

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Daň z příjmů právnických osob v ČR a na Slovensku
Bakalářská práce

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **David Holub**
Osobní číslo: **E21297**
Studijní program: **B0413A050008 Ekonomika a management**
Specializace: **Ekonomika a provoz podniku**
Téma práce: **Daň z příjmů právnických osob v ČR a na Slovensku**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je identifikace a shrnutí základních rozdílů při stanovení a optimalizaci základu daně a srovnání výše daňového zatížení podniků v ČR a na Slovensku.

Osnova:

- Vymezení základních pojmů a funkcí daní.
- Daňová optimalizace.
- Legislativa daně z příjmů právnických osob v ČR a SR.
- Komparace daňové optimalizace a daňového zatížení právnických osob v ČR a SR – případová studie.
- Formulace závěrů.

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

Seznam doporučené literatury:

JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-821-8.
KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.
SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I*. Tretie, doplnené a prepracované vydanie. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-107-3.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. Teoretik. ISBN 978-80-7502-274-5.
VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. *Daně v podnikání*. Praha: VOX, 2019. ISBN 978-80-87480-71-7.
VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-362-3.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Vít Jedlička, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2023**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2024**

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

L.S.

doc. Ing. Michaela Kotková Strítěská, Ph.D. v.r.
garant studijního programu

V Pardubicích dne 1. září 2023

Prohlašuji:

Práci s názvem Daň z příjmů právnických osob v ČR a na Slovensku jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen 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 25. dubna 2024

David Holub v. r.

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych rád vyjádřil své poděkování vedoucímu mé bakalářské práce panu Ing. Vítu Jedličkovi, Ph.D., za jeho cenné rady, postřehy a odborné připomínky, které mi velmi pomohly při vypracování této závěrečné práce.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá tematikou daní z příjmů právnických osob v České republice a na Slovensku. V první a druhé části jsou vymezeny a definovány základní daňové pojmy a rozebrány obecné možnosti daňové optimalizace. Obsáhlou částí této práce je část třetí, která konkretizuje konstrukční prvky daně z příjmů PO včetně postupů jejího výpočtu v obou zemích na základě aktuálně platné legislativy. Dále práce obsahuje případovou studii zabývající se výpočtem daně z příjmů modelového podniku v ČR a SR a zdůrazňuje možnosti daňové optimalizace formou daňových úspor. Závěrečná část komparuje výstupy z případové studie a formuluje konkrétní závěry.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň z příjmů právnických osob, daňová optimalizace, úprava základu daně, daňové úspory, komparace

TITLE

Corporate Tax in the Czech Republic and Slovakia

ANNOTATION

This bachelor thesis deals with corporate income tax in the Czech Republic and Slovakia. In the first and second part the basic tax concepts are defined, and the general possibilities of tax optimization are described. The third part specifies the elements of the corporate income tax, including the procedures for its calculation in both countries based on the currently valid legislation. Furthermore, the thesis contains a case study which deals with the calculation of income tax of a model company in the Czech Republic and Slovakia and highlights the possibilities of tax optimisation in the form of tax savings. The final part compares the outputs of the case study and formulates specific conclusions.

KEY WORDS

Corporate tax, tax optimisation, adjustment of the tax base, tax savings, comparison

OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK	10
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK	11
ÚVOD.....	12
1 Vymezení základních pojmů a funkcí daní.....	13
1.1 Daň a její vlastnosti	13
1.2 Třídění daní.....	13
1.3 Konstrukční prvky daní	15
1.3.1 Předmět daně.....	15
1.3.2 Daňový subjekt	16
1.3.3 Základ daně a zdaňovací období.....	16
1.3.4 Sazba daně	17
1.4 Funkce daní.....	17
1.5 Daňové zásady	19
2 Daňová optimalizace	21
2.1 Optimalizace daňové povinnosti	21
2.2 Daňový únik	23
2.3 Daňové plánování	23
2.4 Dvojitý zdanění.....	25
3 Legislativa daně z příjmů právnických osob v ČR a SR.....	27
3.1 Daň z příjmů PO v České republice	27
3.1.1 Poplatníci daně.....	27
3.1.2 Předmět daně a zdaňovací období	27
3.1.3 Osvobození od daně.....	28
3.1.4 Základ daně, jeho zjišťování a úprava	28
3.1.5 Sazba daně	32
3.1.6 Slevy na dani.....	33
3.1.7 Odvod daně a zálohy na dani	34
3.2 Daň z příjmů PO ve Slovenské republice	34
3.2.1 Poplatníci daně.....	35

3.2.2	Předmět daně a zdaňovací období	35
3.2.3	Osvobození od daně.....	35
3.2.4	Základ daně a jeho úprava	36
3.2.5	Sazba daně	39
3.2.6	Slevy na dani.....	39
3.2.7	Odvod daně a zálohy na dani.....	40
3.3	Zásadní rozdíly mezi daní z příjmů PO v ČR a SR.....	41
3.3.1	Poukázání podílu zaplacené daně	41
3.3.2	Dary	42
3.3.3	Daňové odpisy	42
3.3.4	Minimální daň.....	43
3.3.5	Progresivní zdanění.....	44
4	Komparace daňové optimalizace a daňového zatížení právnických osob v ČR a SR – případová studie.....	45
4.1	Vymezení modelového podniku	45
4.2	Výsledek hospodaření a jeho úprava na základ daně	49
4.2.1	Česká republika.....	49
4.2.2	Slovenská republika.....	52
4.3	Úprava základu daně o odpočty a odčitatelné položky	56
4.3.1	Česká republika.....	56
4.3.2	Slovenská republika.....	57
4.4	Výpočet daně a stanovení záloh	57
4.4.1	Česká republika.....	58
4.4.2	Slovenská republika.....	58
5	Formulace závěrů	60
5.1	Komparace úpravy výsledku hospodaření na základ daně.....	60
5.1.1	Daňové a nedaňové náklady	60
5.1.2	Daňové odpisy	61
5.1.3	Komparace podílu základu daně na výsledku hospodaření	63
5.2	Komparace uplatnění odčitatelných položek od základu daně.....	63
5.2.1	Dary	64
5.2.2	Odpočet v rámci odborného vzdělávání	65

5.2.3	Ztráta z minulých let	65
5.3	Komparace daňového zatížení a shrnutí možností daňové optimalizace modelového podniku.....	65
5.3.1	Komparace daňového zatížení v závislosti na výsledku hospodaření	66
5.3.2	Komparace daňového zatížení v závislosti na základu daně	67
5.3.3	Shrnutí a komparace možností daňové optimalizace.....	68
	ZÁVĚR	69
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	71

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Tabulka 1: Odpisový plán pro účetní odpisování dlouhodobého majetku.....	46
Tabulka 2: Přehled nákladů a výnosů podniku XYZ, s. r. o., za rok 2024 v ČR a SR	48
Tabulka 3: Daňová uznatelnost vybraných nákladových položek v ČR.....	50
Tabulka 4: Daňové odpisy hmotného majetku podniku XYZ, s. r. o., v ČR	51
Tabulka 5: Úprava výsledku hospodaření podniku XYZ, s. r. o., na základ daně v ČR.....	52
Tabulka 6: Daňová uznatelnost vybraných nákladových položek v SR.....	53
Tabulka 7: Daňové odpisy hmotného majetku podniku XYZ, s. r. o., v SR.....	55
Tabulka 8: Úprava výsledku hospodaření podniku XYZ, s. r. o., na základ daně v SR.....	55
Tabulka 9: Úprava základu daně o odpočty a odčitatelné položky v ČR	57
Tabulka 10: Úprava základu daně o odpočet a odčitatelnou položku v SR.....	57
Tabulka 11: Výpočet daně z příjmů podniku XYZ, s. r. o., v ČR.....	58
Tabulka 12: Výpočet daně z příjmů podniku XYZ, s. r. o., v SR.....	59
Tabulka 13: Daňové odpisy hmotného majetku podniku XYZ, s. r. o., v ČR a SR.....	61
Tabulka 14: Komparace podílu základu daně na výsledku hospodaření podniku v ČR a SR..	63
Tabulka 15: Komparace podílu odčitatelných položek na základu daně v ČR a SR.....	64
Tabulka 16: Komparace vypočtené daně podniku XYZ, s. r. o., v ČR a SR.....	66
Tabulka 17: Podíl zaplacené daně modelového podniku na výsledku hospodaření	67
Tabulka 18: Podíl zaplacené daně modelového podniku na základu daně	67
Tabulka 19: Možnosti daňové optimalizace podniku XYZ, s. r. o., v ČR a SR	68

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ATAD	The Anti Tax Avoidance Directive
CFC	Controlled Foreign Company
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
EU	Evropská unie
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
PO	Právnícká osoba
SR	Slovenská republika
VH	Výsledek hospodaření

ÚVOD

Každý podnik je v České republice zatížen povinností odvádět daň z příjmů ve prospěch státního rozpočtu. Tato skutečnost představuje pro podnikající subjekty negativní aspekt, který se snaží minimalizovat v rámci své daňové optimalizace. Cílem této bakalářské práce je identifikovat a shrnout základní rozdíly při stanovení a optimalizaci základu daně a srovnání výše daňového zatížení podniků v České republice a na Slovensku.

První část se zabývá definováním základních pojmů v souvislosti s daňovou tematikou, popisuje specifické vlastnosti daní a jejich konstrukčních prvků. Dále jsou zde popsány funkce, které daně plní v tržní ekonomice a jejich důležitost z hlediska fungování státu a společnosti. Druhá část se zaměřuje na definování pojmu daňové optimalizace, pojednává o jejích možnostech či způsobech a poukazuje na problematiku vyhnutí se dani či daňových úniků. V této souvislosti je zasazen do kontextu daňové optimalizace také pojem daňové plánování či dvojí zdanění.

Ve třetí části této bakalářské práce je kladen důraz na specifikování jednotlivých konstrukčních prvků daní z příjmů v České republice a na Slovensku dle aktuálně platné legislativy. Jsou zde identifikovány postupy úpravy výsledku hospodaření na základ daně, možnosti úpravy základu daně o odčitatelné položky či možnosti uplatnění slev na dani. Na konci této části jsou shrnuty zásadní rozdíly při stanovování daně a uplatňování daňových úlev v obou zemích.

V souladu s vytyčeným cílem bakalářské práce je pak ve čtvrté části vypracována případová studie, která se zabývá výpočtem daňové povinnosti vymezeného modelového podniku v České republice a Slovenské republice na základě platné legislativy a specifikováním možností daňové optimalizace formou daňových úspor v obou zemích.

Na základě výstupů z případové studie je v páté části provedena komparace rozdílů při stanovení základu daně a výpočtu daně z příjmů, dále srovnání výše daňového zatížení a zároveň jsou zde shrnuty a srovnány možnosti daňové optimalizace modelového podniku v obou zemích.

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ A FUNKCÍ DANÍ

Cílem úvodní kapitoly je definovat a popsat jednotlivé vlastnosti daní, dále rozčlenit daně podle různých hledisek a seznámit čtenáře s konstrukčními prvky daní. Kapitola pojednává i o hlavních funkcích a důležitých zásadách daní.

1.1 Daň a její vlastnosti

Daň je obecně definovaná jako „*povinná, nenávratná zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.*“ (Kubátová, 2018, s. 15). Veřejným rozpočtem může být státní rozpočet, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu či rozpočet Evropské unie. Tyto rozpočty pak disponují dalšími příjmy například v podobě poplatků, půjček a darů.

Nenávratnost daně znamená, že subjekt, který daň platí, nemá nárok na vrácení této částky. Zároveň neexistuje ani souvislost mezi výší odvedené daně a výší spotřeby veřejných statků a služeb – tj. neekvivalentnost. Neznamená to tedy, že ten, kdo bude na dani odvádět do veřejného rozpočtu více peněžních prostředků, bude mít možnost čerpat a spotřebovávat tyto statky a služby ve větším množství než ten, kdo zaplatil na dani méně (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 2).

Výše zmíněná neúčelovost daně znamená, že při platbě daně není předem stanoveno, na jaké účely se tyto prostředky využijí. Daň je součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, ze kterých se financují různé státní výdaje (Kubátová, 2018, s. 16).

Daň se ve většině případů vybírá pravidelně za stejný časový úsek – tzv. zdaňovací období. Každá daň má různá zdaňovací období. Může to být kalendářní rok (např. u přímých daní), čtvrtletí či měsíc (např. u spotřebních daní) (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 3, 13). Jako příklad nepravidelné daně lze uvést daň z nabytí nemovitých věcí, která se v minulosti odváděla pouze v případě převodu vlastnického práva k nemovitosti.

1.2 Třídění daní

Daně lze klasifikovat pomocí mnoha různých kritérií. Asi tím nejzákladnějším je podle Kubátové (2018, s. 20) rozlišení daní přímých a nepřímých. U **nepřímé daně** existují dva daňové subjekty – poplatník a plátec. Typickým příkladem může být daň z přidané hodnoty a spotřební či ekologická daň. Naopak **přímou daň** hradí poplatník, kdy tuto povinnost nemůže přenést na jiný subjekt. Týká se to daní důchodových, majetkových či daní z hlavy.

Dále jsou daně rozlišovány podle objektů, které jsou daní zatíženy. Jsou to daně **důchodové** (daně z příjmů), **spotřební** a **majetkové**. Méně známá je pak tzv. **daň z hlavy**, která je hrazená každým poplatníkem bez ohledu na výši jeho příjmu. U nás lze tuto daň přirovnat k poplatku za odvoz a zpracování komunálního odpadu placený všemi občany ve stejné výši (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 12).

Další významná klasifikace daní je podle veličiny, z níž se daň odvádí, a to na běžné a kapitálové. U **běžné daně** je základem toková veličina, která se zjišťuje za konkrétní ohraničený časový úsek, např. kalendářní rok. Tato daň se tedy vybírá za určité zdaňovací období. Příkladem běžné daně je daň z příjmů, kde tokovou veličinu představuje právě příjem. Naproti tomu **kapitálová daň** se nejčastěji odvádí z majetku. Základem daně je zde stavová veličina, která zaznamenává stav majetku k určitému okamžiku. Kapitálová daň je tedy tzv. daní na zdaňovací období. V minulosti sem například patřila dědická daň či darovací, jelikož předmětem daně byl majetek jako takový (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 28; Kubátová, 2018, s. 21). Nicméně nutno podotknout, že tyto daně byly v České republice zrušeny a zahrnuty do legislativy daní z příjmů.

Podle adresnosti, tedy podle vztahu k platební schopnosti poplatníka, mohou být rozlišovány daně **osobní** a **in rem**. Podle Kubátové (2018, s. 22) jsou osobní ty daně, které jsou „*adresné a mají vztah ke konkrétnímu poplatníkovi tím, že zohledňují jeho platební schopnost.*“ Nejčastěji jsou to daně důchodové. Protikladem jsou daně in rem, tzv. „na věc“. Znamená to tedy, že tyto daně neberou v potaz platební schopnost jednotlivce a musí je platit každý ve stejné výši. Mohou to být daně spotřební, z přidané hodnoty či výnosové (Kubátová, 2018, s. 22).

Dále lze daně třídit také podle jednotky, kterou se vyměřuje daňový základ. Zde rozlišujeme **daně bez vztahu ke zdaňovanému základu** (např. daň z hlavy), **specifické** (základ daně ve fyzikálních jednotkách) a **ad valorem** (základ daně je zde vyjádřen v peněžních jednotkách, např. daň z příjmu) (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 28).

V neposlední řadě existuje i **klasifikace daní podle OECD**, jejíž účelem je porovnávání daní v rámci jednotlivých zemí. Na rozdíl od jiných členění jsou zde zahrnuty i příspěvky na sociální zabezpečení (Kubátová, 2018, s. 23–25). Jednotlivé položky se třídí podle různých hledisek, a to např. podle subjektu, který daň platí či podle účelu, avšak hlavním kritériem je zde předmět zdanění. OECD tedy rozděluje daně do těchto šesti skupin:

- „1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů,
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení,

- 3000 Daně z mezd a pracovních sil,
- 4000 Daně majetkové,
- 5000 Daně ze zboží a služeb,
- 6000 Ostatní daně“ (OECD, 2021, s. 4–5), (překlad vlastní).

1.3 Konstruktivní prvky daní

Aby mohl daňový systém fungovat správně, musí být jasně definované od koho a kdy se budou daně vybírat, co bude daní zatíženo a jak vysoké tyto daně budou. Zároveň musí být všechny tyto prvky srozumitelně zakotvené v zákoně (viz dále – princip právní perfektnosti). Pro účely této bakalářské práce je důležité tyto základní znaky a náležitosti daní charakterizovat.

1.3.1 Předmět daně

Předmětem daně je „*veličina, ze které se daň vybírá*“ (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 8). Předmět daně odpovídá na otázku – co je zdaněno nebo co je daní zatíženo. Může to být například příjem z podnikání nebo zaměstnání, nemovitost, přidaná hodnota či spotřeba. Předmět daně jako takový se v zákoně vymezuje dvěma způsoby – pozitivně nebo negativně (Schultzová et al., 2018, s. 37–38).

Pozitivní vymezení daní znamená, že zákonodárci přesně stanoví, co je daní zatíženo a je tedy předmětem daně (Schultzová et al., 2018, s. 37–38). Například u daně z příjmů se jedná o příjem ze závislé činnosti, příjem z podnikání, z nájmu či z kapitálových výnosů.

Na druhé straně při **negativním vymezení daně** zákonodárci přesně stanoví, co není daní zatíženo a za předmět daně se tedy nepovažuje (Schultzová et al., 2018, s. 38). U daně z příjmů lze hovořit například o poskytnuté jistině z úvěrů nebo zápůjček nebo o příjmech z rozšíření rozsahu nebo vypořádání společného jmění manželů (Zákon č. 586/1992 Sb., § 3, odst. 4).

Dále existuje tzv. **osvobození od daně**, které může daňový subjekt uplatnit v případě splnění zákonem stanovených podmínek. Znamená to tedy, že některé příjmy jsou sice zahrnuty do předmětu daně, ale zároveň se na ně vztahuje osvobození od daně a zdanění tak nepodléhají (Schultzová et al., 2018, s. 38). Autorka dále upozorňuje na to, že podmínky pro osvobození od daně musí daňový subjekt dodržet v celém zdaňovacím období. Pokud se tak nestane, subjekt ztrácí nárok na osvobození a předmět bude podléhat zdanění.

1.3.2 Daňový subjekt

V předchozím textu bylo slovní spojení daňový subjekt často skloňováno, a proto by bylo vhodné ho správně definovat a charakterizovat. Stanovení daňového subjektu odpovídá na otázku – kdo je konkrétní daní zatížen. Vančurová a Zídková (2022a, s. 6) definují daňový subjekt jako „*osobu, která je podle zákona povinná strpět, odvádět nebo platit daň*“. Nejčastěji lze hovořit o dvou subjektech – poplatníkovi a plátcí daně.

Poplatníkem může být fyzická či právnická osoba, která je daní skutečně zatížena – předmětem daně je její příjem nebo její majetek – a zároveň svou daňovou povinnost nemůže přenést na jiný subjekt (Schultzová et al., 2018, s. 39). Typickým příkladem poplatníka je zaměstnanec, jehož příjem ze zaměstnání je podroben dani.

Plátcem je pak osoba, která sice není daní zatížena, je však ale povinna daň odvést za poplatníka příslušnému správci daně. Tento subjekt se spolu s poplatníkem vymezuje u nepřímých daní. Příkladem plátce může být zaměstnavatel, který daň strhne zaměstnanci (poplatníkovi) ze mzdy a sám ji uhradí finančnímu úřadu. Nutno podotknout, že plátce některé daně zahrnuje do ceny své produkce (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 7). Týká se to například spotřební daně na alkoholické nápoje a tabákové výrobky, kdy je touto daní skutečně zatížen konečný spotřebitel.

1.3.3 Základ daně a zdaňovací období

Dalším z konstrukčních prvků daní, bez kterého se daňový systém neobjede, je **základ daně**, který vyjadřuje předmět daně v měrných jednotkách – fyzikálních veličinách či peněžních jednotkách (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 11). Příkladem základu daně ve fyzikálních veličinách může být základ daně ze spotřeby pohonných hmot, který se vyjadřuje v litrech. Dále se pak v peněžních jednotkách (tedy korunách) vyjadřuje například základ daně z příjmů fyzických či právnických osob. Bez těchto kvantifikovaných vyjádření by bylo nemožné daň vypočítat.

Aby bylo možné ze základu daně vypočítat výši daně, je potřeba ho také v některých případech napřed upravit (Schultzová et al., 2018, s. 40). Například při výpočtu daně z příjmu zaměstnance se jeho hrubá mzda (základ daně) upravuje o nezdanitelné části základu daně – např. o příspěvky na penzijní připojištění či soukromé životní pojištění. Tato bakalářská práce se v následujících kapitolách mimo jiné dopodrobna věnuje úpravám základu daně z příjmů právnických osob například o odčitatelné položky a položky snižující základ daně.

