIFO (17)	5 let (16)
Slovensko (12)	degresivní (13) (20 let)	lineární (14) (5 let)	degresivní (13) (6 let)	vážený průměr (15)	5 let (16)

Zdroj: Daňová teorie a politika, Kubátová, K., str. 195–197, vlastní zpracování

(1) Correction affecting the tax base in selected countries (2) The Country (3) Depreciation of buildings (4) Depreciation of intangible assets (5) Depreciation of machines (6) Inventory valuation (7) Transmission losses (8) The Czech Republic (9) Austria (10) Germany (11) Poland (12) Slovakia (13) Digressive (14) Linear (15) Weighted average (16) 5 years (17) Last in, first out (18) Unlimited (19) Unlimited loss from 1999-2000 to 2 million DEM, 1 year back

Jak je z tabulky patrné, každá země používá jiné metody a porovnání je tedy nemožné. V Rakousku, Německu a Polsku je dokonce při oceňování zásob uplatňována metoda LIFO („poslední do skladu, první ze skladu“), která není v České republice povolena<sup>2</sup>. Naše právní úprava je nejvíce podobná právním předpisům Slovenské republiky, kdy rozdílem je o 10 let delší odepisování budov a o 1 rok delší odepisování nehmotného majetku v České republice.

## 2.7 Úprava základu daně a výpočet daně z příjmů právnických osob

Výpočet daně z příjmů právnických osob je v knize Daňový systém ČR 2016 popsán následovně:

Schéma 3 Úprava základu daně z příjmu a výpočet daně (1)

<b>Základ daně (2)</b>
- odčitatelné položky (3)
<i>daňová ztráta vyměřená za předcházející období (4)</i>
<i>odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje (5)</i>
<i>odpočet na podporu odborného vzdělávání (6)</i>
<b>Mezisoučet (7)</b>
- bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely (max. 10 % z mezisoučtu) (8)
Základ daně po snížení o odčitatelné položky zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů (9)
* sazba daně (10)
<b>Daň (11)</b>
- slevy na dani (12)
<i>slevy na zaměstnance se zdravotním postižením (13)</i>
<b>DAŇ PO SLEVĚ (14)</b>

Zdroj: Daňový systém ČR 2016, Vančurová, Láchová, str. 136, vlastní zpracování

(1) Adjustment of basic income tax and tax calculation (2) The tax base (3) Deductible items (4) Tax loss measured for the prior period (5) Deduct expenditure on research and development projects (6) Deduction in support of vocational training (7) Subtotal (8) Free benefits for public benefit purposes (max. 10 % from subtotal) (9) The tax base rounded down to thousands of crowns (10) The tax rate (11) The tax (12) Tax relief (13) The tax relief on employees with disabilities (14) The tax after discount

(Vančurová, A. & Láchová, L., 2016 str. 136)

<sup>2</sup> Podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 15 - Zásoby lze použít při ocenění úbytku zásob vážený aritmetický průměr či metodu FIFO („první do skladu, první ze skladu“).  
Zdroj: Český účetní standard pro podnikatele č. 15, www.business.center.cz, 2017

Nyní se na jednotlivé položky výpočtu blíže zaměřím.

## **2.7.1 Odčitatelné položky od základu daně**

Odčitatelnými položkami jsou prokazatelně vynaložené částky, které mohou snížit základ daně. Podmínky úpravy základu daně stanoví zákon o daních z příjmů.

### **2.7.1.1 Daňová ztráta z předešlých období**

Daňovou ztrátou, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období, lze odečíst nejdéle v následujících pěti letech, po období, kdy byla daňová ztráta vyměřena.

### **2.7.1.2 Výdaje na projekty výzkumu a vývoje**

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje činí podle zákona součet 100 % výdajů na výzkum a vývoj, které nepřevyšují rozpočet a 110 % výdajů na výzkum a vývoj, které převyšují plánovaný rozpočet. Výdaji na výzkum a vývoj se dále podle zákona rozumí například výdaje na experimentální práce či na návrhy technologií. Tyto výdaje lze odečíst nejpozději ve třetím zdaňovacím období, které následuje po období, ve kterém výdaje vznikly.

Poplatník daně z příjmů právnických osob má povinnost vytvořit projekt výzkumu a vývoje, kde blíže specifikuje svoji činnost v oblasti výzkumu a vývoje. Tento projekt musí být před zahájením řešení schválen poplatníkem.

### **2.7.1.3 Výdaje na podporu odborného vzdělávání**

Odpočet na podporu odborného vzdělávání je součtem odpočtu na podporu pořízení majetku souvisejícího s odborným vzděláváním a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka či studenta, který je odborně vzděláván. Zákon také stanoví, co je míněno odborným vzděláváním. Jedná se o praktickou výuku na středních školách, odborné praxe v rámci vyššího vzdělání a část akreditovaného studijního programu vysokých škol, která je uskutečňována na určitém pracovišti.

Odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání je součtem 110 % vstupní ceny majetku, který je při odborném vzdělávání využíván na více než 50 %, 50 % vstupní ceny majetku, který je využíván na 30 - 50 %, 110 % vstupní ceny majetku pořizovaného na leasing, který je využíván na více než 50 % a 50 % vstupní ceny majetku pořizovaného na leasing, který je využíván na 30 - 50 %. Využitelnost majetku se sleduje po tři bezprostředně následující zdaňovací období. Odpočet může činit maximálně 5 000 Kč.

Zákon dále říká, že majetek, na který lze uplatnit tento odpočet může být pouze:

- hmotný majetek, který je zařazen do 1, 2 či 3 odpisové skupiny,
- software, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč.

Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka či studenta se vypočítá jako součin 200 Kč a počtu uskutečněných hodin odborného vzdělávání v rámci zdaňovacího období. V tomto případě není maximální částka odpočtu stanovena.

*(Zákon o daních z příjmů § 34 – 34h, www.business.center.cz, 2017)*

### **2.7.2 Bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely**

Od základu daně sníženého o odčitatelné položky lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého na veřejně prospěšné účely. Tímto účelem se myslí poskytnutí daru obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území České republiky, ale i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek. Dar lze poskytnout například na vědu a vzdělávání, kulturu, školství, na policii, na požární ochranu, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na zdravotnické účely, ale také zařízením na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat.

Podmínkou pro odečet bezúplatného plnění je minimální hodnota daru 2 000 Kč. Přičemž dále platí, že v úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky popsané v kapitole 1.7.1. U hmotného nebo nehmotného majetku je hodnotou bezúplatného plnění maximálně zůstatková cena hmotného majetku nebo u ostatního majetku hodnota zachycená v účetnictví. Veřejně prospěšní poplatníci nemohou tento odpočet uplatit.

### **2.7.3 Sazba daně z příjmů právnických osob**

Sazba daně z příjmů PO se od svého zavedení podstatně změnila. V roce 1993 činila sazba daně 45 %, což je oproti dnešní sazbě snížení o 26 %. Možným důvodem snížení procentní sazby DPPO je přilákání zahraničních investorů. Sazba 19 % platí od 1. 1. 2010. Daň z příjmů právnických osob získáme jako součin procentní sazby a daňového základu zaokrouhleného na tisíce dolů.

*(Dušek, J., 2012, str. 170)*

V rámci mezinárodního srovnávání sazeb daně z příjmů právnických osob lze zjistit, že Česká republika má daňovou sazbu pod průměrem zemí OECD, který činí

22,82 % (vlastní výpočet z dat za rok 2016). Následující tabulka ukazuje sazby daně z příjmů právnických osob sousedících států s Českou republikou.

