

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

Daň z příjmů právnických osob v praktických aplikacích

Corporate Income Tax in Practical Applications

Vít Kocourek

Plzeň 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Daň z příjmů právnických osob v praktických aplikacích“

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 30. 4. 2021

v. r. Vít Kocourek

Poděkování

Rád bych poděkoval Ing. Pavlíně Hejdukové, Ph.D. za vstřícnost a cenné rady, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce.

Obsah

Úvod	7
1 Teoretická východiska k problematice daní	9
1.1 Daňové principy	10
1.1.1 Efektivnost	10
1.1.2 Spravedlnost	11
1.1.3 Paretoovo optimum	13
1.2 Funkce daní	14
1.3 Třídění daní	15
1.4 Daňová soustava ČR	16
1.4.1 Přímé daně v ČR	17
1.4.2 Nepřímé daně v ČR	18
1.5 Náležitosti daně	18
2 Základní aspekty daně z příjmů právnických osob v ČR	21
2.1 Právnická osoba	22
2.2 Poplatníci	23
2.3 Zdaňovací období	24
2.4 Předmět daně	25
2.5 Osvobození od daně	25
2.6 Základ daně	26
2.7 Transformace výsledku hospodaření na základ daně	27
2.7.1 Položky zvyšující výsledek hospodaření	28
2.7.2 Položky snižující výsledek hospodaření	28
2.7.3 Položky, o které lze výsledek hospodaření snížit	28
2.7.4 Položky, které se do základu daně nezahrnují	29
2.7.5 Odčitatelné položky	29
2.8 Sazba daně a výpočet daně z příjmů právnických osob	30
2.8.1 Sleva na dani na zaměstnance se zdravotním postižením	31
2.8.2 Slevy na dani z titulu investičních pobídek	31
2.9 Daňové přiznání a placení daně	32
2.9.1 Daňové přiznání	32
2.9.2 Placení daně	33

3	Specifika daně z příjmů právnických osob na příkladu konkrétní společnosti.....	34
3.1	Představení společnosti	34
3.2	Analýza nákladových účtů	35
3.2.1	50 – Spotřebované nákupy.....	35
3.2.2	51 – Služby	37
3.2.3	52 – Osobní náklady	39
3.2.4	53 – Daně a poplatky	41
3.2.5	54 – Jiné provozní náklady	41
3.2.6	55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti.....	43
3.2.7	56 – Finanční náklady.....	44
3.2.8	58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	45
3.2.9	Shrnutí nákladů Společnosti	46
3.3	Analýza výnosových účtů	47
3.3.1	60 – Tržby za vlastní výkony a zboží	48
3.3.2	64 – Jiné provozní výnosy	48
3.3.3	66 – Finanční výnosy.....	49
3.3.4	Shrnutí výnosů Společnosti	50
3.4	Stanovení základu daně transformací účetního výsledku hospodaření	51
3.4.1	Sleva na dani na zaměstnance se zdravotním postižením	53
3.4.2	Zaplacené zálohy na daň z příjmů právnických osob.....	54
4	Daňová optimalizace a doporučení	55
4.1	Sklad zboží	55
4.1.1	Zodpovědnost zaměstnanců.....	56
4.1.2	Skladová evoluce	57
4.2	Pojistné na sociální zabezpečení a všeobecné zdravotní pojištění	61
	Závěr	62
	Seznam použitých zdrojů	63
	Seznam tabulek.....	66
	Seznam obrázků	67
	Seznam příloh.....	68

Úvod

Problematika daní doprovází lidstvo od nepaměti a stejně jako naše společnost i daňové systémy podléhají neustálému vývoji. Jen těžko si lze představit, že by platba daní byla v dnešní době stejně jako kdysi ve starověkém Řecku záležitostí osobního přesvědčení a uvědomění. V současnosti je tomu často právě naopak, a i proto hledají fyzické a právnické osoby způsoby, jak svou daňovou povinnost optimalizovat. Orientace v daňových zákonech však není vždy snadná a správná aplikace zákona na řešenou problematiku vyžaduje často značné úsilí. Je všeobecně známo, že daně představují jednu ze dvou jistot, kterou lidstvo doopravdy má a již tato skutečnost by měla být dostatečnou motivací pro snahu o pochopení alespoň základních daňových principů, kterým se především z tohoto důvodu věnuje úvodní kapitola.

Primárně je však bakalářská práce zaměřena na daň z příjmů právnických osob. Tato historicky relativně mladá daň je v České republice upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a při jejím stanovení se dále vychází z pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 či z judikatury Nejvyššího správního soudu. Specifikem daně je relativně komplikovaný způsob stanovení daňového základu, který se postupnou úpravou o odčitatelné a přičitatelné položky odvozuje z výsledku hospodaření. Z teoretického hlediska se tomuto procesu transformace na základ daně věnuje druhá kapitola, jenž si klade za cíl představit základní aspekty této daně v logické struktuře dle zákona o daních z příjmů. Následující třetí kapitola demonstruje specifika daně z příjmů právnických osob na příkladu konkrétní společnosti a formou praktických aplikací doplňuje řešenou problematiku.

V závěru jsou představena možná opatření vedoucí k optimalizaci daňové povinnosti konkrétní společnosti, při jejichž návrhu byl brán ohled především na přeměnu daňově neuznatelných nákladů na náklady uznatelné v základu daně, minimalizaci nákladů celkových a zjednodušení evidenčních procesů ve skladovém systému společnosti. Hlavním cílem této části práce je výběr a představení takových optimalizačních prvků, které by se ve výsledku hospodaření a na výši vypočtené daně z příjmů právnických osob projevíly nejen v jednom zdaňovacím období, ale také v obdobích následujících, čímž by byl výsledný efekt jednotlivých opatření maximalizován.

Naplnění uvedených dílčích cílů vede k dosažení hlavního cíle celé bakalářské práce, kterým je demonstrace specifik daně z příjmů právnických osob v České republice na příkladu konkrétní společnosti a následný návrh možných optimalizačních opatření a doporučení vedoucích ke zlepšení stávající situace.

Bakalářská práce je zpracována na základě odborné literatury, platných právních předpisů a internetových zdrojů k daňové problematice a autor zde propojuje teoretické i praktické aspekty řešeného tématu.

1 Teoretická východiska k problematice daní

Daň bývá definována jako povinná, nenávratná, neúčelová a neekvivalentní zákonem určená platba do veřejného rozpočtu (Kubátová, 2018; Peková, 2011). Platí se buď jednorázově, v termínu, který stanoví zákon (např. u daní spotřebních) nebo formou záloh, které jsou následně po skončení zdaňovacího období vyrovnány. U některých daní také existuje možnost splácení vyměřené daně, v ČR například pokud byla vyměřena daň z nemovitých věcí vyšší než 5 000 Kč (zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí § 16).

Typickým znakem daní je, že jsou povinné a jejich platba je nedobrovolná. Neúčelovost znamená, že poplatník daně nemůže ovlivnit na jaký vládní záměr budou peníze použity a částka by měla být pouze součástí celkových příjmů veřejných rozpočtů. Neekvivalentností rozumíme to, že pro poplatníka neznamena platba daně nárok na protihodnotu této platbě úměrnou. Obecně můžeme tedy o dani hovořit jako o transferu (Kubátová, 2018; Hejduková, 2015).

Maaytová, Ochrana & Pavel et al. (2015) však uvádějí, že ne vždy daně skutečně neúčelové jsou. V České republice je příkladem daň silniční plynoucí do Státního fondu dopravní infrastruktury, jehož účelem je financování výstavby a údržby silnic a dálnic.

Jak vyplývá z předchozího odstavce, daně nejsou příjmem pouze státního rozpočtu, ale jejich rozpočtovým určením mohou být také rozpočty územní samosprávy, státní účelové fondy apod. Zároveň platí, že daně patří mezi nejdůležitější příjmy těchto rozpočtů, kde se na celkových příjmech často podílejí i více než devadesát procenty (Hejduková, 2015).

Úlohu daní v dnešní nejisté době definovala Světová banka (2021) takto: *„Daně hrají klíčovou roli pro zajištění udržitelného a spravedlivého růstu, zejména v souvislosti s krizí COVID-19, a to prostřednictvím úsilí, jakým je „ekologizace“ daňových systémů a boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.“*

Diskutabilní je zařazení některých druhů zákonného pojištění (např. sociálního a zdravotního) mezi daně. Tato pojištění splňují pouze některé charakteristiky typické pro daně a různé instituce na jejich klasifikaci nahlíží odlišně. V České republice je kupříkladu pojistné na veřejné zdravotní pojištění svou podstatou blíže dani, jelikož je

neekvivalentní, oproti tomu důchodové či nemocenské pojištění již v sobě určitou ekvivalenci skrývají, a dani se tedy podobají méně (Maaytová et al., 2015).

Jak uvádí Kubátová (2018), z ekonomického hlediska však často bývají všechny tyto typy zákonného pojištění řazeny mezi příjmy daňové, ostatně je do této skupiny příjmů řadí i daňová klasifikace Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD).

De Mooij & Keen (2014) uvádějí, že i přestože platba daní a odvod pojistného není z hlediska zákona jedno a totéž, dochází u odvodů často k takovému přiblížení k neekvivalentnosti, a pojistně matematické nespravedlnosti, že se ve skutečnosti dani velmi podobají.

1.1 Daňové principy

Aby bylo možné o daňovém systému či konkrétní dani říci, že jsou dobře sestavené, musí respektovat určité zásady a požadavky. O většině z nich se zmiňoval již v 18. století skotský ekonom Adam Smith, který formuloval tzv. Smithovy daňové kánony, jejichž principy jsou uznávány dodnes. Ve své knize „*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*“ původně vydané roku 1776 (v češtině známé jako „*Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*“), uvádí čtyři základní principy daní, které můžeme shrnout jako spravedlnost, určitost, pohodlnost plateb a efektivnost. Tento výčet se v dnešní době dále doplňuje například o požadavek právní perfektnosti a průhlednosti nebo snahu o určitou dlouhodobost daňových zákonů, která by umožňovala poplatníkům plánovat svou spotřebu nebo investice.

1.1.1 Efektivnost

„[...]Existuje další faktor, který činí nepravděpodobným, že by bohatství vytvořené vládními výdaji plně kompenzovalo bohatství zničené daněmi, zavedenými za účelem úhrady těchto výdajů. Není to jednoduché, jak se často zdá, neboť nejde jen o to, vzít něco z pravé kapsy národa a vrátit do kapsy levé.“ (Hazlitt, 2008, str. 29)

Efektivností rozumíme především to, že by daně měly působit co nejmenší distorzi v cenách a užitku, což znamená, že by si kvůli nadměrnému daňovému břemenu neměli poplatníci hledat způsoby, jak se dani vyhnout nebo jak přejít k méně zdaněným substitutům. Vznik nadměrného daňového břemene je znázorněn v Obr. 1. Příkladem nedistorzní daně může být daň z hlavy, jejíž platbě není možné se vyhnout

a zároveň platí, že u ní nevzniká tzv. substituční efekt (změna poplatníkových preferencí, spotřeby atd.), nýbrž jen efekt důchodový (snížení disponibilního důchodu poplatníka). Naopak distorzní daně se dají „obejít“ a vzniká jak substituční, tak důchodový efekt (Peková, 2011; Kubátová, 2018).

Obr. 1 – Geneze nadměrného daňového břemene

daň → distorze → substituce → nadměrné břemeno
--

Zdroj: Kubátová (2018), zpracováno autorem

Ekonomové dále často zmiňují snahu minimalizovat přímé a nepřímé administrativní náklady daní. Přímé administrativní náklady nese veřejný sektor a jedná se o náklady na organizaci celého daňového systému, zatímco nepřímé nese sektor soukromý v podobě času a peněz nutných pro celý proces účetní evidence, výpočtu daně, jejího odvodu apod. (Mankiw, 1999; Kubátová, 2018).

1.1.2 Spravedlnost

„Spravedlnost jako proces a spravedlivé výstupy jsou hluboce subjektivní koncepty [...]. V praxi je spravedlnost dynamická, nejistá a kontingentní.“ (Rawlings, 2004, str. 12)

Spravedlnost dělí Kubátová (2018) do dvou částí. Aby byly daně skutečně spravedlivé, měly by respektovat jak princip prospěchu, tak princip platební schopnosti poplatníka.

Princip prospěchu říká, že jednotliví poplatníci by měli být zdaněni dle prospěchu, který mají z veřejných výdajů. Peková (2011) zmiňuje, že poplatníci se snaží maximalizovat svůj mezní užitek z veřejných statků a služeb. Můžeme předpokládat, že chudší část obyvatelstva bude požadovat vyšší veřejné výdaje především pokud budou bohatí platit vyšší daně. Tato situace nastává při progresivním zdanění. Opačný požadavek by chudí vnesli, pokud by byly placeny daně paušální, a tudíž by jejich užitek ze zdanění klesl. Hovoříme o tzv. daňové ceně za veřejné statky, která udává kolik musí jednotlivce zaplatit na každou dodatečnou jednotku výdajů na veřejné statky.

Princip platební schopnosti chápeme ve dvou rovinách, a to vertikální a horizontální. Vertikální spravedlnost znamená, že bohatší by měli platit vyšší daně, jelikož s rostoucím důchodem mezní užitek jeho příjemce klesá, zatímco horizontální

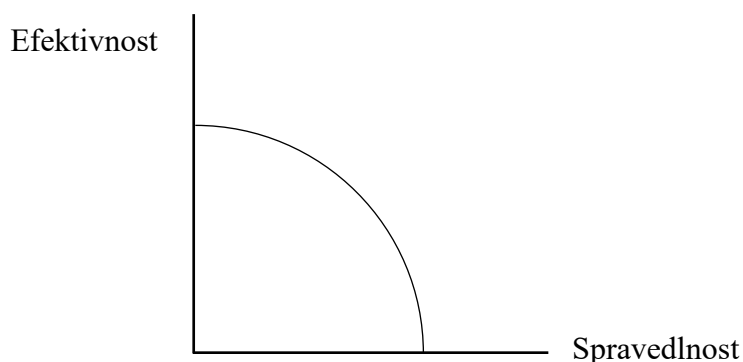
spravedlnost vyžaduje, aby byla ze stejných základů daně placena stejně velká daň a nedocházelo k diskriminaci nebo zvýhodnění některých poplatníků.

V rámci spravedlnosti je také důležité zmínit, tzv. daňovou incidenci. Musíme rozlišovat mezi zákonným a efektivním dopadem daně. To znamená, že daň zákonem uvalená na konkrétního poplatníka nemusí znamenat, že je mu o tuto daň krácen důchod, jelikož v praxi často dochází k přenosu daňové povinnosti na jiný subjekt.

Maaytová et al. (2015) specifikuje, jakým způsobem může být onen daňový přesun uskutečněn. Daň může buď efektivně dopadnout na vlastníky kapitálu v podobě nižšího čistého zisku nebo se přesouvá vpřed, což zvyšuje ceny odběratelům nebo se přesouvá vzad, v důsledku čehož vzniká tlak na snižování cen dodavatelům, a to včetně zaměstnanců (nižší mzdy).

Představené principy efektivnosti a spravedlnosti patří mezi ty nejdůležitější a nejčastěji zmiňované. Platí však, že tyto principy jsou protichůdné, což znamená, že pokud zvyšujeme efektivnost daní, zároveň tím snižujeme jejich spravedlivost a naopak. Vztah mezi efektivností a spravedlností zobrazuje Obr. 2. Problém volby vhodného kompromisu mezi těmito dvěma cíli se skrývá především v odlišných preferencích každého jednotlivce. Co je spravedlivé pro jednoho nemusí být spravedlivé i v očích druhého (Mankiw, 1999; Peková, 2011).

Obr. 2 – Vztah mezi efektivností a spravedlností



Zdroj: Peková (2011), zpracováno autorem

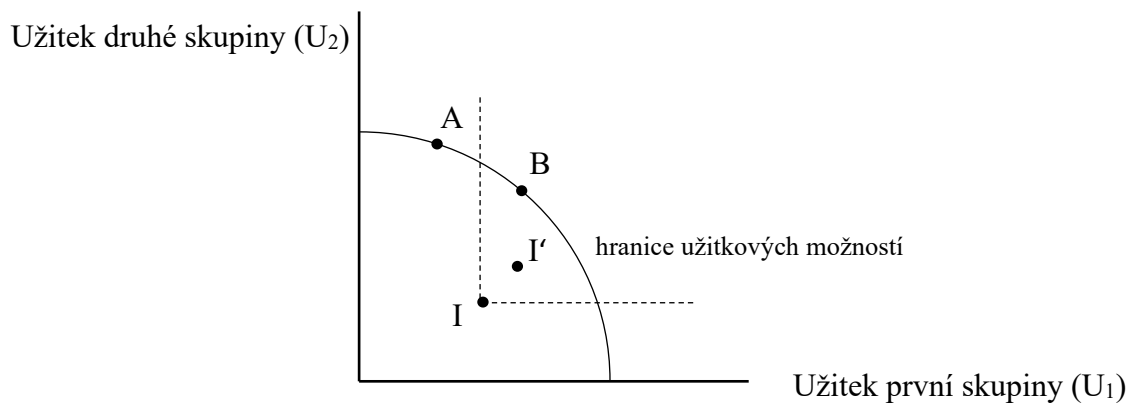
Různých dalších daňových požadavků může být nespočet. Pro nastínění několika dalších můžeme vybrat například snahu, aby daně správně působily na makroekonomické agregáty, nebo snahu, aby stát nezískal nad poplatníkem převahu v informovanosti v důsledku nátlaku zájmových skupin (Kubátová, 2018).

