

UNIVERZITA PARDUBICE

FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2025

Adéla Divišová

Univerzita Pardubice  
Fakulta Ekonomicko-správní

Daňové zatížení obchodní společnosti  
Bakalářská práce

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2024/2025

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Adéla Divišová**  
Osobní číslo: **E21367**  
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**  
Specializace: **Finanční správa**  
Téma práce: **Daňové zatížení obchodní společnosti**  
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

## Zásady pro vypracování

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

Osnova:

- Základní konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob.
- Možnosti optimalizace základu daně a daňové povinnosti.
- Aplikace problematiky v konkrétní společnosti.
- Formulace závěrů a doporučení.

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

Seznam doporučené literatury:

HNÁTEK, Miloslav. Daňové a nedaňové náklady 2023. Praha: GRADA, 2023. ISBN 978-80-908801-0-8.  
HNÁTEK, Miloslav. Zcela legální daňové triky 2023: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-907398-8-8.  
JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 2020. ISBN 978-80-7598-821-8.  
KRÁLOVÁ, Magdalena., HEJRET, Miloslav. Zákon o účetnictví 2022 s komentářem s účinností. Praha: Grada, 2022. ISBN 978-80-271-3598-1.  
SKÁLOVÁ, Jana. Daně v účetnictví. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-344-9.  
VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. Daně v podnikání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-359-3.  
VYCHOPEŇ, Jiří. Daň z příjmů 2023. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 2023. ISBN 978-80-7676-467-5.

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

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2024**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2025**

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

L.S.

**doc. Ing. Michaela Kotková Stříteská, Ph.D.** v.r.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2024

Prohlašuji:

Práci s názvem Daňové zatížení obchodní společnosti jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

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

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

V Pardubicích dne 30. 4. 2025

Adéla Divišová v. r.

## **PODĚKOVÁNÍ**

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Františku Sejkorovi Ph.D, za jeho cenné rady při zpracování mé práce, a za jeho trpělivost. Dík patří také mé rodině, přátelům a v neposlední řadě pracovnímu kolektivu, kteří mě po celou dobu studia podporovali.

## **ANOTACE**

Předmětem mé bakalářské práce je optimalizace daňového zatížení právnické osoby, tedy snížení daňové povinnosti v souladu s českým zákonem. Teoretická část je zaměřena na fungování daňového systému České republiky, včetně daňových zásad, vlastností daní a jejich funkcí. Dále se věnuje konstrukčním prvkům daně z příjmů právnických osob, jako jsou subjekt daně, předmět daně, základ daně a zdaňovací období. Praktická část se zaměřuje na konkrétní společnost, na kterou jsou aplikovány teoretické poznatky s cílem optimalizovat její daňové zatížení. Jsou zde navržena úsporná řešení podle české legislativy s porovnáním výsledku před a po optimalizaci daňového zatížení.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

daň z příjmů právnických osob, optimalizace daně, daně společnosti s ručením omezeným

## **TITLE**

Tax burden of a business company

## **ANNOTATION**

The subject of my bachelor's thesis is the optimization of the tax burden of a legal entity, i.e., the reduction of tax liability in accordance with Czech law. The theoretical part focuses on the functioning of the tax system of the Czech Republic, including tax principles, characteristics of taxes, and their functions. It also addresses the structural elements of corporate income tax, such as the tax subject, tax object, tax base, and tax period. The practical part focuses on a specific company to which theoretical knowledge is applied with the aim of optimizing its tax burden. Cost-saving solutions are proposed in accordance with Czech legislation, with a comparison of results before and after the optimization of the tax burden.

## **KEYWORDS**

corporate income tax, tax optimization, limited liability company taxes

# OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK.....	10
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK.....	11
ÚVOD.....	12
1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČR.....	13
1.1 Daňové zásady.....	13
1.2 Vlastnosti daní.....	15
1.3 Funkce daní.....	15
1.4 Daňový systém.....	17
1.4.1 Daňový mix.....	17
2 KONTSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	19
2.1 Subjekt daně.....	20
2.2 Předmět daně.....	20
2.3 Základ daně.....	21
2.4 Zdaňovací období.....	23
2.5 Výpočet daňové povinnosti.....	24
2.6 Slevy na dani a sazba daně.....	26
2.7 Daňové přiznání a úhrada daně.....	27
3 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE.....	29
3.1 Legalita daňové optimalizace.....	29
3.2 Daňové náklady.....	29
3.3 Odpisy hmotného a nehmotného majetku.....	30
3.4 Opravné položky k pohledávkám.....	32
3.5 Odpis pohledávek.....	33
3.6 Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku.....	34
3.7 Zaměstnanecké benefity.....	35



4	DAŇOVÁ OPTIMALIZACE VYBRANÉ FIRMY.....	37
4.1	Metodologie.....	37
4.2	Představení společnosti.....	38
4.3	Rozvaha a výkaz zisků a ztrát společnosti.....	38
4.4	Výpočet daňové povinnosti společnosti .....	42
4.5	Návrh na optimalizaci daňové povinnosti .....	43
4.5.1	Technické zhodnocení majetku .....	44
4.5.2	Zaměstnanecké benefity .....	45
4.5.3	Pracovní oblečení.....	46
4.5.4	Penzijní a životní pojištění zaměstnanců .....	47
4.5.5	Dary .....	47
4.5.6	Paušální výdaj na dopravu .....	47
4.6	Daňová povinnost po optimalizaci .....	48
4.7	Vyhodnocení výsledků .....	50
5	ZÁVĚR .....	51
6	POUŽITÁ LITERATURA .....	53

## SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Graf 1 Daňový mix v českém daňovém systému v roce 2022.....	18
Graf 2 Komparace nejvýznamnějších položek VZZ .....	42
Obrázek 1 Daňový systém ČR.....	17
Tabulka 1 Transformace hospodářského výsledku na základ daně .....	21
Tabulka 2 Schéma výpočtu daňové povinnosti .....	24
Tabulka 3 Výše a frekvence úhrady záloh.....	28
Tabulka 4 Dopady rozdílu účetních a daňových odpisů.....	31
Tabulka 5 Odpisové skupiny .....	31
Tabulka 6 Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování.....	32
Tabulka 7 Odpisová koeficienty pro zrychlené odpisování.....	32
Tabulka 8 Aktiva společnosti Bouda s.r.o. ....	39
Tabulka 9 Pasiva společnosti Bouda s.r.o.....	40
Tabulka 10 Výkaz zisků a ztrát společnosti Bouda s.r.o. ....	41
Tabulka 11 Výpočet daňové povinnosti 2024 .....	42
Tabulka 12 Daňově neuznatelné náklady k výpočtu DPPO 2024 .....	43
Tabulka 13 Průběh účetních odpisů v roce 2024.....	45
Tabulka 14 Průběh daňových odpisů (z důvodu rozsahu zkráceno) .....	45
Tabulka 15 Skutečné a paušální výdaje.....	48
Tabulka 16 Daňová povinnost před a po optimalizaci .....	49

## **SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK**

§ - paragraf

a.s. – akciová společnost

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

DPPO – daň z příjmů právnických osob

Mil. - milion

Odst. - odstavec

Písm. - písmeno

s r.o. – společnost s ručením omezeným

Tzv. – takzvaně

ZDP – zákon o daních z příjmů

ZoR – zákon o rezervách

## ÚVOD

Původ daní sahá hluboko do historie každé země, kdy bylo úkolem panovníka zajistit správné fungování veřejného systému pomocí výběru finančních prostředků od jeho obyvatel. S rozrůstající se společností a růstem veřejného sektoru se výběr daní stal složitějším, proto bylo důležité jasně definovat, kdo a kdy je k dani povinen. Daně se proto staly nedílnou součástí legislativy, kterou musí dodržovat všechny fyzické i právnické osoby, a představují účinný nástroj hospodářské politiky. Mimo vymezení podmínek výběru daně zákony stanovují, jak lze daňovou povinnost legálně optimalizovat a snížit tak zatížení subjektu, kterého se výběr daní dotýká. Daň z příjmu právnických osob je jednou z největších složek příjmu do veřejného rozpočtu a je také velmi specifický, proto se na tuto daň ve své práci zaměřím.

Dalším z důvodů, proč jsem si téma daně z příjmů právnických osob vybrala, je prohloubení mých znalostí v této oblasti a následné využití ve svém profesním životě, jelikož se s přiznáním daně z příjmů právnických osob setkávám každý rok. Součástí bakalářské práce je optimalizace daňového zatížení vybrané obchodní společnosti, mé návrhy jsou v souladu s aktuální legislativou, a tudíž pro společnost skutečně využitelné v praxi.

V teoretické části bude objasněn daňový systém České republiky, jaké jsou funkce daní a jaké zásady by měly daně splňovat. Vzhledem k zaměření bakalářské práce bude podrobněji vysvětlena daň z příjmů právnických osob a postup, kterým je stanovena daňová povinnost. Některé možnosti, jak lze tuto povinnost minimalizovat jsou pak uvedeny v závěru teoretické části v rámci daňové optimalizace.

Praktická část je zaměřena na optimalizaci společnosti, která nechce být jmenována, a proto ji uvádím pod fiktivním jménem. K výpočtům daňové povinnosti mi společnost poskytla účetní výkazy, na jejichž základě byla provedena transformace hospodářského výsledku na základ daně. S využitím informací z teoretické části jsou zde uvedeny možnosti, jak legálně optimalizovat daňovou povinnost a v závěru práce je uvedena komparace výsledků před a po optimalizaci daňového zatížení.

# 1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČR

Odvodem daní stát ovlivňuje ekonomiku jednotlivých podnikatelských subjektů a domácností, je důležité nastavit kdy, od koho a v jaké výši daně vybere. Daňový systém a konstrukce daní je proto složitá, aby byla zachována co největší spravedlnost a je důležité jednotlivé prvky konstrukce daně posuzovat ve vzájemných souvislostech (Vančurová, Zídková, 2022b).

## 1.1 Daňové zásady

Kubátová (2018, str. 33) uvádí čtyři daňové kánony, které definoval Adam Smith, představitel politické ekonomie, a to zásadu spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení a úspornosti:

- I. *„V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby ti co nejlépe odpovídalo jejich možností, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají.“*
- II. *„Daň, kterou má každý jednotlivec platit, by měla být stanovena přesně, a nikoli libovolně. Doba splatnosti způsob placení a suma, kterou má platit (...) by mělo být poplatníkovi (...) jasné.“*
- III. *„Každá daň by měla být vybírána tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi asi nejlépe hodí.“*
- IV. *„Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny.“*

Podle Smithe je produktivní pouze práce ve výrobě, státní výdaje nikoliv. Zastává názor vyrovnanosti státního rozpočtu, a proto by měl být kladen požadavek na dobrý daňový systém státu. Jeho kanóny jsou používány dodnes, a i přes to, že se teorie ekonomiky pousnula dopředu, ekonomové z jeho tvrzení stále vychází (Kubátová, 2018).

Moderní doba od daní požaduje podobné zásady, které demonstroval Adam Smith. Daně vznikly z důvodu naplnění státního rozpočtu a pokud by svůj účel nesplnily, daly by se považovat za zbytečné. Jak uvádí Vančurová a Zídková (2022b), hlavním požadavkem daňového systému, který nesmí být zastíněn žádným dalším, je dostatečný daňový výnos. Daňový výnos však ovlivňuje poplatníka negativním způsobem, jelikož mu odnímá část jeho disponibilního důchodu prostřednictvím správce daně.

Správa daně představuje další náklady daňového systému, a proto je jednou z jejich zásad **daňová efektivita**, která má zaručit minimální rozdíl mezi daní vybranou od poplatníka a daní odvedenou do veřejného rozpočtu. Klimešová (2014) tyto náklady definuje jako

administrativní, ty dále rozděluje na přímé a nepřímé. Veřejný sektor je nositelem přímých nákladů, které obsahují veškeré náklady na fungování orgánů vykonávajících správu daní, nepřímé náklady nese soukromý sektor v podobě času vynaloženého na administraci daní nebo mzdy zaměstnanců, kteří se věnují této oblasti. Administrativní náklady mohou přesáhnout výnos z vybraných daní a tento efekt je pro finanční správu nežádoucí. Mimo administrativní náklady snižuje ekonomickou efektivnost také tzv. nadměrné břemeno daně (Klimešová, 2014), které představuje daň, která je poplatníkovi uložena a jím odvedena a která současně nenaplní veřejný rozpočet (Vančurová, Zídková, 2022b). Zavedení daně i každá její změna má vliv na poplatníky, kterým se zkrátí relativní užitek díky zvýšení ceny zboží či služeb a způsobí tzv. distorzi. Racionální chování jedince způsobí substituční efekt po odvedení daně, nahradí spotřebu zboží nebo služeb spotřebou jiné alternativní možnosti. Změnou chování se poplatník daní může vyhnout, nákladům způsobením daní však ne (Kubátová, 2018).

Dále Kubátová (2018) uvádí, že není důležité, komu je daň uložena a kdo má povinnost ji odvést do státního rozpočtu ale to, komu daň skutečně krátí jeho disponibilní důchod. S výší daně odvedené poplatníkem a užitek, který mu veřejné statky přináší, souvisí **zásada spravedlnosti**. Princip platební schopnosti klade požadavek na to, aby daň uložena poplatníkovi odpovídala jeho platebním možnostem. Tento princip pomáhá zachovávat progresivní daňová sazba, která zaručuje, že poplatník s vyššími příjmy odvede vyšší daň a naopak (Klimešová, 2014). Princip prospěchu je založen na úhradě daně poplatníkem, který má prospěch z veřejných služeb, příkladem může být silniční daň, kterou hradí provozovatelé motorových vozidel a ze které je hrazena údržba komunikací (Vančurová, Zídková, 2022b).