**Tabulka 8 Sazby daně z příjmů právnických osob vybraných států (1)**

Stát (2)	Sazba DPPO (3)
Rakousko (4)	25 %
Německo (5)	30-33 %
Polsko (6)	15/19 %
Slovensko (7)	22 %

Zdroj: www.worldwide-tax.com, vlastní zpracování

(1) Corporate tax rates of selected states (2) The Country (3) Tax rate (4) Austria (5) Germany (6) Poland (7) Slovakia

Podle materiálu vydaným Eurostatem byly v roce 2015 sazby korporátní daně v Německu 30,2 % a v Polsku 19 %.

*(Taxation trends in the EU 2015, 2016, str. 144)*

#### **2.7.4 Sleva na dani z příjmů**

Poplatník daně z příjmů právnických osob si může vypočtenou daň snížit o částky 18 000 Kč za každého zaměstnance s „lehčím“ zdravotním postižením a 60 000 Kč za zaměstnance s těžším zdravotním postižením. Pro výpočet této slevy je důležitý průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením, který se vypočítá podle následujícího vzorce.

$$\text{Průměrný přepočtený počet zaměstnanců} = \frac{X}{Y}$$

kde X představuje celkový počet hodin, který těmto zaměstnancům vyplývá z rozvržení pracovní doby, a Y představuje celkový roční fond pracovní doby připadajícího na jednoho zaměstnance na plnou pracovní dobu.

*(Zákon o daních z příjmů § 35, www.business.center.cz, 2017)*

Müllerová a Šindelář (2016) ve své knize dále uvádí, že existuje sleva pro poplatníky, kterým byl poskytnut příslib investiční pobídky, což jsou investoři ze zahraničí.

*(Müllerová, L. & Šindelář, M., 2016, str. 66)*

Poplatník musí pro uplatnění slevy na dani za poskytnutý příslib investiční pobídky splňovat všeobecné a zvláštní podmínky uvedené v § 35a zákona o daních z příjmů. Všeobecná podmínka stanovuje, aby se jednalo o poplatníka daně z příjmu

právnických osob či poplatníka daně z příjmu fyzických osob. Zvláštní podmínkou je například to, že poplatník musí být prvním majitelem dlouhodobého hmotného majetku (kromě nemovitých věcí) na území České republiky. Slevu na dani je možné uplatňovat po deset bezprostředně po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, přičemž poprvé lze slevu odečíst ve zdaňovacím období, ve kterém byli splněny zákonné podmínky.

$$\text{Sleva na dani za poskytnutý příslib investiční pobídky} = X - Y$$

kde  $X$  je u právnické osoby součet daně z příjmu právnických osob a rozdíl, o který úrokové příjmy zahrnované do základu daně převyšují související výdaje (u fyzické osoby se jedná o daň z příjmu fyzických osob) a  $Y$  představuje aritmetický průměr částek  $X$  za tři bezprostředně předcházející období.

*(Zákon o daních z příjmů § 35a – 35b, www.business.center.cz, 2017)*

## 2.8 Daňové přiznání

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob je poplatník povinen podat na určeném formuláři do 3 měsíců od konce zdaňovacího období. Výjimkou jsou poplatníci, kteří mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, či jim daňové přiznání zpracovává daňový poradce. V těchto případech je lhůta pro podání daňového přiznání prodloužena na 6 měsíců.

Zákon o účetnictví stanovuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem pro velké účetní jednotky, které nejsou vybranými jednotkami a subjekty veřejného zájmu, střední účetní jednotky, malé účetní jednotky, které jsou akciovými společnostmi a splňují alespoň 1 z níže popsaných podmínek a pro ostatní malé účetní jednotky, které splňují alespoň 2 z níže popsaných podmínek.

Tyto podmínky jsou

- aktiva celkem 40 000 000 Kč
- roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období je 50.

*(Zákon o účetnictví § 20, www.business.center.cz, 2017)*

Zákon o daních z příjmů dále říká, že daňové přiznání není povinen podat

- veřejně prospěšný poplatník, který splňuje zákonné podmínky,
- společenství vlastníků jednotek, které splňuje zákonné podmínky,
- veřejná obchodní společnost,



- obchodní korporace, která zaniká či je rozdělována, za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu do obchodního rejstříku.

(Zákon o daních z příjmů, § 38mb, [www.business.center.cz](http://www.business.center.cz), 2017)

## 2.9 Zálohy na daň příjmů

Zálohy na daň příjmů se počítají na základě poslední známé daňové povinnosti a platí se po celé následující zálohové období. Zálohové období je vymezeno podáním daňových přiznání.

**Tabulka 9 Výše záloh na daň z příjmů a termíny platby (1)**

Poslední známá daňová povinnost (2)		Výše zálohy (%) (5)	Termín platby (6)			
Od (3)	Do (4)		15. 3.	15. 6.	15. 9.	15. 12.
0	30 000	0	Neplatí se (8)			
30 001	150 000	40		X		X
150 001	A více (7)	25	X	X	X	X

Zdroj: Daně z příjmů 2012 – přehledy, daňové a účetní tabulky, Dušek, str. 37, vlastní zpracování

(1) The Amount of advances on corporate tax and payment terms (2) The last known tax liability (3) From (4) To (5) Amount of advance (6) Payment deadline (7) And more (8) Doesn't pay

(Dušek, J., 2012, str. 36 - 37)

Zálohové období zákon o daních z příjmů identifikuje jako „období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období“. Přičemž zákon dále definuje, že zálohy neplatí poplatník, jehož poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč, obec či kraj, zůstavitel od dne jeho smrti a poplatník, který platí paušální daň z příjmu.

V případě, že bylo zdaňovací období kratší či delší než 12 měsíců, je potřeba poslední známou daňovou povinností přepočítat pro výpočet záloh, tak jako by se týkala zdaňovacího období v rozsahu 12 měsíců.

(Zákon o daních z příjmů § 38a, [www.business.center.cz](http://www.business.center.cz), 2017)

## 2.10 Daň z příjmů právnických osob z pohledu účetnictví

Přímé daně jsou vykazovány jako závazek vůči státu, který musí účetní jednotka uhradit. Základem pro zaúčtování tohoto závazku může být daňové přiznání v případě samovyměření daně, platební výměr při vyměření správcem daně nebo výplatní listina či jiný doklad, pokud je daň z příjmu poplatníkovi sražena a odvádí ji plátec.

(Müllerová, L. & Šindelář, M., 2016, str. 37)

Právní předpisy účetnictví rozlišují mezi splatnou daní z příjmů a odloženou daní z příjmů. Daň z příjmů právnických osob splatná se zjistí vyplněním a podáním daňového přiznání, a i když se jedná o daňovou povinnost vyplývající ze zákona, jedná se pouze o účetní náklad, který je účtován v účtové skupině 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů.

Ryneš ve své knize odloženou daň definuje takto: „*Odložená daňová povinnost vyplývá z rozdílů, které vznikají z rozdílného způsobu zacházení a oceňování určitých položek v účetnictví a v daních z příjmů a z rozdílného dopadu do účetního hospodářského výsledku a daňového základu.*“ Jedná se pouze o účetní kategorii a slouží k uplatňování účetních zásad opatrnosti a věcné a časové souvislosti.

(Ryneš, P., 2016, str. 268 - 270)

Knihy Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích se odloženou daní zabývá podrobněji. Řeší například příčiny vzniku a metody zjištění této účetní kategorie.

Odložená daň vzniká v důsledku tzv. časových a přechodných rozdílů. Časové rozdíly jsou definovány jako „*rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a daňovým základem, které vznikají, když některé náklady či výnosy zachycené v účetnictví ve sledovaném období uznávají daňové předpisy v jiném období*“. Přechodné rozdíly vznikají na základě rozdílu mezi daňovým základem aktiva nebo pasiva. Přechodné a časové rozdíly se dále dělí na připočitatelné a odpočitatelné.