1.1.3 Paretoovo optimum

Na základě předchozích podkapitol můžeme usoudit, že dokonalého daňového systému není možné docílit. Snahou ekonomů je tedy alespoň daňové systémy optimalizovat. Teorií o tom, co a jak zdanit, aby bylo dosaženo co možná největšího blahobytu pro společnost existuje mnoho. Tou nejčastěji uváděnou je optimální zdanění podle teorie italského ekonoma a sociologa Vilfreda Pareta, kterou uvádí ve své knize z roku 1906 „*Manual of political economy*“.

Jeho teorie vychází z tzv. paretoefektivních stavů (bodů), u kterých předpokládáme, že nemůžeme zvýšit uspokojení jedné osoby, aniž by nedocházelo ke snížení uspokojení osoby jiné (v Obr. 3 body A a B). Tyto body (stavy) se nacházejí na křivce možných užiteků. U bodů nacházejících se pod křivkou je možné provést tzv. Paretovo zlepšení (v Obr. 3 posun z bodu I do I'), které by zlepšilo postavení jedné osoby (nebo skupiny osob), aniž by ovlivnilo osobu druhou (Stiglitz, 1997; Kubátová, 2018). Paretovo zlepšení a křivku možných užiteků zobrazuje Obr. 3.

Obr. 3 – Paretovo zlepšení a křivka možných užiteků



Zdroj: Stiglitz (1997), zpracováno autorem

Stiglitz (1997) uvádí, že v praxi je sice možné pomocí vládních opatření uskutečnit Paretovo zlepšení, avšak příležitost pro takové zlepšení nenastává příliš často. Přistupuje se tedy k tzv. kompenzačnímu principu, který předpokládá, že si jedna skupina přilepší na úkor druhé, ale přínosy pro první skupinu ztráty druhé skupiny vykompenzují.

1.2 Funkce daní

Funkce daní jsou prakticky totožné jako funkce veřejných výdajů (financí). Zajišťují se pomocí nich veřejné statky, snižuje se rozdíl mezi chudými a bohatými a jsou také do jisté míry schopné regulovat výkyvy ekonomiky pomocí stabilizačních výdajů. Vhodně členění specifikují například Kubátová (2018) či Peková (2011).

- Alokační – využívá se, pokud trh nevykazuje efektivnost v alokaci zdrojů. Hlavní příčinou této neefektivnosti může být tržní selhání, které bývá zaviněno existencí veřejných statků, statků pod ochranou, externalit a nedokonalé konkurence. Prostředky se mohou přesouvat do oblastí, kde je jich nedostatek nebo odebírat tam, kde jich je příliš mnoho.
- Redistribuční – znamená přesun části důchodů od bohatších jedinců směrem k chudším. Tato funkce má svůj význam hlavně proto, že lidé obecně věří v nedokonalost tržního rozdělení důchodů a bohatství. Tuto roli plní především daně progresivní.
- Stabilizační – pomáhá ovlivňovat cyklické výkyvy ekonomiky, které mohou způsobovat nezaměstnanost, pokles životní úrovně obyvatelstva či růst inflace. Je však důležité zmínit, že veřejné finance mohou ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele, ale ne vždy však vede konkrétní opatření ke zlepšení současného stavu ekonomiky.

V návaznosti na funkci stabilizační je příhodné zmínit jakousi neurčitost efektů daní a konkrétních daňových opatření: *„Ekonomové se obecně shodují, že lidé a podniky na změnu daňového zatížení reagují a větší změny v daňové politice mohou ekonomiku výrazně ovlivnit. Platí však, že není možné přesně stanovit, jak ekonomika funguje a jak budou lidé a podniky reagovat na konkrétní opatření.“* (Tax Policy Center, 2020)

Byly představeny tři pravděpodobně nejčastěji zmiňované funkce daní, avšak jejich výčet můžeme dále rozšířit. Hejduková (2015) dále uvádí funkci fiskální, která spočívá v naplnění veřejných rozpočtů. Peková (2011) zmiňuje funkci regulační, sloužící k ovlivňování rozhodování ekonomických subjektů (např. daně ekologické).

1.3 Třídění daní

Daně rozlišujeme dle nejrůznějších vlastností a hledisek. Kubátová (2018) uvádí například dělení daní podle vztahu mezi velikostí daňového základu a výší daně, a to na daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu, specifické a ad valorem. Další možností, jak daně dělit je dle vztahu k platební schopnosti poplatníka na daně osobní a daně in rem, tj. latinsky „na věc“. Jak uvádějí Pavlásek & Hejduková (2011), za poměrně významné lze dále považovat třídění daní podle objektu, který je daní zatížen. V tomto případě je možné daně rozdělit na důchodové (zdanění nejrůznějších druhů příjmů, nejčastěji mzdy nebo zisku), spotřební (zdanění spotřeby zboží a služeb) a daně z majetku.

V úvodu první kapitoly byla také zmíněna klasifikace daní podle Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, pro kterou je typické řazení zákonného pojištění mezi daně. Tato typologizace dělí daně do šesti hlavních skupin (viz Tab. 1), které se dále dělí na další podskupiny (OECD, 2020).

Tab. 1 – Šest hlavních skupin daňové klasifikace OECD

1000	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
2000	Příspěvky na sociální zabezpečení
3000	Daně z mezd a pracovních sil
4000	Daně majetkové
5000	Daně ze zboží a služeb
6000	Ostatní daně

Zdroj: OECD (2020), zpracováno autorem

Avšak tou pravděpodobně nejznámější a nejrozšířenější klasifikací daní je dělení na přímé a nepřímé daně. Mezi přímé patří taková daň, kterou je poplatník povinen zaplatit sám a nemá možnost tuto povinnost přenést na jiný subjekt. Tato daň tedy snižuje poplatníkům důchod a lidově řečeno je placena „z jeho vlastní kapsy“. Platí, že plátce je zároveň poplatníkem. Naopak u daní nepřímých předpokládáme, že plátce pouze přesouvá daň od poplatníka k finančnímu úřadu (správci daně), aniž by byl snížen jeho vlastní důchod (Kubátová, 2018; Hejduková, 2015).

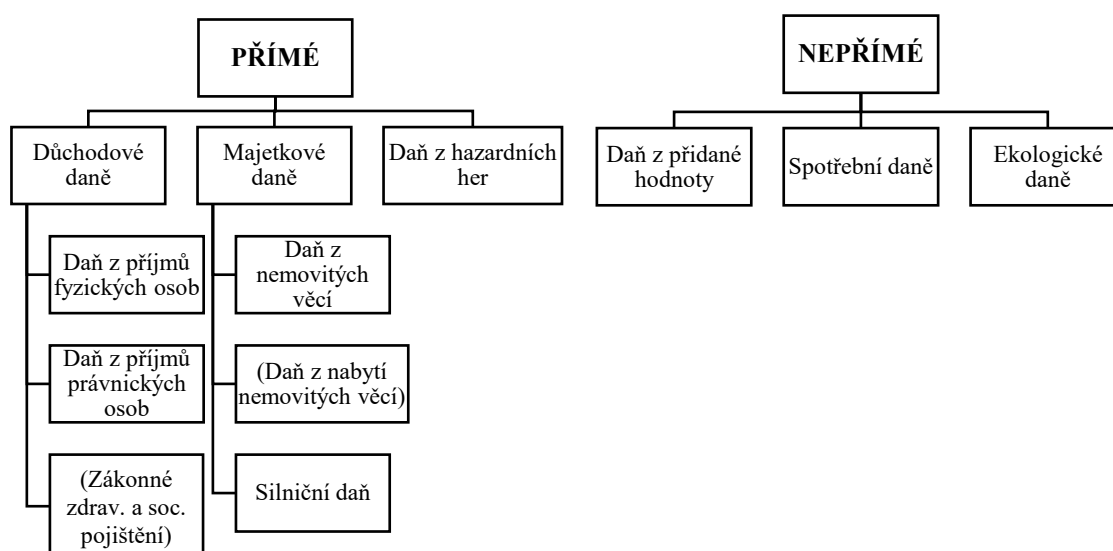
1.4 Daňová soustava ČR

Jak uvádějí Pavlásek & Hejduková (2011, str. 56): „Daňovou soustavu tvoří soubor platných právních předpisů upravujících jednotlivé daně, které jsou příjmem veřejných rozpočtů. Je to souhrn všech daní, které se na daném území vybírají.“. Vančurová & Láchová (2012) do daňového systému dále zahrnují i vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla jejich výběru. Jak uvádí ACCA (2015), náš svět se rychle mění, a to jak z hlediska ekonomiky, tak i celé společnosti a je důležité, aby daňové systémy tento vývoj reflektovaly.

V České republice a ostatních zemích bývalého východního bloku bylo po revoluci stěžejní vybudování daňového systému, který by respektoval základní daňové principy (viz kapitola 1.1) a byl vhodný pro tržní ekonomiku. Důležitým obdobím pro ČR byla implementace legislativy Evropské unie v letech 2003–2004. V dalších letech následovalo nesčetně mnoho nových opatření. Za zmínku stojí například zvýšení progresivity daňového systému, významné změny u daně z příjmů fyzických osob nebo zavedení nových daní, tj. daň z hazardních her či daně ekologické (Hejduková, 2015).

Jak zobrazuje Obr. 4, v České republice je v současnosti zdaněn příjem, majetek i spotřeba.

Obr. 4 – Přímé a nepřímé daně v ČR



Zdroj: Finanční správa (2021a); Vančurová & Láchová (2014), zpracováno a doplněno autorem

1.4.1 Přímé daně v ČR

Jak vyplývá z Obr. 4, mezi přímé daně v České republice patří daně důchodové, majetkové a daň z hazardních her (Finanční správa, 2021a; Vančurová & Láchová, 2014). Jak je uvedeno v podkapitole 1.3, přímé daně snižují poplatníkův důchod, což znamená, že je poplatník zároveň i plátcem daně (Kubátová, 2018; Hejduková, 2015).

Jak uvádí Finanční správa (2021a), mezi důchodové daně daňové soustavy České republiky se řadí daň z příjmů fyzických osob (DPFO) a daň z příjmů právnických osob (DPPO). Na základě problematiky uvedené v úvodu kapitoly 1 je možné do této kategorie dále zařadit i odvody zdravotního a sociálního pojištění. Peková (2011) uvádí, že DPFO i DPPO zdaňují všechny druhy příjmů (mimo ty, o kterých zákon stanoví, že nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny), a to včetně kapitálových příjmů typu dividend, úroků apod. Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 6 (až § 10), se dělí příjmy poplatníků DPFO do tzv. dílčích daňových základů (příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, kapitálové příjmy, příjmy z nájmu a ostatní příjmy), které se samostatně upravují. Součtem částek získaných po těchto úpravách je základ daně, který je možné dále upravovat. Základní sazba DPFO činí 15 % (§ 16 odst. 1) a vypočtená daň se může dále snižovat formou daňových slev a zvýhodnění (Hejduková, 2015). Aspektům daně z příjmů právnických osob se věnuje kapitola 2.

Majetkové daně v ČR tvoří daň z nemovitých věcí a daň silniční. Daň z nemovitých věcí zdaňuje nemovitý majetek, tedy pozemky a stavby, a řídí se zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Mezi majetkové daně dále v minulosti v ČR patřila daň z nabytí nemovitých věcí, jejímž předmětem bylo dle zákonného opatření Senátu č. 340/ 2013 Sb. § 2 odst. 1 úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, avšak kvůli koronavirové krizi byla tato daň od 26. září 2020 se zpětným účinkem zrušena (Finanční správa, 2021b). Silniční daň zdaňuje silniční motorová vozidla využívaná k podnikání či jiné samostatně výdělečné činnosti (Peková, 2011).

Relativně mladou daní je daň z hazardních her, řídící se zákonem č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, který nabyl účinnosti 1. ledna 2017. Podle § 2 je předmětem této daně provoz hazardní hry na území České republiky.

1.4.2 Nepřímé daně v ČR

Mezi nepřímé daně patří v České republice daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daně ekologické. Někteří autoři řadí mezi nepřímé daně i cla, která však nevyhovují právnímu pojetí daně (Vančurová & Láchová, 2014).

Daň z přidané hodnoty se řídí zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a právními předpisy EU. Jedná se o univerzální nepřímou daň, jejímž principem je zdanění nově vytvořené hodnoty téměř všech produktů a služeb (Hejduková, 2015). V ČR rozlišujeme podle § 47 ZDPH tři sazby této daně, a to 10 %, 15 % a 21 %.

Mezi spotřební daně (někdy označované jako akcízy) patří dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních § 1 odst. 3 tyto daně: daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků, daň ze zahřívavých tabákových výrobků a daň ze surového tabáku. Na rozdíl od DPH se jedná o selektivní nepřímé daně (Hejduková, 2015). Jak uvádí Kubátová (2018), kombinace vysokých sazeb a nízké elasticity spotřeby činí z této formy zdanění významný výnos veřejných rozpočtů.

V souvislosti s podmínkami EU byla od 1. ledna 2008 v ČR zavedena daň z elektřiny, daň z pevných paliv a daň ze zemního plynu (souhrnně daně ekologické, někdy označované také jako energetické). Tato povinnost byla zapracována do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Plátcem těchto daní jsou především dodavatelé, kteří dodali konkrétní druh energetického produktu konečnému spotřebiteli (zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů; BusinessInfo, 2019).

1.5 Náležitosti daně

Náležitosti daně jsou stanoveny zákonem a určují například kdo daň platí, co je předmětem daně, daňovou sazbu apod. Všechny tyto skutečnosti nazýváme základními daňovými náležitostmi.

Subjekt daně – subjektem může být buď fyzická nebo právnická osoba, která je povinna daň zaplatit nebo jen odvést, na základě čehož rozlišujeme daňového poplatníka a plátce.

Jak specifikuje dále Peková (2011):

- Poplatník – subjekt na jehož předmět se daň vztahuje, a zákon mu ukládá povinnost daň vypočítat a zaplatit. U přímých daní je ve většině případů poplatník zároveň plátcem.
- Plátce – je ze zákona povinen daň za poplatníka vypočítat, vybrat a odvést ji. To, že daň platí tedy neznamená, že by mu o ni byl snížen důchod. Dobrým příkladem je daň z přidané hodnoty, kdy zákazník zaplatí obchodníkovi daň v podobě vyšší ceny výrobku, který ji následně „pouze“ odevzdává správci daně.

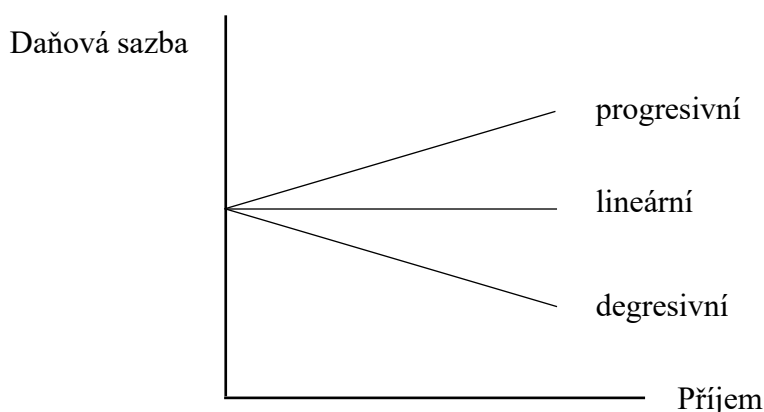
Hejduková (2015) rozděluje subjekty daně na daňové subjekty závazné (poplatník, plátce) a daňové subjekty oprávněné (správce daně). Daňové subjekty závazné daně platí a odvádí, zatímco daňové subjekty oprávněné daně vybírají a spravují.

Objekt daně – nebo také předmět daně je to, na co se daň uvaluje, tj. příjem, majetek nebo spotřeba. Aby bylo možné přesněji určit co do předmětu daně patří a co už ne, existuje také tzv. vynětí z předmětu daně, které stanovuje hranici, za níž předmět daně nesahá (Hejduková, 2015).

Základ daně – je vyjádření objektu (předmětu) daně v měrných jednotkách. Může se jednat o jednotky peněžní, výměru v m² (daň z nemovitých věcí), množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C (daň z lihu) apod.

