



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

OPTIMALIZACE DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB VE SPOLEČNOSTI VARITEX, S.R.O.

OPTIMIZATION OF THE INCOME TAX IN VARITEX, S.R.O.

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

GABRIELA SKOUMALOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. JAN KOPŘIVA, Ph.D.

BRNO 2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Skoumalová Gabriela

Účetnictví a daně (6202R049)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Optimalizace daně z příjmů právnických osob ve společnosti Varitex, s.r.o.

v anglickém jazyce:

Optimization of the Income Tax in Varitex, s.r.o.

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza současného stavu

Vlastní návrhy řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

AMBROŽ, J. Daň z příjmů: Účetnictví. Praha: Koršach, 2012. 172 s. Daně pro každého (Koršach). ISBN 978-80-86296-42-5.

BRYCHTA, I., I. MACHÁČEK a M. DĚRGEL. Meritum daň z příjmů 2012. 9. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. sv. ISBN 978-80-7357-730-8.

DVOŘÁKOVÁ, V. a kolektiv. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014. 1. vydání, Praha: Linde Praha a.s., 2013. 328 s. ISBN 978-80-7201-916-8.

MACHÁČEK, I. Daň z příjmů právnických osob: praktické možnosti její optimalizace. Praha: Linde, 2002. 302 s. Daně (Linde). ISBN 80-86131-33-5.

ŠIROKÝ, J. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. xvi, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2013/2014.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 07.05.2014

Abstrakt

Tato práce je zaměřena na problematiku daně z příjmů právnických osob a její optimalizaci ve vybrané společnosti. Bakalářská práce je rozdělena do tří hlavních částí, přičemž první se zabývá teoretickými poznatky z oblasti daní a postupem výpočtu daně z příjmů právnických osob. Tyto poznatky jsou následně v další části použity k optimalizaci daně z příjmů právnických osob u konkrétní společnosti. Třetí část se věnuje možným návrhům řešení.

Abstract

This writing is focused on issues related in legal persons to income tax and the optimization of the selected company. The bachelor's thesis is divided into three main parts. The first part is focused on theoretical knowledge in the field of taxation and the procedure of income tax calculation. In the following section, these findings are used for optimization of the legal persons income tax in the particular company. The third part is focused on suggested solutions.

Klíčová slova

Daň, daň z příjmů právnických osob, daňová optimalizace

Key words

Tax, income tax of corporations, tax optimization

Bibliografická citace

SKOUMALOVÁ, G. *Optimalizace daně z příjmů právnických osob ve společnosti Varitex, s.r.o.*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2014. 61 s.

Vedoucí bakalářské práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně.

Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně, dne 1. 6. 2014

.....
podpis

Poděkování

Děkuji především svému vedoucímu bakalářské práce JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D. za ochotu a odborné vedení při zpracování práce.

Úvod.....	10
1. Teoretická východiska práce	11
1.1 Obecná daňová teorie	11
1.1.1 Definice daně	11
1.1.2 Funkce daní.....	11
1.1.3 Daňový systém České republiky.....	12
1.1.4 Daňový subjekt	14
1.1.5 Sazba daně	15
1.1.6 Způsoby optimalizace daňové povinnosti.....	15
1.2 Základní vymezení daně z příjmů právnických osob.....	16
1.2.1 Vymezení právnických osob podle zákona o daních z příjmů	16
1.2.2 Předmět daně z příjmů právnických osob.....	17
1.2.3 Osвобоzení od daně z příjmů právnických osob	17
1.2.4 Registrace k daním z příjmů	19
1.2.5 Zdaňovací období	20
1.2.6 Daňové přiznání k dani z příjmů PO a lhůty pro jeho podání	20
1.3 Výpočet daně z příjmů právnických osob.....	21
1.3.1 Schéma výpočtu.....	21
1.3.2 Stanovení základu daně a daňové povinnosti u právnických osob.....	22
1.3.3 Účetní výsledek hospodaření před zdaněním	22
1.3.4 Položky zvyšující a snižující základ daně.....	23
1.3.5 Obecné principy posuzování účinnosti daňových výdajů (nákladů)	26
1.3.6 Odčitatelné položky od základu daně	28
1.3.7 Sazba daně z příjmů právnických osob.....	30
1.3.8 Slevy na dani z příjmů právnických osob.....	31
1.3.9 Zálohy na daň z příjmů	33
1.4 Nástroje daňové optimalizace	34
1.4.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.....	35
1.4.2 Rezervy	36
1.4.3 Opravné položky k pohledávkám	36
1.4.4 Odložená daň	37
2. Praktická část	38

2.1	Základní informace o společnosti	38
2.2	Účetní závěrka.....	38
2.3	Metody daňové optimalizace	45
2.3.1	Daňové odpisy	45
2.3.2	Dotace	47
2.3.3	Rezervy	48
2.3.4	Opravné položky k pohledávkám	50
2.3.5	Půjčka a úvěry.....	51
2.3.6	Zaměstnanecké benefity	52
2.3.7	Odložená daň	53
2.3.8	Minimalizace nedaňových výdajů	53
2.3.9	Zásoby.....	53
2.4	Výpočet daňové povinnosti.....	54
3.	Závěr	56
	Seznam použité literatury:	58
	Seznam obrázků.....	61
	Seznam tabulek	61
	Seznam příloh	61

Úvod

Odvody státu, podobající se dnešním daním, mají svůj původ v daleké historii. Jako první náznak české daňové soustavy bychom mohli považovat vývoj tzv. berní soustavy, datované do 16. století. Již po staletí jsou tak daně předmětem mnoha diskusí a ne jinak je tomu i v novodobé historii. Jako příklad můžeme vzpomenout na nepokoje 90. let minulého století v Anglii proti dani z hlavy, kterou zavedla konzervativní vláda vedená premiérkou Margaret Thatcher.

Je samozřejmostí, že společnosti mají zájem pomocí vybrané daňové strategie ušetřit firemní prostředky. Jako jedna z možností daňové úspory je vhodně zvolená legální forma daňové optimalizace. Snaha poplatníka minimalizovat svoji daňovou povinnost je brána za samozřejmou a díky tomu může stát nasměrovat poplatníka žádoucím směrem. Ovšem i toto má své hranice a cesta k nižší daňové povinnosti je leckdy zdlouhavá a vyžaduje velmi dobrou znalost právních předpisů.

Cílem této práce je objasnění problematiky zdanění vybrané společnosti, přičemž se zaměřuje na daň z příjmů právnických osob a její optimalizaci.

V teoretické části je uveden přehled základních pojmů daňové teorie a zachycení současné právní úpravy daně z příjmů právnických osob. Dále je zde uveden postup získání základu daně a následného výpočtu daně z příjmů právnických osob. Jak již bylo zmíněno, hlavním cílem je optimalizování daňové povinnosti na konkrétním příkladu, reprezentovaný společností Varitex, s.r.o. Praktická část se tedy věnuje přenesení teoretických poznatků do praxe. Protože daň z příjmů je součástí účetní závěrky, je v úvodu praktické části popsána také tato problematika. Následuje rozbor nástrojů, vedoucích k optimalizaci daňové povinnosti právnických osob a její samotný výpočet. Závěr této práce se věnuje zhodnocení získaných výsledků a případným návrhům řešení. Výpočty se týkají zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok.

1. Teoretická východiska práce

1.1 Obecná daňová teorie

Pro celkovou orientaci v oblasti daní z příjmů nejprve definujeme obecnou teorii, kterou je třeba znát pro další pracování v daňové problematice.

1.1.1 Definice daně

Daň můžeme definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní. Povinnost platit daň je uložena všeobecně závaznou právní normou, tedy zákonem. Současně platí, že zaplacenou daň nelze požadovat zpět, subjektu nevzniká žádný konkrétní nárok. Daň je zpravidla neúčelová a subjekt neví, co bude z těchto prostředků financováno. Neekvivalentnost spočívá v tom, že díl, jakým se jednotlivec podílí na placení, nemá vliv na výši jeho spotřebovávání. [1]

1.1.2 Funkce daní

Úkolem daní není pouze naplnit veřejné rozpočty, nýbrž zastává i řadu funkcí. Mezi nejdůležitější patří následující:

- fiskální,
 - značí schopnost naplnit rozpočet, z něhož se následně financují státní výdaje. Pouze výjimečně se setkáme s daní, která tuto funkci neplní, příkladem může být ekologická daň uložená na produkt, ohrožující životní prostředí.
- redistribuční,
 - neboli přerozdělování důchodů od bohatších k chudším. Značí tedy, že ten kdo má více, bude platit vyšší daň.
- alokační,
 - vyplývá z neefektivnosti umístění zdrojů na některých trzích. Prostředky se alokují tam, kde to stát považuje za účelné.

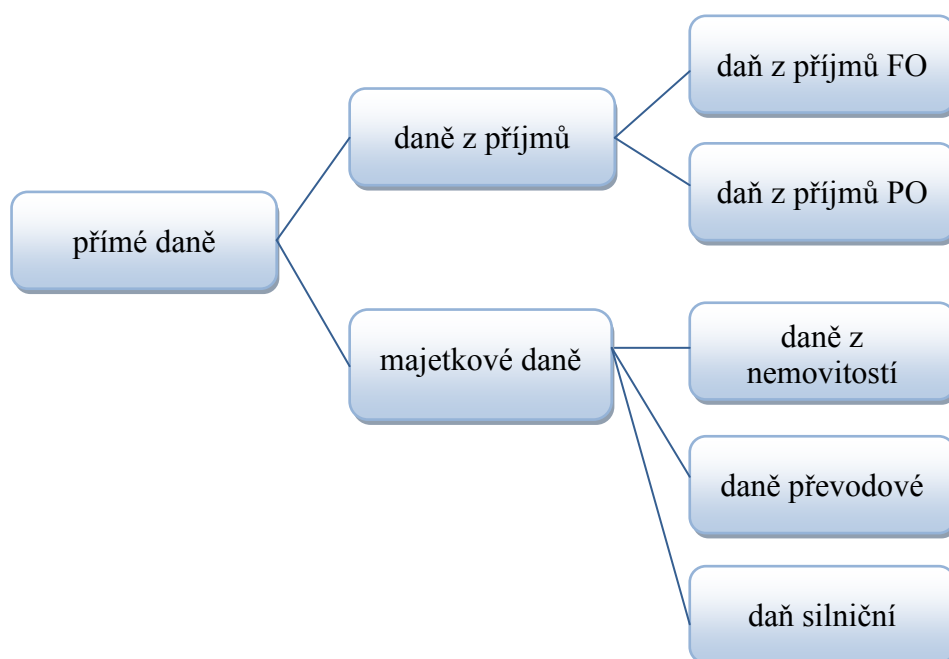
- stabilizační,
 - součástí této funkce mohou být opatření, vedoucí ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu. V období konjunktury odčerpávají daně vyšší díl do veřejných rozpočtů, naopak v období stagnace plyne do veřejných rozpočtů nižší část.
- stimulační,
 - funkce využívající toho, že subjekty vnímají daně spíše jako újmu a snaží se svoji daňovou povinnost omezit. Stát proto subjektům poskytuje různé formy daňových úspor, anebo je naopak vystavuje vyššímu zdanění. [2]

1.1.3 Daňový systém České republiky

V nejběžnějším třídění se daně člení na přímé a nepřímé.

Přímé daně

Jsou vyměřeny poplatníkovi na základě jeho důchodu či majetku a jejich výše dopadá na úkor důchodu osoby, které jsou předepsány. Vyznačují se svojí adresností a přihlížením k majetkové či důchodové situaci osoby. Právě pro svoji adresnost jsou často využívány jako nástroj regulace. [3]



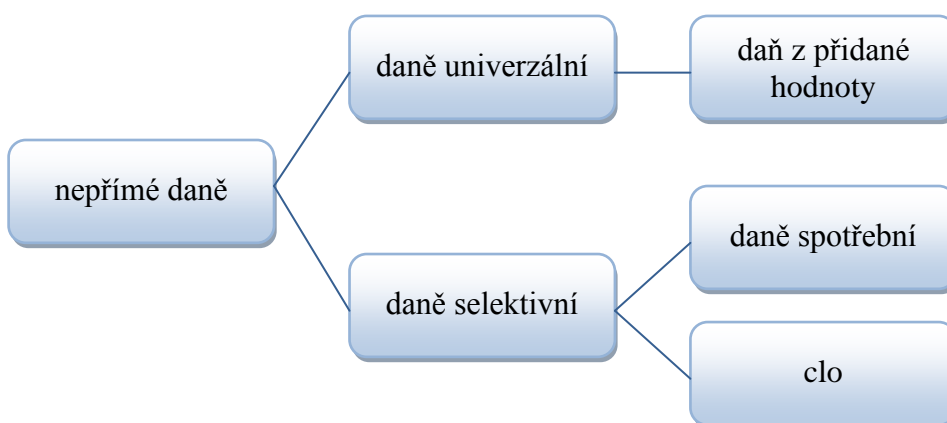
Obrázek 1: Členění přímých daní (Zdroj: VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR*. 2012, s. 53.).

