

Optimalizace daně z příjmů právnických osob ve vybrané společnosti

Kateřina Jankovičová

Bakalářská práce
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kateřina Jankovičová**
Osobní číslo: **M13765**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

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

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte kritickou literární rešerši odborných pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se daně z příjmů právnických osob.

II. Praktická část

- Analyzujte daň z příjmů právnických osob ve vybrané společnosti za zdaňovací období roku 2015.
- Na základě zjištěných poznatků doporučte optimalizaci daňové povinnosti zvolené společnosti.

Závěr

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

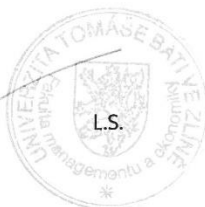
Seznam odborné literatury:

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. 1. vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy o. p. s. a European Business School SE, 2014. ISBN 978-80-87974-06-3.
KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady. 2. aktualizované vydání. Praha: 1. Vox, 2015. ISBN 978-80-87480-33-5.
PELC, Vladimír a Petr PELECH. Daně z příjmů s komentářem 2015: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015 – včetně novelizací účinných od 1. 5. a 1. 7. 2015, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, vyhlášky, pokyny a sdělení GŘ a MF ČR, judikatura. 15. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2015. Edice daně. ISBN 978-80-7263-943-4.
TERRA, Ben J. M. and Peter J. WATTEL. European Tax Law. 5th edition. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International, 2008. ISBN 9789041127402.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. aktualizované vydání. Praha: 1. Vox, 2014. Edice ekonomie. ISBN 978-80-87480-23-6.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. David Musil**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **15. února 2016**
Termín odevzdání bakalářské práce: **16. května 2016**

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




doc. Ing. Miloš Král, CSc.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

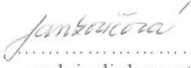
Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 15.5.2016


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato práce je zaměřena na optimalizaci daně z příjmů právnických osob vybrané společnosti. Práce je rozdělena do dvou částí. První, teoretická část, zkoumá literární zdroje a platnou legislativu České republiky týkající se daně z příjmů a její možnou optimalizaci. V druhé, praktické části, je analyzováno daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob dané společnosti a následný rozbor nákladových a výnosových položek a ostatních položek upravujících základ daně. Cílem praktické části je navržení daňové optimalizace a její porovnání s daní stanovenou společností. Součástí bakalářské práce je vypracované daňové přiznání za zdaňovací období 2015.

Klíčová slova: daň, daň z příjmů právnických osob, základ daně, daňově uznatelné / daňově neuznatelné náklady, daňová optimalizace

ABSTRACT

The thesis is focused on tax planning in the area of the corporate income tax in a selected company. The thesis is divided into two parts. The first part of the thesis is theoretical and is focused on research in literature, research in the Czech Republic tax legislation and the potential areas for tax planning. The second part of the thesis is practical. It is focused on the analysis of the corporate income tax return of the selected company, expenses, revenues and other items adjusting the tax base. The aim of the practical part is to propose tax planning ideas and to compare with the original tax liability calculated by the company. The attachment of the thesis is the corporate income tax return for 2015 taxable period.

Keywords: Tax, Corporate Income Tax, Tax Base, Tax Deductible / Tax Non-deductible Expenses, Tax Planning

Děkuji Ing. Davidu Musilovi za odborné a iniciativní vedení, spolupráci a v neposlední řadě pevné nervy při zpracovávání této bakalářské práce.

Dále děkuji ekonomickému řediteli vybrané společnosti za pomoc s předáním podkladů a poskytování informací ke zpracování praktické části bakalářské práce.

V neposlední řadě bych chtěla poděkovat mé rodině za neustálou podporu během celého studia.

OBSAH

| | |
|---|-----------|
| ÚVOD | 9 |
| CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE | 11 |
| I TEORETICKÁ ČÁST | 12 |
| 1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČR | 13 |
| 1.1 TŘÍDĚNÍ DANÍ..... | 13 |
| 1.2 PŘÍMÉ DANĚ..... | 14 |
| 1.3 NEPŘÍMÉ DANĚ..... | 15 |
| 1.4 OSTATNÍ DAŇOVÉ PŘÍJMY..... | 15 |
| 1.5 HISTORIE..... | 15 |
| 2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB | 18 |
| 2.1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA..... | 18 |
| 2.2 POPLATNÍCI DANĚ..... | 19 |
| 2.3 PŘEDMĚT DANĚ..... | 20 |
| 2.4 OSVOBOZENÍ OD DANĚ..... | 20 |
| 2.5 ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ..... | 21 |
| 2.6 ZÁKLAD DANĚ..... | 21 |
| 2.7 TRANSFORMACE VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ NA ZÁKLAD DANĚ..... | 22 |
| 2.7.1 Položky zvyšující základ daně..... | 22 |
| 2.7.2 Položky snižující základ daně..... | 22 |
| 2.7.3 Položky neovlivňující základu daně..... | 23 |
| 2.7.4 Daňové výdaje (náklady)..... | 24 |
| 2.7.5 Nedaňové výdaje (náklady)..... | 25 |
| 2.8 ÚPRAVA ZÁKLADU DANĚ A VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI..... | 25 |
| 2.8.1 Daňová ztráta..... | 26 |
| 2.8.2 Odpočet na podporu výzkumu a vývoje..... | 26 |
| 2.8.3 Výdaje na podporu odborného vzdělávání..... | 27 |
| 2.8.4 Bezúplatné plnění..... | 27 |
| 2.8.5 Zaokrouhlení základu daně..... | 27 |
| 2.9 SAZBA DANĚ..... | 27 |
| 2.9.1 Slevy na dani..... | 27 |
| 2.10 DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ..... | 28 |
| 2.10.1 Lhůty pro podání daňového přiznání..... | 28 |
| 2.11 PLACENÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB..... | 29 |
| 2.11.1 Zálohy..... | 29 |
| 2.12 DALŠÍ SOUVISLOSTI S DANÍ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB..... | 30 |
| 2.12.1 Daň z příjmů právnických osob v mezinárodním kontextu..... | 30 |
| 3 OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI | 32 |
| 3.1 NELEGÁLNÍ OPTIMALIZACE..... | 32 |
| 3.2 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE – LEGÁLNĚ..... | 33 |
| II PRAKTICKÁ ČÁST | 35 |
| 4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI | 36 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 4.1 | ZÁKLADNÍ INFORMACE..... | 36 |
| 4.2 | PROFIL ČINNOSTÍ SPOLEČNOSTI..... | 37 |
| 5 | ANALÝZA DAŇOVÉ POVINNOSTI..... | 38 |
| 5.1 | DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ ROKU 2015 | 38 |
| 5.2 | ANALÝZA NÁKLADOVÝCH ÚČTŮ | 39 |
| 5.2.1 | Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy | 39 |
| 5.2.2 | Účtová skupina 51 – Služby..... | 40 |
| 5.2.3 | Účtová skupina 52 – Mzdové náklady | 42 |
| 5.2.4 | Účtová skupina 53 – Daně a poplatky..... | 43 |
| 5.2.5 | Účtová skupina 54 - Jiné provozní náklady | 43 |
| 5.2.6 | Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, opravné položky..... | 45 |
| 5.2.7 | Účtová skupina 56 – Finanční náklady | 46 |
| 5.3 | ANALÝZA VÝNOSOVÝCH ÚČTŮ..... | 47 |
| 5.3.1 | Účtová skupina 60 – Tržby za výkony a zboží | 47 |
| 5.3.2 | Účtová skupina 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti..... | 47 |
| 5.3.3 | Účtová skupina 62 – Aktivace | 48 |
| 5.3.4 | Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy..... | 48 |
| 5.3.5 | Účtová skupina 66 – Finanční výnosy | 49 |
| 5.4 | OSTATNÍ ÚPRAVY V DAŇOVÉM PŘIZNÁNÍ | 49 |
| 5.4.1 | Závazky po splatnosti..... | 49 |
| 5.4.2 | Nezaúčtované náklady | 49 |
| 5.5 | VÝPOČET VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ A JEHO NÁSLEDNÁ ÚPRAVA NA ZÁKLAD DANĚ | 50 |
| 6 | NÁVRH NA OPTIMALIZACI DAŇOVÉ POVINNOSTI | 53 |
| 6.1 | DARY | 53 |
| 6.2 | NÁKLADY NA DRŽBU PODÍLŮ V DCEŘINÝCH SPOLEČNOSTECH..... | 54 |
| 6.3 | PŮJČKY/ÚVĚRY V RÁMCI SPOLEČNOSTI A JEJICH DCEŘINÝCH SPOLEČNOSTÍ..... | 55 |
| 6.4 | CESTOVNÉ - STRAVNÉ | 56 |
| 6.5 | DAŇOVÉ ODPISY | 58 |
| 6.6 | NESPRÁVNOSTI V DAŇOVÉM PŘIZNÁNÍ SPOLEČNOSTI | 58 |
| 6.6.1 | Přehled transakcí se spojenými osobami..... | 58 |
| 6.6.2 | Ostatní | 59 |
| 7 | DAŇOVÁ POVINNOST PO OPTIMALIZACI | 61 |
| 8 | SHRNUTÍ A DOPORUČENÍ..... | 62 |
| | ZÁVĚR | 64 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY..... | 65 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK..... | 67 |
| | SEZNAM TABULEK..... | 68 |
| | SEZNAM PŘÍLOH..... | 69 |

ÚVOD

Tato práce se zabývá problematikou daně z příjmů právnických osob a její optimalizací ve vybrané společnosti. Optimalizace daně z příjmů slouží pro zefektivnění daňového zatížení. Z pohledu společností a podnikatelů je to tedy jedno z důležitých témat k řešení, neboť má přímý dopad na finanční situaci. Každá společnost se proto snaží zvolit vhodný přístup k daňové problematice a k cestám, jak snížit daňovou povinnost a tedy jak ušetřit finanční prostředky. Společnosti se tedy snaží daně různým způsobem daně optimalizovat. V rámci daňových zákonů se jedná zejména o využití nejasných oblastí, mezer v zákonech, případně různých interpretačních výkladů legislativy. Společnosti se také často ocitnou za hranicí zákona ať už vědomě, či nevědomě. Tato bakalářská práce se zabývá pouze možnostmi legální optimalizace v rámci daňových a případně jiných zákonů.

Daňový systém České republiky je složitý a nestálý, jelikož podléhá každoročním legislativním změnám. Ke správnému stanovení daňových povinností nestačí znát jen daňovou legislativu, ale i závěry tzv. Koordinačních výborů mezi Komorou daňových poradců České republiky a Generálním finančním ředitelstvím. Velmi významnou roli v interpretaci daňových zákonů hrají rozsudky zejména Nejvyššího správního soudu České republiky. Vzhledem ke skutečnosti, že Česká republika je součástí Evropské unie a některé daňové oblasti jsou v rámci Evropské unie harmonizovány (např. daň z přidané hodnoty), je taktéž nutné brát zřetel na rozsudky Evropského soudního dvora. Lze tedy konstatovat, že daňová problematika je čím dál složitější a klade zvyšující se nároky nejen na legislativní znalosti ze strany daňových poplatníků.

Teoretická část bakalářské práce je věnována základním daňovým pojmům. Krátce představuje daňový systém České republiky a soustavu daní, které jsou v České republice finančními úřady vybírány. Teoretická část bakalářské práce nejobsáhleji pojednává o dani z příjmů právnických osob. Závěrem se velmi krátce věnuje legální a nelegální daňové optimalizaci. Teoretické poznatky se následně aplikují v praktické části bakalářské práce.

Praktická část bude zpracována pro významnou stavební společnost Zlínského kraje. Společnost si aktuálně v daňové oblasti není vědoma žádných konkrétních problémů. Daňovou agendu daně z příjmů právnických osob mají na starosti zaměstnanci ekonomického oddělení. Po domluvě se společností se budu snažit vnést do oblasti daně z příjmů právnických osob nezávislý externí pohled. Pokud to bude možné, budu se snažit identifikovat možné daňové úspory, případně budu zjišťovat, zda společnost postupuje

při plnění svých daňových povinností správně nejen v oblasti samotné daňové kalkulace. Závěrem praktické části budou návrhy a doporučení pro optimalizaci daňové povinnosti, případně ostatní zjištění týkající se daňového přiznání společnosti.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Vzhledem ke skutečnosti, že kalkulace daně a výsledná daňová povinnost jako taková má přímý dopad na finanční situaci každé společnosti, jedná se o velmi důležitou oblast, které se každá společnost věnuje. Nižší daň znamená finanční prostředky, které společnost uspoří a může použít pro svůj budoucí rozvoj.

Cílem teoretické části je představit daňovou teorii a daňovou legislativu. Za pomoci abstrakce přejdu od této teorie až k dani z příjmů z právnických osob, která je stěžejní oblastí. Zaměřím se na jednotlivé položky, ze kterých se skládá výsledná daňová povinnost.

Praktická část je zaměřena na aplikaci nabytých poznatků na konkrétní případ vybrané společnosti. Budu analyzovat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a procesy vedoucí k sestavení daňového přiznání. Vyhodnotím veřejně dostupné informace (účetní závěrka dostupná ve sbírce listin), zanalyzuji návrh daňového přiznání za zdaňovací období kalendářního roku 2015, jehož návrh má společnost již připraven. O jednotlivých položkách budu diskutovat s ekonomickým ředitelem společnosti. Na základě tohoto předložím návrhy zákonných možností daňové optimalizace, případně uvedu jiná zjištění identifikovaná v rámci analýzy.

Použité metody při zpracování práce:

- Rešerše – zpracování teoretických názorů jednotlivých autorů k dané problematice s využitím odborné terminologie;
- Rozhovory – diskuze se společností za účelem poznání interního prostředí společnosti;
- Analýza – rozbor účetních a daňových informací, obsažených především v interních materiálech společnosti a ve vnitřních směrnících, cílem je objasnit fungování jednotlivých analyzovaných částí;
- Srovnání – zajišťuje srovnání jednotlivých daňových případů ve společnosti, v zákonech a v jednotlivých literárních zdrojích;
- Syntéza – sdružení výsledků a závěrů dosažených v jednotlivých analyzovaných částech, s ohledem na sledování vzájemných souvislostí, na jehož základě vzniká doporučení pro společnost.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČR

Daňový systém zahrnuje všechny daně, které jsou na státním území vybírány. Daňový systém obsahuje i vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla pro vybírání těchto daní (Vančurová, Láchová, 2015, s. 49). „Daně jsou neúčelové, neekvivalentní, jednostranné zákonem určené platby bez nároku plátce na plnění ze strany státu. Placení daní je pravidelné dle stanovených intervalů či dle předem daných daňových skutečností“ (Jurčík, 2015, s. 9). Jurčík (2015, s. 10) dále vysvětluje že, nedobrovolnost, povinnost a vynutitelnost daní je dána na základě Listiny základních práv a svobod v čl. 11. Nenávratnost znamená, že nemůžeme žádat o zpětné vrácení daní. Daně jsou neekvivalentní, protože nelze předpokládat, že dostaneme přiměřenou protihodnotu za zaplacenou daň. Z neúčelovosti plyne to, že dopředu nevíme, co z nich bude financováno.