Metody pro zjišťování odložené daně jsou:

- metoda odložení
- metoda závazková
  - rozvahový přístup
  - výsledkový přístup

Metoda odložení považuje za důležité přesné vykázání výsledku hospodaření běžného účetního období ve výkazu zisku a ztrát s kvantifikací rozsahu ovlivnění přechodnými rozdíly. Tato metoda nebere v úvahu změnu daňové sazby, a proto není v rámci mezinárodních účetních norem doporučena.

Závazková metoda klade důraz na vykázání odložené daně v rozvaze. K výpočtu odloženého daňového závazku či odložené daňové pohledávky používá vždy aktuální daňovou sazbu. Výpočet lze provést výsledkově či rozvahově. Výsledkový přístup

znamená, že se odložená daň zjistí na základě časových rozdílů nákladů a výnosů, rozvahový přístup počítá odloženou daň z přechodných rozdílů mezi daňovou a účetní základnou aktiv či pasiv.

*(Müllerová, L. & Šindelář, M., 2016, str. 67 - 69)*

Jak již název účtové skupiny napovídá, v účetnictví lze vytvořit rezervu na daň z příjmů, která se vytváří, pokud podnik sestaví účetní závěrku před sestavením řádného daňového přiznání. Právnícká osoba daň z příjmů pouze odhaduje a lze ji použít pouze u této daně. Takto odhadnutá daň je součástí výkazu zisku a ztráty a výkazu rozvaha. Tvorba rezervy je opět daňově neuznatelným nákladem.

Poslední zvláštností účetnictví je odlišné účtování daně z příjmů ve veřejných obchodních korporacích, kde jsou zdaňovány příjmy jednotlivých společníků daní z příjmů fyzických osob. Zisk či ztráta dané korporace jsou rozděleny mezi společníky prostřednictvím účtu 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům.

*(Ryneš, P., 2016, str. 269 - 278)*

## **2.11 Harmonizace daně z příjmů korporací**

Ačkoliv v rámci Evropské unie dochází ke koordinaci a harmonizaci daní, u přímých daní jde o velmi pomalý proces. Země se nechtějí přizpůsobovat společnému trhu a zásahy do tvorby základů daně a jejich sazeb považují za ztrátu své autonomie a suverenity.

Jelikož je harmonizace přímých daní v Evropské unii téměř nemožná, státy přijímají doporučení OECD, která se týkají především zamezení dvojího zdanění a oblasti zdaňování nadnárodních společností. Na konci minulého století se OECD začalo zabývat i bojem s „daňovými ráji“.

V roce 1998 byl sestaven seznam zemí, které splňovaly následující podmínky:

- nulové nebo nízké daně,
- vysoké utajení skutečností o podnikatelském subjektu, což brání efektivní výměně informací,
- netransparentnost prováděných operací, není požadováno vedení účetnictví, neznámý vlastník podniku, anonymní bankovní účty,
- aktivity jsou do země lákány pouze na základě daňových výhod (v dané zemi se podniká pouze „papírově“).

V rámci Evropské unie byly vydány roku 1993 2 směrnice, tj. směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a směrnice o fúzích. Hlavním úkolem směrnice o mateřských a dceřiných společnostech je minimalizovat odlišnosti v daňových zákonech, které upravují zdanění korporací. Směrnice o fúzích se zabývá odkladem daňové povinnosti, která plyne z kapitálových výnosů při fúzi, při rozdělení podniku, při převodu aktiv a výměně akcií přes hranice států.

*(Kubátová, K., 2015, str. 204 - 208)*

Evropská unie na konci roku 2017 zveřejnila nové seznamy daňových rájů – tzv. černý a šedý seznam. Na černém seznamu je 17 států mimo Evropskou unii (např. Bahrajn, Jižní Korea či Spojené arabské emiráty), které dostatečně nespolupracují v oblasti daní. Tyto země by mohly přijít o přístup k finančním prostředkům z Evropské unie. Šedý seznam obsahuje 47 států, které v oblasti daní neplní požadavky EU, ale byl poskytnut slib nápravy. Ovšem je třeba podotknout, že seznamy neobsahují tzv. unijní ráje jako je Lucembursko či Kypr.

*(www.bisnode.cz, 2017)*

V roce 2011 byla navržena směrnice, která upravovala tzv. společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob. Tato směrnice obsahovala návrh dobrovolnosti tohoto systému, ovšem nebyla schválena. V roce 2016 byla navržena nová směrnice, která původní směrnici upravila na:

- CCCTB – společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob
- CCTB – společný základ daně z příjmů právnických osob

Novela této směrnice je reakcí na 28 rozdílných daňových systémů. Pokud bude schválena, ukládá povinnost řídit se touto směrnicí subjektům jejichž roční obrat překročí 750 mil. Euro.

*(Rybová, J., Mráčková, A. & Obertíková, L., 2016, str. 83)*

Výhodou CCCTB je, že nadnárodní společnosti budou muset splňovat pouze jeden systém platící po celé Evropské unii než několik národních pravidel. Subjekty budou moci podat jen jedno daňové přiznání za všechny své činnosti, a navíc budou moci kompenzovat ztráty vzniklé v jednom státě zisky z jiného státu. Konsolidovaný zdanitelný zisk se poté rozdělí podle poměru činnosti mezi členské státy a v členském státě bude také zdaněn příslušnou sazbou daně.

*(www.ec.europa.eu, 2017)*

V roce 2016 byla dále schválena směrnice Rady Evropské unie 2016/1164 (The Anti-Tax Avoidance Directive – tzv. ATAD), která stanovuje pravidla pro vyhýbání se daňové povinnosti, tedy využívání nadměrné a nelegální daňové optimalizace. Směrnice se vztahuje pouze na právnické osoby a členské státy EU, které jsou povinny ji implementovat do svých právních předpisů do konce roku 2018.

([www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu), 2017)

Směrnice stanovuje 5 pravidel, které je potřeba od 1. 1. 2019 (až na výjimku) dodržovat. Jedná se o tyto oblasti:

- omezení odčitelnosti úroků,
- zdanění při odchodu,
- obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu,
- pravidlo pro ovládané zahraniční osoby,
- pravidlo pro řešení hybridních struktur.

První pravidlo se týká omezení daňové uznatelnosti úroků, které je stanoveno na 30 % provozního zisku (EBITDA) nebo 3 mil. Eur. Zdanění při odchodu se týká situace, kdy jsou aktiva přesunuta do státu s nižším daňovým zatížením a v takovém případě bude tento přesun považován za prodej aktiv. Toto ustanovení lze implementovat až do konce roku 2019. Obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu umožňuje správci daně posoudit transakci a případně odepřít výhodu, pokud byla určitá transakce uskutečněna jen pro získání daňové výhody. Čtvrté pravidlo nařizuje, aby příjmy nízké zdaněné dceřiné společnosti byly zdaněny ve státě, kde má mateřská společnost sídlo. Poslední pravidlo se týká situace, kdy došlo ke dvojímu odpočtu v různých státech či k odpočtu v jednom státě a následném nezahrnutí do základu daně v druhém státu.

([www.akont.cz](http://www.akont.cz), 2017)

## **2.12 Daňová optimalizace a její cíle**

Pojem daňová optimalizace je velmi dobře vysvětlen následující citací ([www.contadoria.eu](http://www.contadoria.eu), 2017): „*Daňová optimalizace je nastavení všech parametrů daní tak, aby jejich výsledná platba byla, co možná nejmenší. Jde o legální cestu, jak si jednoduše a samozřejmě dlouhodobě snižovat daňovou povinnost. Jde o postup hledání a využívání daňového systému, který je sice velmi striktně navrhnut, avšak lze v něm nalézt skulinky a možnosti, na čem ušetřit.*“

Jak již bylo řečeno výše, daňová optimalizace je legální, pokud je optimalizováno v mezích daných zákonů. K optimalizaci lze ovšem využít i nelegálních cest. Subjekt se potom dopouští trestného činu daňového úniku. Navíc může docházet ke konkurenční výhodě, kdy podnik s nelegální optimalizací má vyšší zisk, který může dále investovat než podnik, který optimalizuje v mezích zákona.