Přímé daně dále dělíme:

- z příjmů,
 - sem patří daň z příjmů fyzických a právnických osob. V České republice jsou třetím nejdůležitějším rozpočtovým příjmem. V posledních letech se jejich relativní výnos snižoval, což bylo dáno zejména důsledkem finanční krize a politicky motivovanými změnami.
- majetkové,
 - jsou doplňkový daňový příjem. Dělíme je na daně z nemovitosti, převodové a daň silniční. Výnos daně z nemovitosti je příjem obcí, vybírá se tedy podle polohy nemovitosti a zahrnuje daň z pozemků a ze staveb. Součástí daní převodových je daň dědická a darovací, které se vyměřují při neúplatném převodu majetku, a z převodu nemovitosti, jež souvisí s úplatným převodem nemovitosti. Předmětem silniční daně jsou motorová vozidla a jejím prostřednictvím přispívají poplatníci na výstavbu a údržbu silnic a dálnic. [2]

Nepřímé daně

Až na výjimky vybírá a odvádí tyto daně jiná osoba, než poplatník. Subjektu odvádějící daň se nesnižuje vlastní důchod, ale daňová povinnost je přenesena na jiný subjekt. Jsou součástí zboží či služeb a projevují se prostřednictvím zvýšení ceny. [1]



Obrázek 2: Členění nepřímých daní (Zdroj: vlastní zpracování dle VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR*. 2012).

Dělení nepřímých daní:

- daně univerzální,
 - zde má zastoupení daň z přidané hodnoty, neboli takové hodnoty, kterou si plátce přidává k ceně zboží či služeb. Za jistou výhodu této daně se dá považovat její široký předmět, kdy se nemusí zaměřit pouze na zboží. Na daň zaplacenou již v ceně zpracovatelských komodit se DPH znovu nevaluje. Výrobní vstupy se již podruhé nedaní, dani podléhá pouze nová výroba. [3]
- daně selektivní,
 - do této kategorie řadíme spotřební daně, kterým podléhá pět komodit zboží. Jedná se o daň z minerálních olejů, z lihu, piva, vína a daň z tabákových výrobků. Vybírají se zpravidla ve státě spotřeby a jejich předmětem je výroba a dovoz. Specifickou daní ze spotřeby je také clo. Značí poplatek při přechodu zboží přes celní hranici. Ty krom fiskální funkce plní i podporu domácí produkce. Ovšem v souvislosti se zrušením výběru cla mezi členskými státy Evropské unie význam cel postupně klesá. Celní kontroly se provádějí pouze na vnějších hranicích EU. [2]

1.1.4 Daňový subjekt

Tato podkapitola značí, kdo je povinen daň platit a odvádět. Subjektem může být buď fyzická, nebo právnická osoba. To ostatně vyplývá z jednotlivých částí zákona, kdy dani z příjmů fyzických osob podléhají příjmy osob fyzických a dani z příjmů právnických osob právnických.

Daňové subjekty nazýváme poplatník a plátce. Poplatníkem chápeme osobu, jejíž příjmy a majetek jsou přímo podrobeny dani. „*Typicky se bude jednat o osobu samostatně výdělečně činnou, která ze svých příjmů odvádí daň z příjmů fyzických osob.*“ [4] Plátcem se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností daň od poplatníků vybírá a následně odvádí správci daně. Příkladem může být daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, kterou zaměstnavatel strhává zaměstnanci ze mzdy či platu a odvede správci daně. [4]

1.1.5 Sazba daně

Jedná se o algoritmus, kterým se ze základu daně sestaví konkrétní částka daně. Zpravidla se dělí do dvou nezávislých kritérií.

Dle druhu předmětu daně nebo daňového subjektu

- jednotná,
 - sazba, která je stejná pro všechny typy předmětu daně. V současné době sem patří daň z nemovitosti či daň z příjmů fyzických osob.
- diferencovaná,
 - závisí na druhu předmětu daně. Běžným příkladem může být sazba daně z přidané hodnoty, kdy se na většinu zboží a služeb uplatňuje zvýšená sazba, snížená sazba pak platí pro potraviny, léky, knihy a jiné. Sazba daně může být diferencovaná také podle daňového subjektu, například daň dědická a darovací dle příbuzenského vztahu. [2]

Dle vztahu k velikosti základu daně

- pevná,
 - je stanovena pevnou částkou na jednotku množství daňového základu. Např. sazba daně na jeden kus, m², hektolitr apod. Daň musí být vždy stanovena v peněžních jednotkách, ve kterých je také splatná.
- relativní,
 - užíváme, kde je hodnotový základ daně. Relativní sazba může být buď lineární, nebo progresivní. Lineární sazba daně je taková, kdy je výše daně přímo úměrná výši daňového základu. Progresivní můžeme označit za spravedlivější, neboť čím vyšší je daňový základ, tím vyšší je procentuální sazba. [2]

1.1.6 Způsoby optimalizace daňové povinnosti

Stát počítá s tím, že subjekt má zájem na tom, zaplatit co nejméně na daních a snaží se ho nasměrovat žádoucím směrem. Minimalizace může nabývat více podob, a to:

- daňová úspora,
 - v tomto případě využívá daňový subjekt zákonem stanovených možností snížení základu daně. Daňové úspory lze docílit také uzpůsobením chování subjektu, kdy například přestane kouřit, a tím nebude muset platit daň obsaženou v cenách tabákových výrobků.
- odložení daně,
 - část daňových úspor se odkládá do budoucnosti, příkladem je zrychlené odpisování majetku či tvorba rezerv.
- vyhnutí se dani,
 - je způsobeno hledáním nedostatků v úpravě daňových zákonů, které zákonodárce nezamýšlí. Pokud je těchto chybných formulací využíváno v širším měřítku, zákonodárce obvykle přistoupí ke změně daňového zákona.
- daňový únik,
 - jedná se o protiprávní jednání, s úmyslem daňového subjektu záměrně snížit velikost daňové povinnosti. Může se jednat o trestný čin zkrácení daně aj. Pokus o daňové úniky tvoří mimo jiné základ tzv. šedé ekonomiky. [2]

1.2 Základní vymezení daně z příjmů právnických osob

Tato podkapitola se zabývá bližším určením daňové teorie, s ohledem na daň z příjmů právnických osob.

1.2.1 Vymezení právnických osob podle zákona o daních z příjmů

Ve smyslu z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo jen „ZDP“) považujeme za poplatníky daně z příjmů právnických osob:

- „osoby, které nejsou fyzickými osobami, a dále
- organizační složky státu,
- podílové fondy,
- fondy obhospodařované penzijní společnostmi a transformovaný fond“ [4]

Poplatníky můžeme rozdělit do dvou hledisek, z nichž prvním je dle § 17 odst. 3 ZDP daňový rezident- právnická osoba. Tedy poplatník, jež má sídlo nebo místo vedení na území České republiky. Tato osoba má neomezenou daňovou povinnost, tj. dani z příjmů podléhají celosvětové příjmy. [4]

Na straně druhé stojí daňový nerezident- právnická osoba, vymezený v § 17 odst 4 ZDP. Jedná se o poplatníka, který nemá sídlo na území České republiky a na kterého se vztahují pouze příjmy pocházející ze zdrojů na území České republiky. Hovoříme tedy o osobě, která má omezenou daňovou povinnost. [1]

1.2.2 Předmět daně z příjmů právnických osob

Předmětem daně jsou dle § 18 ZDP veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem. Ovšem s vyloučením příjmů, které předmětem daně nejsou. [7]

Zákon o daních z příjmů také v § 18 odst. 2 ZDP vymezuje, které příjmy (výnosy) předmětem daně z příjmů právnických osob nejsou. Jedná se zejména o:

- Příjmy získané nabytím akcií dle zákona o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby.
- Zděděním nebo darováním nemovitosti či movité věci anebo majetkového práva mimo příjmů, které z nich plynou.
- Příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou musí Česká republika uhradit. Nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva v částce, kterou se Česká republika zavázala uhradit. [4]

1.2.3 Osvobození od daně z příjmů právnických osob

Osvobozených příjmů je mnoho a podle § 19 ZDP mezi ně lze zařadit zejména:

- Na základě stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin jsou to členské příspěvky, které přijalo zájmové sdružení právnických osob.
- Příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně a taktéž orgánem sociálního zabezpečení.

- Podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání. Musí být ale použity k doplnění vkladu, který je snížený o podíly na ztrátách do původní výše.
- Dále sem patří například také příjmy mateřské společnosti při snížení základního kapitálu dceřiné společnosti.
- Podle smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy je osvobozen zisk převáděný řídící nebo ovládající osobě, pokud jde o příjmy plynoucí od dceřiné společnosti mateřské společnosti.
- Příjmy z dividend a ostatních podílů na zisku, které plynou od dceřiné společnosti, jež je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, mateřské společnosti, která je poplatníkem dle § 17 odst. 3 ZDP (rezident), a stále provozovně mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 4 ZDP (nerezident) a je umístěna na území České republiky. Osvobození se nevztahuje na vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku a podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci.
- Příjmy, vyplácené dceřinou společností, z dividend a jiných podílů na zisku, která je poplatníkem dle § 17 odst. 3 ZDP, mateřské společnosti, nebo příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti vyplývající poplatníkovi z § 17 odst. 3 ZDP nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie. Toto osvobození je limitováno a nezahrnuje jednak dividendy a jiné podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci, mateřské společnosti, není-li mateřská společnost společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie. A jednak na příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, pokud je dceřiná společnost poplatníkem dle § 17 odst. 3 ZDP, tedy daňovým rezidentem ČR, a je v likvidaci. [9]

Pro účely osvobození se rozumí **mateřskou společností** obchodní společnost nebo družstvo, pokud je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným nebo družstva. Nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU a má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě přinejmenším 10% podíl na základním kapitálu jiné společnosti. **Dceřinou společností** chápeme obchodní společnost nebo družstvo, je-li poplatníkem

dle § 17 odst. 3 ZDP a je akciovou společností nebo společností s ručením omezeným nebo družstva. Nebo společnost, která je daňovým rezidentem v jiném členském státě EU, přičemž má mateřská společnost na jeho základním kapitálu nejméně 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl. [4]

1.2.4 Registrace k daním z příjmů

Od 1. 1. 2013 obsahuje zákon o daních z příjmů část pátou s názvem Registrace. Registrační povinnost poplatníka daně z příjmů právnických osob je vymezena v §39a ZDP. [4]

Registrační řízení předchází samotnému stanovení daně a slouží k podchycení daňových subjektů a dalších významných skutečností, nutných pro budoucí stanovení, evidenci daní a zajištění úhrady. Povinnost registrovat se k dani má každý daňový subjekt, který získal oprávnění k podnikatelské činnosti.[2]

Registrační povinnost poplatníků daně z příjmů PO

Daňový rezident je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob do 15 dnů od svého vzniku, tedy dnem zápisu do obchodního rejstříku. Pokud má daňový nerezident na území České republiky stálou provozovnu, je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob do 15 dnů vzniku této provozovny. Daňový nerezident je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob do 15 dnů ode dne, ve kterém začal provozovat na území ČR činnost, která je zároveň zdrojem jeho příjmů. Dále měl příjem ze zdrojů na území České republiky, anebo byl kompetentní či získal povolení vykonávat činnost, která je zdrojem jeho příjmů, vydané v tuzemsku veřejnou mocí. [4]

Registrační povinnost plátce daně

Plátce daně je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů ať již právnických, či fyzických osob ode dne, kdy mu vznikla povinnost vykonávat zákonem stanovené činnosti správce daně, a to nejpozději do 8 dnů. [4]

1.2.5 Zdaňovací období

V případě právnických osob je více variant zdaňovacího období a dle § 17a ZDP jím může být:

- kalendářní rok- období 12 po sobě jdoucích měsíců, začínající 1. ledna,
- hospodářský rok- období 12 po sobě jdoucích měsíců, přičemž začíná pouze prvním dnem jiného měsíce než leden,
- období od rozhodného dne přeměny do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém byla tato přeměna zapsána v obchodním rejstříku,
- účetní období, pokud je delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. [5]

1.2.6 Daňové přiznání k dani z příjmů PO a lhůty pro jeho podání

S účinností od 1. 1. 2011 zavedl daňový řád pro daňové přiznání, hlášení a vyúčtování legislativní zkratku „daňové tvrzení“. Daňové tvrzení lze podat na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny. Musí mít ovšem údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem. [4]

Daňový řád rozlišuje tři druhy daňového přiznání, a to řádné, opravné a dodatečné. Řádné daňové přiznání musí podat každý daňový subjekt, kterému to ukládá zákon, nebo který je k tomu správcem daně vyzván. Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň, udat předepsané údaje a další okolnosti potřebné pro vyměření daně. Pokud daňový subjekt objeví chybu po podání řádného daňového přiznání a prozatím neuplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání, může podat opravné daňové přiznání. Zjistí-li ovšem, že po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání má být daň vyšší než poslední známá daň, je zavázán podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tuto skutečnost odhalil, dodatečné daňové přiznání. [4]

Poplatník je povinen podat daňové přiznání ve lhůtách, které mu zákon ukládá, nejpozději však:

- do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období
- do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud poplatníkovi ukládá zákon mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo jehož přiznání zpracovává a

podává daňový poradce za předpokladu, že plná moc k zastupování byla podána správci daně před uplynutím základní lhůty pro podání daňového přiznání. [6]

1.3 Výpočet daně z příjmů právnických osob

Tato kapitola se věnuje teoretickému postupu získání základu daně a následnému výpočtu daně z příjmů právnických osob.