Základ daně se obecně stanovuje za určitý ohraničený časový úsek, tzv. **zdaňovací období**. Tento úsek může mít různou délku v závislosti na tom, o jakou daň se jedná. Je to například měsíc, čtvrtletí, avšak nejčastěji se základ daně stanovuje za kalendářní rok. U některých daní se základ daně stanovuje tzv. na zdaňovací období, kdy se v určitý moment vyčíslí stav například majetku (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 13, 28). Příkladem může být daň z nemovitých věcí, kdy se zjišťuje výměra nemovitosti v m² k 1. lednu.

1.3.4 Sazba daně

Aby bylo možné vyčíslit přesnou výši daně, je nutné znát její sazbu. V praxi se rozlišují tyto sazby podle dvou kritérií, a to ve vztahu k velikosti základu daně – pevná a relativní – či podle druhu předmětu daně – jednotná a diferenciovaná (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 15).

Pevná sazba daně se vztahuje k fyzikální jednotce specifického základu daně. Uplatňuje se u daní ze spotřeby či nemovitostí (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 16). Jako příklad lze uvést sazbu daně za 1 litr pohonných hmot nebo za 1 m² bytové plochy.

Tam, kde je stanoven hodnotový základ daně, se užívá **relativní** sazba, která je vyjádřena procentem. Ta může být buď lineární nebo progresivní. Lineární sazba je ta, která se společně se změnou výše základu daně nemění. Jednoduše řečeno je stále stejná pro různé výše základu daně. Naopak progresivní sazba se zvýší, pokud se zvýší i základ daně – konkrétně tento základ přesáhne zákonem stanovenou částku (Schultzová et al., 2018, s. 41).

Pokud je sazba daně stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně, lze hovořit o tzv. jednotné sazbě daně. Naproti tomu diferenciovaná sazba daně se podle druhu předmětu daně liší (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 15). Autorky uvádějí příklad diferenciované sazby u daně z přidané hodnoty, kdy se pro různé položky uplatňují jiné procentní sazby – od roku 2024 základní 21 % pro většinu zboží nebo služeb a snížená 12 % pro vybrané položky, např. bezlepkové výrobky či přeprava cestujících.

1.4 Funkce daní

Daně se obecně považují za jeden z nejdůležitějších ekonomicko-politických nástrojů státu, jelikož plní řadu důležitých funkcí, které přímo ovlivňují samotnou ekonomiku. Tato podkapitola má za cíl jednotlivé funkce popsat.

Alokační funkce podle Kubátové (2018, s. 19) znamená „*bud' vložení prostředků tam, kam jich trh vkládá málo (...), nebo naopak odejmutí prostředků z oblastí, kde jich je příliš mnoho...*“. Jinými slovy alokační funkce daní přerozděluje finanční prostředky z oblastí, kde

jich je přebytek do oblastí, kde jich je nejvíce potřeba. Stát má dvě možnosti, jak toho dosáhnout – buď zvolí cestu generování přímých výdajů do konkrétního sektoru, nebo se vydá nepřímou cestou v podobě daňových úlev – tzv. nepřímá daňová podpora (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 3 - 4). V praxi to tedy vypadá tak, že místo poskytnutí plošných příspěvků na konkrétní investici se stát rozhodne, že ti, kteří se tuto investici rozhodnou financovat ze svých zdrojů, si budou moci uplatnit daňové zvýhodnění. Příkladem může být tzv. nepřímá daňová podpora výzkumu a vývoje (VaV), kterou v ČR od roku 2005 čerpají primárně soukromé podniky. Pro představu, v roce 2021 tato podpora činila 2 430 milionů korun a dotkla se 835 podniků (ČSÚ, 2023).

Další významnou funkcí daní je tzv. **fiskální funkce** – „*schopnost naplnit veřejný rozpočet*“ (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 3). Je potřeba si uvědomit, že daně jsou významnou složkou příjmů státního rozpočtu a bez jejich existence by stát nebyl schopen pokrýt své výdaje na fungování. Autorky dále poukazují na to, že zvýšení nominálních sazeb daně nemusí nutně znamenat zvýšení příjmů do veřejného rozpočtu, ale právě naopak v některých případech dokonce snížení těchto sazeb může způsobit zvýšení příjmů do rozpočtu. To může být zapříčiněno například zvýšenou ochotou daň odvádět. Tento ekonomický jev zobrazuje Lafferova křivka.

Redistribuční funkce daní znamená přesun části peněz od bohatých k sociálně slabším nebo chudým jedincům prostřednictvím transferových plateb (výplaty starobních důchodů či příspěvky v nezaměstnanosti). Daně umožňují nejen zmírnění rozdílů v příjmech jednotlivců, ale i přesouvání prostředků mezi podnikatelskými subjekty, např. z bohatších regionů ve prospěch chudších (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 4). Ve zkratce to tedy znamená, že ten, kdo má vyšší příjmy, bude na dani odvádět více než ten, kdo má příjmy nižší.

Další funkcí, kterou je třeba zmínit, je **funkce stabilizační**, která pomáhá zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice. Znamená to, že daně v dobách ekonomického růstu zabraňují přehřívání ekonomiky a zároveň by měl příjem do státního rozpočtu z jejich výběru pomáhat k vytváření rezerv, které zmírňují negativní dopady ekonomické krize (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 4–5).

Vančurová a Zídková (2022a, s. 4) v poslední řadě také zmiňují důležitost **stimulační funkce**. Tato funkce spočívá v tom, že stát může subjektům poskytovat různé formy daňových úlev v případě splnění určitých podmínek, např. vytvoření nových pracovních míst. Zároveň však může zvýšit daňové zatížení těm subjektům, které se chovají nezodpovědně či

nehospodárně. Typickým příkladem negativní stimulace může být daňové zatížení alkoholu a tabáku. Zjednodušeně lze tedy tvrdit, že díky této funkci může stát do jisté míry ovlivňovat chování některých daňových subjektů.

1.5 Daňové zásady

Daňové zásady a principy jsou důležité z hlediska vlivu na hospodářskou politiku státu. Definují se jako „*pravidla postupu, které stát uplatňuje při realizování daňové politiky*“ (Schultzová et al., 2018, s. 21), (překlad vlastní). Těchto pravidel je celá řada a jejich počet není přesně stanoven, nicméně cílem této podkapitoly je popsat a identifikovat pouze ty nejvíce zmiňované různými autory.

Princip daňové únosnosti obecně spočívá v zabezpečení dostatečného příjmu do veřejného rozpočtu, který pokryje výdaje státu. Na druhou stranu existuje tzv. osobní daňová únosnost, která znamená to, že poplatník odvádí daně v takové míře, která mu nezpůsobuje újmu (Schultzová et al., 2018, s. 21–22). Je tedy schopen a ochoten daně platit, aniž by se musel omezovat v uspokojení svých základních existenčních a sociálních potřeb. Lze si tak povšimnout, že se zde střetávají odlišné zájmy dvou subjektů – státu a daňového poplatníka. Schultzová (2018, s. 22) poukazuje na to, že by měl stát nalézt v rámci své daňové politiky tzv. „*citlivou hodnotu zdanění*“, která zohlední zájmy právě obou subjektů takovým způsobem, kdy stát bude schopen dostatečně hradit své výdaje a poplatník zároveň neztratí zájem například o podnikání.

Dalším často zmiňovaným principem je **daňová efektivnost**, která spočívá v „*minimalizaci rozdílu mezi ztrátou užítku daňových subjektů a výnosem veřejných rozpočtů*“ (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 41). Daň totiž snižuje užitek toho, kdo je jí zatížen. Pokud tedy nastane situace, kdy je vysoce zdaněn například určitý typ zboží, spotřebitel se rozhodne k substituci jiným zbožím (tím se sníží jeho užitek), které je zdaněno méně a tím se nijak nezvýší příjem do státního rozpočtu (Kubátová, 2018, s. 42). Tato situace se nazývá nadměrné daňové břemeno. Autorka dále zmiňuje, že efektivnost daní negativně ovlivňují i administrativní náklady spojené s výběrem daní.

Je dobré si uvědomit, že každý daňový subjekt přispívá určitým dílem do veřejného rozpočtu, ze kterého se hradí např. veřejné statky a služby. **Princip daňové spravedlnosti** popisuje situaci, kdy by měl každý subjekt přispívat podle svých možností a zároveň by měl pocítovat prospěch ze spotřeby těchto statků a služeb (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 40). Existují tedy dva různé úhly pohledu, jak se dívat na daňovou spravedlnost – princip platební

schopnosti a princip prospěchu. **Princip platební schopnosti** spočívá v tom, že daňové subjekty by měly odvádět výši daně přímo úměrné jejich příjmu (Schultzová et al., 2018, s. 23). Například člověk s menšími příjmy by měl platit menší daň, a naopak člověk s vyššími příjmy by měl platit daň vyšší. Na druhé straně **princip prospěchu** říká, že daňový subjekt by měl odvádět daně v závislosti na tom, jaká je jeho spotřeba veřejných výdajů. Vančurová a Zídková (2022a, s. 40) uvádějí příklad silniční daně hrazené podniky, které využívají silniční infrastrukturu. Výnos z této daně je pak použit na údržbu a investice do silnic a dálnic.

Princip právní perfektnosti, také nazývaný principem zákonnosti, poukazuje na to, že právní zakotvení daňového systému by mělo být přesně, správně a srozumitelně formulováno, aby daňový subjekt věděl, jak plnit své daňové povinnosti (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 42). Nepřesná formulace by mohla například vést i k možnosti vyhnout se placení daní. Tento princip by měl také zohlednit soulad vyhlášek a nařízení (tzv. nižších právních norem) se zákony (Schultzová et al., 2018, s. 24). To však obecně platí pro všechny právní normy v různých oblastech.

2 DAŇOVÁ OPTIMALIAZCE

Tato kapitola pojednává o možnostech daňové optimalizace a poukazuje na problematiku vyhnutí se dani či daňových úniků. Věnuje se také daňovému plánování a v poslední řadě dvojímu zdanění z pohledu daňové optimalizace.

2.1 Optimalizace daňové povinnosti

„Optimalizací daňové povinnosti se rozumí takové jednání, jímž se daňový subjekt snaží legálně minimalizovat své daňové povinnosti.“ (Klimešová, 2014, s. 55). Jinými slovy lze říct, že většina daňových subjektů projevuje snahu na dani odvést státu co nejméně. Je však nutné rozlišovat to, zda tak činí legální cestou či se uchyluje k praktikám, které jsou protizákonné. Mezi nejčastější legální možnosti, které umožňují snížit daňovou povinnost, patří daňová úspora, odložení daně do budoucna či využití mezer v daňových zákonech, smluv o zamezení dvojího zdanění nebo daňových rájů (Klimešová, 2014, s. 55).

Uplatnění **daňových úspor** znamená situaci, kdy daňový subjekt využije všech možných skutečností a postupů, které snižují základ daně či daň samotnou a které jsou definovány zákonem (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 32). Jedná se například o uplatňování slev na dani a odčitatelných položek od základu daně. Nutno podotknout, že pro uplatnění daňových úspor musí daňové subjekty splňovat určité zákonné podmínky. Jako specifickou daňovou úsporu lze pak uvést tzv. odložení daně do budoucna, tedy využití daňových rezerv, které se vytvářejí k pokrytí budoucích výdajů.

Jako další možnost legální optimalizace lze využít mezery v daňových zákonech, které nejsou zákonodárci zamýšlené, tzv. **vyhnutí se dani** (Vančurová a Zídková, 2022a, s. 32). Tuto mezeru v zákoně lze chápat jako neúmyslné pochybení legislativců při tvorbě zákonných předpisů či jejich nepřehlednost. Autorky Vančurová a Zídková (2022a, s. 32) poukazují na to, že využívání mezer v zákoně ve větším měřítku napříč daňovými subjekty má pouze dočasný charakter, jelikož následuje změna příslušného zákona a eliminování chyb.

Vyhnutí se dani (anglicky tax avoidance) není sice nezákonné, nicméně může být společností vnímáno jako nemorální a ze strany státu i jako nežádoucí, jelikož stát tak přichází o potenciální příjem do veřejných rozpočtů. Z tohoto důvodu je zde snaha státu zamezit či ztížit poplatníkům vyhýbání se daňovým povinnostem, a to i v mezinárodním měřítku. V rámci tohoto boje, přijala Evropská rada dne 20. června 2016 na návrh Evropské komise směrnici 2016/1164 proti vyhýbání se daňovým povinnostem (tzv. Anti Tax Avoidance Directive, zkráceně ATAD). Tato směrnice stanovuje 5 základních pravidel a opatření, které při jejich

implementaci do zákonných norem jednotlivých států vytvářejí určitou úroveň ochrany proti vyhýbání se dani z příjmů PO v celé Evropské unii (European Commission, 2024). Tyto pravidla jsou následující:

- „*pravidlo pro omezení odpočitatelnosti úroků*,
- *zdanění při odchodu*,
- *obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu*,
- *pravidlo proti ovládané zahraniční společnosti*,
- *hybridní nesoulady*“ (Rada Evropské unie, 2016), (překlad vlastní).

Smysl pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků spočívá v tom, že omezuje možnost právníkům osobám snižovat základ daně z příjmů prostřednictvím využití dluhového financování a úrokových plateb. Jde o situaci, kdy podnik, jako rezident v zemi s nízkou daňovou sazbou, poskytne úvěr podniku v zemi s vysokou daňovou sazbou. Výnosy z poskytnutí úvěru se tak zdaní nižší sazbou a zároveň zaplacené úroky z poskytnutého úvěru se odečtou od základu daně podniku s vyšší sazbou daně (Ministerstvo financí, 2017, s. 4).

Pravidlo zdanění při odchodu (tzv. exit tax) řeší situaci, kdy dochází k přesunu aktiv právníké osoby z provozovny jednoho státu do provozovny v jiném státě, např. s nižším daňovým zatížením. Pokud by tato aktiva generovala zisk, ztrácí původní stát nárok na zdanění tohoto zisku. Tato situace může nastat jak při přesunu aktiv do provozoven ve třetích zemích, tak i do provozoven v jiných členských státech (Boháč a Hrdlička, 2018).

Obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu říká, že pro účely vyměření daně stát nebere v potaz provedené operace, které nebyly skutečné a měly za cíl získání daňové výhody (Rada Evropské unie, 2016).

Pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti (tzv. CFC Rule) řeší situaci, kdy právníké osoby převádí své zisky na zahraniční dceřiné společnosti s jurisdikcí v zemi s nižším daňovým zatížením. Cílem CFC je odradit daňové subjekty od tohoto jednání. Směrnice dále upravuje konkrétní podmínky, za kterých se subjekt stává tzv. ovládanou zahraniční společností (Ministerstvo financí, 2017, s. 17).

Hybridními nesoulady jsou myšleny nesoulady daňových právních řádů jednotlivých států, které mohou vést například k situaci, kdy je u různých daňových subjektů zároveň snížen základ daně (tzv. dvojí odpočet). Směrnice proto udává pravidla, která mají za cíl zabránit subjektům využívání těchto nesouladů k vyhýbání se dani (Boháč a Hrdlička, 2018).

2.2 Daňový únik

Jak již bylo v předchozím textu naznačeno, je potřeba rozlišovat legální a nelegální cesty daňové optimalizace. Na rozdíl od uplatnění daňových úspor či vyhnutí se dani, které jsou považovány za legální, existuje pojem daňový únik, který označuje „*podvod, tzn. nelegální činnost, za kterou může být daňový poplatník postižen*“ (Klimešová, 2014, s. 47). Autorka dále zmiňuje, že daňový únik může být úmyslný i neúmyslný. Neúmyslný daňový únik je důsledkem neinformovanosti či nedbalosti daňového subjektu spojené s nepřehledností zákonů a jejich výkladů. V tomto případě může být postihem pouze doměření výše daně a uložení úroků a pokut. Pokud se však jedná o úmyslný daňový únik, který je většího rozsahu, jde o trestný čin zkrácení daně, za který je již subjektu uložen postih vyšší (Vančurová a Zidková, 2022a, s. 33).

Forem daňových úniků je celá řada a za ty nejčastější lze označit například zatajování příjmů a majetku, které jsou předmětem zdanění, nadhodnocování výdajů, provádění neohlášených živností nebo zaměstnávání pracovníků na černo, tj. bez řádné pracovní smlouvy (Klimešová, 2014, s. 180–181).

Jak již bylo zmíněno, příčinou existence daňových úniků může být nejasnost či nesrozumitelnost daňových zákonů, popř. jejich neznalost. Může se ale také jednat o úmyslnou snahu poplatníka snížit daňové zatížení s pocitem oprávněnosti (Klimešová, 2014, s. 50). Autorka rozděluje příčiny daňových úniků do pěti kategorií:

- neekvivalentnost daně – poplatník může vnímat daň jako platbu ve prospěch ostatních osob,
- příčiny ležící vně poplatníka – komplikovanost výpočtu daně či nízký počet daňových kontrol,
- příčiny nacházející se u poplatníka samotného – nízká morálka, nekvalitní vzdělání či špatná finanční situace a snaha obohatit se,
- zpronevěra třetí osobou – v případě, kdy daň odvádí za poplatníka plátce,
- vysoká daňová sazba – poplatníci se mohou rozhodnout k nahrazení práce volným časem (Klimešová, 2014, s. 50).

2.3 Daňové plánování

Daňové plánování lze definovat jako „*postup daňového subjektu, kdy analyzuje a zjišťuje všechny legální možnosti směřující ke snížení jeho daňové povinnosti...*“ (Klimešová, 2014, s. 178). V tomto smyslu se lze často setkat s pojmem mezinárodní daňové plánování. Jde o situaci, kdy většinou nadnárodní podniky využívají rozdílů mezi daňovými systémy

jednotlivých zemí ke snížení svého daňového zatížení (Sorbe a Johansson, 2017, s. 5). Autoři dále poukazují na to, že tyto subjekty mohou uplatnit konkurenční výhodu spjatou s nižším daňovým zatížením k získání větších tržních podílů na úkor domácích podniků, které mají daňové zatížení podstatně vyšší. Tuto daňovou úsporu mohou totiž využít ke snížení cen svých výrobků a služeb či zvýšení investic apod.

V rámci daňového plánování existuje často skloňovaný pojem daňový ráj, který však nelze jednoznačně a přesně definovat. V obecné rovině lze tvrdit, že za daňový ráj se považuje země, jejíž zákony umožňují minimální, či dokonce žádné zdanění daňových subjektů, zejména jejich příjmů (Klimešová, 2014, s. 181). Tyto země také velmi často bojkotují mezinárodní sdílení informací o společnostech na jejich území, a tak se stává, že skuteční majitelé těchto společností zůstávají v anonymitě (Transparency International ČR, 2022). Tato skutečnost napomáhá k možnosti praní špinavých peněz, které byly získány nelegální činností. Nicméně v dnešní době vzniká tlak světových mocností na daňově zvýhodněné lokality v podobě hrozby ekonomické či politické izolace, a tak velká část těchto daňových rájů na spolupráci ve formě sdělování informací přistupuje (Sojka et al., 2017, s. 219).

V roce 2017 přijala Evropská rada seznam zemí nespolupracujících s EU v daňové oblasti. V současnosti je na seznamu uvedeno 16 jurisdikcí, např. Bahamy, Vanuatu, Panama, Seychely nebo Rusko. Tyto země nesplňují kritéria Evropské rady, která byla stanovena na základě mezinárodních standardů řádné správy v oblasti daní. Členské státy se zavázaly zavést určitá obranná legislativní opatření proti těmto státům za účelem ochrany daňových příjmů a boje proti daňovým únikům (Rada Evropské unie, 2023). V této souvislosti je však vhodné podotknout, že některé daňové ráje se vyskytují i v Evropě, a to dokonce i v EU. Mezi ně lze zařadit například Nizozemsko, Irsko, Švýcarsko či Belgie. V těchto zemích skončilo mezi lety 2016 až 2020 velké množství korporátních zisků – jen za rok 2020 získaly evropské daňové ráje díky přesunu zisků firem zhruba 33 miliard dolarů (Palašáková a Ligas, 2023).

Pokud se společnost rozhoduje, zda optimalizovat své daňové zatížení prostřednictvím daňových rájů, měla by zvážit, jestli se pro ni tato možnost jeví jako optimální z hlediska efektivnosti. V případě využití daňového ráje je většinou zapotřebí zřídit na tomto území reálný subjekt, což je spojeno s různými náklady – transportními či personálními. S ohledem na mezinárodní daňovou konkurenci, která snižuje přímé daně v ekonomicky vyspělých státech, se v některých případech nevyplatí využívat daňové ráje jen za účelem daňových úspor (Sojka et al., 2017, s. 220).