Sazba daně – rozdělujeme buď sazbu jednotnou nebo diferencovanou, která se dále dělí na pevnou nebo procentní. Platí, že u procentní sazby dále rozlišujeme sazby lineární, progresivní a regresivní (Peková, 2011).

Obr. 5 – Procentní sazby daně



Zdroj: Peková (2011), zpracováno autorem

Kubátová (2018) uvádí, že při progresivním zdanění příjmů vzniká u nejvyšších příjmových skupin silný substituční efekt, jemuž se lze vyhnout zvýšením daňové sazby v prostředních daňových pásmech. Dojde tak sice k přesunu tohoto efektu na střední příjmy, avšak u poplatníků s těmito příjmy se nedostavuje tak výrazné odrazení od práce, čímž je možné docílit vyšší efektivity. Hovoříme o tzv. klouzavé progresi.

Kromě již uvedených základních náležitostí můžeme výčet daňových náležitostí doplnit i o další (doplňkové) náležitosti. Těmi může být například nezdanitelné minimum, osvobození od daně, slevy na dani, správce daně, zdaňovací období, daňové přiznání, způsob placení apod. (Finanční správa, 2021a).

2 Základní aspekty daně z příjmů právnických osob v ČR

Daň z příjmů právnických osob, někdy také označována jako daň ze zisku korporací, a to především kvůli rozdílům v mezinárodních legislativních a daňových systémech, je důchodová, přímá daň, o jejímž smyslu se vedou mezi ekonomy časté diskuze. Je zřejmé, že má tato daň své nedostatky, avšak existuje mnoho pádných argumentů, proč je stále součástí daňových soustav zemí OECD (Kubátová, 2018).

Kubátová (2018) uvádí, že jedním z důležitých pozitiv daně z příjmů právnických osob je fakt, že společnosti odvádí v podobě daně ze zisků (příjmů) svůj podíl za využívání veřejných služeb. Daň také může být efektivním nástrojem státu, k provádění hospodářské politiky, a to především ve formě různých podpor či zvýhodnění, díky kterým může stát chování právnických osob regulovat a ovlivňovat. Podle Vančurové & Láchové (2012) je výhodou daně z příjmů právnických osob jednodušší stanovení základu daně než u osob fyzických a také to, že se výnosy této daně dostávají do veřejných rozpočtů relativně rychle.

Na druhé straně je možné uvést i několik problémů, které s sebou daň z příjmů právnických osob přináší. Jedním z nich je například dvojí zdanění dividend. Nejen, že na poplatníka dopadá daň ve formě zdanění společnosti, ve které vlastní podíl, ale následně je mu zdaněn i příjem této dividendy. V souvislosti s touto skutečností Kubátová (2018) uvádí: „*Společnosti nemají zvláštní zdaňovací kapacitu – postačilo by zdanit osobní důchody.*“ Dalším problémem může být v předchozím textu zmiňovaná daňová incidence, anebo potíže při definování zdanitelného zisku, jehož určení a následný převod na základ daně je relativně složitý proces.

Maaytová et al. (2015, str. 123) uvádí: „*Konstrukce daňového základu pro zdanění firem je na první pohled jednodušší než u zdanění fyzických osob. [...] Podrobnější analýza ukazuje, že struktura a vymezení daňových nákladů (výdajů) je velmi často u firem komplikovanější než u osobních důchodových daní.*“

Poradenská společnost BDO ve spolupráci s německými univerzitami v Paderbornu a Mnichově zveřejnila v roce 2019 výsledky studie zabývající se složitostí daňového systému se zaměřením na korporátní daně ve 143 zemích světa. Česká republika se umístila na 85. místě a ze zemí EU měla 4. nejsložitější daňový systém.

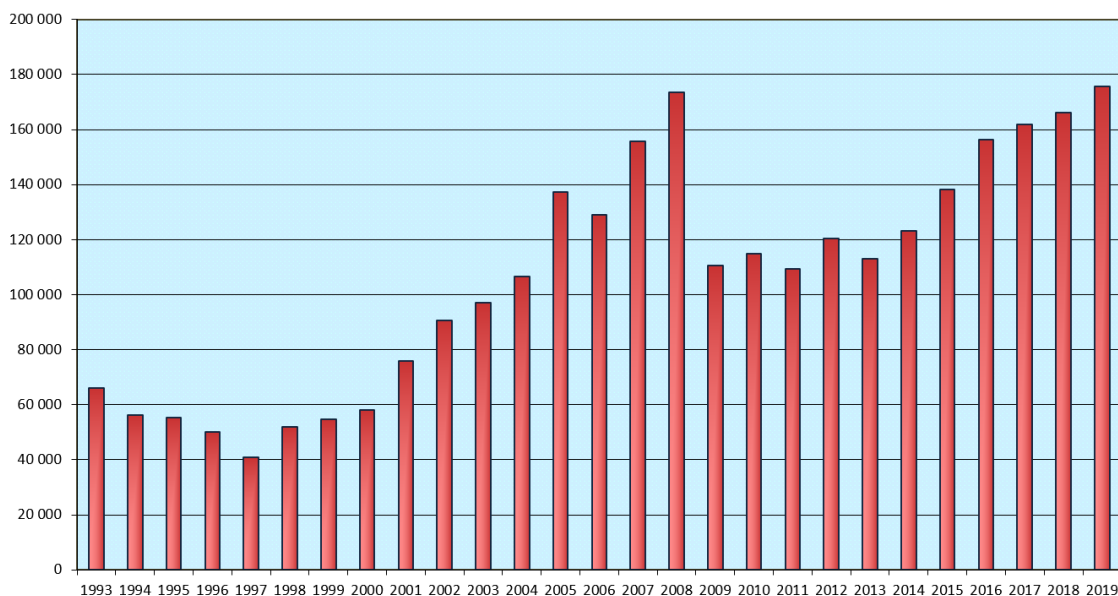
Odborníci ze společnosti BDO zároveň upozornili, že se Česká republika umístila na posledním místě ze všech zemí Evropské unie, co se týče oblasti přijímání nových daňových předpisů (BDO, 2019).

Z dat Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (2020) vyplývá, že v zemích OECD představuje daň z příjmů právnických osob průměrně 9 % všech daňových příjmů (v České republice 10,4 %). Průměrná sazba daně z příjmů právnických osob v zemích OECD v roce 2020 byla 23,05 % (KPMG, 2020).

Podle dat Finanční správy bylo v České republice za rok 2019 podáno přes 508 tis. daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob, jejichž celková daňová povinnost činila téměř 180 mld. Kč. Další vybraná data z daňových přiznání daně z příjmů právnických osob z let 2011 až 2019 v ČR jsou uvedena v příloze (Příloha A).

Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v České republice ve vybraných letech zobrazuje Obr. 6.

Obr. 6 – Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR (v mil. Kč)



Zdroj: Finanční správa (2021c)

2.1 Právnická osoba

Občanský zákoník rozlišuje dva typy osob, a to fyzické a právnické. Osobu právnickou definuje v § 20 odst. 1 takto: „Právnická osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnická

osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou.“.

Vančurová a Zídková (2019) uvádějí, že právnické osoby jsou podnikatelské subjekty vedoucí účetnictví, které se řídí zákonem o účetnictví. Toho je využito především k výpočtu výsledku hospodaření, z něž se následně odvozuje základ daně.

Občanský zákoník uvádí tři základní typy právnických osob, a to:

- **korporace,**
- **fundace,**
- **ústav.**

Korporací může být buď spolek nebo obchodní korporace. Spolek musí být založen nejméně třemi osobami, které mají společný zájem, jenž se snaží pomocí tohoto svazku naplňovat. Spolek může mít kromě činnosti hlavní i činnost vedlejší, kterou může být podnikání nebo jiná výdělečná činnost. Pod pojmem obchodní korporace se skrývají obchodní společnosti a družstva (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník § 210 až § 302).

2.2 Poplatníci

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 17 odst. 1:

- *„právnická osoba,*
- *organizační složka státu,*
- *podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,*
- *podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,*
- *fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,*
- *svěřenský fond podle občanského zákoníku“*
- další poplatníci podle tohoto zákona.

Poplatníci se dělí na daňové rezidenty a nerezidenty. Daňovým rezidentem je poplatník v případě, že má na území České republiky (dále jen „ČR“) sídlo nebo místo svého vedení. Daňová povinnost rezidentů se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak v zahraničí. Daňoví nerezidenti na území ČR pouze podnikají a nemají zde své sídlo. Zdaněny jsou jim pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 17).

Pozornost je nutné věnovat termínu „místo vedení“. Nemusí totiž nutně znamenat, že formální registrace sídla je pro určení tzv. daňového domicilu rozhodující. Daňový domicil je upraven pomocí ZDP, nadnárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a směrnic Evropské unie. Rozhodujícím aspektem pro jeho stanovení je místo, odkud je subjekt veden a může se tedy například stát, že se daňovým rezidentem ČR stane společnost, která formálně rezidentem ČR není. V praxi však platí, že dokazování skutečného místa vedení, a to nejčastěji správcem daně, není jednoduché (Sojka, Bartošová, Fekar, Mašek, Nešleha & Vaňousová, 2017).

2.3 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím může být podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 21a:

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

Účetní období zákon o účetnictví definuje jako 12 po sobě jdoucích měsíců. Existuje však celá řada výjimek, kterým se tento zákon věnuje v § 3 odst. 4.

Hospodářský rok je účetní období začínající prvním dnem měsíce, který není leden. Platí, že se jedná o 12 po sobě jdoucích měsíců. Účetní jednotka může hospodářského roku využít pouze pokud obeznámí místně příslušného správce daně alespoň 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo koncem běžného účetního období (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 3 odst. 5).

2.4 Předmět daně

„Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré příjmy z veškeré činnosti a nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.“ (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 18 odst. 1)

Zákon o dani z příjmů v § 18 odst. 2 uvádí seznam příjmů, které nejsou předmětem daně. Jedná se například o:

- *„příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby,*
- *příjmy zdravotní pojišťovny plynoucí ve formě pojistného na zdravotní pojištění,*
- *příjmy společenství vlastníků jednotek z 1) dotací, 2) příspěvků vlastníků jednotek na správu domů a pozemku, 3) úhrad za plnění spojená s užíváním bytu a nebytových prostor, 4) pojistného plnění z pojištění domu sjednaného společenstvím vlastníků jednotek.“*

Zákon dále definuje předmět daně veřejně prospěšných poplatníků, kterými jsou například spolky, odbory, politické strany či hnutí, kraje apod.

2.5 Osvobození od daně

Osvobození od daně v podstatě definuje tu část předmětu daně, ze které se daň nevybírání. Daňový subjekt není povinen a v některých případech ani oprávněn tuto osvobozenou část předmětu daně do základu daně zahrnout. Osvobozením od daně se zabývá § 19 a § 19b ZDP.

Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 19 odst. 1 jsou od daně osvobozeny například tyto příjmy:

- *„členský příspěvek podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijatý zájmovým sdružením právnických osob, u něhož členství není nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo výkonu činnosti,*
- *příjmy z podílu na zisku vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti,*

- *licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, od obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky.*“

Dle § 19b odst. 1 jsou od daně dále osvobozeny například tyto bezúplatné příjmy:

- *„příjem z nabytí dědictví nebo odkazu,*
- *příjem, pokud k němu došlo na základě rozhodnutí pozemkového úřadu o pozemkových úpravách, v podobě nabytí vlastnického práva k pozemku.*“

Jak uvádí Jaroš (2020), k vyloučení některých příjmů z předmětu daně, popř. jejich osvobození od daně se aplikuje především z důvodu zamezení duplicitního zdanění nebo kvůli tomu, aby nebyly zdaněny příjmy, které zatím nejsou definitivní (např. u smluvních sankcí).

2.6 Základ daně

Zákon o dani z příjmů v § 23 odst. 1 definuje základ daně takto: *„Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.*“

Jak uvádí Jaroš (2020), je důležité sledovat, které příjmy jsou nezdaňované, jelikož je v takovém případě nutné částečně nebo plně vylučovat ze základu daně ty náklady, které s těmito příjmy jednoznačně souvisejí. Zároveň musí platit, že příjmy i náklady vstupují do základu daně ve zdaňovacím období, na které se vztahují časově. Tyto požadavky jsou nazývány jako tzv. akruální princip.

Při stanovení daňového základu vycházíme z výsledku hospodaření účetní jednotky, tj. zisk nebo ztráta. Poplatník je povinen sestavit účetní závěrku dle předpisů platných v České republice, přičemž ZDP uvádí například vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tato vyhláška se týká účetních jednotek, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. V případě, že poplatník nevede účetnictví, vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 2).

Existuje také možnost, že příjmy tvoří samostatný základ daně. V takovém případě platí, že daň sráží a odvádí osoba, která dané příjmy vyplácí. Pro stát představují takto vybrané daně stabilní výnos a do jisté míry eliminují možné daňové úniky, jelikož je daň odváděna jinou osobou než poplatníkem. Pro daňové rezidenty je sazba daně 15 % (Vančurová & Zídková, 2019).

2.7 Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Účetní výsledek hospodaření je však dále nutno tzv. transformovat na základ daně, dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 3, který stanovuje položky, o které se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje, snižuje nebo se může snížit (viz Tab. 2).

V § 23 odst. 4 se nachází výčet položek, které se do základu daně podle § 23 odst. 1 nezahrnují. Po odečtení, respektive přičtení všech těchto položek dostáváme tzv. prvotní základ daně, který můžeme dále upravovat o odčitatelné položky.

Tab. 2 – Transformace výsledku hospodaření na základ daně

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM	
– příjmy, které nejsou předmětem daně	§ 18 odst. 2 ZDP
– příjmy osvobozené od daně	§ 19, § 19b ZDP
– položky snižující VH	§ 23 odst. 3 písm. b) ZDP
– položky, o které lze VH snížit	§ 23 odst. 3 písm. c) ZDP
– položky nezahrnované do základu daně	§ 23 odst. 4 ZDP
+ položky zvyšující VH	§ 23 odst. 3 písm. a) ZDP
= PRVOTNÍ ZÁKLAD DANĚ	
– daňová ztráta	§ 34 (§ 38) ZDP
– odpočet na podporu výzkumu a vývoje	§ 34a (až § 34e) ZDP
– odpočet na podporu odborného vzdělávání	§ 34f (až § 34h) ZDP
– bezúplatná plnění	§ 20 odst. 8 ZDP
= ZÁKLAD DANĚ	

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zpracováno autorem

2.7.1 Položky zvyšující výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 3 písm. a) zvyšuje například o:

- *„částky neoprávněně zkracující příjmy,*
- *částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů),“*
- sociální a zdravotní pojistné, které zaměstnavatel zaměstnanci srážel, ale neodvedl do stanoveného termínu, tj. do jednoho měsíce po konci zdaňovacího období.

Nejčastěji se jedná o náklady na reprezentaci, nesmluvní pokuty a penále, nadlimitní příspěvek na závodní stravování apod.

2.7.2 Položky snižující výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 3 písm. b) snižuje například o:

- náklady, jejichž daňová uznatelnost se váže na úhradu, ale ve zdaňovacím období uhrazeny nebyly,
- částku, o kterou byl snížen základní kapitál kvůli změně účetní metody, pokud jsou touto změnou ovlivněny příjmy a výdaje, které vstupují do základu daně.

2.7.3 Položky, o které lze výsledek hospodaření snížit

Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji lze podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 3 písm. c) snížit například o:

- částky, o které se nesprávně zvýšily výnosy (příjmy),
- částky, které nebyly zahrnuty do nákladů (výdajů), ale zahrnuty být mohly,
- *„částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou podle zvláštního právního předpisu zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů“.*

2.7.4 Položky, které se do základu daně nezahrnují

Smyslem vyčlenění některých položek, které se do základu daně nezahrnou je především zamezení dvojího zdanění. Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 23 odst. 4 se do základu daně nezahrnují například:

- příjmy tvořící samostatné základy daně,
- příjmy vzniklé nákupem vlastních akcií, je-li následně snížen základní kapitál,
- *„částky zúčtované do příjmů (výnosů), pokud přímo souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů). Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, kteří nevedou účetnictví“.*

2.7.5 Odčitatelné položky

Po splnění zákonných podmínek lze dále snížit dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů základ daně o tyto odčitatelné položky:

- Daňová ztráta předchozích období – lze odečíst daňovou ztrátu, a to nejdéle v pěti letech bezprostředně následujících po období, ve kterém tato ztráta vznikla (§ 34 odst. 1). Uplatnění tohoto odpočtu je dle § 34na odst. 1 vázáno na podmínku, že mezi posledním dnem ztrátového období a posledním dnem období, kdy má být ztráta uplatněna nedojde k podstatné změně ve složení osob a změnám rozhodujícího vlivu.
- Odpočet na podporu výzkumu a vývoje – jedná se například experimentální či teoretická práce, konstrukční práce či výroba prototypu produktu nebo jeho části (§ 34b). Odpočet je možno uskutečnit dle § 34a odst. 1 ve výši 100 % (popř. 110 %, dojde-li meziročně k přírůstku) nákladů vynaložených na realizaci projektu výzkumu a vývoje. Z rozsudku NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113, body 42, 114 a 116 vyplývá, že na dokument projektu výzkumu a vývoje jsou kladeny přísné formální nároky, díky čemuž se předchází zneužití možnosti uplatnění tohoto odpočtu, které je dle NSS *„způsobilé celé tržní prostředí značně pokřivit.“*
- Odpočet na podporu odborného vzdělávání – odpočet je možno uskutečnit ve výši součtu odpočtu pořízeného majetku na odborné vzdělávání a výdajů (nákladů) vynaložených na žáka nebo studenta (§ 34f). Hmotný majetek na

odborné vzdělávání lze započítat pouze, je-li zařazen v 1., 2. nebo 3. odpisové skupině a software pouze s cenou vyšší než 80 000 Kč (§ 34g odst. 5). Stejně jako u odpočtu na podporu výzkumu a vývoje platí podle § 34 odst. 5, že pokud není možné tento odpočet uskutečnit kvůli nízkému daňovému základu nebo ztráty, je možné tak učinit nejpozději ve třetím období po období ve kterém vznikly.