1.3.1 Schéma výpočtu

Titul	Úprava	ZDP
Účetní výsledek hospodaření před zdaněním		
Příjmy nejsou předmětem daně	-	§18
Příjmy jsou osvobozené od daně	-	§19
Samostatný základ daně	-	§23 odst. 4
Obecný základ daně		
Nepeněžní příjmy	+	§23 odst. 6
Úprava cen obvyklých	+	
Mimoúčetní úpravy		
• Zvýšení	+	§23 odst. 3a
• Snížení	-	§23 odst. 3b,c
Zvláštní vyjmutí ze základu daně	-	§23 odst. 4
Upravený obecný základ daně		
Nedaňové náklady	+	§§ 24, 25
Nedaňové výnosy	-	§23 odst. 3c
Konečný obecný základ daně		
Odčitatelné položky od základu daně	-	§§ 20 odst. 8, 34
Základ daně snížený		
Sazba daně z příjmů právnických osob	×	§21
Daňová povinnost		
Slevy na dani	-	§35
Splatná daň z příjmů právnických osob		
Zaplacené zálohy na daň	-	§38a
Nedoplatek/přeplatek na dani		

Tabulka 1: Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob (Zdroj: AMBROŽ, Jan. *Daň z příjmů: Účetnictví*).

1.3.2 Stanovení základu daně a daňové povinnosti u právnických osob

Pro zjištění základu daně se u právnických osob vychází zpravidla z účetnictví, konkrétně z účetního výsledku hospodaření. Ten se určí jako rozdíl, o který příjmy (výnosy) převyšují výdaje (náklady), s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně. Je nutno respektovat věcnou a časovou souvislost výnosů a nákladů v daném zdaňovacím období, viz § 23 odst. 1 ZDP. Znamená to, že příjmy (výnosy) a výdaje (náklady) by měly být zahrnuty do základu daně v tom zdaňovacím období, se kterým věcně a časově souvisejí. Další úpravy výsledku hospodaření vycházejí z pravidel podle § 23 až 25 ZDP, tedy úprava o položky snižující a zvyšující výsledek hospodaření. [8] Od vypočteného kladného základu daně může poplatník uplatnit odčitatelné položky od základu daně, tj. odpočet daňové ztráty, darů, nákladů na vědu a výzkum. Tento snížený základ daně zaokrouhlíme na 1 000 Kč dolů a vynásobíme příslušnou sazbou daně. Ta činí 19%, s výjimkou investičního fondu, podílového fondu a fondů kolektivního investování, pro které platí 5%. Od vypočtené daňové povinnosti se mohou uplatnit slevy na dani, nebo odečíst zálohy na daň zaplacené ve zdaňovacím období, pokud poplatník platil tyto zálohy v průběhu zálohového období. Následně zjistíme doplatek či přeplatek na dani. [4]

Samostatný základ daně využije poplatník dle § 20b ZDP v případě, že má v příslušném zdaňovacím období příjmy ze zdrojů v zahraničí, a to z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku anebo z obdobného plnění, ve výši včetně daně sražené v zahraničí. Poplatník nezahrnuje do samostatného základu daně příjmy osvobozené a daň je stanovena ve výši 15%. [4]

1.3.3 Účetní výsledek hospodaření před zdaněním

Základní ustanovení, řešící souvislost účetnictví a základu daně z příjmů, je uvedeno v § 23 odst. 10 ZDP. Udává, že pro určení základu daně se vychází z účetnictví, pokud zvláštní předpis nebo zákon o daních z příjmů nestanoví jinak, nebo pokud se daň nekrátí jiným způsobem. Z poučení k vyplnění daňového přiznání vyplývá, že samotným východiskem pro sestavení základu daně je účetní výsledek hospodaření před zdaněním. Jedná se o rozdíl mezi účty 6. účtové třídy a účty účtových skupin 50 až 58 a v případě účetní ztráty se číselný údaj uvádí se znaménkem minus. V případě, že

účetnictví není k datu výpočtu daňové povinnosti uzavřené a její výše bude stanovena až v daňovém přiznání, není daňová povinnost do této doby proúčtována a účty 591 a 593 jsou nulové. Pokud ovšem muselo být účetnictví již uzavřené před výpočtem daňové povinnosti, například z důvodu auditu nebo konsolidace, je v účetnictví vytvořena rezerva na daň z příjmů. [10]

1.3.4 Položky zvyšující a snižující základ daně

Položky, o které se základ daně zvýší

Povinné zvýšení základu daně se týká jak poplatníků vedoucí účetnictví, tak i ostatních poplatníků, kteří upravují rozdíl mezi příjmy a výdaji. Zvýšení základu daně vymezuje § 23 odst. 3 písm. a ZDP a hlavní případy jsou následující:

- Zvýšení o částky, které neoprávněně zkracují příjmy. Může se jednat například o nepeněžní příjmy, které byly oceněny nižší částkou nebo nebyly oceněny, než stanoví zákon o oceňování majetku.
- Pokud jsou v účetních nákladech částky, které dle ZDP nelze zahrnout do výdajů (nákladů). Příkladem jsou všechny náklady, zahrnuté ve výsledku hospodaření, které musí být připočteny k výsledku hospodaření z důvodu jejich daňové neuznatelnosti, § 25 ZDP.
- Základ daně je také třeba zvýšit o částky uplatněné v předešlých zdaňovacích obdobích, nebo v obdobích, za která se podává daňové přiznání, jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud došlo k porušení podmínek jako takto uplatněné výdaje. A to v období, za které se daňové přiznání podává či ve zdaňovacím období, ve kterém k porušení došlo.
- Jestliže byl základ daně v předchozích letech snížen příčinou oprav nesprávností v účetnictví, musí se zvýšit základ daně v období, kdy je oprava těchto nesprávností provedena v účetnictví a ovlivnila výsledek hospodaření. Nebo v situaci, kdy by oprava částek, o které byly v předešlých letech chybně sníženy příjmy, byla účtována rozvahově.
- Základ daně je nutno zvýšit o sociální a zdravotní pojištění. To je sice povinen platit zaměstnanec, ale zaměstnavatel, který vede účetnictví, částku zaměstnanci srazil v rámci mzdy, ale neodvedl do konce měsíce následujícího po uplynutí

zdaňovacího období, jeho části či do termínu podání přiznání. Teprve po odvodu těchto částek lze snížit základ daně.

- Dále v případě přijatých úhrad smluvních pokut, z úroků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, pokud u něj byly položkou snižující výsledek hospodaření v předešlých zdaňovacích obdobích. Zvýšení základu daně podstoupí věřitel i v případě, že pohledávku postoupí či pohledávka zanikne jinak, než uhrazením.
- Zvýšení nastane i při zrušení daňové rezervy, pokud poplatník nevede účetnictví. U účtujících poplatníků by zrušení bylo již ve výsledku hospodaření.
- Zvýší se také o rozdíl mezi oceněním nepeněžitěho vkladu a výší vkladu, pokud je rozdíl vyplácen obchodní společností společníkovi nebo družstvem členovi družstva. Obdobný je také postup u části tohoto rozdílu, o který nebyla snížena nabývací cena podílu, a to ke dni vzniku obchodní společnosti či družstva při založení nové obchodní společnosti nebo družstva. V ostatních případech ke dni splacení vkladu.
- Co se týče přeměn společností, zvýší se základ daně o kladný rozdíl mezi vzájemnými závazky a pohledávkami zúčastněných a nástupnických obchodních společností či družstev, u kterých dochází k zániku příčinou splnutí osoby dlužníka a věřitele, který je vyloučen v zahajovací rozvaze ku prospěchu vlastního kapitálu. Zvýšení platí pro nástupnický subjekt v prvním zdaňovacím období nebo období, za které je povinen subjekt podat daňové přiznání.
- Pokud je společníkovi nebo členovi družstva při zániku jeho účasti ve společnosti, případně v družstvu vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl v nepeněžní formě, je potřeba základ daně zvýšit o kladný rozdíl mezi oceněním majetku a výší jeho hodnoty uvedené v účetnictví subjektu.
- Základ daně je třeba zvýšit u pronajímatele majetku, pokud nájemce provedl se souhlasem pronajímatele na majetku technické zhodnocení a pronajímatel mu jeho náklad neuhradí. [9]

Položky, o které se základ daně sníží

Týká se pouze poplatníků, kteří vedou účetnictví, poněvadž řeší případy nákladů, které se vážou na uhrazení.

- Ve prospěch výnosů ovlivní základ daně smluvní pokuty, úroky a poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, ovšem v případě, že jsou uhrazené. Pokud zaúčtované částky převýší ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání přijaté částky, sníží se o tento rozdíl výsledek hospodaření.
- Základ daně se snižuje také o pojistné jako odvod z mezd. Platí pouze ale pro poplatníka, který vede účetnictví a v předešlých obdobích, kdy podával daňové přiznání, neodvedl do konce měsíce následujícího po uběhnutí zdaňovacího období nebo jeho části částky pojistného na sociální zabezpečení a na veřejné zdravotní pojištění. To byl povinen platit zaměstnanec a byly mu zaměstnavatelem sraženy ze mzdy, a proto musel v předchozím období zvýšit o neodvedenou částku výsledek hospodaření. Jestliže v dalších obdobích částku odvede, výsledek hospodaření se mu v těchto dalších obdobích sníží.
- Snížení se týká i nákladů, které jsou daňově uznatelné v případě jejich zaplacení. Jestliže k úhradě nedojde v období, ve kterém byly účtovány, a ovlivnily účetní výsledek hospodaření, takové náklady nejsou daňově uznatelné. V případě, že by došlo v pozdějším zdaňovacím období k úhradě, je možné o uhrazenou částku základ daně snížit.
- Dále jsou to částky zaúčtované ve prospěch výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií nebo obchodního podílu v rámci přeměny, pokud se nezvýší nabývací cena podílu. [9]

Položky, o které lze základ daně snížit

Možnost snížení základu daně si mohou uplatnit jak poplatníci vedoucí účetnictví při úpravě výsledku hospodaření, tak i poplatníci vedoucí daňovou evidenci na základě rozdílů mezi příjmy a výdaji.

- Částky, o které byly chybně zvýšeny příjmy (výnosy). Použije se zejména při opravách uzavřených účetnictví v účetním období následujícím. Je třeba zvýšit

základ daně za období, do kterého příjmy (výnosy) patřily, ovšem nebyly v účetnictví promítnuty.

- V případech neúplnosti účetnictví nebo daňové evidence, a to částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které ovšem dle ZDP zahrnout lze. Jestliže snižují tyto výdaje neoprávněně výsledek hospodaření v jiném období, za které se podává přiznání, ze základu daně se vyloučí.
- Částky, které souvisí s rozpouštěním rezerv a opravných položek. Nejedná se o daňový výdaj za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou dle účetních předpisů zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů.
- Může to být také oceňovací rozdíl, který vznikl jiným způsobem než koupí majetku, pokud ZDP neurčí jinak. [9]

1.3.5 Obecné principy posuzování účinnosti daňových výdajů (nákladů)

Posouzením, zda jde o daňově účinný výdaj (náklad), by se měl zabývat poplatník, který uplatňuje skutečné výdaje. Jedná se tedy o důležitý krok k zjištění základu daně. § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP jasně udává úpravu výsledku hospodaření, či rozdílu mezi příjmy a výdaji, o částky, které nelze podle ZDP zahrnout do výdajů (nákladů). Naopak výčet skutečných výdajů (nákladů), které může poplatník uplatnit z daňového hlediska v základu daně je uveden v § 24 ZDP. V tomto paragrafu jsou uvedeny jak obecné podmínky pro uznatelnost, tak konkrétní položky považované za daňové výdaje. [4]

Daňově uznatelné výdaje (náklady)

§ 24 odst. 1 ZDP definuje obecné podmínky pro uznání výdajů (nákladů) v základu daně. Jsou to výdaje nebo náklady, které byly použity na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to v daném zdaňovacím období. Dále musí poplatník prokázat, že k výdajům nebo nákladům opravdu došlo a stejně tak k věcnému plnění. Výdaje nebo náklady jsou uznávány pouze do zákonem stanovené výše, dle ZDP, případně jinými předpisy. Za výdaje nebo náklady se nepovažují takové, které již byly jednou v daňových výdajích na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatněny. [4]

Konkrétní příklady uznatelných nákladů (výdajů) vymezuje § 24 odst. 2 ZDP. Řadí se mezi ně zejména:

- odpisy hmotného majetku,
- zůstatková cena majetku, ovšem v podmínkách ZDP,
- pojistné, které hradí poplatník, musí ovšem souviset s příjmem, který není od daně osvobozen a je předmětem daně,
- pojistné na hrazené zaměstnavatelem z mezd zaměstnanců, konkrétně pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění,
- rezervy a opravné položky za podmínek zákona o rezervách,
- škody vzniklé důsledkem živelné pohromy, nebo způsobené neznámým pachatelem dle potvrzení policie, dále škody do výše náhrad,
- nájemné,
- nájemné u finančního pronájmu a její následná koupě za splnění podmínek podle ZDP,
- zaplacená daň z převodu nemovitosti, daň z nemovitosti atp. [4]