2.4 Dvojí zdanění

Problematika dvojího zdanění je velmi obsáhlé téma, které se intenzivně skloňuje hlavně v souvislosti s mezinárodním zdaněním. Jde o situaci, „*kdy je stejný předmět daně podrobován dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy*“ (Sojka et al., 2017, s. 27). Tato skutečnost je nežádoucí jak z pohledu daňového poplatníka, tak i z pohledu státu. Pro podniky jde o negativní jev, jelikož zvyšuje jejich daňové zatížení. Pro státy, které jsou závislé na vývozu a dovozu, představuje tento jev rovněž problém, jelikož omezuje přesun zboží, služeb či práce mezi jednotlivými zeměmi (Klimešová, 2014, s. 137).

V zásadě existují dva druhy dvojího zdanění – vnitrostátní a mezinárodní. O vnitrostátním dvojím zdanění lze hovořit při zdanění podílů na zisku společnosti (např. dividend) v rámci jednoho státu, jelikož zisk jako takový byl již prvotně zdaněn daní z příjmů právnických osob. U nepřímých daní se dvojí daň vyskytuje v situaci, kdy je zboží či výrobek zatížen daní z přidané hodnoty a zároveň daní spotřební, popř. i clem (Sojka et al., 2017, s. 27). O mezinárodním dvojím zdanění se mluví v souvislosti s daní z příjmů, kdy je příjem podniků zdaněn dvakrát – ve státě, kde příjem vzniknul, a ve státě, ve kterém je podnik daňovým rezidentem.

Jak již bylo zmíněno, dvojí zdanění je nežádoucí, a to hlavně na mezinárodní úrovni. Může totiž znamenat, že společnosti ztratí zájem podnikat ve státech, ve kterých by se mohly potýkat s dvojím zdaněním svých příjmů. Této situaci se státy obecně snaží vyhnout jednostrannými, oboustrannými nebo vícestrannými opatřeními, které dvojí zdanění vylučují (Klimešová, 2014, s. 140).

Jednostranným opatřením je skutečnost, kdy země, ve které je daňový poplatník rezidentem, omezuje dvojí zdanění ve svých právních předpisech (Sojka et al., 2017, s. 29). Stát daňového rezidenta se v případech, kdy byla daň zaplacená v jiném státě, vzdává nároku uložit daň, popř. sníží daňový základ. Tato opatření se aplikují většinou tam, kde nejsou sjednány smlouvy o zamezení dvojího zdanění, avšak nemohou způsobit spravedlivé rozdělení vybrané daně mezi stát rezidenta a stát, ve kterém příjem vzniknul (Klimešová, 2014, s. 140–141).

Oboustranným opatřením jsou pak tzv. mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které stanovují pravidla mezi dvěma státy o rozdělení vybrané daně v určitém poměru. Státy se také mohou dohodnout na tom, kdo z nich má právo zdanit konkrétní příjem (Schulzová

et al., 2018, s. 137). Většina smluv vychází z tzv. modelových smluv, které slouží jako předlohy a upravují se pouze v případech, kdy smluvní státy vnesou požadavek na jiná řešení, než které nabízejí modelové smlouvy. Nejčastěji se mezi vyspělými státy využívá modelová smlouva OECD, která nabízí řešení ve formě zdanění ve státě rezidence (Vančurová a Zídková, 2022b, s. 257). Existuje také modelová smlouva OSN, která se využívá více mezi rozvojovými zeměmi a aplikuje variantu, kdy je příjem zdaněn ve státě, na jehož území se nachází zdroj daného příjmu (Klimešová, 2014, s. 154).

3 LEGISLATIVA DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČR A SR

Tato kapitola popisuje konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob v České republice a na Slovensku – od definování poplatníků, předmětu daně, příjmů osvobozených od daně, přes stanovení základu daně, uplatnění slev na dani až po placení daně a záloh. Dále poukazuje na hlavní rozdíly mezi těmito dvěma systémy.

3.1 Daň z příjmů PO v České republice

Konstrukci daně z příjmů právnických osob v České republice primárně upravuje zákon o daních z příjmů. Při zjišťování základu daně se dále vychází z některých ustanovení zákona o účetnictví a zákona o rezervách. Správu daní (např. lhůty pro podání daňového přiznání) poté upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

3.1.1 Poplatníci daně

Poplatníkem daně z příjmů PO v ČR se podle zákona rozumí každá právnická osoba, organizační složka státu, podílový fond, fond penzijní společnosti a svěřenský fond (Zákon č. 586/1992 Sb., § 17 odst. 1). Zákon dále definuje poplatníka jako daňového rezidenta, ale i daňového nerezidenta s tím, že daňová povinnost rezidentů se vztahuje jak na příjmy poplatníka vzniklé ze zdroje v ČR, tak i na příjmy vzniklé ze zdroje v zahraničí, zatímco daňová povinnost nerezidentů se vztahuje pouze na příjmy vzniklé na území ČR. Daňovým rezidentem je osoba, která má v České republice sídlo, tj. místo, ze kterého je poplatník řízen. Pro daňového nerezidenta pak platí to, že sídlo v ČR nemá (Zákon č. 586/1992 Sb., § 17 odst. 2, 3, 4).

Zákon také definuje specifického poplatníka, kterým je tzv. veřejně prospěšný poplatník. Zkráceně je to subjekt, jehož hlavní činností není podnikání (Zákon č. 586/1992 Sb., § 17a odst. 1). Zákon jasně vymezuje subjekty, které se za veřejného prospěšného poplatníka nepovažují, například to jsou obchodní korporace, Česká televize a Český rozhlas, profesní komora, zdravotní pojišťovna či společenství vlastníků jednotek (Zákon č. 586/1992 Sb., § 17a odst. 2). Pod tímto pojmem si tedy lze představit nadaci či nadační fond (nikoliv však rodinnou nadaci či fond, ty se za veřejně prospěšného poplatníka podle zákona také nepovažují), spolky, organizační složky státu nebo příspěvkové organizace.

3.1.2 Předmět daně a zdaňovací období

Předmětem daně z příjmů PO jsou „*příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li v zákoně stanoveno jinak*“ (Zákon č. 586/1992 Sb., § 18 odst. 1). Zákon dále výslovně stanoví, které příjmy do předmětu daně zahrnutý nejsou. Patří sem například příjmy

společenství vlastníků jednotek ve formě dotací, příspěvků vlastníků nebo pojistného plnění plynoucího z pojištění domu. Dále to jsou některé příjmy zdravotních pojišťoven, např. samotné pojistné, pokuty či penále (Zákon č. 586/1992 Sb., § 18 odst. 2). Tyto výjimky jsou však velmi specifické a pro běžnou obchodní společnost či jinou právnickou osobu tak mají zanedbatelný význam.

Daň z příjmů PO se vybírá za zdaňovací období, kterým může být kalendářní rok, hospodářský rok nebo účetní období, které je delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsících (Zákon č. 586/1992 Sb., § 21a). Podle zákona o účetnictví (§ 3 odst. 2) se účetním obdobím rozumí 12 po sobě nepřetržitě jdoucích měsíců a hospodářským rokem je pak účetní období, které začíná prvním dnem v měsíci, jenž není leden. Zákon o dani z příjmů (§ 21a, písm. c) také upravuje i specifické zdaňovací období v případě fúze nebo rozdělení obchodních korporací.

3.1.3 Osvobození od daně

Zákon o dani z příjmů stanovuje výčet příjmů, které jsou od daně osvobozeny, avšak nutno podotknout, že většina z nich je opět velice specifická a nevztahují se tak na všechny právnické osoby plošně. Mezi tyto příjmy patří členské příspěvky přijaté zájmovými sdruženími PO, spolky, odbory a politickými stranami či hnutími. Dále to jsou příjmy státních fondů, výnosy nadací, pakliže jsou tyto výnosy použity k účelům, kvůli kterým byla nadace založena a příjem České národní banky. Osvobozený je i například příjem z dluhopisu emitovaného členskou zemí EU nebo zemí, která je součástí Evropského hospodářského prostoru (Zákon č. 586/1992 Sb., § 19 odst. 1).

Od daně z příjmů PO je osvobozený také bezúplatný příjem v podobě dědictví, příjem přijatý z veřejné sbírky a také příjem plynoucí do veřejné sbírky (Zákon č. 586/1992 Sb., § 19a odst. 1, 2).

3.1.4 Základ daně, jeho zjišťování a úprava

Zákon definuje základ daně jako „*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*“ (Zákon č. 586/1992 Sb., § 23 odst. 1). Každá právnická osoba má ze zákona povinnost vést účetnictví, popř. jednoduché účetnictví. Tento aspekt je velmi důležitý při zjišťování základu daně, jelikož základ daně vychází z výsledku hospodaření daného subjektu, který zachycuje právě účetnictví při respektování účetních zásad, např. zásady historických cen či zásady věrného a skutečného zobrazení. Výsledek hospodaření je tedy rozdíl mezi výnosy (6. účtová třída) a náklady (5.

účtová třída) a může být buď kladný (zisk) nebo záporný (ztráta). Takto zjištěný výsledek hospodaření se však nemůže považovat za základ daně jako takový, je třeba ho nejdříve upravit o výnosy, které se nezahrnují do základu daně a o náklady, které jsou tzv. daňově neuznatelné (neúčinné). V případě subjektu, který vede jednoduché účetnictví, se základ daně zjišťuje z rozdílu mezi příjmy a výdaji (Zákon č. 586/1992 Sb., § 23 odst. 2). Tato bakalářská práce se však pro její účely dále zaměřuje na poplatníky, kteří vedou účetnictví v plném rozsahu.

Jak již bylo zmíněno, existují příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené a musí se tak od hospodářského výsledku odečíst (Vančurová a Zídková, 2022b, s. 7). Může jít například o situaci, kdy účetní jednotka v průběhu roku zaúčtuje příjem z výnosu dluhopisu emitovaného členskou zemí EU (tento příjem je podle zákona osvobozen) na příslušný výnosový účet, např. 665 – výnosy z dlouhodobého finančního majetku. Tento příjem sice vstupuje do výsledku hospodaření prostřednictvím daného účtu, avšak je od daně osvobozen, a tak ho lze při procesu zjišťování základu daně od hospodářského výsledku odečíst.

Výsledek hospodaření se také musí upravit o tzv. daňově neuznatelné náklady. Jsou to náklady, které nejsou považovány za vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, a tak je nelze uplatnit pro snížení daňového základu. Nicméně při zjištění výsledku hospodaření jako takového se pracuje z účetního hlediska se všemi náklady, jak s daňově uznatelnými, tak i s daňově neuznatelnými. To znamená, že pro účel zjišťování základu daně je nutné daňově neuznatelné náklady přičíst k výsledku hospodaření. Příkladem daňově neuznatelného nákladu může být výdaj na reprezentaci (např. oběd s firemním partnerem v rámci obchodní schůzky), který se zaúčtuje v průběhu zdaňovacího období na účet 513 – náklady na reprezentaci. V této situaci daný náklad snížil účetní výsledek hospodaření, avšak pro daňové účely je ze zákona neuznatelný – proto je nutné ho k výsledku hospodaření přičíst. Výčet daňově neuznatelných nákladů je uvedený v zákoně o dani z příjmů § 25 odst. 1. Jedná se například o:

- penále, pokuty či úroky z prodlení,
- manka a škody, které nebyly uhrazeny,
- výdaje na pohoštění, občerstvení a dary,
- výdaje vynaložené na příjmy, které jsou osvobozené od daně či nejsou předmětem daně,
- výdaje z nákupu vlastních akcií pod jmenovitou hodnotou za účelem snížení základního kapitálu.

Významnou nákladovou položkou z hlediska posuzování uznatelnosti při zjišťování základu daně je tvorba rezerv. Zákon o účetnictví definuje rezervu jako prostředek „*k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku*“ (Zákon č. 563/1991 Sb., § 26 odst. 3). Příkladem může být tvorba rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku v určité výši, kdy podnik předpokládá, že v budoucnu (např. za 3 roky) bude nutné tuto opravu provést. Aby však tento náklad neovlivnil výsledek hospodaření pouze jednorázově, podnik má možnost si ho rozdělit do více účetních období – tedy vytvářet poměrnou část rezervy v obdobích, které předcházejí období opravy. Lze to považovat za výhodné i z hlediska daňové optimalizace, jelikož existují rezervy, které jsou za určitých podmínek stanovené zákonem o rezervách pro zjištění základu daně daňově uznatelné. Mezi ně lze zařadit už výše zmíněnou rezervu na opravu hmotného majetku, rezervu v bankovníctví a pojišťovnictví, rezervu na pěstební činnost či rezervu na nakládání s elektroodpadem (Zákon č. 593/1992 Sb., § 2 odst. 1). Jednou z významných podmínek pro uplatnění rezerv jako daňového nákladu je ta, že podnik musí peněžní prostředky ve výši dané rezervy převést na zvláštní účet v bance nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém bylo o tvorbě rezervy účtováno (Zákon č. 593/1992 Sb., § 7 odst. 4).

Další významným nákladem, který je podle zákona o daních z příjmů daňově neuznatelný, je tvorba opravné položky. Podle zákona o účetnictví (§ 26 odst. 3) vyjadřuje opravná položka přechodné snížení hodnoty majetku. Účtuje se o ni například ve chvíli, kdy má podnik na skladě zastaralé zboží, které je hůře prodejné, a tudíž se jeho hodnota snížila – tento fakt je třeba promítnout i do účetnictví. Jak již bylo uvedeno, obecně jsou opravné položky neuznatelným nákladem, nicméně zákon o rezervách stanovuje výjimky, kdy je opravná položka daňově uznatelnou. Jde o opravné položky k pohledávkám, které jsou nepromlčené a splatné po 13. prosinci 1994, kdy od doby splatnosti uplynulo více jak 18 měsíců (v tom případě je uznatelných 50 % z jmenovité hodnoty pohledávky) nebo více jak 30 měsíců (v tom případě je uznatelných 100 % z jmenovité hodnoty pohledávky) (Zákon č. 593/1992 Sb., § 8a odst. 1). Dále jsou daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám, jejichž jmenovitá hodnota nepřesáhla 30 000 Kč a od doby splatnosti uplynulo více jak 12 měsíců (tato opravná položka je uznatelná ve výši 100 % z jmenovité hodnoty) (Zákon č. 593/1992 Sb., § 8c). Důležitou podmínkou při tvorbě daňových opravných položek k pohledávkám je ta, že daná

pohledávka byla v momentě vzniku zaúčtovaná na příslušný účet do výnosů – již tedy byla v předcházejících obdobích zdaněna, nicméně příjem z ní podnik dosud neinkasoval.

Specifickým druhem nákladů jsou odpisy, které se rozlišují na daňové a účetní. Účetní odpisy představují reálnou míru opotřebení dlouhodobého majetku v podniku a účetní jednotka si způsob jejich výpočtu stanoví ve vlastní režii. Daňové odpisy a jejich výpočet je přesně definován zákonem o dani z příjmů (§ 26 až 33) a stanovují se pro účely správného vyměření daně. Daňové odpisy hmotného majetku jsou tedy daňově uznatelným nákladem (Zákon č. 586/1992 Sb., § 24 odst. 2, písm. a). Naproti tomu účetní odpisy dlouhodobého majetku jsou daňově neuznatelným nákladem (Zákon č. 586/1992 Sb., § 25 odst. 1, písm. zg) s výjimkou odpisů nehmotného majetku, které lze podle § 24, odst. 2, písm. v) téhož zákona považovat za daňově uznatelné. Je tedy zřejmé, že účetní odpisy hmotného majetku je nutné při zjišťování základu daně k výsledku hospodaření přičíst, zatímco daňové odpisy lze od výsledku hospodaření odečíst. Zjednodušeně řečeno, kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy hmotného majetku se k výsledku hospodaření přičítá a záporný rozdíl se odečítá.

Po úpravě účetního výsledku hospodaření o výnosy, které se z různých důvodů nezahrnují do základu daně, daňově neuznatelné náklady a odpisy se poplatník dostává k základu daně. Takto stanovený základ daně lze však ještě snížit o tzv. odčitatelné položky, o kterých pojednává § 34 zákona o daních z příjmů, a o položky snižující základ daně definované v § 20 téhož zákona. Mezi odčitatelné položky patří daňová ztráta, kterou lze uplatnit v 5 bezprostředně po sobě jdoucích letech následujících po roku, ve kterém poplatníkovi daňová ztráta vznikla.

Dále se mezi odčitatelné položky podle § 34a až 34e řadí odpočet výdajů na podporu výzkumu a vývoje. Pokud podnik realizuje projekt výzkumu a vývoje, náklady spojené s tímto projektem jsou daňově uznatelné (lze je započíst do nákladů na dosažení a udržení příjmů), a zároveň je lze uplatnit i jako odčitatelnou položku. Tyto náklady tedy nejdříve sníží výsledek hospodaření při zjišťování základu daně, a poté sníží základ daně jako takový v rámci uplatnění odčitatelné položky. Takto lze odečíst od základu daně 100 % nákladů vynaložených na projekt výzkumu a vývoje a současně 10 % z kladného rozdílu mezi výší nákladů za zdaňovací období, pro které je podáváno daňové přiznání a výší nákladů v předcházejícím zdaňovacím období (Zákon č. 586/1992 Sb., § 34a odst. 1). Podmínkou pro uplatnění nákladů na výzkum vývoj je to, že poplatník musí oznámit záměr uplatnění této odčitatelné položky příslušnému finančnímu úřadu, a zároveň musí vyhotovit dokument, který daný projekt výzkumu a vývoje popisuje.

Další odčitatelnou položkou snižující základ daně je odpočet na podporu odborného vzdělávání. Ten mohou podniky uplatnit v případě, kdy poskytují žákům a studentům praktické vyučování či odbornou praxi na základě smlouvy s příslušnou vzdělávací institucí, ve které je stanoveno jejich provedení a obsah (Zákon č. 586/1992 Sb., § 34f odst. 2). Odpočet se uplatňuje v rámci podpory pořízení majetku na odborné vzdělávání, kdy je výše odpočtu 110 % ze vstupní ceny majetku (pokud se používá v rámci odborného vzdělávání více jak 50 % doby jeho provozu) nebo je výše odpočtu 50 % ze vstupní ceny majetku (pokud se používá v rámci odborného vzdělávání více jak 30 % a méně jak 50 % jeho provozní doby). Podmínka pro použití majetku na odborné vzdělávání ve stanoveném rozsahu musí být splňována ve třech po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích (Zákon č. 586/1992 Sb., § 34g odst. 1). Podnik může uplatnit v rámci poskytování odborného vzdělávání i paušální odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka či studenta. Výše tohoto odpočtu činí součin 200 Kč a počtu hodin uskutečněného odborného vzdělávání na pracovišti poplatníka (Zákon č. 586/1992 Sb., § 34h).

Významnou položkou snižující základ daně je podle § 20, odst. 8 zákona o dani z příjmu hodnota bezúplatného plnění (daru), který poplatník poskytl subjektům vymezeným zákonem. Jedná se například o obce, kraje, sbírky na vědu a vzdělávání, kulturu, školství, humanitární a charitativní účely aj. Aby bylo možné dar odečíst od základu daně, jeho hodnota musí být vyšší než 2 000 Kč. V úhrnu je možné takto odečíst maximálně 10 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky, nicméně za zdaňovací období skončená od 1. března 2022 do 29. února 2024 si v souladu s ustanovením § 1 odst. 2 zákona o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace mohou podniky odečíst dar až do výše 30 % základu daně (Zákon č. 128/2022 Sb., § 1 odst. 2). Lze si tedy povšimnout, že dar je sice daňově neuznatelným nákladem, nicméně ho lze odečíst od základu daně v rámci položky snižující základ daně při splnění definovaných podmínek.

Po snížení o odčitatelné položky a položky snižující základ daně se takto zjištěný základ daně zaokrouhlí pro potřeby výpočtu daně na celé tisíce dolů (Zákon č. 586/1992 Sb., § 20 odst. 11).

3.1.5 Sazba daně

Aktuálně činí sazba daně z příjmů právnických osob 21 % s výjimkou základního investičního fondu (5 %) a fondu penzijní společnosti (0 %). Samotná daň se vypočítá jako součin zaokrouhleného základu daně a sazby daně (Zákon č. 586/1992 Sb., § 21).

3.1.6 Slevy na dani

Od vypočtené daně si může poplatník odečíst slevy na dani definované zákonem. U poplatníka daně z příjmů PO se jedná pouze o tři – sleva za pracovníka se zdravotním postižením, sleva za zastavenou exekuci a sleva za příslib investiční pobídky.

Právnícká osoba, stejně tak i fyzická, si může odečíst částku 18 000 Kč za každého zaměstnaného pracovníka se zdravotním postižením a částku 60 000 Kč za zaměstnance s těžším zdravotním postižením (Zákon č. 586/1992 Sb., § 35 odst. 1). Pokud však tito zaměstnanci pracují pouze po dobu kratší, než je plná pracovní doba (např. částečný úvazek), je třeba pro uplatnění slevy vypočítat poměrnou část z částek uvedených v předchozí větě – jde o tzv. průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením. Konkrétní způsob výpočtu je uveden v § 35, odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Další slevou je sleva za zastavenou exekuci, kterou může uplatnit každá právnická i fyzická osoba. Jde o situaci, kdy je zastavena exekuce za podmínek stanovených zákonem o soudních exekutorech a exekuční činnosti. V takovém případě náleží věřiteli (v tomto případě poplatníkovi daně z příjmů) náhrada ve výši 30 % z vymáhané pohledávky – tato náhrada je právě ve formě možnosti uplatnění slevy na dani, nicméně za podmínky, že hodnota pohledávky bez příslušenství nepřekročí částku 1 500 Kč. Maximálně lze tedy v úhrnu takto odečíst 450 Kč (Děrgel, 2023).