Jedním z požadavků, který je kladen na daně a daňový systém, je daňová spravedlnost. Daňová spravedlnost znamená, že částka daně, kterou subjekt přináší do veřejného rozpočtu, by měla odpovídat jeho možnostem a užitku pociťovaného ze spotřeby státních služeb. Dalším požadavkem je efektivnost. Subjekt nesoucí daňové břemeno pociťuje snížení užitku, zatímco přínos do státního rozpočtu není tak velký, jako snížení užitku subjektu. Daňová efektivnost bude splněna, když se minimalizuje rozdíl mezi ztrátou užitku daňových subjektů a výnosem veřejných rozpočtů. Právní perfektnost bude dodržena, pokud budou daňové zákony formulovány tak, aby se v nich nevyskytovaly mezery, které by zapříčinily vyhnutí se daní. Špatné definování na druhé straně postaví daňový subjekt do pozice, kdy neví, jak správně a hlavně přesně plnit své daňové povinnosti (Vančurová, Láchová, 2014, s. 49-52).

1.1 Třídění daní

Existují celé řady kritérií pro třídění daní.

Jedním z kritérií pro třídění daní je podle použité jednotky, kterou se měří základ daně. Podle tohoto jsou daně roztrženy na:

- daně nemající vztah k velikosti základu daně, typickým příkladem je daň z hlavy,
- daně specifické, u nichž je základ daně stanoven ve fyzických jednotkách objemu,
- a daně hodnotové, neboli ad valorem, kde je základ daně v peněžních jednotkách.

Dalším kritériem může být vztah ke zdaňovacímu období, který třídí daně na:

- daně bez zdaňovacího období, např. daň z nabytí nemovitých věcí,
- daně s pravidelnou periodicitou výběru, které lze dále dělit na daně běžné a kapitálové.

Základ běžné daně představuje tokovou veličinu načítající se za zdaňovací období. Patří sem daně z příjmů a např. daň z přidané hodnoty.

Kapitálové daně mají základ daně představován stavovou veličinu, obvykle složkou majetku.

Jako poslední členění, které uvedu, radí daně do dvou skupin na daně za zdaňovací období a daně na zdaňovací období. Rozdíl je v tom, že základ daně za zdaňovací období se načítá po celé zdaňovací období, lze je tedy stanovit až po uplynutí zdaňovacího období, přičemž daně na zdaňovací období se stanovují k jednomu datu v průběhu zdaňovacího období, obvykle k počátku zdaňovacího období (Vančurová, Láchová, 2015, s. 36-37).

Jurčík (2015, s. 11) uvádí, že daňová soustava České republiky je rozdělena do dvou skupin na přímé daně a nepřímé daně podle charakteru zdanění a vlivu na daňovou politiku.

1.2 Přímé daně

Vančurová a Láchová (2015, s. 56) charakterizují přímé daně tím, že se vypočítají ze základu daně. Poplatník má povinnost tuto daň sám odvést. Jurčík (2015, s. 12) spojuje daně s existencí důchodu ve významu příjmu nebo majetku. Vančurová a Láchová (2014, s. 56) radí mezi nejvýznamnější přímé daně důchodové daně neboli daně z příjmů. Ty se dělí na daň z příjmů fyzických a právnických osob. Daň z příjmů fyzických osob se zaměřuje na zdanění veškerých příjmů fyzické osoby. Tato daň by měla přerozdělovat důchody od bohatších k chudším. To se ale v posledních letech neděje, jde spíše o redistribuci od zaměstnancům k osobám, které mají příjmy ze samostatné činnosti a příjmy z nakládání s majetkem.

Další důchodovou daní je daň z příjmů právnických osob, která je podrobně charakterizována v následující kapitole.

Poslední skupinou přímých daní jsou majetkové daně. V roce 2014 byly předměty daní dědické a darovací přesunuty do daní z příjmů, tudíž v této skupině zbyla daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Daň z nemovitých věcí se dále člení na daň z pozemků a daň ze staveb. Daň z nabytí nemovitých věcí v našem daňovém systému vystupuje jako

jediná jednorázová daň, která před rokem 2014 byla známa jako daň z převodu nemovitostí (Vančurová, Láchová, 2014, s. 59-60).

1.3 Nepřímé daně

Pro nepřímé daně je charakteristické to, že se zde vyskytují dva subjekty a to plátce daně, který daň odevzdá správci daně, a poplatník, na kterého účinky daně dopadají, platí ji tedy v ceně výrobků a služeb (Kubátová, 2014, s. 20).

Daň z přidané hodnoty je univerzální daní, jejíž předmětem je dodání zboží, poskytování služeb a zboží dovezené ze třetích zemí (třetími zeměmi pro účely daně z přidané hodnoty jsou myšleny země, které patří mimo Evropskou unii). Další kategorií nepřímých daní jsou selektivní daně zahrnující spotřební daně z minerálních olejů, z lihu a alkoholických nápojů a z tabákových výrobků. Předmětem těchto daní je výroba a dovoz např. motorových benzínů, lihu, vína a fermentovaného nápoje a meziproductů, tabákových výrobků a cigaret. Relativně novým typem nepřímých daní jsou „daně z energií“ zohledňující ochranu životního prostředí. Řadí se sem daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Mezi další nepřímé daně patří také clo, jehož význam však v posledních letech klesá. Využívá se pouze u dovozu zboží ze států mimo Evropskou unii. Poslední nepřímou daní je daň silniční. Poplatníci ji neplatí v ceně motorových vozidel, ale v pravidelných platbách finančnímu úřadu (Vančurová, Láchová, 2014, s. 60-62).

1.4 Ostatní daňové příjmy

Ne všechny daňové příjmy veřejného rozpočtu lze začlenit mezi přímé a nepřímé daně. Mezi takové patří zejména pojistné na sociálním pojištění, pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a další (Vančurová, Láchová, 2014, s. 62-63).

1.5 Historie

„Za daňové reformy lze do určité míry považovat následující etapy vývoje:

- 1991-1993 zavedení standardního daňového systému tržní ekonomiky,
- 2003-2004 implementace legislativy Evropské unie,
- 2005-2006 změna daňové incidence – zvýšení progresivity daňového systému,
- 2008 rychlá fáze přizpůsobení daňového systému v rámci konsolidace veřejných rozpočtů,

- 2009-2010 modernizace daňového systému (záměr přípravy nových zákonů o přímých daních, včetně sociálního pojistného),
- 2011-2013 krátkodobá opatření jednoznačně orientovaná na zabezpečení dostatečného daňového výnosu“ (Vančurová, 2013, s. 53-54).

Vančurová (2013, s. 57) uvádí, že v roce 1989 došlo k novému uspořádání společnosti a bylo nutné vytvořit standardní daňový systém přiměřený tržní ekonomice. Český daňový systém se začal podobat evropskému od roku 1991, kdy došlo k oddělení sociálního pojistného od daní z příjmů. Dalším cílem bylo stmelit zdanění podnikatelských subjektů na jedné straně a na druhé straně sjednotit zdanění jednotlivců. Také byla snaha o posílení daně z příjmů fyzických osob a vertikální daňovou spravedlnost, omezení vyhýbání se zdanění a daňových úniků a o zefektivnění daňové správy. Vstup České republiky do Evropské unie v roce 2003 zapříčinil implementaci unijního práva, především v oblasti přesunu kapitálu mezi státy evropské unie u daně z příjmů právnických osob.

V roce 2005 a 2006 se změn dočkala pouze daň z příjmů fyzických osob, přičemž bylo cílem především zvýšení progresivity této daně. Jednalo se o přechod od sociálních standardních odpočtů ke slevám na dani z příjmů fyzických osob a zavedení daňového bonusu na dítě. Mezitím v letech 2004 až 2006 rostly parametry vyměřovacích základů sociálního pojistného osob samostatně výdělečně činných a dále se zvyšovaly minimální vyměřovací základy. Rokem 2008 byl nastartován proces konsolidace veřejných financí. Důsledky u daně z příjmů fyzických osob byly následující:

- „zavedení „superhrubé“ mzdy,
- zavedení lineární nominální sazby daně z příjmů fyzických osob,
- zvýšení standardních slev na dani, nejvíce byla zvýšena sleva na manžela, základní sleva a daňové zvýhodnění na dítě,
- rozšíření účasti zaměstnanců na veřejném zdravotním pojištění,
- zavedení všeobecného maximálního vyměřovacího základu“ (Vančurová, 2013, s. 57).

„Od roku 2011 byly zpomaleny kroky vedoucí k systémové reformě přímých daní a nastalo období hledání prostoru pro získání dodatečných daňových výnosů. V oblasti zdanění příjmů se to projevilo jak u daně z příjmů fyzických osob (omezení prostoru pro daňové úspory důchodců, především starobních, omezení prostoru pro daňové úspory u stavebního spoření atd.), tak u sociálního pojistného (rozšíření zdanitelných příjmů, nejdříve zvýšení a následně

zrušení maximálního vyměřovacího základu u pojistného na veřejné zdravotní pojištění, zavedení solidárního zvýšení daně“ (Vančurová, 2013, s. 57).

2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Vančurová a Láchová (2014, s. 90) uvádí, že daň z příjmů právnických osob je mladou daní v moderních daňových systémech. Patří mezi univerzální důchodové daně, které podléhají všechny právnické osoby. Široký a Krajnák (2015, s. 63) poukazují na rozdílnost názorů na daň z příjmů. První názor je takový, že daň z příjmů právnických osob není nutná, protože daňová povinnost nakonec dopadne na vlastníky firmy, zaměstnance nebo domácnosti, které si kupují výrobky firmy. Usilují o to, aby daň z příjmů fyzických osob obsahovala i tuto korporátní daň. Opačný postoj zaujímají ti, kteří tvrdí, že daň z příjmů právnických osob musí existovat, neboť záleží především na rozhodnutí firmy, nikoli fyzické osoby. Vančurová a Láchová (2014, s. 90-91) zdůvodňují existenci daně z příjmů právnických osob následovně:

- „stanovit základ daně právnické osoby je jednodušší, a proto jsou lepší možnosti jeho kontroly,
- zdanění právnické osoby umožňuje mnohem dříve dopravit daň z příjmů do veřejného rozpočtu,
- právnická osoba má i své specifické cíle, které mohou být odlišné od cílů jejich vlastníků, a proto zdanění příjmů právnické osoby umožňuje ovlivňovat její chování společensky vhodným způsobem.“

Mezi nevýhody daně z příjmů právnických osob řadí Vančurová a Láchová (2014, s. 91) přemístitelnost zdaňovaného kapitálu do jiného státu při zvyšování podmínek pro jeho zdanění ze strany domácího státu.

Praktická část je zaměřena na optimalizaci daňové povinnosti vybrané společnosti za rok 2015, proto v následujících teoretických částech se vychází ze zákonů platných pro rok 2015.

2.1 Legislativní úprava

Níže uvedené zákony a pokyny jsou zejména nápomocny při záležitostech týkajících se daně z příjmů právnických osob.

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů nebo ZDP) upravující mimo jiné daň z příjmů právnických osob.
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

- Tzv. „kvazi-prováděcími předpisy“ jsou pokyny řady D, které jsou vydávány Generálním finančním ředitelstvím. Tyto pokyny ovšem nejsou pramenem práva České republiky a tudíž nejsou pro daňové subjekty závazné.
- Pro postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů slouží zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád).
- Vzhledem k úzké provázanosti daní a účetnictví je nutné uvést také zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Pro zamezení dvojího zdanění se použijí mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

2.2 Poplatníci daně

Pro zjištění daně z příjmů je důležité si nejprve vymežit, kdo má povinnost platit daň z příjmů. Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je podle ustanoví § 17 odst. 1 zákona o daních z příjmů:

- právnická osoba,
- organizační složka státu,
- podílový fond,
- podfond akciové společnosti,
- fond penzijních společností,
- svěřenský fond.

Poplatníci se dělí dle rezidentství na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. „Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 17 odst. 3). Daňoví nerezidenti jsou právnické osoby, které nemají na území České republiky sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Podléhají dani z příjmů pouze příjmy vytvořenými ze zdrojů na území České republiky (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 17 odst. 4). Dvořáková a kolektiv (2016, s. 26) upozorňují na to, že se může stát, že jedna osoba splňuje podmínky daňového rezidenta ve více zemích. Klimešová (2014, s. 140) vysvětluje mezinárodní dvojí zdanění v situaci, kdy tentýž předmět daně, jakožto příjem nebo majetek osoby je zdaněn ve státě, kde má daný daňový subjekt rezidenství, tak i ve státě, kde se tento majetek nachází.

Mezinárodní dvojí zdanění přináší poplatníkovy nepřiměřeně vysoké daňové břemeno. Dvořáková a kolektiv (2016, s. 26) uvádí, že se v takovém případě poplatník musí řídit náležitou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění, která určuje pravidla, jak tuto situaci vyřešit.

Klimešová (2014, s. 139) uvádí, že existuje také vnitrostátní dvojí zdanění. Již z názvu plyne, že je o zdanění téhož příjmu uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. Jako příklad v České republice uvádí zdanění dividend, resp. podílů na zisku vyplácený společností. Takovéto podíly na zisku jsou vypláceny ze zisku společnosti, který je již zdaněn. Dalším příkladem jsou výrobky zdaněné daní z přidané hodnoty, které jsou dále zdaněny spotřebními daněmi.

Poplatníci daně z příjmů právnických osob se rozdělují na podnikatelské subjekty a nepodnikatelské subjekty. Jak uvádí Vančurová a Láchová (2014, s. 92-93), pro podnikatelské subjekty je charakteristické, že jsou založeny za účelem podnikání. Mezi takové řadíme zejména obchodní korporace. Oproti tomu nepodnikatelské subjekty jako svou hlavní činnost vykonávají jinou činnost, než je podnikání. Veřejně prospěšní poplatníci, jak nepodnikatelské subjekty nazývá zákon o daních z příjmů od roku 2014, podléhají dani z příjmů pouze v omezeném rozsahu, přičemž i pravidla pro úpravu základu daně se liší od podnikatelských subjektů.

Vzhledem k zaměření této bakalářské práce dále nebude věnována pozornost veřejně prospěšným poplatníkům.

2.3 Předmět daně

Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, s výjimkou příjmů, které nespádají do předmětu daně (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 18).

2.4 Osvobození od daně

Podle zákona o daních z příjmů existují příjmy, které sice jsou předmětem daně, ale po splnění podmínek jsou od daně osvobozeny. Jedná se například o tyto příjmy:

- „členský příspěvek podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijatých od vyjmenovaných právnických osob,
- výnosy kostelních sbírek a další příjmy církví,

- podíly na zisku tichého společníka z účasti za stanovených podmínek,
- příjmy dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je rezidentem, mateřské společnosti,
- zisk převáděný řídicí nebo ovládající osobě za stanovených podmínek a jiné“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 19 odst. 1).

Zákon o dani z příjmů upravuje osvobození bezúplatných příjmů, které plynou právnických osobám. Jedná se například o:

- „příjem z nabytí dědictví nebo odkazu,
- příjem na základě rozhodnutí pozemkového úřadu o pozemkových úpravách, v uvedených podobách,
- příjem z veřejné sbírky“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 19b odst. 1).

2.5 Zdaňovací období

Podle zákona o daních z příjmů, § 21a je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, hospodářský rok, období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace a účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

2.6 Základ daně

„Základem daně je rozdíl, o který příjmy, 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. Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 1 a odst. 2 písm. a). Jelikož se při zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření, tedy z účetnictví, je nutno uvést, že účetnictví se musí vést správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 8 odst. 1). Klimešová (2014, s. 108-109) uvádí, že se výsledek hospodaření navyšuje o hodnoty zaúčtovaných nedaňových nákladů a hodnoty nezaúčtovaných zdanitelných výnosů. Dále se výsledek hospodaření snižuje o zaúčtované výnosy nezahrnované do základu daně a daňové náklady, které nejsou zaúčtovány. U nákladů se zjišťuje, jestli se týkají podnikání či soukromé spotřeby podnikatele, zda jsou zahrnuty ve správném zdaňovacím období. Poté se prověřují náklady pro zjištění jejich daňové uznatelnosti.

