

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Optimalizace daně z příjmů právnických osob

Ivana Fišarová

**Bakalářská práce
2014**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Ivana Fišarová**
Osobní číslo: **E11349**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Optimalizace daně z příjmů právnických osob**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování:

Cílem práce bude nastínit možnosti legální úpravy daňového základu a následná aplikace v konkrétní společnosti.

Zásady:

- Teoretický přístup ke zdanění právnických osob.
- Možnosti optimalizace základu daně.
- Aplikace problematiky v konkrétní společnosti, návrhy a doporučení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

KŘEMEN, B. 100 legálních daňových triků 2013. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-260-2627-3.

MACHÁČEK, I. Zaměstnanecké benefity a daně. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-000-4.

PELC, V. a P., PELECH. Daně z příjmů s komentářem 2012. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012.

ISBN 978-80-7263-742-3.

PILAŘOVÁ, I. a J., PILÁTOVÁ. Účetní závěrka - Základ daně - Finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2012. Praha: 1.VOX, 2012. ISBN 978-80-87480-06-9.

VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2012. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.


Vedoucí bakalářské práce:

Ing. František Sejkora 

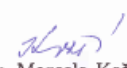
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. října 2013**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2014**


doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.


doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. října 2013

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

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

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 25. 4. 2014

Ivana Fišarová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala vedoucímu bakalářské práce Ing. Františku Sejkorovi za jeho vstřícný přístup, cenné rady a připomínky, které mi velmi pomohly.

ANOTACE

Tato práce bude věnována zdanění právnických osob a optimalizaci daně z příjmů. Zabývá se popisem zdanění příjmů právnických osob. V praktické části je uveden příklad na optimalizaci daně z příjmů.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň z příjmů, obchodní společnost, základ daně, daňová optimalizace, odpočet výdajů na vývoj a výzkum

TITLE

Optimization of corporate income tax

ANNOTATION

The thesis is dedicated to the taxation of legal person and the optimization of corporate income tax. It deals with the description of the way of assessing taxes upon legal person. The practical part presents an example of optimization of corporate income tax.

KEYWORDS

income tax, registered company, tax base, tax optimization, deduction expenses for research and development

OBSAH

ÚVOD.....	10
1 TEORETICKÝ PŘÍSTUP KE ZDANĚNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB	11
1.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z PŘÍJMŮ	11
1.2 PRÁVNICKÁ OSOBA	13
1.3 OPTIMALIZACE DANÍ Z PŘÍJMŮ.....	13
1.4 ZÁKLAD DANĚ	14
2 VÝPOČET ZÁKLADU DANĚ	15
2.1 POLOŽKY ZVYŠUJÍCÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ.....	16
2.2 POLOŽKY SNIŽUJÍCÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ.....	16
3 MOŽNOST OPTIMALIZACE ZÁKLADU DANĚ	18
3.1 DAŇOVĚ NEÚČINNÉ NÁKLADY	18
3.1.1 <i>Manka a škody.....</i>	<i>18</i>
3.1.2 <i>Zaměstnanecké benefity</i>	<i>19</i>
3.2 DAŇOVÉ ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU	20
3.2.1 <i>Způsob výpočtu daňových odpisů</i>	<i>21</i>
3.3 REZERVY NA OPRAVY HMOTNÉHO MAJETKU	23
3.4 OPRAVNÉ POLOŽKY	24
3.5 ODPIS POHLEDÁVEK.....	26
3.6 ODPOČET DAŇOVÉ ZTRÁTY	27
3.7 ODPOČET NA VÝVOJ A VÝZKUM PODLE § 34 ODS. 4 AŽ 8 ZDP	27
3.8 DARY	29
4 APLIKACE PROBLEMATIKY VE SPOLEČNOSTI ABC.....	31
4.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI A VÝROBNÍHO PROGRAMU	31
4.2 PŘÍSTUP K DAŇOVÉ OPTIMALIZACI VE SPOLEČNOSTI ABC	32
4.3 OPERACE PŘEDCHÁZEJÍCÍ UZAVŘENÍ ÚČETNÍCH KNIH	32
4.3.1 <i>Inventarizace zásob</i>	<i>33</i>
4.3.2 <i>Inventarizace dlouhodobého majetku</i>	<i>33</i>
4.3.3 <i>Inventarizace finančního majetku, pohledávek a závazků.....</i>	<i>34</i>
4.3.4 <i>Kurzové rozdíly k rozvahovému dni.....</i>	<i>34</i>
4.3.5 <i>Časové rozlišení a dohadné položky</i>	<i>35</i>
4.4 ZDANĚNÍ PŘÍJMU SPOLEČNOSTI ABC V ROCE 2012	36
4.4.1 <i>Položky zvyšující výsledek hospodaření.....</i>	<i>37</i>
4.4.2 <i>Položky snižující výsledek hospodaření</i>	<i>38</i>
4.4.3 <i>Způsob odpisování majetku.....</i>	<i>38</i>
4.4.4 <i>Odečet daňové ztráty</i>	<i>39</i>
4.4.5 <i>Odečet nákladů vynaložených na vývoj a výzkum.....</i>	<i>39</i>
4.4.6 <i>Odečet darů a slev na dani.....</i>	<i>40</i>
4.4.7 <i>Výpočet daňové povinnosti a záloh na další období</i>	<i>41</i>
4.5 NÁVRHY A DOPORUČENÍ	43
ZÁVĚR.....	45
POUŽITÁ LITERATURA.....	46

SEZNAM TABULEK A ILUSTRACÍ

Tabulka 1: Rozdělení zákona o daních z příjmů do šesti částí	10
Tabulka 2: Postup při výpočtu daně podle formuláře daňového přiznání	14
Tabulka 3: Výsledky hospodaření společnosti ABC za rok 2012	35
Tabulka 4: Položky zvyšující účetní výsledek hospodaření	36
Tabulka 5: Výpočet daňové povinnosti společnosti ABC v roce 2012	41

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
FES	Fakulta ekonomicko-správní
Sb.	Sbírka zákonů
ZDP	Zákon o daních z příjmů
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
ZoR	Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
ČNB	Česká národní banka

ÚVOD

Optimalizací daně z příjmů se rozumí proces, kterým je daňovými poplatníky snižována daňová povinnost. V průběhu podnikatelské činnosti je většinou podniků usilováno o dosažení maximálního zisku. Realizovaný výsledek hospodaření, podléhající zdanění, se stává východiskem pro výpočet základu daně a výsledné daňové povinnosti. Snahou poplatníků je naopak snižování nebo alespoň oddalování jeho zdanění.

Nutnost výběru daní je dána potřebou organizování společnosti. Problematika daňových odvodů ve prospěch státního nebo jiného veřejného rozpočtu se týká každého z nás. Většina fyzických i právnických osob, podnikajících i nepodnikajících, působících na území České republiky se stává daňovými subjekty, kterým je stanovena odvodová povinnost, ale zároveň přijímají veřejné služby a jiná plnění ze strany státních institucí. Na jedné straně je zcela pochopitelná snaha o snížení daňové povinnosti každého daňového subjektu. Na druhé straně minimalizací daní, především neoprávněnou, tak daňové subjekty poškozují všechny ostatní, ale i sami sebe.

Téma odvodů daní se dotýká všech podnikatelských subjektů. Využití příležitosti snížení daňového zatížení je úzce spjato s úspěšným fungováním podniku, růstem jeho konkurenceschopnosti a finanční situací. Zavedením vhodného systému daňové optimalizace by mělo být také předcházeno problémům plynoucích z daňových kontrol. Neočekávanými doměrky daní a sankcemi může být ohrožena finanční stabilita podniku. Proto je téma daňové optimalizace považováno za důležitou součást ekonomického řízení podniku.

Cílem práce této bakalářské práce je přehledně zpracovat zákonné možnosti snížení daňového zatížení právnických osob v oblasti daní z příjmů a aplikovat problematiku daňové optimalizace v konkrétní společnosti. Okruh právnických osob je ovšem příliš rozsáhlý a jednotlivé typy podnikatelských i nepodnikatelských subjektů spadajících do kategorie právnických osob podléhají rozdílnému způsobu zdanění. Tato práce se proto bude zabývat zdaněním obchodních společností, především akciových společností a společností s ručením omezeným.

1 TEORETICKÝ PŘÍSTUP KE ZDANĚNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB

Jak již bylo napsáno v úvodu, tato bakalářská práce se bude zabývat optimalizací daně z příjmů především akciových společností a společností s ručením omezeným. Většina zákonných možností snižování daňové povinnosti, které zde budou uvedeny, jsou aplikovatelné i u jiných druhů společností, družstev, podílových fondů apod. K jednotlivým typům právnických osob se vztahují různé zákonné výjimky v oblasti daní a není možné se věnovat všem odlišnostem v rámci jedné bakalářské práce.

1.1 Právní úprava daně z příjmů

Daně jsou z právního hlediska platební povinností, kterou stát stanoví zákonem a jež slouží k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž přitom stát poskytuje zdaňovaným subjektům individuálně odpovídající protiplnění. [5, str. 18]

Daně z příjmů patří svým podílem na celkových výnosech z daní k těm nejvýznamnějším. Které příjmy jsou předmětem daně, stanoví zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Organizace a správa daní je obsažena v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, který od 1. 1. 2009 nahradil dosavadní zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Zákon o dani z příjmu patří k nejčastěji novelizovaným právním normám. Vláda je nucena reagovat na současnou ekonomickou situaci, zmírňovat dopady zvýšení daňového zatížení v jiných oblastech, případně je ovlivněna jinými politickými a sociálními motivy. Zákon o daních z příjmů je rozdělen do šesti částí.

