

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Daňové zatížení obchodní společnosti

Bakalářská práce

2022

Monika Buřičová

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Monika Buřičová**
Osobní číslo: **E18427**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Téma práce: **Daňové zatížení obchodní společnosti.**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce bude analyzovat daň z příjmů právnické osoby, poukázat na legální možnosti daňové optimalizace společnosti a teoretické poznatky aplikovat na konkrétní společnost.

Osnova:

- Vymezení základních pojmů z daňové oblasti.
- Možnosti optimalizace základu daně.
- Aplikace problematiky v konkrétní společnosti.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

Daňové zákony 2021 úplná znění k 1.1.2021. Praha: Grada 2021. ISBN 978-80-271-1333-0.
HNÁTEK, M., Zcela legální daňové triky 2021. Praha: GRADA, 2021. ISBN 978-80-907398-3-3.
KRÁLOVÁ, M., HEJRET, M. Zákon o účetnictví s komentářem s účinností od. 1.1.2020. Praha: Grada, 2020. ISBN 978-80-271-1047-6.
PELECH, P., PELC, V. Daně z příjmů s komentářem 2020. Olomouc:Anag, 2020. ISBN: 978-80-7554-277-9.
PILÁTOVÁ, J. Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele 2019. ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-199-4.
PILAŘOVÁ,I., PILÁTOVÁ, J. Účetní závěrka – Základ daně – Finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2018. Praha: 1.VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-69-4.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. František Sejkora, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2021**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2022**

L.S.

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Michaela Kotková Střiteská, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2021

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji:

Práci s názvem Daňové zatížení obchodní společnosti 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., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, 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.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 11. 8. 2022

Monika Buřičová v.r.

PODĚKOVÁNÍ

Touto cestou bych ráda poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Františku Sejkorovi za věnovaný čas při zpracovávání této práce.

Poděkování též patří vedení společnosti BAZÉNY s.r.o., především Mgr. Michaelu Pickovi, za ochotu poskytnout potřebných materiálů k vypracování praktické části práce.

ANOTACE

Neodmyslitelnou součástí našich životů je placení daní, které prostupuje snad všemi oblastmi. Odvody daní, ať už přímých nebo nepřímých, regulují zákony příslušné země. Již v dávné minulosti poddaní odváděli daně na chod panství či obranu země, které měly v jednotlivých obdobích různá pojmenování. Snad každý poplatník se snaží snížit odvod daní na minimum. Zejména podnikatelé svými ekonomickými rozhodnutími ovlivňují výši daňových povinností. Ale jen dobrá znalost legislativy vede k legálnímu efektivnímu daňovému hospodaření.

KLÍČOVÁ SLOVA

výsledek hospodaření, základ daně, daňová optimalizace, daň z příjmů

TITLE

Tax burden of a business company

ANNOTATION

An integral part of our lives is the payment of taxes, which permeates almost all areas. Taxes, whether direct or indirect, are governed by the laws of the country in question. Already in the distant past, the subjects paid taxes on the running of the manor or the defense of the country, which had different names in different periods. Perhaps every taxpayer tries to reduce tax payments to a minimum. Entrepreneurs in particular influence the amount of tax obligations by their economic decisions. But only a good knowledge of legislation leads to legally efficient tax management.

KEYWORDS

profit, tax base, tax optimization, income tax

OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK.....	9
SEZNAM ZKRATEK	10
ÚVOD.....	11
1 ZÁKLADNÍ POJMY.....	13
1.1 Daň	13
1.2 Rozdělení daní.....	13
1.3 Funkce daní	14
1.4 Obchodní společnosti	15
2 DANĚ	18
2.1 Daně z příjmů fyzických osob + závislá činnost.....	18
2.2 Daně z příjmů právnických osob.....	19
2.3 DPH.....	21
2.4 Silniční daň.....	23
3 STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ PRÁVNICKÉ OSOBY	24
3.1 Výsledek hospodaření	24
3.2 Částky zvyšující výsledek hospodaření	25
3.3 Částky snižující výsledek hospodaření	26
3.4 Příjmy, které jsou osvobozené od daně.....	27
3.5 Daňově neuznatelné náklady.....	27
3.6 Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	28
3.7 Opravné položky	29
3.8 Ztráta z minulých let	30
3.9 Položky odčitatelné od základu daně	31
4 MOŽNOSTI OPTIMALIZACE ZÁKLADU DANĚ	32
4.1 Daňová optimalizace skrze zvýšení daňového základu	32
4.2 Daňová optimalizace skrze snížení daňového základu	33
4.3 Cestovní náhrady.....	34
4.4 Zaměstnanecké benefity	35
4.5 Reklamní předměty, dary a náklady na reprezentaci	36
5 APLIKACE PROBLEMATIKY V KONKRÉTNÍ SPOLEČNOSTI.....	37

5.1	Společnost BAZÉNY s.r.o.	37
5.2	Rozvaha a výkaz zisku a ztrát společnosti	38
5.3	Daňová povinnost společnosti.....	41
5.4	Návrhy pro daňovou optimalizaci společnosti	42
5.4.1	Penzijní připojištění a životní pojištění	43
5.4.2	Firemní automobil pro soukromé účely zaměstnance	43
5.4.3	Dohoda o provedení práce	44
5.4.4	Zdaňování příjmů studentů	45
5.4.5	Příležitostná činnost do 30 000 Kč + příjem do 6 tis. Kč	45
5.4.6	Příspěvek na dovolenou pro zaměstnance	46
	ZÁVĚR	47
	SEZNAM LITERATURY	48

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1: Dělení daní	14
Tabulka 1: Daňový základ	24
Tabulka 2: Výše stravného při pracovních cestách od 01/2022	34
Tabulka 3: Aktiva k 31.12.2021 společnosti BAZÉNY s.r.o.	38
Tabulka 4: Pasiva k 31.12.2021 společnosti BAZÉNY s.r.o.....	40
Tabulka 5: Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2021 společnosti BAZÉNY s.r.o.	41
Tabulka 6: Výpočet k DPPO za rok 2021	42
Graf 1: Růst oběžných aktiv společnosti	39

SEZNAM ZKRATEK

a.s. – akciová společnost

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

DPPO – daň z příjmů právnických osob

HV – hospodářský výsledek

k.s. – komanditní společnost

LPG – směs uhlovodíkových plynů používaná jako palivo

Odst. - odstavec

Písm. - písmeno

Spol. s r.o. – společnost s ručením omezeným

v.o.s. – veřejná obchodní společnost

ZDP – zákon o daních z příjmů

§ - paragraf

ÚVOD

Vlády moderních států s rozvinutou tržní či sociálně-tržní ekonomikou využívají při plnění své ekonomické úlohy celou řadu hospodářskopolitických opatření. Ta jsou zaměřena na splnění makroekonomických cílů obsažených ve volebních programech vládnoucích politických stran. Mezi nejdůležitější nástroje hospodářské politiky státu přitom patří fiskální politika, bezprostředně spojená s daňovou oblastí. Ani v České republice tomu není jinak. Zároveň však mají daně i jiné funkce, tudíž není možné fiskální politiku chápat pouze jako snahu o co nejrychlejší a nejúplnější naplnění státní kasy. Výběr daní zabezpečuje v každém státě různě složitý daňový systém, u nás nazývaný daňová soustava České republiky. Ať už přímo či nepřímo se s placením daní setkáváme den co den všichni, prakticky ve všech oblastech života. Z prostřednictvím daní vybraných peněžních prostředků je financován chod státu, sociální zabezpečení jeho obyvatelstva, školství, zdravotnictví, obrana státu, ochrana veřejného pořádku, fungování státní správy a další. Státní rozpočet má podobu bilance, která má na jedné straně příjmy a na druhé výdaje státu. Je obecně známou skutečností, že státní rozpočet může podle ekonomické teorie nabývat trojí podoby – být přebytkový, vyrovnaný, případně deficitní. V prvním případě příjmy státního rozpočtu převažují nad výdaji, ve druhém jsou v rovnováze. Deficitní rozpočet charakterizují vyšší výdaje než příjmy. Fiskální nerovnováha, zvláště potom rozpočtové deficity dlouhodobého charakteru, přináší problémy závažného charakteru, které mohou skončit až takzvaným státním bankrotem.

Sepsání této bakalářské práce prohloubí mé znalosti získané při studiu, které lze dále využít v osobním i pracovním životě. Díky získání nových poznatků budu moci posoudit účetní operace a navrhnout firmám další vhodné účetní operace, které budou v souladu s českými účetními standardy i s účetními předpisy a při nichž zároveň dojde k daňové optimalizaci.

První část bakalářské práce se bude věnovat vymezení základních pojmů, přičemž se seznámíme s jednotlivými typy obchodních korporací a nejčastějšími daněmi, kterými jsou společnosti zatíženy. Stěžejním tématem práce se stane objasnění principu stanovení daně z příjmů právnických osob, jemuž bude věnována nejrozsáhlejší kapitola, zabývající se stanovením základů daně a jeho úpravám. Poté, se bakalářská práce zaměří na možnosti, jak dále základ daně v souladu s platnou legislativou zoptimalizovat, aby společnost předešla zbytečně vysokým odvodům daně z příjmů. Přestože tato práce má analyzovat zejména daň z příjmů právnických osob bude se poměrně podrobněji zabývat i dani z příjmů fyzických osob. Kooperace mezi právnickou osobou a fyzickou osobou, může při splnění podmínek přinést

právnícké osobě velké úspory na dani z příjmů, aniž by fyzická osoba byla daní a odvody zatížena. Tato první část bude podkladem pro druhou, praktickou část bakalářské práce, jejímž cílem je aplikovat teoretické poznatky legálních možností daňové optimalizace na konkrétní společnosti.

1 ZÁKLADNÍ POJMY

1.1 Daň

Daň je makroekonomickým nástrojem vlády, který jí umožňuje získat finance na realizaci vlastních politik. „*Daň je obvykle definována jako zákonem určená povinná platba do rozpočtu státu, která je:*