Tab. 1 Úprava výsledku hospodaření na základ daně (vlastní zpracování)

| |
|--|
| VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním |
| + položky zvyšující výsledek hospodaření |
| - položky snižující výsledek hospodaření |
| - úhrn vyňatých příjmů zdaňovaných v zahraničí |
| - odečet daňové ztráty |
| - odečet darů |
| = ZÁKLAD DANĚ |

2.7 Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Dvořáková a kolektiv (2016, s. 101) kladou důraz na sledování jednotlivých příjmů (výnosů) a výdajů (nákladů), zdali jsou daňově účinné. Tím se výsledek hospodaření upravuje o položky zvyšující a snižující. Z čehož plyne, že účetní výsledek hospodaření se nepovažuje za základ daně. Cílem účetnictví je věrný a poctivý obraz skutečnosti o stavu podnikání, přičemž cílem daňové legislativy je vybrat daň.

2.7.1 Položky zvyšující základ daně

Výsledek hospodaření se navyšuje například o:

- částky, které neoprávněně zkracují příjmy,
- částky pojistného na důchodové spoření a další pojistné a příspěvky, které zaměstnavatel za zaměstnance neodvedl do konce měsíce následujícího po konci zdaňovacího období,
- přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, pokud v předcházejícím zdaňovacím období snižovaly výsledek hospodaření,
- částku, která vznikla při změně účetní metody ovlivňující výsledek hospodaření a zvyšující vlastní kapitál v účetním období kdy se účtovalo o změně metody (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 3 písm. a).

2.7.2 Položky snižující základ daně

Výsledek hospodaření se snižuje například o:

- rozdíl mezi výnosovými úroky z prodlení, poplatky a jinými sankcemi a přijatými částkami,

- částky pojistného na důchodové spoření a další pojistné zaměstnance, které v minulém zdaňovacím období nebyly uhrazeny, ale v tomto zdaňovacím období došlo k jejich úhradě,
- částku, která vznikla při změně účetní metody ovlivňující výsledek hospodaření a zároveň snížila vlastní kapitál ve zdaňovacím období, kdy bylo o změně účtováno (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 3 písm. b).

Zákon o daních z příjmů dále vymezuje položky, o které je možnost snížit výsledek hospodaření. Jde například o:

- částky nesprávně zvyšující příjmy,
- částky nezahrnuté do výdajů, které ovšem lze zahrnout do výdajů,
- částky vznikající při rozpouštění rezerv a opravných položek, přičemž při tvorbě nebyly uznány jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů,
- hodnotu záporného goodwillu, který vzniká odečtením ocenění závodu (při nabytí či přeměnou) a jeho individuálně přeceněnými složky majetku sníženými o dluhy, jestliže jsou zaúčtovány jako výnosy (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 3 písm. c).

2.7.3 Položky neovlivňující základu daně

Do základu daně se nezahrnují například:

- částky zaúčtované do výnosů, pokud přímo souvisí s nedaňovými náklady, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů,
- částky zaúčtované do výnosů, pokud souvisí s nákladem, jenž byl vynaložen na příjem v předchozích zdaňovacích obdobích nezahrnovaný do předmětu daně, nebo osvobozeného od daně,
- hodnoty příjmů, na které se vztahuje daň vybírána zvláštní sazbou,
- částky týkající se samostatného základu daně (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 4).

Do základu daně nelze zahrnout výdaje, které byly vynaloženy na příjmy, které jsou osvobozenými příjmy nebo nezahrnovanými do základu daně. Částečně lze tyto příjmy považovat za daňové výdaje, pokud část příjmů souvisejících s těmito výdaji slouží na dosažení, zajištění a udržení zdanitelným příjmů (Pelc, Pelech, 2015, s. 477).

2.7.4 Daňové výdaje (náklady)

„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Nelze uplatnit výdaje, které byly již v předchozích zdaňovacích obdobích uplatněny“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 1).

„Z obecné teorie daňových nákladů plyne, že jako náklady daňově účinné, tj. náklady snižující daňový základ poplatníka, lze uznat takové výdaje:

- 1) které poplatník skutečně vynaložil,
- 2) které poplatník vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů,
- 3) které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období,
- 4) o nichž tak stanoví zákon“ (Pelc, Pelech, 2015, s. 415-416).

Některými daňovými výdaji (náklady), jenž jsou upraveny v zákoně o daních z příjmů, jsou například:

- odpisy hmotného majetku, jelikož souvisí s majetkem podniku zajišťující zdanitelné příjmy. Daňové odpisy nehledí na skutečné odepsání majetku, ale umožňují poplatníkovi snížit základ daně,
- zůstatková cena zvířat základního stáda, pokud poplatník nezavinil, že uhynula,
- pojistné a příspěvky, které platí zaměstnavatel za zaměstnance. Lze je uznat, jestliže byly zaplacený do konce měsíce následujícího po zdaňovacím období. Pokud úhrada proběhne po tomto termínu, lze je odečíst od základu daně v dalším zdaňovacím období,
- částky hrazené pronajímateli za operativní pronájem,
- úplata u finančního leasingu, pokud vstupní cena pronajatého majetku nepřekročí 40 000 Kč,
- výdaje vynaložené pro zajištění osobních ochranných pracovních pomůcek, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků, které zaměstnavatel zajišťuje zaměstnancům,
- škody způsobené živelnou pohromou – nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice, povodeň, záplava, sesuvy půdy a další, nebo neznámým pachatelem, které lze uznat v plné výši (Pelc, Pelech, 2015, s. 423-439).

2.7.5 Nedaňové výdaje (náklady)

Zákon o dani z příjmů neuznává například tyto výdaje jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů:

- výdaje na zvýšení základního kapitálu,
- vyplacené podíly na zisku,
- smluvní sankce a úroky z prodlení nelze daňově uznat, pokud nebyly zaplacený,
- částky vynaložené na technické zhodnocení. Jde tak učinit pouze pod podmínkou, že výdaje na technické zhodnocení budou zahrnovány do základu daně v několika účetních obdobích, budou tedy součástí odpisů. Je proto, že technické zhodnocení je považováno za novou vzniklou užitnou hodnotu,
- výdaje vynaložené na reprezentaci (pohoštění, občerstvení a dary). Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět se jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele a hodnotou nižší než 500 Kč (bez daně z přidané hodnoty),
- částky vynaložené na spotřebované pohonné hmoty a parkovné při pracovní cestě, pokud poplatník na použité motorové vozidlo uplatňuje paušální výdaj na dopravu, a 20 % ostatních výdajů (Pelc, Pelech, 2015, s. 478-489).

2.8 Úprava základu daně a výpočet daňové povinnosti

Tab. 2 Úprava základu daně a výpočet daňové povinnosti (vlastní zpracování)

| | |
|--|--|
| ZÁKLAD DANĚ | |
| - odčitatelné položky (§ 34) | |
| | - daňová ztráta |
| | - výdaje na podporu výzkumu a vývoje |
| | - výdaje na podporu odborného vzdělání |
| = mezisoučet | |
| - bezúplatné plnění na veřejně prospěšné účely, max. do výše 10 % ze základu daně (§ 20) | |
| = ZÁKLAD DANĚ SNÍŽENÝ O ODPOČTY (zaokrouhlený na celé tisíce dolů) | |
| × sazba daně (§ 21) | |
| = DANĚ | |
| - slevy na dani (§ 35) | |
| = DANĚ PO SLEVĚ | |

2.8.1 Daňová ztráta

Podle zákona o daních příjmů po úpravách základu daně uvedených výše je možnost odečíst daňovou ztrátu za předchozí zdaňovací období, maximálně v následujících 5 zdaňovacích obdobích, které bezprostředně následují za zdaňovacím obdobím, kdy se daňová ztráta vyměruje (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 34 odst. 1). Pelc a Pelech (2015, s. 568-567) komentují ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů jako možnost uplatnění odčitatelné položky. Záleží pouze na daňovém subjektu, jestli si daňovou ztrátu uplatní, v jaké výši a ve kterém zdaňovacím období. Uplatnění ztráty nesmí být v rozporu se zákonem. Tuto odčitatelnou položku lze uplatnit jak v řádném daňovém přiznání, tak i v dodatečném daňovém přiznání.

2.8.2 Odpočet na podporu výzkumu a vývoje

„Odpočet na podporu výzkumu a vývoje činí součet

- a) 100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, a
- b) 110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 34a odst. 1).

Rozhodnou dobou se rozumí doba, která je stejně dlouhá jako zdaňovací období a končí den před začátkem zdaňovacího období, nebo období, za které se podává daňové přiznání (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 34a odst. 3).

Projekt výzkumu a vývoje je dokument s vymezením činnosti před zahájením řešení projektu, který obsahuje základní identifikační údaje o poplatníkovi, dobu, po kterou se projekt bude řešit, cíle projektu, předpokládané výdaje a další údaje. Mezi daňově uznávané výdaje (náklady) projektu patří ty, které jsou vynaloženy při uskutečnění projektu výzkumu a vývoje na různé práce (experimentální, projekční, konstrukční, výpočty apod.), dále výdaje (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů. Dalším kritériem pro možnosti uznání výdajů je, že jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 34b a § 34c).

2.8.3 Výdaje na podporu odborného vzdělávání

Do této skupiny odpočtu zákon zahrnuje výdaje vynaložené na pořízení majetku na odborné vzdělávání a výdaje vynaložené na žáka nebo studenta. Odborným vzděláváním se rozumí praktické vyučování ve středním vzdělávání a odborná praxe ve vyšším vzdělávání a akreditovaný studijní program vysoké školy. Poplatník, který umožňuje vzdělávání, musí vést třídní knihu nebo jinou evidenci pro prokázání uskutečnění vzdělání (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 34f).

2.8.4 Bezúplatné plnění

Po snížení základu daně položkami uvedenými výše lze dále od základu daně odečíst hodnotu bezúplatného plnění (dříve dar), který byl poskytnut například obcím, krajům, organizačním složkám státu, právníkům osobám se sídlem v České republice a dalším osobám. Bezúplatné plnění musí být poskytnuto např. na vědu a vzdělání, výzkumné a vývojové účely, kulturu, školství a tělovýchovné a sportovní účely. Částka bezúplatného plnění musí činit minimálně 2 000 Kč, avšak maximálně 10 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky.

2.8.5 Zaokrouhlení základu daně

Základ daně se zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 20 odst. 11).

2.9 Sazba daně

„Sazba daně činí

- 19 %,
- 5 % u základního investičního fondu,
- 0 % u fondu penzijní společnosti,
- 15 % pro samostatný základ daně.

Daň se vypočte jako součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů a sazby daně“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 21).

2.9.1 Slevy na dani

Daňová povinnost za zdaňovací období se snižuje, o:

- částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením,
- částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

„Pro výpočet slev se použije průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením, který se vypočítá jako podíl celkového počtu hodin zaměstnanců vymezeným výše a celkového ročního fondu pracovní doby zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu. Vypočtený podíl se zaokrouhluje na dvě desetinná místa“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 35 odst. 2).

Další možností snížení daňové povinnosti je sleva z daní z titulu příslibu investiční pobídky při splnění podmínek stanovené zákonem. Sleva se počítá jako součin sazby daně a základu daně sníženého o odčitatelné položky a o rozdíl mezi úrokovými příjmy a s nimi souvisejícími výdaji. Takto stanovenou slevu lze uplatnit po dobu 10 po sobě jdoucích zdaňovacích období, kdy první možnost uplatnění slevy je v roce, kdy poplatník splnil podmínky zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 35a).

2.10 Daňové přiznání

Základní pravidla pro podání daňového přiznání stanovuje daňový řád.

Dvořáková a kolektiv (2015, s. 35) vymezují 3 druhy daňového přiznání, a to řádné, opravné a dodatečné. Řádné daňové přiznání má povinnost podat poplatník, kterému to předepisuje zákon nebo ho k tomu vyzve správce daně. Poplatník si sám vyměří daň, která je splatná v poslední den lhůty pro podání řádného daňového přiznání. Opravné daňové přiznání má možnost podat poplatník při zjištění chyby v řádném daňovém přiznání a to do doby pro podání řádného daňového přiznání. Po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání musí poplatník podat dodatečné daňové přiznání v případě nesprávného vyměření poslední známé daně do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tuto chybu zjistil. Do této lhůty musí také částku zaplatit. Poplatník daně z příjmů právnických osob musí podat daňové přiznání, i pokud vykazuje ztrátu, nebo má nulový základ daně (Dvořáková a kolektiv, 2013, s. 35-41).

2.10.1 Lhůty pro podání daňového přiznání

Daňový řád ukládá lhůty pro podání daňového přiznání:

- do 3 měsíců po uplynutí nejméně 12 měsíčního zdaňovacího období,

- do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období daňového subjektu, který musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo kterému daňové přiznání připravuje daňový poradce,
- do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období, které je kratší než 1 rok (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád § 136).

Dvořáková a kolektiv (2015, s. 37-38) uvádí, že jestliže je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, daňové přiznání se podává do 1. 4., resp. do 1. 7. Tato lhůta může být na základě žádosti daňového subjektu nebo správce daně prodloužena až o 3 měsíce. Pokud poplatníkovi plynou příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, požádá správce daně o prodloužení lhůty až o 10 měsíců. Pokud daňový subjekt podá daňové přiznání o více jak 5 pracovních dnů po lhůtě, musí uhradit pokutu za opožděně tvrzení daně.

2.11 Placení daně z příjmů právnických osob

Daňový řád ukládá způsoby placení daně, které jsou:

- bezhotovostní převod,
- v hotovosti,
- kolkové známky,
- přeplatek na jiné dani (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád § 176).

Dále je v zákoně o dani z příjmů stanoveno, že se daň nepředepíše a neplatí, jestliže nepřesáhla 200 Kč (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 38c).

2.11.1 Zálohy

„Zálohové období je 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“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 38a). „Výše záloh a periodicita jejich placení vychází z poslední známé daňové povinnosti. Tou je obecně částka, kterou si poplatník vypočet a uvedl v řádném daňovém přiznání za poslední skončené zdaňovací období. Pokud poplatník podal dodatečné daňové přiznání, je poslední známou daňovou povinností, částka, kterou uvedl v dodatečném daňovém přiznání. Neboli mění se poslední známá daňová povinnost“ (Kout, Líbal, 2015, s. 314).

Tab. 3 Přehled placení záloh na daň (Kout, Líbal, 2015, s. 315)

| Poslední známá daňová povinnost (PZDP) | Výše zálohy (z PZDP) | Periodicita placení | Lhůty placení |
|--|----------------------|---------------------|---|
| do 30 000 Kč | neplatí se | | |
| 30 001-150 000 Kč | 40 % | pololetně | do 15. dne každého 6. měsíce zdaňovacího období |
| nad 150 000 Kč | 25 % | čtvrtletně | do 15. dne každého 3. měsíce zdaňovacího období |

„Záloha na daň se zaokrouhluje na celé stokoruny nahoru (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád § 136 odst. 2).

Kout a Líbal (2015, s. 315) uvádí, že se zaplacené zálohy na daň splatné v průběhu zdaňovacího období započítávají na úhradu skutečné výše daně. Přičemž mohou nastat dvě situace, a to nedoplatek daně nebo přeplatek na dani.