Pro ekonomiku je přirozené, že prochází pravidelnými cykly a od daně se očekává, že na tyto cykly dokáže reagovat. **Zásada pružnosti a stability** by tuto vlastnost měla zaručit a daň by se tedy měla přizpůsobovat ekonomice a hrubému domácímu produktu. Stabilita daně by měla státu zabezpečit, že i přes ekonomickou krizi výběr daní zajistí příjem do státního rozpočtu a ten bude schopen zajistit veřejné služby, jako například vojenskou ochranu státu. Tato zásada je jako ostatní založena na správném nastavení daňového systému a jeho efektivitu může také zajistit vědomí poplatníka, k jakému účelu jsou jím uhrazené daně použity. S tím souvisí **zásada politické průhlednosti**, která každému subjektu zaručuje přístup informacím o tom, jak budou uhrazené daně využity (Klimešová, 2014). **Zásada právní perfektnosti** potom poplatníkovi přesně definuje daňové zákony, díky kterým by mělo být zajištěno správné fungování daňového systému. Právní předpis poplatníkovi určí, jakou výší a kdy má daň odvést, a tím předchází možnosti poplatníka se úhradě daně vyhnout (Vančurová, Zídková, 2022b).

## 1.2 Vlastnosti daní

Kubátová (2018) definuje daň jako povinnou, nenávratnou a zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Daň všeobecně slouží k financování veřejných potřeb státu, který z tohoto příjmu financuje například záchranný integrovaný systém, na který má nárok každý občan a je tedy skoro nemožné ho z této spotřeby vyloučit. V případě, že by poplatník daň neodvedl, došlo by ke vzniku efektu černého pasažera, kterému by plynul užitek, aniž by sám přispěl do státního rozpočtu. Z tohoto důvodu je odvod daně všeobecně závaznou právní normou, která poplatníkovi ukládá zákonnou povinnost daň odvést. Podle Klimešové (2014) je dodržování právních norem vymahatelné a postihnutelné a za nedodržení pravidel poplatníkovi hrozí trest v podobě uložení sankce.

Zaplacením daně však subjektu nevzniká žádný konkrétní nárok návratnosti, daň je tedy **nenávratná**. Každý občan využívá veřejné statky, které mu poskytuje stát, ve kterém žije, a výše odvedené daně nemá vliv na to, v jaké výši z nich bude mít subjekt prospěch a činí ji tedy **neekvivalentní** (Klimešová, 2014). Výběr daní má za cíl mírnit rozdíly důchodu mezi subjekty, bohatší jednotlivec do státního rozpočtu odvede vyšší daň, to ale neznamená přímou úměru se spotřebou veřejného statku (Vančurová, Zídková, 2022b). **Neúčelovost** daně má zajistit nevědomost poplatníka, co z jím odvedené daně bude státem financováno. Vančurová a Zídková (2022b) uvádí, že je možné si státní rozpočet představit jako měšec, do kterého přispívá každý poplatník. Z tohoto pomyslného měšce je pak financována aktivita státu a poplatník předem neví, kam budou jeho finance přerozděleny a nevzniká mu právo na konkrétní plnění. Další vlastností daně je její **pravidelnost**. Daň se vybírá za určité období, které se nazývá zdaňovací, (Vančurová, Zídková, 2022b) a liší se podle druhu a účelu daní. U daně z příjmu právnických osob je zdaňovacím obdobím 12 měsíců, u sražené zálohy daně z příjmů, které odvádí za své zaměstnance zaměstnavatel, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Jednou z výjimek, která porušovala pravidlo pravidelnosti, byla daň z převodu nemovitých věcí (Klimešová, 2014), která byla v roce 2021 zrušena.

## 1.3 Funkce daní

Daně jsou jedním z hlavních nástrojů ekonomiky státu a složí především k naplnění veřejných rozpočtů. Moderní daň však plní řadu dalších funkcí, z nichž nejdůležitějšími jsou:

- fiskální funkce,
- alokační funkce,
- redistribuční funkce,

- stimulační funkce
- a stabilizační funkce.

**Fiskální funkce** daní definuje její hlavní úkol a tím je naplnění státního rozpočtu, kvůli kterému byly daně zavedeny (Klimešová, 2014). Změnou výše sazby daně lze dosáhnout efektivnější plnění této funkce ale také opaku. V případě, že stát zvýší sazbu vybírané daně, může dosáhnout místo vyšších výnosů výnosu sníženého v důsledku zvýšeného úsilí se vyhnout povinnosti daň odvést. Tím negativně ovlivní vůli poplatníků daň odvádět (Vančurová, Zídková, 2022b).

Dle Kubátové (2018) je **alokační funkcí** efektivní přerozdělení prostředků z oblastí, kde je jich příliš mnoho tam, kde chybí. Stát se touto funkcí chrání před příčinami selhání trhu, který se může projevit nedokonalou konkurencí nebo externalitami. Vančurová a Zídková (2022b) dále ve spojení s alokační funkcí zmiňuje nepřímou daňovou podporu a daňové výdaje, kterými stát poskytuje daňové úspory a podporuje subjekty v regulaci své spotřeby. I v případě, že je rozdělení důchodů ve společnosti tržně efektivní, může být společností neakceptovatelné. Nebezpečí alokační funkce Klimešová (2014) spatřuje i v neodborném rozhodování státu o alokaci prostředků a také příliš velkém zásahu státu do ekonomiky prostřednictvím umístování prostředků tam, kde by to efektivněji zvládl trh.

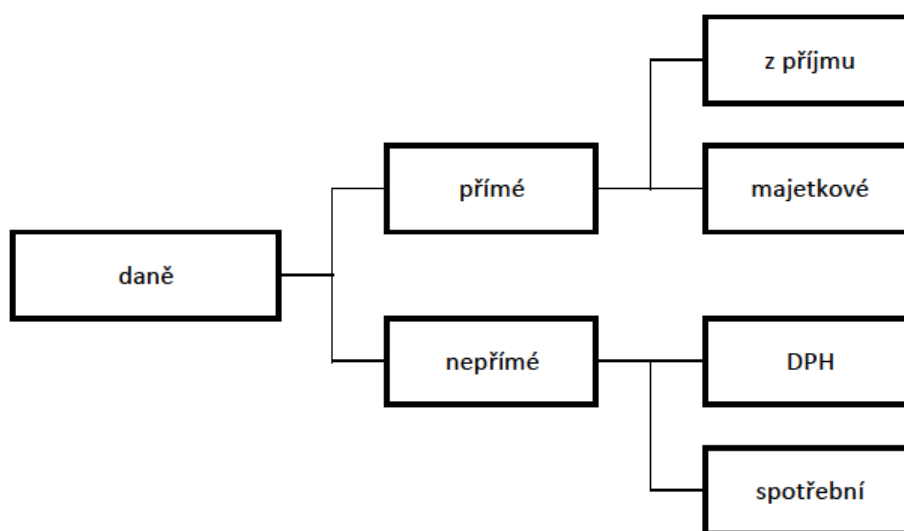
Pro zmírnění rozdílů mezi důchody je další z funkcí daně **funkce redistribuční**, která díky transferům od bohatších zvyšuje příjmy chudších. V případě absence redistribuční funkce by bylo rozdělení důchodů nespravedlivé a vedlo by k velkým rozdílům životní úrovně obyvatelstva (Klimešová, 2014). Daňová povinnost je poplatníkem vnímána jako forma újmy a snaží se této povinnosti vyhnout nebo ji alespoň eliminovat, z tohoto důvodu stát využívá **stimulační funkci**, kterou poplatníkovi poskytuje různé formy daňových úlev a tím ho pozitivně stimuluje. Negativní stimulace se může projevit zvýšením daňové sazby, kterou stát reguluje škodlivou spotřebu poplatníka (Vančurová, Zídková, 2022b).

Ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu je využívána **stabilizační funkce**. Správné využití stabilizační funkce je podmíněno rozpočtovou kázní, která by v období růstu ekonomiky měla vytvářet rezervy „na horší časy“, ze kterých by následně měla čerpat v období krize (Vančurová, Zídková, 2022b). Stabilizační funkcí je stát schopen zmírnit cyklické výkyvy ekonomiky a tím ovlivnit agregátní nabídku i cenovou hladinu a současně i ekonomické chování jednotlivců (Klimešová, 2014). Kubátová (2018) zmiňuje tvrzení odpůrců stabilizační funkce, podle kterých je právě snaha o stabilizaci příčina vzniku nestabilního stavu.



## 1.4 Daňový systém

Daňový systém představuje souhrn všech daní, které daný stát vybírá do státního rozpočtu. V České republice jsou daně rozděleny do dvou základních skupin na daně přímé a daně nepřímé, další členění je patrné z Obrázku 1. Přímé daně jsou využívány jako regulační nástroj státu díky své adresnosti konkrétnímu subjektu, kterému daň odebere určitou část jeho důchodu, což na poplatníka může mít negativní dopad projevující se např. neochotou pracovat. Vlivem adresnosti se však daně mohou subjektům přizpůsobit a tím pozitivně stimulovat platební schopnost jedinců. Nepřímé daně adresnost postrádají a jsou vybírány již v ceně zboží a služeb a jsou poplatníkovi „příjemnější“ (Vančurová, Zídková 2022b).



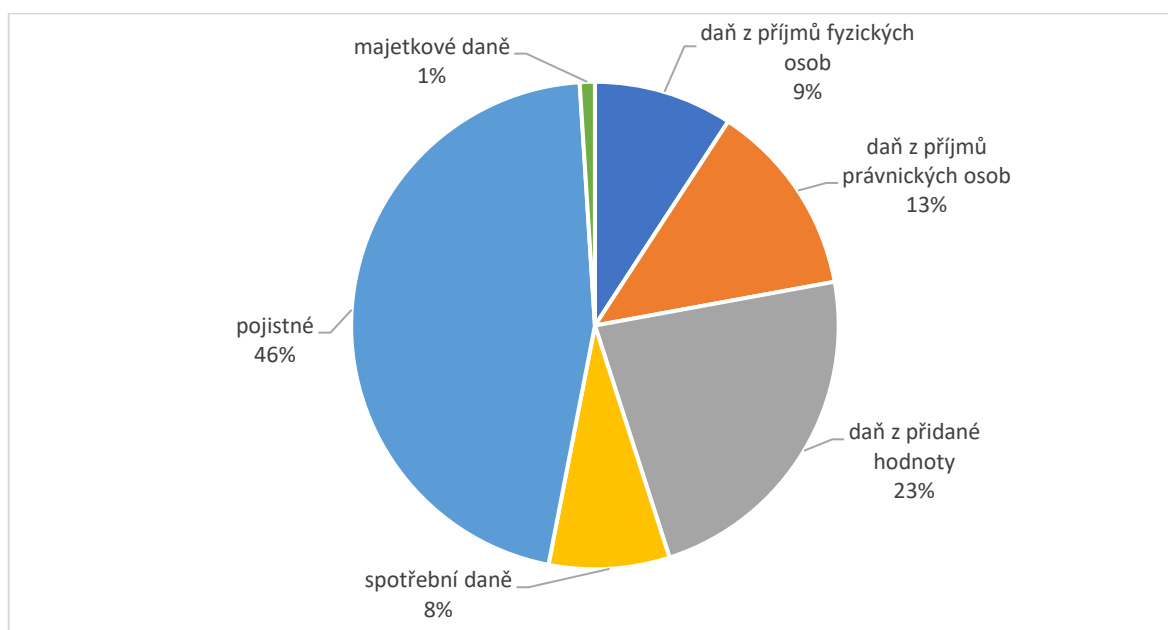
Obrázek 1 Daňový systém ČR

Zdroj: vlastní zpracování

### 1.4.1 Daňový mix

Dalším demonstrací daňového systému je daňový mix, který měří procentuální hodnotu výnosu jednoho typu daní oproti celkovému daňovému výnosu. Z jednotlivých výsečí je patrné, který typ daní má největší podíl na příspěvku do státního rozpočtu a který je naproti tomu státem potlačován. Vyspělé státy v posledních desetiletích zaznamenali zvyšování podílu nepřímých daní, které mají menší negativní dopad na ekonomickou aktivitu, podíl přímých daní naopak klesá a tento trend platí i pro Českou republiku (Vančurová, Zídková, 2022b).

Graf 1 Daňový mix v českém daňovém systému v roce 2022



Zdroj: vlastní zpracování dle OECD Revenue Statistic

Jak bylo výše zmíněno, daně se dělí do dvou základních skupin na daně přímé a daně nepřímé. Přímé daně jsou poplatníkem více pocíťovány, jsou viditelnější a mohou lépe vyhovět daňové spravedlnosti díky své adresnosti, proto mají optimálnější možnost využít sociálních prvků a často jsou využívány jako nástroj regulace. Nejvýznamnější část tvoří daně důchodové, které obsahují daň z příjmů fyzických a právnických osob, u kterých Česká republika v rámci daňového mixu zaznamenává pokles podílu díky finanční krizi a politickým změnám vůči její konstrukci (Vančurová, Zídková, 2022b). Nárůst lze v roce 2024 očekávat u výběru daně z příjmů právnických osob, u které došlo ke změně sazby z 19 % na 21 %.

Nepřímé daně jsou často nazývány daní spotřební, jelikož je jejich objektem spotřeba a jsou zahrnuty v cenách zboží. V rámci harmonizace daňového systému evropské unie jsou daně ze spotřeby v tomto systému nejdéle, neboť jejich výběr souvisí i obchodem s ostatními členskými státy a jednotnost systému je důležitá pro volný pohyb zboží a služeb přes hranice státu. Daň z přidané hodnoty má v daňovém mixu největší zastoupení a nadále se její podíl zvyšuje díky integritě daňových příjmů vyspělých zemí, dále je zde zastoupena daň spotřební, vztahující se na daň z minerálních olejů, daň z lihu, piva, vína a tabákových výrobků, patří sem dále daně energetické a cla. Mezi ostatní daňové příjmy patří pojistné na sociální pojištění, které má největší zastoupení ve státním příjmu a má také největší dynamiku. Je obtížné ho přiřadit k daním přímým či nepřímým a má spíše doplňkový charakter. I přes to se dá označit daňovým příjmem, plyne-li do státního fondu (Vančurová, Zídková, 2022b).