*(www.contadoria.eu, 2017)*

Daňová optimalizace může probíhat různou formou. Ať už jde o využití možností českého práva, jako je třeba příspěvek zaměstnavatele až do výše 55 % z ceny stravenek, či přemístění sídla nebo založení společnosti v rámci některého z tzv. daňových rájů. Těmto podnikům se říká offshore společnosti a pojí se s nimi několik výhod. Pro představu uvádím pár příkladů:

- nízká daňová zátěž,
- anonymita vlastníka
- žádné požadavky (např. vedení účetnictví, výše základního kapitálu) a omezení (např. devizová kontrola, vlastnictví akcií).

*(www.offshorespolecnosti.cz, 2017)*

Podle článku vydaného na konci roku 2017 uvádí agentura Bisnode, že v České republice existuje 10 500 firem, které podnikají v daňových rájích. Nejpočetnější zastoupení má Vietnam, kde sídlí pětina z celkového počtu. Následuje Švýcarsko a Srbsko.

*(www.bisnode.cz 2017)*

### 3 Metodika zpracování jednotlivých variant daňové optimalizace

Pro naplnění cíle diplomové práce bude vybrána právnická osoba se sídlem v České republice a dále budou navrženy varianty optimalizace daně s cílem snížit daňovou povinnost. Výchozí data budou získána na základě spolupráce s podnikem a ze zveřejněné výroční zprávy.

#### 3.1 Určení základu daně z příjmů právnických osob a daňové povinnosti

Východiskem pro zjištění základu DPPO je výsledek hospodaření za běžnou činnost, který se dále upravuje podle pokynů v zákoně o daních z příjmů. Ze základu daně jsou vyloučeny příjmy, které podléhají samostatnému základu daně, dále příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů a příjmy, které jsou osvobozeny.

Další úpravy se týkají daňové uznatelnosti nákladů podle § 24 a 25 zákona o dani z příjmu. Základ daně se zvyšuje o daňově neuznatelné náklady (např. výdaje na reprezentaci) a naopak se snižuje o daňové náklady, které nejsou zachyceny v aktuálním účetnictví.

Úpravami, které jsou sepsány v § 23, získáme obecný základ daně, který lze upravit o daňovou ztrátu či příspěvky na vědu a výzkum.

Výši daně z příjmů právnických osob následně zjistíme jako 19 % ze základu daně.

Daň z příjmů právnických osob byla v roce 2016 v mnou sledovaném podniku zjištěna následovně:

**Tabulka 10 Výpočet daně z příjmu ve vybraném podnikatelském subjektu (1)**

	Částka v tis. Kč (2)
Zisk před zdaněním (3)	85 328
Nezdanitelné výnosy (4)	0
Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (5)	- 1 289
Neodečitatelné náklady (6)	
Tvorba opravných položek (7)	- 4 217
Tvorba rezerv (8)	- 548
Ostatní (9)	3 404
Zdanitelný příjem (10)	82 678
Daň z příjmu (19 %) (11)	15 709

Zdroj: Výroční zpráva podnikatelského subjektu za rok 2016, vlastní zpracování

(1) Calculation of income tax in the selected business entity (2) Amount in thousands CZK (3) Profit before tax (4) Non-taxable income (5) The difference between accounting and tax depreciation (6) Non-deductible costs (7) Creation of adjustments (8) Creation of reserves (9) Other (10) Taxable income (11) Income tax

### 3.2 Příklady jednotlivých variant optimalizace daně z příjmů právnických osob

Následující konstrukční prvky daně budou aplikovány při výpočtu daně v konkrétním podnikatelském subjektu.

#### 3.2.1 Stravenky

Jednou z variant optimalizace DPPO je příspěvek na stravování, kdy zaměstnavatel přispívá zaměstnancům, nejčastěji ve formě stravenek. Zákon uvádí, že za daňově uznatelný náklad lze považovat až 55 % hodnoty stravenky. Pokud zaměstnavatel přispívá nad 55 % hodnoty, jedná se o daňově neuznatelný náklad, který se účtuje na účet 528 - Ostatní sociální náklady.

Mnou použité výpočty v této oblasti:

$$\text{účet 527} = ((\text{počet zaměstnanců} + \text{počet brigádníků}) * \text{příspěvek podniku do 55\% hodnoty stravenky}) * 12 \quad (1)$$

$$\text{účet 528} = ((\text{počet zaměstnanců} * \text{příspěvek podniku nad 55\% hodnoty stravenky}) * 12) \quad (2)$$

$$\text{základ daně} = \text{výsledek hospodaření} - \text{účet 527} + \text{účet 528} \quad (3)$$

$$\text{DPPO} = \text{základ daně} * 19 \% \quad (4)$$

#### 3.2.2 Rezervy

Další formou optimalizace je tvorba rezerv, která je účetně zachycena jako zvýšení nákladů, čímž dochází ke snížení výsledku hospodaření, respektive základu daně z příjmů, a tedy i samotné daně z příjmů. Je třeba ale rozlišit rezervy zákonné, které jsou daňově uznatelné a účetní, které daňově uznatelné nejsou.

Mnou použité výpočty v této oblasti:

$$\text{tvorba rezervy} = \text{částka oprav} / \text{doba tvorby rezervy} \quad (5)$$

$$\text{základ daně} = \text{výsledek hospodaření} - \text{tvorba rezervy} \quad (6)$$

$$\text{DPPO} = \text{základ daně} * 19 \% \quad (7)$$



### 3.2.3 Poskytnutí daru na veřejně prospěšné účely

Pokud právnická osoba poskytne dar na veřejně prospěšné účely a zároveň splní zákonné podmínky, může si hodnotu tohoto daru odečíst od základu daně. Podmínkou je minimální hodnota daru 2 000 Kč, dále je stanoven maximální odpočet (maximální celková výše daru nesmí přesáhnout 10 % z upraveného základu daně), dar musí být poskytnut vybranému subjektu na určitý účel a lze jej odečíst pouze v období, kdy byl dar poskytnut.

Mnou použité výpočty v této oblasti:

$$\text{základ daně po úpravě} = \text{výsledek hospodaření} - \text{poskytnutý dar} \quad (8)$$

$$\text{DPPO} = \text{základ daně} * 19 \% \quad (9)$$

### 3.2.4 Zaměstnání osoby se zdravotním postižením

V tomto případě se jedná o slevu na dani z příjmů právnických osob a cílem je podporovat zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností. K výpočtu slouží průměrný přepočtený počet zaměstnanců, jehož vzorec je uveden výše (viz. kapitola 2.7.4). Roční sleva činí 18 000 Kč či 60 000 Kč podle míry postižení.

Mnou použité výpočty v této oblasti:

$$\text{daň před slevou} = \text{základ daně} * 19 \% \quad (10)$$

*sleva na dani z příjmu*

$$= \text{počet pracovníků} * \text{úvazek} * \text{výše slevy dle zákona} \quad (11)$$

$$\text{DPPO po slevě} = \text{daň před slevou} - \text{sleva na dani z příjmu} \quad (12)$$

### 3.2.5 Pořízení nového majetku a s ním spojené odpisy

Podnik může samozřejmě snížit daňovou povinnost i pořízením nového majetku. Zde hlavní roli hraje způsob odepisování, který má vliv na výši základu daně a samotné daňové povinnosti. Daňový subjekt má možnost zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10 %. Pro zjednodušení počítám, že účetní odpisy se rovnají daňovým.