2.12 Další souvislosti s daní z příjmů právnických osob

2.12.1 Daň z příjmů právnických osob v mezinárodním kontextu

Jurčík (2015, s. 21) uvádí, že korporátní daně nejsou zharmonizovány na evropskou úroveň v takové míře, jako nepřímé daně, jelikož zásahy do přímých daní jsou vnímány citlivě vzhledem k tomu, že na přímé daně se klade velký význam národní suverenity a tradice. „V koordinaci přímých daní znamenalo určitý pokrok přijetí pravidla tržního odstupu, Arm's-length Standard (ALS), vymezeného tzv. Vzorovou smlouvou dle modelu OECD o zamezení dvojímu zdanění z roku 1963. Jeho podstatou je stanovení transferových cen pro transakce mezi spojenými osobami prostřednictvím cen, které by platily při tomto typu transakcí mezi osobami nezávislými. Po několika neúspěšných pokusech o harmonizaci byla vydána Směrnice o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní. Jejím cílem bylo prohloubit spolupráci členských zemí v boji proti mezinárodním daňovým únikům, proti zneužívání umělých přesunů zisků v nadnárodních skupinách k vyhýbání se dani“ (Láchová, 2007, s. 94-95). „Aktuálním tématem koordinace daní je zdanění malých a středních podniků podle státu řídicí společnosti (Home State Taxation for Small and Medium-Sized Enterprises), jejíž podstatou je vytvoření

konsolidovaného základu daně firem nadnárodní skupiny podle pravidel státu, ve kterém je sídlo skupiny, což by mělo firmám přinést administrativní úspory. Dalším tématem je jednotný konsolidovaný základ daně – CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base), jehož předností je shodná úprava režimu evropské společnosti ve všech členských zemích Evropské unie vycházející z vlastních pravidel nikoliv z mezinárodních účetních standardů“ (Láchová, 2007, s. 114-115).

3 OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI

Na úvod do daňové optimalizace je třeba uvést, že existují dvě cesty optimalizace, a to legální minimalizace daně a daňový únik, mezi nimiž nelze spolehlivě vymezit hranici díky nejednoznačným právním předpisům. Uvádějí se zde pojmy Tax avoidance a Tax evasion. Tax avoidance znamená, že se daň minimalizuje legální cestou pomocí zákonů, ale i za pomoci mezer v daňových ustanoveních. Naproti tomu Tax evasion je nelegální činnost a může následovat postihnutí poplatníka (Klimešová, 2014, s. 47).

3.1 Nelegální optimalizace

Důvodů daňových úniků je hned několik. Neekvivalentnost daně u poplatníka vyvolá pocit nespravedlnosti, že z daně mají užitek jiné osoby, nikoliv on. Další příčinou, která svádí k daňovým únikům, je složitost výpočtu daně, mezery v zákonech, nízký počet daňových kontrol atd. Ze strany poplatníka jsou příčinami nedostatečné vzdělání, špatná finanční situace, touha po bohatství, neznalost zákona a jiné. Na straně plátce odvádějícího daň, se také může vyskytovat defraudace neboli zpronevěra. A v neposlední řadě k daňovým únikům přispívá vysoká sazba daně. Do skupiny daňových úniků se řadí úmyslné snížení daně ve větší i menší míře, neúmyslné snížení vyvolané neznalostí zákonů, nedbalostí, či složitostí zákonných předpisů.

Na daňové úniky má odlišný pohled poplatník a finanční úředník. Teorií veřejné volby se rozumí rozhodování jednotlivce podle jeho zájmů. Tak lze charakterizovat i teorii byrokracie, přičemž úředník má snahu o posílení své moci, vlivu, postavení a samozřejmě zvýšení svých příjmů, místo toho, aby myslel na blaho společnosti. Příjmy mu plynou ze státního rozpočtu, z daní, či poplatků občanů. Z toho plyne, že byrokracie nemá snahu o srozumitelný a jednoduchý daňový systém, který by napomohl snížení daňovým únikům.

Na daně nemají vliv pouze daňové zákony a vyhlášky, ale také celkové klima ve společnosti a sklony snášet a napomáhat daňovým únikům. U malých či středních podniků se nelegální snižování daně považuje z pohledu veřejnosti za „národní sport“. Zatímco u velkých podniků veřejnost zaujímá spíše negativní postoj. Jednotlivec posuzuje výnos z nelegálního zkrácení daně s možným postihem při odhalení této nelegální činnosti. Je ovlivněn svým osobním postojem k dodržování práva a zákonů, vztahem, jaký má k riziku postihnutí, důvěrou ve stát apod. Dále na něj působí celý daňový systém, jakožto výše daňového

břemene, zákony, četné změny zákonů, transakční náklady. Také se ho dotýkají tradice, zvyky, morálka společnosti, postoj společnosti ke zneužívání sociálního systému a další.

K daňovým únikům patří šedá neboli černá ekonomika, která narůstá s rostoucí mírou zdanění. Příklady existují práce na černo, vyplácení mzdy mimo evidovanou mzdu, díky čemuž je odváděna menší částka na sociální a zdravotním pojištění a na dani. S šedou ekonomikou souvisí praní špinavých peněz, zaměstnávání nelegálních přistěhovalců, zneužívání sociálního systému nezaměstnanými (Klimešová, 2014, s. 47-55).

„Každý daňový subjekt má plné právo optimalizovat svou daňovou povinnost tím, že sníží tuto povinnost na minimum, aniž by přitom porušil zákon. Mezi zákonným a nezákonným postupe však neexistuje přesná hranic, ale plynulý přechod. Řada výjimek může v důsledku toho zavést poplatníka postupně od zákonných praktik přes řadu mezistupňů k daňovému podvodu“ (Klimešová, 2014, s. 56).

Zamezení daňových úniků představuje také velmi aktuální téma v mezinárodním kontextu, kterému se v poslední době věnují jak finanční a daňové správy jednotlivých zemí, tak nadnárodní orgány (např. Evropská unie, OECD). Nicméně jak uvádějí Terra a Watel (2008, s. 694), v rámci Evropské unie mají prevenci daňových úniků na zodpovědnost stále národní úřady jednotlivých zemí.

3.2 Daňová optimalizace – legálně

Legální cestu daňové optimalizace prezentují:

- daňová úspora – snížení základu daně podle zákonů,
- odložení daňové povinnosti do budoucích let,
- využití mezer v zákonech,
- využití smluv o zamezení dvojího zdanění,
- přemístění se do daňových rájů (Klimešová, 2015, s. 55).

Klimešová (2015, s. 105) uvádí, že nejdůležitější záležitostí při daňové optimalizace u poplatníka z příjmů právnických osob je určení daňově uznatelných nákladů, které musí souviset s dosahovanými příjmy. Zároveň tyto náklady musí splňovat předpoklad, že byly odečteny ve výši prokázané poplatníkem, který je musí prokázat v rámci daňového řízení. Správci daně musí poplatník prokázat, že byly náklady vynaloženy pro dané účely. Z čehož vyplývá, že se na důkazní prostředky musí myslet již v momentě, kdy je výdaj pro účely

podnikání vynakládán. Další podmínkou pro daňovou uznatelnost nákladů je jejich správné zaúčtování (při vedení podvojného účetnictví).

„Předmětem legální optimalizace u poplatníků daně z příjmů právnických osob je tedy promyšlené uplatnění všech daňově účinných nákladů pro výpočet základu daně. Při daňové optimalizaci hraje významnou úlohu zejména volba způsobu uplatňování daňových odpisů, uplatnění slev a položek odčitatelných od základu daně“ (Klimešová, 2014, s. 106).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost, která poskytla údaje pro zpracování této bakalářské práce, si nepřeje být jmenována. Vzhledem k této skutečnosti budu dále o tomto podnikatelském subjektu psát jen jako o Společnosti.

4.1 Základní informace

Společnost má právní formu akciové společnosti a byla založena fondem národního majetku v dubnu 1992 jako nástupnická organizace státního podniku. Společnost je zapsána do obchodního rejstříku při Krajském soudu v Brně. Sídlo Společnosti se nachází ve Zlínském kraji. Většinovými vlastníky Společnosti jsou dvě fyzické osoby. První fyzická osoba disponuje podílem na základním kapitálu a hlasovacích právech ve výši 72 %, druhá fyzická osoba disponuje podílem 21 %.

Statutárním orgánem Společnosti je pětičlenné představenstvo ve složení předseda představenstva, místopředseda představenstva a tři členové představenstva. Dozorčí rada Společnosti je tříčlenná a skládá se z předsedy dozorčí rady, místopředsedy dozorčí rady a člena dozorčí rady.

Podle výpisu z obchodního rejstříku jsou hlavním předmětem podnikání Společnosti následující činnosti:

- provádění staveb, jejich změn a odstraňování,
- projektová činnost ve výstavbě,
- výkon zeměměřických činností,
- silniční motorová doprava – nákladní,
- opravy silničních vozidel,
- montáž, opravy, revize a zkoušky zdvihacích zařízení
- zámečnictví, nástrojářství,
- truhlářství, podlahářství,
- montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení,
- malířství, lakýrnictví a natěračství,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Společnost je držitelem Certifikátu jakosti dle normy EN ISO 9001:2008. Snaží se realizovat všechny své procesy šetrným způsobem k životnímu prostředí, vlastní certifikát

environmentálního managementu En ISO 14001:2004. Dále vlastní certifikát systému management bezpečnosti a ochrany zdraví při práci BS OHSAS 18001:2007.

Společnost je v posledních letech vyhodnocována jako jedna z nejlepších stavebních společností v České republice.

Společnost má majetkové účasti v šesti podnicích, přičemž v pěti z nich má 100 % podíl na základním kapitálu a hlasovacích právech.

V roce 2015 Společnost zaměstnává 207 zaměstnanců. Vedení Společnosti se skládá ze 40 pracovníků.

4.2 Profil činností Společnosti

Činnosti jsou rozděleny do několika divizí, např. Hlavní stavební výroba, Pomocná stavební výroba, Panelárna a jiné. Dále má Společnost zřízen Závod dopravy mechanizace a služeb, který se zabývá pronájemem stavební mechanizace, půjčováním lešení a bednění, výrobou armatur.

Divize Hlavní stavební výroba se zaměřuje na bytovou výstavbu, realizaci objektů občanské vybavenosti, rekonstrukce objektů, adaptaci, výstavbu průmyslových hal a rodinných domků a další.

Závod Pomocná stavební výroba se skládá ze samostatných středisek – elektro, sádrokartony, malíři a dokončující práce.

Obslužné činnosti zajišťující potřebné technické a sociální zázemí pro chod Společnosti zajišťuje závod Dopravy, mechanizace a služeb, jehož činností je ubytování, zásobování, osobní doprava a půjčovna mechanizace. Dále sem patří např. středisko jeřábu, půjčovna bednění a lešení. Tento závod se také zaměřuje na výrobu betonového zboží.

5 ANALÝZA DAŇOVÉ POVINNOSTI

Aby bylo možné analyzovat a optimalizovat daňovou povinnost Společnosti, je třeba si vyčíslit výsledek hospodaření za zdaňovací období roku 2015 a následně jej podle platné legislativy, prostřednictvím odčitatelných a neodčitatelných položek a odpočtů, upravit na základ daně a daňovou povinnost.

5.1 Daňové priznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015

Níže uvádím výpočet daňové povinnosti Společnosti za rok 2015.

Tab. 4 Výpočet daňové povinnosti Společnosti za rok 2015(vlastní zpracování)

| Řádek | Název položky | 2015 |
|-------|--|------------------|
| 10 | Výsledek hospodaření | 20 217 013 |
| 20 | Částky neoprávněně zkracující příjmy | 382 700 |
| 30 | Částky, o které se zvyšuje výsledek hospodaření | 786 809 |
| 40 | Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů | 1 390 624 |
| 50 | Rozdíl, který účetní odpisy převažují daňové odpisy DHM a DNM | 417 051 |
| 62 | Rozdíl ZC vyřazeného majetku | 104 908 |
| 70 | Mezisosoučet | 3 082 092 |
| 112 | Částky, o které lze snížit výsledek hospodaření | 17 178 031 |
| 140 | Příjmy nezahrnované do základu daně | 33 501 |
| 160 | Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví | 594 556 |
| 170 | Mezisosoučet | 17 806 088 |
| 200 | Základ daně před úpravou | 5 493 017 |
| 210 | Odečet daňové ztráty | 0 |
| 260 | Odečet bezúplatných plnění podle §20 odst. 8 | 127 000 |
| 250 | Zaokrouhlený základ daně po úpravách | 5 366 000 |
| 280 | Sazba daně | 19 % |
| 290 | Daň | 1 019 540 |
| 300 | Slevy na dani | 97 200 |
| 310 | Daň po slevách | 922 340 |
| | Na zálohách zapláceno | 3 924 600 |
| | Nedoplatek (-) / přeplatek (+) | 3 002 260 |

5.2 Analýza nákladových účtů

Při transformaci výsledku hospodaření na základ daně je důležité prověřit náklady z hlediska daňové uznatelnosti, tedy zda byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. V případě, že Společnost označuje některé náklady jako daňově neuznatelné, budu analyzovat, zda a za jakých podmínek by bylo možné tyto náklady ošetřit jako daňově uznatelné.

5.2.1 Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy

501 - Spotřeba materiálu

Na účtu 501 Společnost účtuje materiálové náklady jak daňově uznatelné, tak i daňově neuznatelné, dále přímý materiál, spotřeba pohonných hmot a režijní materiál. Tyto náklady činí celkem 109 490 tis. Kč. Jako daňově neuznatelné jsou označeny dva analytické účty 501.077 a 501.099 o celkovém zůstatku 3 ti. Kč, které Společnost správně uvádí na řádku 40 daňového přiznání. Vzhledem k částce těchto daňově neuznatelných nákladů a jejich dopadu na výslednou daňovou povinnost se těmito náklady nemá cenu dále zabývat.

Na účtu 501 Společnost dále účtuje o drobném hmotném majetku, jestliže se jeho vstupní cena pohybuje v rozmezí 1 000 – 40 000 Kč. Celková výše tohoto majetku činí 513 tis. Kč (analytický účet 501.510).

Dále je na účtu 501 účtováno o spotřebě pohonných hmot u automobilů. Jedná se pouze o použití pro pracovní / služební účely. Výjimečně se může jednat o soukromé použití služebního automobilu zaměstnancem. V takovém případě je spotřeba pohonných hmot vyúčtována zaměstnanci. Lze tedy uzavřít, že veškerá spotřeba pohonných hmot na analytickém účtu 501.520 ve výši 1 370 tis. Kč je daňově uznatelným nákladem podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

Poslední položkou na účtu 501 je spotřeba výpočetní techniky, jejíž vstupní cena je pod hranicí 40 000 Kč. Tyto náklady jsou taktéž daňově uznatelné.

Se Společností jsem dále ověřila, zda došlo k likvidaci zásob materiálu, nedokončené výroby či vlastních výrobků, které by byly účtovány na účet 501. Jelikož dle vyjádření Společnosti k žádné likvidaci v roce 2015 nedošlo, není třeba tuto oblast dále prověřovat ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP. Společnost dále potvrdila, že na účet 501 nebyla účtována žádná manka a škody a nevzniká tedy žádný daňově neuznatelný náklad podle § 25 odst. 1 písm. n) ZDP.