Třetí a poslední sleva na dani je v rámci tzv. investiční pobídky, což je nástroj pro podporu investic a rozvoje a jejich cílem je motivovat a podporovat podniky k zahájení nových podnikatelských aktivit nebo k rozšíření těch stávajících. Investiční pobídka nemá pouze daňový charakter (v rámci slevy na dani), ale existují i pobídky například ve formě hmotné podpory rekvalifikace a školení zaměstnanců, vytváření nových pracovních míst, pořízení dlouhodobého majetku aj. (Portál veřejné správy, 2021). Pro udělení příslibu investiční pobídky musí subjekt splňovat obecné podmínky definované zákonem o investičních pobídkách a dále konkrétní podmínky pro udělení pobídky v rámci slevy na dani, které definuje zákon o daních z příjmů. Nutno dodat, že nárok na investiční pobídku mají společnosti v oboru zpracovatelského průmyslu, technologická centra a centra strategických služeb (Martišková, 2022). Způsob výpočtu výše slevy na dani a podmínky pro její získání je definován v zákoně o daních z příjmů v § 35a a 35b.

3.1.7 Odvod daně a zálohy na dani

Každý poplatník daně z příjmů PO je povinen podat daňové přiznání s výjimkou veřejně prospěšného poplatníka a společenství vlastníků jednotek za podmínky, že nemají jiné příjmy než ty, které nejsou předmětem daně či jsou od daně osvobozené, dále pak veřejné obchodní společnosti nebo zanikající či rozdělovaná obchodní korporace (Zákon č. 586/1992 Sb., § 38m, § 38mb). Daňové přiznání k dani z příjmů se podává nejdéle do 3 měsíců následujících po skončení zdaňovacího období (Zákon č. 280/2009 Sb., § 136 odst. 1). Pokud je tedy zdaňovacím obdobím kalendářní rok, poplatník má povinnost podat daňové přiznání do 1. dubna následujícího roku (1. dubna 2024 je státní svátek, tudíž daňové přiznání za rok 2023 lze podat do 2. dubna 2024). Daňový řád také stanovuje podmínky, za kterých se doba pro podání daňového přiznání může prodloužit. Pokud poplatník podává daňové přiznání elektronicky, může tak učinit do 4 měsíců po skončení zdaňovacího období (tedy do 2. května – 1. květen je státní svátek) a pokud má poplatník povinnost ověřit účetní závěrku auditorem nebo za poplatníka podává přiznání daňový poradce, doba pro podání daňového přiznání je do 6 měsíců po skončení zdaňovacího období (tedy do 1. července) (Zákon č. 280/2009 Sb., § 136 odst. 2).

Poplatníci daně z příjmů právnických osob se často dostávají do situace, kdy musí pravidelně odvádět finančnímu úřadu zálohy, které se platí v průběhu zálohového období. Toto období není identické se zdaňovacím obdobím, jelikož začíná „od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období“ (Zákon č. 586/1992 Sb., 38a odst. 1). Zálohy nemají povinnost platit obce a kraje či poplatníci, kterým jejich poslední daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč (Zákon č. 586/1992 Sb., 38a odst.2). Pokud je poslední známá daňová povinnost poplatníka vyšší nebo rovna 30 001 Kč a zároveň menší nebo rovna 150 000 Kč, musí hradit zálohy ve výši 40 % z dané daňové povinnosti 2krát ročně, a to vždy do 15. června a 15. prosince (pokud je zdaňovacím obdobím kalendářní rok). Pokud je však poslední daňová povinnost poplatníka vyšší nebo rovna 150 001 Kč, poplatník bude hradit zálohy ve výši 25 % z dané daňové povinnosti 4krát ročně, a to vždy 15. března, 15. června, 15. září a 15. prosince (opět za předpokladu kalendářního roku jako zdaňovacího období) (Zákon č. 586/1992 Sb., 38a odst. 3, 4). Zálohy na daň z příjmů se zaokrouhlují na celé stokoruny nahoru (Zákon č. 280/2009 Sb., § 146 odst. 2).

3.2 Daň z příjmů PO ve Slovenské republice

Konstrukci daně z příjmů na Slovensku upravuje zákon o dani z příjmů a obdobně jako tomu je v ČR se při zjišťování základu daně vychází z některých ustanovení zákona

o účetnictví. Na rozdíl od České republiky jsou ustanovení o rezervách a opravných položkách obsaženy přímo v zákoně o dani z příjmů.

3.2.1 Poplatníci daně

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob na Slovensku je subjekt, který má povinnost se zapsat do obchodního rejstříku (Schultzová et al., 2018, s. 97). Řadí se sem obchodní společnosti, družstva, sdružení právnických osob, účelové sdružení majetku aj. Mezi poplatníky se také řadí subjekty, které se nezapisují do obchodního rejstříku a které nevznikly za účelem podnikání a dosahování zisku, nicméně vytvářejí zisk z vedlejších činností. Mohou to být veřejné instituce, obce, kraje, politické strany a hnutí, nadace či neinvestiční fondy (Zákon č. 595/2003, § 12 odst. 3).

Daňové přiznání musí podat všichni poplatníci, kteří mají na území Slovenska sídlo nebo místo skutečného vedení a jejich příjmy pochází ze zdrojů na území Slovenska (Schultzová et al., 2018, s. 97). Daňové přiznání nemusí podávat subjekty, které nebyly založeny za účelem podnikání, pokud za zdaňovací období mají pouze příjmy, jež nejsou předmětem daně, a ze kterých se daň vybírá srážkou (Jakubovie, 2023).

3.2.2 Předmět daně a zdaňovací období

Předmětem daně z příjmu právnických osob na Slovensku je, obdobně jako v České republice, příjem z činnosti poplatníka a příjmy z nakládání s jeho majetkem. Pokud se jedná o poplatníka, který nebyl založen za účelem podnikání, jsou předmětem daně jeho příjmy z prodeje majetku, z nájmu, z reklam, příjem v podobě členských příspěvků a příjem, který je zdaněn srážkou daně (Finanční správa SR, 2024). Předmětem daně není příjem získaný z podílu zaplacené daně na zvláštní účely, příjem v podobě darů či dědictví, příjem z podílu na zisku obchodní společnosti nebo družstva vypláceného výhradně právnické osobě, pokud tento podíl není uplatňován jako daňový výdaj subjektem, který podíl vyplácí (Jakubovie, 2023). Předmětem daně dále není příjem plynoucí v souvislosti s nabytím nových akcií a podílů (Zákon č. 595/2003, § 12 odst. 7, písm. d).

Zdaňovacím obdobím je nejčastěji kalendářní rok, nicméně to může být i rok hospodářský, pokud je to v souladu se zákonem o účetnictví (Finanční správa SR, 2024).

3.2.3 Osvobození od daně

Výčet příjmů, které jsou osvobozené od daně, je uveden v § 13 zákona o dani z příjmů. Patří sem například příjmy příspěvkových organizací, obcí a vyšších územních celků

z pronájmu a z prodeje majetku, příjmy státních fondů, výnosy z kostelních sbírek, příjmy v podobě členských příspěvků či příjmy subjektů nezaložených za účelem podnikání z reklam na charitativní účely (nejvýše do 30 000 eur), pokud tyto příjmy použije na prospěšné účely vymezené zákonem. Dále jsou od daně osvobozeny úroky z poskytnutých úvěrů a půjček, výnosy dluhopisů, pokladničních poukázek a jiných cenných papírů za podmínek, že takto generované příjmy plynou ze zdrojů na území SR právnické osobě, která je poplatníkem členského státu EU a zároveň poplatník, který tyto příjmy vyplácí, má alespoň 25% podíl na základním kapitálu příjemce těchto výnosů nebo naopak příjemce výnosů má minimálně 25% podíl na subjektu, který výnos vyplácí (Zákon č. 595/2003, § 13 odst. 1, 2).

Slovenský zákon o dani z příjmu také osvobozuje od daně příjmy související s poplatníkovým výzkumem a vývojem. Jedná se o příjmy, které plynou poplatníkovi za poskytnutí práva na použití vynálezů chráněných patentem nebo technických řešení chráněných užitkovým vzorem, které jsou výsledkem poplatníkovy výzkumu či vývoje. Takto je osvobozeno nejvýše 50 % z uvedených příjmů. Obdobně lze osvobodit i příjmy za poskytnutí práva na použití počítačového programu, který je výsledkem vývoje poplatníka (opět do výše 50 % z těchto příjmů) (Zákon č. 595/2003, § 13a odst. 1).

3.2.4 Základ daně a jeho úprava

Základ daně z příjmů právnických osob na Slovensku, obdobně jako v ČR, vychází z výsledku hospodaření u subjektů, kteří vedou podvojně účetnictví, a u subjektů, kteří vedou jinou evidenci (např. jednoduché účetnictví), vychází základ daně z rozdílu mezi příjmy a výdaji (Schultzová et al., 2018, s. 103). Opět je zde nutné daný výsledek hospodaření pro daňové účely upravit. Výsledek hospodaření se musí zvýšit o sumy, které nejsou považovány za daňové výdaje (náklady), dále se zvýší o sumy, které nejsou součástí výsledku hospodaření, ale zahrnují se do základu daně, a naopak se sníží o sumy, které jsou součástí výsledku hospodaření, ale do základu daně se podle zákona nezahrnují (Zákon č. 595/2003, § 17 odst. 2).

Daňovým výdajem se rozumí výdaj vynaložený poplatníkem na dosažení, zabezpečení a udržení příjmů a je zaúčtovaný v účetnictví, popř. veden v jiné evidenci (Finanční správa SR, 2024). Výčet daňových výdajů lze nalézt v § 19 zákona o dani z příjmů a patří sem například náklady na pracovní a sociální podmínky (ochranné pomůcky, vzdělávání zaměstnanců, příspěvek na stravování zaměstnanců atd.), cestovní náhrady, výdaje na reklamu, výdaje na pohonné hmoty, daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku aj.

Nedaňovými výdaji (daňově neuznatelnými náklady) se rozumí podle zákona výdaje, které nesouvisí se zdanitelným příjmem nebo výdaje, které nejsou dostatečně prokázané (evidované). Výčet nedaňových výdajů lze nalézt v § 21 zákona o dani z příjmů a patří sem například výdaje na reprezentaci (kromě výdajů na reklamní předměty, které nepřevyšují 17 eur za kus), manka a škody přesahující přijaté náhrady (manka a škody jsou tedy uznatelné do výše přijatých náhrad), zaplacená daň z příjmů, popř. daň zaplacená za jiného poplatníka, výdaje na nákup vlastních akcií ve výši přesahující nominální hodnotu akcie aj. Tyto položky se pro účely zjišťování daně musí přičíst k výsledku hospodaření, pakliže o nich bylo v průběhu zdaňovacího období účtováno.

Další významnou nákladovou položkou, u které je třeba posuzovat její daňovou uznatelnost, jsou rezervy. Slovenský zákon o dani z příjmů uvádí výčet zákonných rezerv (daňově uznatelných), mezi které patří například rezervy v pojišťovnictví, rezervy vytvářené zdravotními pojišťovnami, rezervy na nevyčerpané dovolené zaměstnanců či rezervy na nakládání s elektroodpadem (Zákon č. 595/2003, § 20 odst. 1 a 9). Na rozdíl od České republiky, slovenský zákon o dani z příjmů nepovažuje tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku za daňově uznatelnou. Zákon nicméně neukládá povinnost právnickým osobám na Slovensku převést finanční prostředky ve výši vytvořené rezervy na speciální účet v bance.

Obdobně jako tomu je v České republice, i na Slovensku jsou obecně opravné položky daňově neuznatelným nákladem. Nicméně slovenský zákon o dani z příjmů uvádí výjimky opravných položek, které jsou daňově uznatelné – opět se nejčastěji jedná o opravné položky k nepromlčeným pohledávkám. U nepromlčené pohledávky, u které je riziko, že ji dlužník nezplatí, a která byla zaúčtována v momentě vzniku do výnosů, může podnik vytvořit opravnou položku, která bude daňově uznatelná do výše 20 % jmenovité hodnoty pohledávky (pokud od splatnosti uplynulo více jak 360 dní) nebo do výše 50 % jmenovité hodnoty pohledávky (pokud od splatnosti uplynulo více jak 720 dní) nebo do výše 100 % jmenovité hodnoty pohledávky (pokud od splatnosti uplynulo více jak 1 080 dní) (Zákon č. 595/2003, § 20 odst. 14). Slovenský zákon o dani z příjmů (na rozdíl od toho českého) umožňuje vytvořit zákonnou opravnou položku k příslušenství pohledávky (např. úroky z prodlení) ve výši 100 % hodnoty daného příslušenství, pokud bylo v momentě vzniku opět zaúčtováno do výnosů a pokud uplynulo od doby splatnosti pohledávky, se kterou příslušenství souvisí, 1 080 dní (Zákon č. 595/2003, § 20 odst. 22).

Výsledek hospodaření se i v tomto případě musí upravit o odpisy dlouhodobého majetku. Daňově uznatelné jsou odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, přičemž u nehmotného majetku se uplatní účetní odpisy podle zákona o účetnictví, zatímco u dlouhodobého majetku se uplatní odpisy daňové. Z toho vyplývá, že účetní výsledek hospodaření, ve kterém jsou zahrnuty účetní odpisy na nákladové straně, je nutné upravit – zvýšit o účetní odpisy hmotného majetku a zároveň snížit o daňové odpisy hmotného majetku (nehmotný majetek se uplatní v rámci účetních odpisů, což už je splněno v průběhu roku – není nutné upravovat) (Vašičková, 2022). Náležitosti daňového odpisování upravuje § 22 až 29 zákona o dani z příjmu.

Pokud poplatník poskytuje odborné vyučování žákovi v rámci systému duálního vzdělávání (odborné vzdělávání při zapojení podniků do praktické výuky), může si od základu daně odečíst částku 3 200 eur (v případě, že žákovi poskytne více jak 400 hodin odborného vyučování) nebo částku 1 600 eur (v případě, že žákovi poskytne odborné vyučování v délce víc jak 200 hodin) (Zákon č. 595/2003, § 17 odst. 37).

Od základu daně si může poplatník odečíst daňovou ztrátu obdobně jako tomu je v ČR. Tuto ztrátu si může poplatník uplatnit po dobu pěti zdaňovacích období, počínaje obdobím bezprostředně následujícím po období, ve kterém daňová ztráta vznikla. Poplatník si může daňovou ztrátu odečíst nejvíce do výše 50 % základu daně, nicméně pokud je poplatník považován za mikropoplatníka, může si takto odečíst ztrátu do výše 100 % základu daně (Zákon č. 595/2003, § 30 odst. 1). Mikropoplatníkem ve smyslu právnické osoby je poplatník, jehož zdanitelné příjmy za zdaňovací období nepřevyšují souhrnnou částku 60 000 eur (Zákon č. 595/2003, § 2 písm. w).

Od základu daně sníženého o daňovou ztrátu si může poplatník dále odečíst 100 % nákladů vynaložených na výzkum a vývoj (Zákon č. 595/2003, § 30b odst. 1). Tento odpočet lze zvýšit o 100 % kladného rozdílu mezi součtem úhrnu výdajů na výzkum a vývoj v aktuálním zdaňovacím období a ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím a součtem úhrnu výdajů na výzkum a vývoj ve dvou bezprostředně předcházejících zdaňovacích období (Zákon č. 595/2003, § 30b odst. 2). Tyto výdaje by měly být evidovány odděleně od ostatních výdajů a odpočet nelze uplatnit na výdaje, na které poplatník čerpal podporu z veřejných financí. Tento odpočet může uplatnit pouze poplatník, který je držitelem osvědčení o způsobilosti vykonávat výzkum a vývoj a zároveň neuplatňuje slevu na dani pro příjemce stimulů (viz dále) (Zákon č. 595/2003, § 30b odst. 6).

Od základu daně sníženého o daňovou ztrátu si může poplatník za zákonem stanovených podmínek uplatnit také odpočet výdajů na investice. Jde o možnost poplatníka odečíst si určité procento odpisu z investice (majetku) do výrobního a logistického systému, který se skládá se zařízení, strojů a jiné techniky, včetně souvisejícího počítačového programu (Zákon č. 595/2003, § 30e odst. 5). Konkrétní soupis hmotného majetku, na který lze uplatnit tento odpočet, je uvedený v příloze č. 3 zákona o dani z příjmů. Hodnota dané investice musí být vyšší než 1 milion eur a zároveň musí být alespoň 7krát vyšší (navýšení o 700 %), než průměrná hodnota investic za tři bezprostředně předcházející období. Konkrétní způsob výpočtu odpočtu je uvedený v § 30e, odst. 1 a 4 zákona o dani z příjmů. Odpočet lze uplatnit pouze v případě zařazení daného majetku do užívání a pouze v průběhu odpisování, nejdéle však po dobu deseti zdaňovacích období (Zákon č. 595/2003, § 30e odst. 2).

3.2.5 Sazba daně

Sazby daně z příjmů právnických osob jsou na Slovensku dvě – 15 a 21 %. Sazba 15 % je určena pro poplatníka, který za dané zdaňovací období neměl úhrn zdanitelných příjmů vyšší než 60 000 eur (tzv. mikropoplatník). Ostatní subjekty jsou zdaňovány sazbou 21 % (Zákon č. 595/2003, § 15 písm. b). Veškeré výpočty při zjišťování daňové povinnosti se zaokrouhlují matematicky na dvě desetinná místa (Zákon č. 595/2003, § 47).

3.2.6 Slevy na dani

Ve Slovenské struktuře daně z příjmů právnických osob se uplatňují 3 hlavní slevy na dani. První z nich je sleva na dani pro příjemce investiční pomoci a poskytuje se v oblastech průmyslové výroby, technologických centrech nebo v centrech podnikových služeb na realizaci investičního záměru. Sleva na dani je pouze jednou z forem investiční pomoci, mezi další patří například dotace na dlouhodobý majetek nebo příspěvek na vytvoření nových pracovních míst. Tyto formy pomoci a obecné podmínky pro jejich získání upravuje zákon o regionální investiční pomoci (Horniaček a Mintál, 2022). Slevu na dani může čerpat pouze poplatník, který obdržel rozhodnutí o poskytnutí investiční pomoci a zároveň splňuje obecné podmínky podle zákona o regionální investiční pomoci a zvláštní podmínky podle zákona o dani z příjmů. Výše slevy a způsob výpočtu je uveden v § 30a, odst. 2 a 5 zákona o dani z příjmů.

Další slevou na dani je sleva pro příjemce stimulů, která má za cíl zvýšit úroveň výzkumu a vývoje poplatníků. Všeobecné podmínky pro udělení stimulů upravuje zákon o stimulech pro výzkum a vývoj, přičemž tou hlavní podmínkou je vytvoření nového pracovního místa (nebo rozšíření stávajícího), které je zaměřené na výzkum a vývoj. Stimuly

podle tohoto zákona mají 2 formy – dotace ze státního rozpočtu nebo již zmíněná sleva na dani (Vidová, 2018). Nárok na slevu na dani si po splnění specifických podmínek stanovených v § 30b odst. 3 může poplatník uplatnit po dobu třech po sobě jdoucích zdaňovacích období (Zákon č. 595/2003, § 30b odst. 4). Způsob výpočtu a výše slevy je uveden v § 30b odst. 2 a 5 zákona o dani z příjmů.

Třetí a poslední slevou je sleva pro registrované sociální podniky. Tato sleva je určena pro právnické osoby, které jsou veřejně prospěšným podnikem – podniky, které dosahují pozitivního sociálního dopadu tím, že naplňují veřejný zájem. Jedná se o podniky, jež poskytují společensky prospěšné služby, kterým mohou být tvorba a ochrana životního prostředí a zdraví obyvatelstva, poskytování bydlení či správy, údržby a obnovy bytového fondu aj. (Pukalovič, 2020). Tuto slevu může čerpat pouze poplatník, kterému byl Ministerstvem práce, sociálních věcí a rodiny SR přiznán status registrovaného sociálního podniku na základě žádosti a splněných podmínek stanovených zákonem. Součástí žádosti je i příloha, která stanoví závazek subjektu využívat více jak 50 % zisku na dosažení hlavního cíle, pro který byl subjekt zřízen. Výše slevy na dani je pak toto procentuální vyjádření z vypočítané daně (minimálně tedy 50 %) (Hanková et al., 2022). Výši této slevy je poplatník povinen použít buď na úhradu nákladů souvisejících s dosažením hlavního cíle podniku ve zdaňovacím období, za které slevu uplatňuje, nebo na převod peněžních prostředků ve výši rozdílu vypočítané slevy na dani a nákladů na dosažení hlavního cíle. Tyto peněžní prostředky (včetně plynoucích úroků) je poplatník povinen převést na zvláštní účet v bance a použít je lze pouze na obstarání hmotného majetku nejdéle do pěti let ode dne připsání prostředků na účet (Zákon č. 595/2003, § 30d odst. 3, 4, 5). Poplatník nemá nárok na tuto slevu v případě, že čerpá slevu na dani pro příjemce investiční pomoci, pro příjemce stimulů, uplatňuje odpočet na výdajů na výzkum a vývoj či je příjemce podílu zaplacené daně podle § 50 zákona o dani z příjmů (Zákon č. 595/2003, § 30d odst. 2).