Tabulka 1: Rozdělení zákona o daních z příjmů do šesti částí

<i>Část</i>	<i>Ustanovení</i>
<i>1. Daň z příjmů fyzických osob</i>	<i>§ 2 až § 16</i>
<i>2. Daň z příjmů právnických osob</i>	<i>§ 17 až § 21</i>
<i>3. Společná ustanovení</i>	<i>§ 22 až § 38fa</i>
<i>4. Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů</i>	<i>§ 38g až § 38f</i>
<i>5. Zmocnění pro Ministerstvo financí a vládu ČR</i>	<i>§ 39 a § 39a</i>
<i>6. Přejícná a závěrečná ustanovení</i>	<i>§ 40 až § 42 + přejícná ustanovení</i>

Zdroj: 5, str. 21

- Část první ZDP se týká fyzických osob. Zákon určuje, kdo je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, stanoví, co je a co není předmětem daně, které příjmy jsou od daně osvobozené a jakým způsobem zjistíme základ daně. Sazba daně z příjmů fyzických osob je 15 % ze základu daně.
- Dani z příjmů právnických osob je věnována část druhá zákona. Opět jsou zde vymezeny základní pojmy, především: poplatníci daně z příjmů právnických osob, zdaňovací období, předmět daně, způsob výpočtu základu daně a sazba daně. Sazba daně z příjmů právnických osob je 19 % ze základu daně, u vyjmenovaných investičních, podílových a zahraničních fondů kolektivního investování je sazba 5 %. (Od roku 2013 se tato nižší sazba týká i vyjmenovaných penzijních fondů.)
- Třetí část zákona o daních z příjmů obsahuje společná ustanovení týkající se všech poplatníků. Věnuje se především stanovení základu daně, položkám upravujícím základ daně a způsobu výpočtu odpisů hmotného a nehmotného majetku. Jsou zde uvedeny položky odčitatelné od základu daně, slevy na dani, způsob výpočtu záloh, zajištění daně a vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí. Ve třetí části ZDP je také vysvětlen pojem plátce daně, což je osoba, která odvádí správci daně sraženou a vybranou daň od poplatníků.
- Ve čtvrté části ZDP jsou zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů. Zákon zde vyjmenovává fyzické i právnické osoby, které jsou je povinny podat daňové přiznání. Dále je tato část věnována způsobu vybírání a placení záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. ZDP přesně vymezuje povinnosti a odpovědnost plátců, způsob uplatnění nezdanitelných částek a způsob prokazování nároku na odečet nezdanitelných částí základu daně a slevy na dani.
- Ustanovení v páté části ZDP zmocňují Ministerstvo financí a vládu České republiky k provádění výjimečných úprav sazeb daně, odstranění tvrdostí a nesrovnalostí, stanovení osvobození od daně vybraným osobám v situaci ohrožení státu nebo válečného stavu.
- Šestá část ZDP obsahuje přechodná a závěrečná ustanovení, která mají přednost před ostatním textem zákona. Většinou se jedná o vymezení specifického okruhu poplatníků, pro které za přesně stanovených podmínek platí starší nebo jiná právní úprava.

Součástí ZDP jsou tři přílohy, z nichž nejdůležitější a nejpoužívanější je příloha č. 1. Ta slouží k zařazení hmotného majetku do šesti odpisových skupin. Podle zařazení majetku do příslušné skupiny se stanoví doba jeho odpisování.

Příloha č. 2 uvádí postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob. V příloze č. 3 je stanoven opačný postup - při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví.

1.2 Právnícká osoba

Za právníckou osobu se ve smyslu obecného práva považují všechny subjekty, které nejsou osobami fyzickými a mají ze zákona přiznanou způsobilost vystupovat v právních vztazích vlastním jménem. Právnícké osoby mohou být veřejnoprávní, vzniklé podle norem veřejného práva, nebo soukromoprávní, vzniklé podle norem práva soukromého. Mezi veřejnoprávní právnícké osoby patří zejména stát, obce, jejich svazy nebo vyšší samosprávné územní celky a různé státní fondy. Soukromoprávní právnícké osoby jsou např. obchodní společnosti a družstva, zájmová sdružení právníckých osob, občanská sdružení, politické strany a registrované náboženské církve. [5, str. 24]

Podle ZDP se za poplatníka daně z příjmů právníckých osob považují osoby, které nejsou fyzickými osobami, organizační složky státu (podle zák. č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích) a podílové fondy. Právní vymezení poplatníka daně z příjmů právníckých osob se od roku 2014 změnilo v souvislosti s novým občanským zákoníkem a zákonem o obchodních korporacích.

1.3 Optimalizace daní z příjmů

Optimalizací daní je snížení a oddálení daňové povinnosti legální cestou. Může jít o běžné úpravy základu daně s využitím položek snižujících základ daně a slev na dani, o snížení a oddálení daňové povinnosti pomocí vhodně zvoleného způsobu daňových odpisů a zaměstnaneckých benefitů. V krajním případě lze optimalizací daní nazvat hledání a využívání mezer v daňových zákonech, cílené rozdělování zisku mezi několik právníckých, fyzických nebo zahraničních osob, apod.

Tato práce se zabývá zdaněním zisku společností založených za účelem podnikání. Optimalizace základu daně bude prováděna nástroji, které se k tomuto účelu běžně používají v souladu s platnou legislativou.

1.4 Základ daně

Základ daně je dle §23 ZDP 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 u právnických osob, vedoucích povinně podvojně účetnictví, vychází z výsledku hospodaření. Účetní výsledek hospodaření je definován účetními předpisy jako rozdíl zaúčtovaných nákladů a výnosů. V průběhu výpočtu daňové povinnosti je potřeba transformovat účetní výsledek (zisk nebo ztráta) na základ daně. Nástrojem pro sestavení základu daně je samotný formulář daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. [6, str. 92]

2 VÝPOČET ZÁKLADU DANĚ

Při výpočtu základu daně u právnických osob se vychází z výsledku hospodaření převzatého z účetnictví. První úpravou, pomocí které je účetní výsledek hospodaření transformován na základ daně z příjmů, je přičtení položek zvyšujících účetní výsledek hospodaření a odečtení položek snižujících výsledek hospodaření. Úpravou je získán rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji. Pokud je kladný, jde o základ daně, v opačném případě se jedná o daňovou ztrátu.

Tabulka 2: Postup při výpočtu daně podle formuláře daňového přiznání

Řádek přiznání	Název položky	Vliv na základ daně zvýšení + / snížení -
10	Výsledek hospodaření převzatý z účetnictví	zisk + / ztráta -
70	Souhrn položek zvyšujících výsledek hospodaření	+
170	Souhrn položek snižujících výsledek hospodaření	-
200	Základ daně před úpravami	(10 + 70 – 170)
210	Úhrn vyňatých příjmů podléhajících zdanění v zahraničí	-
220	Základ daně před snížením o položky podle § 34 a 20	(200 – 210)
230	Odečet daňové ztráty podle §34 odst. 1	-
242	Odečet nákladů na vývoj a výzkum podle § 34 odst. 4 až 8	-
250	Základ daně po úpravě podle § 34 a 20	(220 – 230 – 242)
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8	-
270	Základ daně (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)	(250 – 260)
280	Sazba daně v %	
290	Daň	(270 * 280) / 100
300	Slevy na dani podle § 35 odst.1 a § 35a a 35b	-
310	Daň snížená o slevy na dani	(290 – 300)
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí	-
330	Daň po zápočtu	(320 – 330)
331-335	Výpočet daně ze samostatného základu daně	
340	Celková daň	(330 + 335)
	V. oddíl přiznání – placení daně	
1 – 3	Odečet zaplacených záloh, zajištěné a sražené daně	-
4	Nedoplatek nebo přeplatek na dani z příjmů práv. osob	(340 – 1 – 2 -3)

Zdroj: Vlastní zpracování podle formuláře Přiznání k DPPO

2.1 Položky zvyšující výsledek hospodaření

Při optimalizaci daňového základu je potřeba se zaměřit nejen na položky snižující výsledek hospodaření, ale i položky zvyšující zisk. Těm lze předejít především dobrou informovaností uvnitř účetní jednotky. Zvláštní pozornost musíme věnovat položkám, které se neprojeví v účetnictví.

Mezi nejčastěji se vyskytující položky zvyšující základ daně patří:

- nepeněžní příjmy vlastníka (pronajímatele) v případě vynaložení výdajů nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smluvního nájemného a nehrazené vlastníkem, [3, ZDP §23, odst.6]
- částky uplatněné v aktuálním nebo v předchozích zdaňovacích obdobích jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud následně došlo k porušení podmínek pro jejich uplatnění,
- částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvků na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které se vztahují ke zdaňovacímu období, avšak nebyly odvedeny do konce měsíce následujícího po jeho uplynutí,
- rozdíl nižší ceny smluvní a vyšší ceny obvyklé při obchodování s kapitálově či jinak spojenými osobami, pokud tento rozdíl není správcem daně uspokojivě doložen [6, str.94],
- neuhrazené závazky, které jsou ke konci zdaňovacího období promlčené nebo déle než 36 měsíců po splatnosti,
- náklady neuznávané za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření (podle § 24 nebo 25 ZDP),
- rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 ZDP.

2.2 Položky snižující výsledek hospodaření

Od výsledku hospodaření se odečítají především příjmy osvobozené od daně (§ 19 ZDP) a příjmy, které nejsou předmětem daně (§ 18, odst.2 ZDP), pokud byly zahrnuty ve výsledku hospodaření.

Dále mohou být odečteny zejména následující položky:

- částka neuhrazených výnosů, které se zdaňují až při zaplacení, např. zúčtované ve prospěch výnosů, ale nepřijaté, smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- výnosy, které jsou zdaňované zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP) a v samostatném základu daně (§ 20b ZDP),
- částky nákladů s daňovou účinností související s jejich uhrazením, vyloučené ze základu daně v minulém období, jež byly dodatečně zaplacené, např. povinné pojistné na sociální a zdravotní pojištění, smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy, a nezaúčtované náklady, které lze podle ZDP do nákladů zahrnout,
- částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,
- zaúčtované výnosy související s vynaloženými náklady na příjmy, které nebyly v předchozích zdaňovacích obdobích předmětem daně nebo byly od daně osvobozeny,
- rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku vypočtené podle § 26 až 33 ZDP převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví.