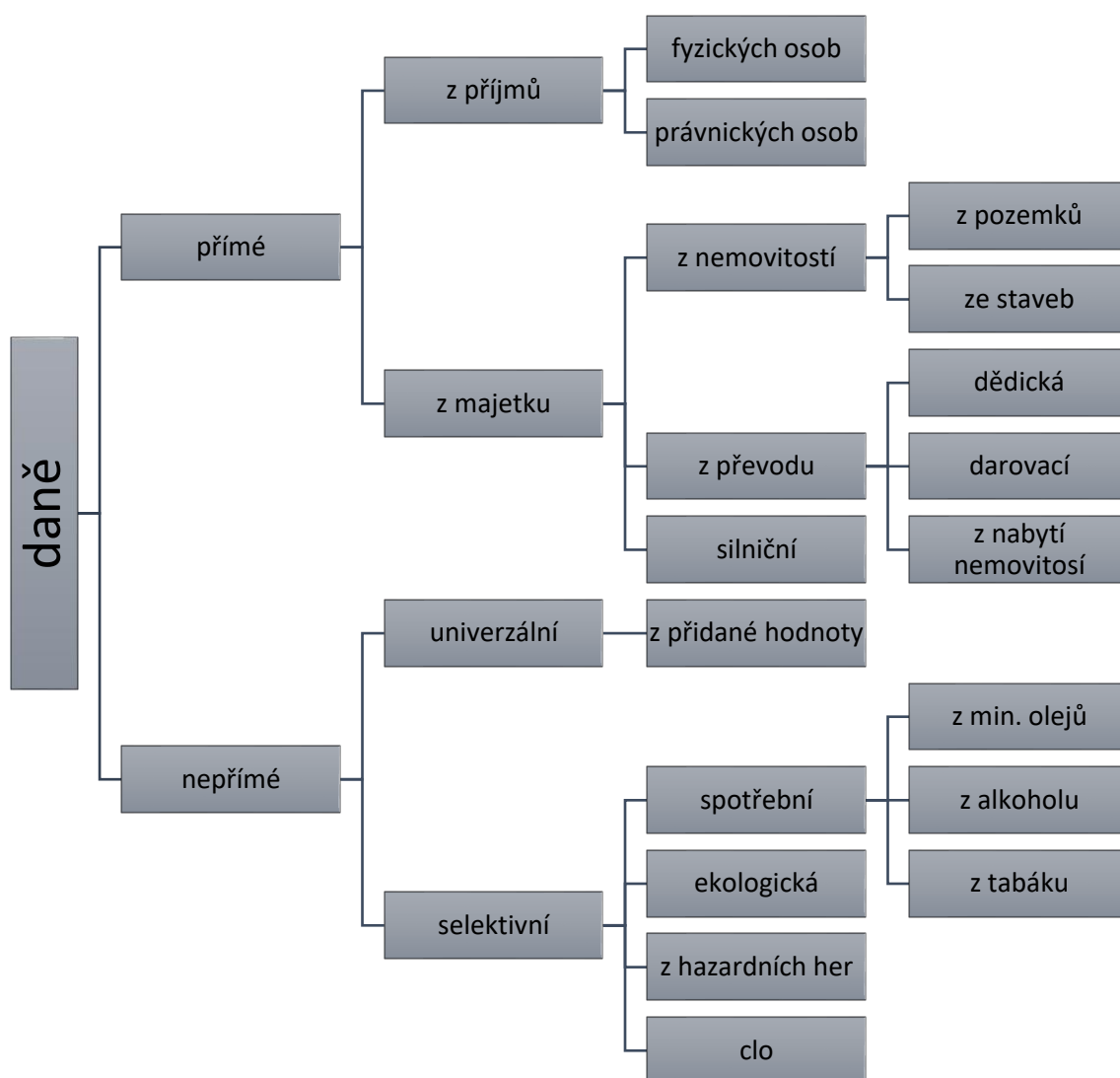
- *neekvivalentní, protože stát není povinen za ni poskytovat odpovídající protihodnotu;*
- *nedobrovolná, protože si zpravidla nemůžeme vybrat, jestli daň zaplatíme nebo ne;*
- *vynutitelná ze strany orgánů státní správy;*
- *neúčelová, protože nemůžeme rozhodovat o tom, na co budeme námi zaplacená daň použita;*
- *nenávratná, protože ji nelze požadovat po státu zpět“ (Šafrová Drášilová, 2019, str. 202).*

Daně tedy putují do státního rozpočtu, ze kterého jsou následně financovány potřebné výdaje. Jde o platbu státu, která je povinná jak pro jeho obyvatele, tak pro podnikatele, čímž je utvářen veřejný státní rozpočet. „*Míra zdanění, její progresse a forma je naprosto nezávislá na podniku a jeho vůli, neboť je plně v kompetenci státu“ (Kislingerová, 2008, str. 104).* Proto každá obchodní společnost musí při své obchodní strategii počítat s daňovými náklady a být schopna je promítnout do svých výstupů tak, aby maximalizovala svůj zisk na straně jedné a minimalizovala daňovou zátěž na straně druhé proto, aby bylo dosaženo co nejvyšší prosperity podniku.

1.2 Rozdělení daní

Základní rozdělení daní vychází z toho, do jaké míry dopadá jejich placení přímo na poplatníka. Takto pak dělíme daň na **přímou a nepřímou**. U daní přímých není ve většině případů možné daňovou povinnost převést na jiný subjekt. Výjimkou je daň ze závislé činnosti, kdy je zaměstnavatel jejím poplatníkem a zároveň plátcem. Přímé daně mají buď osobní povahu, neboť jde o daně důchodové nebo povahu reálnou, kterou mají přímé daně majetkové. Nepřímé daně lze pak pojmout také jako daně spotřební, neboť vyplývají ze spotřeby poplatníků. Tuto daň pak členíme na univerzální, kterými se daní veškeré zboží a služby a selektivní neboli výběrové, neboť zatěžují pouze vybrané druhy zboží nebo služeb.

Obrázek 1: Dělení daní



Zdroj: Šafrová Drášilová, 2019, str. 203

1.3 Funkce daní

Daně mohou být různého charakteru, ale zároveň mohou mít různé funkce. **Alokační funkcí daně** je, že stát si bere finanční prostředky tam, kde je jich podle něj mnoho a alokuje tam, kde podle jeho uvážení nejvíce schází. Školství, zdravotnictví nebo sociální péče jsou nečastější oblasti, kde vzniká největší potřeba dotování ze strany státu skrze peníze daňových poplatníků. Jde o nejstarší funkci daně vůbec (Lipovská, 2017).

Primární funkcí daně je **fiskální funkce daně**, která má za úkol při nízkých administrativních nákladech, zajistit příjem daní do státního rozpočtu v takové výši, aby bylo zajištěno plynulé financování veřejných rozpočtů. Vzhledem k tomu, že poplatníci jsou schopni vynaložit velké úsilí ke snížení svých daňových povinností, musí mít daň i **funkci stimulační**, která přispěje

k ekonomickému růstu. Stimulace má dvě podoby. Pozitivní, kdy motivuje ke spotřebě jistých výrobků, například při splnění daných podmínek s pořízením výrobku si může poplatník snížit daň. Funkcí negativní stimulace je spotřebitele odradit od koupě výrobků vysokým zdaněním. Cílem státu při nápravě nedostatků ve společnosti za pomoci daní je dále to, aby se zamezilo extrémní strukturaci obyvatelstva na jen a výhradně chudé a velmi bohaté. Činí tak především skrze koordinaci důchodů a hovoříme zde o **redistribuční funkci daně** (Lipovská, 2017).

Jak je již patrné z druhů spotřebních daní, tj. daň z tabáku, alkoholu či z pohonných hmot, stát se snaží výběrem daní ovlivňovat chování lidí tak, aby zamezil velké spotřebě tam, kde konzumem dochází k ohrožení zdraví jednotlivého člověka nebo obyvatelstva jako celku. Tento počín nazýváme **regulační funkcí daně**. Předpokládá se, že vyšší cena v důsledku uvalené daně spotřebitele odradí. Ne vždy se však tento očekávaný trend naplní a nastává tak otázka, zda tu jde skutečně prioritně o zdraví spotřebitele.

Stabilizační funkce daně je pak snahou o efektivní ekonomické zásahy státu, kdy využívají veřejné finance k makroekonomické regulaci, výkyvům v ekonomice, a je nejnovější daňovou funkcí.

1.4 Obchodní společnosti

Podle zákona o obchodních korporacích, což je zkrácený název zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, jsou obchodními společnostmi veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Družstvy jsou družstvo a evropská družstevní společnost. Družstvy se ovšem naše práce nezabývá, proto nebudou v následujícím textu charakterizována.

Obchodní korporace, mezi které řadíme právě obchodní společnosti a družstva, jsou společenstvím osob, které se sdružuje za účelem vytváření zisku a stává se tak poplatníkem daní. Takovéto korporace, pak patří do kategorie právnických osob čili právně uznaných podnikatelských subjektů, které mají povinnost vést navíc spolehlivou evidenci o svém majetku určenému k hospodaření. To vše platí i pro případy, kde má obchodní společnost pouze jednoho člena (Moravec, Andreisová, 2021, str. 15).

*„Za společnosti jsou považovány i tzv. **nadnárodní formy** – evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Jedná se o společnosti, které primárně reguluje evropské právo“* (Josková a kol., 2021, str. 9).

Nejzákladnějším rozdělením obchodních společností je na osobní a kapitálové. Pro **osobní obchodní společnosti** platí, že mohou být založeny výhradně s podnikatelským úmyslem. Jejich základ vychází z individuálních konkrétních osobností, z jejich vzájemné důvěry, kooperace a osobní účasti všech těchto společníků na vedení společnosti, jejichž členství je bez odsouhlasení nepřenosné. Do osobních společností řadíme veřejnou obchodní společnost a komanditní společnost. **Kapitálové obchodní společnosti** jsou naopak společnosti, kde společníci neručí za závazky. Nejsou tak silně vázáni na společnost a jsou vedeny profesionálním managementem (Vlachová, 2021, str. 51–52).

Mezi kapitálové společnosti zahrnujeme společnost s ručením omezeným a akciovou společnost. Zásadní rozdíl mezi obchodní a kapitálovou společností je pak především v podílech a základních kapitálech. Kapitálové společnosti mají základní kapitál povinný a pevně stanovený, zatímco osobní společnosti jej mít nemusí. U osobních obchodních společností jsou obchodní podíly zpravidla nedědičné a nepřenosné, zatímco u kapitálových společností je podíl možné dědit, převést nebo vtělit do cenného papíru (Vlachová, 2021, str. 51–52).

Jak vychází z údajů ministerstva spravedlnosti, **společnost s ručením omezeným** je dlouhodobě nejvyužívanější formou obchodní společnosti v České republice, což dokládá statistika z 20.11.2020, kdy byl proveden níže uvedený početní monitoring obchodních korporací, který zároveň potvrzuje tento dlouhotrvající rostoucí trend:

1. společností s ručením omezeným: 490 452,
2. akciové společnosti: 26 683,
3. veřejné obchodní společnosti: 5 935,
4. komanditní společnosti: 672, (Josková, Pravdová, Dvořáková, 2021, str. 22).

Společnost s ručením omezeným (dále jen spol. s r.o. nebo s.r.o.) je společnost, ve které společenská smlouva stanoví mimo jiné výši základního kapitálu, jména a bydliště společníků a výši jejich vkladů připadajících na jejich podíly. Podíl každého společníka se určuje podle poměru jeho vkladu k výši základního kapitálu. Společníci ručí za závazky společnosti do výše svých vkladových povinností. Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada, statutárním orgánem je jednatel nebo skupina jednatelů. Tento typ společnosti může založit i jediný zakladatel. Typickým prvkem spol. s r.o. je omezené ručení společníků, kdy po úplném splacení vkladů společníci za dluhy společnosti neručí. Dalším z prvků je již zmíněný základní kapitál, který měl ve své podstatě fungovat jakožto záruka pro věřitele. Tento význam však ztratil na hodnotě, neboť aktuální minimální výše základního kapitálu je jedna koruna za jednoho společníka. Naštěstí velká část firem i tak vytváří základní kapitál vyšší. Posledním

nezmíněným znakem spol. s r.o., který může stát za rostoucím trendem počtu těchto společností, je zákonná volnost společníků při vytváření struktury své společnosti (Josková a kol., 2021, str. 11–12).

Akciová společnost (dále jen a.s.) je společnost, jejíž základní kapitál je ve výši nejméně 2 miliony Kč nebo 80 tisíc EUR a je rozvržen na určitý počet akcií. K založení a.s. se vyžaduje přijetí stanov. Nejvyšším orgánem je valná hromada akcionářů, řídicím orgánem je představenstvo nebo ředitel. Systém vnitřní struktury společnosti, ve kterém se zřizuje představenstvo a dozorčí rada, je systém dualistický. Systém vnitřní struktury společnosti, ve kterém se zřizuje správní rada a statutární ředitel, je systém monistický. Akcionář je společníkem a.s., podílí se podle zákona a podle stanov společnosti na jejím řízení, jejím zisku a na likvidačním zůstatku při jejím zrušení a likvidaci. Podíl na zisku se nazývá dividenda.

Veřejná obchodní společnost (dále jen v.o.s.) je společnost, ve které alespoň dvě osoby podnikají pod společnou firmou a ručí za její závazky veškerým svým majetkem solidárně. Společníci se osobně účastní na podnikání společnosti. Je-li společníkem právnická osoba, vykonává společenská práva a povinnosti jí pověřený zmocněnec, kterým může být pouze fyzická osoba.

Komanditní společnost (dále jen k.s.) je společnost, v níž alespoň jeden společník (komanditista) ručí za její závazky omezeně jenom svým vkladem a alespoň jeden společník (komplementář) ručí neomezeně veškerým majetkem. Jako statutární orgán řídí společnost komplementáři. Společenská smlouva určuje výši vkladů komanditistů a způsob rozdělení zisku na část připadající komanditistům a část připadající komplementářům.