## 2 KONSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Právnícké osoby definuje § 20 odst. 1 Občanského zákoníku jako organizovaný útvar osob nebo majetku, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Dále občanský zákoník stanovuje tři základní typy právníckých osob:

- korporace, jako právníckou osobu vytvořenou společenstvím osob, která je buď spolkem nebo obchodní korporací. Hlavní činností spolku může být uspokojování a ochrana zájmů, za kterými byla zřízena, a také hospodářská činnost spočívající v podnikání nebo jiné výdělečné činnosti.
- fundace, právníckou osobou vytvořenou sdružením majetku vyčleněným pro účel, ke kterému byla zřízena. Mezi hlavní činnosti fundace patří dobrovolná činnost nebo veřejně prospěšné účely, jako vedlejší činnost může složit podnikání, jehož výtěžek se musí vázat k výlučně výdělečným cílům.
- ústav, jež je právníckou osobou provozující činnost společensky nebo hospodářsky užitečnou, jejíž výsledky jsou všem spravedlivě dostupné za předem stanovených podmínek.

Pro účely daně z příjmů právníckých osob upravuje Zákon o obchodních korporacích obecnou úpravu pro obchodní korporace, mezi které se řadí:

- veřejná obchodní společnost (v. o. s.),
- komanditní společnost (k. s.),
- společnost s ručením omezeným (s. r. o.),
- akciová společnost (a. s.),
- evropská společnost,
- evropské hospodářské zájmové sdružení.

Mezi kapitálové společnosti se řadí společnost s ručením omezeným a akciová společnost, která vzniká společenskou smlouvou nebo zakladatelskou listinou, která musí mít formu veřejné listiny a vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku (Vychopeň, 2020). Dle ustanovení § 17a zákona o dani z příjmu (dále ZDP) je právníckou osobou také veřejně prospěšný poplatník, u kterého na rozdíl od obchodních korporací není hlavní činností podnikání. I přes to tyto osoby mohou mít příjmy, které jsou předmětem daní z příjmů, a na které se vztahuje obecné ustanovení o daních z příjmů (Pelc, Pelech, 2020).

## 2.1 Subjekt daně

Obecně lze za daňový subjekt označit osoby, které jsou dle zákona povinny strpět, odvádět nebo platit daň. Dále Vančurová a Zídková (2022b) zmiňuje, že z teoretického hlediska lze za daňový subjekt označit toho, kdo má na tíži daňovou povinnost nebo komu daň snižuje jeho disponibilní důchod, dle daňové konstrukce je pak lze jednoznačně označit za poplatníky a plátce daně.

**Poplatníci daně** mají ze zákona uloženou povinnost daň, ze svého příjmu nebo majetku, odvést do státní pokladny. Pro daň z příjmů právnických osob definuje zákon dle ustanovení § 17 odst. 1 jako poplatníka každou právnickou osobu, jedná se tedy o obchodní korporace (veřejná obchodní společnost, společnost s ručením omezeným, komanditní, akciová společnost, družstva) a veřejné poplatníky. Mezi další můžeme zařadit politická hnutí a strany, vysoké školy, jednotky územní samosprávy, kam lze zahrnout obce a kraje, stát a státní podniky apod. (Rybová, 2017). Podle § 17 ZDP lze dále poplatníky rozdělit na daňové rezidenty, kteří „*mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.*“ (Pelc, Pelech, 2020, str. 189) a zároveň mají sídlo nebo místo vedení na území České republiky. V případě, že poplatník sídlo na území ČR nemá ale jeho příjmy plynou ze zdrojů v České republice, označujeme ho jako daňového nerezidenta (Pelc, Pelech, 2020).

Druhou skupinou osob jsou **plátci daně**, kteří mají povinnost daň od jiných subjektů vybrat a odvést do státního rozpočtu, a nesníží svůj disponibilní důchod. Systémem vybírání daně pomocí prostředníka stát minimalizuje daňové úniky, jelikož poplatník daň odvede plátci a nemá tak možnost ovlivnit výši odvedené daně (Vančurová, Zídková, 2022b).

## 2.2 Předmět daně

Ustanovení § 18 odst. 1 ZDP vymezuje jako předmět daně příjmy obchodních korporací, které plynou z veškeré činnosti a nakládáním s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak. Příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou vymezeny v § 18 odst. 2 ZDP a jedná se zejména o příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, dále například příjmy společenství vlastníků jednotek ve formě dotací příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a pozemku atd. nebo příjmy zdravotní pojišťovny plynoucí z pojistného na veřejné zdravotní pojištění a jiné (Vychopeň, 2020).

## 2.3 Základ daně

Hospodářský výsledek obchodní společnosti je výchozím bodem pro určení základu daně z příjmů právnických osob a vychází z ustanovení § 23 odst. 10 ZDP. Po vymezení jednotky základu daně lze daň rozčlenit na specifickou, u které je základ daně vyjádřen ve fyzikálních jednotkách měřící vlastnosti předmětu daně, a hodnotovou daň (ad valorem), u které je základ daně vyjádřen v peněžních jednotkách (Vančurová, Zídková, 2022b).

Účetní jednotky zachycují své náklady v 50 až 58 účtové skupině 5. třídy a výnosy v 6. účtové třídě, po odečtení hodnoty mezi těmito třídami získáme účetní hospodářský výsledek. Rozdíl mezi položkami zachycující náklady a výnosy může být kladný v případě, že výnosy převyšují náklady (zisk), nebo záporný, pokud jsou náklady vyšší než výnosy (ztráta). Výsledek hospodaření zachycuje daňové přiznání na řádku 10, v případě ztráty je tato částka uvedena se znaménkem minus (Pilařová, Pilátová, 2016). Účetní hospodářský výsledek však nelze považovat za základ daně, proto je nutné ho pro správné určení upravit, tedy snížit nebo zvýšit. V následující tabulce je uveden postup, kterým se provádí transformace hospodářského výsledku na základ daně, u něhož poplatník postupuje v souladu se zákonem o dani z příjmu.

Tabulka 1 Transformace hospodářského výsledku na základ daně

<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním</b>
– osvobozené příjmy
– příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně)
– + očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daň
+ účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
+ – vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacený
<b>= ZÁKLAD DANĚ</b>

Zdroj: Vančurová, Zídková (2022b)

Ustanovení § 19 ZDP taxativně vymezuje příjmy, které jsou sice předmětem daně z příjmů právnických osob, ale zákon je označuje jako **příjmy osvobozené od daně**. Plnění, které jsou osvobozená od daně, nemůžou být současně zdaňovány jiným typem daně (Pelc, Pelech, 2020). U daně z příjmů právnických jsou například osvobozené:

- a) členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin přijatých od zájmových sdružení právnických osob, spolkem, odborovou organizací nebo politickou stranou a profesní komorou,
- b) výnosy kostelních sbírek,
- c) příjmy z nájemného družstevního bytu nebo nebytového prostoru,
- d) příjmy daně srážkovou daní,

- e) příjmy státních fondů
- f) příjmy plynoucí z odpisu dluhů při oddlužení nebo reorganizaci provedené podle zvláštního právního předpisu,
- g) příjmy z úroku z přeplatků zaviněných správcem daně atd.

V případě bezúplatných příjmů jsou osvobozeny dle ustanovení § 19b odst. 1 ZDP příjmy z nabytí dědictví nebo odkazu, příjmy nabyté na základě rozhodnutí pozemkového úřadu v podobě nabytí vlastnického práva nebo zařízení věcného břemene atd. (Vychopeň, 2020).

Z hospodářského výsledku je před stanovením základu daně dále vyloučit příjmy, které do **základu daně nezahrnují**. Vančurová a Zídková (2020b) uvádí, že mezi tyto příjmy patří částky, které již poplatník zdanil podle zákona o daních z příjmu jsou-li současně zahrnuty ve výnosech a dále příjmy, které jsou zahrnuty v samostatném základu daně. Dle ustanovení § 30b odst. 1 ZDP se do samostatného základu daně zahrnují zejména příjmy z podílu na zisku, vypořádacích podílů na likvidačním zůstatku nebo jím obdobná plnění, a to ve výši včetně daně sražené v zahraničí u poplatníku daně z příjmu právnických osob, kteří jsou daňovými rezidenty. Plnění, která jsou předmětem samostatného základu daně, jsou zdaňovány prostřednictvím plátce daně s daňovou sazbou 15 %. Je tedy nutné tyto příjmy ze základu daně vyloučit, aby nedošlo k duplicitě zdanění (Vančurová Zídková, 2020b).

Ke zvýšení hospodářského výsledku nejčastěji dochází **vyloučením účetních nákladů**, které definuje § 23 odst. 3 písm. a) ZDP jako náklady daňově neuznatelné. Přihlížet by se v tomto případě mělo i k § 24 odst. 1 a 2 ZDP, kde jsou definovány náklady, které mnohdy nemusí mít splněnou podmínku daňové uznatelnosti. U některých nákladů je podmínkou daňové účinnosti jejich úhrada, jedná se zejména o sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců, které není uhrazeno do konce následujícího měsíce po uplynutí konce zdaňovacího období, nebo neuhrazené smluvní pokuty a úroky z prodlení. Mezi další položky zvyšující hospodářský výsledek patří také např. dodanění dluhů, částky neoprávněně zkracují příjem, částky uplatněné v předchozích letech jako daňový výdaj, u kterých následně došlo k porušení podmínek pro jejich uplatnění, a částky, které byl základ daně v minulém období snížen mimoúčetně (Děrgel, 2022). Vančurová a Zídková (2022b) dále zmiňuje manka a škody, u kterých je daňová uznatelnost prakticky nemožná. Výjimku v této skupině tvoří škody způsobené živelnými pohromami, u kterých musí poplatník výši škody doložit znaleckým posudkem a dále škody způsobené neznámým pachatelem na základě potvrzení policie. U ostatních škod mohou být daňově uznatelné náklady jen do výše přijatých náhrad například v rámci pojistného plnění.

V základu daně nelze dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP uplatnit výdaje na reprezentaci, které zahrnují občerstvení, pohoštění a dary vyjma darů, které jsou považovány za propagační předmět jsou-li opatřeny jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele, jehož hodnota nepřesahuje 500 Kč.

**Položky snižující hospodářský výsledek** obsahuje ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) ZDP. Nejčastěji se jedná o částky smluvních sankcí, které účtovala do výnosů a které zároveň nebyly uhrazeny ve zdaňovacím období. Dále se hospodářský výsledek může snížit o uhrazené pojistné na sociálním a zdravotním pojištění zaměstnanců, které nebylo v předchozím zdaňovacím období řádně odvedeno a bylo z daňových nákladů vyloučeno pro nesplnění podmínky uhrazení do konce následujícího měsíce po ukončení zdaňovacího období. Dle Vančurové a Zídkové (2020b) se může snížení/zvýšení hospodářského výsledku o uhrazené pojistné zaměstnanců považovat za určitou motivaci poplatníka tuto povinnost včasné uhradil. Základ daně takto zároveň odráží skutečnost uplatněného nákladu. Hospodářský výsledek lze dobrovolně snížit dále i o částky:

- které byly příjmy nesprávně zvýšeny,
- částky nezahrnuté do daňových výdajů, které lze dle ZDP takto uplatnit,
- částky, které byly zaúčtované jako snížení nákladů z titulu rozpuštění nedaňových opravných položek a rezerv,
- hodnoty dluhu zaniklého splněním nebo započtením o kterou byl výsledek hospodaření dříve zvýšen,
- hodnoty bezúplatného příjmu o kterou byl hospodářský výsledek zvýšen.

(Děrgel, 2022).

## 2.4 Zdaňovací období

Časový interval, po který se zjišťuje základ daně z příjmu právnické osoby se nazývá zdaňovacím obdobím. Tento interval ustanovuje § 21a ZDP, kde je zdaňovacím obdobím právnických osob:

- a) kalendářní rok,
- b) hospodářský rok,
- c) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.

## 2.5 Výpočet daňové povinnosti

Před samotným zdaněním se může základ daně snížit o položky snižující základ daně dle § 20 ZDP, tzv. odčitatelné položky, které zobrazuje následující tabulka. Pro tuto kategorii platí, že snižuje hospodářský výsledek při stanovení základu daně (Vančurová, Zídková, 2022b).

Tabulka 2 Schéma výpočtu daňové povinnosti

<b>ZÁKLAD DANĚ</b>
– <b>ODPOČTY (ODČITATELNÉ POLOŽKY)</b>
– daňová ztráta (vyměřená za předešlá zdaňovací období)
– odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje
– odpočet na podporu odborného vzdělávání
= mezisoučet
– bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely (max. 10 % z mezisoučtu)
= <b>ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY</b> (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)
× sazba daně
= <b>daň</b>
– <b>SLEVY NA DANI</b>
– Slevy na zaměstnance se zdravotním postižením
= <b>DAŇ PO SLEVĚ</b>

Zdroj: Vančurová Zídková (2022b)

První položkou, kterou lze odečíst od základu daně je **daňová ztráta**. Tato ztráta představuje rozdíl mezi daňově uznatelnými náklady, které převyšují daňově uznatelné příjmy, za zdaňovací období, a do řádku daňového přiznání se uvádí záporným znaménkem. I uplatnění daňové ztráty má své limity. Lze ji odečíst pouze do výše vyměřeného základu daně a jako nestandardní odčitatelnou položku ji lze uplatnit maximálně v rámci pěti následujících zdaňovacích období, a to buď v plné výši nebo částečně (Vančurová, Zídková, 2022b). Odpočet daňové ztráty z minulých let ale není pouze jedinou možností, jak daňovou ztrátu odečíst. Ustanovení § 34 odst. 1 ZDP dále uvádí možnost pravomocně odečíst daňovou ztrátu či jen její část ve dvou bezprostředně předcházejících zdaňovacích období, ale pouze do souhrnné výše nepřesahující 30 mil. Kč. Pokud tedy poplatník vykáže v současném zdaňovacím období ztrátu, pomocí dodatečného daňového přiznání právnických osob (dále DPPO) může ovlivnit výši daně v předchozích obdobích (Děrgel, 2022).

**Odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje** definuje výdaje, které zcela přesně určuje ZDP v ustanovení § 34 odst. 1, tedy výdaje, které poplatník vynaložil od oznámení správci daně o svém úmyslu uplatnit tento odpočet a pokud je zcela průkazně na tato účely vynaložil. Mezi projekty výzkumu a vývoje se zejména zahrnují:

- „experimentální či teoretické práce,



- *projekční a konstrukční práce,*
- *výpočty,*
- *návrhy technologií,*
- *výroba funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho část související s projektem.“*  
(Děrgel, 2022, str. 54)

V případě, že nelze uplatnit celý odpočet z důvodu nízkého základu daně nebo ztráty, má poplatník stejně jako u odpočtu ztráty minulých let možnost uplatnit tento odpočet ve třech následujících zdaňovacích obdobích, kdy vznikl (Děrgel, 2022). Vančurová a Zídková (2022b, str. 119) uvádějí, že tento odpočet dává možnost zahrnout výdaje dvakrát, „jednou v rámci uznávaných nákladů a podruhé jako odpočet od základu daně, je projevem společenské preference výdajů na výzkum a vývoj, je třeba zdůraznit, že poplatník od základu daně neodečítá náklady, které jsou již obsaženy v základu daně, ale výdaje v daném zdaňovacím období vynaložené, a to jen takové, které lze do odpočtu započítat.“. Poplatník může uplatnit odpočet 100 %, pokud výdaje na výzkum a vývoj současného zdaňovacího období nepřesáhly stejné výdaje za předchozí období, a déle 110 % pokud tyto výdaje v současném období převýšili výdaje období minulého. V případě, že poplatník poruší podmínky pro uplatnění odpočtu, má povinnost si těmito výdaji zvýšit základ daně běžného zdaňovacího období (Děrgel, 2022). Déle ustanovení § 24 v odstavci 2 ZDP uvádí, které výdaje nelze za odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje uznat.

Stát se snaží prostřednictvím **odpočtu na podporu odborného vzdělání** zvýšit podporu a rozvoj spolupráce firem a škol, proto umožnil podnikatelským subjektům promítnout výdaje do základu daně z příjmů. Odpočet tvoří dvě složky:

- odpočet na podporu pořízení majetku k odbornému vzdělávání dle § 34 g) ZDP,
- odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka dle § 34 h) ZDP.

V obou případech je podmínkou uzavření smlouvy mezi školou a podnikatelským subjektem, který umožní provozování praktického vyučování u středních škol, odborné praxe u vyšších odborných škol a vzdělávacího akreditovaného programu vysokých škol na svém pracovišti. Odpočet lze uplatnit na pořízení majetku, který bude sloužit výhradně pro účely odborného výcviku. Další podmínkou u tohoto pořízení je to, že se musí jednat o majetek nový, tedy že poplatník bude zcela výhradně prvním majitelem tohoto majetku, vyjma finančního leasingu, u kterého se předpokládá, že je první majitel leasingová společnost a úhradu leasingu provádí poplatník, majetek také nesmí být pořízován z věřených zdrojů. Dále je podmínkou 1. až

3. odpisová skupina u hmotného majetku, u softwaru musí pořizovací cena přesáhnout hranici 80 tisíc Kč (Vančurová, Zídková, 2022b). Pro výpočet odpočtu jsou využívány dvě sazby:

- 110% investiční složka odpočtu z pořizovací ceny majetku, pokud je majetek z více než 50 % provozu využíván pro odborné vzdělání,
- 50% investiční složka odpočtu z pořizovací ceny majetku, pokud je majetek využíván pro odborné vzdělání v rozsahu 30 až 50 % provozu.

(Děrgel, 2022).

I přes to je zde definován limit maximální výše odpočtu. Vančurová a Zídková (2022b, str. 121) uvádí, že „*výše odpočtu pro odborné vzdělání nemůže být vyšší než 5 000 Kč na jednu hodinu vyučování na pracovišti poplatníka v rámci odborného vzdělávání za dané zdaňovací období.*“ Druhá část odpočtu výdajů vynaložených na žáka není koncipována tak složitě. Odpočet výdajů na žáka je stanoven na 200 Kč za hodinu v rámci uskutečnění výkonu žáka na pracovišti poplatníka (Vančurová, Zídková, 2022b).

Poslední možností snížit základ daně je pomocí **bezúplatných plnění poskytnuté na veřejně prospěšné účely**. I v tomto případě se jedná o motivaci ze strany státu k tomu, aby podnikatelské subjekty vynaložili prostředky na veřejně prospěšné účely. Odpočet bezúplatných plnění se provádí jako poslední krok před výpočtem daně z příjmů, tedy z mezisoučtu základu daně, sníženého o předešlé odpočty, a to v období, kdy k bezúplatnému plnění došlo. ZDP stanoví minimální hranici odčitatelné položky, která činí 2 000 Kč a maximální hranici, která je 10 % ze základu daně sníženého o odpočty (Vančurová, Zídková, 2022a). Další podmínkou daňové uznatelnosti je poskytnutí plnění právnické osobě s vymezenou právní formou (např. obce), na určené činnosti (např. vzdělání) a některým fyzickým osobám pouze na vymezené účely. Účel plnění musí být vymezen § 20 ZDP a nesmí být použit pro komerční účely. Za dar se nepovažují předměty s reklamní povahou, tedy veškeré předměty opatřené logem nebo obchodním názvem, jsou tedy předmětem daně z příjmů (Pelc, Pelech, 2020).

## 2.6 Slevy na dani a sazba daně

Od 1. 1. 2024 došlo ke změnám legislativy Zákona o daních z příjmu, ustanovení § 21 odst. 1. ZDP stanoví sazbu daně „*21 %, pokud v odstavcích 2 a 3 není stanoveno jinak. Daň se vypočte jako součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů a sazby daně.*“. Sazba daně je v případě právnických osob lineární, kdy výše procenta nereaguje na vyšší daňového základu,

a zamezuje daňovým únikům dělením společností a tím snižováním daňového základu (Pelc Pelech, 2020, str. 245). Snižená sazba daně 5 % dle ustanovení § 21 odst. 2 se vztahuje pouze na základní investiční fond.

Právnícké osoby mohou v ovlivnit výši daně uplatněním slev na zaměstnání osob se zdravotním pojištěním, kdy se stát snaží podpořit zaměstnavatele v zaměstnání těchto osob. Slevy působí na výši daně intenzivněji z důvodu odečtení přímo od daňové povinnosti (Vančurová, Zídková, 2022b). Společnost má nárok na dvojí výši slevy, 18 000 Kč na každého zaměstnance s lehčím zdravotním postižením a 60 000 Kč na každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením. Pro výpočet slevy se používá průměrný přepočtený počet zaměstnanců, který se počítá podle počtu pracovních hodin zokrouhlených na dvě desetinná místa (Děrgel, 2022). Další typ slev jsou investiční pobídky, které znamenají tzv. daňové prázdniny. Tento typ slevy uplatňují především zahraniční investoři na základě individuálního schválení a přesně vymezených podmínek (Vančurová, Zídková, 2022b).

## **2.7 Daňové přiznání a úhrada daně**

Za každé zdaňovací období je poplatník povinen podat daňové přiznání ve kterém uvede výpočet daně a přiznanou daň. Lhůta na podání řádného daňového přiznání je do tří měsíců po skončení zdaňovacího období. Právnícké osoby podléhající povinnému auditu a právnícké osoby, které podávají daňové přiznání prostřednictvím daňového poradce, mohou podat daňové přiznání do šesti měsíců od skončení zdaňovacího období. Den splatnosti daně je současně i posledním dnem pro podání daňového přiznání (Vančurová, Zídková, 2022b).

Částka daně musí být poukázána na účet místně příslušnému správci daně, ke kterému subjekt spadá, a také na účet, který věcně přísluší k výběru daně z příjmů právníckých osob (Vančurová Zídková, 2022a). Od částky, kterou je poplatník povinen poukázat na účet místně příslušnému finančnímu úřadu (Děrgel, 2022) lze odečíst hodnotu uhrazených záloh, které byly splatné v příslušném zdaňovacím období.

Při dosažení určité výše daňové povinnosti vzniká poplatníkovi povinnost hradit zálohy na daň z příjmů, kterou si sám spočítá a v příslušných splatných termínech uhradí. Následující tabulka poukazuje na výpočet výše záloh a termínu jejich odvedení správci daně, které mají účinnost ode dne následujícího po dni lhůty pro podání daňového přiznání (Vančurová, Zídková, 2022b).

Tabulka 3 Výše a frekvence úhrady záloh

Interval poslední známé povinnosti	výše zálohy	četnost záloh
<0; 30 000 Kč>	0	×
<30 000 Kč; 150 000 Kč>	40 % daňové povinnosti	pololetní zálohy splatné 15. den šestého měsíce zdaňovacího období 15. den dvanáctého měsíce zdaňovacího období
<150 000 Kč; ∞>	¼ daňové povinnosti	čtvrtletní zálohy 15. den třetího měsíce zdaňovacího období 15. den šestého měsíce zdaňovacího období 15. den devátého měsíce zdaňovacího období 15. den dvanáctého měsíce zdaňovacího období

Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurové a Zídkové (2022b)

### **3 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE**

Daňová optimalizace je správné nastavení mechanismů plánování podnikatelského subjektu, který tak efektivně využívá všechny legální možnosti redukce základu daně, která česká legislativa umožňuje. Díky optimalizaci může firma získat výhodnější postavení na trhu a minimalizovat daňovou povinnost. Poplatník se může z důvodu hrozby vysoké daňové povinnosti uchýlit k nelegálním praktikám jako je vyhýbání se daním nebo zneužití práva, za které může být poplatník stíhán v trestně-právní rovině (Klimešová, 2014).

#### **3.1 Legalita daňové optimalizace**

Optimalizace daňové povinnosti pro poplatníka znamená vyhnout se vysokému daňovému zatížení, z tohoto důvodu může využít praktik, které jsou tzv. Tax evasion. Tento termín označuje daňový únik, který je klasifikován jako nelegální činnost a za který poplatníkovi hrozí právní postih, jehož výše se odvíjí od rozsahu krácení daně. I přes to může být prokázáno neúmyslné zavinění poplatníka vlivem neinformovanosti nebo nedbalosti a finanční úřad mu z pravidla doměří daň včetně penále a úroků. Hranice mezi legálností a nelegálností daňové optimalizace není jednoznačná, ale dobře informovaný poplatník využije legální optimalizace označené termínem Tax avoidance, které vede ke snížení daňové povinnosti legální cestou. Využitím zákonných ustanoveních, které česká legislativa obsahuje, a využitím jejich mezer, lze dosáhnout nižší daňové povinnosti, za které poplatníkovi nehrozí žádný postih (Klimešová, 2014).

Dále Klimešová (2014) uvádí vliv sazby daně na chování poplatníka. Optimalizace daňového zatížení je projevem racionálního chování poplatníka a s růstem daňového břemene roste snaha o daňový únik z důvodu snížení čistého důchodu subjektu. Tento efekt lze označit za důchodový a jeho výsledkem je menší ochota poplatníka riskovat případný postih finanční správy. Vedle důchodového efektu je efekt substituční, který působí naopak. S růstem daňové sazby současně roste i ochota poplatníka riskovat postih. Růst daňové sazby podporuje růst šedé a černé ekonomiky, která obsahuje nejrůznější nelegální daňové úlevy projevující se například falšováním účetnictví nebo nelegálním obchodem.

#### **3.2 Daňové náklady**

Generální klauzule, kterou je povinen se řídit každý poplatník který uplatňuje daňové náklady, je obsažena v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, který jako daňový náklad definují výdaje, které byly prokazatelně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V rámci těchto výdajů poplatník nemůže uplatnit ty výdaje, které již uvedl jako daňový náklad v předchozím období.

Ustanovení § 24 odst. 2 ZDP obsahuje seznam nákladů, které jsou daňově uznatelné (Hnátek, 2023a). Mezi tyto náklady se nejčastěji zahrnují:

- odpisy hmotného majetku zařazené v majetku obchodní společnosti,
- rezervy a opravné položky,
- výdaje na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců,
- škody vzniklé vlivem živelné pohromy nebo neznámým pachatelem na základě potvrzení policie,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení s podmínkou jejich úhrady.

Pelc Pelech (2020, str. 351) uvádějí rozdíl mezi 1. a 2. odstavcem, kdy „*odstavec 2 nezkoumá, zda výdaje podle tohoto ustanovení vedly k fatickému navýšení zdanitelných příjmů (jsou automaticky považovány za výdaje sloužící k dosažení zdanitelných příjmů, i když to tak být nemuselo)*“. Pro prokázání uznatelnosti daňového nákladu však musí poplatník prokázat účelnost těchto výdajů a nese tedy důkazní břemeno, které by měl brát v úvahu již při jejich vynaložení. Hnátek (2023a) také dále doporučuje obecný postup pro stanovení daňových nákladů ustanovením § 25 odst. 1 ZDP který vymezuje daňově neuznatelné náklady, kde poplatník poměrně snadno určí, které z nákladů si nemůže odečíst od hospodářského výsledku. Poplatník musí rovněž respektovat věcnou a časovou souvislost nákladů dle § 23 odst. 1 ZDP a rozlišit náklady, které souvisí s běžným obdobím.

### **3.3 Odpisy hmotného a nehmotného majetku**

V ustanovení § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je definován dlouhodobý hmotný majetek, který je účetním pojmem. Pro účely daně z příjmů upravuje § 26 v odst. 2 ZDP hmotný majetek:

- a) samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč s dobou použitelnosti delší než jeden rok,
- b) budovy, domy a jednotky,
- c) stavby,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč.

Pro daňové účely jsou podmínky pro vstup hmotného majetku sjednoceny na hranici pořizovací ceny nad 80 000 Kč (Vančurová, Zídková, 2022b). Pomocí daňových odpisů se pořizovací cena promítne do nákladů společnosti a podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP poplatník nemusí prokazovat, zda se jedná o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (Hnátek, 2023a).

Vedle daňových odpisů jsou odpisy účetní, které vyjadřují skutečné opotřebenění majetku, podle účetních předpisů si společnost sama určí výši minimální vstupní ceny. V zásadě se účetní a daňové odpisy nemusí rovnat a jejich rozdíl se promítne do daňového přiznání (Hnátek, 2023a). V tabulce 4 jsou uvedeny dopady rozdílů daňových a účetních odpisů na daňový základ.