3 MOŽNOST OPTIMALIZACE ZÁKLADU DANĚ

Hlavní strategické cíle většiny podnikatelských subjektů jsou naplněny dosažením maximální výše zisku. Daň z příjmu, která je stanovena od roku 2010 ve výši 19% ze základu daně, je povinně odváděna z vytvořeného zisku. Odtud plyne snaha podnikatelů snižovat svoji daňovou povinnost. Daňovou problematikou je třeba se zabývat průběžně nejen po skončení zdaňovacího období, kdy přijde čas na odevzdání přiznání. Dobrá orientace v daňových zákonech, informovanost a vzájemná komunikace o plánovaných i probíhajících procesech uvnitř podniku je předpokladem pro zohlednění daňového hlediska při manažerském rozhodování na všech úrovních.

3.1 Daňově neúčinné náklady

Ještě než je poplatníkem přistoupeno k výpočtu základu daně, musí být z účetní evidence vybrány náklady, které nejsou podle ZDP náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto „nedaňové náklady“ jsou v daňovém přiznání vykazovány jako položky zvyšující základ daně. Pro větší přehlednost je vhodné již v průběhu účetního období o těchto položkách účtovat na vyhrazených účtech. Mezi nejznámější daňově neúčinné náklady patří např.:

- výdaje na reprezentaci; zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary,
- penále, úroky z prodlení a pokuty hrazené státním institucím,
- manka a škody přesahující náhrady,
- dary; odečtení darů od základu daně je možné až na daňovém přiznání.

Tyto a jiné položky vyjmenované v ZDP (např. § 25) nesníží základ daně nikdy.

Některými náklady je ovlivněn základ daně jen do určitého limitu, stanoveného v ZDP nebo jiným zákonem. Těm nejčastěji se vyskytujícím daňově neuznatelným nákladům bude věnována pozornost v následujícím textu.

3.1.1 Manka a škody

Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy je shledán skutečný stav nižším než účetní. Za škodu se považuje fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví

poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. [3, ZDP § 25 odst. 2]

V několika zákonem vyjmenovaných případech mohou být manka a škody uznány jako daňově účinné náklady:

- pokud jde o škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy [3, ZDP § 24 odst. 2 písm. l]; za živelní pohromu se pro tyto účely považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/hod, povodeň, záplava, krupobití, sesuvy půdy, zřízení lavin, zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně; výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny nebo soudního znalce; zvýšenými výdaji v důsledku opatření stanovených obecně závaznými předpisy mohou být např. výdaje v důsledku zákazu výroby, technologických postupů, používání přípravků [5, str. 466],
- manko ve výši náhrad od osob odpovědných za jejich zavinění nebo od pojišťoven, pokud byly tyto náhrady zaúčtovány do výnosů,
- manka a škody v podobě technologických a technických úbytků a úbytky, vyplývající z přirozených vlastností zásob vznikající např. rozprachem, sesycháním, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného stanovené poplatníkem. [3, ZDP § 25 odst. 2]

Daňová uznatelnost výše uvedených výdajů je spojena s prokázáním její oprávněnosti pomocí odborně zpracovaných protokolů a vnitropodnikových směrnic.

3.1.2 Zaměstnanecké benefity

Zaměstnaneckých benefitů, v podobě peněžních i nepeněžních plnění zaměstnancům jejich zaměstnavateli, je celá řada. Jejich poskytování nad rámec sjednané mzdy je využíváno k motivaci zaměstnanců a k posílení pozitivního vztahu zaměstnance k zaměstnavateli.

Za optimální řešení lze považovat takové zaměstnanecké benefity, které jsou na straně zaměstnance osvobozeny od daně z příjmů ze závislé činnosti a nezahrnují se do vyměřovacího základu zaměstnance pro výpočet pojistného na sociální a zdravotní pojištění a současně jsou na straně zaměstnavatele daňově účinným výdajem (nákladem), který snižuje základ daně z příjmů. [2, str. 16]

Zaměstnanci jsou odměňováni za vykonanou práci vyplácením mzdy. Ze mzdy se odvádí povinné sociální a zdravotní pojištění. Část pojistného je hrazeno zaměstnancem, část zaměstnavatelem. Ze mzdy je odváděna také daň z příjmů ze závislé činnosti. Například z hrubé mzdy ve výši 20.000,- Kč je svobodnému zaměstnanci vyplaceno pouze 15.850,-Kč jako čistá mzda, ale celkové náklady zaměstnavatele navýšené o povinné odvody jsou 26.800,- Kč. Zaměstnavatel zaplatí za odvedenou práci 26.800 Kč, ale zaměstnanec dostane pouhých 59 % z této sumy.

Naopak z vybraných zaměstnaneckých benefitů se neodvádí žádné pojistné, nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozené od daně z příjmů na straně zaměstnance a pro zaměstnavatele jsou daňově účinným nákladem. Pokud jsou za splnění zákonných podmínek zaměstnanci poskytnuty benefity např. ve výši 1.000,- Kč měsíčně, získá zaměstnanec plnění v této výši (bez dalších odvodů a zdanění) a u zaměstnavatele je celá částka zahrnuta do daňově uznatelných nákladů.

Mezi nejčastěji používané oboustranně výhodné zaměstnanecké benefity, při splnění zákonem daných podmínek, patří:

- poskytování stravenek,
- příspěvek na penzijní připojištění a na životní pojištění do stanoveného limitu,
- zvýšená náhrada mzdy za dobu dočasné pracovní neschopnosti do 21. dne,
- náhrady cestovních výdajů do výše limitu,
- odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele,
- přechodné ubytování zaměstnanců – nepeněžní plnění do 3500,- Kč měsíčně,
- bezplatné použití firemní mateřské školy – nepeněžní plnění,
- příspěvek na sportovní a kulturní využití.

Pravidla poskytování zaměstnaneckých benefitů by měla být ujednána v kolektivní smlouvě nebo stanovena interními předpisy.

3.2 Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Pokud podnikatel využívá ke své podnikatelské činnosti dlouhodobý majetek, je nutno vzít na vědomí skutečnost, že účetní i daňová spotřeba dlouhodobého majetku je rozložena

do několika účetních a zdaňovacích období. Obvykle není možno zahrnout celou pořizovací cenu majetku do nákladů v jediném období, ale tato vstupní cena je do nákladů přenášena postupně ve více obdobích prostřednictvím odpisů. Podniky, které jsou účetními jednotkami, zvlášť vykazují odpisy účetní a zvlášť daňové. [8, str. 9]

Účetní odpisy představují pouze účetní náklad vyjadřující skutečné opotřebení majetku a snižující účetní výsledek hospodaření. Dlouhodobým majetkem je podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. [8, str. 10] Ne každý dlouhodobý majetek se odepisuje, neboť u některých druhů majetku nedochází vlivem času k jeho znehodnocení a ztrátě hodnoty. Mezi neodepisovaný dlouhodobý majetek patří zejména finanční majetek, pozemky a umělecká díla.

Ocenění majetku v účetnictví a účetní odpisy se vykazují podle ustanovení zákona o účetnictví, vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. a Českých účetních standardů pro podnikatele. Používají se při stanovení výše ocenění majetkových položek a pomáhají zobrazit věrný a poctivý obraz majetku účetní jednotky.

Hlavní úlohou daňových odpisů je uplatnění nákladů na pořízení dlouhodobého majetku jako položky snižující základ daně. Podmínky uplatnění a způsob výpočtu daňových odpisů jsou stanoveny v § 26 – 33 ZDP. Daňové odpisování majetku není povinností, ale pouze právem poplatníků daně z příjmů. Na rozdíl od účetních odpisů, může být daňové odpisování hmotného majetku (neplatí u nehmotného majetku) kdykoliv přerušeno. Další pokračování již započatého odpisování se plynule naváže na předchozí postup odpisování, jako by k přerušení vůbec nedošlo. Přerušeni daňového odpisování může být využito v případě dosažení daňové ztráty. [8, str. 57]

3.2.1 Způsob výpočtu daňových odpisů

Způsob výpočtu a uplatnění daňových odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku je striktně podřízen ustanovením ZDP. **Hmotným majetkem** se podle § 26 ZDP rozumí:

- samostatné movité věci, jejichž vstupní cena je vyšší než 40.000,- Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy, byty nebo nebytové prostory, stavby,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,

- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40.000,- Kč,
- jiný majetek, především technické zhodnocení, výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technická rekultivace, výdaje hrazené nájemcem.

Za **nehmotný majetek** se podle § 32a ZDP jsou považovány:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- jiný majetek uvedený v účetnictví vymezený zvláštním právním předpisem.

Všechny uvedené položky se stávají nehmotným majetkem v případě, že jejich vstupní cena je vyšší než 60.000,- Kč, doba použitelnosti delší než jeden rok, majetek byl nabyt úplatně (případně vkladem společníka, člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním) nebo vytvořen vlastní činností.