502 – Spotřeba energie

Společnost na tomto účtu eviduje spotřebu elektrické energie, vody, tepla a plynu (analytické účty 502.500, 502.510, 502.520 a 502.530). Náklady věcně a časově souvisí s daným zdaňovacím obdobím, byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a jsou tedy daňově uznatelné. Celkem se jedná o náklady ve výši 9 071 tis. Kč.

Společnost v rámci účtu 502 označila dva analytické účty (502.077 a 502.099), na které účtuje spotřebu energií buď minulých let, případně pokud vyhodnotí spotřebu energií z jiného důvodu jako daňově neuznatelnou. Celkem se jedná o částku 179 tis. Kč a Společnost ji správně vykazuje v daňovém přiznání na řádce 40.

503 – Spotřeba ostatních neskladových dodávek

Na uvedeném účtu se účtuje spotřeba betonu v hodnotě 12 562 tis. Kč. Z této částky představuje 5 tis. Kč spotřebu betonu minulých let. Jelikož uvedená částka časově nesouvisí s rokem 2015, je správně ošetřena jako daňově neuznatelná a je vykázána v daňovém přiznání na řádce 40.

504 – Prodané zboží

Společnost v daném roce vyskladnila a prodala zboží v pořizovací hodnotě 3 410 tis. Kč. V souladu s ustanovením § 24 odst. 1 se jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

5.2.2 Účtová skupina 51 – Služby**511 – Opravy a udržování**

Celkový zůstatek všech analytických účtů činí 1 493 tis. Kč. Se Společností jsem ověřila, že ve všech případech se jedná o náklady na opravy, které věcně a časově souvisejí s rokem 2015. Společnost dále potvrdila, že z tohoto účtu vylučuje výdaje na technické zhodnocení majetku (§ 25 odst. 1 písm. p) ZDP), respektive že toto technické zhodnocení účtuje samostatně a nikoliv prostřednictvím účtů oprav a udržování. S výjimkou částky 1 tis. Kč představující náklady na opravy minulých let, které Společnost uvádí na řádce 40 daňového přiznání, jsou všechny ostatní náklady na účtu 511 daňově uznatelné.

512 – Cestovné

Společnost v rámci účtu 512 účtuje na dvou analytických účtech: 512.500 a 512.510.

Analytický účet 512.500 obsahuje náhrady při použití soukromých vozidel. Pro tyto případy má Společnost zpracovánu Směrnicí generálního ředitele č. 1/2005 o poskytování cestovních náhrad. Tato směrnice je každoročně aktualizována tak, aby obsahovala správnou sazbu náhrady za používání silničních motorových vozidel a průměrnou cenu pohonných hmot platnou pro daný rok. Společnost tedy postupuje v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 ZDP a všechny náklady na tomto analytickém účtu ve výši 1 515 tis. Kč proto ošetřuje jako daňově uznatelné.

Na analytický účet 512.510 se účtují cestovní náhrady poskytované zaměstnancům při pracovních cestách. Výše uvedená Směrnice generálního ředitele č. 1/2005 o poskytování cestovních náhrad upravuje také tuto oblast a je každoročně aktualizována. Společnost má definovány celkem čtyři různé kategorie zaměstnanců, kterým náleží cestovní náhrady podle zařazení do příslušné kategorie. O zařazení vždy rozhoduje nadřízený pracovník na základě pracovního výkonu. Všechny výše cestovních náhrad jsou v souladu s příslušnou pracovně-právní legislativou. Lze tedy uzavřít, že Společnost postupuje správně a veškeré náklady lze považovat za daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písm. k) bod 2 a § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP. Celkem se jedná o částku 3 423 tis. Kč.

513 – Náklady a reprezentaci

Náklady na reprezentaci jsou podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP daňově neuznatelným nákladem. Společnost tyto náklady vykazuje v daňovém přiznání na řádku 40 ve výši 51 tis. Kč.

518 – Ostatní služby

Na účtu je účtována celá řada nákladových služeb. K daňově uznatelným nákladům patří např. pronájem lešení a bednění, náklady na subdodávky, nájemné stavebních strojů, odvoz zeminy, telefonní a poštovní služby, krátkodobé nájmy, náklady spojené s výpočetní technikou (údržba softwaru, aktualizace). Dále jsou zde účtovány náklady týkající se povinného auditu účetní závěrky, poradenství v oblasti BOZP, poradenství v souvislosti s účastí ve výběrovém řízení veřejných zakázek, právní a jiné služby, školení, propagace, reklama. Všechny tyto náklady jsou dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Společnost dále potvrdila, že všechny náklady věcně a časově souvisí s daným účetním obdobím 2015 a Společnost má potřebnou podpůrnou dokumentaci sloužící k prokázáním že tyto služby byly Společnosti skutečně poskytnuty.

Celková částka nákladů na účtu 518 činí 462 711 tis. Kč. V rámci účtu 518 Společnost účtuje i o službách minulého období v celkové výši 768 tis. Kč, které jsou správně zahrnuty v daňovém přiznání na řádku 40 jako daňově neuznatelné.

5.2.3 Účtová skupina 52 – Mzdové náklady

521 – Mzdové náklady

Společnost na tento účet účtuje náklady na mzdy a příplatky ke mzdám výrobních dělníků, mzdy technickohospodářských pracovníků a náhrady mezd a ostatní osobní náklady. Všechny tyto náklady jsou daňově uznatelné na základě ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

Celková částka mzdových nákladů činí 46 724 tis. Kč.

523 – Odměny členům statutárních orgánů

Mezi náklady účtované na tomto účtu patří odměny členům statutárních orgánů v celkové částce 4 150 tis. Kč. Náklady jsou daňově uznatelné.

524 – Zákonné sociální pojištění

Společnost na tomto účtu účtuje zákonné sociální a zdravotní pojištění, které bylo za zdaňovací období roku 2015 uhrazeno nejpozději do 31. ledna 2016 a v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. f) ZDP je tedy daňově uznatelné. Společnost zaplatila na sociálním a zdravotním pojištění v roce 2015 celkem částku 16 920 tis.

527 – Zákonné sociální náklady

Na daném účtu Společnost účtuje o nákladech na příspěvky na stravování zaměstnanců a dále o náhradách mezd při nemoci zaměstnanců. Jedná se o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 ZDP.

Celková částka zaúčtovaných nákladů činí 717 tis. Kč.

528 – Ostatní sociální náklady

Podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP je daňově uznatelným výdajem výdaj na provoz vlastního stravovacího zařízení, nebo příspěvek na stravování až do výše 55 % ceny jednoho jídla za směnu maximálně však do výše 70 % stravného při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin. Společnost na daném účtu účtuje příspěvky na stravování nad rámec zákona.

Částka 21 tis. Kč je daňově neuznatelným výdajem a je vyloučena na řádku 40 daňového přiznání.

5.2.4 Účtová skupina 53 – Daně a poplatky

531 – Silniční daň

Na účtu 531 společnost účtuje o silniční dani za vlastní automobily a ze soukromých vozidel zaměstnanců použitých při pracovních cestách. Silniční daň je daňově uznatelná podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Jedná se o částku 417 tis. Kč.

532 – Daň z nemovitostí

Na daném účtu Společnost účtuje daň z nemovitostí za rok 2015 v částce 663 tis. Kč. Jelikož daň z nemovitostí byla zaplacená, představuje daňově uznatelný náklad podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

538 – Ostatní daně a poplatky

Výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP jsou také výdaje za kolky, různé poplatky, poplatky obcím, zábor ploch, atd., které Společnost účtuje na účtu 538 v částce 678 tis. Kč.

Částka 632 Kč je označena jako položka zvyšující základ daně na řádku 40 daňového přiznání.

5.2.5 Účtová skupina 54 - Jiné provozní náklady

541 – ZC prodaného majetku

Společnost v roce 2015 vyřadila některé položky dlouhodobého hmotného majetku prodejem a zaúčtovala 1 793 tis. Kč na účet 541 jako účetní zůstatkovou cenu prodaného majetku. Daňovým výdajem podle ustanovení § 24 odst. 2. písm. b) ZDP je daňová zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku a ta v tomto případě činí 1 688 tis. Kč. Účetní zůstatková cena je tedy o 105 tis. Kč vyšší než daňová zůstatková cena, proto Společnost tuto částku zohledňuje v daňovém přiznání na ř. 62.

542 – Prodaný materiál

Částka prodaného materiálu za rok 2015 je ve výši 9 568 tis. Kč. Náklady na prodaný materiál jsou daňově uznatelné podle ustanovení § 24 ZDP.

543 – Dary

Dary jsou daňově neuznatelným nákladem podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Pokud však daňový subjekt splní podmínky stanovené v ustanovení § 20 odst. 8 ZDP, může si snížit základ daně o hodnotu těchto darů. Společnost na účtu 543 vykazuje částku 227 tis. Kč, kterou správně uvádí v daňovém přiznání na ř. 40 jako položku zvyšující základ daně.

Z výše uvedeného zůstatku Společnost odečítá od základu daně částku 127 tis. Kč jako dary, které splňují podmínky ustanovení § 20 odst. 8 ZDP. Zbylou částku 100 tis. Kč Společnost jako odčitatelnou položku neuplatňuje, neboť se domnívá, že dar nebyl poskytnut v souladu s ustanovením § 20 odst. 8 ZDP.

544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

Na daném účtu Společnost eviduje zaplacené smluvní pokuty a penále. Částka činí 73 tis. Kč a v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP představuje daňově uznatelný náklad.

545 – Ostatní pokuty a penále

Tento účet Společnost označuje jako nedaňový a částku 59 tis. Kč uvádí v daňovém přiznání na řádku 40 jako položku zvyšující základ daně v souladu. Společnost tedy postupuje správně v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. f) ZDP, neboť pokuty a penále od státních institucí nelze daňově uznat.

546 – Odpis pohledávky

Společnost zaúčtovala v roce 2015 odpis pohledávek v celkové částce 91 tis. Kč. V případě analytického účtu 546.500 se jedná o daňově uznatelný odpis pohledávky ve výši 65 tis. Kč, neboť byly splněny podmínky specifikované v ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP.

V případě analytického účtu 546.099 je konečný zůstatek 26 tis. Kč označen Společností jako daňově neuznatelný. Jelikož v daném případě nebyly splněny podmínky ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, je nutné postupovat podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) ZDP a zvýšit základ daně na řádku 40 daňového přiznání.

548 – Ostatní provozní náklady

Na daném účtu Společnost eviduje nepřímé provozní náklady a pojištění majetku. Dále se zde účtují náklady na technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, které nepřevýšilo zákonem stanovenou hranici 40 tis. Kč. Poslední položkou jsou členské příspěvky Svazu podnikatelů ve stavebnictví v České republice. Všechny výše uvedené náklady jsou ve výši 1 919 tis. Kč daňově uznatelné (§ 24 ZDP).

Společnost zde dále účtuje o ostatních provozních nákladech, které ale věcně a časově nesouvisejí s rokem 2015 (tzv. náklady minulých období), v částce 51 tis. Kč, které správně vykazuje v daňovém přiznání na řádku 40 jako daňově neuznatelné.

5.2.6 Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, opravné položky

551 – Odpisy majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a jeho odpisový plán má Společnost ošetřen ve Směrnici generálního ředitele a. s. č. 1/2013. Tato směrnice a odpisový plán je relevantní pro účetní potřeby, zákon o daních z příjmů si však pro daňovou uznatelnost stanovuje pravidla vlastní. Účetní odpisy zaúčtované na účtu 551 v celkové částce 10 208 tis. Kč jsou tedy daňově neuznatelné podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zg) ZDP.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) ZDP jsou daňově uznatelnými výdaji odpisy hmotného majetku. Zákon v tomto ustanovení dále odkazuje na §§ 26 až 33 ZDP, které detailně specifikují různé druhy majetku, doby odepisování, způsoby odepisování, atd. Společnost tak na základě těchto ustanovení vyčíslila daňové odpisy za rok 2015 celkem v částce 9 791 tis. Kč.

Rozdíl mezi účetními odpisy majetku ve výši 10 208 tis. Kč a daňovými odpisy majetku ve výši 9 791 tis. Kč činí 417 tis. Kč, o které jsou účetní odpisy vyšší než daňové odpisy. Tento rozdíl se zohledňuje v daňovém přiznání na řádku 50, kde jej Společnost správně uvádí.

554 – Tvorba ostatních rezerv

Na účtu 554 Společnost účtuje tvorbu a rozpuštění rezerv. Konkrétně se jedná o rezervy na záruční opravy, na soudní spory, na mzdové prémie, apod. Žádná z těchto rezerv není uvedena v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Není tedy splněna podmínky daňové uznatelnosti podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP a zaúčtované rezervy jsou daňově neuznatelné.

Společnost v roce 2015 pouze rozpouští rezervy natvořené v minulých letech. Vzhledem k tomu, že tyto rezervy byly v předchozích zdaňovacích obdobích ošetřeny jako daňově neuznatelné, lze rozpouštění v roce 2015 v částce 7 417 tis. Kč ošetřit jako položku snižující základ daně podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 ZDP. Uvedená částka je tedy správně zohledněna na řádku 112 daňového přiznání.

558 – Tvorba zákonných opravných položek

Opravné položky, které lze daňově uznat podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, jsou (stejně jako rezervy) vymezeny zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Částka 262 tis. Kč zaúčtovaná na účtu 558 představující opravné položky k pohledávkám splňuje tyto podmínky, proto ji Společnost uznává jako daňově uznatelnou.

559 – Tvorba opravných položek

Společnost na účtu 559 účtuje pouze rozpuštění účetních opravných položek k pohledávkám v částce 9 673 tis. Kč. Tvorba těchto účetních opravných položek k pohledávkám představovala v minulých letech daňově neuznatelný náklad podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. v) ZDP. V roce 2015 je tedy možné rozpuštění ošetřit jako položku snižující základ daně podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 ZDP a uvést na řádku 112 daňového přiznání.

5.2.7 Účtová skupina 56 – Finanční náklady**562 – Úroky**

Na tomto účtu je účtováno pouze o úrocích z bankovních úvěrů. Tyto jsou daňově uznatelné dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Částka úroků za rok 2015 činí 21 tis. Kč

563 – Kurzové ztráty

Jak je uvedeno v pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 v komentáři k § 23 odst. 2 bod 3, kurzové rozdíly zaúčtované v souladu s právním předpisy upravujícími účetnictví, a to jak v průběhu roku, tak k rozvahovému dni, k němuž se zpracovává účetní závěrka, jsou součástí základu daně bez ohledu na to, k jakému výdaji nebo příjmu se vztahují. Částka zůstatku na daném účtu je 1 tis. Kč.

568 – Ostatní finanční náklady

Na daném účtu Společnost účtuje pouze bankovní poplatky v částce 858 tis. Kč. Jedná se o daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 ZDP.

5.3 Analýza výnosových účtů

5.3.1 Účtová skupina 60 – Tržby za výkony a zboží

601 – Tržby za vlastní výrobky

Společnost na daném účtu účtuje tržby za vlastní výrobky prodané v tuzemsku i v zahraničí. Ve všech případech se jedná o zdanitelné výnosy. Celková částka činí 36 670 tis. Kč.

602 – Tržby z prodeje služeb

Na účtu 602 jsou účtovány výnosy z poskytování služeb jak stavebního, tak i nestavebního charakteru v celkové částce 671 524 tis. Kč.