Tabulka 4 Dopady rozdílů účetních a daňových odpisů

Účetní odpisy = daňové odpisy	Daňový základ není třeba upravit
Účetní odpisy > daňové odpisy	Daňový základ zvýšíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (+ rozdíl na řádek č. 50 daňového přiznání)
Účetní odpisy < daňové odpisy	Daňový základ snížíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (+ rozdíl na řádek č. 150 daňového přiznání)

Zdroj: BP Jitka Bláhová

Před samotným odepisováním majetku je třeba majetek v prvním roce odepisování zařadit do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 ZDP. Zákonem je rozlišováno 6 odpisových skupin, které jsou uvedeny v tabulce č. 5. Počet let odpisu závisí na typu majetku, v 1. až 3. odpisové skupině je z pravidla zařazen movitý majetek, v 4. až 6. pak nemovitý majetek (Hnátek, 2023b).

Tabulka 5 Odpisové skupiny

odpisová skupina	příklad	počet let odepisování
1	počítače a kancelářská technika	3
2	většina pracovních strojů, zařízení, osobní a nákladní automobily	5
3	parní kotle	10
4	budovy z lehkých hmot	20
5	budovy a haly pro průmysl a zemědělství, jednotky nezahrnující pozemky	30
6	administrativní budovy, zpravidla obchodní domy	50

Zdroj: Vančurová, Zídková (2022b)

Odepisování majetku je možné po uvedení do stavu způsobilého pro užívání majetku, po určení způsobu odepisování a zařazení do odpisové skupiny, kterou si určí poplatník, který je jeho vlastníkem. Výjimkou, kdy si poplatník neurčí způsob odepisování je v případě, že byl majetek odepisován přechozím vlastníkem, změnu způsobu odepisování také nelze provést ani v průběhu odepisování stejným poplatníkem. Poplatník může výši nákladu částečně ovlivnit pomocí způsobu odepisování, a to zrychlenou nebo rovnoměrnou metodou. V případě rovnoměrného odepisování je rozdílná sazba pro odpis pouze v prvním roce odepisování, v dalších letech je pak konstantní až do úplného odpisu majetku, sazby pro zrychlené

odepisování obsahuje tabulka 6. Odepisování je jednoduché ale nevýhodou je, že odpis nedokáže zohlednit zvýšené používání majetku v prvních letech odpisu (Hnátek, 2023a).

Tabulka 6 Odepisové sazby pro rovnoměrné odepisování

Odpisová skupina	roční odepisová sazba (v %)		
	v prvním roce odepisování (S1)	v dalších letech odepisování (S)	pro zvýšenou vstupní cenu (SZ)
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Vančurová, Zídková (2022b)

U zrychlených odpisů je použit koeficient a podíl vstupní ceny, která se ve druhém roce mění na dvojnásobek vstupní ceny, nejvyšší daňový odpis je podle tabulky 7 v druhém roce odepisování (Vančurová, Zídková, 2022b).

Tabulka 7 Odepisová koeficienty pro zrychlené odepisování

Odpisová skupina	koeficienty pro zrychlené odepisování		
	v prvním roce odepisování (k1)	v dalších letech odepisování (k)	pro zvýšenou zůstatkovou cenu (kZ)
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Vančurová, Zídková (2022b)

Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku z účetního hlediska obsahuje § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. kde je jako nehmotný majetek vymezen software, výsledky výzkumu a vývoje, goodwill a ocenitelná práva. Ustanovení § 24. odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP obsahuje podmínky pro odpis nehmotného majetku pořízeného od roku 2021, který ustanovuje účetní odpisy jako daňový náklad (Hnátek, 2023a). Podmínkou tohoto odpisu je vstupní cena nad 80 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok.

### 3.4 Opravné položky k pohledávkám

K rozvahovému dni účetní jednotka vykazuje zisky, které byli skutečně dosaženy a také předvídá rizika a ztráty týkající se majetku a závazků. Zákonnou opravnou položku je možné využít jako nástroj daňové optimalizace podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.



Před jejich tvorbou je třeba určit, zda je pohledávka způsobilá k tvorbě zákonné opravné položky a zda je tvorba v souladu s ustanovením Zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tvorba opravných položek není trvalá a je možné je za určitých okolností rozpustit a opět zvýšit aktiva rozvahy. Podle Hnátky (2023a) mezi zákonné opravné položky patří:

- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám dle § 8a zákona o rezervách, který definuje odpis pohledávek do výše 50 % jejich nehrazené rozvahové hodnoty, pokud jsou po splatnosti 18 měsíců a do výše 100 % nehrazené rozvahové hodnoty, pokud jsou po splatnosti 30 měsíců,
- opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 8 zákona o rezervách, kdy je podmínkou pro tvorbu opravné položky přihlášení u insolvenčního soudu. Opravná položka se v tomto případě tvoří jednorázově a její výši si určuje poplatník,
- opravné položky k tzv. méně významným pohledávkám dle § 8c zákona o rezervách, u kterých nesmí výše pohledávek vůči jednomu dlužníkovi přesáhnout 30 000 Kč a zároveň je po splatnosti 12 měsíců.

Mezi obecné principy pro tvorbu opravných položek patří nezpochybnitelná existence pohledávky, která zároveň není promlčená dle § 629 občanského zákoníku, který určuje promlčecí lhůtu tří let, a pohledávka musí být současně zahrnuta ve výnosech společnosti. V případě pohledávek mezi spojenými osobami není tvorba opravných položek možná, u postoupených pohledávek je podmínkou tvorby opravné položky úhrada pořizovací ceny (Hnátek, 2023a).

Účetní opravné položky se tvoří ze zásady opatrnosti, a vyjadřují dočasné snížení hodnoty aktiv, a to i v případě, že je výsledkem hospodaření ztráta (Skálová, 2022). Účetní opravnou položkou tvoří poplatník k pohledávce po splatnosti, neboť lze předpovídat, že nedoje k její úhradě, a její výši si určí sám. Tyto opravné položky se tvoří v souladu s ustanovením § 25 odst. 2 zákona o účetnictví a se vylučují ze základu daně při jejich tvorbě i při jejich rozpuštění (Vychopeň, 2020).

### **3.5 Odpis pohledávek**

Odpis pohledávek je dle Hnátky (2023a) daňově účinný za předpokladu splnění podmínek, které stanovuje § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a dle kterého jde pohledávku jednorázově odepsat do nákladů. Daňově účinný odpis pohledávky je možný pouze u poplatníků, kteří vedou účetnictví a jen do výše jmenovité hodnoty pohledávky nebo výše pořizovací ceny u pohledávky nabyté

postoupením. Současně s výše zmíněným musí být k pohledávce vytvořená zákonná opravná položka a pohledávku lze daňově odepsat pouze do výše, na kterou byla opravná položka vytvořena, případě (Hnátek, 2023a). V případě, že nebyla vytvořena opravná položka Vančurová Zídková uvádí, že pohledávky nad 200 000 Kč lze dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP odepsat přímo do nákladů v případech že pohledávky plynou za osobami u kterých:

- „*soud zrušil konkurs*
- *pro nedostatek majetku dlužníka a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,*
- *osoba je v úpadku nebo jí úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení,*
- *dlužník zemřel a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na jeho dědicích,*
- *jde o právnickou osobu zaniklou bez právního nástupce a nejde o spojenou osobu,*
- *majetek související s pohledávkou je postižen exekucí. Odpis se provede na základě výsledků provedení této exekuce, tj. jen do výše, která nebyla uspokojena.“*

(Vančurová, Zídková, 2022, str. 231)

### **3.6 Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku**

Tvorbu rezerv, která je daňovým nákladem obsahuje zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, kde je mimo jiné uveden § 7, který definuje rezervu na opravu hmotného majetku. Podle Hnátky (2023a) uplatňuje poplatník tvorbou rezerv daňově uznatelný výdaj, který ještě nenastal. Jednou z podmínek daňové uznatelnosti je uložení peněžních prostředků určených k opravě majetku na samostatný bankovní účet, výše rezervy uložené na bankovní účet by měl korespondovat s částkou zanesenou v účetnictví. Dále může být rezerva uznána jako daňový náklad pouze za splnění podmínky vlastnického nebo podílového práva poplatníka k majetku, ke kterému se rezerva tvoří, nebo pokud je poplatník současně pachtýřem na základě smlouvy nebo pachtu. Zákonnou rezervu lze tvořit pouze k hmotnému majetku s dobou odepisování 5 a více let, který zároveň není určen k likvidaci nebo u něhož došlo k poškození a je určen k opravě, zákonnou rezervu také nelze tvořit k majetku, u něhož jde o pravidelnou opravu. Minimální doba pro tvorbu rezerv jsou alespoň dvě zdaňovací období, maximální doba pro tvorbu rezerv je limitována odpisovou skupinou hmotného majetku, která je obsažena v ustanovení § 7 odst. 8 a 9 zákona o rezervách (dále ZoR):

- a) pro 2. odpisovou skupinu činí maximální doba 3 zdaňovací období,
- b) pro 3. odpisovou skupinu 6 zdaňovacích období,
- c) pro 4. odpisovou skupinu 8 zdaňovacích období,

d) pro 5. a 6. odpisovou skupinu 10 zdaňovacích období.

Cílová částka, kterou má rezerva naplnit je určena podle druhu opravy a typu majetku. Tato oprava musí být realizována v období následujícím po ukončení tvorby rezervy, a to v plné výši, na kterou byla načerpána. V případě nevyčerpání celé částky nebo nezahájení opravy se rezerva rozpouští v období, ve kterém mělo být realizováno její čerpání, a to bez daňové uznatelnosti nákladu (Skálová, 2022).

Účetní rezervy jsou tvořeny ze zásady opatrnosti (Skálová, 2022) a jejich tvorba je z pravidla jen účetním nákladem. Poplatník jimi tvoří budoucí jistotu, kterou chce pokrýt svoje závazky nebo náklady, o kterých si myslí, že s určitou pravděpodobností nastanou, jen není jisté, v jaké výši a v jakém období (Hnátek 2023a).

### **3.7 Zaměstnanecké benefity**

Pro zaměstnavatele je důležité pozitivně motivovat své zaměstnance zajištěním pracovních benefitů a tím do jisté míry omezit fluktuaci zaměstnanců ke konkurenci. Zaměstnaneckým benefitem se rozumí určitý prospěch, za který je považováno plnění zaměstnavatele nad rámec odměny svého zaměstnance. Účelem tohoto příspěvku je přínos do osobní sféry zaměstnance, který má zajistit určitou motivaci k efektivnějšímu výkonu jeho práce.

Z daňového hlediska je optimální poskytování takových zaměstnaneckých benefitů, které jsou na straně zaměstnavatele daňovým nákladem a ze strany zaměstnance osvobozeny od daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a nejsou součástí vyměřovacího základu pro sociální a zdravotní pojištění. Daňová účinnost je obnažena v ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP, dle kterého jsou nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmu i smluvně sjednané pracovní nároky zaměstnanců, vycházející z pracovní nebo jiné smlouvy, pokud zákon o dani z příjmu nebo jiný zvláštní zákon nestanoví jinak. Mezi tyto náklady se řadí plnění vůči zaměstnancům, jako ochranné a hygienické pomůcky při práci na pracovišti, kam lze zařadit jak pracovní oblečení, tak i reprezentativní společenský oděv, nebo dle § 25 odst. 2 ZDP náklady na povinnou zdravotní prohlídku před uzavřením pracovního poměru, pokud není hrazena zdravotní pojišťovnou. Daňově uznatelný náklad je také další vzdělání zaměstnanců, které je pohledu daně z příjmu fyzických osob osvobozené. Ze strany zaměstnavatele jde o zvýšení kvalifikace zaměstnance, které lze uznat jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud je předmět vzdělání v souvislosti s výkonem povolání nebo předmětem podnikání (Hnátek, 2023b).

Dle metodické informace ke zdaňování benefitů směřuje úprava zákona o daních z příjmů k určité vyváženosti, kdy jsou daňově uznatelné náklady na straně zaměstnavatele také zdanitelným příjmem pro zaměstnance. Poskytnutí benefitů charakteru potravin a pochutin je sice na straně zaměstnance osvobozeno od daně z příjmu fyzických osob, musí však splňovat podmínky, díky kterým je vyňato z předmětu daně:

- jídlo musí sloužit k výkonu práce,
- nesmí se jednat o zajištění stravování, kde je zaměstnavatel zaměstnanci povinen umožnit dle zákoníku práce,
- bude naplněna přiměřenost poskytnutého jídla jako pracovního oběda.

Na straně zaměstnavatele se však jedná o plnění klasifikované jako výdaj na reprezentaci a je tedy daňově neúčinné. V případě poskytování závodního stravování ve vlastním stravovacím zařízení jsou z pohledu zaměstnavatele náklady na provoz zařízení určeného pro závodní stravování kromě hodnoty potravin daňově účinné. Z pohledu daně z příjmu fyzických osob je toto plnění od daně osvobozené a je chápáno jako plnění vůči zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti (Vychopeň, 2020).

## 4 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE VYBRANÉ FIRMY

Cílem praktické části je zhodnocení hospodářského výsledku konkrétní společnosti za rok 2024 a návržení optimalizačních metod, které by společnost mohla aplikovat s cílem snížit svůj hospodářský výsledek.

Na základě dat poskytnutých účetním systémem bude proveden rozbor rozvahy a výkazu zisků a ztrát a analýzou hospodářských skutečností a určením hospodářského výsledku za rok 2024. Následně budou navrženy možnosti snížení daňové povinnosti pomocí optimalizace nákladů. Společnost má možnost poskytnout svým zaměstnancům benefity, které jsou výhodné pro zaměstnavatele i zaměstnance, může využít paušálního výdaje na dopravu nebo investovat do technického zhodnocení majetku. Poté budou vyčísleny úsporné opatření a komparace jejich výsledků s výsledky před daňovou optimalizací. V závěru práce budou zhodnoceny výsledky navrhovaných řešení.

### 4.1 Metodologie

Výzkum optimalizace daňové povinnosti pro konkrétní firmu je založen na základě literárních rešerší uvedených v teoretické části bakalářské práce, které upravují postup k určení daňové povinnosti právnické osoby a jsou následně aplikovány na hospodářské skutečnosti konkrétní společnosti v praktické části. Hlavním cílem je analýza vybraných dat s návrhem úsporných řešení, které by mohla společnost v souladu s českou legislativou uplatnit. Následuje komparace výsledků před a po přijetí navrhovaných opatření.