3.2.7 Odvod daně a zálohy na dani

Daňové přiznání se podává nejdéle do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Poplatník má tedy povinnost, obdobně jako tomu je v ČR, podat daňové přiznání do 1. dubna, pakliže je jeho zdaňovacím obdobím kalendářní rok. Poplatník je povinen daň zaplatit ve lhůtě pro podávání daňového přiznání (tedy opět do 1. dubna) (Zákon č. 595/2003, § 49 odst. 2). Lhůtu pro podávání daňového přiznání si může poplatník prodloužit na základě podání příslušné žádosti daňovému úřadu, a to až o 3 kalendářní měsíce. O 6 kalendářních měsících si

mohou lhůtu prodloužit právnické osoby, které mají zdanitelné příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (Seneši, 2024).

Výše zálohy na daň z příjmů právnických osob a lhůty pro její placení se odvíjí od výše daňové povinnosti poplatníka. Pokud je daň za poslední zdaňovací období, pro které byla daň vypočtena, vyšší jak 16 600 eur, poplatník je povinen odvádět zálohy ve výši 1/12 daně, které jsou splatné ke konci každého měsíce. Pokud je daň vyšší než 5 000 eur a zároveň nižší než 16 600 eur, poplatník je povinen odvádět čtvrtletní zálohy ve výši 1/4 daně. Zálohy jsou v tomto případě splatné do konce každého kalendářního čtvrtletí (pokud je zdaňovacím obdobím kalendářní rok) (Zákon č. 595/2003, § 42 odst. 1, 2). Z výše uvedeného vyplývá, že zálohy na daň nemusí odvádět poplatníci, jejichž daň nepřesáhla 5 000 eur v příslušném zdaňovacím období, zároveň pak nemusí zálohy odvádět ani poplatníci v likvidaci nebo na které byl vyhlášen konkurz (Zákon č. 595/2003, § 42 odst. 3). Zálohy se opět zaokrouhlují matematicky na dvě desetinná místa.

3.3 Zásadní rozdíly mezi daní z příjmů PO v ČR a SR

Cílem této podkapitoly je poukázat na odlišnosti konstrukčních prvků daní z příjmů obou zemí a jejich charakteristik. Konkrétně se jedná se o asignaci daně, rozdíl v uplatnění darů, způsob uplatnění daňových odpisů, existenci institutu minimální daně a rozdíl ve způsobu stanovení sazby daně.

3.3.1 Poukázání podílu zaplacené daně

Ve slovenském systému daně z příjmů mohou poplatníci (jak FO, tak i PO) při podávání řádného daňového přiznání poukázat určité procento ze zaplacené daně pro jimi stanovené příjemce, jde o tzv. asignaci daně. Tato část daně tedy není příjmem do státního rozpočtu, ale odvede se ve prospěch účtu daného příjemce, kterým může být podle zákona občanské sdružení, nadace, neinvestiční fond, nezisková organizace, Slovenský Červený kříž, subjekty výzkumu a vývoje aj. (Zákon č. 595/2003, § 50 odst. 4). Jsou to ty subjekty, které nebyly založeny za účelem podnikání a cílem této asignace je jejich podpora. Tyto peněžní prostředky mohou příjemci použít pouze na účely stanovené zákonem – ochrana a podpora zdraví, podpora a rozvoj sportu, podpora vzdělávání, ochrana lidských práv, věda a výzkum aj.

Právnická osoba může poukázat podíl do výše 2 % ze zaplacené daně, pokud v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání, daroval finanční prostředky alespoň ve výši 0,5 % zaplacené daně subjektu, který nebyl založen za účelem podnikání, opět na účely vymezené v předchozím odstavci. Pokud poplatník nedaroval finanční prostředky alespoň

v této minimální výši, může poukázat podíl zaplacené daně pouze ve výši 1 % (Zákon č. 595/2003, § 50 odst. 1 písm. b). Podíl zaplacené daně pro tyto účely poukázané právnickou osobou musí být v nominální výši alespoň 8 eur pro jednoho příjemce. Zákon o dani z příjmů v § 50 odst. 6 také specifikuje další podmínky, které musí být splněny pro poukázání podílu zaplacené daně příjemci, např. poplatník nemá žádné nedoplatky na dani a příjemce nemá nedoplatky na sociálním a zdravotním pojištění.

3.3.2 Dary

Jak již bylo zmíněno, v České republice jsou dary považovány za daňově neuznatelné náklady. Stejně tomu tak je i na Slovensku, s výjimkou darů poskytnutých do zahraničí na účely materiální humanitární pomoci na základě darovací smlouvy uzavřené s Ministerstvem vnitra SR (Zákon č. 595/2003, § 19 odst. 2 písm. u). Nicméně v českém daňovém systému, na rozdíl od toho slovenského, si mohou poplatníci uplatnit dary v rámci položky snižující základ daně za zákonem stanovených podmínek. Na druhou stranu, na Slovensku existuje již zmíněná asignace daně, která v ČR není přípustná. Lze tedy tvrdit, že obě země motivují poplatníky daně z příjmů k podpoře veřejně prospěšných subjektů na úkor státních rozpočtů, každá však jiným způsobem.

3.3.3 Daňové odpisy

Jak již bylo zmíněno, daňové odpisy jsou v obou zemích daňově uznatelným nákladem a z hlediska daňové optimalizace je to velmi užitečný nástroj pro úpravu základu daně. V momentě zařazení pořízeného stroje či automobilu do dlouhodobého majetku firmy, musí podnik zvolit vhodnou metodu odpisování, kterou již v průběhu odpisování nelze měnit – v ČR i SR jde o rovnoměrné a zrychlené odpisování. Zatímco u zrychleného odpisování jsou v prvních letech odpisy výrazně vyšší a částka odpisů se v průběhu odpisování snižuje, u rovnoměrného odpisování je částka odpisů v každém roce stejná (v ČR se částka liší pouze v prvním roce odpisování). Na základě tohoto faktu lze tvrdit, že pokud podnik v momentě zařazení majetku do užívání očekává v daném roce či roce příštím výrazné zisky – tudíž i vysoký základ daně – je z hlediska daňové optimalizace vhodné, aby si zvolil zrychlené odpisování, díky němuž bude moci základ daně snížit o větší částku než při rovnoměrném odpisování. Dále pak legislativa v ČR i SR umožňuje odpisování přerušit. To může být pro podniky výhodné v momentě, kdy základ daně výrazně sníží o daňové úspory (např. dar či ztráta), a tudíž by mohlo být vhodnější odpis uplatnit v letech příštích, kdy může být základ daně podniku vyšší (Kadlec, 2019).

Daňové odpisování obou zemí se liší ve dvou zásadních skutečnostech. První je ta, že zrychlené odpisování lze na Slovensku uplatnit pouze u majetku zařazeného do odpisových skupin 2 a 3, zatímco v České republice lze zrychleně odpisovat u majetku zařazeného do všech odpisových skupin. Druhou skutečností je ta, že při rovnoměrném odpisování v České republice existuje možnost uplatnění nižšího odpisu, než jaký umožňuje zákon – zbylý odpis lze uplatnit v roce následujícím po roce ukončení řádného odpisování. Opět tedy může podnik v rámci daňové optimalizace zvážit, zda pro něj není výhodnější uplatnit si menší odpis v situaci, kdy je jeho základ daně relativně nízký díky odčitatelným položkám a možnost odpisu si tak ponechat do příštích let (Kadlec, 2019). Tuto možnost slovenská legislativa neumožňuje.

3.3.4 Minimální daň

Dalším rozdílem mezi daní z příjmů v ČR a SR je to, že Slovenská legislativa zavedla od 1. ledna 2024 institut minimální daně. Minimální daň jsou povinny platit všechny právnické osoby, které vykázaly za příslušné zdaňovací období daňovou ztrátu, kterým vyšla nulová daňová povinnost nebo které mají daňovou povinnost sniženou o slevy na dani menší, než je částka minimální daně (Ďuriš, 2023). Minimální daň tedy musí platit právnické osoby bez ohledu na jejich výsledek hospodaření nebo na výši jejich zdanitelných příjmů – daní je v tomto případě zatížen i subjekt bez jakékoliv podnikatelské aktivity, a tedy i bez zdanitelných příjmů. Zákon o dani z příjmů dále definuje právnické osoby, které nejsou povinny odvádět minimální daň, jsou jimi například subjekty, které nebyly založeny za účelem podnikání, veřejné obchodní společnosti či subjekty v likvidaci (Zákon č. 595/2003, § 46b odst. 7).

Minimální daň odvádí poplatník, který měl zdanitelné příjmy:

- do 50 000 eur, ve výši 340 eur,
- nad 50 000 eur a do 250 000 eur, ve výši 960 eur,
- nad 250 000 eur a do 500 000 eur, ve výši 1 920 eur,
- nad 500 000 eur, ve výši 3 840 eur (Zákon č. 595/2003, § 46b odst. 2).

Poplatníci si nicméně mohou odečíst od daňové povinnosti v příštích třech zdaňovacích obdobích kladný rozdíl mezi minimální daní a daní vypočítanou v daňovém přiznání, nejvíce však do výše minimální daně (Ďuriš, 2023). Pokud tedy minimální daň poplatníka činí 960 eur a jeho vypočítaná daňová povinnost je 900 eur, tak rozdíl těchto dvou částek, tedy 60 eur, si může poplatník odečíst v příštím zdaňovacím období, nicméně tento odpočet nesmí snížit daňovou povinnost pod hranici minimální daně (lze tak uplatnit pouze do částky minimální daně).

3.3.5 Progresivní zdanění

Za zmínku také stojí fakt, že zatímco v České republice se uplatňuje jednotná sazba daně 21 % pro všechny poplatníky daně z příjmů právnických osob neohledně na jejich výši příjmů, na Slovensku existuje tzv. progresivní zdanění, kdy jsou tzv. mikropoplatníci s nižšími příjmy (do 60 000 eur) zdanováni nižší sazbou 15 % a poplatníci s příjmy nad 60 000 eur vyšší sazbou 21 %. Lze tedy konstatovat, že z pohledu sazby daně je na Slovensku viditelná podpora menších podniků.

4 KOMPARACE DAŇOVÉ OPTIMALIZACE A DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČR A SR – PŘÍPADOVÁ STUDIE

Cílem této případové studie je výpočet daňové povinnosti vymezeného modelového podniku v České republice a na Slovensku za určité zdaňovací období (dále z0) dle aktuálně platné legislativy v roce 2024, její komparace a zdůraznění možností daňové optimalizace v obou zemích na základě jejich rozdílné legislativy. K tomu je zapotřebí nejdříve řádně definovat a vymežit daný modelový podnik, který má pro účely komparace stejné výnosy a náklady, soupis majetku i zaúčtované stejné účetní operace v průběhu sledovaného období. Dále pak studie v obou zemích upravuje výsledek hospodaření na základ daně, upravuje základ daně o odčitatelné položky a položky snižující základ daně a stanovuje konečnou daň z příjmů za sledované období, včetně vyměření záloh plynoucích z vypočtené daňové povinnosti.

Pro účely výpočtu daně z příjmů modelového podniku na Slovensku jsou všechny stanovené částky a související výpočty uvedeny v českých korunách a převedeny na eura průměrným devizovým kurzem za 1. čtvrtletí roku 2024 dle České národní banky, který činí 25,070 Kč/eur (ČNB, 2024). Tyto převody jsou zaokrouhlovány matematicky na dvě desetinná místa.

4.1 Vymezení modelového podniku

Tato část případové studie se zabývá charakteristikou modelového podniku, kterým je pro účely této bakalářské práce společnost s ručením omezeným – XYZ. V textu níže je popsána její hlavní činnost, velikost, struktura majetku, výnosy a náklady za sledované období a jiné skutečnosti či operace uskutečněné v průběhu roku, které jsou potřebné pro správné vyčíslení daně z příjmů a její optimalizaci.

XYZ, s. r. o., je subjekt, který poskytuje komplexní služby spojené s realizacemi geotermálních vrtů pro tepelná čerpadla – od technických analýz a vytváření projektových dokumentací až po samotné provádění vrtných prací. Podnik vede podvojný účetnictví v plném rozsahu a účetní období je shodné s kalendářním rokem.

Modelový podnik eviduje následující dlouhodobý majetek:

- vrtná souprava pro geotermální vrty pořízená 25. listopadu z-3 v pořizovací ceně 10 500 000 Kč, tj. 418 827,28 eur,
- vysokotlaký kompresor potřebný k provádění vrtů pořízený 25. listopadu z-3 v pořizovací ceně 6 267 500 Kč, tj. 250 000 eur,

- osobní automobil značky Škoda pořízený 6. března z-3 v pořizovací ceně 750 000 Kč, tj. 29 916,23 eur,
- nákladní automobil do 7,5 tuny značky Volkswagen pořízený 15. dubna z0 v pořizovací ceně 5 000 000, tj. 199 441,56 eur,
- ekonomický software pořízený 5. března z0 v pořizovací ceně 58 600 Kč, tj. 2 337,46 eur.

Podnik XYZ, s. r. o., sestavil pro dlouhodobý majetek odpisový plán pro stanovení účetních odpisů, který uvádí tabulka č. 1.

Tabulka 1: Odpisový plán pro účetní odpisování dlouhodobého majetku

Položka	Pořizovací cena	Životnost	Výkon x čas v roce 2024	Účetní odpis
Vrtná souprava	10 500 000,00 Kč	100 000 vyvrtaných metrů	14 250 m	1 496 250,00 Kč
	418 827,28 eur			59 683,00 eur
Vysokotlaký kompresor	6 267 500,00 Kč	10 000 hodin v provozu	1 256 hodin	787 198,00 Kč
	250 000,00 eur			31 400,00 eur
Osobní automobil	750 000,00 Kč	200 000 najetých km	35 241 km	132 154,00 Kč
	29 916,23 eur			5 272,00 eur
Nákladní automobil	5 000 000,00 Kč	15 let (180 měsíců)	9 měsíců	250 000,00 Kč
	199 441,56 eur			9 973,00 eur
Ekonomický software	58 600,00 Kč	7 let (84 měsíců)	9 měsíců	6 279,00 Kč
	2 337,46 eur			218,00 eur

Pozn.: Správnost pořizovacích cen majetků, jejich životnost a způsob účetního odpisování byla konzultována s představiteli společnosti Geotermie Klapáč, s. r. o., jejíž hlavní činností je realizace geotermálních vrtů.

Zdroj: vlastní zpracování

Ve vnitřních účetních předpisech si podnik stanovil limit pro zařazení nehmotného majetku do dlouhodobého majetku firmy pro účetní odpisování na 55 000 Kč, tj. 2 031,77 eur. Celková výše účetních odpisů dlouhodobého majetku zaúčtovaných v nákladech činí 2 671 881 Kč a 106 546 eur. V České republice se zaokrouhlují účetní odpisy na celé koruny

nahoru, zatímco na Slovensku si mohou účetní jednotky zvolit vlastní způsob odpisování – v tomto případě si podnik XYZ, s. r. o., zvolil metodu zaokrouhlování také na celá eura nahoru.

Pro posouzení daňové uznatelnosti a správnou úpravu výsledku hospodaření je nutné uvést, že v průběhu sledovaného období společnost XYZ, s. r. o., účtovala mimo jiné o těchto nákladech:

- zaplacené obědy s obchodními partnery v souhrnné výši 12 350 Kč, tj. 492,62 eur,
- darování 50 keramických hrnků opatřených logem společnosti obchodním partnerům, cena za kus 75 Kč, tj. 2,99 eur,
- darování 10 reflexních bezpečnostních postrojů opatřených logem společnosti obchodním partnerům, cena za kus 475 Kč, tj. 18,95 eur
- zjištěné manko materiálu na skladě v celkové hodnotě 2 350 Kč, tj. 93,74 eur, 50 % z hodnoty manka bylo předepsáno odpovědnému skladníkovi k náhradě,
- pokuta vyměřená finančním úřadem za pozdní podání řádného daňového přiznání za rok 2023 ve výši 8 756 Kč, tj. 349,26 eur,
- pokuta vyměřená odběratelem na základě příslušného ustanovení v uzavřené smlouvě o poskytnutí služeb z důvodu zpoždění vrtných prací ve výši 4 220 Kč, tj. 168,32 eur.

Ve zdaňovacím období z-1 vystavil podnik XYZ, s. r. o., fakturu za provedení vrtných prací, která doposud nebyla odběratelem zaplacená (pohledávka byla zaúčtována do výnosů). Faktura byla splatná 14. února z-1 v částce 187 230 Kč, tj. 7 468,29 eur. Vedení podniku došlo na základě komunikace s daným odběratelem (dlužníkem) k závěru, že pohledávka je stále vymahatelná, nicméně se rozhodlo vytvořit k 31. prosinci z0 opravnou položku v souladu s účetní zásadou opatrnosti.

Podnik se dále v tomto roce rozhodl vytvořit rezervu na generální opravu vrtné soupravy. Předpokládá se, že oprava bude provedena v průběhu zdaňovacího období z+3 a celkové náklady budou činit 750 000 Kč, tj. 29 916,23 eur. Podnik převedl poměrnou část rezervy za období z0, tedy 250 000 Kč ($= 750\,000 / 3$), tj. 9 972,08 eur ($= 29\,916,23 / 3$), na speciální účet v bance.

Podnik XYZ, s. r. o., zaměstnává celkem 15 pracovníků a k 31. prosinci z0 eviduje celkem 46 dnů nevyčerpané dovolené, které budou dotyčným zaměstnancům převedeny do následujícího kalendářního roku. V této souvislosti se podnik rozhodl vytvořit rezervu na náhradu mzdy za tyto dovolené v celkové výši 89 194 Kč, tj. 3 557,80 eur.

Ve sledovaném období měl podnik XYZ, s. r. o., rekordní počet zakázek a jeho celkové tržby za komplexní vrtné služby, které byly za daný rok vyfakturovány, činily 24 656 537 Kč, tj. 983 507,66 eur. Podnik v průběhu roku dále inkasoval příjem z příležitostného pronájmu vysokotlakého kompresoru v souhrnné hodnotě 235 000 Kč, tj. 9 373,75 eur. Ostatní provozní výnosy činily 1 175 Kč, tj. 46,87 eur (předepsané manko).

Náklady na výkonovou spotřebu podniku XYZ, s. r. o., do kterých spadá materiál na vystrojení vrtu, náklady na energie, cestovné a pronájem objektu sloužícího pro administrativu a další provozní činnosti, činily za sledované období 11 992 320 Kč, tj. 478 353,41 eur. Dále pak podnik vykázal osobní náklady ve výši 5 808 780 Kč, tj. 231 702,43 eur, ve formě mezd pracovníků a sociálního a zdravotního pojištění. Položka úprav hodnot v provozní oblasti (účetní odpisy a opravná položka k pohledávce) činí 2 859 111 Kč, tedy 114 014,29 eur. Částka ostatních provozních nákladů poté činila 424 520 Kč, tj. 16 933,38 eur (rezervy, dary, pokuty a penále, manka a škody) a nákladové úroky z poskytnutého dlouhodobého úvěru v bance za příslušný rok činily 562 140 Kč, tj. 22 422,82 eur.

Tabulka 2: Přehled nákladů a výnosů podniku XYZ, s. r. o., za rok 2024 v ČR a SR

Položka	Česká republika	Slovenská republika
Tržby za služby	24 656 537,00 Kč	983 507,66 eur
Výnosy z pronájmu DHM	235 000,00 Kč	9 373,75 eur
Ostatní provozní výnosy	1 175,00 Kč	46,87 eur
Výnosy celkem	24 892 712,00 Kč	992 928,28 eur
Výkonová spotřeba	11 992 320,00 Kč	478 353,41 eur
Osobní náklady	5 808 780,00 Kč	231 702,43 eur
Úpravy hodnot v provozní oblasti	2 859 111,00 Kč	114 014,29 eur
Ostatní provozní náklady	424 520,00 Kč	16 933,38 eur
Nákladové úroky	562 140,00 Kč	22 422,82 eur
Náklady celkem	21 646 871,00 Kč	863 426,33 eur
Účetní výsledek hospodaření	3 245 841,00 Kč	129 501,95 eur

Pozn.: Částky úprav hodnot v provozní oblasti jsou zkresleny v důsledku zaokrouhlování účetních odpisů a neodpovídají tak stanovenému kurzu pro přepočítání českých korun na eura.