- Bezúplatná plnění – u právnických osob musí hodnota poskytnutých bezúplatných plnění činit nejméně 2 000 Kč a zároveň platí, že lze v úhrnu odečíst nejvýše 10 % ze základu daně, který byl snížen dle § 34 ZDP (§ 20 odst. 8).

2.8 Sazba daně a výpočet daně z příjmů právnických osob

V České republice činí sazba daně z příjmů právnických osob 19 %, avšak existují výjimky. Samostatný základ daně podléhá sazbě 15 %, základní investiční fond podléhá sazbě 5 % a u fondu penzijní společnosti nebo instituce penzijního pojištění činí sazba 0 % (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 21). Daň vypočteme jako součin základu daně a příslušné sazby. Výpočet daně z příjmů právnických osob zobrazuje Tab. 3.

Tab. 3 – Výpočet daně z příjmů právnických osob

ZÁKLAD DANĚ (zaokrouhlený na tisíce Kč dolů)	
x sazba daně	§ 21 ZDP
DAŇ	
– sleva na dani na zaměstnance se zdravotním postižením	§ 35 odst. 1 ZDP; § 67 ZZ
– sleva na dani z titulu investičních pobídek	§ 35a (§35b) ZDP; ZIP
DAŇ PO SLEVÁCH	

Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti; zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, zpracováno autorem

2.8.1 Sleva na dani na zaměstnance se zdravotním postižením

Slevu na dani na zaměstnance se zdravotním postižením lze podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 35 odst. 1 využít v této výši:

- 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením,
- 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

Zároveň platí, že lze využít poměrných částí z těchto částek, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo, který se vypočítá takto:

$$\frac{\text{celkem odpracované hodiny}}{\text{roční fond pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance}}$$

Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti § 67 odst. 2 klasifikuje zdravotní postižení následovně:

- osoby zdravotně znevýhodněné,
- invalidní v prvním nebo druhém stupni,
- invalidní ve třetím stupni (osoba s těžším zdravotním postižením).

2.8.2 Slevy na dani z titulu investičních pobídek

Slevu na dani z tohoto titulu může využít poplatník, jemuž byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Poplatník musí splnit podmínky tohoto zákona a zároveň zvláštní podmínky podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Všeobecné podmínky podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách § 2 odst. 2:

- realizovaná investiční činnost musí probíhat v České republice,
- musí být šetrná k životnímu prostředí,
- samotná realizace musí být zahájena až po předložení záměru investiční pobídku získat.

Některé zvláštní podmínky podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 35a odst. 2:

- poplatník musí využít v maximální možné míře všechny daňové odpisy,
- v období deseti let, ve kterých může uplatnit slevu na dani neukončí nebo nepřeruší činnost.

Investiční pobídky mohou čerpat jak poplatníci, kteří zahájí podnikání až po uznání daňové pobídky, tak poplatníci, kteří již existují. Zároveň platí, že je možné čerpání slev z titulu investičních pobídek předčasně ukončit, a to po písemném oznámení této skutečnosti správci daně a Ministerstvu průmyslu a obchodu. V případě, že poplatník nedodrží výše uvedené podmínky, je povinen podat dodatečné daňové podání za všechna období, v nichž byla tato sleva čerpána.

2.9 Daňové přiznání a placení daně

Podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád § 135 odst. 1 je povinen podat daňové přiznání každý subjekt, kterému to ukládá zákon nebo je-li k jeho podání vyzván správcem daně. Dále platí, že každý subjekt daň sám vyčísluje a uvádí v daňovém tvrzení předepsané údaje a další okolnosti, které jsou pro správné vyměření daňové povinnosti nezbytné podle odst. 2.

2.9.1 Daňové přiznání

Přiznání k dani z příjmů právnických osob je upraveno v zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 38m (až § 38ma) a zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Platí, že daňové přiznání podává i poplatník, jehož základ daně je roven nule nebo vykazuje daňovou ztrátu. Zákon daňový řád dále v § 136 odst. 1 specifikuje termín podání přiznání. U daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců je poplatník povinen podat daňové přiznání do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, avšak jedná-li se o poplatníka, který má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo za něj podává daňové přiznání daňový poradce s plnou mocí, prodlužuje se tato lhůta o další 3 měsíce, tj. do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Daňové přiznání se podává na oficiálním tiskopise Ministerstva financí k tomu určeném, na tištěném výstupu nebo elektronicky. V případě, že má poplatník datovou

schránku nebo má povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem, podává daňové přiznání přes datovou schránku (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád § 72).

2.9.2 Placení daně

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád § 163 odst. 1 uvádí, že daň je placena příslušnému správci daně v české měně. V § 163 odst. 2 je dále specifikován způsob placení, kterým může být bezhotovostní platba na účet správce daně, hotovostní platba (dále specifikována v § 163 odst. 3 písm. b)), přeplatek na jiné dani nebo kolkové známky, pokud tak stanoví zákon.

Zálohy na daň z příjmů se platí během zálohového období, a to podle poslední známé daňové povinnosti. Zálohy neplatí ten poplatník, jehož poslední známá daňová povinnost nepřekročila 30 000 Kč. Poplatník, jehož poslední známá daňová povinnost tuto částku překročila a zároveň nebyla vyšší než 150 000 Kč, platí zálohy ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti ve dvou zákonem časově vymezených platbách. Pokud poplatníkova poslední známá daňová povinnost překročila 150 000 Kč, platí zálohy ve výši 25 % poslední známé daňové povinnosti, opět v termínech stanovených zákonem (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 38a).

V souvislosti s druhou vlnou COVID-19 byly zavedeny daňové úlevy, které se týkaly mimo jiné také prominutí záloh na daň z příjmů, a to těch, které byly splatné v období od 15. října 2020 do 15. prosince 2020. Zároveň platilo, že poplatník mohl požádat o vrácení již uhrazené zálohy v tomto období. Dále existuje možnost posečkání daňové povinnosti, jehož výhodou byla v roce 2020 bezúročnost do konce roku. Předpokládal-li podnikatel, že bude za zdaňovací období 2020 ve ztrátě, mohl navíc požádat správce daně o vratku již zaplacených daňových povinností na daních z příjmu, a to za předcházející dvě zdaňovací období (Křivánek, 2020).

3 Specifika daně z příjmů právnických osob na příkladu konkrétní společnosti

Cílem této kapitoly je představení specifík daně z příjmů právnických osob na příkladu konkrétní společnosti. Hlavním zaměřením je analýza nákladových a výnosových účtů a způsob, jakým je o nich účtováno. Dále budou představeny kroky, které je nutné učinit pro správné stanovení základu daně a výpočet výsledné daňové povinnosti. Společnost, která poskytla podklady ke zpracování bakalářské práce si však nepřeje být jmenována, a proto bude dále nazývána jen jako Společnost. Výkaz zisku a ztráty Společnosti je uveden v příloze bakalářské práce.

3.1 Představení společnosti

Společnost má právní formu společnost s ručením omezením a byla založena roku 1994. Je zapsána v obchodním rejstříku vedeným u Krajského soudu v Plzni a jejím většinovým vlastníkem je mateřská společnost se sídlem v Německu, která má 60 % podíl. O zbylých 40 % se dělí rovným dílem dvě fyzické osoby – jednatelé.

Předmětem podnikání je dle výpisu z obchodního rejstříku:

- výroba účelových strojů – prodejních automatů a jejich částí,
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej.

Společnost většinu automatů sama vyvíjí a vyrábí. Pozornost a snaha se tedy klade na optimalizaci nákladů a neustálé zlepšování stávajících výrobků a vývoj nových, což firmu pomáhá udržovat na špičce oboru. Tento proces zahrnuje aktualizace softwaru, vývoj softwaru nového, zlepšování designu automatů apod. Jedná se především o prodejní automaty nápojové, spirálové, kombinované nebo automaty na kusové zboží.

Dále Společnost vyrábí automaty výdejní, které mohou poskytovat zajímavé řešení pro výdej spotřebního zboží ve firmách, čímž je možné ušetřit čas skladníků a zároveň díky mnoha poskytovaným výstupům monitorovat výdeje jednotlivých položek konkrétním zaměstnancům. Dalším typem nabízených automatů jsou například kávovary vhodné do provozů s větším zatížením nebo systémy pro vracení vratných lahví.

Po celé České republice zajišťuje Společnost servis automatů a v Plzeňském kraji navíc také službu pravidelného doplňování automatů zbožím dle požadavků zákazníka.

3.2 Analýza nákladových účtů

Podrobná analýza jednotlivých nákladových účtů je pro správné stanovení základu daně nezbytná. Při uplatňování nákladů v základu daně je důležité řídit se podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to zejména podle:

- § 24 odst. 1, který obecně daňově uznatelné náklady definuje jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,
- § 24 odst. 2, který uvádí obecný výčet daňově uznatelných nákladů (výdajů),
- § 25 odst. 1, kde se nachází výčet některých daňově neuznatelných nákladů (výdajů).

Zákon o daních z příjmů dále v § 23 odst. 1 uvádí, že uplatňované náklady (výdaje) musí respektovat věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Tuto problematiku dále doplňuje například pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

3.2.1 50 – Spotřebované nákupy

Účtová skupina 50 slouží pro evidenci spotřebovaných nákupů, mezi které se řadí spotřeba materiálu, energií a v případě Společnosti také náklady vynaložené v souvislosti s prodaným zbožím. Do této skupiny nákladů patří i spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek, jejichž povaha vyžaduje okamžitou spotřebu a nelze je tedy skladovat.

501 – Spotřeba materiálu

Nákup materiálu je účtován způsobem B evidence zásob, což znamená, že se pořizovací cena nakupovaného materiálu účtuje přímo do nákladů (neúčtuje se o skladových příjmech a výdejích). Jedná se nejčastěji o nákup surovin, pomocných látek, náhradních dílů nebo drobného hmotného majetku do 40 000 Kč. Jako příklad lze uvést analytický účet 501.001 pro drobný hmotný majetek, 501.005 pro materiál na svařování, 501.011 pro náhradní díly na opravu firemních automatů apod. Analyticky je dále účet rozlišen pro materiál používaný pro výrobu jednotlivých typů automatů.

Jak již bylo zmíněno, Společnost zajišťuje servis automatů včetně doplňování automatů zbožím, a i proto jsou nezanedbatelnou nákladovou položkou pohonné hmoty pro vozový park techniků, zásobovačů a dalších zaměstnanců pod analytickým účtem 501.003, kde náklady za zdaňovací období dosáhly výše 1 217 800 Kč. Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. k) bod 1, jsou náklady na pohonné hmoty u automobilů zahrnutých v obchodním majetku daňově uznatelné, a to v prokazatelné výši (účetní jednotka neuplatňuje paušální výdaj na dopravu).

Celkové náklady na tomto účtu dosáhly za zdaňovací období výše 28 531 501,52 Kč. Z povahy položek, o kterých se na tomto účtu účtuje platí, že jsou daňově uznatelné, jelikož korespondují se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů §24 odst. 1, slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Účetní jednotka uznala všechny náklady účtu 501 jako daňové. Výjimkou by mohla teoreticky být například osobní spotřeba podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 25 odst. 1 písm. u), avšak takový případ za zdaňovací období nevznikl.

502 – Spotřeba energie

Obecně platí, že náklady na spotřebu energie, tj. elektrická energie, voda a plyn, jsou daňově uznatelné, pokud slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a vztahují se věcně i časově ke zdaňovacímu období. Suma nákladů na tomto účtu činila 670 195,09 Kč a byly uznány jako daňové v plné výši.

V případě, kdy by Společnost obdržela ve zdaňovacím období dodávky energie, avšak tyto by nebyly vyfakturované, měla by Společnost povinnost odhadnout a zachytit jejich výši k rozvahovému dni ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní.

504 – Prodané zboží

Na tomto účtu společnost účtuje o nakoupeném zboží (způsob B evidence zásob). Zboží doplňované do prodejních automatů tvoří nejčastěji nápoje, sladkosti nebo bagety a dále ingredience do automatů s horkými nápoji a ostatní zboží podobného typu. Nezanedbatelným analytickým účtem je účet 504.005 pro prodané automaty, kde se celková částka vyšplhala na 6 780 239,46 Kč. Dále na tomto účtu Společnost analyticky účtuje o prodaných náhradních dílech a příslušenství nakupovaných za účelem prodeje nebo o prodeji CO₂ a ostatního zboží. Je důležité zmínit, že zboží po expiraci (nejčastěji se jedná o bagety) se odprodávají zaměstnancům, kteří je mohou dále využít například

k výkrmu drůbeže, a to za zlomek pořizovací ceny. Jak uvádí Hnátek (2020), „Prodej zásob pod jejich pořizovací cenu není považován rovněž za škodu. Ztráta z prodeje zásob je daňově účinná.“

Suma nákladů na analytických účtech za toto nakoupené zboží činila 41 799 573,20 Kč. Náklady účtované na účtu 504 jsou daňově uznatelné, jelikož korespondují se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 1. Výjimkou je analytický účet 504.099, kde se ve zdaňovacím období zachytily náklady na nákup zboží a náhradních dílů ze zahraničí, ke kterému nebyl prodejcem dodán daňový doklad, a to ve výši 64 568,7 Kč. Nakupované zásoby se oceňují ve skutečných pořizovacích cenách a vedlejších pořizovacích nákladech, které zahrnují například dopravné, cla, provize, pojistné a další přímo související vedlejší náklady podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 25 odst. 5 písm. a).

3.2.2 51 – Služby

Účtová skupina 51 eviduje náklady na opravy a udržování, cestovné (jízdny výdaje, ubytování, stravné), reprezentaci a ostatní služby. Mezi ostatní služby patří nejčastěji ekonomické, personální nebo právní poradenství, nájemné, leasingové splátky, tuzemská či zahraniční doprava, úklid, reklama a další služby podobného charakteru. Z hlediska daně z příjmů právnických osob je nutno věnovat pozornost především účtu 513, a to především proto, že náklady na reprezentaci nejsou daňově uznatelné a je nutno výsledek hospodaření při úpravě na základ daně o výši těchto nákladů navyšovat.

511 – Opravy a udržování

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 25 odst. 1 písm. u) stanovuje, že daňově neuznatelné výdaje na opravy, udržování nebo technické zhodnocení jsou ty, které byly provedeny na majetku nezahrnutém do obchodního majetku dané společnosti. V ostatních případech se vychází z předpokladu, že dané opravy či udržování musí souviset se snahou o dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nejvýznamnější položkou Společnosti, co se týče oprav a udržování je analytický účet 511.004, kde je účtováno o osobních a nákladních automobilech zahrnutých v obchodním majetku, a kde částka daňově uznatelných oprav a údržby vozového parku ve zdaňovacím období činila 789 627,66 Kč. Celková výše nákladů evidovaných na účtu 511 činila 952 857,26 Kč.

512 – Cestovné

Na tomto účtu eviduje účetní jednotka náklady na pracovní cesty zaměstnanců, a to jak tuzemské, tak zahraniční. V případě Společnosti se jedná nejčastěji o náhradu jízdních výdajů, výdajů za ubytování a stravné podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce § 156 odst. 1. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů přímo nestanovuje výše uznatelných daňových nákladů v souvislosti s cestovními náhradami, ale v § 24 odst. 2 písm. zh) uvádí, že jsou daňově uznatelné do výše stanovené zvláštním právním předpisem a odkazuje na zákoník práce, podle kterého je tedy nutné se dále řídit.