Mnou použité výpočty v této oblasti:

$$\text{rovnoměrný odpis} = \text{vstupní cena} * \text{procentní sazba}/100 \quad (13)$$

$$\text{zrychlený odpis} = \text{vstupní cena}/\text{koeficient pro 1. rok} \quad (14)$$

*rovnoměrný odpis při 10% zvýšení*

$$= \text{vstupní cena} * \text{procentní sazba}/100 + 10 \% * \text{vstupní cena} \quad (15)$$

*zrychlený odpis při 10% zvýšení*

$$= \text{vstupní cena} / \text{koeficient pro 1. rok} + 10 \% * \text{vstupní cena} \quad (16)$$

$$\text{základ daně} = \text{výsledek hospodaření} - \text{výše ročních odpisů} \quad (17)$$

$$\text{DPPO} = \text{základ daně} * 19 \% \quad (18)$$

## **4 Popis vybraného podnikatelského subjektu**

Pro spolupráci na mé diplomové práci jsem si vybrala podnik, který patří mezi nejvýznamnější obchodní korporace působící v rámci Českomoravské Vysočiny a jižních Čech. Mimo jiné si tohoto důvodu nepřeje být v práci jmenován.

### **4.1 Základní informace o společnosti**

Firma: XYZ, a. s.

Předměty činnosti:

- výroba a prodej krmných směsí
- nákup, skladování, ošetřování a prodej obilí, řepky a technických plodin
- výroba a prodej osiv
- prodej průmyslových hnojiv
- prodej pesticidů
- prodej zemědělské techniky
- poskytování zemědělských služeb

Základní kapitál: 132 mil. Kč, splaceno 100 %

Průměrný počet zaměstnanců v roce 2016: 205, z toho 4 členové řídicích orgánů a 5 členů kontrolních orgánů

Výsledek hospodaření v roce 2016: 85 328 000 Kč

Základ daně v roce 2016: 82 678 000 Kč

Daň z příjmu právnické osoby v roce 2016: 15 709 000 Kč

## 5 Propoččet jednotlivých variant optimalizace daně z příjmu právnických osob

### 5.1 Stravenky

Podnik XYZ, a. s. poskytuje v současnosti svým zaměstnancům stravenky v hodnotě 80 Kč. Příspěvek zaměstnanců se liší podle druhu pracovní smlouvy

- pracovní smlouva na dobu neurčitou – 28 Kč,
- pracovní smlouva na dobu určitou – 36 Kč,
- dohoda o provedení práce – 36 Kč.

Pro zjednodušení mých výpočtů budu předpokládat, že všech 205 zaměstnanců má pracovní smlouvu na dobu neurčitou a na dohodu o provedení práce pracovalo 80 brigádníků (průměrný počet za posledních pět let).

#### 5.1.1 Zrušení zvýhodňování zaměstnanců zaměstnaných na dobu neurčitou

Mým prvním návrhem na optimalizaci DPPO je zrušení rozdělování zaměstnanců podle druhu pracovní smlouvy, tedy všichni zaměstnanci by přispívali 36 Kč na jednu stravenku.

Tabulka 11 Návrh 1 (1)

	Výchozí situace (v Kč) (2)	Návrh 1 (v Kč) (3)	Rozdíl (v Kč) (4)
výsledek hospodaření (5)	85 328 000	85 328 000	0
účet 527 (6)	150 480	150 480	0
účet 528 (7)	19 680	0	- 19 680
základ daně (8)	85 197 200	85 177 520	- 19 680
DPPO (9)	16 187 468	16 183 729	- 3 739

Zdroj: vlastní výpočty a zpracování

(1) Suggestion 1 (2) Starting situation (in CZK) (3) Suggestion 1 (in CZK) (4) Difference (in CZK) (5) The economic result (6) Account 527 (7) Account 528 (8) Tax base (9) Corporation income tax

Opatřením by došlo k eliminaci nedaňových nákladů na účtu 528 – Ostatní sociální náklady, a tedy i k úspoře na dani z příjmu právnických osob o 3 739 Kč. Ovšem předpokládám, že tento návrh by se nesetkal s velkým ohlasem u samotných zaměstnanců, a protože si podnik XYZ, a. s. svých zaměstnanců váží, navrhuji další alternativu ve zvýšení hodnoty stravenky.

### 5.1.2 Zvýšení hodnoty stravenky

Tato alternativa spočívá ve zvýšení hodnoty stravenky z 80 Kč na 90 Kč a zachování výše příspěvků zaměstnanců. Následující tabulka ukazuje vzniklou úsporu.

**Tabulka 12 Návrh 2 (1)**

	Výchozí situace (v Kč) (2)	Návrh 2 (v Kč) (3)	Rozdíl (v Kč) (4)
výsledek hospodaření (5)	85 328 000	85 328 000	0
účet 527 (6)	150 480	169 290	18 810
účet 528 (7)	19 680	30 750	11 070
základ daně (8)	85 197 200	85 189 460	- 7 740
DPPO (9)	16 187 468	16 185 997	- 1 471

Zdroj: vlastní výpočty a zpracování

(1) Suggestion 2 (2) Starting situation (in CZK) (3) Suggestion 2 (in CZK) (4) Difference (in CZK) (5) The economic result (6) Account 527 (7) Account 528 (8) Tax base (9) Corporation income tax

Tímto návrhem by došlo ke snížení daňové povinnosti pouze o 1 471 Kč, ale jednalo by se o příjemnější změnu pro zaměstnance než u předešlého návrhu. Navíc z důvodu neustálého zdražování potravin začíná být částka 80 Kč nedostačující.

### 5.2 Rezervy

V souladu s účetní zásadou opatrnosti by podnik XYZ, a. s. by měl tvořit rezervu na opravu sídla společnosti. Tato administrativní budova se nachází v historické části města, a tudíž bude potřeba splňovat i podmínky památkového ústavu. Předpokládaná výše oprav činí podle interních materiálů podniku 10 000 000 Kč.

**Tabulka 13 Návrh 3 (1)**

	Výchozí situace (v Kč) (2)	Návrh 3 (v Kč) (3)	Rozdíl (v Kč) (4)
výsledek hospodaření (5)	85 328 000	85 328 000	0
tvorba rezervy (6)	0	1 250 000	1 250 000
ZD (7)	85 328 000	84 078 000	- 1 250 000
DPPO (8)	16 212 320	15 974 820	- 237 500

Zdroj: vlastní výpočty a zpracování

(1) Suggestion 3 (2) Starting situation (in CZK) (3) Suggestion 3 (in CZK) (4) Difference (in CZK) (5) The economic result (6) Creation reserve (7) Tax base (8) Corporation income tax

Pokud by podnik tvořil rezervu 8 po sobě zdaňovacích období, činila by úspora na dani z příjmu právnických osob 237 500 Kč.

### 5.3 Poskytnutí daru na veřejně prospěšné účely

Jednou z možností optimalizace daně z příjmu právnických osob je i poskytnutí daru. V mém modelovém příkladu poskytne společnost XYZ, a. s. dar v hodnotě

500 000 Kč nadaci, která pomáhá rodinám vážně nemocných dětí. Dar splňuje zákonné podmínky minimální i maximální hodnoty.

**Tabulka 14 Návrh 4 (1)**

	Výchozí situace (v Kč) (2)	Návrh 4 (v Kč) (3)	Rozdíl (v Kč) (4)
výsledek hospodaření (5)	85 328 000	85 328 000	0
poskytnutý dar (6)	0	500 000	500 000
ZD po úpravě (7)	85 328 000	84 828 000	- 500 000
DPPO (8)	16 212 320	16 117 320	- 95 000

Zdroj: vlastní výpočty a zpracování

(1) Suggestion 4 (2) Starting situation (in CZK) (3) Suggestion 4 (in CZK) (4) Difference (in CZK) (5) The economic result (6) Provided donation (7) Tax base after adjustment (8) Corporation income tax

Poskytnutím daru by došlo ke snížení daňové povinnosti o 95 000 Kč.