Zdroj: vlastní zpracování

Podnik dále zaměstnává jednoho pracovníka s lehkým zdravotním postižením, který vykonává práci na částečný pracovní úvazek a ve sledovaném období z0 odpracoval 1 235

hodin. V průběhu roku firma také poskytla odbornou praxi studentovi středního odborného učiliště v celkovém rozsahu 250 hodin (pro účely výpočtu daně na Slovensku podepsal podnik se studentem učební smlouvu v rámci duálního vzdělávání).

V rámci řízení sociální odpovědnosti firmy XYZ, s. r. o., se vedení firmy ve sledovaném období z0 rozhodlo věnovat finanční obnos nadačnímu fondu na podporu výchovy dětí a mládeže ve výši 70 000 Kč, tj. 2 792,18 eur.

Podnik dosáhl v předchozích 2 letech zisku, nicméně ve zdaňovacím období z-3 vykázal poměrně výraznou daňovou ztrátu ve výši 2 745 600 Kč, tj. 109 517,35 eur. Z této ztráty byl v přechodných 2 letech uplatněn odpočet v souhrnné výši 1 250 000 Kč, tj. 49 860,40 eur. V této souvislosti musel podnik XYZ, s. r. o., odvést finančnímu úřadu na Slovensku ve zdaňovacím období z-3 minimální daň ve výši 1 920 eur.

4.2 Výsledek hospodaření a jeho úprava na základ daně

Tato podkapitola se zabývá posouzením uznatelnosti vybraných zaúčtovaných nákladů podniku XYZ, s. r. o., ve zdaňovacím období z0 a řeší problematiku a uznatelnost daňových i účetních odpisů v ČR a SR.

4.2.1 Česká republika

Jak už bylo zmíněno, zjištěný výsledek hospodaření z přechodního vymezení podniku nelze považovat za základ daně. Nejprve je potřeba ho zvýšit o daňově neuznatelné náklady. Uznatelnost konkrétních nákladů v České republice, o kterých společnost účtovala v průběhu zdaňovacího období, uvádí tabulka č. 3.

Tabulka 3: Daňová uznatelnost vybraných nákladových položek v ČR

Položka	Částka	Uznatelnost
Obědy s obchodními partnery	12 350 Kč	Ne
Darování 50 keramických hrnků, cena za kus 75 Kč	3 750 Kč	Ano, v plné výši
Darování 10 bezpečnostních postrojů, cena za kus 475 Kč	4 750 Kč	Ano, v plné výši
Manko materiálu na skladě, 50 % předepsáno k náhradě	2 350 Kč	Ano, pouze do výše přijaté náhrady, tedy 1 175 Kč
Pokuta od finančního úřadu	8 756 Kč	Ne
Pokuta od odběratele	4 220 Kč	Ano, v plné výši
Vytvořená rezerva na opravu DHM	250 000 Kč	Ano, v plné výši
Vytvořená rezerva na nevyčerpané dovolené	89 194 Kč	Ne
Opravná položka k pohledávce, 657 dní po splatnosti	187 230 Kč	Ano, pouze do výše 50 %, tedy 93 615 Kč
Finanční dar nadačnímu fondu	70 000 Kč	Ne

Zdroj: vlastní zpracování

Oběd s obchodními partnery spadá pod náklady na reprezentaci, které jsou v ČR neuznatelné (Zákon č. 586/1992 Sb., § 25 odst. 1, písm. t). Další položkou, u které je nutné posoudit daňovou uznatelnost, je darování 50 keramických hrnků a 10 reflexních bezpečnostních postrojů obchodním partnerům, které splňují podmínku daňové uznatelnosti, jelikož jsou opatřené logem podniku XYZ, s. r. o., a zároveň cena za 1 kus nepřevyšuje 500 Kč (Zákon č. 586/1992 Sb., § 25 odst. 1, písm. t). Zjištěné a zaúčtované manko materiálu na skladě do nákladů bude daňově uznatelnou položkou pouze do výše přijaté náhrady, která byla předepsána odpovědnému skladníkovi ve výši 50 %, tj. 1 175 Kč (Zákon č. 586/1992 Sb., § 25 odst. 1, písm. n). Pokuta vyměřená finančním úřadem za pozdní podání daňového přiznání za předchozí zdaňovací období bude daňově neuznatelná, jelikož se nejedná o smluvní pokutu ze

závazkového vztahu (Zákon č. 586/1992 Sb., § 25 odst. 1, písm. f). Na druhou stranu, pokuta od odběratele za opoždění vrtných prací, která je zakotvená ve smlouvě o poskytnutí služeb, je daňově uznatelnou položkou v plné výši (Zákon č. 586/1992 Sb., § 24 odst. 2, písm. zi). Další nákladovou položkou je vytvořená část rezervy na opravu vrtné soupravy ve výši 250 000 Kč (předpokládaná cena opravy je 750 000 Kč, doba vytváření rezervy je 3 roky), která je pro tento účel daňově uznatelnou (Zákon č. 593/1992 Sb., § 2 odst. 1). Podnik dále vytvořil rezervu na náhradu mzdy za dovolené, ta je však dle zákona daňově neuznatelnou v plné výši (tamtéž). U opravné položky k pohledávce za odběratelem je nutné pro daňové účely posoudit, jak dlouhá doba uběhla od její splatnosti. V tomto případě je doba po splatnosti delší jak 18 měsíců, avšak kratší jak 30 měsíců, z čehož vyplývá, že daňově uznatelných bude pouze 50 % z hodnoty pohledávky, tj. 93 615 Kč (Zákon č. 593/1992 Sb., § 2 odst. 2, § 8a, odst. 1). Poslední položkou je poskytnutý finanční obnos nadačnímu fondu (dar), který je podle zákona daňově neuznatelný ve své plné výši (Zákon č. 586/1992 Sb., § 25 odst. 1, písm. t), nicméně ho lze uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně (viz dále). Celková výše daňově neuznatelných nákladů je tedy 275 090 Kč – o tuto částku se musí zvýšit výsledek hospodaření při zjišťování základu daně.

Dalším krokem při zjišťování základu daně je úprava výsledku hospodaření o rozdíl účetních a daňových odpisů. Následující tabulka uvádí shrnutí daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku podniku XYZ, s. r. o., v České republice.

Tabulka 4: Daňové odpisy hmotného majetku podniku XYZ, s. r. o., v ČR

Položka	Datum pořízení	Pořizovací cena v Kč	Odp. skupina, doba a způsob odpisování	Daňový odpis v Kč
Vrtná souprava pro geotermální vrty	25. 11. z-3	10 500 000	2. odp. sk., rovnoměrné, 5 let	2 336 250
Vysokotlaký kompresor k provádění vrtů	25. 11. z-3	6 267 500	3. odp. sk., rovnoměrné, 10 let	659 033
Osobní automobil značky Škoda	6. 3. z-3	750 000	2. odp. sk., rovnoměrné, 5 let	166 875
Nákladní automobil značky Volkswagen	15. 4. z0	5 000 000	2. odp. sk., zrychlené, 5 let	1 000 000

Pozn.: Při zařazení majetku do odpisových skupin podle zákona o daních z příjmů vycházel podnik z klasifikace produkce CZ-CPA zavedené Českým statistickým úřadem.

Zdroj: vlastní zpracování

Při zařazení majetku pořízeného v období z-3 do používání si podnik stanovil pro tento majetek rovnoměrný způsob odpisování, jelikož v nejbližších letech neočekával velké zisky – tento způsob odpisování už nelze změnit. Nicméně ve sledovaném období (z0) pořídil podnik XYZ, s. r. o., nákladní automobil, u kterého je třeba zvolit způsob odpisování, a jelikož dosáhl v tomto roce vyššího zisku, je pro něj z hlediska daňové optimalizace výhodnější uplatnit zrychlený odpis, který je v prvních letech odpisování vyšší než rovnoměrný.

Z výše uvedeného vymezení modelového podniku a jeho odpisového plánu jsou známy částky účetních odpisů veškerého majetku, které v souhrnné výši činí 2 665 602 Kč. Od této sumy se však pro další účely musí odečíst částka účetního odpisu nehmotného majetku ve výši 6 279 Kč (ekonomický software), jelikož je to daňově uznatelná položka. Dále se pak od této částky odečte souhrnná výše daňových odpisů veškerého hmotného majetku, která činí 4 162 158 Kč. Po tomto výpočtu lze zjistit, že částka daňových odpisů je vyšší než částka účetních odpisů a výsledek hospodaření při úpravě na základ daně se tím sníží celkem o 1 502 835 Kč.

Při zjišťování základu daně podniku XYZ, s. r. o., se tedy výsledek hospodaření zvýší o daňově neuznatelné náklady v celkové výši 275 090 Kč, a naopak sníží o záporný rozdíl mezi souhrnnou částkou účetních a daňových odpisů hmotného majetku. Pro přehlednost shrnuje úpravu výsledku hospodaření na základ daně tabulka č. 5.

Tabulka 5: Úprava výsledku hospodaření podniku XYZ, s. r. o., na základ daně v ČR

Účetní výsledek hospodaření	3 245 841 Kč
Daňově neuznatelné náklady	275 090 Kč
Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	- 1 502 835 Kč
Základ daně	2 018 096 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Slovenská republika

Postup při zjišťování základu daně na Slovensku je totožný s postupem v České republice. Vychází se z účetního výsledku hospodaření, který je třeba upravit o nedaňové náklady účtované podnikem XYZ, s. r. o., v průběhu roku. Uznatelnost těchto vybraných nákladů posuzuje následující tabulka.

Tabulka 6: Daňová uznatelnost vybraných nákladových položek v SR

Položka	Částka	Uznatelnost
Obědy s obchodními partnery	12 350,00 Kč	Ne
	492,62 eur	
Darování 50 keramických hrnků, cena za kus 75 Kč, tj. 2,99 eur	3 750,00 Kč	Ano, v plné výši
	149,50 eur	
Darování 10 bezpečnostních postrojů, cena za kus 475 Kč, tj. 18,95 eur	4 750,00 Kč	Ne
	189,50 Kč	
Manko materiálu na skladě, 50 % předepsáno k náhradě	2 350,00 Kč	Ano, pouze do výše přijaté náhrady, tedy 46,87 eur
	93,74 eur	
Pokuta od finančního úřadu	8 756,00 Kč	Ne
	349,26 eur	
Pokuta od odběratele	4 220,00 Kč	Ano, v plné výši
	168,33 eur	
Vytvořená rezerva na opravu DHM	250 000,00 Kč	Ne
	9 972,08 eur	
Vytvořená rezerva na nevyčerpané dovolené	89 194,00 Kč	Ano, v plné výši
	3 557,80 eur	
Opravná položka k pohledávce, 657 dní po splatnosti	187 230,00 Kč	Ano, pouze do výše 20 %, tedy 1 493,66 eur
	7 468,29 eur	
Finanční dar nadačnímu fondu	70 000,00 Kč	Ne
	2 792,18 eur	

Zdroj: vlastní zpracování

Obdobně jako tomu je v České republice, náklady na reprezentaci jsou i na Slovensku daňově neuznatelné (Zákon č. 595/2003, § 21 odst. 1, písm. h) – obědy s obchodními partnery tedy bude nutné přičíst k výsledku hospodaření. U nákladů na reprezentaci nicméně existuje výjimka, díky které jsou náklady na darované reklamní předměty daňově uznatelné, pokud hodnota za jeden kus nepřevyšuje 17 eur (Zákon č. 595/2003, § 21 odst. 1, písm. h) – tyto předměty nemusí být opatřeny logem společnosti – na rozdíl od ČR. Z toho vyplývá, že náklady na darování 50 keramických hrnků v hodnotě 2,99 eur za kus budou daňově uznatelné, zatímco náklady na darování 10 bezpečnostních postrojů v hodnotě 18,95 eur za kus budou daňově

neuznatelné v plné výši. Při posuzování uznatelnosti mank a škod se postupuje stejně jako v České republice, tudíž platí, že jsou uznatelné pouze do výše přijatých náhrad, tedy do výše 46,87 eur uhrazených skladníkem (Zákon č. 595/2003, § 21 odst. 2, písm. e). Shodu zde lze nalézt i při neuznatelnosti pokut a penále vyměřené státními institucemi, tedy pokuta od finančního úřadu za pozdní podání daňového přiznání bude daňově neuznatelná v plné výši (Zákon č. 595/2003, § 21 odst. 2, písm. a). Dále i ve slovenském systému dani z příjmů lze považovat smluvní pokuty ze závazkových vztahů za daňově uznatelné v plné výši (Zákon č. 595/2003, § 17 odst. 19, písm. g). Zatímco v ČR je vytvořena rezerva na opravu vrtné soupravy daňově uznatelnou, na Slovensku tomu tak nebude. Slovenský zákon o dani z příjmů stanovuje pouze malý výčet účelů, na které lze vytvářet daňovou rezervu a oprava DHM mezi ně nepatří (Zákon č. 595/2003, § 20 odst. 9). Naopak mezi daňové rezervy na Slovensku patří zmíněná rezerva na náhradu mzdy za nevyčerpané dovolené (tamtéž) – tato položka se tedy započítá do základu daně. Co se týče opravné položky k pohledávce, ta bude uznatelná pouze do výše 20 % z jmenovité hodnoty pohledávky, jelikož od splatnosti uběhlo pouze 657 dní (více než 360, méně než 720 dní) (Zákon č. 595/2003, § 20 odst. 14). Poslední položkou pro posouzení uznatelnosti je finanční dar nadačnímu fondu, který bude i na Slovensku daňově neuznatelný (Zákon č. 595/2003, § 21 odst. 1, písm. h) a na rozdíl od ČR ho firma XYZ, s. r. o., nebude moci uplatnit jako odčitatelnou položku.

Obdobně jako tomu je v České republice, tak i na Slovensku je třeba upravit výsledek hospodaření o daňové odpisy dlouhodobého majetku, které uvádí tabulka č. 7. Daňové odpisy se na Slovensku zaokrouhlují matematicky na dvě desetinná místa (Zákon č. 595/2003, § 27 odst. 3). Jak již bylo zmíněno, podnik XYZ, s. r. o., zvolil pro majetek pořízený v období z-3 způsob rovnoměrného odpisování. U nákladního automobilu pořízeného ve sledovaném období z0 nemá podnik možnost volby a musí zvolit metodu rovnoměrného odpisování, jelikož zrychlené odpisování lze uplatnit pouze u majetku v odpisové skupině 2 a 3. Navíc v roce zařazení majetku do používání se musí na Slovensku vypočítat poměrná část ročního odpisu v závislosti na počtu měsíců, ve kterých byl nákladní automobil zařazen do majetku firmy. Tudíž místo celého ročního odpisu, který činí 49 860,39 eur (1 250 000 Kč), lze uplatnit pouze poměrnou část připadající na 9 kalendářních měsíců – od dubna do prosince. Výsledný odpis nákladního automobilu tedy činí 37 395,29 eur ($= 49\,860,39 / 12 * 9$).

Tabulka 7: Daňové odpisy hmotného majetku podniku XYZ, s. r. o., v SR

Položka	Datum porřízení	Pořizovací cena	Odp. skupina, doba a způsob odpisování	Daňový odpis
Vrtná souprava pro geotermální vrty	25. 11.	10 500 000,00 Kč	2. odp. sk.,	1 750 000,00 Kč
	z-3	418 827,28 eur	rovno., 6 let	69 804,55 eur
Vysokotlaký kompresor k provádění vrtů	25. 11.	6 267 500,00 Kč	2. odp. sk.,	1 044 583,33 Kč
	z-3	250 000,00 eur	rovno., 6 let	41 666,67 eur
Osobní automobil značky Škoda	6. 3. z-3	750 000,00 Kč	1. odp. sk.,	187 500,00 Kč
		29 916,23 eur	rovno., 4 roky	7 479,06 eur
Nákladní automobil značky Volkswagen	15. 4.	5 000 000,00 Kč	1. odp. sk.,	937 499,92 Kč
	z0	199 441,56 eur	rovno., 4 roky	37 395,29 eur

Pozn.: Při zařazení majetku do odpisových skupin podle zákona o dani z příjmů vycházel podnik z klasifikace produktů podle činností (CPA).

Zdroj: vlastní zpracování

Podnik XYZ, s. r. o., eviduje za zdaňovací období z0 na příslušném nákladovém účtu celkovou výši účetních odpisů, která činí 106 546 eur. Od částky účetních odpisů hmotného majetku se odečte roční účetní odpis ekonomického softwaru (218,00 eur), který je, obdobně jako v České republice, daňově uznatelný. Dále se od této částky odečte souhrnná výše daňových odpisů hmotného majetku, která činí 156 345,57 eur. Jelikož je výsledný rozdíl záporný, výsledek hospodaření se sníží o 49 799,57 eur (tj. 1 248 475,22 Kč).

Při zjišťování základu daně na Slovensku se tedy výsledek hospodaření zvýší o daňově neuznatelné náklady v celkové výši 19 817,14 eur a sníží o rozdíl účetních a daňových odpisů hmotného majetku – viz následující tabulka.

Tabulka 8: Úprava výsledku hospodaření podniku XYZ, s. r. o., na základ daně v SR

Účetní výsledek hospodaření	3 246 613,89 Kč	129 501,95 eur
Daňově neuznatelné náklady	496 815,00 Kč	19 817,14 eur
Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	- 1 248 475,22 Kč	- 49 799,57 eur
Základ daně	2 494 953,67 Kč	99 519,52 eur

Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Úprava základu daně o odpočty a odčitatelné položky

Tato podkapitola uvádí možnosti optimalizace daňové povinnosti prostřednictvím uplatnění odčitatelných položek od základu daně a položek snižujících základ daně podniku XYZ, s. r. o.

4.3.1 Česká republika

Jak již bylo zmíněno, podnik XYZ, s. r. o., vykázal ve zdaňovacím období z-3 ztrátu ve výši 2 745 600 Kč, ze které již v předchozích 2 letech uplatnil jako odčitatelnou položku 1 250 000 Kč. Z toho vyplývá, že zbylou část ztráty, tj. 1 495 600 Kč, může podnik uplatnit ve sledovaném období z0 buď celou, jelikož nepřevyšuje stanovený základ daně, nebo může uplatnit pouze část a zbytek ztráty sníží základ daně v příštích letech (maximálně do zdaňovacího období z+2). Modelový podnik nicméně v příštích 2 letech neočekává vysoké zisky (tak jako tomu bylo v letošním roce), a tak se rozhodl uplatnit celou zbylou část daňové ztráty – tedy 1 495 600 Kč.

Další odčitatelnou položkou, kterou si může podnik XYZ, s. r. o., uplatnit, je odpočet na podporu odborného vzdělávání. Podnik ve sledovaném období z0 uzavřel smlouvu se středním odborným učilištěm o poskytnutí odborné praxe studentovi v celkovém rozsahu 250 hodin (student za daný rok odpracoval celý rozsah). Sazba odpočtu za jednu poskytnutou hodinu praxe studentovi činí 200 Kč, tudíž podnik může uplatnit odpočet v celkové výši 50 000 Kč.

Základ daně podniku XYZ, s. r. o., snížený o daňovou ztrátu a odpočet na podporu odborného vzdělávání lze snížit i o hodnotu finančního daru poskytnutého nadačnickému fondu na podporu výchovy dětí a mládeže v celkové výši 70 000 Kč. Hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého ve sledovaném období z0 lze nicméně uplatnit pouze do výše 10 % základu daně sníženého o již zmíněné odpočty, tj. 47 249,6 Kč. Následující tabulka uvádí postup úpravy základu daně o odčitatelné položky a o položku snižující základ daně (dar). Zaokrouhlený základ daně na celé tisíce dolů tedy činí 425 000 Kč.

Tabulka 9: Úprava základu daně o odpočty a odčitatelné položky v ČR

Základ daně	2 018 096 Kč
Odpočet daňové ztráty	1 495 600 Kč
Odpočet na podporu odborného vzdělávání	50 000 Kč
Základ daně snížený o odpočty podle § 34	472 496 Kč
Výše uplatnitelného daru	47 249,6 Kč
Základ daně snížený o hodnotu daru	425 246,4 Kč
Základ daně zaokrouhlený podle § 20 odst. 11	425 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2 Slovenská republika

Od základu daně si může podnik i na Slovensku v rámci položky snižující základ daně odečíst paušální částku 1 600 eur (tj. 40 112 Kč), jelikož poskytnul odborné vyučování studentovi středního odborného učiliště na základě platné učební smlouvy o duálním vzdělávání v rozsahu 250 hodin.