Zákoník práce v § 157 uvádí, že náhrada jízdních výdajů za použití prostředků hromadné dopravy včetně taxi služby se uznává v prokázané výši. V případě, že využívá vlastní osobní automobil náleží mu náhrada za každý 1 km jízdy (nutno vždy využít sazbu uvedenou v platném znění zákoníku), pokud se jedná o nákladní automobil, poté se tato náhrada násobí dvěma. Dále je vyplácena náhrada za pohonné hmoty, která se vypočítá podle § 158.

V § 162 zákoníku práce je dále stanoveno, že náhrada za ubytování se uznává v prokázané výši a § 163 specifikuje problematiku stravného, kde je stanovena minimální výše náhrady v závislosti na délce pracovní cesty. Společnost kromě těchto navíc svým zaměstnancům často poskytuje tzv. kapesné, které může dosahovat maximálně 40 % stravného.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. k) uvádí, že daňově uznatelné jsou tyto náklady pouze do maximální výše podle zvláštních právních předpisů (např. část sedmá hlava třetí zákoníku práce). Není-li tedy překročen zákonný limit, může společnost tyto náklady uplatnit. V případě Společnosti se jednalo za zdaňovací období o částku 78 359,34 Kč.

513 – Náklady na reprezentaci

Společnost nejčastěji účtuje o nákladech na reprezentaci v souvislosti s náklady na obchodní schůzky formou firemních obědů nebo večeří, náklady na reprezentativní předměty darované nejčastěji zahraničním obchodním partnerům nebo náklady na nealkoholické nápoje poskytované v prostorech společnosti obchodním partnerům nebo návštěvám. Všechny tyto náklady s výjimkou darů, které jsou opatřeny firemním názvem nebo logem a darů nepřesahujících 500 Kč bez DPH, jsou dle zákona

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 25 odst. 1 písm. t) daňově neuznatelné. Společnost vykázala na účtu 513 náklady v celkové výši 143 319,78 Kč.

518 – Ostatní služby

Společnost pomocí analytických účtů zachycuje například náklady na nájem skladových prostor (účet 518.004), tuzemskou dopravu (účet 518.010), zahraniční dopravu (účet 518.023) nebo služby externích pracovníků v souvislosti s uvedením automatů do provozu (účet 518.015). Jednou z nejvýznamnějších položek je analytický účet 518.008, kde je účtováno o nájmu prostor pro firemní automaty, u kterých za zdaňovací období činilo nájemné 1 731 641,60 Kč. Opět platí, že všechny tyto ostatní služby jsou daňově uznatelné, korespondují-li se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 1. Na rozdíl od nákladů na reprezentaci jsou daňově uznatelným nákladem i náklady na reklamu, které činily 8 000 Kč.

Za zdaňovací období činily celkové náklady zachycené na tomto účtu 5 546 441,08 Kč, z nichž daňově neuznatelné byly pouze služby vedené na analytickém účtu 518.999 ve výši 2 492,44 Kč, kde se jednalo o služby operátorů využité zaměstnanci, které byly vyhodnoceny jako nedaňové, jelikož nesloužily k zajištění, dosažení a udržení příjmů Společnosti.

3.2.3 52 – Osobní náklady

V rámci této účtové skupiny evidují účetní jednotky osobní náklady. Tím se rozumí zejména mzdové náklady zaměstnanců a společníků, odvody zákonného pojistného (sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění), příspěvky na životní nebo důchodové pojištění a penzijní připojištění, sociální náklady individuálního podnikatele a v neposlední řadě také zákonné a ostatní sociální náklady zaměstnavatele.

521 – Mzdové náklady

Na tomto účtu jsou evidovány náklady na hrubé mzdy zaměstnanců včetně nákladů nepeněžité povahy. Ve zdaňovacím období činily tyto náklady 15 420 585 Kč a platí, že všechny tyto jsou daňově uznatelné, jelikož slouží dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 1 k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

522 – Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti

Jedná se o sesterský účet účtu 521 a jsou zde evidovány náklady na hrubé mzdy společníků, a to opět včetně nepeněžitých plnění. Tyto náklady jsou daňově uznatelné podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 1 a za zdaňovací období činily 4 169 134 Kč.

524 – Zákonné sociální pojištění

Na účtu 524 se eviduje vyměřené pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění odváděné zaměstnavatelem z hrubých mezd. Jak uvádí zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. f), jsou tyto náklady daňově uznatelné, jen pokud byly zaplacený do konce prvního měsíce následujícího po konci zdaňovacího období. Společnost tato pojištění a příspěvek vyměřila za zdaňovací období v celkové výši 6 133 059,50 Kč, a byly uznány jako daňové s výjimkou částky 2 209 Kč, jelikož tato nebyla uhrazena včas.

527 – Zákonné sociální náklady

Na tomto účtu eviduje společnost především nákup ochranných pomůcek pro své zaměstnance, kde se jedná nejčastěji o oblečení, pracovní obuv, pracovní rukavice apod., a to podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. j) bod 1. Dále je využíván účet 527 pro evidenci nákladů společnosti na úhradu 55 % hodnoty stravenek pro své zaměstnance, a to podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. Ve zdaňovacím období dosáhly tyto náklady výše 583 087 Kč a platí, že zmíněné nákladové položky jsou daňově uznatelné.

528 – Ostatní sociální náklady

Ostatní sociální náklady dosáhly výše 15 360 Kč. Jednalo se o příspěvek Společnosti na důchodové připojištění jednatelů. Tyto náklady jsou daňově uznatelné, jelikož je takto definuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 v případě, že je takto přispíváno na základě vnitřního předpisu, kolektivní smlouvy, pracovní smlouvy nebo jiné smlouvy, což je v případě Společnosti dodrženo.

3.2.4 53 – Daně a poplatky

V účtové skupině 53 jsou evidovány daně a poplatky. Jak uvádí Hnátek (2020), obecně platí, že daňově účinné jsou majetkové daně. Výčet daňově uznatelných daní lze dohledat v zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24. Naopak daňově neuznatelné náklady spojené s platbou daní jsou uvedeny v § 25.

531 – Daň silniční

Výše daně silniční za zdaňovací období činila 66 607 Kč a byla uznána jako daňově účinná podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. ch), jelikož není výjimkou uvedenou v § 25 tohoto zákona.

532 – Daň z nemovitých věcí

Jak uvádí zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. ch), daň z nemovitých věcí je daňově účinná, byla-li kromě zaúčtování na příslušný nákladový účet také uhrazena. Společnost vypočítala daň z nemovitých věcí za zdaňovací období ve výši 52 705 Kč a jelikož byla zaplacená do konce prvního měsíce následujícího po konci zdaňovacího období, byla uplatněna jako daňově uznatelný náklad.

538 – Ostatní daně a poplatky

Společnost na tomto účtu eviduje především dálniční poplatky (známky) a spotřebu kolků. Náklady s těmito položkami spojené činily 24 000 Kč, a platí že jsou dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. ch) daňově uznatelné.

3.2.5 54 – Jiné provozní náklady

V rámci této účtové skupiny jsou evidovány účetní jednotkou především provozní náklady, které nebyly zachyceny jinde. Konkrétně se jedná o zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, ostatní pokuty a penále, odpis pohledávky, ostatní provozní náklady a také manka a škody z provozní činnosti.

541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Společnost příležitostně prodává i starší automaty původně určené k prodeji firemního zboží, které byly zahrnuty v majetku společnosti. Pro daňovou uznatelnost je důležité vycházet z daňové zůstatkové ceny, a nikoliv z účetní zůstatkové ceny. Jak uvádí zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 29 odst. 2, zůstatkovou cenou je rozdíl mezi cenou

vstupní a celkovou výší odpisů stanovených podle § 26 a § 30 až 32 tohoto zákona. Jako daňově uznatelný náklad byla stanovena částka 32 257,60 Kč, a to podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 2 písm. b).

545 – Ostatní pokuty a penále

Na účtu 545 se účtují ostatní pokuty a penále, které Společnosti může vyměřit například správce daně za opožděné tvrzení daně podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád § 250 nebo zdravotní pojišťovna za pozdní úhrady odvodů. Jak uvádí zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 25 odst. 1 písm. f), tyto náklady nejsou daňově uznatelné s výjimkou zaplacených sankcí ze smluvních vztahů. Ve zdaňovacím období dosáhly výše 13 267 Kč.

546 – Odpis pohledávky

Společnost odepsala pohledávku ve výši 640 Kč. Tato pohledávka byla odepsána jako daňově uznatelný náklad podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů § 8c, který uvádí možnost 100 % odpisu její neuhrazené rozvahové hodnoty, a to v případě, že nepřesáhne 30 000 Kč.

548 – Ostatní provozní náklady

Na tomto účtu je účtováno například o poplatcích za nákup stravenek, a to podobně jako u nákupu stravenek samotných, tedy daňově i nedaňově. Daňové náklady na poplatky spojené s nákupem stravenek jsou vedeny na analytickém účtu 548.001 (ve výši 55 % poplatku) a nedaňové na účtu 548.002 (ve výši 45 % poplatku). Dále jsou na účtu 548 vedeny náklady na palivové karty CCS či poplatky za likvidaci odpadu. Analytický účet 548.003 slouží pro evidenci nákladů spojených s platbou havarijního pojištění a povinného ručení. Daňově byly uznány náklady evidované na tomto účtu ve výši 399 195,24 Kč, jelikož korespondují se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 1. Nedaňově byly evidovány náklady analytického účtu 548.002, které dosáhly výše 15 422,72 Kč. Celkové náklady na tomto účtu tedy činily 414 617,96 Kč.

549 – Manka a škody z provozní činnosti

Společnost zde eviduje nejčastěji manka vzniklá rozdílem účetního a skutečného stavu zásob na skladě zjištěných inventarizací stavu k 31.12. Na účtu 549 vznikly ve zdaňovacím období celkové náklady ve výši 682 151,98 Kč, z nichž všechny byly

uznány jako nedaňové, podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 25 odst. 2. Podle tohoto zákona § 25 odst. 1 písm. n) však mohou být manka i daňově uznatelná, a to do výše náhrad, kterými můžeme rozumět například náhrady od pojišťoven nebo odpovědných zaměstnanců. Společnost si dále může stanovit normu manka, avšak tato problematika bude dále rozvedena v kapitole 4.

3.2.6 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

Tato účetní skupina slouží k evidenci úprav hodnot aktiv, tedy odpisů dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a zákonných a ostatních opravných položek. Dále je zde evidována tvorba a čerpání rezerv, které podobně jako opravné položky mohou být klasifikovány jako zákonné nebo ostatní.

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Tento účet slouží pro zachycení účetních odpisů jak dlouhodobého nehmotného, tak dlouhodobého hmotného majetku, které by měly reflektovat skutečné opotřebení majetku. Jak uvádí zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 28 odst. 6, účetní jednotky jsou povinny sestavit tzv. odpisový plán, podle kterého provádějí odpisování, které je možné uskutečnit maximálně do výše ocenění majetku v účetnictví. Společnost tento odpisový plán sestavila v interním předpisu. Je však důležité rozlišovat mezi účetními a daňovými odpisy a platí, že daňově uznatelné jsou pouze odpisy sestavené podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že na konci roku může vzniknout rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. V případě Společnosti činily za zdaňovací období účetní odpisy 6 039 169,90 Kč a daňové 7 627 515 Kč.

554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv

Zde Společnost eviduje tvorbu rezerv na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách § 11a až § 11c. Celková výše této rezervy činí 4 178 Kč. Tento příspěvek nelze uznat jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 25 písm. y), avšak lze o něj snížit výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. c).

558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek k pohledávkám

Na účtu 558 eviduje Společnost opravné položky k pohledávkám tvořené dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách § 8c. Podmínkou tvorby dle tohoto paragrafu je například skutečnost, že se nejedná o pohledávku vymezenou v § 8a odst. 3, nebo že celková hodnota pohledávky vůči jednomu dlužníkovi nepřesáhne 30 000 Kč. Celková hodnota takto vytvořených opravných položek dosáhla hodnoty 44 587 Kč, ale protože celková hodnota pohledávky ani za jedním dlužníkem nepřesáhla 30 000 Kč, mohla je Společnost uplatnit v plné výši.

559 – Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek k pohledávkám

Účetní jednotka na tomto účtu eviduje ostatní opravné položky, tedy takové, které nejsou daňově uznatelné, jelikož nejsou tvořené v rámci zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Celková výše těchto opravných položek k pohledávkám dosáhla za zdaňovací období 62 297,91 Kč.

3.2.7 56 – Finanční náklady

Tuto účtovou skupinu využívá Společnost především k evidenci kursových ztrát a ostatních finančních nákladů, mezi které řadí především poplatky bance nebo společností provozujícím platební terminály na firemních automatech. Dále do této skupiny nákladových účtů patří prodané cenné papíry a podíly, úroky, náklady z přecenění cenných papírů, náklady z finančního majetku, náklady z derivátových operací nebo také manka a škody na finančním majetku.

563 – Kursové ztráty

Celková částka kursových ztrát činila 437 052,37 Kč, kde se jednalo o kursové ztráty z přecenění aktiv a závazků v cizích měnách, konkrétně v eurech, k rozvahovému dni pomocí kurzu ČNB podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 24 odst. 6. Problematika kursových ztrát či zisků je dále upravena vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tyto kursové ztráty jsou daňově uznatelné podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 1.

568 – Ostatní finanční náklady

Mezi ostatní finanční náklady účtuje Společnost nejčastěji bankovní poplatky nebo poplatky za platbu terminálem na firemních automatech odváděné společnosti, která tyto terminály provozuje. Ve zdaňovacím období činila celková částka nákladů evidovaných na tomto účtu 154 517,44 Kč a všechny jednotlivé náklady byly uznány jako daňové podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 1.

3.2.8 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

Zásoby vytvořené ve vlastní režii Společnost oceňuje ve skutečných výrobních nákladech, které zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu, přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě a další náklady vzniklé v přímé souvislosti s danou výrobou podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 25 odst. 5 písm. c).

Dlouhodobý hmotný majetek vytvořený vlastní činností účetní jednotka oceňuje vlastními náklady podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 25 odst. 5 písm. d).

582 – Změna stavu polotovarů vlastní výroby

Na tomto účtu společnost eviduje přírůstky nebo úbytky polotovarů vlastní výroby, za zdaňovací období ve výši 170 214,34 Kč. Byly uznány jako daňové podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 odst. 1.

583 – Změna stavu výrobků

Zde je účtováno o přírůstcích a úbytcích výrobků, v případě Společnosti se jedná o automaty, a platí, že jsou daňově uznatelné dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu § 24 odst. 1. Společnost vykázala na tomto účtu celkový náklad záporné povahy ve výši - 2 798 869,92 Kč, celkové náklady se tedy o tuto částku snižují.

588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Tento aktivační účet slouží pro evidenci dlouhodobého hmotného majetku, který účetní jednotka vytváří ve vlastní režii, nejčastěji se jedná se o výdejní automaty. Aktivace má vždy zápornou povahu, v tomto případě v celkové výši - 4 653 524,40 Kč, celkové náklady se tedy o tuto částku sniží. A i zde platí, že jsou tyto náklady daňově uznatelné dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu § 24 odst. 1.

3.2.9 Shrnutí nákladů Společnosti

Z předchozích podkapitol věnujících se jednotlivým účtovým skupinám a účtům jako takovým je patrné, že Společnosti vzniklo ve zdaňovacím období velké množství nákladů, jejichž daňovou uznatelnost je nutné posuzovat. Zdaleka největší náklady jsou evidovány na účtu 504, kde je účtováno o prodaném zboží. Celková částka těchto nákladů činila téměř 42 mil. Kč, z nichž bylo 64 568,70 Kč uznáno jako náklady nedaňové. Co do výše zůstatků jsou dále významné účty 501, kde je účtováno o spotřebě materiálu v celkové výši 28 531 501,52 Kč a účet 521 sloužící pro evidenci mzdových nákladů, a to ve výši 15 420 585 Kč. Platí, že oba zmíněné zůstatky byly v plné výši uznány jako daňové náklady. Celková výše nákladů za zdaňovací období činila 104 789 341,95 Kč, z nichž 103 799 434,42 Kč bylo uznáno jako daňové a 989 907,53 Kč jako nedaňové náklady. Shrnutí všech nákladů Společnosti za zdaňovací období zobrazuje Tab. 4.