## 5.4 Zaměstnání osoby se zdravotním postižením

Společnost XYZ, a. s. by dále mohla zaměstnat dva zaměstnance se zdravotním postižením na pozici úklidového pracovníka administrativní budovy v sídle společnosti. Tito zaměstnanci by pracovali na poloviční úvazek.

### 5.4.1 Dva zaměstnanci s „lehčím“ zdravotním postižením

V případě, že by oba zaměstnanci měli zdravotní postižení, které zákon neklasifikuje jako těžší (1. a 2. stupeň invalidního důchodu), by sleva na dani z příjmu činila 18 000 Kč.

**Tabulka 15 Návrh 5 (1)**

	Výchozí situace (v Kč) (2)	Návrh 5 (v Kč) (3)	Rozdíl (v Kč) (4)
základ daně (5)	82 687 000	82 687 000	0
daň před slevou (6)	15 708 820	15 708 820	0
sleva na dani z příjmu (7)	0	18 000	18 000
DPPO po slevě (8)	15 708 820	15 690 820	- 18 000

Zdroj: vlastní výpočty a zpracování

(1) Suggestion 5 (2) Starting situation (in CZK) (3) Suggestion 5 (in CZK) (4) Difference (in CZK) (5) Tax base (6) Tax before discount (7) Discount on income tax (8) Corporation income tax after discount

### 5.4.2 Dva zaměstnanci s těžším zdravotním postižením

Pokud by podnik XYZ, a. s. zaměstnal oba zaměstnance s těžším zdravotním postižením (např. 3. stupeň invalidního důchodu) ušetřil by na dani z příjmu právnických osob 60 000 Kč.

**Tabulka 16 Návrh 6 (1)**

	Výchozí situace (v Kč) (2)	Návrh 6 (v Kč) (3)	Rozdíl (v Kč) (4)
základ daně (5)	82 678 000	82 678 000	0
daň před slevou (6)	15 708 820	15 708 820	0
sleva na dani z příjmu (7)	0	60 000	60 000
DPPO po slevě (8)	15 708 820	15 648 820	- 60 000

Zdroj: vlastní výpočty a zpracování

(1) Suggestion 6 (2) Starting situation (in CZK) (3) Suggestion 6 (in CZK) (4) Difference (in CZK) (5) Tax base (6) Tax before discount (7) Discount on income tax (8) Corporation income tax after discount

### 5.4.3 Kombinace míry postižení

V tomto modelovém případě by podnik zaměstnával jednoho zaměstnance s „lehčím“ zdravotním postižením a jednoho s těžším zdravotním postižením. V tomto případě by sleva na dani činila 39 000 Kč.

**Tabulka 17 Návrh 7 (1)**

	Výchozí situace (v Kč) (2)	Návrh 7 (v Kč) (3)	Rozdíl (v Kč) (4)
základ daně (5)	82 678 000	82 678 000	0
daň před slevou (6)	15 708 820	15 708 820	0
sleva na dani z příjmu (7)	0	39 000	39 000
DPPO po slevě (8)	15 708 820	15 669 820	- 39 000

Zdroj: vlastní výpočty a zpracování

(1) Suggestion 7 (2) Starting situation (in CZK) (3) Suggestion 7 (in CZK) (4) Difference (in CZK) (5) Tax base (6) Tax before discount (7) Discount on income tax (8) Corporation income tax after discount

## 5.5 Pořízení nového majetku

V případě, že podnik XYZ, a. s. pořídí nový nakladač, jehož vstupní cena činí 3 000 000 Kč, má na výběr ze dvou metod odepisování. V mém modelovém příkladu pro zjednodušení předpokládám, že účetní odpisy se rovnají daňovým odpisům.

### 5.5.1 Rovnoměrné versus zrychlené odepisování

Majetek by byl zařazen do třetí odpisové skupiny čili by se odepisoval 10 let. Následující tabulka ukazuje rozdíl v prvním roce zaúčtování odpisů při použití rovnoměrného a zrychleného odepisování.

**Tabulka 18 Návrh 8 (1)**

Návrh 8 (1)	Rovnoměrné odepisování (v Kč) (2)	Zrychlené odepisování (v Kč) (3)	Rozdíl (v Kč) (4)
výsledek hospodaření (5)	85 328 000	85 328 000	0
výše ročních odpisů (6)	165 000	300 000	135 000
ZD (7)	85 163 000	85 028 000	135 000
DPPO (8)	16 180 970	16 155 320	25 650

Zdroj: vlastní výpočty a zpracování

(1) Suggestion 8 (2) Linear depreciation (in CZK) (3) Accelerated depreciation (in CZK) (4) Difference (in CZK) (5) The economic result (6) Amount of annual depreciation (7) Tax base (8) Corporation income tax

Při použití zrychleného odepisování budou náklady o 135 000 Kč vyšší, tedy i nižší výsledek hospodaření. Daňová povinnost by byla při využití zrychleného odepisování o 25 650 Kč nižší než při rovnoměrném odepisování.

### 5.5.2 Rovnoměrné versus zrychlené odepisování při 10% zvýšení odpisu v prvním roce

Podnik má samozřejmě možnost využít 10% zvýšení odpisu v prvním roce odepisování. Tabulka 19 ukazuje porovnání rovnoměrného a zrychleného odepisování při využití této možnosti.

**Tabulka 19 Návrh 9 (1)**

Návrh 9 (1)	Rovnoměrné odepisování (v Kč) (2)	Zrychlené odepisování (v Kč) (3)	Rozdíl (v Kč) (4)
výsledek hospodaření (5)	85 328 000	85 328 000	0
výše ročních odpisů (6)	465 000	600 000	135 000
ZD (7)	84 863 000	84 728 000	135 000
DPPO (8)	16 123 970	16 098 320	25 650

Zdroj: vlastní výpočty a zpracování

(1) Suggestion 9 (2) Linear depreciation (in CZK) (3) Accelerated depreciation (in CZK) (4) Difference (in CZK) (5) The economic result (6) Amount of annual depreciation (7) Tax base (8) Corporation income tax

Rozdíl mezi způsoby odepisování zůstal stejný, změny nastaly pouze ve výši nákladů, které se pozitivně promítly do snížení daně z příjmu právnických osob.

### 5.5.3 Shrnutí

V obou modelových příkladech vychází úsporněji zrychlená neboli degresivní forma odepisování, přičemž nejúspornější je při využití 10% zvýšení odpisu v prvním roce odepisování.



**Tabulka 20 Porovnání výchozí situace s návrhem 9 (1)**

	Výchozí situace (v Kč) (2)	Návrh 9 (v Kč) (3)	Rozdíl (v Kč) (4)
výsledek hospodaření (5)	85 328 000	85 328 000	0
výše ročních odpisů (6)	0	600 000	600 000
ZD (7)	85 328 000	84 728 000	600 000
DPPO (8)	16 212 320	16 098 320	- 114 000

Zdroj: vlastní výpočty a zpracování

(1) Comparing the starting situation with suggestion 9 (2) Starting situation (in CZK) (3) Suggestion 9 (in CZK) (4) Difference (in CZK) (5) The economic result (6) Amount of annual depreciation (7) Tax base (8) Corporation income tax

Pokud podnik XYZ, a. s. nakoupí majetek v hodnotě 3 000 000 Kč a rozhodne se pro degresivní odepisování s 10% zvýšením odpisu v prvním roce odepisování, sníží svoji daňovou povinnost o 114 000 Kč.

## 6 Zhodnocení variant optimalizace DPPO

Na základě vypočtených návrhů jsem pro podnik XYZ, a. s. vybrala možnosti uvedené v tabulce 21. Pokud by byly všechny v podniku aplikovány, umožnily by celkovou úsporu ve výši 507 971 Kč. Podíl na celkové úspoře ukazuje následující tabulka.