2 DANĚ

Při podnikání se nejčastěji setkáváme s daněmi z příjmů, daň z přidané hodnoty, dále pak s daní silniční a daní spotřební. K výkonu podnikatelské činnosti se však také často váže povinnost hradit sociální a zdravotní pojištění a zdaňovat příjmy svých zaměstnanců, proto je na místě věnovat se také dani ze závislé činnosti.

2.1 Daně z příjmů fyzických osob + závislá činnost

Ti, koho se daň z příjmů fyzických osob týká především, jsou osoby samostatně výdělečně činné, podnikající pod vlastním identifikačním číslem za účelem výkonu živnosti zapsané v živnostenském rejstříku. Dále pak komplementáři v k.s., společníci ve v.o.s. jsou osobami povinnými odvádět daň z příjmu fyzických osob, neboť všichni zmínění ručí za své podnikatelské závazky celým svým majetkem (Šafrová Drášilová, 2019, str. 204).

Základ daně se u fyzických osob stanovuje jako rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji. Tím nejdůležitějším je správně zvolit způsob uplatňování uznatelných výdajů. Dá se to řešit vlastními záznamy o nákladech vynaložených k podnikání anebo uplatněním výdajového paušálu, jehož výše je odvislá od typu vykonávané činnosti. Zatímco třeba u řemeslné živnosti se uplatňuje výdajový paušál 80 % a výdaje jsou zastropovány částkou 1,6 mil., jakožto maximálním výdajem, volná živnost je již limitována výdajovým paušálem 60 %, přičemž lze uplatnit výdaje maximálně do výše 1,2 mil. Rozdíl je dán posouzením, že kupříkladu zemědělskou činnost doprovázejí mnohem vyšší náklady na její provoz, než je tomu u fotografické činnosti nebo při pomocných stavebních pracích. Základ daně se snižuje o nezdanitelné části daně jako dary nebo třeba úroky z hypotečního úvěru. Vynásobením vzešlého základu daně příslušnou daňovou sazbou vzniká daňová povinnost. Daň z příjmů fyzických osob lze při splnění podmínek, ponížít o několik slev. Zejména o slevu na poplatníka, na manželku (manžela) či na studium. Takto vzniklá daň je buď konečná, nebo se může ještě upravit o daňový bonus na dítě.

Příjmy ze závislé činnosti plynou z hlavního i vedlejšího výkonu činnosti zaměstnanců, ale také z práce člena družstva, společníka ve spol. s r.o. a komanditisty v k.s. „*Poplatník s příjmy ze závislé činnosti je dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“*“ (Marková, 2021, str. 12).

Za příjmy ze závislé činnosti se naopak nepovažují cestovní náhrady a stravné poskytnuté v souvislosti s pracovními cestami pro zaměstnance odměňovaného platem, hodnota

ochranným pracovních pomůcek ani náklady za vytváření a dodržování pracovních podmínek zaměstnavatelem. Od daně jsou dále osvobozeny například:

- nepeněžní plnění zaměstnavatelem vynaložené za účelem rozvoje pracovníků,
- nefinanční náhrada za stravování na pracovišti stejně jako „peněžitý příspěvek poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci na stravování za jednu směnu podle zákoníku práce do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hod.“ (Marková, 2021, str. 13).
- stravovací paušál definovaný zákonem o dani z příjmu, je rozdíl od stravenek peněžitým příjmem zaměstnance, umožňující mu zdravější sebe stravování, za stejných podmínek jako v případě poskytování stravování formou nepeněžitého příjmu dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP, (Dušek, 2021, str. 15).
- hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných pracovníkům na pracovišti při výkonu jejich povolání,
- příjmy daňových nerezidentů ze závislé činnosti pobývajících na území ČR méně než 183 dnů kdykoliv během 12 měsíců, nejde-li o práci ve stále provozovně anebo o veřejně vykonávané činnosti sportovce, artisty či umělce (Marková, 2021, str. 13).

Základem daně ze závislé činnosti jsou příjmy ze závislé činnosti. Náklady zaměstnavatele za zaměstnance jsou přitom o dost vyšší, než nám ukazuje hrubá mzda, neboť k ní se připočítává ještě část zdravotního a sociálního pojištění. „*Mimochodem, součet povinných pojištění placených zaměstnancem a zaměstnavatelem je stejný jako celá sazba platná pro osoby samostatně výdělečně činné, což samozřejmě není náhoda*“ (Šafrová Drážilová, 2019, str. 205). I zaměstnanci mohou uplatnit řadu slev na dani a odčitatelných položek, jako například slevu na poplatníka, slevu na dítě, úroky z hypotečního úvěru apod.

2.2 Daně z příjmů právnických osob

Daňovou povinností z daně příjmů právnických osob (dále jen DPPO) je aktuální sazba daně ze zjištěného základu daně, který je rozdílem mezi výnosy a daňově uznatelnými náklady. Často se však „*musíme popasovat se spoustou výjimek, úprav, navýšení a odpočtů, abychom se dopracovali ke kýženému základu daně*“ (Šafrová Drážilová, 2019, str. 206).

Spoléhat se na to, že se k částce odvodu DPPO dobereme ze samotného výsledku hospodaření, je tedy myšlenkou celou záležitost velmi zlehčující. Mimo účetnictví je na konci zdaňovacího

období vypočten hrubý účetní výsledek hospodaření, ten je následně upravován na daňový základ, z něhož se v posledním kroku počítá splatná DPPO.

Během zdaňovacího období si společnost hradí zálohy na tuto daň, čímž průběžně plní státní kasu a snižuje tak riziko neschopnosti uhradit celkovou vzešlou daňovou povinnost. Sazba DPPO je aktuálně 19 %. Výjimku pro neplacení daně tvoří pouze ti poplatníci, kteří nebyli zřízeni za účelem podnikání anebo privilegované právnické osoby zřízené státem (Marková, 2021).

Právnické osoby mají po skončení zdaňovacího období povinnost podávat přiznání k DPPO. Daňové přiznání je potřeba podat včas nebo hrozí pokuty za pozdní podání či opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu. Lze jej odevzdat elektronicky skrze datovou schránku anebo pokud se jedná o právnickou osobou nezapsanou v obchodním rejstříku, která nemá povinně zřízenou datovou schránku, tak osobně na pracovišti příslušného finančního úřadu. Lhůta pro podání daňového přiznání je 3 měsíce od uplynutí zdaňovacího období, které je zpravidla jeden kalendářní rok. Pokud je daňové přiznání podáváno elektronicky, lhůta se prodlužuje na 4 měsíce. Je-li daňové přiznání zpracováváno a podáváno daňovým poradcem, termín pro odevzdání daňového přiznání je pak 6 měsíců (Pilátová, 2019, str. 411).

Zákon o účetnictví v § 3 odst. 2 vymezuje účetní období jako 12 po sobě nepřetržitě jdoucích měsíců, případně období kratší než 12 po sobě nepřetržitě jdoucích měsíců či období delší než 12 po sobě nepřetržitě jdoucích měsíců. Poslední varianta nastává v případě, kdy účetní jednotka vznikne v období 3 měsíců před koncem kalendářního případně hospodářského roku nebo zanikne v období 3 měsíců po skončení kalendářního nebo hospodářského roku. O tuto dobu se 12 měsíců prodlužuje.

Dle § 21a zákona o daních z příjmů je zdaňovacím obdobím:

- a) kalendářní rok,
- b) hospodářský rok,
- c) období od rozhodného dne – fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka,
- d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.

Hospodářský rok má shodně jako kalendářní rok 12 měsíců, ale začíná prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Toho efektivně využijí zejména společnosti, jejichž činnost je sezónní. V sezóně se věnují předmětu činnosti a papírují mimo sezónu. Přejod z kalendářního roku na hospodářský oznámí společnost správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou

změnou nebo před koncem běžného účetního roku, dle toho, který termín nastane dříve (Pelech, Pelc, 2020, str. 247-248).

Tuto změnu lze provést během účetního období pouze jednou a z daňových důvodů je důležité zvážit, zda přechodné období bude delší než 12 kalendářních měsíců nebo kratší než 12 kalendářních měsíců. Každá varianta má své nevýhody, volba období kratšího než 12 měsíců přináší povinnost podat přiznání do 1 měsíce po konci přechodného období, znemožňuje tvorbu zákonných rezerv a opravných položek, zároveň je možné uplatnit jen polovinu odpisů. Oproti tomu při volbě období delšího než 12 kalendářních měsíců můžeme vše uplatnit jen jednou.

2.3 DPH

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je, jak již název napovídá, daní z nákupu zboží a služeb, jež společnost přidává ke svým vstupům. Jejím plátcem je každý subjekt, který se k jejímu plátcovství přihlásil dobrovolně, nebo se jím stal povinně, a to díky překročení zákonem stanoveného ročního limitu tržeb. „*Principem DPH je tedy odvod daně z rozdílu mezi cenou vstupů a cenou výstupů*“ (Šafrová Drášílová, 2019, str. 207).

Daňová povinnost je dána rozdílem mezi daní, za kterou plátce zaplatil svým dodavatelům na jedné straně a daní, kterou naopak společnost získala od svých zákazníků prodejem vlastních služeb či výrobků, neboť je DPH povinná k takto prodávanému statku připočíst. Proto bývá preferována vzájemná obchodní činnost mezi plátcí DPH.

V současnosti se uplatňují tři různé sazby daně. První snížená sazba DPH 15 % je uvalena na potraviny s výjimkou alkoholu, zdravotnické prostředky, anebo na poskytování stavební prací pro bytovou výstavbu. Druhá snížená 10 % sazba DPH se týká ubytovacích a stravovacích služeb, vodného a stočného či odvádění a čištění odpadních vod. Výčet služeb podléhající snížené DPH je uveden v příloze č. 2a Zákona o DPH. „*Pokud plátce prodává potraviny bez poskytovaných doplňkových služeb, nejedná se o stravovací službu, ale o dodání zboží*“ (Polanská a kol., 2022, str. 451) a použije se první snížená sazba daně. Pokud poskytovaná služba či zboží nespadá ani do jednoho z případů uvedených v přílohách č. 1–6, použije se základní sazba DPH, která činí 21 %.

Jiná situace může ale ještě nastat, když se při obchodní transakci setkají dva registrovaní plátcí DPH s přiděleným daňovým identifikačním číslem, v případě, že prodávající není koncovým zákazníkem nebo svou činností spadá do specifické kategorie zboží a služeb uvedených v přílohách č. 5 a 6 Zákona o DPH.

Taková situace se pak konkrétně řídí dle §92 Zákona č. 235/2004 Sb., který upravuje režim přenesení daňové povinnosti, což se konkrétně dotýká níže uvedených případů:

- § 92 b – dodání zlata,
- § 92 c – zboží uvedené v příloze č. 5 zákona o DPH, tj. zboží opracované nebo opatřené leštěním, lisování, řezáním, čištěním, štěpením nebo odléváním do ingotů,
- § 92 d – dodání nemovité věci, pokud se při tomto dodání uplatní daň, např. při prodeji nemovitostí ve veřejné dražbě s rozhodnutím soudu,
- § 92 e – Poskytnutí stavebních nebo montážních prací spadajících do kategorizace dle Českého statistického úřadu a jeho Klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 (Marková, 2021, str. 159).

Existují však také případy, které jsou od DPH zcela osvobozeny. K tomuto často dochází u neziskových organizací a při výkonu veřejně prospěšné činnosti, která v některých specifických případech DPH uplatňuje a v některých nikoliv. „*Může se jednat např. o poskytování plnění za výhodné ceny (například: zdravotně postižených, důchodců, studentům, rodičům pečujícím o děti), plnění, kde se cena jejich poskytování kryje s cenou vstupů a dále plnění, kde jsou služby a zboží poskytovány jako protihodnota (tedy jako určitý druh naturálního plnění) a tyto plnění nemusí být osvobozena od DPH*“ (Pelikánová, 2018, str. 230).