Tab. 4 – Shrnutí nákladů Společnosti

ÚČET	ZŮSTATEK	DAŇOVÉ	NEDAŇOVÉ
501	28 531 501,52 Kč	28 531 501,52 Kč	0,00 Kč
502	670 195,09 Kč	670 195,09 Kč	0,00 Kč
504	41 799 573,20 Kč	41 735 004,50 Kč	64 568,70 Kč
511	952 857,26 Kč	952 857,26 Kč	0,00 Kč
512	78 359,34 Kč	78 359,34 Kč	0,00 Kč
513	143 319,78 Kč	0,00 Kč	143 319,78 Kč
518	5 546 441,08 Kč	5 543 948,64 Kč	2 492,44 Kč
521	15 420 585,00 Kč	15 420 585,00 Kč	0,00 Kč
522	4 169 134,00 Kč	4 169 134,00 Kč	0,00 Kč
524	6 133 059,50 Kč	6 130 850,50 Kč	2 209,00 Kč
527	583 087,00 Kč	583 087,00 Kč	0,00 Kč
528	15 360,00 Kč	15 360,00 Kč	0,00 Kč

531	66 607,00 Kč	66 607,00 Kč	0,00 Kč
532	52 705,00 Kč	52 705,00 Kč	0,00 Kč
538	24 000,00 Kč	24 000,00 Kč	0,00 Kč
541	32 257,60 Kč	32 257,60 Kč	0,00 Kč
545	13 267,00 Kč	0,00 Kč	13 267,00 Kč
546	640,00 Kč	640,00 Kč	0,00 Kč
548	414 617,96 Kč	399 195,24 Kč	15 422,72 Kč
549	682 151,98 Kč	0,00 Kč	682 151,98 Kč
551	6 039 169,90 Kč	6 039 169,90 Kč	0,00 Kč
554	4 178,00 Kč	0,00 Kč	4 178,00 Kč
558	44 587,00 Kč	44 587,00 Kč	0,00 Kč
559	62 297,91 Kč	0,00 Kč	62 297,91 Kč
563	437 052,37 Kč	437 052,37 Kč	0,00 Kč
568	154 517,44 Kč	154 517,44 Kč	0,00 Kč
582	170 214,34 Kč	170 214,34 Kč	0,00 Kč
583	- 2 798 869,92 Kč	- 2 798 869,92 Kč	0,00 Kč
588	- 4 653 524,40 Kč	- 4 653 524,40 Kč	0,00 Kč
CELKEM	104 789 341,95 Kč	103 799 434,42 Kč	989 907,53 Kč

Zdroj: účetní výkazy Společnosti, zpracováno autorem

3.3 Analýza výnosových účtů

Obecně lze říci, že do základu daně vstupují všechny příjmy, a to s výjimkou těch, které nejsou předmětem daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 18 odst. 2, dále příjmy, které jsou od daně osvobozeny podle § 19 a § 19b anebo například příjmy, které tvoří samostatný základ daně podle § 20b tohoto zákona.

3.3.1 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

Účtová skupina 60 slouží k evidenci tržeb za vlastní výrobky, které tvoří nejčastěji prodejní automaty, tržby z prodeje služeb a dále tržby za zboží, které je Společností dodáváno do prodejních a výdejních automatů.

601 – Tržby za vlastní výrobky

Jediným výrobním procesem je výroba prodejních a výdejních automatů, tzv. automatických skladníků a příslušenství. Celková tržba za prodej za zdaňovací období činila 44 062 874,72 Kč. Platí, že se jedná o zdanitelné výnosy.

602 – Tržby z prodeje služeb

Společnost poskytuje velké množství služeb. Jako příklad lze uvést pronájem automatů (602.002), zámečnické a svářečské práce (602.004), servis automatů (602.006), opravy náhradních dílů (602.012) apod. Významnou položkou je dále analytický účet 602.001, kde je účtováno o tržbách za služby pro mateřskou společnost v celkové výši 3 736 511 Kč, kde se jednalo o montáž polotovarů. Suma veškerých tržeb z prodeje služeb činila 10 156 435,99 Kč a platí, že se jedná o zdanitelný výnos.

604 – Tržby za zboží

Tento účet slouží k evidenci tržeb za prodej zboží, kde se nejčastěji jedná o prodej zboží z firemních automatů, jako jsou nápoje, bagety, sladkosti apod. Dále je zde účtováno o tržbách z prodeje samotných automatů, které jsou nakupovány za účelem prodeje a samozřejmě také o tržbách z prodeje náhradních dílů a příslušenství, a to v celkové výši 70 422 839,48 Kč. Všechny tyto výnosy podléhají zdanění.

3.3.2 64 – Jiné provozní výnosy

Tato účtová skupina slouží pro evidenci takových provozních výnosů Společnosti, které nebyly zachyceny jinde. Mezi tyto výnosy patří především tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, kde se jedná v případě Společnosti nejčastěji o prodejní automaty, tržby z prodeje materiálu a v neposlední řadě ostatní provozní výnosy, kde jsou evidovány například vratky pojištění či pojistná plnění od pojišťoven.

641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Společnost takto nejčastěji prodává starší automaty, které by již dále nevyužila, nebo osobní a nákladní automobily. Tržby z takto prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku byly zaevidovány na tomto účtu ve výši 631 081,82 Kč a byly uznány jako zdanitelné příjmy.

642 – Tržby z prodeje materiálu

Tento účet slouží pro zachycení tržeb z prodeje materiálu, kde se v případě Společnosti jedná nejčastěji o prodej železa. Celková částka tržeb na účtu 642 činila 164 452,05 Kč.

648 – Ostatní provozní výnosy

Mezi ostatní provozní výnosy řadí Společnost například pojistná plnění od pojišťoven nebo vratky pojištění (havarijní i povinné ručení), pokud jsou prodány automobily, které mají sjednána tato pojištění na dobu přesahující okamžik prodeje. Tyto výnosy ve výši 124 314,40 Kč jsou klasifikovány jako zdanitelné příjmy.

3.3.3 66 – Finanční výnosy

V rámci této účtové skupiny se v případě Společnosti evidují především úroky, a to z běžného účtu a z termínovaných vkladů a kurzové zisky z přecenění aktiv a závazků v cizích měnách. Pokud by takové případy ve zdaňovacím období vznikly, zachycují se na účtech patřících do této skupiny dále také tržby z prodeje cenných papírů a podílů, výnosy z přecenění cenných papírů, výnosy z dlouhodobého finančního majetku, výnosy z krátkodobého finančního majetku, výnosy z derivátových operací a ostatní finanční výnosy.

662 – Úroky

Zde jsou evidovány úroky, a to jak z běžného účtu, tak z termínovaných vkladů. Celková částka těchto úroků činila 1 899,08 Kč a Společnost je vykázala jako zdanitelný příjem.

663 – Kursové zisky

Tento účet slouží pro evidenci kursových zisků z přecenění aktiv a závazků v cizích měnách, konkrétně v eurech, k rozvahovému dni pomocí kurzu ČNB podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 24 odst. 6. Problematika kursových zisků je dále

upravena vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Kursové zisky Společnosti činily 140 234,43 Kč a byly uznány jako zdanitelný příjem.

3.3.4 Shrnutí výnosů Společnosti

Nejvýznamnější výnosový účet, co se týče výše konečného zůstatku souvisí podobně jako u nákladových účtů opět se zbožím, a to konkrétně s účtem 604, kde se evidují tržby za prodané zboží. Za zdaňovací období činil zůstatek na tomto účtu 70 422 839,48 Kč. Dalším významným výnosovým účtem je účet 601, kde se evidují tržby za vlastní výrobky, v celkové výši 44 062 874,72 Kč a dále také účet 602 pro tržby za prodané služby, a to ve výši 10 156 435,99 Kč. Jak uvádí podkapitoly 2.4 a 2.5, existují příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené a při jejich určování se vychází zejména ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Společnost však ve zdaňovacím období žádné ze svých příjmů v celkové výši 125 704 131,97 Kč uznat jako nezdanitelné podle tohoto zákona nemohla. Shrnutím výnosů Společnosti za zdaňovací období se zabývá Tab. 5.

Tab. 5 – Shrnutí výnosů Společnosti

ÚČET	ZŮSTATEK	ZDANITELNÉ	NEZDANITELNÉ
601	44 062 874,72 Kč	44 062 874,72 Kč	0,00 Kč
602	10 156 435,99 Kč	10 156 435,99 Kč	0,00 Kč
604	70 422 839,48 Kč	70 422 839,48 Kč	0,00 Kč
641	631 081,82 Kč	631 081,82 Kč	0,00 Kč
642	164 452,05 Kč	164 452,05 Kč	0,00 Kč
648	124 314,40 Kč	124 314,40 Kč	0,00 Kč
662	1 899,08 Kč	1 899,08 Kč	0,00 Kč
663	140 234,43 Kč	140 234,43 Kč	0,00 Kč
CELKEM	125 704 131,97 Kč	125 704 131,97 Kč	0,00 Kč

Zdroj: účetní výkazy Společnosti, zpracováno autorem

3.4 Stanovení základu daně transformací účetního výsledku hospodaření

Jak uvádí kapitola 2.7, účetní výsledek hospodaření je pouze výchozím bodem pro stanovení výsledné daňové povinnosti, a nelze na něj tedy přímo aplikovat sazbu daně. Je nutné ho nejdříve upravit, a to především podle pravidel stanovených zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (viz kapitola 2, Tab. 2 a 3).

Pro účely daně z příjmů právnických osob je tedy důležité, aby se vycházelo z účetnictví, na základě něhož, je možné sestavit účetní závěrku podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Účetní závěrka musí být srozumitelná a podávat věrný a poctivý obraz o účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 7 odst. 1.

Společnost má od roku 2017 povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 20 odst. 1 písm. d), jelikož ve dvou po sobě jdoucích obdobích překročila dvě ze tří kritérií stanovených tímto zákonem, a to konkrétně obrat (80 000 000 Kč) a počet zaměstnanců (50). Účetní jednotka tedy musí sestavovat následující výkazy:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha k účetní závěrce.

Celkové výnosy Společnosti (viz Tab. 5) zjištěné na základě řádné účetní závěrky byly stanoveny ve výši 125 704 131,97 Kč. Celkové náklady (viz Tab. 4) byly vyčísleny v celkové výši 104 789 341,95 Kč. Výsledek hospodaření ke zdanění se zjistí jako rozdíl těchto dvou částek, tj. 20 914 790 Kč.

Tab. 6 – Výpočet daně z příjmů právnických osob na příkladu Společnosti

VÝNOSY (6xx)	125 704 131,97 Kč
NÁKLADY (5xx)	104 789 341,95 Kč
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (ke zdanění)	20 914 790 Kč

ZVÝŠENÍ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU			
504.099	nedodán daň. doklad ke zboží	§ 24 odst. 1 ZDP	+ 64 569 Kč
513	náklady na reprezentaci	§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP	+ 143 320 Kč
518.999	služby operátora nedaňově	§ 24 odst. 1 ZDP	+ 2 492 Kč
524	neuhrazené zdravotní pojištění	§ 24 odst. 2 písm. f) ZDP	+ 2 209 Kč
545	ostatní pokuty a penále	§ 25 odst. 1 písm. f) ZDP	+ 13 267 Kč
548.002	poplatek za stravenky nad 55 %	§ 24 odst. 2 písm. j) ZDP	+ 15 423 Kč
549	manka a škody	§ 25 odst. 2 ZDP	+ 682 152 Kč
554	ostatní rezervy – elektroodpad	§ 25 odst. 1 písm. y) ZDP	+ 4 178 Kč
559	ostatní opravné položky	§ 24 odst. 2 písm. i) ZDP	+ 62 298 Kč
Zvýšení hospodářského výsledku celkem			+ 989 908 Kč
SNÍŽENÍ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU			
uhrazené SP a ZP za předchozí období (zaměstnavatel)			- 1 414 Kč
uhrazené SP a ZP za předchozí období (zaměstnanci)			- 708 Kč
daňové odpisy vyšší než účetní			- 1 588 345 Kč
daňová zůstatková cena hmotného majetku vyšší než účetní			- 16 129 Kč
vytvořené rezervy na nakládání s elektroodpadem dle § 23 odst. 3 písm. c)			- 4 178 Kč
Snížení hospodářského výsledku celkem			- 1 610 774 Kč
PRVOTNÍ ZÁKLAD DANĚ			20 293 923 Kč
ztráta předchozích období, podpora výzkumu a vývoje, podpora odborného vzdělávání, bezúplatná plnění			0 Kč
ZÁKLAD DANĚ			20 293 923 Kč
ZÁKLAD DANĚ (zaokrouhlený dolů na celé tisíce Kč)			20 293 000 Kč
DAŇ (sazba 19 %)			3 855 670 Kč
sleva na dani na zaměstnance se zdravotním postižením			- 27 000 Kč
DAŇ PO SLEVÁCH			3 828 670 Kč

zaplacené zálohy na daň	- 1 549 800 Kč
DOPLATEK DANĚ	2 278 870 Kč

Zdroj: účetní výkazy Společnosti, zpracováno autorem

Z tabulky je patrné, že základ daně z příjmů právnických osob se od výsledku hospodaření ke zdanění značně liší a správné stanovení základu daně vyžaduje relativně velké množství úprav. Suma částek vedoucí ke zvýšení hospodářského výsledku byla stanovena na 989 908 Kč a suma položek snižující hospodářský výsledek činila 1 610 774 Kč. Celkově tedy došlo ke snížení hospodářského výsledku o 620 866 Kč. Při těchto úpravách se vycházelo především ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 24 a § 25, a po jeho aplikaci byl stanoven prvotní základ daně ve výši 20 293 923 Kč, který lze případně dále upravit o odčitatelné položky, a to konkrétně o daňovou ztrátu předchozích období, odpočet na podporu výzkumu a vývoje, odpočet na podporu odborného vzdělávání a bezúplatná plnění (viz podkapitola 2.7.5.), avšak Společnosti nárok na tyto odpočty ve zdaňovacím období nevznikl.

Po úpravě prvotního základu daně o odčitatelné položky vzniká základ daně, který je nutné zaokrouhlit na celé tisíce Kč dolů, tj. na 20 293 000 Kč a na tuto částku následně aplikovat sazbu daně, tj. 19 %. Daňová povinnost Společnosti za zdaňovací období činila 3 855 670 Kč, avšak byla dále snížena o slevu na dani na zaměstnance se zdravotním postižením ve výši 27 000 Kč a následně ještě ponížena o již zaplacené zálohy na daň z příjmů právnických osob z průběhu zdaňovacího období, čímž vznikla konečná částka doplatku daně, a to ve výši 2 278 870 Kč. Těmito úpravám jsou věnovány následující dvě podkapitoly.

3.4.1 Sleva na dani na zaměstnance se zdravotním postižením

Společnost dále daňovou povinnost snížila o 27 000 Kč z titulu slevy na dani na zaměstnance se zdravotním postižením podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 35 odst. 1. Účetní jednotka zaměstnávala ve zdaňovacím období dva zaměstnance s lehčím zdravotním postižením (první a druhý stupeň invalidity dle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti § 67 odst. 2). Uplatňovaná sleva se však neuplatňuje v plné výši 18 000 Kč za každého zaměstnance, jelikož je nutno tuto sazbu nejdříve přepočítat na skutečný průměrný roční počet těchto zaměstnanců. Platí, že zaměstnanec s prvním

stupněm invalidity pracoval ve Společnosti půl roku a zaměstnanec s druhým stupněm invalidity odpracoval celý rok. Pracovní doba obou zaměstnanců činila 8 hodin.

Sleva za zaměstnance s prvním stupněm invalidity:

$$(125 \text{ dnů} * 8 \text{ hodin}) / (250 \text{ dnů} * 8 \text{ hodin}) = 0,5 * 18\,000 = 9\,000 \text{ Kč}$$

Sleva na zaměstnance s druhým stupněm invalidity:

$$(250 \text{ dnů} * 8 \text{ hodin}) / (250 \text{ dnů} * 8 \text{ hodin}) = 1 * 18\,000 = 18\,000 \text{ Kč}$$

Suma slev na oba zaměstnance tedy činí 27 000 Kč, což je částka, o kterou si Společnost snížila daňovou povinnost.

3.4.2 Zaplacené zálohy na daň z příjmů právnických osob

Při stanovení výše záloh ve zdaňovacím období je důležité řídit se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 38a. Zákon uvádí, že při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti. V případě, že nepřesáhla 30 000 Kč, nevzniká subjektu povinnost platit zálohy dle odst. 2 písm. a). Pokud poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč, avšak nepřesáhla 150 000 Kč, je daňový subjekt povinen odvádět ve zdaňovacím období dvě zálohy, a to ve výši 40 % této poslední známé daňové povinnosti v termínech 15. dne šestého měsíce a 15. dne dvanáctého měsíce dle odst. 3.

Jelikož daňová povinnost Společnosti za předchozí zdaňovací období (poslední známá daňová povinnost) překročila 150 000 Kč, byla Společnost povinna v průběhu zdaňovacího období platit zálohy na daň z příjmů právnických osob ve výši jedné čtvrtiny této poslední známé daňové povinnosti, a to konkrétně ve výši 387 450 Kč v termínech 15. března, 15. června, 15. září a 15. prosince podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 38a odst. 4. Výsledná daňová povinnost ve výši 3 855 670 Kč byla ponížena o sumu těchto zaplacených záloh, tj. o 1 549 800 Kč.