**Tabulka 21 Optimalizace DPPO v XYZ, a. s. (1)**

	Částka v Kč (2)	Procentní podíl (3)
výchozí daň (4)	15 709 000	x
návrh 2 (5)	- 1 471	0,29 %
návrh 3 (6)	- 237 500	46,75 %
návrh 4 (7)	- 95 000	18,70 %
návrh 6 (8)	- 60 000	11,81 %
návrh 9 (9)	- 114 000	22,44 %
<b>celková úspora (10)</b>	<b>507 971</b>	<b>100 %</b>
<b>nová výše DPPO (11)</b>	<b>15 201 029</b>	<b>x</b>

Zdroj: vlastní výpočty a zpracování

(1) Optimization corporate income tax in company XYZ, a. s. (2) The amount in CZK (3) Per cent share (4) Starting tax (5) Suggestion 2 (6) Suggestion 3 (7) Suggestion 4 (8) Suggestion 6 (9) Suggestion 9 (10) Total savings (11) New amount corporate income tax

Z tabulky 21 můžeme zjistit, že nejvyšší podíl na celkové úspoře má návrh 3 – tvorba rezervy na opravu administrativní budovy. Naopak nejmenší podíl představuje návrh 2 – změna hodnoty stravenek. V následujících odstavcích rozeberu jednotlivé návrhy.

V oblasti stravenek bych doporučovala návrh 2 – zvýšení hodnoty stravenek, který sice sníží daň jen o 1 471 Kč, ale je přínosnější pro zaměstnance než návrh 1, který spočíval ve zrušení zvýhodňování zaměstnanců zaměstnaných na dobu neurčitou. Zvýšení hodnoty stravenek by spočívalo v nákupu a následném předání devadesátikorunových stravenek namísto osmdesáti korunových. Z vlastní zkušenosti, kdy jsem byla v podniku XYZ, a. s. na letní brigádě, vím, že mít oběd za 80 Kč byla spíše výjimka. Příspěvek zaměstnanců na dobu neurčitou by se navíc nezměnil, u brigádníků a zaměstnanců na dobu určitou by došlo k navýšení příspěvku o 4,50 Kč na 1 stravenku.

Další návrh na optimalizaci daně z příjmu právnických osob se týká tvorby rezervy na opravu sídla společnosti. Pokud by podnik tvořil rezervu v celkové výši 10 mil. Kč po 8 následujících zdaňovacích obdobích, došlo by každý rok k navýšení nákladů o 1 250 000 Kč. Což by se pozitivně projevilo ve snížení daně z příjmu právnických osob o 237 500 Kč. Tvorba rezervy představuje nejvýznamnější složku optimalizace u podniku XYZ, a. s. Při aplikaci rezervy je třeba zvážit, zda má podnik dostatek finančních

prostředků k tvorbě rezervy, což v tomto případě zajisté má. Peněžní prostředky musejí být uloženy na speciálním bankovním účtu a nelze s nimi volně nakládat.

Třetí nejvýznamnější složkou optimalizace daně z příjmu u vybraného podniku činí poskytnutí daru v hodnotě 500 000 Kč na veřejně prospěšné účely. Pokud by podnik poskytl tuto finanční částku, došlo by ke snížení daně o 95 000 Kč.

V případě zaměstnání osob se zdravotním postižením jsem nastínila 3 možné varianty – zaměstnání dvou osob s „lehčím“ zdravotním postižením, zaměstnání dvou osob s těžším zdravotním postižením a zaměstnání jedné osoby s „lehčím“ postižením a jedné s těžším zdravotním postižením. Nejvýhodnější je samozřejmě návrh 6, kdy by byli zaměstnány dvě osoby s těžším zdravotním postižením, protože v tom případě by sleva na dani činila 60 000 Kč. V případě, kdy by podnik zaměstnal jednoho zaměstnance s těžším zdravotním postižením a jednoho s „lehčím“, daň z příjmu by se snížila již jen o 39 000 Kč. Pokud by podnik XYZ, a. s. zaměstnal 2 zaměstnance s „lehčím“ zdravotním postižením sleva na dani by činila pouze 18 000 Kč. Podnik musí ovšem vzít v potaz, že zaměstnání osob se zdravotním postižením (zvláště pak s těžším) může vyžadovat další náklady na úpravu pracovního prostředí a pracovních podmínek.

Druhý největší podíl na celkové úspoře má pořízení majetku, se kterým se pojí odpisy. V mé práci jsem pro zjednodušení pracovala s myšlenkou, že se účetní a daňové odpisy rovnají. V tomto případě jsem porovnávala 4 návrhy – rovnoměrné odepisování, zrychlené odepisování, rovnoměrné odepisování s 10% zvýšením odpisu v prvním roce a zrychlené odepisování s 10% zvýšením odpisu v prvním roce. Při porovnání rovnoměrného a zrychleného odepisování bylo zjištěno, že výhodnější je varianta zrychlených odpisů, která přinese snížení daně z příjmu o 25 650 Kč. Rozdílná úspora byla stejná i po přepočítání odpisů s 10% zvýšením odpisu v prvním roce odepisování. Důležitým aspektem na výši daně z příjmu právnických osob má výše odpisů, jakožto součást nákladů podniku. Odpisy byly nejvyšší v případě zrychleného odepisování v 10% zvýšení odpisu v prvním roce odepisování, což představuje v tabulce 21 návrh 9. V tomto případě činí úspora 114 000 Kč.

## 7 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo navrhnout varianty optimalizace částky daně z příjmu za zdaňovací období ve vybraném subjektu včetně jejich vyhodnocení. Pro svou práci jsem si vybrala podnik XYZ, a. s. a výpočty optimalizace jsem prováděla na datech z roku 2016.

Práce je rozdělena do několika částí. První část se týká představení daně z příjmů právnických osob. V této části jsem čerpala z odborných knih a internetu. Navazuje metodická část, která popisuje výpočet daně z příjmu právnických osob a varianty optimalizace této daně. Možností optimalizace je několik, ovšem já jsem si s ohledem na podnik vybrala pět nejtypičtějších oblastí, které jsem dále rozpracovala v praktické části.

Při aplikaci konstrukčních prvků dochází v průběhu roku i ke změnám ve výsledku hospodaření, což nebylo ve výpočtu variant optimalizace zohledněno.

První oblastí jsou stravenky, kde jsem porovnávala úpravu příspěvků zaměstnanců na stravování v podniku XYZ, a. s. a zvýšení hodnoty stravenky. Z tohoto porovnání mi osobně přijde výhodnější úprava hodnoty stravenky, i když vyšší úsporu na dani z příjmu právnických osob by přinesla úprava příspěvků zaměstnanců podniku.

Následující varianty optimalizace DPPO se týkaly tvorby rezervy na opravu sídla společnosti a poskytnutí daru na veřejně prospěšné účely, kdy podniku XYZ, a. s. navrhuji finančně podpořit nadaci, která pomáhá rodinám vážně nemocných dětí. Jako předposlední možnost optimalizace daně z příjmu právnických osob jsem navrhla zaměstnání osob se zdravotním postižením. V tomto případě by bylo nejvýhodnější zaměstnávat osoby, jejichž postižení je klasifikováno jako těžké. Musím přiznat, že mě poměrně překvapilo, že podnik XYZ, a. s. tuto možnost nevyužívá.

Poslední navrženou oblastí optimalizace jsou odpisy, které se pojí s pořízením dlouhodobého aktiva, konkrétně se jedná o určitý typ nakladače, který subjekt plánuje koupit. Zde jsem porovnávala různé metody odepisování a nejvýhodnější by bylo použití zrychlené formy odepisování s 10% zvýšením odpisu v prvním roce. Způsob pořízení nakladače (nákup, pronájem atd.) může ovlivnit například výši odpisů, případně i další položky v účetnictví.

Při konečném sečtení jednotlivých dílčích úspor jsem dosáhla sumy 507 971 Kč, kterou by podnik XYZ, a. s. mohl ušetřit v případě, že by aplikoval všechny mnou

navržené možnosti. Tuto částku by mohl použít například na expanzi na nový trh či inovace.