2.4 Silniční daň

Vzhledem k současné situaci, kdy aktuálně novela silniční daně s účinností od 1.7.2022 (zpětná platnost od 1.1.2022) stanovuje, že již nebudou předmětem silniční daně osobní automobily, nákladní a ostatní vozidla s maximální hmotností nepřevyšující 3,5 tuny, zmíním se o této dani jen krátce. Vozidla s největší povolenou hmotností převyšující 3,5 tuny, ale zároveň menší než 12 tun jsou předmětem daně, výše daně je však nulová, tudíž se neuvádějí do přiznání k silniční dani. Prakticky jsou předmětem daně jen vybraná vozidla s největší povolenou hmotností na 12 tun a jejich přípojná vozidla. Pro tato vozidla je základem daně jejich největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav.

Vybraná silniční daň je následně transformována na údržbu tuzemských silnic a dálnic případně na výstavbu nových infrastruktur. Řadí se mezi daň přímou, neboť je vždy patrný její poplatník, zdaňovací období, které činí jeden rok, a nakonec její splatnost. Výběr daní probíhá skrze čtyři roční zálohy, kdy po podání daňového přiznání k silniční dani vzejde případný doplatek nebo nedoplatek na dani (Šindelář, Müllerová, 2022, str. 35–36).

3 STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ PRÁVNICKÉ OSOBY

Jak bylo již řečeno, samotný hrubý hospodářský výsledek nezajistí konečný podklad pro výpočet daňové povinnosti. Hospodářský výsledek musíme nejprve upravit, o co vše, to uvádí schéma (Tabulka 1) níže. Tímto způsobem zjištěný základ daně je následně možné snížit ještě o odpočty a získat tak finální daňový základ pro výpočet odvodu daně z příjmů (Bokšová, 2013, str. 476).

Tabulka 1: Daňový základ

Mínus od hrubého HV	Plus ke hrubému HV
Příjmy vyňaté z předmětu daně	Částky zkracující příjmy
Osvobozené příjmy	Účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
Příjmy nezahrnovaného do základu daně	Zaměstnancům sražené a ve lhůtě neodvedené sociální pojistné
Rozpuštění nedaňové rezervy nebo opravné položky	
Mimoúčetní náklady, které lze uznat pro daňové účely	
Částky, které nelze podle zákona o daních z příjmů do nákladů	
Částky, které jsou do nákladů zahrnuty v nesprávné výši	
Veškeré částky neoprávněně zkracující výnosy	
Výnosy, které se podle zákona do základu daně nezahrnují	

Zdroj: Vlastní dle Bokšové, 2013, str. 476–475

3.1 Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření je jedním z nejzákladnějších určujících faktorů pro stanovení DPPO a představuje rozdíl mezi náklady a výnosy, bez ohledu na to, zda jsou či nejsou daňově účinné. Lze jej sledovat na bázi peněžních toků, kdy se porovná pouze příjem a výdej peněz, anebo na bázi akruální. „*Akruální báze předpokládá, že veškeré transakce uskutečněné v podniku musí být zaznamenány v účetním období, se kterým věcně a časově souvisí bez ohledu na to, kdy dojde k uskutečnění souvisejících peněžních toků*“ (Bokšová, 2013, str. 125), a právě této akruální báze je užíváno v ČR, neboť právě ona dokáže zhodnotit výkonnost podniku za dané období. Výsledný HV může vyjít kladně, záporně či může nastat situace, kdy se výnosy budou rovnat nákladům a vyčteme jej z účetní rozvahy, či výsledovky.

HV je sledován za provozní, mimořádnou a finanční činnost právnické osoby, kdy:

- „**provozní výsledek hospodaření** = celkové provozní výnosy – celkové provozní náklady,
- **finanční výsledek hospodaření** = celkové finanční výnosy – celkové finanční náklady,
- **výsledek hospodaření za běžnou činnost** = provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření – daň z příjmu za běžnou činnost,
- **výsledek hospodaření za účetní období** – výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření,
- **výsledek hospodaření před zdaněním** = provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy – mimořádné náklady“ (Šteker, Otrusinová, 2013, str. 241).

Význam sledování hospodaření právnické osoby za účetní období spočívá, mimo jiné v tom, že jde o daňový ukazatel a ukazatel ekonomické efektivity. Nápomocný je zejména při posuzování hospodářské situace společnosti, stejně jako jeho celkové ekonomické situace pro externí subjekty, jako jsou banky, pojišťovny akcionáři nebo třeba veřejnost. Hospodaření právnické osoby si dotčení lehce zjistí skrze povinně zveřejňovanou účetní závěrku, která se musí doručit příslušnému rejstříkovému soudu, kupříkladu datovou schránkou (Králová, Hejret, 2020). Účetní závěrka má podat informaci veřejnosti o její důchodové, majetkové a finanční situaci, konkrétně pak o struktuře majetku, závazcích a kapitálu, stejně jako o výnosech, nákladech či o samotném výsledku hospodaření společnosti (Pilařová, Pilátová, 2018). Kladný HV je především zdrojem pro další rozvoj podnikání, skrze financování vlastních zdrojů a nástrojem pro podíly na zisku či dividendy (Marksová, 2018, str. 108). O výsledku hospodaření a jeho ukazatelích pak informuje výkaz zisků a ztrát.

3.2 Částky zvyšující výsledek hospodaření

Řádně vedené účetnictví odlišuje daňově účinné náklady a výnosy od nedaňových nákladů a výnosů. Díky tomu nebývá potíž vyloučit z účetního výsledku hospodaření za záměrem stanovit základ daně daňově neúčinné náklady a výnosy. Komplikovanější je zahrnout do základu daně události, které neproběhly účetnictvím. Tyto události můžeme rozdělit na neproučtované výnosy a mimoúčetní zvýšení základu daně. Částky zvyšující základ daně se uvádí v přiznání k DPPO do řádků 20-63, které kopírují strukturu § 23 ZDP. Co

konkrétně může výsledek hospodaření pozitivně ovlivnit stanovuje § 23 odst. 3 písm. a) ZDP, jsou to zejména:

1. částky, které neoprávněně zkracují příjmy,
2. částky, jež není možné zahrnout do výdajů,
3. částky, u nichž došlo následně k porušení podmínek pro osvobození příjmu nebo pro uplatnění nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů
4. „*Částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních předpisů povinen platit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem, který vede účetnictví, sraženy, avšak neodvedeny do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období*“ (Pelech, 2020, str. 272-273).
5. částky, které právnická osoba přijme jako finanční plnění za uvalení smluvní pokuty, penále, poplatku z prodlení nebo jiných podobných postihů za neplnění smluvených obchodních podmínek (Pelech, 2020, str. 272-273).

3.3 Částky snižující výsledek hospodaření

Hospodářský výsledek je samozřejmě stejně tak potřeba snížit o částky dle § 23 odst. 3 písm. b) ZDP, s nímž koresponduje v přiznání k DPPPO řádek 111 a spadají sem nezaplacené výnosy ze smluvních sankcí, následné úhrady nákladů, jejichž daňová uznatelnost je vázána na jejich zaplacení a částky vzniklé v důsledku změny účetní metody účtované proti vlastnímu kapitálu. V neposlední řadě o dodatečně odvedené zdravotní a sociální pojištění, tak jak je uvedeno v podkapitole 3.2. Hospodářský výsledek se snižuje o „*částky dalších (výdajů) nákladů, které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacené, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření*“ (Marková, 2021, str. 28).

Dále lze hospodářský výsledek snížit dle § 23 odst, 3 písm. c) ZDP o nezaúčtované daňové náklady, o částky, kterými byly nesprávně zvýšeny výnosy nebo o rozpuštění účetních opravných položek a rezerv, stejně jako o daňové odpisy převyšující odpisy účetní. Základ daně se dá snížit o položky, které nejsou předmětem daně a byly zaúčtované do výnosů nebo o osvobozené příjmy.

3.4 Příjmy, které jsou osvobozené od daně

Podle Pelecha a Pelce (2020) je možné si od hospodářského výsledku odečíst řadu příjmů osvobozených od daně. U podnikatelských subjektů se však objevují zřídka a nejčastěji se jedná o příjmy dle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP z vyplacených podílů na zisku dceřinou společností mateřské společnosti a výnosů vzniklých mateřské společnosti z převodu podílu na dceřiné společnosti. Za zmínku stojí některé další z bodů § 19 a § 19b ZDP:

- členské příspěvky do spolků, odborových organizací, polických hnutí, či výnosy kostelních sbírek,
- příjmy z úroků z přeplatků na dani v případech, kdy původce zavinění je sám správce daně či orgán sociálního zabezpečení,
- příjmy z družstevního nájemného (Marková, 2021, str. 23–25).

Co se týče osvobozených příjmů z dědictví, tak ty byly v roce 2014, čili po zrušení dědické daně, přesunuty do § 19 b ZDP. Jejich takto univerzální osvobození vzniklo v důsledku toho, že právnické osoby příjmy z dědictví vykazují jen výjimečně. Též vzácně se v účetnictví podnikatelských subjektů objevují příjmy, které nejsou dle § 18 odst. 2 předmětem daně. Výnosy zdaněné již podle § 36 ZDP srážkovou daní do základu daně nevstupují.

3.5 Daňově neuznatelné náklady

Zatímco o daňově uznatelný náklad není třeba již HV upravovat, neboť je již ve výsledku obsažen, daňově neuznatelný náklad lze považovat za položku, která zvyšuje hospodářský výsledek. Jde o náklady, které z daňového pohledu nepředstavují náklady nutné za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejsou prokazatelné nebo přesahují určitý zákonný limit. Mezi takovéto položky řadíme dle Müllerové a Šindeláře (2016, str. 63):

- náklady související s hmotným a nehmotným majetkem,
- tvorba a rozpuštění rezerv,
- tvorba a rozpuštění opravných položek,
- náklady související s finančním majetkem,
- náklady související s finančním leasingem,
- náklady související se zaměstnanci,
- náklady související s provozem motorového vozidla,
- náklady související s daněmi,
- náklady na reprezentaci,
- manka a škody,

- pokuty a penále.

Příčemž některé z výše uvedených kategorií jsou plně neuznatelnými náklady, jiné jen částečně nebo jen za určitých podmínek, často tedy do výše zákonných náhrad.

Významný neuznatelný výdaj mohou představovat odpisy. Je-li rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy záporný, snižuje se o něj výsledek hospodaření, pokud však výsledek vyjde kladně, jde o přičitatelnou položku k HV.

3.6 Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy

Dlouhodobý majetek se odepisuje díky jeho sklonům k opotřebení, a to užíváním či z morálního hlediska. Odpisy tak napomáhají regulovat jeho finanční hodnotu. Hovoříme-li o odpisech, máme na mysli náklady, jež pevně souvisí s pořízováním hmotného či nehmotného dlouhodobého majetku a přenášejí se jak do výsledku hospodaření – účetní odpisy, tak také do základu daně z příjmů – daňové odpisy. **Účetní odpisy** by měly odpovídat využití majetku v účetní jednotce a upravuje jej Zákon o účetnictví, naproti tomu daňové odpisy by měly vytvářet základ pro snížení daně, jsou proto zákonně podrobněji upraveny v Zákoně o dani z příjmů tak, aby je nebylo možné zneužívat. Účetní jednotka si v případě účetních odpisů sama určuje hranici vstupní ceny dlouhodobého majetku, zatímco u daňových odpisů je tato hranice 80 tisíc korun. V případě **daňových odpisů** jde o právo, a ne o povinnost poplatníka.

Dle Zákona č. 586/1992 Sb, 2021 se nejběžněji odepisují:

- Hmotný movitý majetek či jeho soubory s délkou doby použitelnosti více než 1 rok,
- Nemovitosti a některé stavby,
- Pěstitelské celky trvalých porostů, pro něž je typická doba plodnosti delší než 3 roky a skupiny dospělých zvířat, či dospělá zvířata samotná.