4 Daňová optimalizace a doporučení

Tato podkapitola se věnuje problematice optimalizace daně z příjmů právnických osob na příkladu Společnosti. Při snaze o optimalizaci daňové povinnosti je důležité držet se při návrhu možných opatření a doporučení v mezích zákona. Jsou-li totiž při optimalizaci respektovány právní předpisy a nepřekračují-li se hranice, těmito předpisy stanovené, je takovéto chování ze strany ekonomických subjektů v souladu s péčí řádného hospodáře a zároveň jim nehrozí ze strany státu žádný postih. Je tedy v zájmu každého ekonomického subjektu vynaložit takové úsilí vedoucí k legální optimalizaci daňové povinnosti, které v peněžním vyjádření nepřevyšuje náklady touto snahou ušetřené.

V případě Společnosti se největší pozornost z hlediska daňové optimalizace upíná na sklad zboží, ve kterém vznikla ve zdaňovacím období vysoká manka a škody. Z toho důvodu, že manka nelze uznat jako daňově uznatelný náklad, představují pro Společnost hned dvojí problém. Tím prvním je růst celkových nákladů, v důsledku čehož se snižuje zisk, a druhým je povinnost o výši těchto nákladů zvyšovat výsledek hospodaření při jeho úpravě na základ daně z příjmů právnických osob.

Další oblastí, kterou je možné optimalizovat je pojistné na sociální zabezpečení a na všeobecné zdravotní pojištění, a to jak z pohledu pojistného, které hradí zaměstnavatel, tak z pohledu pojistného, které zaměstnavatel zaměstnanci sráží a má povinnost jej odvést správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně. Pokud je toto pojistné uhrazeno včas, je možné jej uplatnit jako daňový náklad a snížit tak za stanovené zdaňovací období základ daně. Společnost však část pojistného uhradila po stanoveném termínu a byla nucena svůj základ daně z příjmů právnických osob o tuto částku navýšit.

4.1 Sklad zboží

Společnost ve zdaňovacím období zaznamenala značné rozdíly mezi účetním a skutečným stavem zásob na skladě, které dosáhly částky 682 151,98 Kč a v plné výši byly uznány jako nedaňové. Tento rozdíl je dán povahou zásob Společnosti, jelikož se nejčastěji jedná o zásoby podléhající expiraci, poničení obalů či samotného produktu (bagety, sladkosti, ingredience pro horké nápoje apod.) a zároveň také skutečností, že není stanovená zodpovědnost jednotlivých zaměstnanců za případná manka, což

nepříznivě ovlivňuje vztah, který zaměstnanci ke zboží zaujmají. Zmíněné problémy a možnosti jejich řešení budou rozvedeny v následujících podkapitolách.

4.1.1 Zodpovědnost zaměstnanců

Jedním z možných řešení velkých inventarizačních rozdílů ve skladu zásob Společnosti by mohlo být přenesení zodpovědnosti za schodky na zaměstnance. V současnosti jsou všechna manka a schodky ve skladu zásob účetní jednotky uznávány jako nedaňové, a to podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 25 odst. 1 písm. n), který stanovuje, že manka a škody přesahující náhrady nejsou řazeny mezi daňově uznatelné náklady. Z tohoto tvrzení tedy vyplývá, že jsou-li vzniklá manka uhrazená odpovědnými pracovníky, může si je účetní jednotka uplatnit v základu daně, a to do výše skutečně přijatých náhrad.

Jak uvádí zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce § 252, lze se zaměstnanci uzavřít dohodu o odpovědnosti k ochraně hodnot svěřených zaměstnanci na základě, které je zaměstnanec po vyúčtování povinen zaměstnavateli nahradit vzniklý schodek ve skladu zásob (dále také například schodek hotovosti, cenin, materiálu apod.). Takovouto dohodu je zaměstnavatel se zaměstnancem dle stejného paragrafu oprávněn uzavřít po splnění následujících podmínek:

- fyzická osoba, se kterou se dohoda uzavírá musí dosáhnout věku alespoň 18 let,
- zaměstnancova svéprávnost není omezena,
- dohoda musí být uzavřena písemně,
- v dohodě je stanoveno, že se zaměstnanec zproští povinnosti nahradit schodek, byl-li tento způsoben zcela nebo z části bez jeho zavinění.

Jelikož má do prostor skladu Společnosti přístup velké množství zaměstnanců, muselo by se přistoupit k uzavření dohody o společném závazku všech těchto zaměstnanců. Společnosti by v případě uzavření takovéto smlouvy vznikla povinnost inventarizační rozdíly zjišťovat dle zákoníku práce § 254 odst. 2, tedy v okamžiku vzniku dohody o odpovědnosti za svěřené hodnoty, ukončení této dohody, při převedení všech společně zavázaných zaměstnanců na jiné pracoviště nebo jinou práci, při změně vedoucího zaměstnance nebo jeho zástupce nebo například při žádosti kteréhokoli ze zavázaných zaměstnanců.

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce § 257 odst. 5 uvádí: „*Je-li k náhradě schodku společně zavázáno více zaměstnanců, určí se jednotlivým zaměstnancům podíl náhrady podle poměru jejich dosažených hrubých výdělků, přičemž výdělek jejich vedoucího a jeho zástupce se započítává ve dvojnásobné výši.*“

Výše náhrad by u jednotlivých zaměstnanců Společnosti nesměla překročit průměrnou výši jejich hrubého měsíčního výdělku před vznikem škody podle zákoníku práce § 260 odst. 2. Důležitým ustanovením je dále § 262, který uvádí, že výši požadovaných náhrad určuje zaměstnavatel.

Aby tedy výše náhrad zaměstnanců nezpůsobovala přílišnou nevoli, ale přesto byl dopad tohoto opatření maximálně efektivní, bylo by vhodné v dohodě uvést maximální výši náhrad, kterou bude Společnost po zaměstnancích požadovat. Takováto maximální procentuální výše by mohla být stanovena například na 30 % celkových mank ve skladu zásob, což by ve zmíněném zdaňovacím období 2017 znamenalo snížení nedaňových nákladů Společnosti o 204 646 Kč a tím i snížení daňového základu o stejnou částku, pokud by byla v plné výši uhrazena. Pokud bychom uvažovali stejné průměrné měsíční mzdy jednotlivých zaměstnanců, stejnou míru zavinění a absenci ustavení vedoucího zaměstnance, činila by náhrada připadající na jednoho zaměstnance 3 721 Kč. V úvahu je dále nutné vzít skutečnost, že pokud by si zaměstnanci již na začátku zdaňovacího období (začátku kalendářního roku) byli vědomi, že vzniklá manka budou nuceni do stanovené výše uhradit, pravděpodobně by ke zboží zaujali jiný, zodpovědnější přístup a celková manka by tak na konci roku byla podstatně nižší.

4.1.2 Skladová evoluce

Pravděpodobně nejrazantnějším řešením je kompletní reorganizace a modernizace skladového systému, které by přinesly výrazné úspory na dani z příjmů právnických osob díky transformaci daňově neuznatelných nákladů na náklady uznatelné, snížení administrativních (především časových) nákladů na proces evidence zboží a v neposlední řadě také komplexnější a přesnější výstupy o pohybech zboží mezi skladem a prodejními místy, což by eliminovalo rizika nedohledatelnosti zboží a snížilo možná manka na minimum. Tato významná změna by s sebou samozřejmě nesla potřebu do modernizace investovat určité množství finančních prostředků, avšak jak bude rozvedeno dále, celý proces by mohl přinést množství výhod, a to nejen peněžní povahy, které by investiční náklady výrazně převýšily.

Pro správné fungování nového systému je potřeba uskutečnit následující kroky:

- rozdělení skladu na uzamčený a všem přístupný prostor,
- změna současné pracovní náplně jednoho ze zaměstnanců,
- pořízení softwaru a hardwaru pro nový systém skladové evidence.

Nejprve je nutné rozdělit prostory skladu na prostor, do kterého budou mít přístup všichni zaměstnanci a prostor, za který bude nově zodpovědný pouze omezený počet zaměstnanců. V ideálním případě by se jednalo o několik málo jedinců dle uvážení vedení Společnosti, kteří by podepsali dohodu o hmotné odpovědnosti zmíněné v podkapitole 4.1. Takto by bylo eliminováno velké množství zaměstnanců, kteří v současnosti mohou teoreticky kdykoliv odebrat jakékoliv množství zboží bez nutnosti ohlášení či zaevidování. Zaměstnanci samozřejmě mají povinnost veškeré odběry zboží evidovat, ale i přesto je prostor pro jednání opačného charakteru relativně velký. Vzhledem ke kapacitním možnostem současných skladů je nemožné vyčlenit společný prostor, a proto by bylo nutné přistoupit k přístavbě prostor nových. Celý areál Společnosti je rozlehlý a v úvahu tedy připadá vytvoření prostor před současným skladem, například formou přístavby, která by navazovala na vchody do jednotlivých hal. Takovouto přístavbu by bylo vhodné řešit pravděpodobně v plechové podobě s dvojitými stěnami a izolací, aby bylo skladované zboží chráněno před teplotními vlivy a zároveň byly náklady minimální. Po konzultaci s odborníkem a průzkumem trhu byla stanovena odhadovaná cena přístavné budovy zhruba 15.000 EUR, což odpovídá zhruba 400 000 Kč (rozměr 5x10x3 m). K této ceně je nutné dále připočítat vedlejší náklady na montáž, zavedení elektrického proudu, úpravu podlah a stropů a pořízení jednoduchého systému vytápění. Hrubá odhadovaná cena byla tedy stanovena na 650 000 Kč. Uvedené ceny jsou stanoveny bez DPH.

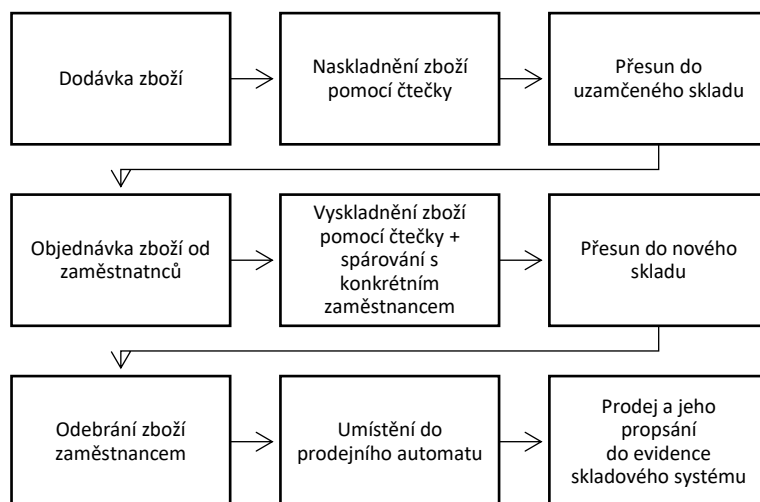
Novou pracovní náplní skladníka by bylo naskladňování nakupovaného zboží do uzamčeného skladu (současný sklad) a následné denní vyskladňování zboží do společného skladu (nový sklad) dle požadavků jednotlivých zaměstnanců. Problémem nynějšího nastavení je, že veškerá evidence pohybu zboží je vedena v papírové podobě, což poskytuje prostor pro nepřesnosti a zbytečně časově zatěžuje jednotlivé zaměstnance. Příležitostí pro zlepšení je digitalizace této evidence formou skenerů čárových kódů zboží, čímž by se eliminovala zbytečná administrativa a ušetřil čas. Vydávané zboží by skladník snadno spároval s konkrétním zaměstnancem, jemuž by

bylo dané množství vydáno. Skladový systém by také dokázal nahradit podstatnou část pracovní náplně jednoho ze zaměstnanců, který se v současné době věnuje uskutečňování pravidelných inventarizací skladů a tvorbě reportů o nákupech a prodeích zboží a umožnil mu se věnovat převážně práci ve skladu. Díky přechodu zaměstnance z činnosti, kterou by již nebylo potřeba vykonávat, na pozici novou by se navíc ušetřily náklady na přijetí a vyplácení skladníka nového.

Proces digitalizace skladu vyžaduje pořízení hardwaru v podobě čteček čárových kódů a softwaru, který data ze čteček přijímá, eviduje a třídí. Ze skladových řešení dostupných na trhu je možné získat velké množství výstupů, které by dokázaly poskytnout vhodné podklady pro plánování dalších nákupů, velikosti zásoby, aktuální poptávky, výkonnosti skladu i marže. Statistiky získávané z programu skladové evidence lze jednoduše třídit a analyzovat, a to jak z pohledu časového, tak druhového, což by jistě přispělo k vyšší efektivnosti nákupů. Pořízení nového skladového softwaru včetně čteček by dle vlastního průzkumu trhu vyšlo přibližně na 100 000 Kč bez DPH.

Schéma pohybu zboží dle nového systému zobrazuje Obr. 7.

Obr. 7 – Schéma nové skladové evidence a pohybu zboží



Zdroj: zpracováno autorem

Z hlediska daně z příjmů právnických osob by toto řešení představovalo především snížení daňového základu. Jak již bylo zmíněno, manka za zdaňovací období 2017 Společnost vykázala nedaňově ve výši 682 151,98 Kč. V případě přechodu na nový systém by došlo ke snížení těchto nedaňových nákladů na minimum, s největší

pravděpodobností na téměř zanedbatelnou částku. Kombinací uzavřeného skladu, hmotné odpovědnosti skladníka a digitalizace by tedy bylo možné snížit nedaňová manka dost možná o 100 %, avšak pro další výpočty předpokládejme konzervativnější snížení mank a škod, a tedy i nedaňového nákladu s nimi spojeného o 95 %. Efekt by byl dvojnásobný, manka a škody by vznikly pouze ve výši odhadované na 5 % současných mank, čímž by došlo k minimalizaci nákladů. Zároveň by se toto snížení nedaňových nákladů projevilo i při úpravě účetního výsledku hospodaření na základ daně. Při předpokládaném konzervativním snížení mank o 95 % by se jednalo ve zdaňovacím období zhruba o částku 648 000 Kč.

Pro nastínění skutečných dopadů nového skladového systému je však nutné provést predikci dopadu nikoliv do současného zdaňovacího období, ale do období budoucích. Pro model efektu na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů právnických osob bude předpokládána stejná výkonost podniku. Výnosy i náklady s výjimkou investičních nákladů na nový skladový systém a nákladů eliminovaných přechodem na nový systém budou neměnné. V prvním následujícím zdaňovacím období by se do výsledku hospodaření projevila:

- absence mank na nákladovém účtu 549 v předpokládané výši 648 000 Kč (95 % výše mank za předchozí zdaňovací období),
- poměrná část rovnoměrného účetního odpisu kovové budovy (PC včetně vedlejších pořizovacích nákladů) za 1. rok by činila 35 750 Kč, pokud by byla stanovena doba účetního odepisování na 10 let,
- pořízení softwaru pro skladovou evidenci za 55 000 Kč (nákladový účet 501),
- pořízení čteček čárových kódů celkem za zhruba 45 000 Kč (nákladový účet 501).

V důsledku těchto skutečností by se výsledek hospodaření ke zdanění v následujícím období zvýšil z 20 914 790 Kč na 21 427 040 Kč. Následná úprava na základ daně by vyžadovala následující kroky:

- zvýšení VH o manka a škody, které by dle předpokladu činily pouze zhruba 34 000 Kč,
- zvýšení VH o další položky dle předchozího zdaňovacího období o 307 756 Kč,

- snížení VH o částku, o kterou daňové odpisy kovové budovy převyšují odpisy účetní, tedy o 29 250 Kč (zařazení budovy dle CZ-CPA do 3. odpisové skupiny s dobou odpisování 10 let),
- snížení VH o položky dle předchozího zdaňovacího období o 1 610 774 Kč.

Po těchto úpravách by výsledný daňový základ zaokrouhlený na celé tisíce Kč směrem dolů činil 20 128 000 Kč. Po aplikaci sazby daně z příjmů právnických osob (19 %) by daňová povinnost před odečtením slev a zaplacených záloh činila 3 824 320 Kč, což je o 31 350 Kč méně než v předchozím zdaňovacím období.

Toto by však nebyl konečný efekt zavedení nového skladového systému. Zůstatková cena budovy včetně vedlejších pořizovacích nákladů by mohla být uplatňována v základu daně formou daňových odpisů i v dalších devíti letech a dále by se navíc již neprojeví náklady na software a čtečky. Navíc by manka v následujících letech vznikala pouze v zanedbatelné výši, čímž by byly eliminovány nedaňové náklady v řádech statisíců ročně. Nejedná se tedy o optimalizační prvek, který má pozitivní efekt pouze v jednom zdaňovacím období, ale projeví se také ve všech následujících.