Obdobně jako tomu je v České republice, podnik XYZ, s. r. o., si může i na Slovensku odečíst od základu daně daňovou ztrátu vykázanou ve zdaňovacím období z-3. Celková výše ztráty činila 109 517,35 eur, tj. 2 745 600 Kč, avšak v předchozích letech byl již uplatněn odpočet 1 250 000 Kč. Znamená to, že zbylou částku 49 860,40 eur, tj. 1 495 600 Kč, si může uplatnit i ve zdaňovacím období z0, nicméně pouze do výše 50 % základu daně (sníženého o položky snižující základ daně, tedy o odpočet v rámci poskytování odborné praxe), tj. pouze do výše 48 959,76 eur (1 227 421,18 Kč).

Tabulka 10: Úprava základu daně o odpočet a odčitatelnou položku v SR

Základ daně	2 494 953,67 Kč	99 519,52 eur
Odpočet v rámci poskytnuté praxe	40 112,00 Kč	1 600,00 eur
Základ daně snížený o odpočet	2 454 841,67 Kč	97 919,52 eur
Výše odčitatelné ztráty	1 227 421,18 Kč	48 959,76 eur
Základ daně snížený o daňovou ztrátu	1 227 421,18 Kč	48 959,76 eur

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Výpočet daně a stanovení záloh

Cílem této podkapitoly je stanovení daně prostřednictvím příslušné sazby daně a zjištěného základu daně sníženého o odčitatelné položky a o položky snižující základ daně.

Dále se podkapitola zabývá možnostmi uplatnění slevy na dani a stanovení příslušných záloh, které bude muset podnik odvádět na základě vypočítané daňové povinnosti.

4.4.1 Česká republika

Zjištěný a zaokrouhlený základ daně se vynásobí sazbou daně, která činí 21 %, a následně se vyměřená daň upraví o slevu na dani za zaměstnance se zdravotním postižením. Pro stanovení výše této slevy je třeba vypočítat průměrný přepočtený počet zaměstnanců – jde o podíl počtu pracovních hodin, který zaměstnanci vyplývá z rozvržení pracovní doby a celkového ročního počtu pracovních hodin jednoho zaměstnance na plnou pracovní dobu. Zdaňovací období z0 má 252 pracovních dní, což je v přepočtu 2 016 hodin. Zaměstnanec se zdravotním postižením pracuje na částečný úvazek a období z0 odpracoval celkem 1 235 hodin. Průměrný přepočtený počet zaměstnanců zaokrouhlený podle zákona na dvě desetinná místa tedy bude činit: $1\,235 / 2\,016 = 0,61$. Tímto desetinným číslem se vynásobí paušální částka stanovená zákonem pro uplatnění slevy na dani za zaměstnance se zdravotním postižením, která činí 18 000 Kč. Výsledná sleva na dani tedy bude činit: $18\,000 * 0,61 = 10\,980$ Kč.

Tabulka 11: Výpočet daně z příjmů podniku XYZ, s. r. o., v ČR

Zaokrouhlený základ daně	425 000 Kč
Sazba daně	21 %
Daň před slevou	89 250 Kč
Sleva na dani	10 980 Kč
Daň z příjmů PO (po slevách)	78 270 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že daň z příjmů podniku XYZ, s. r. o., v České republice zdaňovací období z0 činí 78 270 Kč. Podnik tedy bude muset v období z+1 odvést dvě zálohy – jednu do 16. června (15. červen je neděle), druhou do 15. prosince – ve výši 40 % ze 78 270 Kč, tj. 31 308 Kč.

4.4.2 Slovenská republika

Obdobně jako tomu je v České republice, zjištěný základ daně snížený o odčitatelné položky se vynásobí sazbou daně, která činí 21 %. Podnik XYZ, s. r. o., se rozhodl v rámci své daňové optimalizace uplatnit odpočet minimální daně od vypočtené daně ve výši 1 920 eur (tj. 48 134,4 Kč), kterou musel odvést finančnímu úřadu v souvislosti s vykázanou daňovou ztrátou ve zdaňovacím období z-3. Rozdíl mezi částkou minimální daně a daní vypočtenou za dané zdaňovací období ($1\,920 - 0 = 1\,920$ eur) si může podnik na Slovensku celou odečíst od

vypočtené daně, jelikož v předcházejících dvou letech neuplatnil žádnou poměrnou část a zároveň nepřesáhl počet zdaňovacích období, na které lze minimální daň uplatnit (minimální daň lze uplatnit nejdéle ve třech zdaňovacích obdobích). V této souvislosti by bylo pro podnik velmi nevýhodné tento odpočet nevyužít, jelikož v příštím zdaňovacím období mu zanikne právo na jeho uplatnění.

Tabulka 12: Výpočet daně z příjmů podniku XYZ, s. r. o., v SR

Základ daně	1 227 421,18 Kč	48 959,76 eur
Sazba daně	21 %	21 %
Daň před odpočtem minimální daně	257 758,46 Kč	10 281,55 eur
Odpočet minimální daně	48 134,40 Kč	1 920,00 eur
Daň z příjmu PO (po odpočtu o min. daň)	209 624,06 Kč	8 361,55 eur

Zdroj: vlastní zpracování

Celková výše daně z příjmů podniku XYZ, s. r. o., na Slovensku za zdaňovací období z0 tedy činí 8 361,55 eur (tedy 209 624,06 Kč). To znamená, že podnik odvede 3 zálohy období z+1 a 1 zálohu v období z+2 ve výši 1/4 daně, tj. 2 090,39 eur. Tyto zálohy jsou splatné vždy ke konci příslušného kalendářního čtvrtletí.

V daňovém priznání může podnik XYZ, s. r. o., na Slovensku poukázat podíl zaplacené daně subjektu nezaloženému za účelem podnikání. V tomto případě splňuje podnik podmínku darování finančního obnosu v průběhu sledovaného období vyššího jak 0,5 % ze stanovené daně (darováno bylo 2 792,18 eur nadačnímu fondu, podíl 0,5 % z 8 361,55 eur činí 41,81 eur), tudíž může poukázat podíl ve výši 2 % ze stanovené daně – 167,23 eur. Tuto částku může podnik asigovat i vícero subjektům, pakliže minimální částka pro každého příjemce bude činit alespoň 8 eur. Pokud by podnik poukázal celou částku již zmíněnému nadačnímu fondu, kterému v průběhu roku daroval 2 792,18 eur, lze zjednodušeně tvrdit, že příjmem nadačního fondu díky podniku XYZ, s. r. o., je částka $2\,792,18 + 167,23 = 2\,959,41$ eur (částka poukázaného podílu je nicméně převedena nadačnímu fondu na úkor státního rozpočtu Slovenské republiky). Tato skutečnost však nemá vliv na způsob výpočtu daně modelového podniku či její výši.

5 FORMULACE ZÁVĚRŮ

Cílem této kapitoly je zhodnotit významné rozdíly při výpočtu a optimalizaci daně z příjmů formou daňových úspor modelového podniku XYZ, s. r. o., v České republice a na Slovensku. Kapitola se věnuje srovnání jednotlivých kroků a postupů při zjišťování výsledku hospodaření, jeho následné úpravě na základ daně, uplatnění odčitatelných položek od základu daně a položek snižujících základ daně v rámci daňové optimalizace v obou zemích. Pro účely přehlednější komparace jsou veškeré částky uvedeny v českých korunách.

5.1 Komparace úpravy výsledku hospodaření na základ daně

Jak již bylo několikrát zmíněno, zjištěný účetní výsledek hospodaření se musí v obou zemích zvýšit o daňově neuznatelné náklady a dále upravit o rozdíl účetních a daňových odpisů. Tato podkapitola porovnává postupy úpravy výsledku hospodaření na základ daně modelového podniku XYZ, s. r. o., za sledované období.

5.1.1 Daňové a nedaňové náklady

Modelový podnik evidoval v účetnictví za sledované období velké množství nákladů, které jsou jednoznačně uznatelné v obou zemích. Jedná se o náklady výkonové spotřeby, kam spadá spotřeba materiálu, energie, cestovné či roční pronájem administrativní budovy. Dále pak generoval osobní náklady ve formě mezd a byly mu vyměřeny nákladové úroky z poskytnutého úvěru. Všechny tyto náklady jsou v ČR i SR považovány za náklady pro zajištění a udržení příjmů, a tudíž je lze zahrnout do základu daně.

Podnik nicméně vykázal i náklady, u kterých je třeba daňovou uznatelnost posoudit. V České republice i na Slovensku jsou dále daňově uznatelnými náklady ve formě mank a škod do výše přijatých náhrad či smluvní pokuty z odběratelsko-dodavatelských vztahů. Modelový podnik dále daroval odběratelům reklamní hrnky v hodnotě 75 Kč za kus – tento náklad bude uznatelný opět v obou zemích. Nicméně dar v podobě reklamních bezpečnostních postrojů v ceně 475 Kč za kus, bude daňově uznatelnou položkou pouze v ČR, jelikož horní limit hodnoty reklamních předmětů pro účely daňové uznatelnosti zde nesmí přesáhnout částku 500 Kč, zatímco na Slovensku je tato hranice stanovena na 17 eur (426,19 Kč).

Podnik dále vytvořil rezervu na opravu vrtné soupravy v poměrně vysoké částce 250 000 Kč, která je opět uznatelná pro účely výpočtu daně z příjmů pouze v České republice. Na druhou stranu podnik vytvořil i rezervu na náhrady mzdy za nevyužité dovolené ve výši 89 194 Kč, která je daňově uznatelná pouze na Slovensku. Zde je tedy patrné, že tyto dvě skutečnosti mají značný vliv na úpravu výsledku hospodaření v obou zemích.

Dále podnik vytvořil opravnou položku k nepromlčené pohledávce ve výši 187 230 Kč, která je 657 dní po splatnosti. Zatímco v ČR je tato položka uznatelná do výše 50 % (doba po splatnosti je delší než 18 měsíců a kratší než 30 měsíců), tj. 93 615 Kč, na Slovensku je daňově uznatelná pouze do výše 20 % (doba po splatnosti je delší než 360 dní a kratší než 720 dní), tj. 37 446 Kč. Tato skutečnost opět hraje významnou roli při snižování výsledku hospodaření na základ daně v obou zemích.

Zbylé nákladové položky, kterými jsou obědy s obchodními partnery, pokuta od finančního úřadu a finanční dar nadačnímu fondu, jsou bez větších pochybností daňově neuznatelnými náklady v České republice i na Slovensku.

Při porovnání daňově uznatelných a neuznatelných nákladů modelového podniku za sledované období lze zjistit, že na Slovensku jsou daňově neuznatelné náklady vyšší o 221 725 Kč, což je z velké míry způsobeno uznatelností rezervy na opravu vrtné soupravy a vyšší uznatelnou částkou opravné položky k pohledávce v ČR. Lze tedy tvrdit, že podnik XYZ, s. r. o., má v České republice výhodnější podmínky v rámci uznatelnosti některých nákladů.

5.1.2 Daňové odpisy

Další rozdíl při zjišťování základu daně a jeho optimalizace v obou zemích lze identifikovat při daňovém odpisování. Následující tabulka uvádí shrnutí daňových odpisů v ČR a SR.

Tabulka 13: Daňové odpisy hmotného majetku podniku XYZ, s. r. o., v ČR a SR

Položka	Výše odpisů za sledované období	
	Česká republika	Slovensko
Vrtná souprava pro geotermální vrty	2 336 250,00 Kč	1 750 000,00 Kč
Vysokotlaký kompresor	659 033,00 Kč	1 044 583,33 Kč
Osobní automobil značky Škoda	166 875,00 Kč	187 500,00 Kč
Nákladní automobil značky Volkswagen	1 000 000,00 Kč	937 499,92 Kč
Daňové odpisy celkem	4 162 158,00 Kč	3 919 583,25 Kč

Pozn.: Zatímco v České republice se daňové odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru, na Slovensku se zaokrouhlují matematicky na dvě desetinná místa.

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 14 je patrné, že za sledované období je celková částka daňových odpisů podniku XYZ, s. r. o., v České republice vyšší než na Slovensku o 242 574,75 Kč. Významný

podíl na tom má odpis vrtné soupravy, který se v obou zemích odpisuje rovnoměrně, nicméně v ČR je odpisová sazba v dalších letech odpisování vyšší než na Slovensku, a to i přesto, že se tento majetek v obou zemích řadí do stejné odpisové skupiny. V této souvislosti je však nutné dodat, že zatímco v České republice se tento majetek odpisuje 5 let, na Slovensku se odpisuje 6 let a snižuje tak základ daně o rok déle.

Dalším majetkem modelového podniku, který se odpisuje rovnoměrně, je vysokotlaký kompresor, jenž je v České republice zařazen do 3. odpisové skupiny, zatímco na Slovensku je zařazen do 2. odpisové skupiny. Tato skutečnost má významný vliv na výši odpisu a dobu odpisování. Jelikož je doba odpisování tohoto majetku v ČR 10 let a na Slovensku pouze 6 let, výše ročního odpisu je z logiky věci v České republice nižší než na Slovensku.

Podobné zjištění nastává i u osobního automobilu, který je rovněž odpisován v obou případech rovnoměrně. I zde je majetek zařazen v rámci obou zemí do jiných odpisových skupin – v ČR do 2. odp. sk., na Slovensku do 1. odp. skup. Zatímco na Slovensku se tento automobil odpisuje 4 roky, v České republice je odpisován 5 let. Výše odpisu na Slovensku je tedy i v závislosti na výši odpisové sazby vyšší než v ČR.

Posledním majetkem podniku je nákladní automobil, který byl pořízen ve sledovaném období a u kterého bylo nutné v České republice zvolit vhodnou metodu odpisování. Podnik se rozhodl v rámci své daňové optimalizace uplatnit metodu zrychleného odpisování, jelikož v letošním roce dosáhl vyššího zisku – zrychlený odpis je v prvních letech odpisování zákonitě vyšší než u rovnoměrného odpisování. Na Slovensku tuto možnost volby v rámci optimalizace podnik neměl, protože je majetek zařazen do 1. odpisové skupiny a zrychlené odpisy se ze zákona mohou uplatnit pouze u majetku ve 2. a 3. odpisové skupině. Zároveň bylo třeba na Slovensku vypočítat poměrnou část ročního odpisu za měsíce, ve kterých byl zařazen do užívání, tj. 9 měsíců. Místo celého odpisu 1 250 000 Kč mohl slovenský podnik uplatnit pouze částku 937 499,92 Kč ($= 49\,860,39 / 12 * 9$). Naproti tomu v České republice se mohla uplatnit celková roční výše odpisu 1 000 000 Kč.

V rámci komparace daňového odpisování a daňové optimalizace v obou zemích je třeba podotknout, že podnik XYZ, s. r. o., má v České republice možnost uplatnění nižšího ročního odpisu u rovnoměrného odpisování. Zbylou část odpisu by si mohl uplatnit rok po skončení řádného odpisování do výše zůstatkové ceny. To by mohlo být pro podnik výhodné v případě, kdy základ daně výrazně sníží o odčitatelné položky, jako je daňová ztráta či dar (za předpokladu, že ztrátu už lze uplatnit pouze za dané zdaňovací období), a výše odpisu by byla

vyšší než zbylý základ daně – v tu chvíli není z hlediska daňové optimalizace pro podnik výhodné uplatnit celou výši odpisu, ale pouze jeho část. Tento postup na Slovensku uplatnit nelze. V této souvislosti daňové optimalizace lze i odpisování úplně přerušit (v SR taktéž), a to jak u zrychlených, tak i rovnoměrných odpisů. Nicméně podnik se v modelovém příkladu rozhodl uplatnit odpisy do maximální možné výše, jelikož v daném roce generoval vysoký zisk, a tudíž i vysoký základ daně.

Z výše uvedeného je zřejmé, že po odečtení daňových odpisů hmotného majetku od těch účetních, sníží daný rozdíl účetní výsledek hospodaření při zjišťování základu daně signifikantně více v České republice (1 502 835 Kč) než na Slovensku (1 248 475,22 Kč), a to o celých 254 359,78 Kč (= 1 502 835 – 1 248 475,22). Velký podíl na tomto zjištění nese odpis vrtné soupravy, který je v ČR vyšší o 586 250 Kč.

5.1.3 Komparace podílu základu daně na výsledku hospodaření

Cílem této dílčí komparace je zjistit, jak velký vliv měly vybrané daňově neuznatelné náklady a daňové odpisy na snížení výsledku hospodaření podniku XYZ, s. r. o., v obou zemích.

Tabulka 14: Komparace podílu základu daně na výsledku hospodaření podniku v ČR a SR

	Česká republika	Slovenská republika
Výsledek hospodaření	3 245 841,00 Kč	3 246 613,89 Kč
Základ daně	2 018 096,00 Kč	2 494 953,67 Kč
Podíl základu daně na VH	62,17 %	76,85 %

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 15 je zřejmé, že v České republice se snížil výsledek hospodaření vlivem daňových odpisů na 62,17 % (VH se tedy snížil na základ daně o 37,83 %), zatímco na Slovensku se účetní výsledek hospodaření snížil na 76,85 % (VH se tedy snížil na základ daně o 23,15 %). Významný podíl na tomto faktu nese skutečnost, že celková částka daňových odpisů je v ČR vyšší jak na Slovensku o 242 574,75 Kč a celková částka daňově neuznatelných nákladů je v ČR nižší jak na Slovensku, a to o 221 725 Kč.

5.2 Komparace uplatnění odčitatelných položek od základu daně

Tato podkapitola analyzuje a srovnává významné rozdíly v možnostech daňové optimalizace v rámci uplatnění odčitatelných položek od základu daně a položek snižujících základ daně modelového podniku v České republice a na Slovensku.

Tabulka 15: Komparace podílu odčitatelných položek na základu daně v ČR a SR

Odčitatelná položka	Česká republika	Slovenská republika
Uplatněný dar	47 249,60 Kč	-
Odpočet v rámci odborného vzdělávání	50 000,00 Kč	40 112,00 Kč
Uplatněná ztráta	1 495 600,00 Kč	1 227 421,18 Kč
Odčitatelné položky celkem	1 592 849,60 Kč	1 267 533,18 Kč
Základ daně (nesnížený o odpočty)	2 018 096,00 Kč	2 494 953,67 Kč
Podíl odčitatelných položek na základu daně	78,92 %	50,80 %

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 16 lze konstatovat, že souhrnná výše odčitatelných položek a položek snižujících základ daně snížila základ daně podniku v České republice o 78,92 %, zatímco na Slovensku byl základ daně snížen pouze o 50,80 %. Velký podíl na tomto zjištění má skutečnost, že v České republice jsou všechny dílčí odčitatelné položky započítány ve větší výši než na Slovensku. Významný rozdíl lze identifikovat při uplatnění daru a uplatnění daňové ztráty z minulých let – viz dále.

5.2.1 Dary

Velmi významným rozdílem při výpočtu daně z příjmů právnických osob v ČR a SR je skutečnost, že zatímco v České republice lze uplatnit dar jako položku snižující základ daně – na Slovensku tak učinit nelze. Modelový podnik ve sledovaném období věnoval částku 70 000 Kč nadačnímu fondu na podporu výchovy dětí a mládeže. Tento dar je sice daňově neuznatelnou položkou v obou zemích, nicméně v České republice sníží základ daně do výše 10 % základu daně, tj. o 47 249,6 Kč. Tento postup při výpočtu daně na Slovensku uplatnit nelze a z výše uvedeného příkladu je jasné, že tamní podniky tato skutečnost poměrně dosti znevýhodňuje oproti podnikům v ČR.

V této souvislosti je třeba podotknout, že slovenský podnik XYZ, s. r. o., nicméně může tzv. asignovat poměrnou část zaplacené daně subjektům nezaloženým za účelem podnikání. To znamená, že v tomto konkrétním případě, může podnik zvolit poukázání poměrné části daně ve výši 2 % z vyměřené daně, tedy 162,32 eur, tj. 4 069,36 Kč, například stejnému nadačnímu fondu, nicméně to nesníží jeho daňovou povinnost – může tak učinit v rámci svého managementu sociální odpovědnosti a podpořit tak slovenskou společnost. V České republice se tato asignace neuplatňuje.

5.2.2 Odpočet v rámci odborného vzdělávání

Významnou odčitatelnou položkou, kterou mohl podnik XYZ, s. r. o., uplatnit v ČR i na Slovensku a který je v reálném prostředí podniků velmi aktuální, je odpočet v rámci odborného vzdělávání, kdy modelový podnik poskytnul studentovi středního odborného učiliště praxi v celkovém rozsahu 250 hodin. Na Slovensku se tento odpočet týká výhradně systému duálního vzdělávání, který se v České republice prozatím neaplikuje, nicméně případová studie nebere na tuto skutečnost v rámci komparace zřetel, jelikož se jedná o poskytování praxe přinejmenším na podobném principu. Celková výše tohoto odpočtu je v ČR vypočtena vynásobením částky 200 Kč za každou odpracovanou hodinu studenta, tj. 50 000 Kč, a na Slovensku je to paušální částka 1 600 eur, tj. 40 112 Kč (student odpracoval více než 200 hodin a méně než 400 hodin).