Co se týče drobného dlouhodobého majetku, tak *„pokud to nezkreslí výsledek hospodaření (při posouzení zásady významnosti), není nutno drobný dlouhodobý majetek odepisovat a je možno ho jednorázově zahrnout do nákladů, potom jednorázově ovlivnit i základ daně“* (Šindelář, Müllerová, 2016, str. 82).

Dle Králové a Hejreta (2020) jsou všechny účetní jednotky, které mají právo odepisovat dlouhodobý majetek, povinny při jeho pořízení zavést individuální plán jeho odepisování. Plán musí obsahovat pořizovací cenu, předpokládanou životnost a ctít tu zásadu, že bude majetek odepsán pouze do výše jeho ocenění v účetnictví.

3.7 Opravné položky

Zákon o účetnictví ukládá daňovému subjektu povinnost k rozvahovému dni vzít v úvahu při oceňování majetku a závazků očekávatelná rizika a snížení hodnoty majetku. Účetní opravná položka se tvoří z důvodu opatrnosti tehdy, je-li zjištěno dočasné snížení hodnoty jakéhokoliv druhu majetku, ale nepředstavuje daňový náklad. Po uplynutí důvodu pro uplatnění účetní opravné položky opravná položka zaniká tím, že se rozpustí jako snížení nákladů (Bokšová, 2013, str. 226).

Dle Bokšové (2013) jsou nejčastěji uplatňovanými:

- opravné položky k zásobám, vzešlé z porovnání účetní hodnoty zásob s jejich reálně možnou prodejní cenou,
- Opravné položky k dlouhodobému majetku, které vyplynuly ze zjištěného rozdílu mezi užitnou hodnotou a účetní hodnotou majetku,
- Opravné položky k pohledávkám vzniklé při špatné platební morálce odběratele, přičemž hodnota opravné položky se zvyšuje v závislosti na počtu dnů prodlení. Na tyto opravné položky je třeba nahlížet „*bud' v souladu se zákonem o rezervách jako zákonné opravné položky, nebo z rozhodnutí účetní jednotky po vyhodnocení rizikovosti úhrady pohledávek po lhůtě splatnosti*“ (Šindelář, Müllerová, 2016, str. 107).

Opravné položky k pohledávkám, u nichž má společnost pochybnost se zaplacením, jako jediné při splnění podmínek zákona o rezervách, představují daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, a to je důvod proč se s nimi často setkáváme v praxi. Mezi tyto podmínky spadá především to, že:

- Musí se jednat o existující pohledávku zachycenou v účetnictví na rozvahových účtech,
- Pohledávka nesmí být promlčena,
- Pohledávka byla při vzniku zaúčtována do daňových výnosů,
- Pohledávka nevznikla mezi spojenými osobami,
- Pohledávka nevznikla z cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů atd.

Jestliže společnost eviduje vůči dlužníkovi s pohledávkami zároveň splatné dluhy, je nutné pohledávky vzájemně započíst. Opravné položky musí být vždy zaúčtované na účtu 391, nelze o ně jen upravit HV v přiznání k DPPO. Ve chvíli, kdy si je účetní jednotka jistá, že se pohledávka stane nedobytnou, pohledávku odepíše. Odpis pohledávky až do výše opravné

položky tvořené dle zákona o rezervách, považujeme za daňový náklad. Aby nedošlo ke zkreslení výsledku hospodaření, v okamžiku odpisu pohledávky rušíme opravnou položku.

3.8 Ztráta z minulých let

Při uzavření účetního období může nastat situace, kdy jsou náklady vyšší než výnosy a společnost se ocitne ve ztrátě. Jde sice o situaci účetně řešitelnou, avšak nepřívětivou jak pro upevnění pozice společnosti na trhu, tak především z toho důvodu, že zavírá vrátka investičním možnostem a věřitelům a na úvěry či leasingy může s velkou pravděpodobností zapomenout. Jelikož vzniká v účetnictví, jedná se o ztrátu účetní, která se v přiznání upravuje podle § 23 ZDP na základ daně. Jestliže základ daně vyjde záporně, nazýváme ho daňovou ztrátou, kterou popisuje § 38n ZDP. Zároveň však účetní ztráta neznamena automaticky i ztrátu daňovou. Daňová ztráta se zaokrouhluje na celé koruny nahoru a neúčtuje se o ní.

V případě účetní ztráty je potřeba učinit její vypořádání. Nabízí se možnost uhradit ztrátu společníky, z rezervního fondu či z ostatních fondů tvořených ze zisku, anebo ponechat ji jako neuhrazenou a uplatnit ji ze zisku budoucích let. Lze ztrátu také vypořádat skrze neuplatněný zisk z minulých let. Pokud je zvolena účetní operace přenesení ztráty na další období, zaúčtuje se na vrub účtu 429 – Neuhrazená ztráta z minulých let, čímž se sníží celková výše vlastního kapitálu. *„Snížení vlastního kapitálu vykázané při uzavírání účetních knih ztrátou, která byla dosažena v běžném období, zůstává beze změny, jen je přesunuto z výsledku hospodaření běžného období na kumulativní účet ztrát“* (Josková, Pravidová, Dvořáková, 2021, str. 22). Daňovou ztrátu z minulých let lze pak uplatnit jako odčitatelnou položku ze základu daně v některém z následujících 5ti zdaňovacích obdobích. Uplatněním daňové ztráty jako odčitatelné položky, se ovšem prodlužuje standardní tříletá doba pro daňovou kontrolu na 8 let, bez ohledu na to, kdy daňovou ztrátu uplatníme jako odčitatelnou položku od základu daně.

3.9 Položky odčitatelné od základu daně

Odčitatelné položky jsou založeny na dobrovolnosti, tudíž z jejich neuplatnění nevznikají žádné sankce. Neúčtuje se o nich, figurují pouze v daňovém přiznání. Mají smysl pro snížení daňového základu a řadíme sem z § 34 ZDP především odpočty na daňovou ztrátu, odpočty na náklady určené pro podporu odborného vzdělávání a 100% odpočty nákladů za realizaci projektů pro výzkum. Daňovou ztrátu dle § 38na ZDP nelze uplatnit jako odčitatelnou položku v případě, kdy u právnické osoby dojde k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole.

Odpočet na podporu odborného vzdělávání se může použít u nákladů, které souvisejí s pořízením majetku podporujícího odborné vzdělávání, avšak za podmínky, že nebyl pořízen z dotačních zdrojů. To samé platí pro služby zajišťující odborné vzdělávání pracovníků (Pelikánová, 2018).

„Položky snižující základ daně jsou části základu daně, které jsou nezdanitelné a jsou ze zdanění vyloučeny. Jsou to výdaje, které nejsou výdaji daňovými (výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), nesouvisejí bezprostředně se získáváním zdanitelných příjmů“ (Pelech, 2020, str. 238).

Poskytnuté dary za veřejně prospěšným účelem lze v souladu s § 20 odst. 8 ZDP uplatnit jako odčitatelnou položku, avšak s limitem maximálně 10 % ze sníženého základu daně podle § 34 ZDP. Pro zdaňovací období končící od 1.3.2020 do 28.2.2022 byla zavedena dočasná změna, představující možnost odečíst si dary nejvýše 30 % ze sníženého základu daně.

Za bezúplatné plnění, dříve darování, pro které je typické, že jde o zcela dobrovolný a nezištný právní vztah, však nelze považovat situaci, kdy je poskytnuto protiplnění v podobě loga nebo názvu. Zde totiž již hovoříme o reklamě, která je předmětem daně z příjmů (Pelech, Pelc, 2020, str. 240).

Po odečtení odčitatelných položek získáme tzv. upravený základ daně (Bokšová, 2013, str. 277). Z upraveného základu daně se vypočítá daň aktuálně ve výši 19 %. Poslední možností jak snížit daňovou povinnost představuje sleva na dani podle § 35 odst. 1 za zaměstnávání osob se zdravotním postižením, ve výši 18 000 Kč za každého zdravotně postiženého zaměstnance a 60 000 Kč za těžce postiženého zaměstnance.

4 MOŽNOSTI OPTIMALIZACE ZÁKLADU DANĚ

Daňová optimalizace zahrnuje zákonné účetní operace, které napomáhají ke snižování základu daně a minimalizují tak daňovou povinnost. Míra takové optimalizace je dána především mírou znalostí daňové problematiky a schopností pružně reagovat na platnou daňovou legislativu.

Jednou z možností, jak snížit náklady za daně, je minimalistický režim podnikání, kdy se záměrně vyhýbáme podnikatelským situacím, které by vedli k nutnosti platit jinou daň, než je daň z příjmu právnických osob – této dani se totiž legálně téměř vyhnout nedá (Šafránová Drášilová, 2019, str. 202).

Důležité je ctít optimálnost daňového základu tak, aby v něm bylo možné uplatnit ty položky, které nejde přenést do následujícího období a těmi jsou slevy na dani, odčitatelné položky a uplatnění 5 let staré daňové ztráty.

4.1 Daňová optimalizace skrze zvýšení daňového základu

Cílem je zvýšit daňový základ tak, aby bylo možno odečíst slevy na dani a odčitatelné položky. To je možné provést tak, že se nám podaří:

- pozastavit daňové odpisy (§ 26/8),
- u lineárních odpisů neuplatnit celkovou výši (§ 31/1),
- neuplatnit ztráty (pokud ještě nepropadnou § 34/1),
- nezačínat nové daňové rezervy,
- neuplatnit daňové opravné položky pohledávek,
- odepsat dluhy, (Dušek, 2021).

Dle § 26 odst. 8 ZDP lze pozastavit daňové odpisy, a to u jednoho i více majetků bez časového omezení. S ohledem na to, že odepisování hmotného majetku není pro společnost povinností, jde o nejčastěji využívaný nástroj právě díky své schopnosti značně ovlivnit základ daně a také možnosti pozastavovat odepisování dle potřeby, to je především pokud je za dané období vykazována ztráta. Pozastavit nelze uplatněné mimořádné odpisování. Pandemie vzniklá v souvislosti s výskytem viru COVID 19 umožnila více využívat mimořádného odepisování, které spočívá v obratnějším přesunu vstupní ceny hmotného majetku do daňově účinných nákladů.

Mimořádné odepisování má však několik zásadních podmínek, kdy musí jít o hmotný majetek, který současně:

- spadá do 1. a 2. odpisové skupiny,
- byl pořízen v období od 1.1.2020 do 31.12.2021,
- jeho poplatník je zároveň vlastníkem.

Jsou-li podmínky splněny, majetek zařazení v 1. odpisové skupině je pak možno odepsat rovnoměrně bez přerušení již za 12 měsíců namísto 3 let a majetek ve 2. skupině lze takto odepsat za 2 roky namísto 5 let (Kunešová – Skálová, 2021, str. 46).

4.2 Daňová optimalizace skrze snížení daňového základu

Je-li snížen daňový základ a zároveň zjištěno, že z něj bude odvedena daň, je zásadním nástrojem optimalizace. Nejčastějšími kroky k optimalizaci jsou:

- opodstatněné zákonné daňové rezervy,
- zrušit nevýznamné časové rozlišení dle vnitro směrnice (s přihlédnutím k ČÚS č. 019 bod 6. a pokynu D-22, §23 odst. 2 bod 1.),
- uplatnit daňové opravné položky pohledávek (Dušek, 2021, str. 53).

Důsledná kontrola uplatnění veškerých nákladů vede ke značnému snížení daňového základu, neboť z praxe podnikatelé často nezahrnují do svého účetnictví drobné daňové doklady kvůli papírování, ty však společně mohou představovat významnou částku pro optimalizaci.