Sběr dat pro praktickou část práce byl umožněn účetním systémem společnosti, díky kterému je proveden kvantitativní výzkum, jelikož jsou zdrojovými daty účetní data vyjádřená v peněžních jednotkách. Jednotlivá data jsou v první části výzkumu přiblížena a vyhodnocena, je zde obsažen postup při určování hospodářského výsledku společnosti a jeho transformace na základ daně a dále výpočet daňové povinnosti, kde je uvedena komparace rozdílných sazeb uvalených na rok 2023 a 2024. Po určení možnosti optimalizace, kterou společnost nevyužívá, jsou zde navrženy opatření, které by mohla výrazně snížit daňovou povinnost subjektu. Opatření, která jsou zde navrhována, jsou v souladu s českou právní úpravou a jsou tedy plně aplikovatelná do praxe. Společnosti provozující svoji činnost na českém území optimalizační návrhy běžně užívají a není výjimkou, že jsou součástí závěrečných prací převážně na ekonomických fakultách zaměřených na správu daní. Účelem výzkumu je získání znalostí potřebných pro návržení optimalizačních řešení v oblasti daně z příjmů právnických osob.

## 4.2 Představení společnosti

Cílem této práce je analýza daňového zatížení společnosti a možnosti optimalizace daňové povinnosti. Pro praktickou část své práce jsem si zvolila společnost s ručením omezeným zabývající se pohostinskou činností. Společnost Bouda s.r.o. s provozovnou v Kutné Hoře provozuje hostinskou činnost ve vlastní restauraci od roku 2013 se základním kapitálem 200 tisíc Kč. Je řízena jednatelem, který je zároveň jejím jediným vlastníkem a je zde zaměstnaných přibližně 15 osob. Jedná se o malou účetní jednotku, jelikož společnost nepřesáhla ani jednu podmínku, které by ji činila velkou účetní společností, a není tedy povinna k auditované účetní závěrce. Zdaňovací období pro daň z příjmů právnických osob je kalendářní rok a daňové přiznání podává daňový poradce, společnost má tedy termín podání daňového přiznání do 1. 7. následujícího roku po ukončení zdaňovacího období. Je také registrovaná jako měsíční plátce DPH a podává daňové přiznání z nemovitých věcí. Silniční daň společnost nepodává, jelikož provozuje pouze osobní automobily, u kterých povinnost podávat přiznání k silniční dani platila pouze do roku 2022. Společnost využívá účetní program Helios iNuvio, který mi umožnil pořízení účetních výkazů, jako je rozvaha, výkaz zisků a ztrát, a jiných podkladů, které budou sloužit jako zdroj dat pro praktickou část mé práce.

## 4.3 Rozvaha a výkaz zisků a ztrát společnosti

Rozvaha je v obecném smyslu jednotný systém třídící aktiva a pasiva firmy, kde jsou položky majetku a pohledávek na straně jedné (aktiva) a položky závazků na straně druhé (pasiva). Tento výkaz podává přehled o majetkové struktuře podniku a zdrojů krytí k rozvahovému dni současného období v porovnání s obdobím minulým a je uspořádán do čtyř sloupců. Sloupec označený Brutto udává výši aktiv, která jsou neupravená o oprávkky a opravné položky jejíž výši obsahuje sloupec Korekce. Ve sloupci Netto je poté obsažen rozdíl mezi hodnotou brutto a netto, který zároveň udává konečnou hodnotu zachycenou na konci zúčtovacího období. Jako poslední sloupec je zde uvedeno Minulé období netto, které obsahuje výši aktiv sníženou o opravné položky a oprávkky za minulé období.

Mezi nejvýznamnější položku aktiv společnosti Bouda s.r.o., které uvádí tabulka 8, patří dlouhodobý hmotný majetek, kam se řadí pozemky a stavby. Zařazena je zde budova, která slouží jako restaurace a k ní přilehlá vyhlídková věž, dále pozemky okolo restaurace a bývalé vinice, které v současně době nejsou využívány k pěstební činnosti. Ve běžném účetním období se nenakoupil žádný dlouhodobý majetek, ve sloupci korekce se odráží jen oprávkky majetku, pro které jsou používány rovnoměrné i zrychlené odpisy. Výše aktiv v komparaci s minulým obdobím nezvýšila a v běžném období se společnost soustředí rozšíření nabídky zákazníkům

a zkvalitňování nabízených služeb. Tako skutečnost se odráží na stavu zboží a materiálu, které jsou oproti roku 2023 nepatrně vyšší. O zásobách je účtováno metodou „A“ s výdejem v průměrných cenách a jsou používány především jako suroviny pro přípravu jídel v kuchyni. Oběžná aktiva mimo zásoby tvoří pohledávky, které jsou podstatnou částí tohoto oddílu. Stav oběžných aktiv se zvýšil hlavně díky nárůstu pohledávek z obchodních vztahů, společnost by se měla zaměřit na splatnost pohledávek, v případě splnění podmínek pro jejich daňový odpis je odepsat nebo vytvořit zákonné opravné položky. Pohledávky, které by splňovaly podmínky pro daňový odpis nebo vytvoření zákonné opravné položky, nejsou společností evidovány a není třeba snižovat jejich rozvahovou hodnotu.

Tabulka 8 Aktiva společnosti Bouda s.r.o.

TEXT	Běžené účetní období			Minulé úč. období
	Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
<b>AKTIVA CELKEM</b>	37 738	-12 864	24 874	24 897
Stálá aktiva	31 028	-12 864	18 164	19 973
Dlouhodobý hmotný majetek	31 028	-12 864	18 164	19 973
Pozemky a stavby	21 938	-6 908	14 970	15 652
Hmotné movité věci	9 090	-5 896	3 194	4 321
Oběžná aktiva	6 680		6 680	4 806
Materiál	133		133	115
Výrobky a zboží	460		460	407
Pohledávky	5 406		5 406	3 948
Pohledávky z obchodních vztahů	5 406		5 406	3 948
Peněžní prostředky	681		681	336
Peněžní prostředky v pokladně	640		640	258
Peněžní prostředky na účtech	41		41	78

Zdroj: vlastní zpracování

Další skupinou v rozvaze jsou pasiva, které jsou uvedené v první části výkazu obsažené v tabulce 9. Součet aktiv a pasiv v rozvaze musí mít stejnou hodnotu, jelikož se jedná o stejný majetek, na který se nahlíží z různého pohledu, kdy pasiva na majetek nahlíží podle zdroje financování. Všechny oddíly pasiv jsou uspořádány ve dvou sloupcích – za sledované účetní období a za minulé účetní období, opět tedy lze porovnat hodnoty s rokem 2023. Pasiva se v rozvaze dělí na vlastní a cizí zdroje financování, u cizích zdrojů je dále členění na krátkodobé a dlouhodobé závazky.

V případě společnosti Bouda s.r.o. tvoří nejvýznamnější částku vlastních zdrojů nerozdělený zisk minulých let, který nebyl převeden do fondů a ani nebyl vyplacen majiteli společnosti, nadále tedy zůstává v podniku pro další použití. Hospodářský výsledek se v porovnání s rokem 2023 zvýšil cca o 105 % a dostává se na hodnoty, kterých dosahoval před epidemií Covidu 19, při které trpěli především pohostinské služby. I přes obtíže v době pandemie se společnost nezadlužila z důvodu nedostatku financí na běžný provoz, ale využila možnost leasingu, který je součástí dlouhodobých závazků, a učinila nákup osobních automobilů, které využívá na rozvoz jídel. Krytí cizími zdroji i přesto klesá a společnost je i nadále schopná svůj dluh vůči úvěrovým institucím splácet a snižovat tak svůj závazek.

Tabulka 9 Pasiva společnosti Bouda s.r.o.

TEXT	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
<b>PASIVA CELKEM</b>	24 874	24 897
Vlastní kapitál	11 150	10 395
Základní kapitál	200	200
Fondy ze zisku	20	20
Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let	10 175	9 812
Výsledek hospodaření běžného účetního období	755	363
<b>Závazky</b>	13 457	14 398
Dlouhodobé závazky	11 173	12 477
Krátkodobé závazky	2 284	1 921
Časové rozlišení pasiv	267	104

Zdroj: vlastní zpracování

O tokových účetních veličinách, o výnosech a nákladech firmy a o jejím hospodářském výsledku podává informace výkaz zisků a ztrát, také nazývaný výsledovka. Dokument je uspořádaný do dvou sloupců: výsledky za běžné období a výsledky za období minulé. Rozdíl mezi náklady a výnosy je označen jako výpočtová položka ve výkaze, která určuje výši hospodářského výsledku za sledované období.

Jak je patrné z výkazu zisků a ztrát, které uvádí tabulka 10, společnost eviduje v porovnání s rokem 2023 růst tržeb o přibližně 1,5 mil. Kč, kdy byl rok 2023 stále ovlivněn omezeními a distancí společnosti díky pandemii Covidu 19, která negativně ovlivnila návštěvnost restaurace i penzionu a tím i výši tržeb. Společnost mimo restauraci vlastní také vyhlídkovou věž a v tržbách se odráží cena vstupného. Součástí řádku Ostatní provozní výnosy jsou i dotace



za poskytnutí zaměstnání pro uprchlíky před válkou na Ukrajině, které firma čerpala v první čtvrtině roku.

Nejvýznamnější nákladovou položkou je spotřeba materiálu a energie, která oproti roku 2023 výrazně klesla, a to i přes zdražení energií, které zasáhlo také podnikatelskou sféru. Náklady na zaměstnance zůstávají průměrně stejné, protože se počet zaměstnanců i výše mezd nezměnily. Zvýšení nákladů se projevilo pouze v ostatních provozních nákladech, kde je zahrnuta provize za zprostředkování platby kartou prostřednictvím bankovní instituce. Výše sazby provize zůstává během roku stejná a výše nákladové položky se odvíjí od výše tržeb.

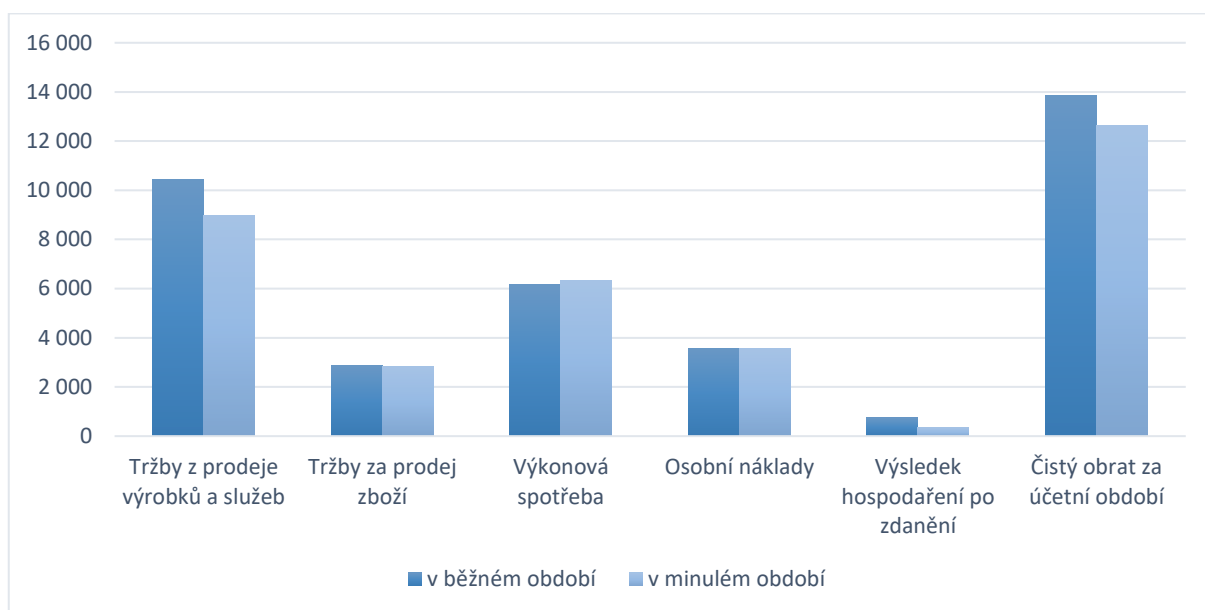
Tabulka 10 Výkaz zisků a ztrát společnosti Bouda s.r.o.

TEXT	Skutečnost v účetním období	
	běžném	minulém
Tržby z prodeje výrobků a služeb	10 444	8 990
Tržby za prodej zboží	2 881	2 820
Výkonová spotřeba	6 152	6 317
Osobní náklady	3 569	3 545
Úpravy hodnot v provozní oblasti	2 451	1 813
Ostatní provozní výnosy	436	724
Ostatní provozní náklady	255	178
Výnosové úroky a podobné	105	101
Nákladové úroky a podobné	488	317
Výsledek hospodaření před zdaněním	951	465
Daň z příjmů splatná	217	102
Výsledek hospodaření po zdanění	734	363
Čistý obrat za účetní období	13 866	12 635

Zdroj: vlastní zpracování

Z údajů obsažených v Grafu 2 si lze povšimnout, že se výše nákladů za obě sledovaná období nezměnila, ke zvýšení došlo v obrátové položce, které zapříčinily zvýšené tržby a tím i vznik vyššího hospodářského výsledku, který je v grafu zanesen již po zdanění a jedná se tedy o čistý zisk firmy.

Graf 2 Komparace nejvýznamnějších položek VZZ



Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.4 Výpočet daňové povinnosti společnosti

Jak je z výkazu zisku a ztrát zřejmé, výsledek hospodaření za rok 2024 je 951 tisíc Kč a tato částka by mohla sloužit jako základ pro výpočet daňové povinnosti. Je ji však třeba náležitě upravit.

Tabulka 11 Výpočet daňové povinnosti 2024

Řádek	Název položky DP	Částka v celých Kč
10	Výsledek hospodaření ke dni 31. 12. 2024	951 215
30	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10	40 102
40	Výdaje neuznávané za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů	5 919
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné v účetnictví převyšují odpisy daňové	36 506
	Mezisoučet	82 527
200	Základ daně	1 033 742
250	Základ daně po úpravě	1 033 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Na řádku 10 DPPO se vykazuje výsledek hospodaření 951.215 Kč která představuje částku, která se bude dále upravovat pro účely stanovení daňového základu. Řádek 30 obsahuje částky, které zvyšují základ daně. V případě společnosti Bouda s.r.o. jsou to závazky 30 měsíců po splatnosti, tyto závazky se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 11 musí přičíst k daňovému základu.