Výdaje (náklady), nesplňující podmínky daňové uznatelnosti

Ustanovení § 25 ZDP udává náklady, či výdaje, které není možno pokládat za náklady (výdaje) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jedná se zejména o tyto náklady (výdaje):

502- spotřeba energie, kdy daňově neúčinná je hodnota pohonných hmot u automobilu, u kterého se uplatňují paušální výdaje na dopravu a pohonných hmot, kdy zaměstnavatel přenechá zaměstnanci služební vozidlo pro soukromé účely,

512- cestovné, které bylo poskytnuto nad limit, dle zákoníku práce,

513- náklady na reprezentaci, tedy náklady na občerstvení, pohoštění, dary, ovšem mezi zmíněné se nepovažují výdaje na tzv. reklamní předměty, s hodnotou pod 500 Kč bez DPH za kus, a které nejsou předmětem spotřební daně- s výjimkou tichého vína,

518- ostatní služby, nesouvisející s podnikatelskou činností, zahrnují mimo jiné parkovné, pokud se poplatník rozhodne uplatňovat paušální výdaje na dopravu,

524- povinné pojistné, které odvádí zaměstnavatel, ovšem neodvede je v zákonném termínu,

- 528-** ostatní sociální náklady, které mají podobu nepeněžního plnění, může se jednat o příspěvek na kulturní pořady či sportovní akce,
- 538-** ostatní daně a poplatky, kam patří např. daň darovací,
- 543-** hodnota veškerých darů, jež byly poskytnuty v tom období, za které se daňové přiznání podává,
- 545-** ostatní pokuty a penále, vyplývající z neplnění zákonných povinností,
- 546-** odpis pohledávky nad rámec zákona o rezervách,
- 549-** manka a škody, týkající se provozní činnosti a přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v §24 ZDP,
- 554-** tvorba a zúčtování ostatních rezerv, vytvořených nad rámec zákona o rezervách,
- 559-** tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti, s výjimkou v § 24 ZDP,
- 561-** úroky, za podmínek v § 25 ZDP,
- 568-** ostatní finanční náklady, podléhající testu nízké kapitalizace. [4]

1.3.6 Odčitatelné položky od základu daně

Jejich princip spočívá ve splnění zákonných podmínek, kdy má poplatník možnost v určitých případech, mimo běžného výdaje (nákladu), snížit základ daně ještě o část stejného výdaje (nákladu).

Dary

Přestože ZDP umožňuje odpočtení hodnoty darů od základu daně z příjmů samostatně jak u právnických, tak u fyzických osob, hlavní principy zůstávají podobné. Zákon udává příjemce, kterým lze dary poskytnout a účel poskytnutí daru. [9]

Odlišné od osob fyzických jsou limity pro uplatnění daru jakožto položky snižující základ daně. Pokud je dárce právnická osoba, hodnota daru musí činit alespoň 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst maximálně 5% ze základu daně sníženého podle § 34 ZDP. Na toto se může vztahovat podmínka, pokud by dary byly uděleny středním školám a vyšším odborným školám na pořízení materiálu nebo zařízení nebo na opravy a modernizaci zařízení, používaného pro účely praktického vyučování, dále také vysokým školám a veřejným výzkumným institucím. V tomto případě je možno základ daně

snížit nejvýše o dalších 5%, celkem tedy o 10%. Poskytnutí nepeněžního daru je uvedeno v pokynu GFŘ č. D-6, kde je uvedena hodnota daru jako zůstatková cena hmotného majetku a nehmotného majetku, zjištěná podle zákona. U ostatního majetku je brána účetní hodnota a to včetně přidané hodnoty, kterou plátce nucen odvést. Uplatnění položky z titulu poskytnutého daru je zakázáno poplatníkům, právníckým osobám, kteří nejsou založeni za účelem podnikání. [4]

Od 1. 1. 2014 nabyla účinnosti novela zákona, podle níž došlo k inkorporaci daně dědické a darovací do daně z příjmů. S tímto souvisí také nahrazení pojmu „dar“ pojmem „bezúplatné plnění“. Dále bylo schváleno zvýšení horního limitu úhrnné výše darů z 5% na 10% základu daně a současně se vypouští navýšení pro střední, vyšší odborné a vysoké školy a veřejné výzkumné instituce. [4]

Daňová ztráta

Nejprve je nutné vymezit rozdíl mezi ztrátou účetní a daňovou. Účetní ztráta je vykázána v účetnictví a vzniká v případě, že účetní náklady převyšují účetní výnosy. Daňová ztráta je pouze v daňovém přiznání k dani z příjmů. U právníckých osob jde obecně o upravený účetní zisk nebo ztrátu podle § 23 ZDP o položky snižující a zvyšující základ daně. S vyměřenou daňovou ztrátou se nadále jedná jako s položkou odčitatelnou od základu daně a odpočet se provede pouze v daňovém přiznání, není o ní účtováno. [4]

Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena v předchozím zdaňovacím období nebo jeho části, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích, které bezprostředně následují po období, za které se ztráta vyměřuje. [9]

U právníckých osob je, co se týče uplatnění ztrát z minulých let, podmínka, že nedojde k výrazné změně ohledně složení osob, které se přímo účastní na kapitálu nebo kontrole. Touto výraznou změnou je myšlena změna společníků nebo členů družstva nebo změna jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka. Změny se porovnávají s aktuálním obdobím a obdobím, za které byla daňová ztráta vyměřena. V úhrnu se týká více než

25% základního kapitálu, hlasovacích práv nebo práv, kterými získá společník či člen družstva rozhodující vliv. [9]

Projekty výzkumu a vývoje

Jako odčitatelnou položky od základu daně lze uplatnit 100% výdajů či nákladů, které poplatník v daném zdaňovacím období vynaložil, a to při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Vynaložení těchto výdajů je nezbytné prokázat zákonem předepsaným způsobem. Jestliže poplatník nemůže tento odpočet uplatnit v roce, ve kterém nárok na odpočet vznikl, například z důvodu vykázané ztráty nebo nízkého základu daně, může odpočet uplatnit v nejbližším zdaňovacím období. Odpočet lze uplatnit jak na celé odčitatelné položky, tak její neuplatněné části a to nejvýše ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém vznikl nárok na odpočet. [4]

1.3.7 Sazba daně z příjmů právnických osob

Sazba daně z příjmů právnických osob s účinností od 1.1 2011, tedy i pro rok 2013, činí 19% a je dána § 21 ZDP. [15]

Tato sazba daně platí pro základ daně snížený o daňovou ztrátu z předešlých zdaňovacích období, o odpočet darů na veřejně prospěšné účely, o částky vypořádané oprávněným osobám jako jejich majetkový podíl a o odpočet výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje. Základ daně se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů a pro stanovení daně se aplikuje sazba daně účinná k prvnímu dni zdaňovacího období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání. [9]

Speciální sazba daně z příjmů právnických osob

- u investičního fondu 5%, tato sazba platí pro základ daně, již snížený o položky dle § 34 ZDP a který se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů,
- u zahraničního investičního fondu 5%, pokud je založen v jiném členském státě Evropské unie, Norsku nebo Islandu a pokud veřejně nabízí cenné papíry, shromažďuje peněžní prostředky od veřejnosti a na principu rozložení rizika je investuje, podléhá orgánu dohledu ve státě, ve kterém je povolen, nebo je

považován za daňového rezidenta podle daňového práva státu, ve kterém je povolen, a příjmy fondu se podle daňového práva tohoto státu nepřičítají jiným osobám,

- u fondu penzijní společnosti nebo u instituce penzijního pojištění ve výši 5%, kdy sazba daně platí pro základ daně snížený o položky dle §34 ZDP, který se zaokrouhluje na tisícikoruny dolů,
- sazba daně 15% se týká samostatného základu daně dle §20b ZDP zaokrouhlený na tisícikoruny dolů. [9]

1.3.8 Slevy na dani z příjmů právnických osob

Slevy na dani z příjmů právnických osob rozdělujeme do dvou skupin, a tedy slevy z důvodu zaměstnání zaměstnanců se zdravotním postižením dle § 35 ZDP a slevy poskytnuté v rámci investičních pobídek, § 35a, 35b ZDP

Sleva na dani z důvodu zaměstnání zaměstnanců se zdravotním postižením

Tato sleva se vztahuje na fyzické a právnické osoby, u kterých se daň snižuje o částku 18 000 Kč za každého zaměstnance trpícího zdravotním postižením. Jelikož zaměstnanec nemusí v daném období odpracovat plnou pracovní dobu, provádí se přepočítání na tzv. průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců, který je uveden v § 35 odst. 2 ZDP. Je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců desetinné číslo, činí sleva na dani poměrnou část z této částky. Dále se daň snižuje o částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této sumy, pokud je výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců desetinné číslo. Průměrný přepočtený počet zaměstnanců se vypočítá jako podíl celkového počtu hodin, který zaměstnancům vychází z rozvržení pracovní doby dle zákona, nebo z individuální pracovní doby a celkového ročního fondu pracovní doby spadajícího na jednoho zaměstnance, pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou dle zákoníku práce. [18]

Za fyzické osoby se zdravotním postižením, kterým je poskytováno zvýhodnění v podobě zvýšení ochrany na trhu práce, se pokládají fyzické osoby, shledané invalidními podle orgánu sociálního zabezpečení. A to buď ve třetím stupni, což se týká

osob s těžším zdravotním postižením nebo v prvním či druhém stupni. Fakt, že se jedná o osobu se zdravotním postižením, prokáže fyzická osoba posudkem nebo potvrzením orgánu sociálního zabezpečení. Mezi tyto osoby patří i fyzické osoby, které byly posouzeny, že již nejsou invalidní, a to po dobu 12 měsíců ode dne tohoto posouzení. [18]

Slevy na dani poskytnuté v rámci investičních pobídek

Investiční pobídka ve formě slevy na daních z příjmů definují § 35a a 35b ZDP. Ustanovení § 35a ZDP uvádí poskytnutí slevy na dani z příjmů poplatníkovi, kterému byla přislíbena investiční pobídka a v souvislosti s tímto zahájí podnikání a zaregistruje se dle daňového řádu jako poplatník. Oproti tomu v § 35b ZDP je definováno poskytnutí slevy na dani z příjmů poplatníkovi, kterému byla přislíbena investiční pobídka, jedná se ovšem o stávajícího poplatníka. [18]

V případě splnění podmínek uvedených v § 35a ZDP si poplatník daně z příjmů právnických osob může uplatnit slevu ve výši 19% ze základu daně, sníženého o odčitatelné položky v rámci § 34 ZDP, o dary dle § 20 odst. 8 ZDP a o rozdíl úrokových příjmů, zahrnovaných do základu daně, převyšujících s nimi související výdaje. Pro uplatnění slevy je nutné splnění všeobecných podmínek, daných zákonem o investičních pobídkách a zvláštních podmínek v § 35a odst. 2 ZDP. [18]

U poplatníka podle § 35b ZDP, kterému jakožto stávajícímu poplatníkovi, pokračujícímu v podnikání byl poskytnut příslib investiční pobídky, je umožněna sleva na dani, vypočtena podle vzorce: výše slevy $S = S_1 - S_2$. Písmeno S značí slevu na dani. S_1 se rovná částce daně vypočtené za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna. A to sazbou 19% ze základu daně, sníženého o odčitatelné položky, dary a o rozdíl úrokových příjmů převyšujících s nimi související náklady. S_2 odpovídá částce daně, vypočtené za jedno ze dvou zdaňovacích období, které bezprostředně předchází období, za něž lze slevu uplatnit poprvé. V úvahu se vezme částka daně, která je vyšší. Tato částka se upraví o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen, které vyhlašuje Český statistický úřad. Pokud by poplatník vykázal daňovou ztrátu, nebo by

mu daňová povinnost nevznikla, výše slevy na dani se rovná výši celé daňové povinnosti, tedy $S = S_1$. [18]

Slevu na dani, poskytnutou v rámci investiční pobídky, je možno uplatňovat po období deseti let po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období. Prvním zdaňovacím obdobím je takové, ve kterém poplatník splnil jak všeobecné podmínky podle zákona o investičních pobídkách, tak zvláštní podmínky stanovené v ZDP. Nejpozději se však může jednat o zdaňovací období, ve kterém uplynuly tři roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. Důležitou podmínkou je také skutečnost, že sleva na dani z příjmů nepřekročí v jednotlivých zdaňovacích obdobích míru veřejné podpory, vztáženou k dosud skutečně vynaloženým způsobilým nákladům a zároveň nepřekročí v celkovém souhrnu povolenou hodnotu veřejné podpory stanovené rozhodnutím podle zákona o investičních pobídkách. [18]

1.3.9 Zálohy na daň z příjmů

Povinnost placení zálohy na daň vyplývá z § 174 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Daňový subjekt je podle tohoto paragrafu povinen platit zálohy na daň ve výši a lhůtách, které stanoví zákon nebo rozhodne správce daně. Způsob výpočtu záloh na daň je uveden v § 38a ZDP, kde je uvedeno, že zálohy na daň z příjmů se platí v průběhu zálohového období. To znamená období od prvního dne, který následuje po uplynutí lhůty, kdy se podává daňové přiznání za minulé zdaňovací období, do posledního dne termínu pro podání daňového přiznání v příštím zdaňovacím období. Výše a pravidelnost splátek se vypočte z poslední známé povinnosti. Pokud se poslední známá daňová povinnost vztahuje na období kratší, nebo naopak delší než 12 měsíců, je poplatník daně z příjmů právnických osob povinen pro placení záloh dopočítat poslední daňovou povinnost. A to tak, že se poslední známá daňová povinnost, která se týká části období, nebo období delšího než 12 měsíců, vydělí počtem měsíců za, které poplatník pobíral příjmy podléhající dani. Vypočtená částka se následně vynásobí 12. [19]

Výše poslední známé daňové povinnosti	Platba záloh
pokud nepřesáhne 30 000 Kč	zálohy se neplatí
přesáhne 30 000 Kč a nepřesáhne 150 000 Kč	platí se pololetní zálohy na běžné zdaňovací období, a to ve výši 40% poslední známé daňové povinnosti, přičemž jsou splatné do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období a do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období
přesáhne 150 000 Kč	poplatníci platí čtvrtletní zálohy ve výši ¼ poslední známé daňové povinnosti, které jsou splatné do 15. dne třetího, šestého, devátého a dvanáctého měsíce zdaňovacího období

Tabulka 2: Platba záloh na daň z příjmů (Zdroj: MACHÁČEK, Ivan. *Daň z příjmů právnických osob: praktické možnosti její optimalizace*).