První podmínkou zahájení odpisování hmotného a nehmotného majetku je jeho uvedení do užívání. Aby mohl být majetek daňově odpisován, musí být dokončen a musí být splněny jeho technické funkce a podmínky stanovené právními předpisy. Nedokončený majetek nemůže být odpisován. Dále nelze odpisovat majetek vyloučený z odpisování, jako například umělecká díla, movité kulturní památky, pěstitelské celky trvalých porostů před dosažením plodonosného stáří, hydromeliorace do 2 let po jejich dokončení. Nemůže být daňově odpisován ani majetek, který podle ZDP není dlouhodobým hmotným nebo nehmotným majetkem, i když podle účetních předpisů dlouhodobým majetkem je, např. pozemky a goodwill. [8, str. 59]

Při **odpisování hmotného majetku** je tento majetek nejprve zařazen do příslušné odpisové skupiny podle přílohy č. 1 ZDP. Odpisových skupin je celkem 6, přičemž do 1. až 3. odpisové skupiny je zařazen movitý majetek a do 4. až 6. odpisové skupiny nemovitý hmotný majetek. Jednotlivým skupinám je zákonem přiřazena doba odpisování, která se pohybuje od tří let v 1. skupině do 50 let v 6. skupině. [8, str.62]

Zároveň musí být před začátkem odpisování hmotného majetku rozhodnuto o metodě výpočtu odpisů. Běžně se používají rovnoměrné daňové odpisy (§ 31 ZDP) nebo zrychlené daňové odpisy (§ 32 ZDP). U vybraných druhů majetku určuje jednoznačný způsob výpočtu odpisů zákon. Ve srovnání s rovnoměrnými daňovými odpisy je při použití zrychlených daňových odpisů umožněno odepsání vyšší částky v prvních letech odpisování než u odpisů rovnoměrných. Doba odpisování je u obou způsobů odpisování stejná. Stejně jako u účetních odpisů, tak i v případě daňových odpisů platí, že majetek může být odepsán nejvýše do výše vstupní ceny. U vybraných podnikatelských subjektů je umožněno navýšit daňový odpis majetku zařazeného v odpisových skupinách 1-3 v prvním roce odpisování o 10 – 20 %. Toto navýšení bylo zavedeno od roku 2005 jako částečná kompenzace za zrušení tzv. reinvestičního odpočtu, pomocí kterého bylo možné v průběhu doby odpisování fakticky uplatnit 110 – 120 % vstupní ceny majetku jako daňový výdaj. [8, str. 63 - 66]

Postup **odpisování nehmotného majetku** je upraven v § 32a ZDP. Nehmotný majetek je odepisován rovnoměrně bez přerušení, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců. Kromě vlastníka může odpisovat nehmotný majetek i poplatník, který k němu nabyt právo za úplat. V tomto případě se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. [8, str. 131]

3.3 Rezervy na opravy hmotného majetku

Rezervy na opravy hmotného majetku se tvoří podle ZoR. Tvorba rezerv, které splňují podmínky ZoR, se účtuje do nákladů, čerpání a rušení rezervy naopak náklady snižuje. Rezerva na opravu majetku se tvoří minimálně dvě zdaňovací období. Maximální doba tvorby rezervy se liší podle odpisové skupiny majetku. K majetku ve 2. odpisové skupině může činit až tři zdaňovací období, u majetku zařazeného v 5. a 6. odpisové skupině lze tvořit rezervu až 10 zdaňovacích období. Celková hodnota rezervy by měla odpovídat rozpočtu nákladů na plánované opravy.

Od roku 2009 se zpřísnily podmínky tvorby zákonných rezerv a poplatníci mají povinnost převádět na samostatný účet v bance finanční částku v plné výši tvořené rezervy. Do této doby byly zákonné rezervy hojně využívány i zneužívány k oddálení daňové povinnosti, což bylo velmi výhodné v letech, kdy se sazba daně každoročně snižovala.

3.4 Opravné položky

Opravné položky se v účetnictví vytvářejí k účtům majetku z důvodu snížení jeho ocenění, pokud snížení není trvalého charakteru a není již vyjádřeno jinak. Ke změně ocenění majetku dochází na základě inventarizace. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů. Rozlišujeme opravné položky k:

- dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku,
- zásobám,
- finančnímu majetku,
- pohledávkám. [6, str. 24]

Jako daňově účinný náklad lze uznat pouze tvorbu opravných položek k nepromlčeným pohledávkám, a to při splnění podmínek stanovených v zákoně č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Pohledávky vznikají ze závazkových vztahů, které se řídí ustanoveními občanského nebo obchodního zákoníku. Obecně je promlčecí lhůta tříletá, podle obchodního zákoníku čtyřletá, ale ve vyjmenovaných případech se může i lišit. Pokud dlužník písemně uzná svůj dluh před promlčením pohledávky, může se podle obchodního zákoníku prodloužit celková promlčecí doba až na 10 let. [5, str. 913]

Podle § 2 ZoR lze opravné položky tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl od daně z příjmů osvobozen ani nepatřil mezi příjmy podléhající zvláštní sazbě daně nebo zahrnované v samostatném základu daně.

Zákonné opravné položky rozdělujeme do několika kategorií:

- **§ 8 ZoR** – Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení; týkají se nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu ve stanovené lhůtě; v období, ve kterém byly řádně přihlášeny, lze tvořit opravnou položku až do výše rozvahové hodnoty,
- **§ 8a odst. 1 ZoR** – Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhne částku 200.000,- Kč; pokud jsou tyto pohledávky více než 6 měsíců po splatnosti, může poplatník tvořit opravnou položku až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,

- **§ 8a odst. 2 ZoR** – Vyšší opravné položky k pohledávkám s hodnotou do 200.000,- Kč; lze je vytvářet jen v případě, že bylo ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení; výše opravných položek činí z rozvahové hodnoty pohledávky až:
 - 33 %, pokud je více než 12 měsíců po splatnosti,
 - 50 %, pokud je více než 18 měsíců po splatnosti,
 - 66 %, pokud je více než 24 měsíců po splatnosti,
 - 80 %, pokud je více než 30 měsíců po splatnosti,
 - 100 %, pokud je více než 36 měsíců po splatnosti,
- **§ 8a odst. 3 ZoR** – Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám s hodnotou vyšší než 200.000,- Kč lze vytvářet, jen pokud bylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení; výše opravných položek činí z rozvahové hodnoty pohledávky až:
 - 20 %, pokud je více než 6 měsíců po splatnosti,
 - 33 %, pokud je více než 12 měsíců po splatnosti,
 - 50 %, pokud je více než 18 měsíců po splatnosti,
 - 66 %, pokud je více než 24 měsíců po splatnosti,
 - 80 %, pokud je více než 30 měsíců po splatnosti,
 - 100 %, pokud je více než 36 měsíců po splatnosti,
- **§ 8b ZoR** – Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh;
- **§ 8c ZoR** – Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám s hodnotou v okamžiku vzniku do 30.000,- Kč; lze vytvořit opravnou položku až do výše 100 % její neuhrazené hodnoty, pokud byly ve zdaňovacím období splněny tyto podmínky:
 - od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců,
 - celková hodnota pohledávek, k nimž se vytváří ve zdaňovacím období opravná položka podle § 8c ZoR, vůči jednomu dlužníkovi nesmí přesáhnout 30.000,-Kč;

Než poplatník přistoupí ke tvorbě opravných položek k pohledávkám, je povinen provést vzájemný zápočet pohledávek a závazků, pokud má vůči dlužníkovi současně splatné závazky. Důležité je vědět, ke kterým pohledávkám se opravné položky nesmí tvořit. Jsou to např. pohledávky vzniklé z titulu cenných papírů, úvěrů, půjček, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztrát společnosti, penále a jiných sankcí, pohledávky nabyté

bezúplatně, pohledávky již odepsané do nákladů. Dále nelze tvořit opravné položky k pohledávkám za společníky, akcionáři, členy družstev za upsaný vlastní kapitál a k pohledávkám vzniklých mezi spojenými osobami.

Použitím opravných položek je snížena hodnota pohledávky jen na určitou dobu. Vždy tedy dojde po určitém čase ke zrušení (rozpuštění) opravné položky. Pokud byla opravná položka tvořena v souladu se ZoR, její tvorba se prostřednictvím daňově účinných nákladů promítla ve snížení základu daně. Rozpuštěním zákonné opravné položky je naopak zvýšen základ daně. Opravná položka musí být zrušena v případě, že:

- dojde k její úhradě dlužníkem,
- dojde k jejímu promlčení,
- poplatník pohledávku jednorázově odepsal.

3.5 Odpis pohledávek

Odpisem pohledávky je trvale snížena její hodnota v účetnictví, případně je pohledávka úplně vyřazena z oběžného majetku podniku a to vždy na základě provedené inventarizace. Odpis pohledávek se používá se v případě nedobytných pohledávek, které z důvodu zachycení věrného obrazu podniku v účetnictví nelze donekonečna uvádět v původní hodnotě. V případě, že je odepsána pohledávka ve výši 100 % její hodnoty, je tato pohledávka dále vedena na podrozvahových účtech, aby mohla být identifikována a správně zaúčtována její případná úhrada.

Poplatníci mohou za podmínek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y ZDP odepsat pohledávky pomocí daňově účinných nákladů. Jedná se o možnost snížit daňovou povinnost o částku daně, která byla odvedena z nerealizovaných příjmů. Základní podmínkou je, že při vzniku pohledávky bylo účtováno ve výnosech a vzniklý příjem nebyl osvobozen od daně. Odepsat lze pohledávky, ke kterým lze tvořit opravné položky podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Další skupinou pohledávek, které mohou být daňově odepsány, jsou pohledávky méně než 6 měsíců po splatnosti a pohledávky s hodnotou v okamžiku vzniku vyšší než 200.000,- Kč, ohledně kterých nebylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení v případě že:

- na dlužníka byl zrušen konkurs z důvodu nepostačujícího majetku,

- dlužník je v úpadku,
- dlužník zemřel a pohledávka nemůže být uspokojena ani vymáháním na dědicích,
- dlužník – právnická osoba – zanikl bez právního nástupce,
- majetek dlužníka, ke kterému se váže pohledávka, je postižen exekucí nebo je na něj uplatňovaná veřejná dražba.

Pokud již byla hodnota pohledávky v minulosti snížena pomocí opravné položky, je potřeba ji před účtováním odpisu pohledávky zrušit.

3.6 Odpočet daňové ztráty

Pojmem daňová ztráta je označován záporný hospodářský výsledek, který je již upraven o položky snižující a zvyšující základ daně podle § 23 ZDP. Daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena, lze podle § 34 odst. 1 ZDP odečíst od základu daně, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících po období, ve kterém ztráta vznikla. Povinnou součástí přiznání k DPPO je evidence vyměřených ztrát členěných podle období jejich vzniku, jejich výše, částky odečtené od základu daně v následujících obdobích a výše dosud neuplatněných ztrát.