Řádek 40 obsahuje položky, které nebyly vynaloženy na udržení a dosažení příjmů, a jsou tedy daňově neuznatelné. Tyto položky jsou také součástí rozpisu tabulky A:

Tabulka 12 Daňově neuznatelné náklady k výpočtu DPPO 2024

Řádek	Název účtové skupiny	Částka v celých Kč
1	544 Smluvní pokuty a úroky z prodlení	4 328
2	545 Ostatní pokuty a penále	1 591

Zdroj: Vlastní zpracování

Úhrn těchto položek musí být k základu daně přičten, neboť se nejedná o daňové náklady z důvodu neuhrazení Smluvních pokut a úroků z prodlení a nedaňovou uznatelností Ostatních pokut a penále vůči státním institucím.

Přičíst k základu daně se rovněž musí rozdíl účetních odpisů, které převyšují daňové, tato částka je uvedena na řádku 50. V případě odepisování majetku musí být vyplněna tabulka B v příloze č. 1. II oddílu, kde se vyčíslí odpisy podle odpisových skupin. Na řádku 200 je uveden základ daně před zaokrouhlením na celé tisíce dolů, který se následně zapíše na řádek 250. Společnost v předchozích obdobích negenerovala žádnou ztrátu, nemůže si ji tedy od základu daně odečíst a částka 1 033 000 Kč bude použita pro výpočet daňové povinnosti, která je pro sledované období 21 %, tedy  $1\,033\,000 \cdot 0,21$ . Výslednou částku 216 930 Kč společnost zaúčtuje jako svoji daňovou povinnost proti zaplaceným zálohám, jelikož na řádek 1 oddílu V. – placení daně uvedla, že za rok 2024 zaplatila na zálohách 113 400 Kč. Společnost finanční správě na příslušný bankovní účet poukáže 103 530 Kč.

V roce 2024 došlo ke změnám v legislativě o dani z příjmu. Tato změna je nejvíce patrná v sazbě dani z příjmů právnických osob, která se z 19 % zvýšila na 21 %. Pokud by společnost generovala v předchozím období stejné zisky jako v roce 2024 a základ pro daň z příjmů by byl stejný, byla by daňová povinnost v roce 2023 196 270 Kč před odečtením uhrazených záloh. Rozdíl v daňové povinnosti mezi roky 2023 a 2024 je 20 660 Kč k tíži podnikatele.

#### 4.5 Návrh na optimalizaci daňové povinnosti

V porovnání s předchozím obdobím je daňová povinnost za rok 2024 vyšší o 94 tisíc. Firma za předchozí období negenerovala ztrátu a nebude si ji tedy odčítat od základu daně, bude tedy muset přistoupit k optimalizaci daně jiným způsobem. Společnost využívá k odpisu majetku zrychlené i rovnoměrné odepisování, u kterého by neměla být výše daňových a účetních odpisů stejná. Tento rozdíl zachycuje řádek 50 daňového přiznání, který obsahuje částku 36 506 Kč, o kterou se lišila výše daňových a účetních odpisů. Další položkou zvyšující základ daně jsou

neuhrazené úroky z prodlení vykázané na účtu 544. Pokud by došlo k úhradě tohoto závazku do 31. 12., mohla by si společnost tento náklad uplatnit jako daňový. Ostatní pokuty a penále vykázané na účtu 545 zůstanou nedaňovým nákladem i po uhrazení, jelikož se jedná o úroky vůči finanční správě nebo jiným státním institucím. V rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů by se společnost měla zaměřit na splatnost svých závazků, které se po uplynutí 30 měsíců od lhůty pro jejich úhradu dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) ZDP bod 12 přidávají do základu daně. Při včasné úhradě by se výše neuhrazených závazků 40.102 Kč v daňovém přiznání vůbec neobjevila a nedošlo by k navýšení základu daně. Pokud by však v příštím období došlo k jejich úhradě, společnost má nárok si uhrazenou částku od daňového základu odečíst.

I přes tyto opatření má společnost Bouda s.r.o. stále možnost optimalizovat svou daňovou povinnost a jelikož je cílem bakalářské práce mimo jiné i návrh na optimalizaci daňového zatížení, budou zde uvedeny možnosti optimalizace, které by společnost mohla uplatnit.

#### **4.5.1 Technické zhodnocení majetku**

Společnost Bouda s.r.o. v budoucnu plánuje realizovat přístavbu pergoly nad terasu, která v létě slouží jako zahrádka pro hosty restaurace. Jelikož se bude jednat o technické zhodnocení z důvodu přístavby, která bude pevně spojená s budovou restaurace, společnost nemůže tvořit zákonnou rezervu na opravu majetku. Má tedy možnost svou činnost realizovat z finančních úspor v pokladně nebo na bankovním účtu, či využít možnosti úvěrového financování.

Z Rozvahy lze určit, že společnost eviduje dostatečné finanční prostředky v hotovosti, které by mohla využít pro realizaci technického zhodnocení. Je důležité tento zůstatek sledovat v průběhu roku, ale za předpokladu, že by s tímto zůstatkem mohla během roku operovat, mohla by si společnost dovolit přístavu pergoly v hodnotě 300 tisíc Kč. Technické zhodnocení neznamená jednorázové odepsání hodnoty přístavby do nákladů, ale promítne se v daňových odpisech majetku. Budova restaurace není zcela odespaná a k jejímu úplnému odepsání dojde až v roce 2044. Odepisuje se pomocí rovnoměrných odpisů a je zařazena v 5. odpisové skupině, kam se řadí budovy a stavby. Roční oprávky před technickým hodnocením činí 682 827 Kč a pokud by došlo k technickému zhodnocení v průběhu běžného období, výše opravek by se počítala ze zůstatkové ceny zvýšené o technické zhodnocení, tedy  $20\,383\,122\text{ Kč} \cdot 3,4/100$ . Výše ročního odpisu by po technickém zhodnocení činila 693 027 Kč a oproti odpisu z roku 2023 by se zvedla o 10 200 Kč a promítla by se do daňových nákladů společnosti. Průběh účetních odpisů, které zaznamenávají skutečné opotřebení majetku, je zaznamenáno v tabulce č. 13,

průběh daňových odpisů pak v tabulce č. 14. V tomto případě je jejich výše stejná a v daňovém přiznání se nebude vykazovat zvýšení a snížení základu daně o rozdíl, o který by se lišily daňové odpisy o účetní.

Tabulka 13 Průběh účetních odpisů v roce 2024

Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena	Datum odpisu	Druh pohybu
20 083 121,84	56 903,00	13 626 835,84	31.1.2024	Odpis
20 083 121,84	56 903,00	13 569 932,84	29.2.2024	Odpis
20 083 121,84	56 903,00	13 513 029,84	31.3.2024	Odpis
20 083 121,84	56 902,00	13 456 127,84	30.4.2024	Odpis
20 083 121,84	56 902,00	13 399 225,84	31.5.2024	Odpis
20 383 121,84		13 699 225,84	6.6.2024	Technické zhodnocení
20 383 121,84	58 360,00	13 640 865,84	30.6.2024	Odpis
20 383 121,84	58 359,00	13 582 506,84	31.7.2024	Odpis
20 383 121,84	58 359,00	13 524 147,84	31.8.2024	Odpis
20 383 121,84	58 359,00	13 465 788,84	30.9.2024	Odpis
20 383 121,84	58 359,00	13 407 429,84	31.10.2024	Odpis
20 383 121,84	58 359,00	13 349 070,84	30.11.2024	Odpis
20 383 121,84	58 359,00	13 290 711,84	31.12.2024	Odpis

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 14 Průběh daňových odpisů (z důvodu rozsahu zkráceno)

Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena	Odpisová skupina	Datum odpisu	Druh pohybu
20 083 121,84	281 164,00	19 801 957,84	5.skupina	31.12.2015	Odpis
20 083 121,84	682 827,00	19 119 130,84	5.skupina	31.12.2016	Odpis
20 083 121,84	682 827,00	18 436 303,84	5.skupina	31.12.2017	Odpis
20 083 121,84	682 827,00	13 656 515,84	5.skupina	31.12.2023	Odpis
20 383 121,84		13 956 515,84	5.skupina	6.6.2024	Technické zhodnocení
20 383 121,84	693 027,00	13 290 711,84	5.skupina	31.12.2024	Odpis
20 383 121,84	693 027,00	1 262 856,84	5.skupina	31.12.2042	Odpis
20 383 121,84	693 027,00	569 829,84	5.skupina	31.12.2043	Odpis
20 383 121,84	569 829,84	0	5.skupina	31.12.2044	Odpis

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.5.2 Zaměstnanecké benefity

Zaměstnanci jsou pro zaměstnavatele velmi důležití a měla by se jim věnovat určitá pozornost a péče jak k jejich spokojenosti, tak ke spokojenosti zákazníků. Firma zaměstnává v průměru 15 lidí, z toho jsou tři kuchaři, 9 servírek, dva řidiči a jeden provozní vedoucí. Je velká pravděpodobnost, že právě servírky budou muset komunikovat s lidmi v cizím jazyce, jelikož restauraci i ubytovací zařízení navštíví i cizinci. Zaměstnavatel by tedy mohl využít jazykové školy, aby alespoň jedna servírka na každé směně ovládala anglický jazyk. Náklady vynaložené na jazykovou školu za účelem vzdělání zaměstnanců lze uplatnit jako daňové podle § 24 odst.

2 písm. j) bodu 3 ZDP, taktéž pokud by zaměstnavatel umožnil studium zaměřené na výkon profese ve svém zaměstnání, může si jako daňový náklad uplatnit až 5 tisíc Kč, které vynaloží jako motivační příspěvek svému zaměstnanci. V případě společnosti Bouda s.r.o. by se studentem jazykové školy mohli stát dvě servírky, které by navštěvovaly místní jazykovou školu minimálně v jednom semestru. Cena jazykového kurzu za jeden semestr je 4 990 Kč, společnost by si tedy mohla uplatnit daňový náklad ve výši 9 980 Kč. Pro daňovou uznatelnost musí být splněna podmínka souvislosti rekvalifikace s vykonávanou profesí, která by v tomto případě splněna byla. Dále nutno podotknout, že zaměstnanci za toho školení náleží náhrada mzdy, jelikož se vzdělávání se považuje za výkon práce, a to pro firmu znamená další daňově uznatelný náklad. Z pohledu daně z příjmů FO neznámá proplacení jazykového kurzu zaměstnavatelem žádný vedlejší příjem a zaměstnanec tak nebude mít povinnost cenu kurzu promítnout do svého daňového přiznání.

V následující tabulce je porovnání zaměstnaneckých benefitů, jsou-li vypláceny jako forma platu nebo jako příspěvek (benefit) zaměstnanci. V případě vyplácení benefitu zaměstnanci peněžní formou prostřednictvím mzdy bude z této částky odvedeno sociální a zdravotní pojistné a také bude předmětem základu daně z příjmů fyzické osoby. I zaměstnavatel bude mít povinnost z tohoto plnění odvést pojistné, které se promítne do jeho daňových nákladů, pokud je v období, ve kterém došlo k povinnosti, jej řádně uhradí.

### **4.5.3 Pracovní oblečení**

Bouda s.r.o. má svých vnitřních předpisech pro své zaměstnance zavedenou povinnost použití pracovního oblečení, které se skládá z triček s logem společnosti a pracovních kalhot. Zaměstnavatel je bezúplatně poskytuje svým zaměstnancům do výše, kterou si v těchto předpisech sám určil. Tyto náklady se účtují na účet 501 a podle § 24 odst. 2 písm. x) ZDP jsou daňovým nákladem, o daňový náklad by se jednalo i v případě, kdyby zaměstnavatel zaměstnancům poskytl stejnokroj, společenské oblečení, které zaměstnanci využijí pro svou pracovní činnost. Společnost mimo jiné zprostředkovává svatební i jiné hostiny a zakládá si na dobrém jméně, které buduje i vystupování a oděv zaměstnanců. Při nákupu reprezentativního společenského oděvu nebo doplnění stávajícího pracovního oblečení o kalhoty pro servírky a číšníky v hodnotě 1 000 Kč pro 12 zaměstnanců, si může společnost uplatnit daňový náklad v plné výši 12 000 Kč. Veškeré úpravy oblečení, praní nebo opravy pracovního oblečení jsou také uznány jako daňový náklad. Hodnota oblečení, které zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům, je současně vyňata z předmětu pro daň z příjmů fyzických osob.

#### **4.5.4 Penzijní a životní pojištění zaměstnanců**

Společnost Bouda s.r.o. v současné době neposkytuje svým zaměstnancům žádné příspěvky na penzijní a životní pojištění ani na dlouhodobý investiční produkt, který vešel v platnost 1. 1. 2024. Uplatněním těchto možností pro firmu znamená další příležitost zvýšit daňové náklady a zároveň přispět ke spokojenosti zaměstnancům dalším zaměstnaneckým benefitem. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP definuje tyto příspěvky jako daňové účinné, z pohledu daně příjmů ze závislé fyzických osob je v od daně osvobozeno nejvýše 50 tisíc Kč z výplaty penzijního a životního pojištění, a to jen v případě, že se vyplacená hodnota příspěvku použije přímo na účet pojišťovny. Pokud by tento příspěvek firma použila na bankovní účet zaměstnance, vznikla by povinnost zaměstnance tento příjem zdanit a zároveň by se tato částka dostala i do vyměřovacího základu pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění. V případě, že by zaměstnavatel poskytl tento příspěvek všem zaměstnancům, byť v jedné čtvrtině z maximální částky, která je osvobozená od daně z příjmu fyzických osob, mohl by si uplatnit daňový náklad ve výši 187 500 Kč a zaměstnanci by se současně nezvedl vyměřovací základ ani základ daně zaměstnance.