5.2.3 Ztráta z minulých let

V případové studii je naznačena i možnost optimalizace daňové povinnosti v rámci uplatnění ztráty z minulých let. Modelový podnik takovou ztrátu generoval v období z-3 a v obou zemích ji může uplatnit po dobu 5 let od jejího vzniku. Zatímco v České republice lze ztrátu uplatnit až do výše celého základu daně, na Slovensku tak lze učinit pouze do výše 1/2 základu daně. Jelikož podnik XYZ, s. r. o., měl ve sledovaném období vysoký zisk, v rámci své optimalizace daňové povinnosti se rozhodl uplatnit nejvyšší možnou ztrátu. V případě, kdy by podnik očekával v příštích dvou letech další vysoké zisky, stálo by za uvážení, zda část této ztráty neponechat pro odečtení od základu daně v příštích letech. Modelová situace byla sestavena tak, aby reflektovala možnost uplatnění procentuálně vyšší ztráty v České republice ve sledovaném období. Proto výše odčitatelné položky v rámci uplatnění ztráty v ČR činí 1 495 600 Kč (byla uplatněna celá zbylá část ztráty), zatímco na Slovensku podnik uplatnil ztrátu pouze ve výši 50 % ze základu daně, tj. 1 227 421,18 Kč. Opět je zde patrný rozdíl ve výši těchto odčitatelných položek v obou zemích (268 178,82 Kč), který značně ovlivní vyměření konečné daně z příjmů. Na základě této skutečnosti lze tvrdit, že podmínky pro uplatnění ztráty z minulých let jsou v ČR přívětivější.

5.3 Komparace daňového zatížení a shrnutí možností daňové optimalizace modelového podniku

Následující tabulka srovnává daňovou povinnost podniku XYZ, s. r. o., v České republice a na Slovensku.

Tabulka 16: Komparace vypočtené daně podniku XYZ, s. r. o., v ČR a SR

	Česká republika	Slovenská republika
Základ daně	425 000,00 Kč	1 227 421,18 Kč
Sazba daně	21 %	21 %
Daň před slevou a odpočtem	89 250,00 Kč	257 758,45 Kč
Sleva na dani	10 980,00 Kč	-
Odpočet minimální daně	-	48 134,40 Kč
Daň po slevě a odpočtu	78 270,00 Kč	209 624,05 Kč
Podíl daně na základu daně	18,42 %	17,08 %

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že základ daně podniku XYZ, s. r. o., je v České republice výrazně nižší než na Slovensku, a to o 802 421,18 Kč. Velký vliv na tento výsledek má výše neuznatelných nákladů, kde lze identifikovat rozdíl ve vytváření zákonných rezerv na opravu hmotného majetku a výše uznatelné opravné položky na nepromlčenou pohledávku. Dále pak ovlivnil výši základu daně v obou zemích markantní rozdíl ve výši uplatněných daňových odpisů podniku v souladu se zákonnými normami. V této souvislosti nelze opomenout ani fakt, že finanční dar (70 000 Kč) je možné uplatnit jako položku snižující základ daně pouze v České republice. Nezanedbatelný rozdíl lze identifikovat i při uplatnění daňové ztráty z minulých let, kdy na Slovensku lze uplatnit tuto ztrátu pouze do výše 1/2 základu daně, zatímco v ČR lze uplatnit celou zbylou část ztráty. Všechny tyto aspekty měly významný dopad na výpočet celkové výše základu daně v obou zemích.

Zatímco modelový podnik v České republice mohl dále uplatnit slevu na dani za zaměstnance se zdravotním postižením ve výši 10 980 Kč, se kterou se lze v praxi častokrát setkat, na Slovensku měl podnik možnost uplatnit odpočet minimální daně odvedené finančnímu úřadu ve výši 1 920 eur (tj. 48 134 Kč) za zdaňovací období z-3. Při zohlednění slevy na dani a odpočtu minimální daně lze konstatovat, že podíl daně na základu daně sníženém o odčitatelné položky, je v České republice vyšší (18,42 %) než na Slovensku (16,98 %).

5.3.1 Komparace daňového zatížení v závislosti na výsledku hospodaření

Následující tabulka uvádí podíl vypočítané daně na účetním výsledku hospodaření (zisku) podniku XYZ, s. r. o., v České republice a na Slovensku.

Tabulka 17: Podíl zaplacené daně modelového podniku na výsledku hospodaření

	Česká republika	Slovenská republika
Výsledek hospodaření	3 245 841,00 Kč	3 246 613,89 Kč
Daň z příjmů	78 270,00 Kč	209 624,05 Kč
Podíl daně na VH	2,41 %	6,46 %

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 18 je patrné, že podíl vypočtené daně podniku XYZ, s. r. o., na účetním výsledku hospodaření je v České republice nižší (2,41 %) než na Slovensku (6,46 %). Tento podíl zohledňuje celý výpočet daně z příjmů podniku (od neuznatelnosti některých nákladů a uplatnění daňových odpisů až po odčitatelné položky, slevu na dani a odpočet minimální daně) a lze tedy konstatovat, že v České republice měl podnik XYZ, s. r. o. za sledované období výhodnější možnosti daňové optimalizace – viz shrnutí dále.

5.3.2 Komparace daňového zatížení v závislosti na základu daně

Následující tabulka srovnává podíl zaplacené daně podniku XYZ, s. r. o., na základu daně, který není snížený o odčitatelné položky a položky snižující základ daně. Cílem této dílčí komparace je identifikování relativního rozdílu v uplatnění odčitatelných položek, položek snižujících základ daně, slevy na dani a odpočtu minimální daně v obou zemích.

Tabulka 18: Podíl zaplacené daně modelového podniku na základu daně

	Česká republika	Slovenská republika
Základ daně	2 018 096,00 Kč	2 494 953,67 Kč
Daň z příjmů	78 270,00 Kč	209 624,05 Kč
Podíl daně na základ daně	3,88 %	8,40 %

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že podíl zaplacené daně na základu daně v České republice je nižší (3,88 %) než na Slovensku (8,40 %). Tento podíl bere v potaz uplatnění daru, odpočet na odborné vzdělávání, uplatnění rozdílně výše daňové ztráty, uplatnění slevy na dani za zaměstnance se zdravotním postižením a uplatnění odpočtu odvedené minimální daně v předchozích letech. Opět lze na základě tohoto zjištění konstatovat, že i v případě, kdy se nebere v úvahu vliv daňových odpisů a uzatelnost některých nákladů na výši daně, jsou podmínky pro optimalizaci daně podniku XYZ, s. r. o. v České republice přívětivější.

5.3.3 Shrnutí a komparace možností daňové optimalizace

Na výši vypočtené daně měly zásadní vliv rozdílné možnosti daňové optimalizace formou daňových úspor v obou zemích, které uvádí následující tabulka.

Tabulka 19: Možnosti daňové optimalizace podniku XYZ, s. r. o., v ČR a SR

Možnost optimalizace	Česká republika	Slovenská republika
Zrychlené odpisování nákladního auta	Ano	Ne
Uplatnění poměrné části daru	Ano	Ne
Sleva na dani za pracovníka se zdrav. post.	Ano	Ne
Vytvoření rezervy na opravu DHM	Ano	Ne
Vytvoření rezervy na náhradu mzdy za dovol.	Ne	Ano
Odpočet minimální daně	Ne	Ano
Vytvoření opravné položky k pohledávce	Ano	Ano
Uplatnění daňové ztráty	Ano	Ano
Uplatnění odpočtu za odborné vzdělávání	Ano	Ano

Zdroj: vlastní zpracování

V České republice mohl podnik XYZ, s. r. o., snížit daňovou povinnost volbou zrychleného daňového odpisování nákladního automobilu, dále pak vytvořením rezervy na opravu vrtné soupravy, uplatněním poměrné části daru a již zmíněným uplatněním slevy na dani za pracovníka se zdravotním postižením. Na Slovensku měl podnik možnost optimalizovat daňovou povinnost vytvořením rezervy na náhrady mzdy za dovolené a uplatněním odpočtu za minimální daň. V obou zemích zároveň pak podnik mohl optimalizovat daňovou povinnost vytvořením opravné položky k pohledávce, uplatněním daňové ztráty z minulých let či uplatněním odpočtu na poskytování odborného vzdělávání.

Z konečného výsledku je patrné, že ačkoliv je nominální sazba daně podniku XYZ, s. r. o., shodná v obou zemích (21 %), tak při souhrnném výpočtu daně z příjmů hrají důležitou roli možnosti daňové optimalizace v ČR a SR formou daňového odpisování, vytváření zákonných rezerv a opravných položek, odčitatelných položek od základu daně či slev na dani. Na základě zhodnocení případové studie lze konstatovat, že modelový podnik XYZ, s. r. o., měl v České republice za sledované období výhodnější podmínky pro daňovou optimalizaci formou uplatnění daňových úspor než na Slovensku, a tím i nižší daňové zatížení.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce je identifikovat a shrnout základní rozdíly při stanovení a optimalizaci základu daně a srovnání výše daňového zatížení podniků v České republice a na Slovensku. Pro účely dosažení tohoto cíle je práce rozdělena do pěti částí. První část obecně definuje daň a základní pojmy spojené s daňovou tematikou. Druhá část se zaměřuje na vymezení pojmu daňová optimalizace a specifikuje nástroje či možnosti daňové optimalizace v teoretické rovině.

Třetí část popisuje konstrukční prvky daně z příjmů v České republice a na Slovensku na základě platné legislativy. Pojednává o poplatnících daně z příjmů PO, o sazbě daně, o předmětu daně, a poukazuje na příjmy, které jsou osvobozené od daně. Důležitou součástí této pasáže je pojednání o základu daně, jeho způsobu zjišťování a úpravě. V této souvislosti je zmíněna problematika daňově uznatelných a neuznatelných nákladů, daňových odpisů, odčitatelných položek od základu daně, položek snižujících základ daně a slev na dani. Dále jsou zde shrnuty i nejvýznamnější rozdíly při uplatňování již zmíněných daňových úspor a výpočtu daňových odpisů. Všechny tyto aspekty stanovují a definují platné zákonné normy obou zemí – mezi ty nejvýznamnější patří zákon o daních z příjmů, zákon o účetnictví či zákon o rezervách (pouze v ČR).

Ve čtvrté kapitole je vypočtena daňová povinnost modelového podniku se všemi náležitými aspekty a s důrazem na možnosti daňové optimalizace v ČR a SR. Modelový podnik je v tomto případě vymezen tak, aby co nejvíce reflektoval zásadní rozdíly při výpočtu daně z příjmů v obou zemích a zároveň odrážel realitu podnikatelského prostředí v praxi. Při výpočtu základu daně se v ČR i SR vychází z účetního výsledku hospodaření, který se v obou případech zvýšil o daňově neuznatelné náklady a snížil o rozdíl účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku. Takto zjištěný základ daně se poté dále snížil o v praxi velmi často využívané odčitatelné položky jako je daňová ztráta, odpočet v rámci poskytnutého odborného vzdělávání a o položku snižující základ daně – finanční dar. A právě při těchto výpočtech se vyskytují rozdíly v možnostech daňové optimalizace v obou zemích, které jsou porovnávány mimo jiné v páté části.

Poslední část této bakalářské práce se zaměřuje na komparaci výstupů modelového příkladu. V první řadě srovnává úpravu výsledku hospodaření na základ daně v obou zemích o neuznatelné náklady a daňové odpisy, kde byly identifikovány nejvýznamnější rozdíly při tvorbě zákonných rezerv, tvorbě opravných položek a při uplatnění daňových odpisů

v závislosti na odpisových sazbách, způsobu výpočtu a možnosti volby způsobu odpisování. Dále tato část srovnává úpravu základu daně o odčitatelné položky a o položky snižující základ daně. Opět zde lze identifikovat signifikantní odlišnosti při uplatnění rozdílné výše daňové ztráty či uplatnění daru, který je možné využít pouze v České republice. Kapitola se dále zabývá srovnáním daňového zatížení modelového podniku ve dvou rovinách. V první rovině je vypočítán procentuální podíl daně na výsledku hospodaření, který bere v potaz celý výpočet daně od vlivu daňově neuznatelných nákladů a daňových odpisů až po odčitatelné položky od základu daně a slevu na dani. Na základě srovnání tohoto podílu bylo zjištěno, že relativní daňové zatížení modelového podniku je v České republice (2,41 %) nižší než na Slovensku (6,37 %). Dále byl vypočítán procentuální podíl daně na základu daně, do kterého je promítnutý pouze vliv odčitatelných položek, položek snižujících základ daně, slevy na dani a odpočet minimální daně (nikoliv daňové odpisy či neuznatelné náklady). I na základě tohoto ukazatele lze tvrdit, že odčitatelné položky a další úlevy snížily daňové zatížení modelového podniku více v České republice (3,88 %) než na Slovensku (8,35 %). V poslední řadě tato část porovnává a shrnuje rozdílné i totožné možnosti daňové optimalizace formou daňových úspor v České republice a na Slovensku.

Závěrem je nutné podotknout, že na základě výše uvedených zjištění nelze konstatovat, že v obecné rovině je konstrukční systém daně z příjmů právnických osob pro podniky přívětivější či výhodnější v České republice než na Slovensku či naopak. Každý podnik má svá specifika a odlišné charakteristické vlastnosti – jiný výsledek hospodaření, jinou strukturu majetku či účtuje o jiných skutečnostech v průběhu zdaňovacího období – a tím má i odlišné možnosti daňové optimalizace.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

BOHÁČ, Radim a Lukáš HRDLIČKA, 2018. *Transpozice směrnice ATAD do právního řádu České republiky*. Online. In: Dauč. 2. února 2018. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/8001/transpozice-smernice-atad-do-pravniho-radu-ceske-republiky>. [paywall]. [cit. 2024-01-28].

ČNB, b. r. *Kurzy devizového trhu*. Online. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/financi-trhy/devizovy-trh/kurzy-devizoveho-trhu/kurzy-devizoveho-trhu/prumerne_mena.html?mena=EUR. [cit. 2024-04-01].

ČSÚ, 2023. *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje*. Online. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/neprima-verejna-podpora-vyzkumu-a-vyvoje>. [cit. 2023-11-30].

DĚRGEL, Martin, 2023. *Slevy na dani u právnických a fyzických osob*. Online. In: Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály. 27. března 2023. Dostupné z: https://www.du.cz/33/slevy-na-dani-u-pravnickyh-a-fyzickyh-osob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EgcgdAz85qzK3QrrmAHliVA/?uri_view_type=44&uid=1CDh1f4TkKomw9PBWuC7BmQ&e=1CBOw2mOq8_3U7rDQr-69Zadr-gjHZ9GN. [paywall]. [cit. 2024-02-28].

ĎURIŠ, Sarah, 2023. *Daňová licencia (minimálna daň) pre právnické osoby od 1. 1. 2024*. Online. In: Podnikajte.sk. 20. prosince 2023. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/danova-licencia-minimalna-dan-pre-pravnicke-osoby-od-1-1-2024>. [cit. 2024-03-08].

EUROPEAN COMMISSION, b.r. *The Anti Tax Avoidance Directive*. Online. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/company-taxation/anti-tax-avoidance-directive_en. [cit. 2024-01-27].

FINANČNÍ SPRÁVA SR, b.r. *Informovanie o dani z príjmov právnických osob*. Online. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby/informovanie-dan-prijem-po#ZdanovacieObdobie>. [cit. 2024-03-02].

HANKOVÁ, Ailina; HORNIAČEK, Peter a MINTÁL, Ján, 2022. *Komentár k ZDP § 30d Úlava na dani pre registrované sociálne podniky*. Online. In: Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály. 31. října 2022. Dostupné z: https://www.du.cz/33/komentar-k-zdp-30d-ulava-na-dani-pre-registrovane-socialne-podniky-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EliYDUUZ0irpXYITkt_cvFJBrrgZyael8_y9VVj7VRRu/. [paywall]. [cit. 2024-03-06].

HORNIAČEK, Peter a Ján MINTÁL, 2022. *Komentár k ZDP § 30a Úľava na dani pre príjemcov investičnej pomoci*. Online. In: Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály. 31. října 2022. Dostupné z: https://www.du.cz/33/komentar-k-zdp-30a-ulava-na-dani-pre-prijemcov-investicnej-pomoci-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EliYDUUZ0irpXYITkt_cvFLOnucsFckeKDmKKS3cM37I/. [paywall]. [cit 2024-03-04].

JAKUBOVIE, Sidónia, 2023. *Daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2022*. Online. In: Daňové centrum. 9. března 2023. Dostupné z: <https://www.danovecentrum.sk/aktuality/danove-priznanie-k-dani-z-prijmov-pravnickej-osoby-za-rok-2022-toptema-dc-3-2023.htm>. [cit. 2024-03-02].

KADLEC, Michal, 2019. *Přerušení odepisování – možnost, jak ušetřit na daních*. Online. In: Portál POHODA. 21. ledna 2019. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/preruseni-odepisovani-%E2%80%93-moznost-jak-usetrit-n/>. [cit. 2024-03-30].

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

KUBÁTOVÁ, Květa, 2018. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-165-3.

MARTIŠKOVÁ, Vlasta, 2022. *Investiční pobídky*. Online. In: Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály. 26. dubna 2022. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/investicni-pobidky-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EplvXuT63ST0zMcbkyRcZUM/>. [paywall]. [cit. 2024-02-28].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2017. *Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu. Podklad pro veřejnou konzultaci*. Online. In: Ministerstvo financí České republiky. 27. února 2017. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf. [cit. 2024-01-28].

OECD, 2021. *Revenue Statistics Interpretative Guide*. Online. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>. [cit. 2023-11-15].

- PALAŠČÁKOVÁ, Pavla a Aleš LIGAS, 2023. *Evropské daňové ráje vzkvétají. Ostatní přicházejí o miliardy dolarů.* Online. In: e15.cz. 24. listopadu 2023. Dostupné z: <https://www.e15.cz/byznys/finance-a-bankovnictvi/evropske-danove-raje-vzkvetaji-ostatni-prichazeji-o-miliardy-dolaru-1411786>. [cit. 2024-03-13].
- PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY, 2021. *Investiční pobídky.* Online. In: gov.cz. 12. ledna 2021. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/informace/INF-231>. [cit. 2024-02-28].
- PUKALOVIČ, Dominika, 2020. *Sociálne podniky a daň z príjmov.* Online. In: Podnikajte.sk. 10. září 2020. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/socialne-podniky-dan-z-prijmov>. [cit. 2024-03-05].
- RADA EVROPSKÉ UNIE, 2016. *Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu.* Online. In: *Zákony pro lidi.* Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/pravoEU/dokument?celex=32016L1164>. [cit. 2024-01-27].
- RADA EVROPSKÉ UNIE, 2024. *Unijní seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti.* Online. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>. [cit. 2024-02-05].
- SENEŠI, Norbert, 2024. *Daňové priznanie za rok 2023: kto ho musí podať, v akej lehote, akým spôsobom a na akom formulári.* Online. In: Money.sk. 18. ledna 2024. Dostupné z: <https://www.money.sk/novinky-a-tipy/dane/danove-priznanie-za-rok-2023-kto-ho-musi-podat-v-akej-lehote-akym-sposobom-a-na-akom-formulari/>. [cit. 2024-03-07].
- SCHULTZOVÁ, Anna; IHNATIŠINOVÁ, Denisa; RABATINOVÁ, Marcela a VÁLEK, Juraj, 2018. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I. Tretie, doplnené a prepracované vydanie.* Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-107-3.
- SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al., 2017. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů.* 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-688-5.
- SORBE, Stéphane a Åsa JOHANSSON, 2017. *International tax planning, competition and market structure.* Online. In: OECD. 6. února 2017. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/e9c35474-en.pdf?expires=1707946573&id=id&accname=guest&checksum=72C28C2243D544E9D4D64624E7E1D094>. [cit. 2024-02-07].

TRANSPARENCY INTERNATIONAL ČR, 2022. *Daňové ráje jako globální problém, který dopadá na kvalitu života v Česku*. Online. Dostupné z: <https://www.transparency.cz/danove-raje-jako-globalni-problem-ktery-dopada-na-kvalitu-zivota-v-cesku/>. [cit. 2024-02-08].

VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ, 2022a. *Daňový systém ČR 2022*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-362-3.

VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ, 2022b. *Daně v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-359-3.

VAŠIČKOVÁ, Jana, 2022. *Daňové a účtovné odpisy v roku 2022 a 2023*. Online. In: Podnikajte.sk. 3. srpna 2022. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/odpisy/danove-uctovne-odpisy-2022-2023>. [cit. 2024-03-04].

VIDOVÁ, Michaela, 2018. *Úlava na dani pre prijímateľa stimulov*. Online. In: Daňové centrum. 30. srpna 2018. Dostupné z: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/2--ulava-na-dani-pre-prijimatela-stimulov.htm>. [paywall]. [cit. 2024-03-05].

Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o dani z příjmů. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, ©2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>.

Zákon č. 593/1992 Sb., České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, ©2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, ©2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>.

Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov. Online. In: *Zákony pre ľudí*. S-EPI, ©2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2003-595>.

Zákon č. 128/2022 Sb., o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, ©2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2022-128>.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, ©2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>.