Daňová ztráta nemůže být odečtena od základu daně v takovém zdaňovacím období, kdy došlo u poplatníka k podstatné změně ve složení společníků nebo výše jejich podílů, a zároveň ke změně struktury výnosů podle jednotlivých činností. Tyto podmínky, které se musí před každým odčítáním daňové ztráty prověřit, jsou uvedeny v § 38na ZDP. Podstatnou změnou ve složení osob se rozumí změna společníků a členů družstva, nebo změna jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka, které se týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv. Pokud k takové podstatné změně došlo, musí poplatník prokázat, že nejméně 80 % tržeb bylo vytvořeno stejnou činností, jako v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Došlo-li ke změně činností přinášejících výnosy z více než 20 %, nelze daňovou ztrátu v takovém období odečíst.

3.7 Odpočet na vývoj a výzkum podle § 34 odst. 4 až 8 ZDP

Od základu daně lze odečíst 100 % nákladů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období, za které se podává přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

Odpočet se týká projektů, majících podobu experimentálních, či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části. Dále se vztahuje i na výdaje vynaložené na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. [§ 34 odst. 4 ZDP] Odpočet lze uplatnit ve stejném zdaňovacím období, kdy na něj vznikl nárok. Pokud poplatník vykazuje ztrátu nebo nižší daňový základ než je nárok na odpočet, může odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit nejvýše ve třech bezprostředně následujících letech.

Tento odpočet nelze uplatnit na náklady, na které byla (i částečně) poskytnuta podpora z veřejných zdrojů a na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, které mají charakter nehmotného majetku, pořízené od jiných osob.

Pro zajištění jednotného postupu při aplikaci ustanovení ZDP týkající se odpočtu na vývoj a výzkum vydalo Ministerstvo financí pokyn D-288, kde jsou dále rozvedeny podmínky uplatnění odpočtu. Mezi základní předpoklady uplatnění odpočtu patří:

- **Zpracování projektu výzkumu a vývoje** – Projektem je písemný dokument zpracovaný před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje obsahující zákonem dané náležitosti. Kromě identifikačních údajů uvádí poplatník v projektu stanovené cíle, dobu řešení projektu, předpokládané náklady, osoby zajišťující odborné řešení projektu a způsob kontroly.
- **Naplnění definice pojmu vývoj a výzkum** – Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. [9]
- **Přesné vymezení činností při realizaci projektu** – Ministerstvo financí uvádí výčet činností, které lze nebo naopak nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů. Mezi činnosti, na které se vztahuje odpočet, patří např.: experimentální či teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin, využití výsledků výzkumu k zavedení nových technologií, výroba funkčního prototypu a jeho ověření, projekční či konstrukční práce, výpočty a návrhy technologií sloužící k vývoji a inovaci výrobků, zkoušky nových výrobků, zkušební výroba, vývoj nových softwarových technologií, zdravotnický a farmaceutický výzkum, patentové a licenční práce.
- **Činnostmi, na které nelze uplatnit odpočet** jsou především externí služby (nájemné, poradenství, prezentace, informační servis, a jiné), dále např.: vzdělávání pracovníků

na univerzitách, studie proveditelnosti, administrativní a právní úkony spojené s patentovou a licenční činností, standardní vývoj software, běžné administrativní činnosti a analýzy.

- **Oddělená evidence nákladů** – Poplatník je povinen vést přehlednou evidenci o nákladech vynaložených na výzkum a vývoj v členění podle jednotlivých projektů. Za náklady vynaložené na realizaci projektů lze považovat osobní náklady na vývojové a výzkumné pracovníky, příslušnou část odpisů hmotného a nehmotného majetku používaného v přímé souvislosti s řešením projektu, výdaje na certifikaci a další související provozní výdaje. Nutnou podmínkou pro nárok na odpočet je daňová uznatelnost a věcná a časová souvislost nákladů se zdaňovacím obdobím.

3.8 Dary

Poslední položkou, o kterou lze snížit základ daně při výpočtu daňové povinnosti, je hodnota darů poskytnutá v souladu s ustanoveními § 20 odst. 8 ZDP. Může se jednat o dary peněžité i nepeněžité a lze je uplatnit pouze ve zdaňovacím období, ve kterém byl dar poskytnut.

Daňově účinné jsou dary:

- právnickým osobám vymezeným jejich právní formou (dary obcím, krajům, organizačním složkám státu),
- právnickým osobám se sídlem v ČR na určené činnosti (financování vědy, vzdělání, kultury, školství, na policii, ochranu zvířat, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, náboženské, sportovní, na činnost politických stran),
- fyzickým osobám s bydlištěm v ČR – poskytovatelům zdravotních služeb a provozovatelům školských zařízení a zařízení na ochranu opuštěných a ohrožených druhů zvířat na financování jejich činnosti,
- fyzickým osobám s bydlištěm v ČR – invalidním důchodcům a nezletilým dětem závislých na péči jiné osoby na vymezené prostředky (zdravotnické, rehabilitační pomůcky, majetek usnadňující vzdělání a zařazení do zaměstnání), [5, str. 341-342]
- fyzickým a právnickým osobám se sídlem nebo bydlištěm na území EU, Norska nebo Islandu (při splnění stejných podmínek stanovených pro odpočet hodnoty daru v ČR)

Hodnota jednotlivých darů musí činit alespoň 2000,- Kč. Celkem lze odečíst 5 % ze základu daně sníženého podle § 34 ZDP (z řádku č. 250 na přiznání DPPPO). Nejvýše dalších 5 % lze odečíst v případě poskytnutí darů středním, vyšším odborným a vysokým školám a veřejným výzkumným institucím.

Poskytnutí daru prokazuje poplatník darovací smlouvou a potvrzením o převzetí daru. V těchto dokumentech by měl být uveden příjemce daru, hodnota daru, účel na který byl poskytnut a datum darování. Při darování nelze smluvit s obdarovaným jakékoliv protiplnění.

4 APLIKACE PROBLEMATIKY VE SPOLEČNOSTI ABC

Akciová společnost, která poskytla data a informace pro tuto část práce, si nepřeje zveřejnit svůj název. Jedná se o společnost se sídlem v Pardubickém kraji, podnikající v oboru nástrojařství, lisování kovů, vstřikování plastů a elektrotechnických montáží. Akcie společnosti vlastní dva akcionáři, každý 50 % akcií. Oba akcionáři vykonávají funkci řídicích pracovníků ve společnosti. Podnik je rozdělen na dva závody, z nichž každý sídlí v jiném městě.

4.1 Představení společnosti a výrobního programu

Zákazníkům jsou nabízeny komplexní služby se vzájemnou návazností. Na začátku výrobního procesu je umístěno **středisko konstrukce**, provádějící návrhy, tvorbu, modernizaci a úpravu konstrukční dokumentace střížných a tvářecích nástrojů, vstřikovacích forem a elektrod pro elektroerozivní obrábění.

Formy a nástroje jsou vyráběny ve středisku **nástrojárna** pomocí moderních, přesných obráběcích strojů. Výhodou je, že před předáním zákazníkovi mohou být formy a nástroje vyzkoušeny přímo v podniku v lisovně kovů nebo vstřikovně plastických hmot. Případné nepřesnosti, nebo nedostatky při výrobě výlisků jsou tak odstraněny a opraveny před zavedením nástrojů a forem do výroby.

Ve středisku **lisovna kovů** jsou prováděny lisařské práce pomocí střížných a tvářecích nástrojů, včetně zajištění povrchových úprav výlisků. Výroba plastových dílů pro automobilový, elektrotechnický a spotřební průmysl je zajištěna ve středisku **vstřikovna plastických hmot**. Dle přání zákazníků mohou být komponenty jednotlivých středisek smontovány ve středisku **montáže**.

Velká část výroby je směřována na německý trh a do jiných zemí eurozóny. V posledních letech se společnost stále více prosazuje na poli dodavatelů komponentů pro automobilový průmysl v České republice. Odběrateli jsou většinou dlouhodobí obchodní partneři, s nimiž jsou uzavírány rámcové kupní smlouvy na delší období a velký objem výroby.

4.2 Přístup k daňové optimalizaci ve společnosti ABC

Ve společnosti jsou dlouhodobě zavedeny standardy týkající se daňové oblasti a optimalizace daňové povinnosti. Nejdůležitější standardy a postupy jsou shrnuty v následujících bodech:

- zachycení veškerých výnosů, nákladů a změn v majetku a závazcích společnosti v účetnictví v příslušném období, a to bezodkladně a průběžně,
- posouzení nákladů a výnosů s ohledem na jejich daňovou uznatelnost v okamžiku zanesení do ekonomického informačního systému, oddělená evidence pomocí analytických účtů,
- předcházení inventarizačním rozdílům průběžnou kontrolou norem spotřeby materiálu,
- důsledná kontrola, schvalování a evidence dokladů,
- průběžná kontrola stavu zásob, zejména nedokončené výroby,
- včasná úhrada daňových závazků, závazků plynoucích ze zaměstnávání pracovníků (výplata mezd a odvod povinného sociálního a zdravotního pojištění),
- používání zrychleného odpisování při výpočtu daňových odpisů dlouhodobého majetku,
- využívání odpočtu nákladů vynaložených na vývoj a výzkum,
- předcházení daňově neúčinným nákladům např. včasnou úpravou vnitropodnikových směrnic,
- pravidelná školení zaměstnanců ekonomického oddělení v daňové oblasti.

Těmito postupy je zajištěna daňové optimalizace již v průběhu zdaňovacího období. Zároveň jsou minimalizovány případy neočekávaných úprav hospodářského výsledku při transformaci na základ daně. Na důsledné evidenci všech pohybů se ve společnosti velkou mírou podílí kvalitní informační systém.

4.3 Operace předcházející uzavření účetních knih

Zásadní operací předcházející uzavření účetních knih je inventarizace. Při inventarizaci je zjišťováno, zda skutečný stav majetku a závazků souhlasí s účetními zůstatky. Inventarizace je možné provádět v posledních čtyřech měsících účetního období nebo do konce prvního měsíce následujícího účetního období. Čas a způsob provádění inventarizací jsou stanoveny

vnitropodnikovými směrnicemi. Řádně provedenou inventarizací včetně příslušné dokumentace je mimo jiné zajištěna průkaznost účetnictví.