1.4 Nástroje daňové optimalizace

Jaké máme formy optimalizování, ať již legální či ne, jsme popsali v kapitole 1.1.6. Nyní se tedy zaměříme na zákonnou snahu podnikatele minimalizovat svoji daňovou povinnost. Proces optimalizace daňové povinnosti je v mnoha společnostech brána jako důležitá součást finančního řízení, a to nejen v aktuálním zdaňovacím období, ale i v dlouhodobém kontextu. Prioritou ovšem, z důvodu náročného odhadu budoucích daňových sazeb, zůstává hledisko střednědobé před dlouhodobým. Stát samozřejmě očekává, že subjekt bude mít zájem využít stávající legislativu k co nejmenšímu daňovému zatížení. Možnost zařazení částky výdajů do nákladů na dosažení, udržení a zajištění příjmů umožňuje subjektu snížit základ daně, což ovlivňuje výši zisku před zdaněním i výši daňové povinnosti u daně z příjmů. Metod legitimní daňové optimalizace je mnoho, patří mezi ně například daňové odpisy v případě dlouhodobého majetku nebo rezervy na opravy hmotného majetku. Další zajímavou možností pro poplatníka je tvorba opravných položek k pohledávkám. Mezi nástroje daňové optimalizace lze zařadit také slevy na dani, odčitatelné položky, či uplatnění ztráty. Jejich problematika je zmíněna v kapitole 1. 3. [20]

1.4.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Je samozřejmé, že poplatníci potřebují pro svoji ekonomickou činnost ať již dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek. V souvislosti s daní z příjmů charakterizujeme v této podkapitole odpisování majetku poplatníka, jakožto jeden z atributů pro určení daňově účinných nákladů. Nejprve si vymezíme, co chápeme hmotným a nehmotným majetkem.

Dlouhodobý hmotný majetek lze popsat jako samostatné movité věci, eventuálně soubory movitých věcí, budovy, domy, byty nebo nebytové prostory, stavby, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, dále základní stádo a tažná zvířata. Pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku musí být vyšší než 40 000 Kč. [8] Dlouhodobým nehmotným majetkem se myslí zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a ostatní majetek, který je v účetnictví poplatníka zaznamenán jako nehmotný majetek. Vstupní cena tohoto majetku musí být vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. [13]

V souvislosti s dlouhodobým majetkem je třeba uvést technické zhodnocení. Podle § 33 ZDP se za ně považují vynaložené výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, jejichž hodnota ve zdaňovacím období převýšila u jednotlivého majetku částku 40 000 Kč. Problémem v praxi bývá identifikace, zda se jedná pouze o opravu majetku, která přímo vstupuje do nákladů, nebo jde o technické zhodnocení, který má za následek změnu technických parametrů. [4]

Účetní jednotky by měly správně rozlišovat účetní a daňové odpisy, přičemž řada jednotek jich ztotožňuje. Účetní odpisy, jak dlouhodobého hmotného, tak nehmotného majetku, jsou až na výjimky daňově neúčinné. Tuto výjimku tvoří účetní odpisy majetku, který byl do užívání zařazen v období let 2001 až 2003, dále účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku, jehož částka nepřesáhla hranici 40 000 Kč a účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku s hodnotou pod 60 000 Kč. [10] Měly by co nejpřesněji znázornit opotřebení majetku, a vést k reálnému vykázáni hodnoty majetku.

Příkladem může být snížení hodnoty z důvodu fyzického opotřebení, snížení ekonomické životnosti používáním anebo morální opotřebení. Pořizovací cena majetku by měla být rozložena do nákladů během doby jeho životnosti, přičemž stanovení účetních odpisů je necháno na rozhodnutí účetní jednotky. Na druhé straně daňové odpisy se zjišťují mimoúčetně, pro zjištění daňového základu a nezobrazují skutečné opotřebení majetku. Jedná se o maximální částky odpisů, které jsou přijatelné pro stanovení základu daně. [13] „Rozdíl mezi daňově neúčinnými účetními a daňově účinnými daňovými odpisy je třeba zohlednit v daňovém přiznání“. [10]

1.4.2 Rezervy

Tuto rezervu lze vytvářet jen u majetku daňově odpisovaného 5 a více let (2. a 6. odpisová skupina). Rezervu není možno vytvářet na plánované modernizace a rekonstrukce, na majetek určený k likvidaci, na opravu v souvislosti se škodami či jinými nepředvídatelnými událostmi nebo na pravidelně se opakující opravy. Tvorba rezervy na opravy je uznána za předpokladu uložení peněžních prostředků ve výši vytvořené rezervy. Tyto peněžní prostředky musí být převedeny na samostatný účet v bance, která má sídlo na území členského státu Evropské unie, přičemž je tento účet veden v českých korunách nebo eurech a slouží pouze pro ukládání prostředků rezervy. [11]

1.4.3 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky, které chce poplatník uplatnit v daňových výdajích (nákladech), lze tvořit pouze podle zákona o rezervách. Jejich daňová účinnost je ve výdajích (nákladech) vymezena § 24 odst. 2 písm. i) ZDP. Na rozdíl od účetnictví jsou podle zákona o rezervách podkladovým aktivem pro tvorbu opravné položky pouze pohledávky. Zákonné opravné položky tvoří pouze poplatník vedoucí účetnictví podle zákona o účetnictví, a aby mohla být tzv. zákonná opravná položka k pohledávkám uplatněna v základu daně, je nutné, aby byla zachycena i v účetnictví. Prostřednictvím tvorby opravných položek je možné optimalizovat daňovou povinnost poplatníka. Ten by měl ovšem sledovat, které pohledávky při tvorbě opravné položky upřednostní. Tedy u kterých by případně o možnost tvorby opravné položky v dalším zdaňovacím období

přišel nebo zda bude vůbec opravné položky vytvářet, jestliže dosahuje daňové ztráty. [8]

1.4.4 Odložená daň

Účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, účtují o odložené dani ze zákona. Dobrovolně ji vypočítává málokterá účetní jednotka. Odložená daň je výhradně účetní pojem a se splatnou daní z příjmů nemá nic společného. [21]

Odložená daň vzniká z přechodných rozdílů mezi účetním a daňovým pojetím účetních případů a může jí být buď odložený daňový závazek, nebo odložená daňová pohledávka. Odložený daňový závazek znázorňuje výši daně z příjmů, kterou musí účetní jednotka uhradit v budoucích obdobích z titulu těchto přechodných rozdílů. [16] Dočasné rozdíly mezi účetními a daňovými náklady vznikají, pokud ZDP určuje odlišná kritéria pro přiřazování některých nákladů do jednotlivých let než účetní zásady. Příkladem mohou být daňové a účetní opravné položky k pohledávkám či daňové a účetní odpisy dlouhodobého majetku. Pokud je účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota pro daňové účely, je účetní zůstatková cena tohoto majetku vyšší než daňová zůstatková cena. V daném období tedy budeme účtovat o odloženém daňovém závazku. [21]

Odloženou daňovou pohledávkou se rozumí částky daně z příjmů, které se uplatní v příštích obdobích. V účetnictví tedy byly vykázány rozdíly, mající za následek částky, které lze odečíst od základu daně v budoucích obdobích. Ovšem za předpokladu, že bude dosaženo dostatečného zisku v budoucích letech. [21]

Výpočet odložené daně se provede jako součin přechodného rozdílu a sazby daně, platné v období, kdy se odložený daňový závazek nebo pohledávka uplatní. V praxi se jedná o sazbu stanovenou ZDP pro následující období. Jestliže je známa daňová sazba na více období dopředu, aplikuje účetní jednotka sazbu daně z příjmů platnou v období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. [21]

2. Praktická část

2.1 Základní informace o společnosti

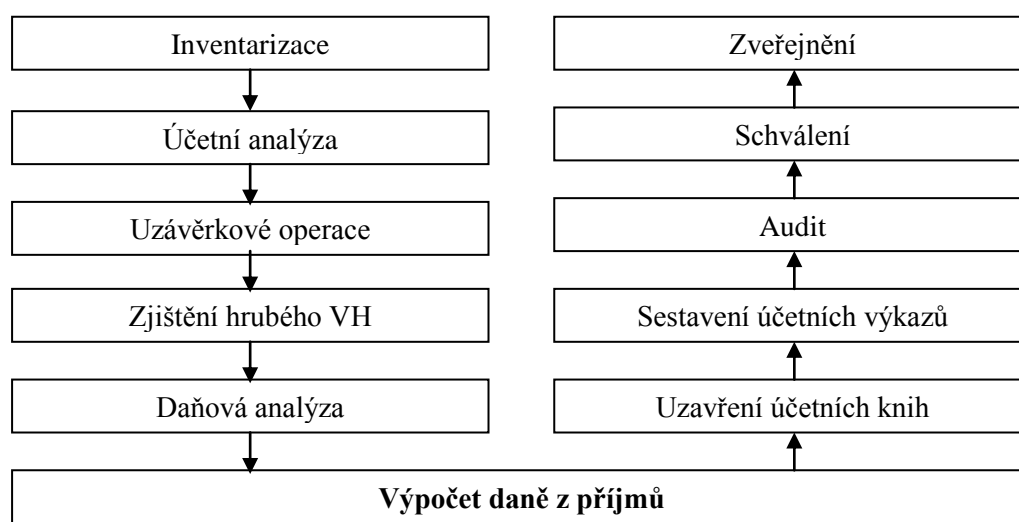
Společnost Varitex, s.r.o. vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 4. března 1993 a v současné době zaměstnává zhruba 23 zaměstnanců.

Hlavním předmětem podnikání je výroba, obchod a služby uvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Konkrétně se jedná o výrobu a prodej kompresivních zdravotních punčoch a pomůcky na jejich navlékání značky Eureka, na kterou má společnost patent. Sídlo společnosti se nachází v Třebíči.

Základní kapitál činí 102 000 Kč, přičemž je celý splacen. Jedná se o společnost se zahraniční majetkovou účastí a obchodní podíl 100 % vlastní nizozemská společnost se sídlem v Haarlemu.

2.2 Účetní závěrka

Z následujícího schématu je patrné, že výpočet daně z příjmů je pouze součástí účetní závěrky. Jde o postup uzavření účetních knih, při kterém účetní jednotka stanovuje obraty a stavy jednotlivých rozvahových a výsledkových účtů a použije pro účtování účtové skupiny 70 a 71. [10]



Tabulka 3: Schéma účetní závěrky (Zdroj: PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2012*).

Zákon o účetnictví vymezuje tři druhy účetních závěrek, a to řádnou, mimořádnou a mezitímní účetní závěrku:

- řádná účetní závěrka- je účetní závěrka sestavovaná k poslednímu dni běžného účetního období,
- mimořádná účetní závěrka- jedná se o závěrku sestavovanou zejména podle § 17 a § 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, za mimořádnou účetní závěrku se považuje také konečná účetní závěrka podle zákona o přeměnách,
- mezitímní účetní závěrka- touto závěrkou je myšlena účetní závěrka sestavovaná v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. V tomto případě účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci pouze pro účely vyjádření ocenění. [11]

Účetní závěrka je sestavována dle zákona o účetnictví a podle prováděcí vyhlášky pro podnikatele. Povinnost zveřejňování stanoví zejména § 21a zákona o účetnictví a zákon o veřejných rejstřících. Účetní jednotky sestavují účetní závěrku buď ve zjednodušeném, nebo plném rozsahu. V prvně zmíněném případě mohou sestavovat a zveřejňovat účetní závěrku pouze účetní jednotky, které nemají povinnost ověření auditorem podle § 20 zákona o účetnictví. Akciové společnosti sestavují a zveřejňují účetní závěrku vždy v plném rozsahu, bez ohledu na povinný audit. Rozvahu a výkaz zisků a ztrát v plném rozsahu sestavují a předkládají podnikatelé, kteří jsou povinni ověřovat účetní závěrku auditorem. [11]

Obchodní společnosti a družstva podléhají auditu v případě, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a předchozího účetního období překročily nebo dosáhly dvou ze tří stanovených kritérií:

- celková aktiva v brutto výši překročí více než 40 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obratu činí více než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců je v průběhu účetního období více než 50.