Uplatnění paušálního výdaje na vozidla podle § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP namísto skutečných výdajů může být další cestou ke snížení daňového základu. U paušálního výdaje na dopravu je nutno podotknout, že jej lze použít maximálně na 3 vozidla a to jak na vozidla v obchodním majetku společnosti, tak na vozidla v nájmu či leasingu. Společnost má tak možnost uplatnit si skutečné náklady spojené s provozem auta, nebo paušál ve výši 5000 Kč za jedno vozidlo. Paušál nahrazuje skutečné náklady za pohonné hmoty a parkovné při pracovních cestách. Ostatní náklady lze dále uplatňovat jako daňový náklad (Hnátek, 2019).

4.3 Cestovní náhrady

Každý pracovník, jenž je vyslán na pracovní cestu trvající déle než 5 hodin, má nárok na stravné dle § 163 odst. 1, případně § 176 odst. 1 zákoníku práce a dále na náhradu za vedlejší výdaje s cestou spojenými. Výši stravného ovlivňuje sektor, ve kterém zaměstnanec pracuje, délka pracovní cesty a zdali byla zaměstnanci poskytnuta bezplatná jídla. Sazby stravného se každý rok mění, aktuálně platné sazby pro rok 2022 jsou uvedeny v tabulce (Tabulka 2), stejně jako pravidla pro krácení stravného. Pro soukromý sektor jsou stanoveny jen minimální sazby stravného, ale jestliže zaměstnavatel poskytne zaměstnancům stravné vyšší než je maximum pro státní sektor, nebude částka nad toto maximum již daňově uznatelným nákladem. Ve státním sektoru zaměstnavatel určuje sazbu stravného jen v povinném rozmezí.

Tabulka 2: Výše stravného při pracovních cestách od 01/2022

Délka pracovní cesty	Soukromý sektor	Státní sektor	Krácení stravného
5 až 12 hodin	99 Kč	99 až 118 Kč	70 %
12 až 18 hodin	151 Kč	151 až 182 Kč	35 %
Více jako 18 hodin	237 Kč	237 až 283 Kč	25 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 511/2021 Sb.

Stravné je možné také procentuálně krátit, a to v případech, kdy se zaměstnanec po dobu pracovní cesty stravuje bezplatně prostřednictvím snídaně, obědu či večeře. V případě, že byla zaměstnanci na pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin poskytnuta 2 bezplatná jídla, případně na pracovní cestě trvající 12 až 18 hodin 3 bezplatná jídla, tak zaměstnanci stravné nepřisluší. Pro zaměstnance je stravné do maximální výše stanovené vyhláškou, osvobozeno od daně, sociálního a zdravotního pojištění a je součástí mzdy nebo platu. Stravné nemůže být proplaceno stravenkou, ale může v jednom pracovním dni vzniknout nárok na stravné i stravenku, pokud zaměstnavatel tento benefit poskytuje. Vedlejšími výdaji při pracovní cestě, na jejichž náhradu má zaměstnanec nárok jsou: ubytovací náklady, telefonické poplatky a poplatky spojené s datovým připojením, poštovní náhrady, parkované, vstupenky na související akce, poplatky za úschovu zavazadel, poplatky za použití sprch, WC, náklady za odtah vozidla při poruše, poplatky z čistírny, poplatky za použití hotelového trezoru, náklady za odborné publikace a průvodce související s cestou (Vybíhal a kol, 2021, str. 340).

4.4 Zaměstnanecké benefity

I při zvýšení mzdy může v některých případech zaměstnavatel profitovat. A to zejména tam, kde se dá ušetřit na odvodech na sociálním a zdravotním pojištění. Totiž dohody o provedení práce s výdělkem do 10 tisíc korun za měsíc či zaměstnání mající formu malého rozsahu s rozhodným příjmem do 3500 Kč měsíčně nejsou předmětem pojištění (Hnátek, 2021, str. 35).

Dále se zvýšení mzdy může promítnou do jiné formy, která nám více napomůže při regulaci základu daně, a přitom přinesou užitek také pro zaměstnance. Zaměstnanecké benefity nejen, že mají schopnost optimalizovat daňovou povinnost, jsou zároveň také velmi účinným nástrojem pro motivaci a udržení pracovníků. Jejich škála je široká, nejpoužívanější jsou však asi stravenky, navýšení počtu dnů dovolené, propůjčení firemního majetku pro soukromé účely pracovníka, prémie, sick days, příspěvky na penzijní či životní pojištění, financování sportovních aktivit a kulturních akcí, nebo umožnění práce z domu či upravení pracovní doby potřebám pracovníka. Jejich správná volba vhodná pro daňovou úsporu je přitom dána důsledným výběrem benefitů, které jsou nejlépe náklady daňovými a osvobozenými.

Zajímavé jsou z tohoto pohledu tak pracovní pomůcky, oděvy a obuv, které nejsou považovány za prostředky vedoucí k nárůstu majetku firmy, ale slouží především ke zdraví a spokojenosti pracovníků. Především pak pracovní prostředky rozšiřují možnosti pro zajištění daňově účinného nákladu. V případě pracovních oděvů jsou běžné tzv. stejnokroje, ale není třeba se obávat ani zahrnutí nákladů za společenské oblečení sloužící k reprezentaci. *„Pracovní prostředky jsou náklady na dosažení, zajištění a u držení zdanitelných příjmů, tzn. náklady, které pomáhají příjmy získat. Mohou být tedy libovolně vysoké a daňová správa to musí respektovat“* (Hnátek, 2021, str. 178).

Daňová účinnost je značná také u nákladů na vzdělávání zaměstnavatele, zaměstnanců a rodinných příslušníků v pracovně-právním vztahu k zaměstnavateli. Na straně pracovníka se v případě poskytnutí vzdělávání v nepeněžní podobě jedná o příjem od daně a pojistného osvobozený. Vzděláváním se přitom nemyslí jen kurzy či školení, ale také studium střední a vysoké školy. Jedinou podmínkou pro daňovou uznatelnost je, aby předmět vzdělávání souvisel s výkonem povolání, nebo s předmětem podnikání. Ovšem i kdyby této podmínky nebylo docíleno, vždy se bude jednat o výdaj hrazený ze zisku po zdanění, který není předmětem pojištění. Zajímavé jsou také motivační příspěvky pro studenty, které máme v úmyslu po studiích zaměstnat, neboť činí až 5 000 Kč měsíčně, u vysokoškoláka dokonce

10 000 Kč za měsíc. „*Nechte si zaplatit od svého zaměstnavatele další studium. Je to pro Vás i pro zaměstnavatele výhodné*“ (Hnátek, 2021, str. 47).

Aktuálně se stal hojně využívaný benefit ve formě home office neboli práce z domova a i zde platí § 151 zákoníku práce, že zaměstnavatel má povinnost hradit zaměstnanci náhradu výdajů spojených s výkonem práce s nimiž souhlasil, jako například za opotřebení nábytku a notebooku, případně za provozní výdaje jako je internet nebo elektřina. Tyto náhrady nejsou u zaměstnance předmětem daně a podle § 24 odst.2 písm. p) ZDP představují pro zaměstnavatele daňový náklad.

4.5 Reklamní předměty, dary a náklady na reprezentaci

Obdobnou daňovou funkci mají náklady za reklamu, dary a reprezentaci. Motivují však především potencionální zákazníky a investory. Za reklamní předmět daňově uznatelný se dle Zákona o dani z příjmů považuje takový předmět, který je řádně označen logem a názvem firmy, jehož hodnota nepřesahuje 500 Kč a jenž není předmětem spotřební daně s výjimkou tichých vín. Jako tichá vína jsou označována vína bílá, růžová, červená mimo vín šumivých a dezertních. „*Vedle vzorků zboží určených k vyzkoušení se dále jedná zejména o výdaje na ochutnávky, náklady na pronájem salónek, propagační materiály, odborné časopisy zaslané zdarma případným novým předplatitelům, zboží určené jako výhra při reklamní soutěži či reklamním slosování, příspěvek poskytnutý řetězci na vydání nabídkových katalogů*“ (Hnátek, 2021, str. 185-186). Vhodné je proto čas od času zvážit, zdali neprodejné zásoby není možné poskytnout jako reklamní předmět (Dušek, 2020, str. 72).

Náklady na reprezentaci jsou pak posuzovány jako obdarování konkrétních subjektů, kupříkladu dary či pohoštění, a tyto nelze dle zákona uznat oproti nákladům na reklamu, jako daňově uznatelné. V praxi tak dochází k řadě právním rozporům s tímto souvisejících a daná oblast si vyžaduje legislativní zjednodušení a nápravu (Hnátek, 2021, str. 187).

5 APLIKACE PROBLEMATIKY V KONKRÉTNÍ SPOLEČNOSTI

5.1 Společnost BAZÉNY s.r.o.

Pro praktickou část poslouží společnost sídlící v Praze, jež se zabývá dodávkou a montáží bazénů na klíč. Pro anonymizaci společnosti byl zvolen krycí název BAZÉNY s.r.o. Rodinná firma působí na trhu od roku 2011. Ke své činnosti firma využívá škálu odborných řemesel, strojů a služeb. Pro své klienty zajišťuje nejen dodávku a osazení bazénové vany samotné, ale i související práce tomu předcházející. Jejím předmětem podnikání jsou tak zeměměřičské práce, výkopové práce a následně dodávka, montáž a zprovoznění veškeré instalace a potřebných funkčních doplňků včetně těch nadstandardních, jako je zastřešení bazénu, protiproud, masážní trysky, osvětlení nebo vířivé vany.

Níže uvádíme základní údaje o společnosti:

- Základní kapitál: 200.000 Kč
- Statutární orgán: 2 jednatele
- Společníci: 3
- Počet zaměstnanců: 5 HPP + 1 DPP
- Z toho rodinných příslušníků: 1

5.2 Rozvaha a výkaz zisku a ztrát společnosti

Vedení společnosti má vzdálený přístup do účetního programu POHODA, kde vystavuje faktury a zbývající účetní práce zajišťuje externí účetní. Jedná se o mikro účetní jednotku, která nemá čistý obrat vyšší jak 18 mil. Kč, průměrný počet zaměstnanců nepřekračuje 10 a nemá povinnost mít audit. Z tohoto důvodu sestavuje společnost účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, jíž tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha.

S ohledem na to, že se společnost BAZÉNY s.r.o. zabývá dodávkou a montáží bazénů na klíč, struktura jejích aktiv je vypovídající tomu, že potřebuje mít patřičné technické zázemí pro svou činnost. Rozvahová aktiva (Tabulka 3) ukazují, že hodnota hmotných movitých věcí roste, což znamená, že společnost hmotný majetek modernizuje a rozšiřuje. Účetní jednotka účtuje o nákladech na pořízení hmotného majetku na účtu 042, při zařazení tohoto majetku do užívání používá účet 022 a kombinuje daňové odpisy rovnoměrné se zrychlenými. Účetní odpisy se rovnají daňovým odpisům.

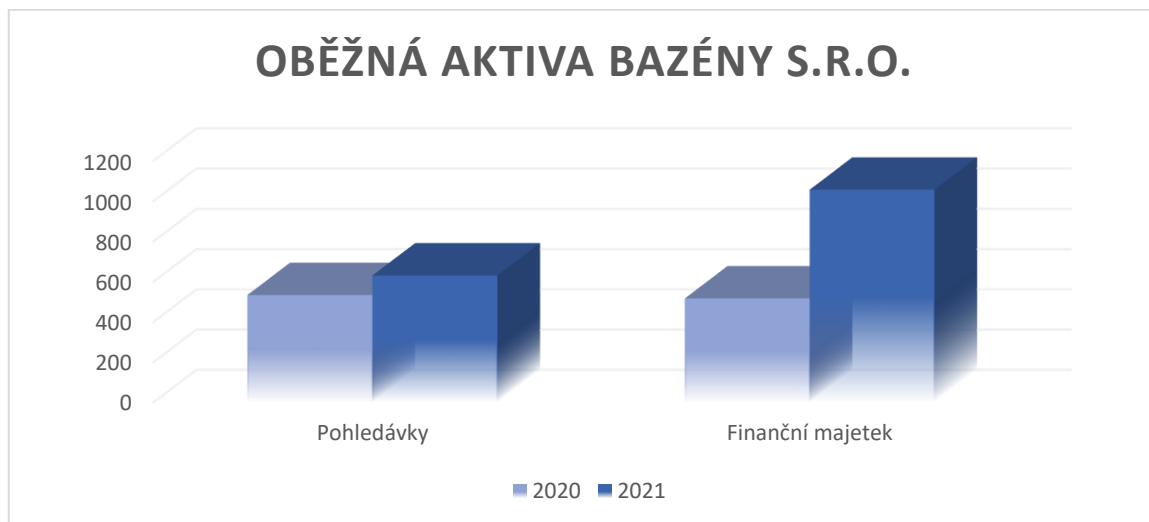
Tabulka 3: Aktiva k 31.12.2021 společnosti BAZÉNY s.r.o.