4.3.1 Inventarizace zásob

Ve společnosti ABC se provádí inventarizace zásob vždy ke konci kalendářního roku, a to buď v posledním týdnu účetního období nebo v prvním týdnu následujícího období. Provádění fyzické inventarizace na jednotlivých výrobních střediscích je časově nejnáročnější složkou inventarizace. Zjištění skutečného stavu materiálu, polotovarů a hotových výrobků je jen začátkem navazujících prací. Nalezení případných rozdílů mezi skutečným a účetním stavem je následováno dalšími kroky:

- zkoumání příčin vzniku rozdílů a vyvození odpovědnosti,
- zavedení opatření k předcházení dalším rozdílům v budoucnu,
- zaúčtování inventarizačního rozdílu.

Obvykle jsou v důsledku inventarizačních rozdílů kontrolovány normy spotřeby přímého a režijního materiálu a dochází k jejich aktualizaci. V souvislosti s těmito kroky se zvažují i úpravy norem přirozených úbytků zásob. V průběhu inventarizace je současně dohlíženo na správné uskladnění zásob, aby nedocházelo k jejich poškození při manipulaci nebo fyzikálními vlivy.

4.3.2 Inventarizace dlouhodobého majetku

Před fyzickou inventarizací dlouhodobého majetku jsou ekonomickým oddělením prověřovány veškeré pohyby na majetkových účtech v průběhu roku a návaznost změn na evidenci v jednotlivých kartách majetku. Jsou kontrolovány především:

- zůstatky na účtech týkajících se nedokončeného majetku,
- výše poskytnutých záloh,
- účtování o zařazení nového majetku,
- účtování o vyřazení majetku,
- promítnutí změn na majetkových účtech do karet majetku.

Následně jsou vytištěny inventurní soupisy pro jednotlivá střediska a je provedena fyzická inventarizace. Případné inventarizační rozdíly jsou zaneseny do účetnictví.

4.3.3 Inventarizace finančního majetku, pohledávek a závazků

Ve společnosti ABC se ke konci období nevyskytoval žádný dlouhodobý finanční majetek. Krátkodobý majetek v sobě zahrnoval peníze v pokladně a běžné účty v bankách. Tyto položky jsou kontrolovány průběžně, v praxi nejsou vykazovány žádné inventarizační rozdíly, proto je inventarizace finančního majetku nenáročnou formální záležitostí.

Při inventarizaci pohledávek a závazků je odsouhlasen stav neuhrazených pohledávek a závazků ke konci účetního období se všemi dlužníky a věřiteli. Je zkoumána oprávněnost nároku věřitelů. Odsouhlasením pohledávek dlužníky je předcházeno jejich zpochybnování. V rámci inventarizace pohledávek jsou prověřovány promlčecí lhůty, výše stávajících opravných položek, jejich rušení, případně tvorba nových opravných položek a jejich vliv na základ daně. Stav výše pohledávek po splatnosti, který ke konci účetního období činil 5.819 tis.Kč, je prověřován průběžně. Protože je podnikatelská činnost společnosti ABC založena na spolupráci s dlouhodobými prověřenými obchodními partnery, nedochází k problémům s vymáháním pohledávek.

4.3.4 Kurzové rozdíly k rozvahovému dni

Po odsouhlasení stavů pohledávek, závazků a finančního majetku je nutné hodnotu majetku a závazků v cizí měně přepočítat kurzem ČNB platným ke konci rozvahového dne. Kurzové rozdíly se účtují výsledkově a ovlivňují základ daně. V průběhu zdaňovacího období je ve společnosti ABC používán denní devizový kurz ČNB platný k datu účetního případu. Běžně je účtováno o třech zahraničních měnách: eura, britské libry a americké dolary. V roce 2012 nedocházelo k velkým poklesům ani růstům kurzu u těchto zahraničních měn, přesto je účtováno o kursových ztrátách ve výši 2792 tis. Kč a kursových ziscích ve výši 1654 tis. Kč. Velká část těchto kursových rozdílů souvisí s odlišnou hodnotou kurzu v den vzniku závazku nebo pohledávky a v den jejich úhrady. Průměrná doba úhrady pohledávek se pohybovala okolo 45 dní. Další kursově ztráty jsou způsobeny rozdílem mezi kurzem ČNB používaným v účetnictví a kurzem stanoveným bankovními institucemi při prodeji cizí měny na devizovém trhu.

Určitou zvláštností je daňový vliv kursového rozdílu z přepočtu hodnoty bankovního úvěru v cizí měně ke konci účetního období. Změnou kurzu EUR/Kč z hodnoty 25,800 platné k 31. 12. 2011 na 25,140 k datu 31. 12. 2012 byla snížena hodnota závazku a zaúčtován kursový zisk ve výši 360 tis. Kč. Je navýšen daňový základ bez realizace skutečného zisku.

4.3.5 Časové rozlišení a dohadné položky

Časové rozlišení nákladů a výnosů je používáno v souvislosti se zásadou věcné a časové souvislosti s účetním obdobím. Ve společnosti ABC jsou časově rozlišovány především splátky finančního leasingu pomocí účtu 381 – Náklady příštích období. Náklady související s aktuálním obdobím, vyfakturované až v následujícím roce, jsou účtovány proti účtu 383 – Výdaje příštích období. Účty časového rozlišení se používají v případě, že je známa výše nákladu nebo výnosu. Vnitropodnikovou směrnicí je stanoveno, které položky se nemusí časově rozlišovat, zejména se jedná o položky nevýznamné nebo pravidelně se opakující každý rok.

S časovým rozlišením nákladů a výnosů souvisí i náklady na pořízení drobného majetku. Ve společnosti ABC nejsou tyto náklady časově rozlišovány. Problematika je upravena vnitropodnikovou směrnicí, kde je stanoveno, že drobný majetek je po uvedení do provozu v plné výši odepsán do nákladů.

Pokud není známa přesná výše smluvních pohledávek a závazků souvisejících s uzavíraným obdobím, je výsledek hospodaření upravován pomocí dohadných položek. Ve společnosti ABC se nejčastěji používá účet 389 – Dohadný účet pasivní, proti kterému se účtují náklady související s uzavíraným obdobím.

4.4 Zdanění příjmu společnosti ABC v roce 2012

Za rok 2012 byl ve společnosti ABC vykázán výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 13.906 tis. Kč. Přehled jednotlivých skupin nákladů a výnosů je uveden v tabulce 3.

Tabulka 3: Výsledky hospodaření společnosti ABC za rok 2012

Nákladové a výnosové položky	v tis. Kč	Komentář
Náklady na prodané zboží	67	Objem prodaného zboží ve sklad.cenách
Spotřeba materiálu	43 080	Přímý a režijní materiál, drobný majetek
Spotřeba energií	39 802	Elektrina, plyn, voda, PHM
Opravy	12 926	Opravy dlouh.majetku
Ostatní služby	3 155	Nájem, doprava, leasing.splátky
Mzdové náklady	30 607	Hrubé mzdy
Náklady na soc.zab. a zdrav.poj.	10 150	Sociální, zdravotní pojištění
Sociální náklady	1 054	Zaměstnanecké benefity
Daně a poplatky	259	Daň silniční, z nemovitostí
Účetní odpisy	7 415	Účetní odpisy dlouhod.majetku
Prodaný majetek a materiál	150	Zůstatk.cena prodaného majetku, materiálu
Změna stavu opravných položek	-521	Zrušení OP k pohledávkám
Ostatní provozní náklady	3 396	Dary, pokuty, manka a škody, pojištění
Nákladové úroky	913	Úroky z úvěru
Ostatní finanční náklady	2 946	Kurzové ztráty, bankovní poplatky
Náklady celkem	155 399	

Tržby za prodej zboží	67	Prodej zboží
Tržby za prodej výrobků	137 987	Prodej výrobků
Tržby za prodej služeb	22 658	Tržby za nájem, energie, dopravu
Změna stavu zásob vlastní činnosti	4 287	Nárůst vnitropod.zásob v úč.období
Tržby z prodeje majetku a materiálu	1 622	Prodej nepoužívaného majetku
Ostatní provozní výnosy	1 029	Pojistné plnění, přebytky, smluvní pokuty
Výnosové úroky	1	Přijatý úrok na běžném účtu
Ostatní finanční výnosy	1 654	Kurzové zisky
Výnosy celkem	169 305	

Výsledek hospodaření před zdaněním	13 906
---	---------------

Zdroj: Vlastní zpracování dle poskytnutých údajů společností ABC

Při sestavování základu daně musí projít hospodářský výsledek úpravami. Nejprve je upraven o položky zvyšující a snižující účetní výsledek hospodaření.

4.4.1 Položky zvyšující výsledek hospodaření

Účetní výsledek hospodaření musí být navýšen o zaúčtované daňově neúčinné náklady a nezaúčtované výnosy podléhající dani z příjmu. Daňově neúčinné náklady jsou ve společnosti ABC evidovány na samostatných analytických účtech. Již v průběhu účetního období jsou veškeré náklady prověřovány z hlediska daňové uznatelnosti. V první řadě je kontrolováno, zda náklady slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, zda souvisí s danou společností, patří do aktuálního zdaňovacího období, není účtováno duplicitně a zda jsou dodrženy veškeré zákonné podmínky stanovené u vyjmenovaných druhů nákladů (např. u finančního leasingu). Při vykazování daňově neúčinných nákladů nesmí být zapomenuto na náklady, jejichž daňová účinnost souvisí s úhradou. V roce 2012 byly ve společnosti ABC vykázány položky zvyšující výsledek hospodaření uvedené v tabulce 4.