#### **4.5.5 Dary**

Hodnota peněžních prostředků činí ke konci zúčtovacího období 681 tisíc, a dá se předpokládat, že společnost má dostatek prostředků k ovlivnění základu daně. Podle § 20 odst. 8 ZDP může firma vynaložit své prostředky na veřejné účely a tím odečíst hodnotu bezúplatného plnění neboli daru, od základu daně sníženého o ztrátu minulých let ve výši max. 10 % sníženého o uplatněnou ztrátu minulých let anebo v minimální výši 2 000 Kč. V případě, že by firma vynaložila náklady na dar ve výši 40 000 Kč spolku dobrovolných hasičů, může odečíst částku v plné výši, jelikož splnila spodní hranici hodnoty daru 2 000 Kč a zároveň nepřekročila horní hranici 10 % ze základu daně – 103 300 Kč. K prokázání daru musí společnost jako přílohu k daňovému přiznání přiložit smlouvu s obdarovaným, zároveň musí dárce dar vyplatit do 31. 12. (nebo do konce hospodářského roku v případě, že firma zavedla hospodářský rok).

#### **4.5.6 Paušální výdaj na dopravu**

Společnost Bouda s.r.o. vlastní několik osobních automobilů, která jsou využívána pro rozvoz jídel po městě a blízkém okolí. Ne všechna auta jsou ovšem využívána pravidelně, a tak může nastat situace, že některá zůstanou stát na parkovišti prakticky nevyužitá. Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) ZDP lze u vozidel uplatnit tzv. paušální výdaj na dopravu, který stanovuje částku až 5 tisíc Kč za jeden kalendářní měsíc, jako daňově uznatelný výdaj. V případě, že je automobil využíván pro rozvoz jídel sporadicky, je pro společnost výhodnější, na rozdíl od

prokazatelných výdajů na provoz vozidla, uplatnit paušální výdaj. Podmínkou pro uplatnění paušálního výdaje v plné výši je, že společnost nepřenechá automobil k užívání jiné osobě a automobil je využíván výlučně jakou prostředek pro zajištění, udržení a dosažení příjmů. V případě, že by tato podmínka byla porušena, může si společnost nárokovat krácený paušální výdaj v hodnotě 4 tisíc Kč za měsíc. Za celé zdaňovací období si tedy společnost může uplatnit daňový náklad 60 000 Kč při paušálu na dopravu ve výši 5 tisíc Kč měsíčně nebo 48 000 Kč že vozidlo užije jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům. Následující tabulka uvádí porovnání skutečných výdajů, které by společnost uplatňovala a paušálních výdajů, které může společnost uplatnit v rámci daňové optimalizace.

Tabulka 15 Skutečné a paušální výdaje

	Měsíční úhrn nákladů	Roční úhrn nákladů
Skutečné výdaje	1 580 Kč	18 960 Kč
Paušální výdaje	5 000 Kč	60 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost za provoz vozidla utratí v průměru 2 000 Kč měsíčně. Tato částka se do nákladů nepromítne v plné výši, jelikož činností poplatníka je rozvoz jídel a poplatník má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kde je na pohonné hmoty uvalena sazba 21 %. Do nákladů se tedy promítne pouze částka bez DPH. V porovnání s paušálními výdaji má společnost možnost zvýšit své daňové náklady o 41 040 Kč.

#### 4.6 Daňová povinnost po optimalizaci

Pokud by společnost přijala všechny navrhovaná opatření, ovlivnilo by to výsledek hospodaření následovně:

- zvýšení daňově uznatelných nákladů o 10 200 Kč, pokud by společnost provedla technické zhodnocení budovy restaurace přístavbou pergoly,
- úhrada jednoho semestru jazykové školy pro dvě servírky by zvýšila daňové náklady o 9 980 Kč,
- poskytnutí pracovního oděvu v hodnotě 1 000 Kč pro 12 zaměstnanců, daňově uznatelný náklad by byl celkové výši 12 000 Kč,
- příspěvek na penzijní pojištění ve výši 12 500 Kč na zaměstnance, s konstantním počtem 15 zaměstnanců po celý rok by tento daňově uznatelný náklad činil v ročním úhrnu 187 500 Kč,



- dar ve výši 40 000 Kč, který by byl odčitatelný od základu daně snížený o položky dle § 34 zákona o daních z příjmů,
- při využití paušálního výdaje na dopravu u vozidla, které je výlučně použito pro podnikatelské účely, by daňový náklad za zúčtovací období činil 41 040 Kč.

Celková suma daňově uznatelných nákladů vzrostla o 260 720 Kč, hospodářský výsledek by po optimalizaci činil 690 495 Kč. Po transformaci na základ daně s navýšením hospodářského výsledku o daňově neuznatelné náklady v úhrnné výši 82 527 Kč a s odečtením daru 40 000 Kč by zaokrouhlený základ daně činil 733 000 Kč. V případě uplatnění sazby 21 % pro daň z příjmu právnických osob by výše daně za rok 2024 činila 153 930 Kč. Následující tabulka porovnává základ daně a daňovou povinnost před optimalizací a po optimalizaci.

Tabulka 16 Daňová povinnost před a po optimalizaci

TEXT	Koef.	Výsledek pře optimalizací v Kč	Výsledek po optimalizaci v Kč
Výnosy		13 865 930	13 865 930
Náklady		12 914 715	13 176 435
Hospodářský výsledek		951 215	690 495
Položky zvyšující základ daně	+	40 102	40 102
Daňově neuznatelné náklady	+	5 919	5 919
Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	+	36 506	36 506
Základ daně		1 033 742	773 022
Odčitatelné položky od základu daně	-	0	40 000
Zaokrouhlený základ daně		1 033 000	733 000
Daň 21 %		216 930	153 930
Slevy na dani	-	0	0
Splatná daň		216 930	153 930
Výsledek hospodaření po zdanění		734 285	536 565

Zdroj: vlastní zpracování

Společnosti by se po přijetí navrhovaných řešení optimalizace nákladů snížila daňová povinnost o 63 000 Kč. Po odečtení uhrazených záloh na dani z příjmu právnických osob ve výši 113 400 Kč by měla společnost Bouda s.r.o. povinnost odvést správci daně 40 530 Kč. Ze splatné daně 153 930 Kč dojde k výpočtu nových záloh. Jelikož poplatník přesáhl rozhodnou částku daňové povinnosti 150 000 Kč, ukládá povinnost uhradit k 15. dni třetího, šestého, devátého a dvanáctého měsíce zdaňovacího období zálohu ve výši jedné čtvrtiny z poslední známé daňové povinnosti, tedy 38 500 Kč.

## 4.7 Vyhodnocení výsledků

Praktická část bakalářské práce se zabývala optimalizací daňového zatížení společnosti Bouda s.r.o. a jejím cílem bylo snížit základ daně a tím i daňovou povinnost společnosti. Veškeré příjmy, které společnost generuje, pochází z provozu restaurace a penzionu a jejich výše je závislá na návštěvnosti zařízení. Společnost nerozšiřuje svůj nemovitý majetek a s ním i ubytovací kapacitu, tudíž jsou příjmy konstantní a jsou ovlivněny pouze náhlými událostmi, jako je pandemie Covidu 19. Náklady na provoz jsou přímo úměrné návštěvnosti podniku, tedy i příjmům z tržeb.

Optimalizace na základě nákladových položek je v tomto případě možná přeměnou nedaňových nákladů na daňové. V malé míře této optimalizaci může prospět včasná úhrada úroků z prodlení a tím jejich daňová uznatelnost, nebo úhrada závazků, které jsou 30 měsíců po splatnosti, u kterých by jejich hodnota nezvyšovala základ daně.

Jak bylo zmíněno výše, společnost nerozšiřuje svůj nemovitý majetek a nemůže tak uplatnit zvýšené odpisy majetku, které jsou součástí daňových nákladů. Bylo navrženo optimalizační řešení, kdy by společnost při realizaci výstavby pergoly provedla technické zhodnocení budovy restaurace a mohla tak uplatnit zvýšené odpisy majetku a tím snížit daňový základ.

Pohledávky, které jsou po splatnosti, společnost neeviduje, tudíž nemá možnost uplatnit zákonné opravné položky k pohledávkám, neeviduje ani pohledávky, které by splňovali podmínky pro jejich daňový odpis.

Zákonná rezerva na opravu majetku by byla v případě společnosti Bouda s.r.o. na opravu budovy restaurace nebo rozhledny. Společnost v současnosti nemá záměr tyto nemovitosti opravovat, tvorba rezervy by u obou budov trvala 8 zdaňovacích období, jelikož jsou obě zařazeny v 5. odpisové skupině a jednalo by se tak o dlouhodobou investici, před kterou společnost upřednostní technické zhodnocení majetku v podobě přístavku.

Optimalizací, kterou by společnost mohla nejefektivněji využít by byla optimalizace pomocí zaměstnaneckých benefitů. Pozitivní motivací pro své zaměstnance a zároveň daňovým nákladem by se mohl stát příspěvek na penzijní a životní pojištění, u kterého může být výše příspěvku až 50 000 Kč na zaměstnance. Vzhledem k počtu zaměstnanců a jemu úměrné výši mezd a odvodů, by společnost nemohla poskytnout příspěvek v plné výši z důvodu finanční náročnosti. Zaměstnavatel může poskytnout další benefity, jako je dodatečné vzdělání nebo společenský oděv užívaný k pracovní činnosti.

## 5 ZÁVĚR

Daňové zatížení je téma každé právnické i fyzické osoby. Bakalářská práce je zaměřena na daň z příjmu právnické osoby a její optimalizaci pomocí daňových nákladů. Teoretická část práce obsahuje problematiku daňového systému České republiky, včetně obecných funkcí daní, díky kterým stát plní svoje základní úkoly, jako je poskytování transferů tam, kde se jich nedostává nebo financování obrany státu, která slouží hlavně těm, kterým je část jejich důchodu prostřednictvím daně odváděna do státního rozpočtu. Odvod daně je nenávratný a nenávratnost je jednou z vlastností daní, kterou stát vybírá neúčelově a žádný z poplatníků neví, do jakého sektoru jeho odvedená daň putuje. Zároveň je tento odvod natolik transparentní, aby si poplatník byl vědom toho, jaké služby z daní mohou být financovány. Daně mají také sloužit k zachování určité spravedlnosti, ačkoliv je tento pojem spíše subjektivní, jelikož každý jednotlivec vnímá spravedlnost jinak. Zachováním jednotné sazby pro všechny poplatníky se stát snaží krátit důchody občanů a společností stejnou měrou v závislosti na výši jejich příjmu. Konstrukční prvky daně jsou vzhledem k zaměření bakalářské práce zaměřeny na právnické osoby. Příjmové daně jsou konstruovány velmi podobně, jejich koncepce je stejná a je jimi postižen důchod poplatníka, liší se však ve složitosti nákladové složky. Efektivní využití nákladů patří mezi hlavní pracovní náplň daňových poradců, kteří by měli po analýze hospodářských skutečností společnosti plně využít její potencial optimalizovat její náklady, díky kterým společnost minimalizuje svou daňovou povinnost. Odvod daně je spojen s určitou nevůlí, a i přes vědomí, že jsou odvedené prostředky použity na veřejné účely, chce každý maximalizovat svůj užitek ze svého důchodu. Optimalizační možnosti, které česká legislativa umožňuje, mohou být efektivně využívány jen s jejich dobrou znalostí.

Výzkumná část je zaměřena na aplikaci optimalizačních nástrojů do vybrané společnosti. Společnost využívá služeb daňového poradce jen při sestavování daňového přiznání a během roku se tedy nesoustředí na efektivní plánování své nákladové složky. V rámci optimalizace bylo na základně účetních výkazů vyhodnoceno současné daňové zatížení společnosti. Byly navrženy optimalizační možnosti, které jsou úměrné finanční situaci poplatníka. Mezi nejzásadnější patřily zaměstnanecké benefity, které společnost v předchozích letech nevyužívala ani z části, a proto byl navržen příspěvek na penzijní a životní pojištění zaměstnanců a příspěvek na další vzdělání potřebné pro výkon práce. Po aplikaci optimalizačních možností byla vypočtená nová daňová povinnost, které byla komparována s povinností před optimalizací a následně byla vyčíslena daňová úspora, která je uvedena v závěru praktické části.

V bakalářské práci byla vyhodnocena situace společnosti, která vedla k navržení takových řešení, které umožní daňovou úsporu. Odvod co nejmenší daně řeší každý poplatník, v bakalářské práci jsou uvedeny postupy, které mohou být aplikovatelné na menší společnosti se zaměstnanci a podnikající v odvětvích výroby či služeb. Téma bakalářské práce také přineslo nové poznatky autorce, která je využije ve svém profesním životě.

## 6 POUŽITÁ LITERATURA

HNÁTEK, Miloslav. *Daňové a nedaňové náklady 2023a*. 6. aktualizované a rozšířené vydání, Praha: ESAP, 2023, ISBN 978-80-908801-0-8

HNÁTEK, Miloslav. *Zcela legální daňové triky 2023b: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory*. 7. vydání. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-907398-8-8

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

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

LORENC, Dominik. *Bakalářská práce, Možnosti optimalizace daně z příjmu právnických osob*. Brno: AMBIS, 2019

PELC, Vladimír a PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2020*. 18. aktualizované vydání. Daně [edice]. Olomouc: Anag, 2020. ISBN 978-80-7554-277-9

PELCL, Luděk, JOUZA, Ladislav, HRUŠKA, Vladimír, ŘEHÁK, Jiří, DĚRGEL, Martin. *Daně, účetnictví: vzory a případy*. Číslo 1-2/2023, Od účetní závěrky 2022 k daňovému přiznání PO: povinnosti plátce DPH : Vnitropodnikové směrnice. Český Těšín: Poradce, 2022. ISBN 1213-9270

PILAŘOVÁ, Ivana a PILÁTOVÁ, Jana. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2016*. Osmé aktualizované a rozšířené vydání. Praha: 1. Vox, 2016. ISBN 978-80-87480-50-2

RYBOVÁ, Jarmila. *Daňový systém*. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, 2017. ISBN 978-80-7394-633-3

SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. 2. vydání. Účetnictví. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-344-9

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

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

VYCHOPENĚ, Jiří. Daň z příjmů 2020. 16. vydání. Meritum. Praha : Wolters Kluwer, [2020].  
ISBN 978-80-7598-774-7.