Z výše uvedeného zůstatku je částka 363 tis. Kč účtována na straně MD analytického účtu 602.077, který slouží pro opravy minulých let. Jedná se o dobropis k vystavené faktuře a vztahuje se k roku 2014. Společnost jej tedy v daňovém přiznání roku 2014 zohlednila jako položku snižující základ daně. V roce 2015 je tedy nutné dobropis zohlednit jako položku zvyšující základ daně a Společnost jej uvádí na řádku 20 daňového přiznání.

604 – Tržby za zboží

Tržby za prodané zboží v částce 3 410 tis. Kč představují zdanitelný výnos.

5.3.2 Účtová skupina 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti

611 – Změna stavu nedokončené výroby

Podle Směrnice generálního ředitele a. s. č. 8/2014 se na účtu 611 účtuje souvztažně s účtem 121 – Nedokončená výroba. Jestliže nedokončená výroba vzniká, je účetní zápis ve tvaru MD 121 / Dal 611. Pokud jde nedokončená výroba do dalšího výrobního procesu, účetní zápis je ve tvaru MD 611 / Dal 121.

Zůstatek na účtu 611 činí – 28 084 tis. Kč. Podle toho, co jsem uvedla výše, jde o případ, kdy Společnost nedokončenou výrobu snižuje na straně MD. Zůstatek účtu není třeba pro daňové účely nijak upravovat.

613 – Změna stavu výrobků

Tento výnosový účet se váže k účtu 123 – Výrobky. Jak je popsáno ve Směrnici generálního ředitele a. s. č. 8/2014, při výrobě výrobků vlastní výroby oceněných na úrovni vlastních nákladů, se jedná o účetní zápis MD 123 / Dal 613. Výrobky vlastní výroby lze převádět

mezi jednotlivými sklady, nebo se výrobky prodávají (úctování je ve vlastních nákladech), kdy se tato skutečnost zaúčtuje jako MD 613 / Dal 123.

Zůstatek na tomto účtu činí – 188 tis. Kč a je tedy zřejmé, že Společnost v roce 2015 v důsledku prodej více výrobků vyskladnila, než vyrobila a naskladnila. Zůstatek účtu není třeba pro daňové účely nijak upravovat.

5.3.3 Účtová skupina 62 – Aktivace

624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Dle Směrnice generálního ředitele a. s. č. 1/2013 dlouhodobý majetek vyrobený vlastní činností se účtuje následovně: MD 042 / Dal 624, MD 022 / Dal 042. Zůstatek účtu ve výši 126 tis. Kč není třeba pro daňové účely upravovat.

5.3.4 Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy

641 – Tržby z prodeje dlouhodobého majetku

Zdanitelný výnosem z prodeje dlouhodobého hmotného majetku za rok 2015 je částka 3 920 tis. Kč.

642 – Tržby z prodeje materiálu

Tržby zaúčtované na tomto účtu jsou zdanitelnými výnosy. Částka činí 10 629 tis. Kč.

644 – Smluvní pokuty a penále

Společnost účtovala o přijatých smluvních pokutách, které byly ze strany obchodních partnerů v roce 2015 všechny zaplacený, jedná se tedy o zdanitelný výnos Společnosti v částce 69 tis. Kč.

Pokud by případně Společnosti tyto smluvní pokuty nebyly uhrazeny, je možné využít ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP a o částku neuhrazených smluvních pokut snížit základ daně.

648 – Ostatní provozní výnosy

Ostatní provozní výnosy jsou zdanitelnými výnosy. Částka za rok 2015 činí 5 188 tis. Kč.

Částka 17 tis. Kč zaúčtovaná na analytickém účtu 648.077 představuje výnosy, které se věcně a časově vztahují k roku 2014, nebyla na ně v roce 2014 vytvořena dohadná položka,

a které byly zdaněny již v roce 2014. V roce 2015, kdy byly tyto výnosy zaúčtovány, je tedy možné je nezahrnout do základu daně podle ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP.

5.3.5 Účtová skupina 66 – Finanční výnosy

662 – Úroky

Společnost zde eviduje přijaté úroky z běžných účtů a úroky z termínových vkladů. Jedná se o zdanitelné výnosy v částce 1 122 tis. Kč.

668 – Ostatní finanční výnosy

Ostatní finanční výnosy v roce 2015 činí 403 tis. Kč a jsou zdanitelné.

5.4 Ostatní úpravy v daňovém přiznání

5.4.1 Závazky po splatnosti

Podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP se výsledek hospodaření zvyšuje o výši neuhrazených dluhů, od jejichž splatnosti uplynulo 30 měsíců nebo se promlčely. Společnost tedy na řádku 30 daňového přiznání zohlednila částku 787 tis. Kč.

V roce 2015 dále došlo k úhradě některých závazků, o které byl v minulých letech zvýšen výsledek hospodaření. V takovém případě je možné výsledek hospodaření snížit podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP. Společnost tedy zohledňuje částku 88 tis. Kč na řádku 112 daňového přiznání.

5.4.2 Nezaúčtované náklady

Společnost až v roce 2016 zaúčtovala náklady, které se věcně a časově vztahují k roku 2015 a omylem na ně nebyla vytvořena v roce 2015 dohadná položka. Takové náklady je možné zohlednit prostřednictvím ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP jako položku snižující výsledek hospodaření. Společnost takové náklady vyčíslila na 595 tis. Kč a uvádí je na řádku 160 daňového přiznání. Na tuto úpravu v daňovém přiznání je třeba pamatovat, protože bude nutné v roce 2016 tyto náklady vyloučit jako daňově neuznatelné.

5.5 Výpočet výsledku hospodaření a jeho následná úprava na základ daně

V daňovém priznání na řádku 10 Společnost uvádí výsledek hospodaření ve výši 20 217 tis. Kč. Jednotlivé nákladové a výnosové položky jsem analyzovala výše. Následující tabulka zobrazuje výpočet výsledku hospodaření.

Tab. 5 Výpočet výsledku hospodaření (vlastní zpracování)

| | v tis. Kč |
|--|---------------|
| Výnosy - účtová třída 6 | 704 790 |
| Náklady - účtová třída 5 | 685 368 |
| Daň z příjmů za běžnou činnost | 795 |
| - splatná | 958 |
| - odložená | -163 |
| Výsledek hospodaření za účetní období | 19 422 |
| Výsledek hospodaření před zdaněním | 20 217 |

Nyní je potřeba výsledek hospodaření před zdaněním upravit na základ daně.

Výsledek hospodaření Společnost zvýšila o:

- 382 700 Kč (ř. 20),
- 786 809 Kč (závazky po splatnosti více jak 30 měsíců viz ř. 30),
- 1 390 624 Kč (nedaňové výdaje, viz ř. 40),
 - skupina 50 spotřeba materiálu a energie 186 037 Kč,
 - skupina 51 služby 820 923 Kč,
 - skupina 52 mzdové náklady 20 796 Kč,
 - skupina 53 daně a poplatky 632 Kč,
 - skupina 54 ostatní provozní náklady 362 236 Kč,
- 417 051 Kč (rozdíl účetních a daňových odpisů, viz ř. 50),
 - účetní odpisy 10 207 735 Kč,
 - daňové odpisy 9 790 684 Kč,
- 104 908 Kč (rozdíl ZC vyřazeného majetku, viz ř. 62),
 - daňová zůstatková cena 1 688 250 Kč,
 - účetní zůstatková cena 1 793 158 Kč.

V dalším kroku Společnost snížila výsledek hospodaření o:

- 17 178 031 Kč (viz ř. 112),

- rozpuštění rezerv, jejichž tvorba nebyla daňovým nákladem 7 416 796 Kč,
- rozpuštění opravných položek, jejichž tvorba nebyla daňovým nákladem 9 673 204 Kč,
- úhrada závazků 88 031 Kč,
- 33 501 Kč (částky již dříve zdaněné, viz ř. 140),
 - výnosy účtované v roce 2015, vztahující se k roku 2014, kdy byly položkou zvyšující výsledek hospodaření v roce 2014,
- 594 556 Kč (náklady roku 2015 zaúčtované v roce 2016, viz ř. 160),
 - spotřeba materiálu minulého období 288 641 Kč,
 - spotřeba energie minulého období 41 704 Kč,
 - služby minulého období 245 402 Kč,
 - ostatní provozní náklady minulého období 18 809 Kč.

Základ daně = 5 493 017 Kč

Základ daně snížený o odčitatelné položky od základu daně dle § 34 odst. 1 ZDP:

Společnost nemá žádné odčitatelné položky od základu daně.

Snížený základ daně = 5 493 017 Kč

Nyní Společnost snížila základ daně o hodnotu darů dle § 20 odst. 8 ZDP:

Hodnota darů = 127 000 Kč

Upravený základ daně = 5 366 017 Kč

Zaokrouhlení základu daně dle § 20 odst. 11 ZDP:

Upravený základ daně po zaokrouhlení = 5 366 000 Kč

Dále Společnost vypočetla daňovou povinnost dle § 21 odst. 1 ZDP:

Daň = 5 366 000 * 0,19 = 1 019 540 Kč

Slevy na dani dle § 35 ZDP:

Sleva na dani = 97 200 Kč

Výpočet slevy na dani:

Společnost zaměstnává celkem 5 pracovníků s I. a II. stupněm invalidity.

Tito zaměstnanci v roce 2015 celkem odpracovali 11 277,5 hodin.

Přepočtený stav zaměstnanců v roce 2015 činí: $11\,277,5 / 2\,088 = 5,40$.

Sleva dle § 35 odst. 1: $5,40 * 18\,000 = 97\,200$ Kč

Daň upravená o slevy:

Celková daň = 922 340 Kč

Na zálohách zapláceno = 3 924 600 Kč

Přepatek = 3 002 260 Kč

Společnosti byla za rok 2015 vyměřena daň v částce 922 340 Kč, přičemž na zálohách zaplatila 3 924 600 Kč. Společnost vznikl tedy přepatek na dani ve výši 3 002 260 Kč.

6 NÁVRH NA OPTIMALIZACI DAŇOVÉ POVINNOSTI

Po analýze veškerých operací Společnosti, daňového přiznání a prostudování zákonů, doporučuji zvážit níže navrhované možnosti daňové optimalizace.

6.1 Dary

Jak bylo analyzováno výše, Společnost na účet 543 – dary účtovala částku 127 tis. Kč a dále 100 tis. Kč. O částku 127 tis. Kč si Společnost snížila základ daně, ovšem o 100 tis. Kč nikoliv. Proto jsem tento dar prověřila a zaměřila se na podmínky, za kterých lze dary uplatnit pro odečet od základu daně.

V darovací smlouvě je v předmětu daně uvedeno následující: Dárce ve snaze podpořit kulturní a výchovně-vzdělávací aktivity obdarovaného, poskytne obdarovanému na jejich organizační a technické zajištění finanční dar ve výši 100 tis. Kč. Dále jsou uvedeny povinnosti obdarovaného: Obdarovaný se zavazuje, že použije finanční dar na technicko-organizační zajištění svých kulturních a vzdělávacích projektů ve smyslu § 20 odst. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění.

Dále jsem prověřila obdarovaného a jeho předmět činnosti. Jedná se o spolek pro kulturu, vzdělání a technickou spolupráci, jehož sídlo je na území České republiky.

Dar tedy splňuje následující podmínky:

- ✓ právnická osoba se sídlem v České republice,
- ✓ účel organizace je zajištění kulturních a vzdělávacích projektů,
- ✓ hodnota daru je min. 2 000 Kč,
- ✓ hodnotu daru lze uplatnit max. do výše 10 % ze základu daně,
- ✓ dle pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 k § 20 lze hodnotu bezúplatných plnění od základu daně odečíst v tom zdaňovacím období, ve kterém byla prokazatelně poskytnuta. Darovací smlouva je podepsána k 15. lednu 2015 a částka 100 tis. Kč byla převedena na bankovní účet obdarovaného v roce 2015.

Společnost tedy splnila veškeré podmínky pro odečtení bezúplatného plnění od základu daně. Společnosti se sníží základ daně o 100 tis. Kč, po vlivu daňové sazby jde o 19 tis. Kč, o které se sníží daňová povinnost roku 2015.

6.2 Náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP neuznává výdaj (náklad) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti za výdaj (náklad) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5% příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 v kapitole k § 25 body, 12, 13 a 14 náklady na držbu podílu specifikuje jako náklady:

- a) na výkon působnost valné hromady dceřiné společnosti mateřskou společností (tzn. má-li tato v dceřiné společnosti 100% podíl),
- b) spojené s účastí zaměstnance mateřské společnosti, který je současně orgánem nebo členem orgánů dceřiné společnosti, na jednání těchto orgánů nebo na valné hromadě dceřiné společnost,
- c) na účast osoby zmocněné k jednání za akcionáře – mateřskou společnost na valné hromadě dceřiné společnosti,
- d) jiné náklady na uplatnění akcionářských práv.

Jako přímé náklady jsou uvedeny zejména náklady na cestovní výdaje, výdaje na pracovní volno příslušných zaměstnanců, odměna osoby zmocněné k jednání za akcionáře, správní poplatky za vedení majetkového účtu, poplatky za služby archivní, informační a obchodní.

Společnost potvrdila, že náklady na držbu podílu v dceřiných společnostech neevduje a používá paušální sazbu. Po předchozí analýze daňového přiznání je ale zřejmé, že tyto náklady jako daňově neuznatelné v roce 2015 nevyklučuje.

Společnosti nicméně přímé náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech vznikají každoročně zejména z následujících titulů:

- organizace valné hromady dceřiných společností,
- účast předsedy představenstva Společnosti na valné hromadě dceřiné společnosti „A“, v níž je tato osoba zároveň jednatelem,
- účasti předsedy dozorčí rady Společnosti na valné hromadě dceřiné společnosti „B“, v níž je tato osoba zároveň jednatelem,

- účasti místopředsedy dozorčí rady Společnosti na valné hromadě dceřiné společnosti „C“, v níž je tato osoba zároveň jednatelem,
- možné účasti ostatních členů statutárních orgánů zastupujících Společnost na valných hromadách i ve zbývajících dceřiných společnostech.

Společnost by tedy každý rok měla vyčíslit přímé náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech a tyto vyloučit v rámci daňového přiznání jako daňově neuznatelné.

Co se nepřímých nákladů na držbu podílů týká, tyto je možné vyčíslit pouze tehdy, pokud jsou Společnosti vyplaceny dividendy dceřinými společnostmi. Jinými slovy řečeno – pokud Společnost dividendy neobdrží, nemusí vyčíslit daňově neuznatelné náklady v podobě nepřímých nákladů na držbu podílu.

Vzhledem k tomu, že v roce 2015 v daňovém přiznání žádné náklady vyloučeny nejsou, navrhuju Společnosti tuto oblast do doby podání daňového přiznání ještě jednou prověřit, identifikovat daňově neuznatelné náklady a zamezit tak případnému doměření daně ze strany finančního úřadu v budoucnu.

Dále doporučuji Společnosti zpracovat interní směrnici na evidenci nákladů na držbu podílů v dceřiných společnostech, tj. jejich identifikaci, vyčíslení přímých nákladů, volbu ekonomiky zdůvodnitelného kritéria na vyčíslení nepřímých nákladů, stanovení sazeb pro účast zaměstnanců Společnosti na valných hromadách apod.