Tabulka 4: Položky zvyšující účetní výsledek hospodaření

Daňově neuznatelné náklady	v tis. Kč
513 - Náklady na reprezentaci	27
528 - Ostatní sociální náklady	13
543 - Dary	155
545 - Ostatní pokuty a penále	2
548900 - Ostatní provozní náklady - nedaňové	48
549 - Manka a škody	159
Celkem	404

Zdroj: Vlastní zpracování dle poskytnutých údajů společnosti ABC

V nákladech na reprezentaci jsou obsaženy především výdaje za pohoštění a občerstvení. Do ostatních sociálních nákladů byla zaúčtována plnění poskytnutá zaměstnancům, která nesplňují podmínky daňové uznatelnosti. V položce ostatní pokuty a penále jsou zahrnuty pokuty předepsané státními orgány. Do ostatních provozních nákladů daňově neuznatelných jsou zaúčtovány položky výdajů nesouvisejících s předmětem podnikání společnosti nebo výdaje použité pro osobní spotřebu členů statutárního orgánu. Manka a škody jsou evidovány jako daňově neuznatelný náklad na základě provedených inventur, pokud nebylo rozhodnuto o jejich náhradě, nebo nebyly splněny podmínky daňové uznatelnosti inventarizačního rozdílu stanovené interními směrnici.

4.4.2 Položky snižující výsledek hospodaření

Největší položkou snižující výsledek hospodaření se v roce 2012 stal rozdíl, o který daňové odpisy převýšily účetní odpisy dlouhodobého majetku a to v celkové výši 1.256.300,- Kč. Převaha daňových odpisů byla způsobena velkými investicemi do pořízení hmotného majetku v posledních letech i v roce 2012.

Rozdíl mezi hodnotami ročních daňových a účetních odpisů se vykazuje na jednom řádku daňového přiznání za veškerý odpisovaný majetek společnosti. V povinné příloze k přiznání se uvádějí daňové odpisy uplatněné jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období kumulovaně za jednotlivé odpisové skupiny.

Položky snižující a zvyšující výsledek hospodaření bývají také používány v případech, kdy bylo zjištěno neproúčtování některých výnosů nebo nákladů. Ve společnosti ABC je kladen důraz na důslednou evidenci veškerých účetních položek v příslušném období, proto je účetní závěrka schvalována valnou hromadou až na konci měsíce června, kdy se podává daňové přiznání ve spolupráci s daňovým poradcem.

4.4.3 Způsob odpisování majetku

Společnosti ABC se dlouhodobě daří tvořit zisk, proto se zde v rámci snahy o snížení daňového základu používá zrychlené odpisování hmotného majetku. Pokud se společnost ABC stane prvním vlastníkem pořizovaného hmotného majetku, je daňový odpis v prvním roce odpisování navýšen o hodnotu 10 % vstupní ceny majetku. Tímto postupem je zajištěno odepsání větší části ceny majetku do nákladů během prvních let odpisování.

Při výpočtu účetních odpisů hmotného majetku je ve společnosti ABC používána časová metoda a rovnoměrné účetní odpisy. Doba účetního odpisování majetku je stanovena podle zařazení do odpisové skupiny v ZDP. Tento způsob výpočtu odpisů je aplikován na veškerý majetek bez výjimky, což není úplně v souladu s účetními předpisy. Není především zohledněna míra a rychlost opotřebení majetku a předpokládaná doba jeho používání.

U nehmotného majetku se používá stejný způsob výpočtu daňových i účetních odpisů podle § 32a ZDP.

4.4.4 Odečet daňové ztráty

Od roku 2004 je ve společnosti ABC trvale dosahováno zisku. Poslední výsledek hospodaření v podobě ztráty byl vykázán v roce 2003, a to v účetní výši 1443 tis. Kč. Ztráta byla způsobena mimo jiné velkými náklady na opravy budov, k nimž nebyla tvořena rezerva na opravu hmotného majetku. Záporný výsledek hospodaření z roku 2003, transformovaný na daňovou ztrátu, byl uplatněn jako odčitatelná položka od základu daně v roce 2004.

4.4.5 Odečet nákladů vynaložených na vývoj a výzkum

Od roku 2005 se v ZDP objevila nová možnost snížení základu daně, a to odečet nákladů vynaložených na vývoj a výzkum. Ve společnosti ABC je tento odpočet využíván od roku 2006, kdy došlo k fúzi s dceřinnou společností podnikající v oboru nástrojařství. V roce 2012 byly vynaloženy náklady na vývoj a výzkum ve výši 10.067.228,- Kč.

Za náklady vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje dle ZDP společnost ABC pokládá zejména **náklady spojené s provozem střediska konstrukce**. Při posuzování, zda se jedná o výdaje vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje, se ekonomické vedení společnosti opírá o definici vývoje uvedenou v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků, na který je odkazováno v § 34 odst. 4 ZDP. Další upřesnění této problematiky, včetně vyjmenování činností, na které se odpočet vztahuje a stanovení podmínek vzniku nároku na odpočet, je uvedeno v prováděcím pokynu Ministerstva financí ČR D-288.

Při výběru položek splňujících nárok na odpočet je společností ABC poukazováno na naplnění následujících definic uvedených v pokynu D-288:

- experimentální vývoj je získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb,
- přítomnost ocenitelného prvku novosti a požadavek na vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty jsou u projektu výzkumu a vývoje zachovány i v případě, že cíl projektu nebo jeho část je již známa jiným subjektům a daňový subjekt řešící projekt výzkumu a vývoje prokáže, že je pro něj věcně či ekonomicky nedostupný nebo nepoužitelný z jiného věcného či ekonomického důvodu nebo v době řešení projektu neměl o jeho existenci informace,

- mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů lze zahrnout **systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k navržení nebo zavedení nových či zlepšených technologií, systémů nebo k produkci nových či zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení,**
- mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů lze zahrnout **projekční či konstrukční práce, výpočty nebo návrhy technologií sloužící k vývoji nebo inovaci výrobků nebo výrobních procesů.**

Ve společnosti ABC jsou výdaje na vývoj a výzkum evidované zvláště pomocí rozdělení údajů v informačním systému na střediska, zakázky a analytické účty. Do celkové částky odpočtu od základu daně z příjmů jsou zahrnovány:

- osobní výdaje (mzdy, odměny, povinné pojistné) pracovníků střediska konstrukce podílejících se na vývoji,
- odpisy hmotného movitého majetku používaného v přímé souvislosti s řešením projektu, nebo jejich poměrná část,
- další provozní výdaje, vzniklé při vývojové činnosti, a to především výdaje na materiál, elektrickou energii, plyn, telekomunikační poplatky, vodné a další související výdaje.

Nejdůležitější podmínkou, která musí být splněna při využívání odpočtu, je oddělená evidence nákladů a vypracování dokumentace k jednotlivým projektům výzkumu a vývoje. Pouze na základě nezpochybnitelnosti této dokumentace je poplatník schopen obhájit výši odpočtu. Je zřejmé, že pravidelné využívání odčitatelných položek v řádu milionů korun ročně přitáhne pozornost pracovníků finančního úřadu.

Ve společnosti ABC je sice dlouhodobě využíváno odpočtu výdajů vynaložených na vývoj a výzkum, ale současně se objevují problémy s prokázáním jeho nároku při kontrole z finančního úřadu. Tyto problémy souvisejí právě s nedostatečně vypracovanou dokumentací.

4.4.6 Odečet darů a slev na dani

Společnost ABC dlouhodobě přispívá peněžními **dary** na různé sportovní a kulturní akce ve svém okolí. Podporuje činnost školských a zdravotnických zařízení, dlouhodobě spolupracuje s městským muzeem a dětským domovem. V roce 2012 byly poskytnuty dary splňující zákonné podmínky odpočtu ve výši 155.000,- Kč. Veškeré dary jsou účtovány

do nákladů na účet 543. Při úpravě výsledku hospodaření na daňovém přiznání jsou dary součástí položek zvyšujících výsledek hospodaření. Jejich daňová účinnost se projeví až na řádku č. 260 daňového přiznání, a to v maximální výši 5 % z již upraveného základu daně. Odečet darů následuje až po odpočtu ztráty z minulých let a po odpočtu nákladů na vývoj a výzkum. Je možné, že je po těchto úpravách daňový základ již tak snížen, že nelze uplatnit celou částku poskytnutých darů, ačkoliv splňují podmínky pro odečet stanovené ZDP.

Slevy na dani umožňují snížit konkrétní daňovou povinnost, a to maximálně do její výše. Pokud vznikne vyšší nárok na slevu než je vypočtená daň, nelze využít zbytek slevy v následujících zdaňovacích obdobích. Společnost ABC využívá slev na dani podle § 35 písm. a) ZDP, podle kterého může být odečtena částka 18.000,- Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením. Pro výpočet slev se používá průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením.

4.4.7 Výpočet daňové povinnosti a záloh na další období

Při výpočtu daňové povinnosti je nejprve upraven účetní výsledek hospodaření tak, aby odpovídal rozdílu daňových příjmů a daňově uznatelných výdajů. Touto transformací vznikne základ daně nebo daňová ztráta. Základ daně je dále možné snížit o položky odčitatelné od základu daně. Pokud je po těchto úpravách základ daně vyšší než 0, je vypočtena daň, od které je možné, při splnění zákonem daných podmínek, odečíst slevy na dani.

Ve společnosti ABC byl v roce 2012 dosažen kladný hospodářský výsledek ve výši 13.905.891,- Kč. Tento výsledek byl upraven podle ZDP odečtením daňově neuznatelných nákladů a přičtením rozdílu, o který daňové odpisy majetku převyšovaly zaúčtovanou částku odpisů, na základ daně ve výši 13.053.912,- Kč. Vzniklý základ daně byl dále snížen o odečet nákladů na vývoj a výzkum a odečet darů. Základem pro výpočet daňové povinnosti byla částka 2.837.000,- Kč. Vypočtená daň ve výši 539.030,- Kč byla dále snížena o slevu na dani, nárokovanou za zaměstnávání přepočteného stavu 6,4 osob se zdravotním postižením, ve výši 115.200,- Kč. Protože nebyly placeny žádné zálohy na daň z příjmů, vznikl společnosti nedoplatek na dani z příjmů ve výši 423.830,- Kč.