AKTIVA		Běžné účetní období		Minulé účetní období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM	11 739	5 261	6 478	4 680
Stálá aktiva	10 050	5 261	4 789	3 628
Dlouhodobý hmotný majetek	10 050	5 261	4 789	3 628
<i>Hmotné movité věci a jejich soubory</i>	10 050	5 261	4 789	3 628
Oběžná aktiva	1 686		1 686	1 049
Pohledávky	630		630	533
<i>Krátkodobé pohledávky</i>	630		630	533
<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>	116		116	318
<i>Pohledávky – ostatní</i>	514		514	215
<i>Stát – daňové pohledávky</i>	34		34	131
<i>Krátkodobé poskytnuté zálohy</i>	480		480	84
Peněžní prostředky	1 056		1 056	516
<i>Peněžní prostředky v pokladně</i>	23		23	3
<i>Peněžní prostředky na účtech</i>	1 033		1 033	513
<i>Časové rozlišení aktiv</i>	3		3	3
Náklady příštích období	3		3	3

Zdroj: Vlastní zpracování

Konkrétně ke konci roku 2021 hodnota stálých aktiv vzrostla o 38 % oproti předešlému daňovému období. Rostoucí trend lze pak pozorovat na úrovni všech aktiv, zejména pak u pohledávek a finančního majetku, který můžeme vidět v grafu (Graf 1). Přesto společnost neviduje žádné nedobytné pohledávky, ke kterým by bylo vhodné tvořit opravnou položku a tím snížit základ daně.

Graf 1: Růst oběžných aktiv společnosti



Zdroj: Vlastní zpracování

Pasiva vyňaté z rozvahy společnosti zpracované ke konci zdaňovacího období (Tabulka 4) ovšem naopak vypovídají o nižší finanční stabilitě, neboť firma svou činnost financuje převážně z cizích zdrojů. Na druhé straně mají její závazky převážně dlouhodobý charakter a jsou spojeny s financováním dlouhodobého majetku, u kterého je předpokládána lepší prodejnost, navíc je zaznamenán každoroční nárůst tržeb, čímž celou ekonomickou situaci tímto společnost vybalancovává. Přesně jak radí Pilařová (2018, str. 195), výnosnost vloženého cizího kapitálu musí být vyšší než náklady spojené s použitím cizího kapitálu.

Tabulka 4: Pasiva k 31.12.2021 společnosti BAZÉNY s.r.o.

PASIVA	Běžné účetní	Minulé účetní
PASIVA CELKEM	6 478	4 680
Vlastní kapitál	534	30
<i>Základní kapitál</i>	200	200
<i>Výsledek hospodaření minulých let</i>	-171	159
<i>Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let</i>	-171	159
<i>Výsledek hospodaření běžného účetního období</i>	505	-329
Cizí zdroje	5 944	4 650
Dlouhodobé závazky	4 878	3 785
<i>Závazky k úvěrovým institucím</i>	755	1 431
<i>Závazky z obchodní vztahů</i>	41	41
<i>Závazky – ostatní</i>	4 082	2 313
<i>Závazky ke společníkům</i>	4 082	2 313
Krátkodobé závazky	1 066	865
<i>Krátkodobé přijaté zálohy</i>	427	251
<i>Závazky z obchodních vztahů</i>	23	19
<i>Závazky ostatní</i>	616	595
<i>Krátkodobé finanční pomoci</i>	500	500
<i>Závazky k zaměstnancům</i>	72	54
<i>Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</i>	40	32
<i>Stát – daňové závazky a dotace</i>	4	9

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost BAZÉNY s.r.o. z důvodu nákupů materiálu přímo na konkrétní zakázky účtuje o zásobách jednodušším způsobem B, rovnou do spotřeby a odpadá tím na konci zdaňovacího období inventura zásob. Inventarizaci majetku a závazků k 31.12., kdy by se měl shodovat skutečný stav s účetním, provádějí jednatelé společnosti. Účetní v průběhu ledna odesílá odběratelům k odsouhlasení inventarizaci pohledávek k 31.12.

5.3 Daňová povinnost společnosti

Ve výkazu zisku a ztrát (Tabulka 5) vidíme, že značný podíl na výnosech za rok 2021 mají prodeje hmotného majetku, díky níž společnost získala lepší finanční stabilitu.

Tabulka 5: Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2021 společnosti BAZÉNY s.r.o.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ZA ROK 2021	Běžné účetní období
Tržby z prodeje výrobků a služeb	10 222
Tržby z prodeje zboží	31
Výkonová spotřeba	7 982
Náklady vynaložené na prodané zboží	25
Spotřeba materiálu a energie	5 878
Služby	2 079
Ostatní náklady	1 411
Mzdové náklady	1 007
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	404
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění náklady	316
Ostatní náklady	88
Úpravy hodnot v provozní oblasti	1 976
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	1 976
Ostatní provozní výnosy	2 015
Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	1 708
Jiné provozní výnosy	307
Ostatní provozní náklady	323
Daně a poplatky v provozní oblasti	74
Jiné provozní náklady	249
Provozní výsledek hospodaření	576
Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba	48
Ostatní finanční náklady	23
Finanční výsledek hospodaření	-71
Výsledek hospodaření před zdaněním	505
Daň z příjmu	0
Výsledek hospodaření po zdanění	505
Výsledek hospodaření za účetní období	505
Čistý obrát za účetní období	12 268

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož společnost měla možnost ze základu daně za zdaňovací období 2021 ve výši 516 tis. Kč odečíst daňovou ztrátu z let 2018 až 2020, v souhrnné výši 1203 tis. Kč (Tabulka 6), nezabývala se příliš promyšlením daňových optimalizací. Díky pandemii COVID 19 začali lidé trávit více času doma, což se zásadně promítlo do poptávky po soukromých bazénech, tento trend přetrvává i v roce 2022 a daňová ztráta z minulých let není nekonečná. Zároveň podstatná část ze současného majetku bude v následujících dvou letech plně daňově odepsána. Z tohoto důvodu by se společnost měla průběžně zamýšlet nad optimalizacemi základu daně, aby při sestavování příznání k DPPO nedošlo k rozčarování.

Tabulka 6: Výpočet k DPPO za rok 2021

Řádek č. DP	Položka DP	Částka v Kč
10	Výsledek hospodaření ke dni 31.12.2021	504 742
40	Náklady daňově neuznatelné	11 054
100	Příjmy osvobozené od daně podle § 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů	49
200	Základ daně	515 747
230	Odpčet daňové ztráty	514 956
250	Základ daně po úpravě	791

Zdroj: Vlastní zpracování

5.4 Návrhy pro daňovou optimalizaci společnosti

V současné době společnost BAZÉNY s.r.o. poskytuje všem zaměstnancům v pracovním poměru příspěvek na stravování ve formě stravenkového paušálu v maximální výši, která je aktuálně 82,60 Kč za směnu. Tento peněžitý příspěvek je u zaměstnance osvobozen a u zaměstnavatele jde o daňově uznatelný výdaj. Tímto, však využití možnosti, jak zaměstnancům navýšit příjem bez zdanění a odvodů končí. Přitom zaměstnanci tvoří snad nejdůležitější část firmy a v dnešní době, kdy je nedostatek kvalitní pracovní síly, by mělo být prioritou každého zaměstnavatele vytvářet takové pracovní podmínky, aby zaměstnanci neměli důvod hledat perspektivnější zaměstnání. Stálí kmenoví zaměstnanci podporují stabilitu společnosti závislé na lidských zdrojích.

5.4.1 Penzijní připojištění a životní pojištění

Příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění a životní pojištění jsou ze zákona u zaměstnavatele bez jakéhokoliv limitu daňově účinné, přesto společnost BAZÉNY s.r.o. poskytuje pouze jednomu zaměstnanci příspěvek na životní pojištění ve výši 800 Kč. Nutno zmínit podmínky pro osvobození, výplata plnění může být realizována až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let. U zaměstnance se jedná o příjem, který je od daně z příjmů osvobozen, nepodléhá ani sociálnímu a zdravotnímu pojištění až do úhrnné částky 50 000 Kč ročně pro oba druhy pojištění. Zároveň pokud má zaměstnanec více pracovních poměrů, může mu každý zaměstnavatel tuto částku poukázat. V případě, poskytnutí tohoto benefitu všem zaměstnancům v plné výši by si společnost BAZÉNY s.r.o. zajistila daňově uznatelný výdaj vyšší o 240 400 Kč.

5.4.2 Firemní automobil pro soukromé účely zaměstnance

Většina zaměstnanců této společnosti má k dispozici firemní automobil pro plnění pracovních povinností. Zákon umožňuje zaměstnavateli, aby poskytl zaměstnanci benefit ve formě bezplatného používání služebního automobilu pro soukromé účely. Náklady spojené s pořízením a provozem vozu jsou daňově účinné. Ani v případě poskytnutí automobilu zaměstnancům pro soukromé účely není tyto náklady potřeba krátit, na rozdíl od situace, kdy podnikatel používá automobil i pro soukromé účely a musí výdaje poměrem krátit. Výjimku tvoří pohonné hmoty, které zůstanou v nákladech jen ve výši připadající na služební cesty. V případě poskytnutí automobilu zaměstnanci pro soukromé účely, nemůže společnost využít možnosti paušálu na pohonné hmoty a parkovné ve výši 5 000 Kč za měsíc, protože zde není splněna podmínka, že firma vůz nepřenechá jiné osobě. Jelikož společnost BAZÉNY s.r.o. tento paušál na dopravu z důvodu vyšších nákladů na PHM nevyužívá a není problém, že vůz je pořízen formou finančního leasingu, nic ji nebrání v tom tento příjemný benefit zaměstnancům poskytnout. U zaměstnance se jedná o nepeněžitý příjem oceňovaný 1% vstupní ceny automobilu. Vstupní cena automobilu je zpravidla pořizovací cena včetně DPH, zde nehraje roli, zda firma je nebo není plátcem DPH a jestli si nárok na DPH uplatnila či nikoliv. Minimální částka nepeněžního příjmu zaměstnance představuje 1 000 Kč i v případě, že je vstupní cena vozidla nižší. Pokud by měl zaměstnanec v průběhu měsíce k dispozici pro soukromé účely více automobilů za sebou, jako nepeněžní příjem se považuje 1 % z nejvyšší vstupní ceny. Nespokojenost může vzniknout v případě, že zaměstnanec dostane k dispozici starší vozidlo v kombinaci se špatným technickým stavem. Odvody jsou stejné jako u nového vozu za stejnou

pořizovací cenu a přidaná hodnota pro zaměstnance po zdanění tohoto nepeněžitého příjmu je zanedbatelná. Firma BAZÉNY s.r.o. však pravidelně vozový park obměňuje a disponuje zánovními vozy. Komplikace by mohly nastat v případě dopravní nehody, kdy by zaměstnanec takto poskytnutý vůz dal k užívání dále, například svým rodinným příslušníkům. A důležité je neopomenout, že není podstatné, zda zaměstnanec firemní automobil pro soukromé účely použil či nikoliv, ale rozhodující je, že vozidlo k dispozici má, tím vzniká nepeněžní příjem podléhající odvodům daně, sociálního a zdravotního pojištění. Zajímavá situace však může nastat u zaměstnanců, kteří pracují na základě dohody o provedení práce a jejich měsíční odměna spolu s 1 % vstupní ceny vozidla nepřekročí částku 10 tisíc Kč. Tento příjem pak nepodléhá odvodům sociálního a zdravotního pojištění. Oproti tomu může nastat situace, kdy díky poskytnutí firemního vozidla pro soukromé účely celkový příjem přesáhne částku 10 tisíc Kč a celá odměna bude podléhat sociálnímu a zdravotnímu pojištění.