Akciové společnosti stačí dosáhnout jedné z těchto tří podmínek. [11]

Přestože společnost Varitex, s. r. o. nemá v České republice povinný audit, majitel ho vyžaduje.

Sestavení účetní závěrky předchází práce, bez kterých by účetní závěrka nebyla úplná a správná a nepodávala by věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Jedná se o takzvané práce přípravné a práce související s uzavíráním účetních knih. Celý proces lze uspořádat následovně:

- **Přípravné práce-** Účetní jednotka zajistí správnost, úplnost, průkaznost svého účetnictví a dále zajistí zaúčtování účetních případů, týkajících se účetního období roku 2013. Zejména je nutno zaúčtovat všechny účetní případy dle výpisu z účtů v bankách vč. tzv. dodatkového období, dále inventarizační rozdíly, případy časového rozlišení a další položky.
- **Účetní uzávěrka-** po zaúčtování všech skutečností, spadajících do příslušného období, uzavírá účetní jednotka účetní knihy. Jedná se o postup, při kterém účetní jednotka zjišťuje obraty a stavy jednotlivých rozvahových a výsledkových účtů.
- **Účetní závěrka-** vlastní sestavení účetní závěrky, tedy sestavení rozvahy, výkazu zisku a ztráty a vyhotovení přílohy. Případně účetní jednotka sestaví i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, pokud se tak rozhodne. [12]

K zabezpečení kvalitního zpracování účetní závěrky a navazujících účetních a statistických výkazů, je uveden v následující tabulce harmonogram prací, spojených s účetní závěrkou za rok 2013 ve společnosti Varitex, s.r.o.

Poř. č.	Úkol	Termín ukončení
1.	Ukončení příjmu dodavatelských faktur za hmotné dodávky.	20. 1. 2014
2.	Zaúčtování nevyfakturovaných dodávek v případě ostatních dodávek splněných v běžném roce, na které nedojdou faktury do stanoveného termínu.	20. 1. 2014
3.	Zaúčtování nákladů týkajících se roku 2013 na účtech časového rozlišení.	20. 1. 2014
4.	Vystavení vydaných faktur týkajících se roku 2013.	5. 1. 2014
5.	Zaúčtování materiálu na cestě v případě vyfakturovaných, avšak nepřevzatých dodávek hmotné povahy.	20. 1. 2014
6.	Ukončení zaúčtování veškerých dodatků bankovních dokladů a ukončení kontroly zůstatků v bankách k 31. 12.	20. 1. 2014
7.	Provedení závěrečného jednání inventarizační komise.	20. 1. 2014
8.	Zajištění zúčtování mezd a navazujících účetních vztahů k SP a ZP.	15. 1. 2014
9.	Zúčtování veškerých dodatků účetních dokladů týkajících se roku 2013.	20. 1. 2014
10.	Ověření zápisů na příslušných účtech účtové třídy 3 s analogickými zápisy na účtech příslušného FÚ.	29. 1. 2014
11.	Sestavení a doručení statistických výkazů.	15. 4. 2014
12.	Sestavení a doručení účetních výkazů.	30. 4. 2014

Tabulka 4: Harmonogram prací spojených s účetní závěrkou za rok 2013 (Zdroj: účetnictví společnosti)

Prvním krokem účetní závěrky je tedy proces inventarizace. Inventarizací zjišťuje účetní jednotka skutečný stav veškerého majetku a závazků ke dni sestavování účetní závěrky, tedy k 31. 12. 2013. [14] Ověřují se jak zůstatky účtů, které mají hmotnou povahu, například zásoby nebo dlouhodobý hmotný majetek, tak i zůstatky rozvahových účtů s nehmotnou povahou, kam patří například pohledávky, stavy účtů časového rozlišení, rezervy, dohadných účtů. Podle tohoto rozdělujeme inventuru na fyzické a dokladové. Fyzickými inventurami se určují skutečné stavy například převážáním, přepočítáváním, přeměřením, popřípadě odborným odhadem, jako je tomu třeba u sypkých materiálů. U pokladny se pro fyzickou inventuru používá termín „skonto“ pokladny, při němž se spočítají jednotlivé druhy bankovek, tj. počet kusů a jim odpovídající množství i hodnota peněz v pokladně. Inventura dokladová souvisí

zejména s nehmotnými rozvahovými položkami, jako jsou pohledávky, závazky, včetně rezerv a časového rozlišení. [11]

Příkaz k inventarizaci vydává jednatel s.r.o. s datem, ke kterému bude inventarizace probíhat a stanoví Ústřední inventarizační komisi v čele s předsedou s pověřením zpracování harmonogramu k určitému datu. Základem fyzické i dokladové inventury jsou inventurní soupisy věcně, místně a odpovědně vymezených položek majetku a závazků. Inventarizační komise poté do soupisu doplní existující množství. Inventurní soupis musí mít podstatné náležitosti a končí prohlášením inventurní komise, že veškerý majetek byl řádně zinventarizován a nebyl vynechán či zatajen žádný majetek. Podle inventurních soupisů a podle účetních stavů na analytických a syntetických účtech provede dílčí inventarizační komise srovnání účetního a skutečného stavu a vyčíslí inventarizační rozdíly- manka a přebytky. Navrhne jejich vypořádání, popřípadě navrhne opatření, která by vzniku inventarizačních rozdílů zabraňovala. Pokud zjištěné reálné ocenění inventovaného majetku je podstatně nižší než ocenění účetní, navrhne vytvoření opravných položek. U nepotřebného majetku navrhne jeho vyřazení likvidací, prodejem apod.

Všechny inventarizační rozdíly, tedy manka, škody, ztráty a přebytky jsou vyúčtovány do účetního období, za které se inventarizace provádí. [11]

Vlastnímu technickému uzavření účetních knih předchází podrobná účetní analýza, ta s vazbou na výsledky inventarizace navazuje na prověření úplnosti, správnosti, průkaznosti a srozumitelnosti účetních zápisů do jednotlivých účetních knih. Zahrnuje posouzení správného zařazení nákladů, výdajů, výnosů a příjmů do účetního období a jednotlivých druhů majetku a závazků do příslušných položek. [11]

Proces uzavírání účetních knih se všeobecně nazývá účetní uzávěrka a předchází sestavení účetní závěrky. V jednotlivých účetních třídách probíhají následující uzávěrkové operace:

Účtová třída 0- dlouhodobý majetek

Zde je třeba kontrolovat, zda souhlasí stavy dlouhodobého majetku v účetnictví s evidencí majetku na inventárních kartách. Konečný zůstatek účtu 042 je k 31. 12. nulový. Na účtu 022 se účtuje mimo jiné o majetku pořízeném z dotace. Tento majetek je zastaven ve prospěch banky ČSOB Třebíč v souvislosti s čerpáním úvěru. Poté, až je majetek splacen, je třeba požádat notáře o zrušení z rejstříku zástav. Na účtu 081 a 082 probíhá kontrola s výší oprávek na kartách.

Účtová třída 1- zásoby

Také zde probíhá fyzická inventura, přičemž je nutno zinventarizovat všechny zásoby a případně vykázat nalezené zásoby, které je třeba ocenit a při závěrkových operacích zaúčtovat do podrozvahové evidence. Účet 111 má k rozvahovému dni nulový konečný zůstatek, pokud by tomu tak nebylo, převede se zůstatek na účet 119, tedy materiál na cestě. Zůstatky účtů 112 a 123 k 31. 12. musí souhlasit s inventurním soupisem zásob a v případě rozdílů se rozhodne o jejich charakteru a sjedná se náprava. Případná manka se účtují na účty třídy 5 a dělí se na manka do normy přirozených úbytků zásob a manka nad normu. Přebytky se účtují na účet účtové třídy 6. Účetní jednotka účtuje v této účtové třídě také o nedokončené výrobě. Na základě proforma faktury pošle majitel z Nizozemí materiál na opracování, který se zde dále zhodnotí prací a je poslán zpět. V roce 2013 se jednalo o materiál za 120 814 Kč.

Účtová třída 2- finanční účty

V tomto případě probíhá jak fyzická, tak dokladová inventura. Zůstatky na účtech jednotlivých pokladen by měly souhlasit se zůstatky jednotlivých pokladních knih a se skutečným stavem hotovosti v příslušné pokladně. Totéž se týká zůstatků na účtech bank. Příslušný účet 221 by měl souhlasit s výpisem z příslušného bankovního účtu. Společnost vede kromě korunové pokladny také eurovou. Další účetní operace se týkají úvěrů, které je nutno rozúčtovat z pohledu trvání. Z jednoho fyzického výpisu je vypočítáno 12 měsíčních splátek zaúčtovaných na účet 231- krátkodobé bankovní úvěry, zbývající jsou zaúčtovány na účet 461.

Účtová třída 3- zúčtovací vztahy

V této třídě se provádí dokladová inventarizace. Probíhá zde odsouhlasení zůstatků jednotlivých závazkových a pohledávkových účtů se skutečnou hodnotou pohledávek a závazků. Dále se zde účtuje o zálohových fakturách, o zúčtování se zaměstnanci, o daních, dotacích, časovém rozlišení, opravných položkách apod.

Účtová třída 4- kapitálové účty a dlouhodobé závazky

V účtové třídě 4 probíhá dokladová inventura a účtuje se zde o základním kapitálu, zákonném rezervním fondu, nerozděleném zisku minulých let či neuhrazené ztrátě minulých let. Na tyto účty se účtuje po odsouhlasení valnou hromadou.

Účtová třída 5 a 6- náklady a výnosy

Porovnáním nákladů (5. účtová třída) vynaložených na provedení konkrétních výkonů a výnosů (6. účtová třída) za tyto výkony, se zjišťuje hrubý výsledek hospodaření.

Poté co jsou zjištěny konečné zůstatky účtů aktiv a pasiv a konečné stavy účtů nákladů a výnosů, zjistí se základ daně z příjmů a daňová povinnost splatná, popř. odložená, účetní jednotky za účetní období, případně se zaúčtuje rezerva na daň z příjmů. Následně se stanoví účetní výsledek hospodaření převodem nákladových účtů na vrub účtu 710- Účet zisku a ztrát a převodem výnosových účtů ve prospěch účtu 710. Převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatku účtu 710 na účet 702- Konečný účet rozvahový, se uzavře účetnictví účetní jednotky. Na základě údajů účtu 702 a 710 se sestaví účetní závěrka, to znamená rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, eventuálně přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Příložený jednoho či obou přehledů jako součástí účetní závěrky se ponechává na uvážení účetní jednotky, mohou však být požadovány auditorem, úvěrující bankou, atd. [10] Účetní výkazy- rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou uvedeny v příloze č. 1 této práce.

2.3 Metody daňové optimalizace

Jak již bylo zmíněno v kapitole 1.4, daňová optimalizace slouží jako legální prostředek ke snížení daňové povinnosti. Stát samozřejmě počítá s tím, že subjekt bude mít zájem využít stávající legislativu k co nejmenšímu daňovému zatížení.

2.3.1 Daňové odpisy

Daňové odpisy se počítají mimoúčetně, přičemž odpisováním chápeme zahrnování odpisů z majetku poplatníka, který se týká zajištění zdanitelného příjmu, do nákladů k zajištění tohoto příjmu. S odpisováním lze přitom začít po uvedení pořizované věci do podoby, která je způsobilá obvyklého užívání. ZDP stanovuje dvě základní metody odpisování hmotného majetku a poplatník si mezi nimi může vybrat, avšak nemůže tyto metody zpětně měnit. Jde o metodu rovnoměrných a zrychlených odpisů, přičemž společnost uplatňuje metodu odpisů rovnoměrných. Pro výpočet odpisů vychází společnost ze vstupní ceny, kterou je pořizovací cena, skládající se z ceny pořízení, nákladů na montáž a nákladů na dopravu. [4]

Doba odpisování se stanoví podle zařazení majetku do jedné z šesti odpisových skupin, přičemž jednotlivé skupiny jsou uvedeny v následující tabulce.