6.3 Půjčky/úvěry v rámci Společnosti a jejich dceřiných společností

Myšlenkou je daňová optimalizace v rámci dceřiných společností prostřednictvím poskytování půjček/úvěrů. Dohledala jsem v obchodním rejstříku účetní závěrky dceřiných společností. U dvou ze šesti dceřiných společností jsou dle účetních závěrek vykazovány neuhrazené ztráty minulých let. Společnost „A“ vykazuje neuhrazené ztráty minulých let cca 2,5 mil. Kč a společnost „B“ vykazuje neuhrazené ztráty minulých let cca 8,3 mil. Kč. Z účetních závěrek společností bohužel nelze vyčíslit, zda jsou tyto účetní ztráty zároveň ztrátami daňovými. Pokud však tyto daňové ztráty u uvedených společností existují a dceřiné společnosti nejsou schopné pokrýt tyto daňové ztráty ze zisků současných let, vyskytuje se zde možnost, že Společnost poskytne dceřiným společnostem peněžní příplatek mimo základní kapitál. Dceřiné společnosti následně poskytnou půjčky mateřské společnosti. U Společnosti tak vznikne daňově uznatelný úrokový náklad (teoreticky až 2,5 mil. Kč plus 8,3 mil. Kč, tj. celkem 10,8 mil. Kč) a dcerám vzniknou dodatečné zdanitelné výnosy.

U Společnosti tak může dojít k potenciální daňové úspoře 19% z částky 10,8 mil. Kč, tedy cca 2 mil. Kč. Naopak dceřiné společnosti díky dodatečným ziskům využijí daňové ztráty minulých let. Po vyčerpání daňových ztrát dojde jednoduše k vrácení příplatků ze strany dceřiných společností zpět do Společnosti.

Další alternativou pro daňovou optimalizaci je dluhové zatížení Společnosti ze strany akcionářů – fyzických osob. Zatímco z přijatých úvěrů/půjček by Společnosti vznikal daňově uznatelný úrokový náklad snižující základ daně a tedy i daňovou povinnost, u fyzických osob se úrokový příjem zdaňuje v rámci § 8 ZDP sazbou daně z příjmů fyzických osob ve výši 15% (ve srovnání se sazbou 19% u právnické osoby). Ustanovení § 8 ZDP dále nepodléhá odvodům na sociální a zdravotní pojištění a ani se na něj nevztahuje solidární zvýšení daně podle § 16a ZDP.

6.4 Cestovné - stravné

Ve Směrnici generálního ředitele a. s. č. 1/2005 na poskytování cestovních náhrad jsou stanoveny 4 kategorie zaměstnanců, pro které platí odlišná výše stravného při pracovní cestě. Následující tabulka zobrazuje výše stravného, které poskytuje Společnost při pracovních cestách za jeden kalendářní den pracovní cesty.

Tab. 6 Výše stravného v korunách na jeden pracovní den (vlastní zpracování)

| | Trvání pracovní cesty | | |
|----------------|-----------------------|-----------|----------|
| | 5 - 12 h | 12 - 18 h | nad 18 h |
| Kategorie 1 | 79 | 121 | 188 |
| Kategorie 2 | 73 | 111 | 170 |
| Kategorie 3, 4 | 66 | 100 | 157 |

V zákoně č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen zákoník práce), je v ustanovení § 163 upravena výše stravného, které přísluší zaměstnanci tzv. soukromého sektoru za každý kalendářní den pracovní cesty, nejméně ve výši:

- a) 69 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- b) 104 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- c) 163 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

V ustanovení § 176 zákoníku práce, který upravuje oblast stravného pro zaměstnance tzv. státního sektoru, je uvedeno, že zaměstnanci přísluší za každý kalendářní den pracovní cesty stravné ve výši:

- a) 69 Kč až 82 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- b) 104 až 125 Kč, trvá-li pracovní cesta 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- c) 163 Kč až 195 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

Ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) ZDP uvádí, že za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem (v tomto případě zákoník práce) pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce (stát, územní samosprávný celek, státní fond, příspěvková organizace, školská právnická osoba zřízená Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, krajem atd.), jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem poskytovaná na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem.

Z výše uvedených ustanovení vyplývá, že společnosti mohou poskytovat stravné při pracovní cestě v libovolné výši, která je omezena pouze spodní hranicí. Horní hranice poskytovaného stravného stanovena není. Nicméně v případě, že společnost poskytne stravné, kterým dojde k překročení horní hranice stravného pro zaměstnance tzv. státního sektoru, musí Společnost zaměstnanci tyto příjmy přesahující uvedenou hranici zdanit podle § 6 ZDP jako příjmy ze závislé činnosti. Optimalizační myšlenka spočívá v tom, že Společnost může stanovit vyšší stravné pro kategorie zaměstnanců 2, 3, 4 alespoň do takové výše, jaká platí pro kategorii 1. Vzhledem k tomu, že se jedná o Společnost z oblasti stavebnictví, je velice pravděpodobné, že jsou zaměstnanci často vysíláni na pracovní cesty mimo trvalé místo výkonu práce. Jestliže tedy Společnost zvýší výši stravného při pracovních cestách, je možné po domluvě se zaměstnanci tak např. kompenzovat valorizací mezd, případně se domluvit na snížení hrubé mzdy. Jak pro Společnost, tak pro zaměstnance spočívá výhoda v tom, že ze stravného při pracovní cestě se neplatí sociální a zdravotní pojištění. Společnost by tedy sice platila vyšší cestovní náhrady, ale naopak nižší hrubé mzdy, ze kterých by platila nižší sociální a zdravotní pojištění. Zaměstnanec by dostával stejné mzdové ohodnocení, případně vyšší, než kdyby mu byla zvýšena mzda. Část,

která by připadala na cestovní náhrady, by totiž nepodléhala odvodům na sociální a zdravotní pojištění a ano není předmětem daně z příjmů fyzických osob.

V tomto případě nemám dostatečné informace o výše mezd pracovníků, doby a počtu jejich pracovních cest, abych mohla tuto situaci vyčíslit a pokusit se tak o snížení daňového základu. Jde tedy pouze o myšlenku, kterou v konečné fázi nebudu zohledňovat.

6.5 Daňové odpisy

Jak již bylo uvedeno v teoretické části práce, zákon o dani z příjmů definuje způsoby daňových odpisů hmotného majetku. Lze tedy odepisovat rovnoměrně či zrychleně. Společnost pro svůj dlouhodobý hmotný majetek volí rovnoměrné odpisování. Poměrná část vstupní ceny snižuje základ daně ve všech letech odpisování, s výjimkou prvního roku, ve stejné výši. Zákon o daních z příjmů připouští i roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce. Znamená to, že by Společnost uplatnila v prvním roce odpisování majetku vyšší odpis, ale o tu část by v dalších letech měla menší odpisy. Jde tedy o optimalizaci daňové povinnosti pouze v krátkodobém hledisku, a to pouze v prvním roce, ve kterém by si zvýšený odpis uplatnila. Dlouhodobě by se ovšem základ daně nijak nezmenšil, naopak v dalších letech by se mírně zvýšil. Existuje ale možnost, kdy by se zvýšený odpis v prvním roce odpisování Společnosti vyplatil i z dlouhodobého hledisku. A to tehdy, když by bylo dopředu známo, že se sazba daně z příjmů bude postupem let snižovat (viz. například v letech 2003 až 2010, kdy se sazba daně postupně snižovala z 31% až na 19%). V tom případě by Společnost měla snížený základ daně v prvním roce odpisování o zvýšený odpis. V dalších letech by sice měla již nižší odpisy, ale vzhledem ke snižující se sazbě daně by byla i nižší daňová povinnost. Bohužel, nic takového v dohledné době není zatím v plánu, takže tato varianta daňové optimalizace zůstává pouze v teoretické rovině.

6.6 Nesprávnosti v daňovém přiznání Společnosti

6.6.1 Přehled transakcí se spojenými osobami

V rámci daňového přiznání za účetní období 2015 Společnost připravila přílohy tzv. přehledy transakcí se spojenými osobami, které jsou nově povinné pro vybrané subjekty od roku 2014.

V rámci pokynů k vyplnění samostatné přílohy k položce 12 I. oddílu (příloha – Přehled transakcí se spojenými osobami) se uvádí, že poplatní vyplní přílohu, pokud splní alespoň jedno z těchto kritérií:

- a) aktiva celkem více než 40 mil. Kč,
- b) roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč,
- c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50.

Všechna kritéria Společnost splnila, nicméně další předpoklad je, že Společnost:

- 1) uskutečnila transakci se spojenou osobou se sídlem v zahraničí. Přílohu vyplní pouze ve vztahu k těmto zahraničním spojeným osobám,
- 2) vykázala na ř. 200 daňovou ztrátu, a současně uskutečnila transakci se spojenou osobou, a to zahraniční a/nebo tuzemskou. Přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám,
- 3) je příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani v souladu se zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů, a současně uskutečnila transakci se spojenou osobou, a to zahraniční a/nebo tuzemskou. Přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám.

Společnost ovšem neuskutečnila transakci se spojenou osobou se sídlem v zahraničí, Společnost na ř. 200 nevykázala daňovou ztrátu a Společnost ani není příjemce investičních pobídek.

Z výše uvedeného vyplývá, že ani jedna z podmínek není splněna a není tedy nutné připravovat a na finanční úřad podávat tzv. přehledy transakcí se spojenými osobami.

6.6.2 Ostatní

V předchozí kapitole jsem analyzovala daňové přiznání Společnosti za zdaňovací období roku 2015. Uvedla jsem, jak Společnost postupovala u vyplňování daňového přiznání. Společnost se ovšem dopustila následujících chyb v daňovém přiznání.

Na řádku 62 daňového přiznání uvedla rozdíl, o který účetní zůstatková cena vyřazeného majetku převyšuje daňovou zůstatkovou cenu vyřazeného majetku.

- ✓ Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou upravuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. b) ZDP a tyto položky patří na řádek 40 daňového přiznání. Viz také pokyny k vyplnění přiznání, k řádku 40: „Na tomto řádku se uvede souhrn rozdílů, o které

náklady uplatněné v účetnictví (viz účtová třída – náklady) převyšují výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů (dále jen daňové výdaje) podle § 24 a 25 zákona.“

Dále na řádku 160 daňového přiznání Společnost uvedla náklady účtované v roce 2016, které se věcně a časově vztahují k roku 2015 a omylem na ně nebyla vytvořena v roce 2015 dohadná položka. Takové náklady je možné zohlednit prostřednictvím ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP jako položku snižující výsledek hospodaření.

- ✓ Náklady účtované v roce 2016, které se věcně a časově vztahují k roku 2015 a omylem na ně nebyla vytvořena v roce 2015 dohadná položka, se správně uvádí na řádku 112 daňového přiznání.

7 DAŇOVÁ POVINNOST PO OPTIMALIZACI

Na základě předchozích kapitol uvádím tabulku znázorňující výpočet daňové povinnosti po optimalizačních řešeních a také po opravě chyb Společnosti v daňovém přiznání.

Tab. 7 Daňové přiznání Společnosti po optimalizaci (vlastní zpracování)

| Řádek | Název položky | 2015 |
|-------|--|------------------|
| 10 | Výsledek hospodaření | 20 217 013 |
| 20 | Částky neoprávněně zkracující příjmy | 382 700 |
| 30 | Částky, o které se zvyšuje výsledek hospodaření | 786 809 |
| 40 | Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů | 1 495 532 |
| 50 | Rozdíl, který účetní odpisy převažují daňové odpisy DHM a DNM | 417 051 |
| 70 | Mezisoučet | 3 082 092 |
| 112 | Částky, o které lze snížit výsledek hospodaření | 17 772 587 |
| 140 | Příjmy nezahrnované do základu daně | 33 501 |
| 160 | Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví | 0 |
| 170 | Mezisoučet | 17 806 088 |
| 200 | Základ daně před úpravou | 5 493 017 |
| 210 | Odečet daňové ztráty | 0 |
| 260 | Odečet bezúplatných plnění podle §20 odst. 8 | 227 000 |
| 250 | Zaokrouhlený základ daně po úpravách | 5 266 000 |
| 280 | Sazba daně | 19 % |
| 290 | Daň | 1 000 540 |
| 300 | Slevy na dani | 97 200 |
| 310 | Daň po slevách | 903 340 |
| | Na zálohách zapláceno | 3 924 600 |
| | Nedoplatek (-) / přeplatek (+) | 3 021 260 |

Tab. 8 Vyčíslení rozdílu po optimalizačním řešení (vlastní zpracování)

| | Před optimalizací | Po optimalizaci | Rozdíl |
|--------------------------------------|-------------------|-----------------|----------------|
| Zaokrouhlený základ daně po úpravách | 5 366 000 | 5 266 000 | 100 000 |
| Daň | 1 019 540 | 1 000 540 | 19 000 |
| Daň po slevách | 922 340 | 903 340 | 19 000 |
| Přeplatek | 3 002 260 | 3 021 260 | -19 000 |

Společnost po uplatnění bezúplatného plnění jako odčitatelné položky od základu daně sníží daňovou povinnost o 19 tis. Kč a přeplatek Společnosti tak bude činit 3 021 260 Kč.

8 SHRNU TÍ A DOPORU ČENÍ

Ze začátku se zdálo, že nebude příliš věcí na zdokonalování v procesu stanovení daně z příjmů právnických osob vybrané Společnosti. Pomocí provedení analýzy daňového přiznání a rozboru nákladových a výnosových položek a v neposlední řadě prozkoumání platné legislativy se mi podařilo najít jisté oblasti, které by Společnost mohla zlepšit a tím optimalizovat svou daňovou povinnost.

Již při analýze daňového přiznání sestaveného Společností za zdaňovací období roku 2015, jsem narazila na několik chyb v obsahové náplni řádků tohoto přiznání. Společnost položku rozdílu účetní zůstatkové ceny a daňové zůstatkové ceny nesprávně přiřadila k řádku 60 daňového přiznání, přičemž v pokynech k vyplnění daňového přiznání je uvedeno, že rozdíly tohoto typu se uvádí na řádku 40. Další chybou v daňovém přiznání jsou nezaúčtované náklady uvedené na řádku 160. Taková položka, které se v daňovém přiznání zohledňuje, správně patří na řádek 112. Společnost také vyplnila Přehledy transakcí se spojenými osobami. Společnost sice splnila první tři kritéria, nicméně další podmínky již nebyly splněny – Společnost nejen že neuskutečnila transakci se spojenou osobou se sídlem v zahraničí, ale ani nevykázala na řádku 200 daňového přiznání daňovou ztrátu a ani nebyla příjemcem investičních pobídek. Společnost tedy nemusí vyplňovat a na finanční úřad podávat přílohu daňového přiznání Přehledy transakcí se spojenými osobami.

V daňovém přiznání Společnost uvedla na řádku 260 hodnotu bezúplatného plnění (darů) v částce 127 tis. Kč. Po analýze relevantních položek jsem zjistila, že Společnost poskytla bezúplatná plnění ve zdaňovacím období roku 2015 v celkové částce 227 tis. Kč, nicméně 100 tis. Kč jako dar neuplatňuje. Společnost mi poskytla kopii darovací smlouvy, jejíž předmět bezpochyby splňuje podmínky pro uplatnění daru jako položky odčitatelné od základu daně. Pokud by Společnost tedy uplatnila i tento poskytnutý dar v hodnotě 100 tis. Kč, snížila by si daňovou povinnost po vlivu daňové sazby o 19 tis. Kč.

Další oblastí k zamyšlení při analýze daňového přiznání je skutečnost, že Společnost nikde nevyklučuje náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech, které jsou podle zákona o dani z příjmů daňově neuznatelným nákladem. Společnosti tyto náklady vznikají každoročně zejména z účastí členů představenstva a dozorčí rady Společnosti na valných hromadách dceřiných společností. Doporučuji Společnosti tuto oblast ještě jednou prověřit a případně doplnit daňové přiznání o daňově neuznatelné náklady tohoto druhu. Společnosti

taktéž doporučuji zpracovat interní směrnici na evidenci nákladů na držbu podílů v dceřiných společnostech.