Tabulka 5: Výpočet daňové povinnosti společnosti ABC v roce 2012

Řádek přiznání	Název položky	Částka v Kč
10	Výsledek hospodaření převzatý z účetnictví	13 905 891
70	Souhrn položek zvyšujících základ daně	404 321
170	Souhrn položek snižujících základ daně	1 256 300
200	Základ daně před úpravami	13 053 912
210	Úhrn vyňatých příjmů podléhajících zdanění v zahraničí	0
220	Základ daně před snížením o položky podle § 34 a 20	13 053 912
230	Odečet daňové ztráty podle §34 odst. 1	0
242	Odečet nákladů na vývoj a výzkum podle § 34 odst. 4 až 8	10 067 228
250	Základ daně po úpravě podle § 34 a 20	2 986 684
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8	149 334
270	Základ daně (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)	2 837 000
280	Sazba daně v %	19%
290	Daň	539 030
300	Slevy na dani podle § 35 odst.1 a § 35a a 35b	115 200
310	Daň snížená o slevy na dani	423 830
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí	0
330	Daň po zápočtu	423 830
331-335	Výpočet daně ze samostatného základu daně	0
340	Celková daň	423 830
	V. oddíl přiznání - placení daně	
1 - 3	Odečet zaplacených záloh, zajištěné a sražené daně	0
4	Nedoplatek nebo přeplatek na dani z příjmů práv. osob	423 830

Zdroj: Vlastní zpracování dle poskytnutých údajů společnosti ABC

Zálohy na daň z příjmů jsou vypočteny na základě poslední známé daňové povinnosti, pokud její výše přesáhla 30.000,- Kč. V souvislosti s podáním daňového přiznání vznikla společnosti ABC povinnost zaplatit celkem 4 zálohy na daň z příjmu ve výši 106.000,- Kč k datům: 15. 9. 2013, 15. 12. 2013, 15. 3. 2014 a 15. 6. 2014.

4.5 Návrhy a doporučení

První navrhované doporučení se týká **dokazování výše odpočtu výdajů na vývoj a výzkum** podle § 34 odst. 4 ZDP. V možnosti této odčitatelné položky je skryt velký nástroj pro optimalizaci daňové povinnosti vybrané společnosti. Od roku 2014 je navíc možné odečíst tyto výdaje až do výše 110 %.

Pravdou je, že společnost ABC má problémy s dokazováním prvku novosti v některých vykazovaných činnostech. Další problém je s vedením evidence výdajů a dokumentace projektů, která je zpracovávána s velkým zpožděním a doplňována v okamžiku zahájení daňové kontroly. **Ve spolupráci se znalci v oboru vývoje a výzkumu a zkušenými daňovými poradci by měl být zaveden systém pro zpracovávání kvalitní, podrobné dokumentace, týkající se vývoje a výzkumu ve společnosti.** Pomocí dobře zpracované dokumentace jednotlivých projektů, odpovídající zákonným podmínkám, a s podporou vnitropodnikové směrnice, bude dosaženo větší věrohodnosti a průkaznosti při obhajování výše odpočtu.

Je nutné předem průběh jednotlivých projektů naplánovat, stanovit cíle, odpovědné osoby, předpokládané datum ukončení, způsob kontroly a splnit další zákonné povinnosti. K předem vytyčenému projektu potom mohou být postupně evidovány vynaložené výdaje. V této souvislosti by mělo ekonomické vedení společnosti zvážit, jak vylepšit dosavadní způsob oddělené evidence nákladů na vývoj a výzkum. Po skončení projektu by mělo být zpracováno jeho vyhodnocení, včetně sumarizace vynaložených výdajů. Vynaložené výdaje na jednotlivé projekty by měly odpovídat výši příjmů z nich plynoucích.

Dalším navrhovaným doporučením souvisejícím s daňovou optimalizací, ale také s oblastí řízení lidských zdrojů, je větší **využívání zaměstnaneckých benefitů**. Ve společnosti ABC jsou z daňově výhodných zaměstnaneckých benefitů využívány pouze stravenky a příspěvek na životní pojištění vybraným zaměstnancům. Tento stav souvisí s tím, že vedením společnosti není věnována dostatečná pozornost řízení a rozvoji lidských zdrojů. Personální aktivity jsou zaměřeny většinou jen na splnění zákonem daných povinností. Pro zvýšení spokojenosti zaměstnanců a konkurenceschopnosti společnosti by měl být především zaveden pevný systém hodnocení a odměňování pracovníků s návazností na pracovní výsledky. Vedení společnosti by mělo zvážit využívání širšího pole zaměstnaneckých benefitů a možnost tvorby sociálního fondu ze zisku po zdanění.

Se zaměstnaneckou politikou souvisí také možnost zahrnutí **motivačního příspěvku na vzdělání budoucího zaměstnance** do daňově uznatelných nákladů, podle ustanovení § 24

odst. 2 písm. zu). Jde o podporu žáků nebo studentů připravujících se pro poplatníka na výkon profese, a to do výše 5.000,- Kč měsíčně, nebo až 10.000,- Kč měsíčně v případě studenta vysoké školy. (platnost uvedených částek od 1.1.2014)

Zaměstnávání osob se zdravotním postižením umožňuje snížit daňovou povinnost pomocí **slev na dani**. Společnost ABC práci osobám zdravotně postiženým aktivně nenabízí, ikdyž například ve středisku montáže, které zahrnuje i tzv. domácí pracovníky, by mohl být prostor pro rozšíření počtu těchto zaměstnanců. Zaměstnávání osob se zdravotním postižením ve výši 4 % z celkového počtu zaměstnanců je navíc povinností každého zaměstnavatele s více než 25 zaměstnanci, a nesplnění této povinnosti souvisí s povinnými odvody do státního rozpočtu nebo tzv. náhradního plnění. V této oblasti by bylo také vhodné sledovat legislativní změny, neboť je do budoucna plánována podpora zaměstnávání osob zdravotně znevýhodněných.

Společnost ABC mimo své výrobní aktivity pronajímá velkou část výrobní haly externímu nájemci. V pronajatých prostorech byla na náklady nájemce provedeno rozsáhlé technické zhodnocení nemovitosti. Technické zhodnocení je odpisováno nájemcem se souhlasem pronajímatele. V budoucnu může nastat problém spojený s možným ukončením nájemní smlouvy uzavřené na nájem výrobní haly. Pokud by byl ukončen nájemní vztah bez poskytnutí náhrady výdajů za technické zhodnocení provedené nájemcem, vznikne společnosti ABC **zdanitelný nepeněžní příjem**. S možnými daňovými dopady je nutné počítat dopředu. Vedení společnosti by mělo při uzavření smluv týkající se ukončení nájemního vztahu nebo případného prodeje budovy zohlednit i případný vliv na daňový základ.

Posledním doporučením je zavedení **pravidelných kontrol aktuálnosti vnitřních směrnic** a jejich průběžná úprava s ohledem na měnící se daňovou legislativu a procesy uvnitř společnosti. Dále by měly být pravidelně proškolení pracovníci odpovídající za účetnictví, správné evidování daňových nákladů, zdanitelných příjmů a výpočtů mezd.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo přehledně zpracovat zákonné možnosti snížení daňového zatížení právnických osob v oblasti daní z příjmů a aplikovat problematiku daňové optimalizace v konkrétní společnosti. Práce měla být zaměřena především na akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným.

První kapitola je věnována vysvětlení pojmu daň z příjmů, právnická osoba a optimalizace. Dále popisuje právní úpravu v oblasti daně z příjmů, která je soustředěna především do zákona o dani z příjmů. Druhá kapitola vysvětluje způsob výpočtu základu daně. Při vedení podvojného účetnictví, které je pro právnické osoby povinné, je na konci zdaňovacího období zjištěn hospodářský výsledek. Ten musí být pro účely výpočtu daňové povinnosti přetransformován na rozdíl zdanitelných příjmů a daňově účinných nákladů, a to podle ustanovení zákona o dani z příjmů. Výsledkem transformace je základ daně nebo daňová ztráta.

Kapitola třetí je věnována práci se základem daně a možností jeho snížení. Jsou uvedeny postupy a možnosti legálního snížení základu daně. Jedná se o výčet zákonem stanoveného využívání daňových úspor, a to jak položek, které se zohledňují až přímo na daňovém priznání, tak i položek a možností, které jsou účtovány a využívány už v průběhu zdaňovacího období. Pozornost je věnována i podmínkám, které je třeba splnit, aby mohlo dojít ke snížení daňového základu.

Čtvrtá kapitola poskytuje pohled na výpočet daňové povinnosti konkrétní akciové společnosti a postup uplatňování optimalizace daně z příjmů. Jsou zde uvedeny využívané legální možnosti snížení daňového základu a daně, ale také možnosti, které nemohou být využity z důvodu nesplnění zákonných podmínek a předpokladů. Je poukázáno na problematiku průkaznosti účetnictví v souvislosti s uplatňováním nákladů a možnost vzniku nerealizovaných příjmů, které ovšem podléhají zdanění.

Součástí čtvrté kapitoly je uvedení několika návrhů a doporučení týkající se daňové optimalizace v konkrétní společnosti. Tato společnost dlouhodobě vykazuje zisk, ale především díky využívání odpočtu nákladů na vývoj a výzkum platí minimální daň z příjmu. Dosažením minimálního daňového zatížení v posledních letech, došlo k výraznému zlepšení ukazatelů zadluženosti, likvidity a poměru vlastního a cizího kapitálu ve společnosti. Částky ušetřené na dani z příjmů byly z velké části použity jako investice do modernějšího strojního vybavení.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] KŘEMEN, B. *100 legálních daňových triků 2013*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-260-2627-3.
- [2] MACHÁČEK, I. *Zaměstnanecké benefity a daně*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-000-4.
- [3] MARKOVÁ, H., *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012*. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4254-0.
- [4] MARKOVÁ, H., *Daňové zákony 2014, úplná znění platná k 1. 1. 2014*. Praha: Grada Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-5171-9.
- [5] PELC, V. a P., PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-742-3.
- [6] PILAŘOVÁ, I. a J., PILÁTOVÁ, *Účetní závěrka - Základ daně - Finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2012*. Praha: 1.VOX, 2012. ISBN 978-80-87480-06-9.
- [7] ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [8] VALOUCH, P., *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.
- [9] MINISTERSTVO FINANCÍ, *Pokyn D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. Zveřejněno ve Finančním zpravodaji 45/2005.