4.2 Pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění

Problematiku pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na nemocenské pojištění a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, jakožto daňově uznatelný nebo neuznatelný náklad upravuje především zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Je rozlišeno pojistné hrazené zaměstnavatelem, a to v § 24 odst. 2 písm. f), kde je pojistné definováno jako daňový náklad za předpokladu, že bylo zaplaceno ve stanoveném termínu, konkrétně nejpozději do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období a pojistné, které zaměstnavatel sráží zaměstnancům a je povinen jej uhradit správě sociálního zabezpečení nebo zdravotní pojišťovně v § 23 odst. 3 písm. a) bod 5., kde je stanoveno, že je nutno zvyšovat základ daně za stejných podmínek jako u pojistného hrazeného zaměstnavatelem.

Společnost nestihla uhradit zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, a to konkrétně ve výši 2 209 Kč. Pokud by toto pojistné bylo uhrazeno do jednoho měsíce po skončení zdaňovacího období, tj. 31. ledna, mohla by Společnost tento náklad uznat jako daňový. Vzhledem k výši této později uhrazené částky ji však není potřeba přisuzovat zásadní důležitost.

Závěr

Hlavním cílem bakalářské práce byla demonstrace specifik daně z příjmů právnických osob na příkladu konkrétní společnosti a následné stanovení možností optimalizace daňové povinnosti a případných dalších doporučení ke zlepšení stávající situace. Pro lepší představu o možnostech optimalizace této daně byla nejprve ve třetí kapitole představena struktura nákladů a výnosů konkrétní společnosti a následně stanoven výsledek hospodaření, který byl upraven na základ daně, a to s využitím praktické aplikace poznatků z druhé kapitoly, poskytující tomuto procesu teoretickou základnu. Právě tato forma symbiózy mezi druhou – teoretickou a třetí – praktickou kapitolou byla pro správnou demonstraci problematiky daně z příjmů právnických osob stěžejní, jelikož jsou některé pojmy hůře uchopitelné a představitelné předávají-li se pouze formou teorie nebo naopak jen skrze praktickou aplikaci.

Jedním z definovaných cílů práce bylo také shrnutí základní daňové problematiky, které by tvořilo ucelený úvod do dalších kapitol. Obsahem první kapitoly tedy bylo nastínění nekonečné snahy o dokonalý, spravedlivý a efektivní daňový systém, definování funkcí daní a jejich třídění a v neposlední řadě také představení jednotlivých daní daňového systému České republiky.

Samotná daňová optimalizace na příkladu konkrétní společnosti byla koncipována tak, aby byla provedena přeměna daňově neuznatelných nákladů na náklady uznatelné a zároveň se minimalizovaly náklady celkové. Tohoto cíle se podařilo dosáhnout především díky návrhům souvisejícím s eliminací mank a škod ve skladu zboží konkrétní společnosti. Byly představeny dvě možnosti, jak tato manka snížit či eliminovat úplně a jejich podstatnou vlastností byl fakt, že by se neprojevíly pouze ve zmíněném zdaňovacím období, ale také ve všech následujících, což bylo ostatně i jedním z dílčích cílů stanovených v úvodu práce. Například uskutečněním evoluce skladu navrženého v podkapitole 4.1.2 by bylo možné na základě dat za uvedené zdaňovací období dosáhnout snížení celkových nákladů o 512 250 Kč a snížení daně z příjmů právnických osob o 31 350 Kč a zároveň by se pomocí navržených změn eliminovala téměř všechna potenciální manka budoucí. Doplnkem k těmto úsporám je navíc zjednodušení evidenčních procesů skladu zboží, což lze považovat za další z pozitivních efektů doporučených opatření vedoucích ke zlepšení stávající situace ve zmíněné společnosti.

Seznam použitých zdrojů

- ACCA (2015). *Foundations for a sound tax system: simplicity, certainty and stability*. [vid. 2021-03-20]. Dostupné z: <https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2015/july/foundations-for-a-sound-tax-system.html>
- BDO (2019). *Česká republika má čtvrté nejsložitější korporátní daně v EU. Ve světě patří na konec první stovky*. [vid. 2021-02-01]. Dostupné z: <https://www.bdo.cz/cs-cz/novinky/tax-news/ceska-republika-ma-ctvrte-nejslozitejsi-korporatni-dane-v-eu-ve-svete-patri-na-konec-prvni-stovky>
- BusinessInfo (2019). *Ekologické daně*. [vid. 2021-02-11]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/ekologicke-dane/#predmet>
- De Mooij, R. & Keen, M. (2014). Taxing Principles: Making the best of a necessary evil. *Finance and Development*. 13(4), 50-51.
- Finanční správa (2021a). *Daně*. [vid. 2021-01-31]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane>
- Finanční správa (2021b). *Zrušení daně z nabytí nemovitých věcí*. [vid. 2021-02-11]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace- stanoviska-sdeleni/zruseni-dane-z-nabyti-nemovitych-veci-10927>
- Finanční správa (2021c). *Údaje z výběru daní. Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2019*. [vid. 2021-01-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>
- Finanční správa (2021d). *Údaje z daňových přiznání. Vybrané údaje z daňových přiznání daně z příjmů právnických osob*. [vid. 2021-03-28]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>
- Hazlitt, H. (2008). *Ekonomie v jedné lekci*. Praha, Česko: Alfa Nakladatelství: Liberální institut.
- Hejduková, P. (2015). *Veřejné finance – teorie a praxe*. Praha, Česko: C. H. Beck.
- Hnátek, M. (2020). *Daňové a nedaňové náklady 2020*. Praha: Grada Publishing.
- Jaroš, T. (2020). *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. (2. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer ČR.

- KPMG (2020). *Corporate Tax Rates Table. Corporate tax rates for 2010 – 2020*. [vid. 2021-03-28]. Dostupné z: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>
- Křivánek, V. (2020). *Daňové úlevy a další podpora státu firmám poškozeným koronavirem*. [vid. 2021-03-28]. Dostupné z: <https://www.bdo.cz/cs-cz/blog/danove-a-ucetni-novinky/listopad-2020/danove-ulevy-a-dalsi-podpora-statu-firmam-poskozenym-koronavirem>
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. (7. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer ČR.
- Maaytová, A., Ochrana, F. & Pavel, J. et al. (2015). *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha, Česko: Grada Publishing, a.s.
- Mankiw, N. G. (1999). *Zásady ekonomie*. Praha, Česko: Grada Publishing, a.s.
- OECD (2020). *Revenue Statistics 2020*. [vid. 2021-03-28]. Dostupné z: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-overview_6ffce941-en
- Pavlásek, V. & Hejduková, P. (2011). *Veřejné finance a daně v České republice. 2. přepracované vydání*. Plzeň, Česko: NAVA.
- Peková, J. (2011). *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha, Česko: Wolters Kluwer ČR.
- Rawlings, G. (2004). *Cultural narratives of taxation and citizenship: fairness, groups and globalization* (Working paper). Australian National University in Canberra, Research School of Social Sciences, Centre for Tax System Integrity, Australia.
- Rozsudek NSS čj. 1 Afs 363/2018-113 ze dne 14. 11. 2019
- Sojka, V., Bartošová, M., Fekar, P., Mašek, J., Nešleha, M. & Vaňousová, I. (2017). *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. (4. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer ČR.
- Stiglitz, J. E. (1997). *Ekonomie veřejného sektoru*. Praha, Česko: Grada Publishing, a.s.
- Světová banka (2021). *Taxes & Government Revenue*. [vid. 2021-02-08]. Dostupné z: <https://www.worldbank.org/en/topic/taxes-and-government-revenue>

Tax Policy Center (2020). *On what do economists agree and disagree about the effects of taxes on economic growth?* [vid. 2021-01-27]. Dostupné z: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-do-economists-agree-and-disagree-about-effects-taxes-economic-growth>

Vančurová, A. & Láchová, L. (2012). *Daňový systém 2012*. Praha, Česko: 1. VOX.

Vančurová, A. & Láchová, L. (2014). *Daňový systém 2014*. Praha, Česko: 1. VOX.

Vančurová, A. & Zídková, H. (2019). *Daně v podnikání*. Praha, Česko: 1. VOX.

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

Seznam tabulek

Tab. 1: Šest hlavních skupin daňové klasifikace OECD.....	15
Tab. 2: Transformace výsledku hospodaření na základ daně.....	27
Tab. 3: Výpočet daně z příjmů právnických osob.....	30
Tab. 4: Shrnutí nákladů Společnosti	46
Tab. 5: Shrnutí výnosů Společnosti.....	50
Tab. 6: Výpočet daně z příjmů právnických osob na příkladu Společnosti.....	51

Seznam obrázků

Obr. 1: Geneze nadměrného daňového břemene	11
Obr. 2: Vztah mezi efektivností a spravedlností.....	12
Obr. 3: Paretovo zlepšení a křivka možných užitků	13
Obr. 4: Přímé a nepřímé daně v ČR.....	16
Obr. 5: Procentní sazby daně	19
Obr. 6: Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR	22
Obr. 7: Schéma nové skladové evidence a pohybu zboží.....	59

Seznam příloh

Příloha A: Vybrané údaje z DAP k DPPO za zdaňovací období 2011 - 2019

Příloha B: Výkaz zisku a ztráty Společnosti v tis. Kč

Příloha A: Vybrané údaje z DAP k DPPO za zdaňovací období 2011 - 2019

Vybrané údaje z DAP k DPPO za zdaňovací období		Částky v mil. Kč				
		2011	2012	2013	2014	2015
Počet DAP		432 741	454 172	476 797	492 276	512 307
Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji		272 479,3	351 083,6	951 153,8	1 069 834,8	1 134 345,3
Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona)		7 046,4	6 300,5	6 074,6	7 546,4	7 689,8
Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona, s výjimkou bodů 1 a 2, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji		12 141,9	12 584,6	11 254,0	14 540,7	14 530,9
Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona)		672 658,2	639 328,8	816 945,7	857 098,2	951 784,5
Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		47 958,0	55 955,8	59 621,6	58 212,8	58 439,0
Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		13,6	2,7	0,7	15,3	2,3
Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku	29 517,3	28 630,0	28 698,3	28 428,3	30 889,2
Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2		164 003,0	156 822,5	150 860,1	163 390,2	181 072,6
Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		48 515,6	49 858,1	50 227,7	48 903,3	50 495,9
Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		34 107,3	34 939,6	35 316,6	35 062,3	35 289,4
Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		65 289,2	66 889,4	66 175,7	67 618,3	70 989,9
Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		7 606,2	8 237,5	8 311,1	8 719,3	9 599,0
Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		11 800,5	11 375,8	11 552,0	11 781,1	12 489,0
Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		24 188,9	27 122,2	28 631,7	31 840,9	35 295,8
Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona		94 598,2	64 630,5	78 904,9	62 773,5	65 326,8
Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250)		2 751,4	2 796,2	2 647,7	3 686,7	3 736,6
Daň z ř. 290	128 684,2	130 586,2	147 160,1	145 103,8	158 359,8	
Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290)	5 608,8	6 464,9	5 898,9	6 244,3	6 892,7	
Celková daň z ř. 340	122 038,2	123 017,8	128 131,9	137 410,2	149 721,1	

Poznámka: Údaje z vyměřených daňových příznání z databázi FÚ

Data za zdaňovací období 2011 až 2013 aktuální k 9. 3. 2020

Data za zdaňovací období 2014 až 2019 aktuální k 21. 12. 2020

Zdroj: Finanční správa (2021d), upraveno autorem

Vybrané údaje z DAP k DPPO za zdaňovací období		Částky v mil. Kč			
		2016	2017	2018	2019
Počet DAP		531 296	549 184	551 067	508 126
Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji		1 323 135,4	1 143 860,7	1 286 752,0	1 570 964,0
Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona)		7 442,9	7 938,8	8 349,4	7 666,6
Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona, s výjimkou bodů 1 a 2, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji		14 553,0	12 667,2	13 473,8	14 956,5
Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona)		1 003 774,9	1 373 499,0	1 319 126,8	1 270 895,9
Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		61 652,9	58 948,1	72 855,2	66 690,9
Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		2,8	7,2	3,6	0,6
Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku	32 735,1	34 828,9	34 098,7	35 892,8
Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2		195 674,0	212 042,3	224 263,3	236 663,7
Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		49 109,6	53 389,4	48 593,8	60 309,7
Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		34 420,0	35 094,1	34 900,7	36 519,8
Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		69 763,9	74 162,6	76 578,5	77 487,7
Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		10 260,0	11 181,7	11 579,7	11 914,0
Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		14 718,4	13 767,1	14 093,9	14 798,2
Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		35 839,2	38 346,0	40 676,6	44 553,2
Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona		63 720,2	64 041,2	49 930,2	66 177,9
Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250)		3 945,6	3 702,6	3 985,0	5 047,0
Daň z ř. 290	165 459,3	172 399,1	178 736,0	183 842,2	
Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290)	6 792,0	5 766,8	4 944,7	3 551,0	
Celková daň z ř. 340	157 531,8	165 210,0	172 230,3	178 711,2	

Poznámka: Údaje z vyměřených daňových příznání z databázi FÚ

Data za zdaňovací období 2011 až 2013 aktuální k 9. 3. 2020

Data za zdaňovací období 2014 až 2019 aktuální k 21. 12. 2020

Zdroj: Finanční správa (2021d), upraveno autorem

Příloha B: Výkaz zisku a ztráty Společnosti v tis. Kč

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č.500/2002 Sb.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu ke dni 31.12.2017 (v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště



IC
6 1 1 6 8 3 4 3

Píseň
301 00

Označení a	Text b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	54 219	33 471
II.	Tržby za prodej zboží	2	70 423	55 735
A.	Výkonová spotřeba	3	77 723	57 733
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	41 800	32 536
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	5	29 202	20 155
A.3.	Služby	6	6 721	5 042
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7	-2 629	-1 014
C.	Aktivace	8	-4 654	-4 775
D.	Osobní náklady	9	26 321	19 562
D.1.	Mzdové náklady	10	19 590	14 552
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	6 731	5 010
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	6 133	4 586
D.2.2.	Ostatní náklady	13	598	424
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	6 146	6 385
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	6 039	6 394
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - Irvalé	16	6 039	6 394
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17		
E.2.	Úpravy hodnot zásob	18		
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	107	-9
III.	Ostatní provozní výnosy	20	919	791
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	631	667
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	22	164	67
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	124	57
F.	Ostatní provozní náklady	24	1 290	737
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	32	240
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26		
F.3.	Daně a poplatky	27	143	137
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	4	4
F.5.	Jiné provozní náklady	29	1 111	356
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	21 364	11 369
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	31		
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32		
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	35		
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36		
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39	2	5
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40	2	5
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43		

Označení a	Text b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44		
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45		
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	140	25
K.	Ostatní finanční náklady	47	591	195
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-449	-165
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	20 915	11 204
L.	Daň z příjmů	50	4 122	2 181
L.1.	Daň z příjmů splatná	51	3 829	2 181
L.2.	Daň z příjmů odložená	52	293	
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	16 793	9 023
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	16 793	9 023
*	Čistý obrát za účetní období	56	125 703	90 027
	Kontrolní číslo (součet řádků 01 až 56)	99	565 023	400 310

Pozn.:

Sestaveno dne: 30.06.2018	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou 
Právní forma účetní jednotky s.r.o.	Předmět podnikání koupě a prodej zboží 

Abstrakt

Kocourek, V. (2021). *Daň z příjmů právnických osob v praktických aplikacích* (Bakalářská práce). Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

Klíčová slova: daň, právnická osoba, náklady, optimalizace

Cílem bakalářské práce na téma „Daň z příjmů právnických osob v praktických aplikacích“ je demonstrace specifík daně z příjmů právnických osob v České republice na příkladu konkrétní společnosti a následný návrh možných optimalizačních opatření a doporučení vedoucích ke zlepšení stávající situace. Důraz je kladen na propojení teoretických poznatků a praktických aplikací pro komplexní a srozumitelné shrnutí celé problematiky. Zásadním požadavkem při stanovení samotných optimalizačních prvků je snaha o snížení nedaňových nákladů, o které je nutné zvyšovat základ daně, což se podařilo především díky návrhům souvisejícím se skladem zboží vybrané společnosti, kde by nový přístup k celé skladové evidenci pomohl eliminovat nedaňová manka a škody.

Abstract

Kocourek, V. (2021). *Corporate income tax in practical applications* (Bachelor Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

Key words: tax, corporation, costs, optimization

The bachelor's thesis „Corporate Income Tax in Practical Applications“ aims to demonstrate the specifics of corporate income tax in the Czech republic on the example of a particular company and the subsequent proposal of possible optimization measures and recommendations to improve the current situation. Emphasis is placed on the connection of theoretical knowledge and practical applications for a complex and comprehensible summary of the whole issue. A fundamental requirement in determining the optimization elements themselves is the effort to reduce non-tax costs, which increase the tax base. This objective was achieved mainly due to proposals related to the stock of goods of the selected company, where a new approach to the whole system of stock evidence would help eliminate non-tax costs associated with shortages and damage.