Oblast půjček/úvěrů mezi Společností a jejími dceřinými společnostmi nabízí prostor pro potenciální vysoké daňové úspory. V případě, že ztráty minulých let, kterými disponují dvě dceřiné společnosti, jsou taktéž ztrátami daňovými a společnosti nedosahují dostatečných zisků, jak tyto ztráty využít, nabízí se možnost vyčerpat tyto ztráty přes dodatečné úrokové příjmy. Naopak u mateřské společnosti bude dosaženou výhodou snížení základu daně a tedy i daňové povinnosti.

Oblast cestovních náhrad, respektive stravného je zmíněna již jen okrajově. Společnosti se nabízí možnost zvýšení stravného, kterým může částečně kompenzovat svým zaměstnancům mzdy. Na rozdíl od přímého navýšení mezd zaměstnancům nepodléhá stravné odvodům na sociální a zdravotní pojištění u Společnosti. Stejně tak u zaměstnanců stravné do určité výše není jednak předmětem daně z příjmů fyzických osob, tak nepodléhá odvodům na sociální a zdravotní pojištění.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo vymezit legální cestou optimalizaci daně z příjmů právnických osob. Získané poznatky aplikovat na konkrétní firmu a navrhnout jí možná řešení a návrhy, jak optimalizovat daňovou povinnost.

V teoretické části je vymezen daňový systém České republiky a třídění daní. Následně je bakalářské práce orientována pouze na daň z příjmů právnických osob. Dále byl přiblížen postup transformace výsledku hospodaření na základ daně pomocí položek snižujících a zvyšujících výsledek hospodaření, daňových a nedaňových nákladů. Další cestou k optimalizaci daně byly uvedeny odčitatelné položky od základu daně a po vypočtení daňové povinnosti možnost uplatnění slev na dani. K závěru teoretické části jsou střídavě rozebrány druhy optimalizace daní, resp. legální optimalizace a nelegální optimalizace.

V praktické části byla nejdříve charakterizována společnost a její profil činností. V další kapitole bylo zobrazeno předběžné daňové přiznání společnosti za zdaňovací období kalendářního roku 2015. Dále byly popsány nákladové a výnosové účty, na jejichž základě byl sestaven výsledek hospodaření. Tento výsledek hospodaření byl přetransformován na základ daně a výpočet daňové povinnosti.

Samotné návrhy optimalizačního řešení byly popsány v 6. kapitole. Stěžejním z návrhů bylo uplatnění daru ve výši 100 tis. Kč, který by způsobil snížení výsledné daňové povinnosti o 19 tis. Kč. Dále byly vneseny optimalizační myšlenky týkající se půjček nebo úvěrů v rámci společnosti a jejích dceřiných společností.

Problém ve společnosti se ukázal po analýze nákladů. Společnost nevykazuje žádné náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech, které jsou daňově neúčinné. Doporučuji společnosti zpracovat interní směrnici nákladů na držbu podílů v dceřiných společnostech, která může být v budoucnosti tématem pro diplomovou práci.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČESKO. Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

ČESKO. Zákon č. 262 ze dne 21. dubna 2006 zákoník práce. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2006, částka 84, s. 3146-3241. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-ze-dne-21-dubna-2006-zakonik-prace-15420.html>

ČESKO. Zákon č. 280 ze dne 22. července 2009 daňový řád. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2009, částka 87, s. 4038-4104. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-ze-dne-22-cervence-2009-danovy-rad-17303.html>

ČESKO. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-o-ucetnictvi-11994.html>

ČESKO. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1992, částka 117, s. 3473-3491. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-ceske-narodni-rady-o-danich-z-prijmu-12593.html>

ČESKO. Zákon č. 593 ze dne 21. prosince 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1992, částka 119, s. 3565-3567. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-ceske-narodni-rady-o-rezervach-pro-zjisteni-zakladu-dane-z-prijmu-12600.html>

DVOŘÁKOVÁ, Veronika a kol., 2016. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-035-7.

Interní materiály Společnosti a. s.

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

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 1. vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy o. p. s. a European Business School SE, 2014. ISBN 978-80-87974-06-3.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 2. aktualizované vydání. Praha: 1. Vox, 2015. ISBN 978-80-87480-33-5.

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

LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.

PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně s příjmů s komentářem 2015: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015 – včetně novelizací účinných od 1. 5. a 1. 7. 2015, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, vyhlášky, pokyny a sdělení GFŘ a MF ČR, judikatura*. 15. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2015. ISBN 978-80-7263-943-4.

Pokyny k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-1_26.pdf

Směrnice generálního ředitele a. s. č. 1/2005

Směrnice generálního ředitele a. s. č. 1/2013

Směrnice generálního ředitele a. s. č. 8/2014

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, xvi, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

TERRA, Ben J. M. and Peter J. WATTEL. *European Tax Law*. 5th edition. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International, 2008. ISBN 9789041127402.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: 1. Vox, 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-388-3.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

| | |
|------|---|
| BOZP | Bezpečnost a ochrana zdraví při práci |
| DHM | Dlouhodobý hmotný majetek |
| DM | Dlouhodobý majetek |
| DNM | Dlouhodobý nehmotný majetek |
| GFŘ | Generální finanční ředitelství |
| MD | Má dáti |
| OECD | Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj |
| ZD | Základ daně |
| ZDP | Zákon o dani z příjmů |

SEZNAM TABULEK

| | |
|--|----|
| Tab. 1 Úprava výsledku hospodaření na základ daně | 22 |
| Tab. 2 Úprava základu daně a výpočet daňové povinnosti | 25 |
| Tab. 3 Přehled placení záloh na daň | 30 |
| Tab. 4 Výpočet daňové povinnosti Společnosti za rok 2015 | 38 |
| Tab. 5 Výpočet výsledku hospodaření | 50 |
| Tab. 6 Výše stravného v korunách na jeden pracovní den | 56 |
| Tab. 7 Daňové přiznání Společnosti po optimalizaci | 61 |
| Tab. 8 Vycíslení rozdílu po optimalizačním řešení | 61 |

SEZNAM PŘÍLOH

P. I Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015

PŘÍLOHA P I: DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB ZA ROK 2015

Vytisknuto aplikací **EPO**

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územnímu pracovišti v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání¹⁾
 řádné dodatečné⁶⁾ XXXXX

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

Základní investiční fond podle § 17b zákona¹⁾ ano ne

Zdaňovací období podle § 21a písm. zákona

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet příloh II. oddílu

Počet zvláštních příloh⁸⁾

Počet samostatných příloh⁹⁾

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od do

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

06 Sídlo¹⁰⁾
a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

b) obec c) PSČ

d) stát/kód státu e) číslo telefonu f) číslo faxu

07 Bankovní spojení

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce¹⁾ ano ne

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne²⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾ ano ne

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy^{1), 7)} ano ne ano ne²⁾

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami^{1), 9)} ano ne

13 Hlavní (převažující) činnost Kód klasifikace CZ-NACE²⁾

25 5404 MFin 5404 - vzor č. 26 1

(platný pro část zdaňovacího období započatého v roce 2015, za kterou lhůta pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2015)

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

| Řádek | Název položky | Vyplní v celých Kč | |
|------------------|---|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 10 ⁹⁾ | Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni 31.12.2015 | 20217013 | |

| | | | |
|------------------|--|---------|--|
| 20 ⁹⁾ | Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10 | 382700 | |
| 30 ⁹⁾ | Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 19 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10 | 786809 | |
| 40 | Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10 | 1495532 | |
| 50 | Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona | 417051 | |
| 61 ⁹⁾ | Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací | | |
| 62 ⁹⁾ | | | |
| 70 | Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62) | 3082092 | |

| | | | |
|-------------------|---|----------|--|
| 100 | Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10) | | |
| 101 | Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10) | | |
| 109 ⁹⁾ | Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10) | | |
| 110 ⁹⁾ | Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10) | | |
| 111 ⁹⁾ | Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10) | | |
| 112 ⁹⁾ | Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10) | 17772587 | |
| 120 | Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona | | |
| 130 | Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona | | |
| 140 ⁹⁾ | Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně | 33501 | |
| 150 | Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví | | |
| 160 ⁹⁾ | Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví | | |
| 161 ⁹⁾ | Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací | | |
| 162 ⁹⁾ | | | |
| 170 | Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162) | 17806088 | |

Identifikační číslo

Daňové identifikační číslo

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

| Řádek | Název účtové skupiny (včetně číselného označení) | Vyplní v celých Kč | |
|-------|--|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 1 | skupina 50 spotřeba materiálu a energie | 186037 | |
| 2 | skupina 51 služby | 820923 | |
| 3 | skupina 52 | 20796 | |
| 4 | skupina 53 daně a poplatky | 632 | |
| 5 | skupina 54 jiné provozní náklady | 467144 | |
| 6 | | | |
| 7 | | | |
| 8 | | | |
| 9 | | | |
| 10 | | | |
| 11 | | | |
| 12 | | | |
| 13 | Celkem | 1495532 | |

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku

a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona

| Řádek | Název položky | Vyplní v celých Kč | |
|-------|--|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 1 | Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1 | 117886 | |
| 2 | (neobsazeno) | X | X |
| 3 | Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2 | 2314537 | |
| 4 | Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3 | 1074266 | |
| 5 | Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4 | 523913 | |
| 6 | Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5 | 5561932 | |
| 7 | Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6 | 144737 | |
| 8 | Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007 | | |
| 9 | Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona | | |
| 10 | Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později | 51420 | |
| 11 | Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem | 9788691 | |

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

| | | | |
|----|---|--------|--|
| 12 | Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka | 110686 | |
|----|---|--------|--|

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

| Řádek | Název položky | Vyplní v celých Kč | |
|-------|---|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 1 | (neobsazeno) | X | X |
| 2 | (neobsazeno) | X | X |
| 3 | Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání | 467374 | |
| 4 | Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání | 23809020 | |
| 5 | Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání | 4141595 | |
| 6 | Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání | 39451 | |
| 7 | Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání | 925342 | |
| 8 | Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání | | |
| 9 | Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání | | |
| 10 | Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání | 6155 | |
| 11 | Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání | | |
| 12 | Úhm hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona | 59095 | |

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

| | | | |
|------------------|---|--|--|
| 13 | Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách | | |
| 14 ^{a)} | Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období | | |
| 15 | Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období | | |
| 16 | Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách | | |
| 17 ^{b)} | Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období | | |
| 18 | Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období | | |

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

| | | | |
|------------------|---|--|--|
| 19 | Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách) | | |
| 20 | Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) | | |
| 21 ^{b)} | Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období | | |
| 22 | Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období | | |

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

| | | | |
|----|--|--|--|
| 23 | Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání | | |
| 24 | Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání | | |

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona⁶⁾

| Řádek | Název položky | Vyplní v celých Kč | |
|-------|---|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 1 | Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona, vč. částky ze ř. 2 | 227000 | |
| 2 | Ze ř. 1 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her | | |

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁶⁾

| Řádek | Název položky | Vyplní v celých Kč | |
|-----------------|---|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 1 | Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona | 97200 | |
| 2 | Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona | | |
| 3 | (neobsazeno) | X | X |
| 4 | Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2) | 97200 | |
| 5 ⁶⁾ | Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona | | |

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁶⁾

Počet samostatných příloh

| Řádek | Název položky | Vyplní v celých Kč | |
|-----------------|--|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 1 ⁶⁾ | Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu | | |
| 2 ⁶⁾ | Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I) | | |
| 3 ⁶⁾ | Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I) | | |
| 4 | Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3) | | |
| 5 | Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu) | | |

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

| Řádek | Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky | Částka připadající na komplementáře | Částka připadající na komanditisty | Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3) |
|-------|---|-------------------------------------|------------------------------------|--|
| | | | | |
| 1 | Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201) | | | |
| 2 | Úhrn výtahých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210) | | | |
| 3 | Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/c) | | | |
| 4 | Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b) | | | |
| 5 | Hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G) | | | |
| 6 | Ze ř. 5 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her | | | |
| 7 | Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H) | | | |
| 8 | (neobsazeno) | X | X | X |
| 9 | Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I) | | | |

K. Vybrané ukazatele hospodaření

| Řádek | Název položky | Měrná jednotka | Vyplní | |
|-------|---|----------------|-----------|---------------|
| | | | poplatník | finanční úřad |
| 1 | Roční úhrn čistého obrátu | Kč | 704789958 | |
| 2 | Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo | osoby | 206 | |

| Řádek | | Vyplní v celých Kč | |
|-------------------|--|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 200 | Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení (ř. 10 + 70 – 170) ³⁾ | 5493017 | |
| 201 | Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ³⁾ , ⁴⁾ | | |
| 210 ⁶⁾ | Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ³⁾ | | |
| 220 | Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁶⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení (ř. 200 – 201 – 210) ⁷⁾ | 5493017 | |

| Řádek | | Vyplní v celých Kč | |
|-------------------|---|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 230 | Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁸⁾ | | |
| 240 ⁶⁾ | Odečet dosud neuplatněného nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004 | | |
| 241 | | | |
| 242 | Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektu výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013 | | |
| 243 | Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona | | |
| 250 | Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁶⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243) | 5493017 | |
| 251 | Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250 | | |
| 260 | Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁹⁾ | 227000 | |
| 270 | Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 – 251 – 260) | 5266000 | |
| 280 | Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona | 19 | |
| 290 | Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$ | 1000540 | |
| 300 | Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁹⁾ | 97200 | |
| 301 | | | |
| 310 | Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ⁹⁾ | 903340 | |
| 320 | Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁶⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310) | | |
| 330 | Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾ | 903340 | |
| 331 ⁶⁾ | Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ | | |
| 332 | Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona | | |
| 333 | Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru | | |
| 334 ⁶⁾ | Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333) | | |
| 335 | Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru | | |
| 340 | Celková daň (ř. 330 + 335) | 903340 | |
| 360 | Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330) | 903340 | |

III. ODDÍL – (neobsazeno)

| Řádek | Název položky | Vyplní v celých Kč | |
|-------|---------------|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 1 | (neobsazeno) | X | X |
| 2 | (neobsazeno) | X | X |
| 3 | (neobsazeno) | X | X |

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

| Řádek | Název položky | Vyplní v celých Kč | |
|-------|--|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 1 | Poslední známá daň | | |
| 2 | Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu) | | |
| 3 | Zvýšení (+), snížení (-) daně (ř. 2 – ř. 1) | | |
| 4 | Poslední známá daňová ztráta | | |
| 5 | Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu) | | |
| 6 | Zvýšení (+), snížení (-) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4) | | |

V. ODDÍL – placení daně

| Řádek | Název položky | Vyplní v celých Kč | |
|-----------------|---|--------------------|---------------|
| | | poplatník | finanční úřad |
| 1 | Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno | 3924600 | |
| 2 ^{b)} | Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona) | | |
| 3 ^{b)} | Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 8 zákona) | | |
| 4 | Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0 | 3021260 | |

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Osoba oprávněná k podpisu

Datum

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis osoby oprávněné k podpisu

Vysvětlivky:

- Nehodící se škrtněte
- Vyplní finanční úřad
- V případě vykázání ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-)
- Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů anebo podle § 38u zákona, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se Účetní závěrkou rozumí elektronické přílohy Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty, popřípadě Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a Opis Přílohy účetní závěrky, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg.
Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro daňovou správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg.
- Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočty. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- Výpočet vykázané částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro finanční správu.
- § 17 odst. 3 zákona.