Daňová optimalizace by měla být součástí každého podniku, protože v konečném důsledku lze pozitivně ovlivnit budoucnost obchodní korporace – podnik má více finančních prostředků a dochází k rozvoji podnikání. Důležité je také si uvědomit, že optimalizace probíhá po celé účetní období, které se v nejčastějším případě rovná zdaňovacímu období, nikoliv jen na konci období, kdy dochází k vyčíslení daně z příjmu právnických osob.

Pevně doufám a věřím, že se tato práce stane pro podnik XYZ, a. s. vhodným pomocníkem při tvorbě nové strategie v oblasti daní.

## 8 Summary

The topic of my diploma thesis is tax optimization in a chosen business subject. The thesis aims at finding the most optimum of corporation income tax in order that the selected entity has as low tax liability as possible.

My thesis is divided into several parts. The first part is theoretical knowledge about basic terms of taxes and taxation system in the Czech Republic. Following is methodology and introduction of the chosen business entity. Methodology contains description of calculation of corporation income tax and options tax optimization. Options of tax optimization are several, for example deduction of tax loss, offshore company, creation of adjustments to receivables, etc.

I have chosen enterprise XYZ, a. s. (company doesn't want to say name), which carries on in agriculture. The company is one of the most important business corporations operating in the Czech-Moravian Highlands and South Bohemia. Options optimization from methodology are processed in practical part on data enterprise XYZ, a. s. out of year 2016. Corporation income tax in 2016 was 15 709 000 CZK.

My suggested variants are

- adjusting the value of vouchers,
- creation of a reserve,
- giving free benefits for public benefit purposes,
- employment of people with disabilities
- and purchase of new fixed assets.

In the last chapter is an assessment of the proposed alternatives optimization taxes on corporate income, including quantifying the savings.

**Key words:** tax, tax rate, tax optimization, tax liability, corporation income tax

## 9 Seznam použitých zkratk

DPP	dohoda o provedení práce
DPPO	daň z příjmu právnických osob
EBITDA	zisk před odečtení úroků, daní a odpisů
EU	Evropská unie
LIFO	metoda oceňování zásob „poslední do skladu, první ze skladu“
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PO	právnická osoba
ZD	základ daně

## 10 Seznam literatury

- Bakeš, M. a kolektiv. (2006). *Finanční právo*. Praha, C. H. Beck
- Boněk, V., Běhounek, P., Benda, V. & Holmes, A. (2001). *Lexikon - daňové pojmy*. Ostrava, Nakladatelství Jiří Motloch - Sagit
- Dušek, J. (2012). *Daně z příjmů 2012 - přehledy, daňové a účetní tabulky*. Praha, GRADA Publishing, a. s.
- Eurostat. (2016). *Taxation trends in EU 2015*. Luxembourg, Publications Office of the European Union
- Faltová Leitmanová, I., Hladký, J. & Volek, T. (2004). *Makroekonomie II. České Budějovice, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích*
- Kubátová, K. (2009). *Daňová teorie - úvod do problematiky*. Praha, ASPI, a. s.
- Kubátová, K. (2015). *Daňová teorie a politika*. Praha, Wolters Kluwer
- Müllerová, L. & Šindelář, M. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha, GRADA Publishing, a. s.
- Rybová, J., Mráčková, A. & Obertíková, L. (2016). Projekt společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob v Evropské unii. *Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní (3. díl)*. Ekonomická fakulta, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
- Ryneš, P. (2016). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016*. Olomouc, ANAG, spol. s r. o.
- Vančurová, A. & Láchová, L. (2016). *Daňový systém ČR 2016*. Praha, 1. VOX a. s.

### Internetové zdroje

- Akont Trust. (2017). *Nová směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. Retrieved from: [https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83\\_2208-nova-smernice-eu-proti-vyhybani-se-danovym-povinnostem/1](https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_2208-nova-smernice-eu-proti-vyhybani-se-danovym-povinnostem/1)
- Bisnode České republika, a. s. (2017). *V Česku podniká přes 10 500 firem, které sídlí v tzv. nových daňových rájích*. Retrieved from: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/v-cesku-podnika-pres-10500-firem-v-novych-danovych-rajich/>



Business Center. (2017). *Český účetní standard pro podnikatele č. 15 – Zásoby*. Retrieved from: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/015.aspx>

Business Center. (2017). *Zákon o daních z příjmů*. Retrieved from: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast2.aspx>

Business Center. (2018). *Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu*. Retrieved from: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/zneni.aspx>

Business Center. (2017). *Zákon o účetnictví*. Retrieved from: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast3.aspx>

Contadoria. (2017). *Legální daňová optimalizace*. Retrieved from: <http://contadoria.eu/2015/06/13/legalni-danova-optimalizace/>

European Commission. (2017). *The Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)*. Retrieved from: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)

European Commission. (2017). *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. Retrieved from: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en)

Justice.cz. (2018). *Informace o společnosti XYZ, a. s.* Retrieved from: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

OECD. (2017). *Corporate income tax rates*. Retrieved from: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/corporate-income-tax/corporate-income-tax-rates\\_7cde787f-en?isPartOf=/content/datacollection/1b079043-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/corporate-income-tax/corporate-income-tax-rates_7cde787f-en?isPartOf=/content/datacollection/1b079043-en)

OECD. (2017). *Revenue Statistics - Czech Republic*. Retrieved from: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/czech-republic\\_data-00233-en?isPartOf=/content/datacollection/ctpa-rev-data-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/czech-republic_data-00233-en?isPartOf=/content/datacollection/ctpa-rev-data-en)

Offshore společnosti. (2017). *Co je to offshore?*. Retrieved from: <http://www.offshorespolecnosti.cz/>

World-wide Tax. (2017). *Tax Rates around the World 2017*. Retrieved from: <http://www.worldwide-tax.com/#partthree>

## 11 Seznam tabulek a schémat

### Seznam tabulek

Tabulka 1 Srovnání podílů daně z příjmu právnických osob na celkových daňových příjmech (1).....	5
Tabulka 2 Tvorba opravné položky z postoupené pohledávce (1) .....	14
Tabulka 3 Odpisové skupiny podle zákona o daních z příjmů (1) .....	16
Tabulka 4 Sazby při rovnoměrném odepisování (1).....	16
Tabulka 5 Koeficienty pro zrychlené odepisování (1).....	17
Tabulka 6 Odepisování nehmotného majetku (1).....	18
Tabulka 7 Úpravy ovlivňující základ daně ve vybraných státech (1).....	19
Tabulka 8 Sazby daně z příjmů právnických osob vybraných států (1) .....	23
Tabulka 9 Výše záloh na daň z příjmů a termíny platby (1).....	25
Tabulka 10 Výpočet daně z příjmu ve vybraném podnikatelském subjektu (1) .....	31
Tabulka 11 Návrh 1 (1).....	36
Tabulka 12 Návrh 2 (1).....	37
Tabulka 13 Návrh 3 (1).....	37
Tabulka 14 Návrh 4 (1).....	38
Tabulka 15 Návrh 5 (1).....	38
Tabulka 16 Návrh 6 (1).....	39
Tabulka 17 Návrh 7 (1).....	39
Tabulka 18 Návrh 8 (1).....	40
Tabulka 19 Návrh 9 (1).....	40
Tabulka 20 Porovnání výchozí situace s návrhem 9 (1).....	41
Tabulka 21 Optimalizace DPPO v XYZ, a. s. (1).....	42

### Seznam schémat

Schéma 1 Poplatníci daně z příjmu právnických osob (1).....	8
Schéma 2 Úprava výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob (1) .....	10
Schéma 3 Úprava základu daně z příjmu a výpočet daně (1).....	20