5.4.3 Dohoda o provedení práce

Tento druh pracovního poměru je zajímavý zejména pro brigádníky, jelikož oproti klasickému pracovnímu poměru při hrubé mzdě do 10 tisíc Kč za měsíc, příjem nepodléhá sociálnímu a zdravotní pojištění. V případě studentů, seniorů nebo například matek na rodičovské dovolené, po uplatnění slevy na poplatníka se zaměstnanec dokonce může vyhnout i placení daně. Z toho zároveň vyplývá, že zaměstnanec není na základě takovéto dohody o provedení práce zdravotně pojištěný a je nutné, aby zdravotní pojištění měl uhrazené prostřednictvím jiného zaměstnavatele, státu nebo si zdravotní pojištění hradil sám. Dohodu o provedení práce může zaměstnanec uzavřít u více zaměstnavatelů současně, odměny se nesčítají a pokud jednotlivé hrubé příjmy nepřesáhnou 10 tisíc Kč, zdravotní a sociální pojištění se neodvádí. Odlišná je situace v případě uzavření několika dohod o provedení práce u jednoho zaměstnavatele, zde se již hrubé příjmy sčítají. Zaměstnanec na základě dohody o provedení práce může odpracovat pro jednoho zaměstnavatele maximálně 300 hodin za rok, maximální výše mzdy není nijak limitována. Sice je možné tento pracovní poměr ukončit kdykoliv, ale zároveň z dohody o provedení práce nevzniká nárok na odstupné ani na dovolenou. V této oblasti se nabízí společnosti BAZÉNY s.r.o. zaměstnat na dohodu o provedení práce rodiče jednatele, kteří jsou vitálními starobními důchodci a nemají žádný jiný příjem. Spolu s benefitem poskytnutí firemního automobilu pro soukromé účely, jde o velký přínos pro obě strany.

5.4.4 Zdaňování příjmů studentů

Dle § 35 Nového občanského zákoníku, se může zavázat k výkonu závislé práce osoba, která dovršila věku 15 let. Nástupním dnem do práce nesmí být sjednán den, který by předcházel dni, kdy nezletilá osoba ukončí povinnou školní docházku.

Za studenty hradí pojištění stát a zároveň mají nárok na daňové slevy jako kdokoli jiný. Dvacetiletý syn jednatel, student vysoké školy bez zdanitelných příjmů by si zasloužil odměnu za domluvení lukrativní zakázky s firmou rodičů spolužáka. Syn bude muset podat přiznání a tento ostatní příjem dle §10 zdanit 15 % daní, pokud však výše daně nepřesáhne pro rok 2022 částku 30 840 Kč, po odečtení slevy na poplatníka syn neodvede ani korunu. Dostat do daňově uznatelných nákladů tímto způsobem může společnosti třeba i 212 tis. Kč.

5.4.5 Příležitostná činnost do 30 000 Kč + příjem do 6 tis. Kč

Podle § 10 odst. 3 ZDP jsou u fyzické osoby od daně osvobozeny příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného nájmu movitých věcí, které nejsou provozovány podnikatelem a zároveň nepřesáhnou za rok 30 000 Kč. V průběhu roku se nabízí mnoho příležitostí jak si přivydělat, příkladem může být posekání trávy, vyhrnutí sněhu nebo úklid za nemocnou uklízečku. Výjimku tvoří autorské honoráře, ty podléhají zdanění vždy. Když poplatník vykoná v průběhu roku více příležitostných činností posuzuje se celková částka za všechny činnosti dohromady. Pokud jsou obě podmínky pro osvobození splněny, poplatník, který má povinnost podávat přiznání k dani z příjmů fyzických osob tento jednorázový příjem v něm neuvádí. Doporučuje se mít na příležitostnou činnost uzavřenu písemnou dohodu. Pro firmu platba za příležitostné práce představuje daňově účinný náklad.

Jestliže fyzická osoba má během kalendářního roku kromě příjmů ze zaměstnání (§ 6) další zdanitelné příjmy z § 7 - §10 do částky 6 000 Kč, nemusí dle § 38g ZDP podávat přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Toho se dá využít například, tím, že zaměstnanec pronajme parkovací místo zaměstnavateli nebo udělá mimo pracovní poměr ve jménu zaměstnavatele přednášku, kdy i v případě autorského honoráře do výše 6 000 Kč se přiznání nepodává.

5.4.6 Příspěvek na dovolenou pro zaměstnance

Dalším zajímavým benefitem je nepeněžní příspěvek na dovolenou zaměstnance či jeho rodinných příslušníků až ve výši 20 000 Kč, který je u zaměstnance daňově osvobozeným příjmem. Nezáleží na tom, zda je pracovní poměr založen na základě pracovní smlouvy, dohody o provedení práce či dohody o pracovní činnosti. Tento příspěvek sice není pro zaměstnavatele daňově uznatelným nákladem, ale oproti tomu, kdyby zaměstnanci přiznal prémii ke mzdě, uspoří na odvodech sociálního a zdravotního pojištění, a jako bonus má příspěvek schopnost motivovat zaměstnance k lepším výsledkům. Aby se u zaměstnance jednalo o osvobozený příjem, částku příspěvku nemůže zaměstnanec obdržet v penězích, ale podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP dovolenou nakupuje zaměstnavatel. Ovšem výběr dovolené plně závisí na zaměstnanci. Pokud by nastala situace, že pracovní poměr skončí dříve, než zaměstnanec nastoupí na dovolenou, tak se stále jedná u zaměstnance o osvobozený příjem, jelikož zákon neukládá trvání pracovního poměru v době čerpání dovolené.

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo zanalyzovat daňové zatížení obchodní společnosti, s orientací na daňovou optimalizaci. V počáteční části práce popisuje jednotlivé druhy společností a typy daní jimiž je vybraná společnost zatížena. Následně se zabývá stanovením základu daně, podrobně popisuje částky, které zvyšují nebo naopak snižují výsledek hospodaření, až se dostane k položkám odčitatelným od základu daně. Poté se přesouvá do kapitoly zaměřené na možnosti optimalizace základu daně.

Společnost BAZÉNY s.r.o. po celou dobu své historie rozšiřovala majetek společnosti, budovala si postavení na trhu a měla záporný výsledek hospodaření. Toto úsilí přináší ovoce až v poslední době, kdy společnost za rok 2021 vytvořila zisk, což dokazuje rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Zároveň je v práci ukázána úprava hospodářského výsledku na základ daně. V současné době společnost hradí ziskem ztrátu minulých let. Do této chvíle se společnost příliš nesnažila optimalizovat základ daně, což vzhledem k aktuální situaci, kdy již disponuje poměrně slušným souborem majetku a ze zakázek si může vybírat ty lukrativní, není dlouhodobě udržitelné. Zároveň je důležité vytvořit stabilní tým loajálních zaměstnanců, vždyť zkušenosti majitelé firem dobře vědí, že vedle investic do majetku jsou zásadní i investice do zaměstnanců. Přestože nový pohled na pracovní postupy může být pro firmu přínosem, mám názor, že by si společnost BAZÉNY s.r.o. měla upevnit svoji pozici zaměstnavatele, aby nedocházelo k přílišné fluktuaci zaměstnanců. Ze získaných informací jsem zjistila, že společnost neposkytuje zaměstnancům téměř žádné benefity, tudíž se téma investic do zaměstnanců stalo stěžejním pro praktickou část této bakalářské práce. Soustředila jsem se na benefity, které jsou pro firmu okamžitě realizovatelné, jako například poskytnutí firemního automobilu pro soukromé účely zaměstnanců, eventuálně zaměstnavatel nevyužívá plný potenciál benefitu, jako v případě příspěvku za životní pojištění. Velký úsek praktické části jsem věnovala tématu jak zapojit do chodu společnosti rodinné příslušníky, tak, aby to bylo pro všechny zúčastněné osoby výhodné a zároveň v mezích zákona.

Domnívám se, že tato bakalářská práce odkryla spoustu zajímavých možností jak upevnit vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem, a zároveň zoptimalizovat základ daně.

SEZNAM LITERATURY

BOKŠOVÁ, J. Účetní výkazy pod lupou. I., Základy účetního výkaznictví. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-921-2

MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2021 úplná znění k 1.1.2021. Praha: Grada 2021. ISBN 978-80-271-1333-0.

DUŠEK, J., SEDLÁČEK, J. Daňová evidence podnikatelů 2017. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0424-6

DUŠEK, J. Daňová evidence podnikatelů 2021. Praha: Grada, 2021. ISBN 978-80-271-3106-8

HNÁTEK, M. Daňové a nedaňové náklady 2019. 2. rozšířené vydání. Praha: Esap, 2019. ISBN 978-80-905899-8-8

HNÁTEK, M. Zcela legální daňové triky 2021. Praha: GRADA, 2021. ISBN 978-80-907398-3-3.

KISLINGEROVÁ, E. Inovace nástrojů ekonomiky a managementu organizací. Praha: C. H. Beck, 2008., ISBN 978-80-7179-882-8

KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J., SUKOVÁ, A. Podvojný účetnictví 2021. Dvacáté sedmé vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-3107-5

JOSKOVÁ, L., PRAVDOVÁ, M., DVOŘÁKOVÁ E. Nová společnost s ručením omezeným. Praha: Grada, 2021. ISBN: 978-80-271-3017-7

KRÁLOVÁ, M., HEJRET, M. Zákon o účetnictví s komentářem s účinností od. 1.1.2020. Praha: Grada, 2020. ISBN 978-80-271-1047-6.

LIPOVSKÁ, H. Moderní ekonomie. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0120-7.

MORAVEC, T., ANDREISOVÁ, L. Obchodní společnosti pohledem Corporate Governance. 2021. ISBN 978-80-271-1217-3.

MRKSOVÁ, J. Účetnictví 2018. Brno: Edika, 2018. ISBN 978-80-266-1223-0

POLÁNSKÁ P. et. Al. DPH 2022, výklad s příklady. Praha: Grada, 2022. ISBN: 978-80-271-3591-2.

PELECH, P., PELC, V. Daně z příjmů s komentářem 2020. Olomouc: Anag, 2020. ISBN: 978-80-7554-277-9.

PELIKÁNOVÁ, A. Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky. Praha: Grada Publishing, 2018. ISBN 978-80-271-2117-5

PILÁTOVÁ, J. Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele 2019. ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-199-4.

PILAŘOVÁ, I., PILÁTOVÁ, J. Účetní závěrka – Základ daně – Finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2018. Praha: 1.VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-69-4.

ŠAFROVÁ DRÁŠILOVÁ, A. Základy úspěšného podnikání: průvodce začínajícího podnikatele. Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2182-3

VLACHOVÁ, B. Právo v praxi. Vysoká škola managementu, 2021. ISBN: 978-80-88330-17-2

ŠINDELÁŘ, M., MÜLLEROVÁ, L. Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností. Praha: Grada, 2022. ISBN: 978-80-271-3459-5

ŠINDELÁŘ, M., MÜLLEROVÁ, L. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada, 2016. ISBN: 978-80-247-5806-0

ŠTEKER, K., OTRUSINOVÁ, M. Jak číst účetní výkazy. Praha: Grada, 2013. ISBN 97-80-247-4702-6

VYBÍHAL, V. Mzdové účetnictví 2021: praktický průvodce. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-3108-2