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Tabulka 5: Odpisové skupiny (Zdroj: KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*)

Metoda rovnoměrných odpisů

U této metody odpisování budou všechny roční odpisy stejné, kromě prvního roku, kdy je odpis poloviční. Poplatník může u této metody dobrovolně uplatňovat nižší roční odpisy, jelikož zákon udává maximální roční odpisové sazby. [4]

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Tabulka 6: Roční odpisová sazba pro rovnoměrný způsob odpisování (Zdroj: KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele.*)

Postup výpočtu rovnoměrného odpisu

v prvním roce odpisování: $\frac{\text{vstupní cena} \times \text{odpisová sazba v 1. roce odpisování}}{100}$

v dalších letech odpisování: $\frac{\text{vstupní cena} \times \text{odpisová sazba v dalších letech}}{100}$

Metoda zrychlených odpisů

Společnost může uplatňovat také metodu zrychlených odpisů. Doba odpisování se i u této metody stanoví zařazením do jedné ze šesti odpisových skupin, ovšem u zrychleného odpisování roční odpisy postupně od druhého roku klesají a současně v prvním roce jsou odpisy nižší než ve druhém. Poplatník v tomto případě nemůže dobrovolně uplatňovat nižší roční odpisy, odpisování vychází z nastavených, pevně daných, koeficientů. [4]

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Tabulka 7: Koeficienty pro zrychlený způsob odpisování (Zdroj: KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele.*)

Postup výpočtu zrychleného odpisu

v prvním roce odpisování: $\frac{\text{Vstupní cena}}{\text{Koeficient pro 1. rok odpisování}}$

v dalších letech odpisování: $\frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient platný v dalších letech} - \text{počet odepsaných let}}$

Výsledek hospodaření je třeba upravit o rozdíl o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. V zásadě platí, že pokud jsou účetní odpisy větší než daňové, výsledek hospodaření se o tento rozdíl zvyšuje. Naopak, jestliže vypočtené daňové odpisy převyšují účetní odpisy, výsledek hospodaření se snižuje. Výše účetních odpisů společnosti Varitex činila 809 383 Kč, oproti tomu výše daňových odpisů dosahovala 1 708 159 Kč. Vzhledem k tomu, že daňové odpisy převyšují účetní o 898 776 Kč, sníží se o tuto částku výsledek hospodaření. Protože společnost pořídila v roce 2013 větší množství majetku, jsou v této práci vypočítány odpisy ze tří strojů pořízených z dotace, které se věnuje následující kapitola. Výpočet je zaměřen na srovnání metody rovnoměrných a zrychlených odpisů a jejich porovnání s odpisy účetními. Cena, ze které se majetek odepisuje, je nutno oprostít o dotaci. Výpočty jsou uvedeny v příloze č. 2 této práce.

2.3.2 Dotace

Za dotaci jsou považována bezúplatná plnění, poskytující se buď přímo, nebo zprostředkovaně například ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územně správních celků na stanovený účel. Za dotaci se považují také bezúplatná plnění na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu. Při účtování o dotacích je třeba rozlišit, jestli se jedná o dotaci na úhradu nákladů, tedy na provozní účely, nebo o dotaci na pořízení dlouhodobého majetku (na investiční účely). Společnost čerpala dotaci investiční. [12]

V říjnu 2013 byl pořízen majetek, na který byla čerpána dotace z evropských fondů. Tento majetek je zastaven u ČSOB Třebíč v souvislosti s čerpáním úvěru. Ocenění dlouhodobého majetku je nutno snížit o investiční dotaci bez ohledu na okamžik uvedení majetku do užívání. Majetek je v účetnictví evidován tedy v pořizovací ceně 4 124 746 Kč. Evropská dotace činila 30% z pořizovací ceny majetku, zbývajících 70%, tedy již zmíněných 4 124 746 Kč uhradila firma Varitex za pomoci úvěru od ČSOB.

Dotace byla poskytnuta v rámci operačního programu Podnikání a inovace za účelem zkvalitnění a zefektivnění výroby kompresivních punčoch za pomoci nákupu nových pletacích strojů.

Název	Pořizovací cena v EUR	PC v Kč, dle denního kurzu ČNB, dne: 21. 10. 2013 činí 25,81 Kč.	Dotační část z min. průmyslu a obchodu	Cena HIM po snížení o dotaci
plet. stroj Merz CC4	74 820	1 931 104	580 262	1 350 842
plet. stroj Merz CC4	76 820	1 982 724	595 772	1 386 952
plet. stroj Merz CC4	76 820	1 982 724	595 772	1 386 952
Celkem	228 460	5 896 552	1 771 806	4 124 746

Tabulka 8: Investiční dotace- projekt č. 2.2RV03/1065 (Zdroj: účetnictví společnosti)

Z tabulky je zřejmé, že majetek byl nakoupen v říjnu, před listopadovou intervencí České národní banky. Ta se rozhodla pomocí oslabení koruny podpořit tuzemskou ekonomiku, konkrétně exportní firmy. Pokud by k nákupu došlo v listopadu, pořizovací cena nakoupených strojů by kvůli kurzu přesahující 27 Kč byla podstatně vyšší.

2.3.3 Rezervy

V souvislosti s daňovými náklady je nutno zmínit problematiku tvorby rezerv na opravy hmotného majetku. Aby se mohlo jednat o rezervu, uznatelnou v daňových nákladech, měl by ji poplatník tvořit v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Zákon o rezervách umožňuje tvořit různé rezervy, nejběžnější jsou ovšem na opravy hmotného majetku podle § 7 zákona o rezervách.

Zahrnutí rezervy do daňových nákladů vychází z ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, který umožňuje uznat za daňový náklad rezervy, tvořené právě podle zákona o rezervách. [13]

Zákonná rezerva na opravy hmotného majetku se tvoří pouze do výše rozpočtovaných nákladů na opravu, pokud by tedy v průběhu tvorby rezervy došlo ke změně odhadovaného rozpočtu nákladů na opravu, výše již vytvořené rezervy se nebude měnit, ale změny se promítnou do zbývajících částí tvorby rezervy. Rezerva se tvoří rovnoměrně v jednotlivých zdaňovacích obdobích a lze ji tvořit minimálně dvě zdaňovací období, maximálně:

- tři zdaňovací období pro majetek zařazený ve 2. odpisové skupině,
- šest zdaňovacích období pro majetek zařazený ve 3. odpisové skupině,
- osm zdaňovacích období pro majetek zařazený ve 4. odpisové skupině,
- deset zdaňovacích období pro majetek zařazený v 5. a 6. odpisové skupině. [4]

Výše rezervy ve zdaňovacím období se vypočte jako podíl rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, plynoucích od zahájení tvorby rezervy do očekávaného termínu zahájení opravy. [4]

U movitých věcí lze rezervu tvořit také ve vztahu k objemu výkonu v technických jednotkách. Rezerva je pak vypočtena jako součin podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku očekávaného objemu výkonu a součtu objemů skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, pokud nebylo zdaňovacím obdobím. [8]

Jak již bylo zmíněno, tvorba zákonné rezervy znamená zvýšení daňově účinných nákladů a její použití, snížení či rušení daňové náklady snižuje. Z obecného hlediska znamenají tyto rezervy tedy odložení daňové povinnosti, a to může být pro poplatníky motivací, očekává-li se například snížení daňových sazeb. Zákonná rezerva není tedy jednorázovou daňovou položkou, ale pouze dočasnou daňovou výhodou. [17]

Protože je společnost výrobním podnikem a vlastní mimo jiné pletací stroje, má možnost tvořit rezervu na opravu těchto strojů, zařazených ve 2. odpisové skupině.

Výše rezervy je 750 000 Kč. Tvorbu rezerv by započítala ve zdaňovacím období roku 2013, přičemž plánovaná oprava by se uskutečnila ve zdaňovacím období roku 2016. V následující tabulce jsou uvedeny varianty, jaký by byl vliv na základ daně, pokud by cena plánované opravy v roce 2016 činila 700 000 Kč a ve druhém případě 800 000 Kč. Uvedené částky v tabulce jsou v Kč.

Rok	1. varianta			2. varianta		
	Rezerva	Oprava	Vliv na ZD	Rezerva	Oprava	Vliv na ZD
2013	250 000	/	- 250 000	250 000	/	- 250 000
2014	250 000	/	- 250 000	250 000	/	- 250 000
2015	250 000	/	- 250 000	250 000	/	- 250 000
2016	- 750 000	700 000	+ 50 000	- 750 000	800 000	- 50 000
Celkem	0	700 000	- 700 000	0	800 000	- 800 000

Tabulka 9: Plánované opravy stroje (Zdroj: vlastní zpracování)

2.3.4 Opravné položky k pohledávkám

Stejně jako rezervy lze opravné položky, které chce poplatník uplatnit v daňových nákladech, tvořit pouze podle zákona o rezervách. Jejich daňová účinnost je vymezena v § 24 odst. 2 písm. i) ZDP. Pokladovým aktivem, jak již z názvu vyplývá, jsou podle zákona o rezervách pouze pohledávky. Aby mohla být zákonná opravná položka k pohledávkám uplatněna v základu daně, musí být zachycena také v účetnictví. [8]

Při tvorbě zákonné opravné položky je zapotřebí, aby pohledávka byla po splatnosti a zaúčtována ve výnosech a zdaněna v základu daně. Tvorba opravné položky souvisí s rozvahovou hodnotou pohledávky, čímž chápeme jmenovitou hodnotu, nebo pořizovací cenu u pohledávek nabytých postoupením. Jestliže pominou důvody pro tvorbu zákonné opravné položky, například z důvodu úhrady pohledávky, je třeba ji zrušit, jak vyplývá z § 4 odst. 1 zákona o rezervách. [4]

Opravné položky je možné tvořit k nepromlčeným pohledávkám, splatným po 31. 12. 1994, dle § 8a zákona o rezervách. Do daňových nákladů je možno uplatnit tvorbu opravných položek do výše 20% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky, pokud nepřesáhla 200 000 Kč a od doby splatnosti uplynulo více než 6 měsíců. Opravné

položky, jejichž částka je vyšší než 20%, jsou daňově účinné, pokud ohledně nich bylo zahájeno rozhodčí soudní nebo správní řízení. A dále jestliže rozvahová hodnota nepřesáhla 200 000 Kč a do konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než:

- 12 měsíců- poplatník vytváří opravnou položku až do výše 33% neuhrazené hodnoty pohledávky,
- 18 měsíců- opravná položka až do výše 50% neuhrazené hodnoty pohledávky,
- 24 měsíců- opravná položka až do výše 66% neuhrazené hodnoty pohledávky,
- 30 měsíců- opravná položka až do výše 80 % neuhrazené hodnoty pohledávky,
- 36 měsíců- opravná položka až do výše 100% neuhrazené hodnoty pohledávky.

V případě, že je rozvahová hodnota pohledávky vyšší než 200 000 Kč, jsou daňově účinné ty položky, pokud ohledně nich bylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení a do konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než:

- 6 měsíců- opravná položka až do výše 20% neuhrazené hodnoty pohledávky,
- 12 měsíců- opravná položka až do výše 33% neuhrazené hodnoty pohledávky,
- 18 měsíců- opravná položka až do výše 50% neuhrazené hodnoty pohledávky,
- 24 měsíců- opravná položka až do výše 66% neuhrazené hodnoty pohledávky,
- 30 měsíců- opravná položka až do výše 80% neuhrazené hodnoty pohledávky,
- 36 měsíců- opravná položka až do výše 100% neuhrazené hodnoty pohledávky.

[4]

Saldo k 31. 12. 2013 je 2 232 Kč. Platební schopnost odběratelů je tedy dobrá a v průběhu sledovaného účetního období nastala situace pro vytvoření opravných položek v zanedbatelné výši. Byla vytvořena opravná položka k pohledávkám za rok 2013 ve výši 669,60 Kč. Tvorba nových účetních opravných položek v roce 2013 zaznamenaných na účtu 559, je 223,20 Kč. Daňové opravné položky za rok 2013, jejichž stav je zachycen na účtu 558, byly vytvořeny ve výši 446,40 Kč.

2.3.5 Půjčka a úvěry

V porovnání smlouvy o úvěru a smlouvy o půjčce je smlouva o úvěru v legislativě vymezena úžeji než smlouva o půjčce. A to z důvodu, že předmětem úvěru jsou

výhradně peníze, zatímco předmětem půjčky může být jakákoliv druhově určená věc a nejen peníze. [8]

Z hlediska účetního a daňového je potřeba rozlišovat, zda se jedná o poskytnuté úvěry, či půjčky, související s provozní podnikatelskou činností, kdy úroky představují u dlužníka výdaj snižující základ daně, nebo úvěry, popř. půjčky poskytnuté na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. V tomto případě mluvíme o tzv. kapitalizovaných úrocích, zahrnujících se do pořizovací ceny dlouhodobého majetku. O úrocích z provozních úvěrů a půjček se účtuje v soustavě podvojného účetnictví na účtu 562- Úroky. Jestliže je úvěr nebo půjčka poskytnuta na pořízení dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku, vstupují úroky bez ohledu na dobu zaplacení do pořizovací ceny tohoto majetku. Takto pořízený majetek zaúčtujeme buď na účet 041- Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku nebo 042- Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a při uvedení do užívání jej přeúčtujeme na příslušný účet dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku třídy 01 a 02. [8]

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP hodnotí daňovou uznatelnost úroků u dlužníka v souvislosti se vztahem k jeho vlastnímu kapitálu. Za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů není možné pro daňové účely uznat úroky z úvěrů a půjček z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček poskytnutých subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či kapitálu příjemce úvěru a půjčky, převyšuje během zdaňovacího období čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u příjemce úvěru a půjčky. [8] Společnost Varitex má úvěry od Komerční banky v Třebíči, s tím, že celkové úroky za rok 2013 jsou ve výši 53 383,83 Kč. Vlastní kapitál činí 11 939 514,45 Kč, a tudíž náklady nepřesahují čtyřnásobek vlastního kapitálu a úroky splňují podmínky daňové uznatelnosti.

2.3.6 Zaměstnanecké benefity

Zřejmě nejběžnějším zaměstnaneckým benefitem je příspěvek zaměstnavatele na stravování zaměstnanců. Z ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP vyplývá, že daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele je příspěvek poskytovaný až do výše 55% ceny jednoho hlavního jídla během jedné pracovní směny. Všem pracovníkům, kteří ve

společnosti Varitex odpracují směnu v délce 6 hodin a více je poskytnuta stravenka v hodnotě 90 Kč s tím, že pracovník se podílí na nákupu stravenky 45%. Zbývajících 55% jde do nákladů organizace.

2.3.7 Odložená daň

O tomto nástroji daňové optimalizace se blíže zmiňuje kapitola 1.4.4. Společnost Varitex, s.r.o. neúčtuje o odloženém daňovém závazku ani pohledávkách, což také dokládá prohlášení uvedené v příloze č. 3 této práce.

2.3.8 Minimalizace nedaňových výdajů

Za možnost optimalizace daňové povinnosti můžeme považovat minimalizaci nedaňových výdajů. Toho by společnost mohla docílit například prostřednictvím nákladů na reprezentaci. Částka nákladů na reprezentaci, která zvyšuje základ daně, je 55 636 Kč. Lze tedy doporučit společnosti tyto náklady co nejvíce omezit. Další nedaňový výdaj by mohl vzniknout z neplnění zákonných povinností, čímž jsou na mysli pokuty a penále.

2.3.9 Zásoby

Určitým problémem může být vysoká hladina zásob na skladě s delší dobou obrátky. Skladování a nutnost uchovávat alespoň určité množství zásob ovlivňuje konkurenceschopnost společnosti. Vysoká úroveň zásob znamená pro podnik určitou finanční zátěž v podobě kapitálu, z důvodu skladování tohoto nevyužitého materiálu.

Materiál z NL		
Název	bez pohybu počet měsíců	cena celkem
Nylon	18	1 122,99
Suchý zip jemný 33 mm beige	37	2 407,75
Knoopsagaten 18 mm černý	48	157,83
Knoopsgaten 18 mm	29	2 125,60
Celkem		5 814,17

Tabulka 10:Přehled zásob s dobou obrátky delší než 12 měsíců (Zdroj: Účetnictví společnosti)

Dle sestavy pohybu zboží bylo materiálu z NL nakoupeno v roce 2013 za 3 596 187,34 Kč. Materiál, který se používá méně často, činí 0,16% z nákupu v roce 2013, přičemž se předpokládá využití tohoto materiálu na pletací dílně v budoucnosti.

2.4 Výpočet daňové povinnosti

Účetní výsledek hospodaření	4 042 202
Spotřeba materiálu	12 561
Náklady na reprezentaci	49 801
Ostatní služby	2 306
Ostatní sociální náklady	55 636
Ostatní provozní náklady	2 400
Tvorba opravných položek	223
Daňově neuznatelné náklady celkem	122 927
Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	- 898 776
Základ daně	3 266 353
Základ daně zaokrouhlený	3 266 000
Daň 19%	620 540
Slevy na dani	-
Daň po slevách	620 540
Uhrazené zálohy	885 825
Přeplatek	- 265 285

Tabulka 11: Výpočet daně z příjmů právnických osob (Zdroj: Účetnictví společnosti)

Postup a teoretické podklady k výpočtu daňové povinnosti jsou uvedeny v kapitole 1.3. Jak zde již bylo zmíněno, pro zjištění základu daně se vychází z účetního výsledku hospodaření. Jeho výše se vypočte jako rozdíl nákladů bez účtů účtové skupiny 59 a výnosů. V roce 2013 činí účetní výsledek hospodaření 4 042 202 Kč a jsou k němu přičteny všechny zaúčtované daňově neúčinné náklady v souladu s § 24 a § 25 ZDP. Dále se upravuje o rozdíl, o který účetní odpisy majetku převyšují odpisy daňové.

Co se týče odčitatelných položek od základu daně, společnost neposkytla v roce 2013 žádný dar. Pokud by tomu tak bylo, maximální hodnotu, kterou by mohla uplatnit je 5% ze základu daně, tedy 163 317 Kč. Společnost neměla také žádné výdaje na výzkum a vývoj, ani daňovou ztrátu.

Nově získaný základ daně zaokrouhlíme na 1 000 Kč dolů a vynásobíme příslušnou sazbou daně. Pro tento rok činí sazba daně z příjmů právnických osob 19% dle § 21 ZDP. Pokud jde o slevy na dani, společnost nemá povinnost zaměstnávat zaměstnance se zdravotním postižením, neboť v průběhu roku 2013 nepřekročili v evidenčním stavu pracovníků zákonný limit 25 osob. Po odečtení záloh na daň, zaplacených ve zdaňovacím období, vyjde výsledná daňová povinnost. Přeplatek na dani činí 265 285 Kč.

V příloze č.4 je uvedeno přiznání k dani z příjmů právnických osob.

3. Závěr

Cílem této práce bylo objasnit základní pojmy daňové teorie spolu s postupem výpočtu daně z příjmů právnických osob. Následně byla tato teoretická východiska zasazena do praxe prostřednictvím výpočtu daňové povinnosti konkrétní společnosti. Výpočet byl proveden za účelem co nejnižší daňové povinnosti při použití dostupných prostředků daňové optimalizace. Níže jsou uvedeny návrhy, mající pouze teoretický charakter. Nejprve je třeba zmínit, že společnost využívá všech dostupných prostředků daňové optimalizace a je tedy obtížné najít nástroj, který by vedl k dalšímu snížení daňové povinnosti.

Jak již bylo zmíněno, společnost užívá metodu rovnoměrného odpisování majetku. V příloze č. 2 této práce byl srovnán výpočet daňových rovnoměrných a daňových zrychlených odpisů, spolu s odpisy účetními. Výpočet se týkal tří pletacích strojů pořízených z dotace. Z jejich porovnání vyplývá, že rozdíl účetních a daňových odpisů při použití rovnoměrné metody odpisování, sníží výsledek hospodaření o 430 806 Kč. Naopak při zrychleném odpisování je tato částka téměř dvojnásobná. Společnost by v tomto případě mohla snížit výsledek hospodaření v roce 2013 o 802 031 Kč. Výše zrychlených odpisů v prvních dvou letech roste a následně klesá, což je vhodné zejména pro firmy, které se snaží dostat do nákladů co nejvyšší částky, například v prvních letech podnikání. Naopak v posledních dvou letech výše odpisů výrazně klesla a částka, o kterou by bylo možné snížit výsledek hospodaření je také podstatně nižší. Z osobního hlediska si myslím, že vhodnější variantou je metoda rovnoměrného odpisování, kdy jsou do nákladů postupně zařazovány pravidelné výše odpisů. Jednak je tato metoda jednodušší a určitou roli hraje právě rovnoměrnost v zatížení nákladů odpisy v čase, což se projeví například při procesu plánování.

Nástroj daňové optimalizace, který společnost nevyužívá, je tvorba rezerv na opravy dlouhodobého majetku. V podkapitole 2.3.3 je uveden příklad, jak by základ daně ovlivnila situace, pokud by cena opravy byla vyšší, nebo naopak nižší než výše vytvořené rezervy. V prvně zmíněném případě, je výše rezervy vyšší než cena opravy. To má za následek, snížení základu daně v prvních třech letech o 250 000 Kč. V roce

2016, kdy dojde k rozpuštění rezervy, se zvýší základ daně o 50 000 Kč. Druhou zde zmíněnou variantou je, že oprava činí více než je vytvořená rezerva. Společnost by si mohla tedy snížit základ daně v prvních třech letech o 250 000 Kč a v roce 2016 by došlo k dalšímu snížení základu daně o 50 000 Kč. Nevýhodou tvorby rezerv je ovšem vázání finančních prostředků na zvláštním bankovním účtu.

Pokud jde o opravné položky, solventnost odběratelů je dobrá. Je to také z důvodu, že většina zboží je dodáváno do mateřské společnosti v Nizozemí, z čehož plynou jisté úhrady od majitele. V rámci budoucích obchodních vztahů lze společnosti doporučit ověření si nových zákazníků. To je možné také prostřednictvím registru plátců DPH, kde je skrze správce daně uveden seznam nespolehlivých plátců.

Úsporu peněžních prostředků pro společnost představuje čerpání dotace. Pořizovací cena strojů byla přepočtena denním kurzem ČNB, jenž byl 25,81. Není možné, aby společnost ovlivnila výši denního kurzu. Pokud by tyto stroje kupovala o měsíc později, tedy v listopadu, jejich cena by kvůli měnové intervenci ČNB byla podstatně vyšší. Protože je nutno oprostít pořizovací cenu strojů o dotaci, dojde také ke snížení hodnoty účetních a daňových odpisů. To má za následek ne zrovna pozitivní vliv na daň z příjmů.

Jde-li o zásoby na skladě, v nichž má společnost uloženy prostředky, představuje jejich výše pouze 0,16% z nakoupených zásob. Pokud by tomu tak nebylo a výše takto „utopených“ peněžních prostředků byla v budoucnu podstatně vyšší, doporučila bych společnosti strategii just in time. Nové zboží by bylo objednáno ve chvíli, kdy množství zboží na skladě překročí určitou hladinu. Dojde tak ke zredukování nadbytečných zásob a tím i v nich uložených prostředků.

Jak je z výsledků práce patrné, způsobů optimalizace daňového zatížení právnických osob je několik. Snažila jsem se je v této práci uvést ve srozumitelné formě a věřím, že některé z nich by pro společnost mohly být přínosem.

Seznam použité literatury:

Knižní publikace

- [1] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009, 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- [2] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.
- [3] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, xvi, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [4] DVOŘÁKOVÁ, V., a kolektiv, *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. 1. vydání, Praha: Linde Praha a.s., 2013, 328 s. ISBN 978-80-7201-916-8.
- [5] JAROŠ, Tomáš. *Zdanění příjmů v roce 2011: komplexní průvodce*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011, 237 s. *Účetnictví a daně* (Grada). ISBN 978-802-4738-222.
- [6] ŠTOHL, Pavel. *Daně 2010: výklad a praktické příklady*. 1. vyd. Ilustrace Vladimír Jiránek. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2010, 147 s. ISBN 978-808-7314-012.
- [7] AMBROŽ, Jan. *Dan z příjmů: Účetnictví*. Praha: Koršach, 2012, 172 s. *Daně pro každého* (Koršach). ISBN 978-80-86296-42-5.
- [8] MACHÁČEK, Ivan. *Dan z příjmů právnických osob: praktické možnosti její optimalizace*. Praha: Linde, 2002, 302 s. *Daně* (Linde). ISBN 80-86131-33-5.
- [9] BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. *Meritum daně z příjmů 2012*. 9. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012, sv. ISBN 978-80-7357-730-8.

[10] PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2012*. 5. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 208 s. ISBN 978-80-87480-06-9.

[11] RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2014*. Olomouc: ANAG, 2014, sv. ISBN 978-80-7263-853-6.

[12] KOCH, Jiří. *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2013*. Český Těšín: Poradce, 2013, 167 s. ISBN 978-807-3653-453.

[13] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 8. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2010, 245 s. Účetnictví (Anag). ISBN 978-807-2636-044.

[14] HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice*. Praha: Bilance, 2002. ISBN 80-86731-32-8.

Internetové zdroje

[15] Daň z příjmů. *Business Info* [online]. 2014 [cit. 2014-04-09]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-3462.html#b6>

[16] KADLEC, Michal. Odložená daň. *Portál Pohoda* [online]. 2013 [cit. 2014-05-08]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odlozena-dan/>

[17] DĚRGEL, Martin. Rezervy na opravy. *Účetní kavárna* [online]. 2009 [cit. 2014-05-19]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5279v7328-rezervy-na-opravy/>

Periodika

[18] MACHÁČEK, Ivan. Slevy na dani z příjmů právnických osob. *Účetnictví v praxi*. 2013, č. 1, s. 28-30.

[19] KOŘÍNEK, Miloš. Zálohy na daň z příjmů. *Účetnictví v praxi*. 2013, č. 5, s. 23-24.

[20] VANČUROVÁ, Pavlína. Daňová optimalizace. *Účetnictví v praxi*. 2013, č. 4, s. 23-27.

[21] VANČUROVÁ, Pavlína. Odložená daň v praxi. *Účetnictví v praxi*. 2013, č. 5, s. 18-22.

Seznam obrázků

Obrázek 1: Členění přímých daní.	12
Obrázek 2: Členění nepřímých daní.	13

Seznam tabulek

Tabulka 1: Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob	21
Tabulka 2: Platba záloh na daň z příjmů.....	34
Tabulka 3: Schéma účetní závěrky	38
Tabulka 4: Harmonogram prací spojených s účetní závěrkou za rok 2013.....	41
Tabulka 5: Odpisové skupiny	45
Tabulka 6: Roční odpisová sazba pro rovnoměrný způsob odpisování.....	46
Tabulka 7: Koeficienty pro zrychlený způsob odpisování	46
Tabulka 8: Investiční dotace- projekt č. 2.2RV03/1065.....	48
Tabulka 9: Plánované opravy stroje.....	50
Tabulka 10:Přehled zásob s dobou obrátky delší než 12 měsíců.....	53
Tabulka 11: Výpočet daně z příjmů právnických osob	54

Seznam příloh

- Příloha č. 1: Účetní výkazy
- Příloha č. 2: Srovnání výpočtů rovnoměrných a zrychlených odpisů
- Příloha č. 3: Prohlášení o odloženém daňovém závazku a pohledávkách
- Příloha č. 4: Přiznání k dani z příjmů právnických osob