ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Daňová optimalizace malých a středních podniků

Tax optimalization of small and medium businesses

Bc. Jakub Egermaier

Plzeň 2018

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: **2017/2018**

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení:	**Bc. Jakub EGERMAIER**
Osobní číslo:	**K17N0035K**
Studijní program:	**N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor:	**Podniková ekonomika a management**
Název tématu:	**Daňová optimalizace malých a středních podniků**
Zadávající katedra:	**Katedra financí a účetnictví**

Zásady pro vypracování:

1. Charakterizujte malé a střední podniky.
2. Analyzujte daňovou problematiku v malých a středních podnicích.
3. Analyzujte problematiku daňové optimalizace.
4. Vyhodnoťte zdaňování ve vybraném podniku a navrhněte daňovou optimalizaci.

Rozsah grafických prací: **neuveden**

Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- **Zákon č. 586/1992 Sb., Zákon o daních z příjmů. In:** *Sbírka zákonů.* **20. 07. 2017.**
- **Zákon č. 235/2004 Sb., Zákon o dani z přidané hodnoty. In:** *Sbírka zákonů.* **1. 5. 2004.**
- **Zákon č. 90/2012 Sb., Zákon o obchodních korporacích. In:** *Sbírka zákonů.* **1. 1. 2014.**
- **FOLVARČNÁ, Andrea.** *Malé a střední podnikání.* **Ostrava: Vysoká škola podnikání, 2009. ISBN 978-80-86764-63-4.**
- **HRUŠKA, Josef.** *Daňové teorie: studijní text pro distanční vzdělávání.* **Brno: CERM, 2007. ISBN 978-80-86342-72-6.**
- **KLIMEŠOVÁ, Ludmila.** *Daňová optimalizace.* **Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s., 2014. ISBN 978-80-87974-06-3.**

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zdeněk Hruška, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2017**

Termín odevzdání diplomové práce: **23. dubna 2018**

Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan

L.S.

Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Daňová optimalizace malých a středních podniků“

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v přiložené bibliografii.

V Plzni, dne 18. dubna 2018 ……

podpis autora

Poděkování

Rád bych poděkoval vedoucímu své diplomové práce Ing. Zdeňkovi Hruškovi, Ph.D., za rady, které mi poskytl.

Dále bych rád vyjádřil poděkování představitelům společnosti Klaus Timber, a.s., kteří mi poskytli veškeré podklady ke zpracování praktické části této práce.

V neposlední řadě děkuji své rodině za vstřícnost a trpělivost při mém studiu.

Obsah

Úvod ... 7
1 Cíl a metodika ... 8
2 Malé a střední podniky ... 9
2.1 Vymezení základních pojmů ... 9
2.2 Vymezení malých a středních podniků ... 9
2.3 Zastoupení v ČR ... 11
2.4 Výhody a nevýhody ... 11
2.5 Význam malých a středních podniků ... 13
2.5.1 Ekonomické přínosy ... 13
2.5.2 Sociální přínosy ... 13
2.6 Podpora malých a středních podniků v ČR ... 14
3 Daňová soustava v České republice ... 16
3.1 Přímé daně důchodové ... 18
3.1.1 Daň z příjmů fyzických osob ... 18
3.1.2 Daň z příjmů právnických osob ... 20
3.2 Přímé daně majetkové ... 25
3.2.1 Daň z nemovitých věcí ... 26
3.2.2 Daň silniční ... 27
3.2.3 Daň z převodu majetku ... 27
3.3 Nepřímé daně ... 28
3.3.1 Daň z přidané hodnoty ... 28
3.3.2 Spotřební daně ... 29
3.3.3 Ekologické daně ... 29
4 Daňová optimalizace ... 31
4.1 Metody daňové optimalizace ... 31
4.1.1 Legální metody daňové optimalizace ... 31
4.1.2 Nelegální metody daňové optimalizace ... 33
5 Transferové ceny ... 34
5.1 Spojené osoby ... 34
5.2 Transferové ceny ... 35
5.3 Metody stanovení transakčních cen ... 35
5.3.1 Metoda nezávislé srovnatelné ceny ... 36

5.3.2 Metoda ceny při opětovném prodeji 36
5.3.3 Metoda nákladů a přirážky 36
5.3.4 Metoda rozdělení zisku 37
5.3.5 Transakční metoda čistého rozpětí 37
6 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění 38
6.1 Metody pro zamezení dvojího zdanění 38
6.1.1 Metoda vynětí 38
6.1.2 Metoda zápočtu 39
7 Představení společnosti 40
7.1 Identifikační údaje 40
7.2 Předmět činnosti a popis společnosti 40
7.3 Analýza daňové povinnosti v roce 2017 42
8 Daňová optimalizace společnosti Klaus Timber a.s. 44
8.1 Daňová optimalizace v oblasti odpisů 44
8.2Daňová optimalizace v oblasti leasingu 47
8.3 Daňová optimalizace v oblasti pohledávek 50
8.3.1 Opravné položky k pohledávkám 50
8.3.2 Odpis pohledávek 55
8.4 Daňová optimalizace v oblasti rezerv 56
8.5 Daňová optimalizace v oblasti zaměstnávání zaměstnanců 59
8.5.1 Příspěvek na stravování 59
8.5.2 Příspěvek na penzijní připojištění 60
8.5.3 Odborný růst zaměstnanců 61
8.5.4 Slevy na dani 61
8.6 Transferové ceny 62
9 Zhodnocení daňové optimalizace 64
10 Závěr 67
11 Seznam tabulek 69
12 Seznam obrázků 70
13 Seznam použité literatury 71
14 Seznam příloh 75

Úvod

České ekonomice se daří. Tuto skutečnost potvrzují nejen data z Českého statistického úřadu, ale i všeobecná nálada ve společnosti. Ústřední roli v českém hospodářství hrají malé a střední podniky. Jsou jeho nezastupitelnou a stěžejní součástí. Jsou motorem podnikatelského ducha a zdrojem pracovních příležitostí. Jejich zastoupení činí prakticky 99 % všech aktivních podnikatelských subjektů. Jejich přínosy jsou nejen ekonomické, ale i společenské. Poskytují šanci ke svobodnému uplatnění občanů a jsou tedy určitou garancí svobody. Možnost realizace lidí podporuje jejich zodpovědnost a posiluje stabilizaci společnosti.

Daří se ve většině odvětví národního hospodářství. Společnosti mají rozsáhlé možnosti dalšího rozvoje a ani malé a střední podniky se mu nebrání. Vznikají nové společnosti, stávající firmy rozšiřují výrobu, modernizují výrobní zařízení či budují nové výrobní haly. Nezaměstnanost je historicky na nejnižší úrovni a práce je ve všech oborech dostatek. Rostoucí společnosti velmi často poptávají až desítky nových pracovníků najednou. Celá Evropa se však potýká s nedostatkem kvalifikovaných pracovníků napříč všemi profesemi. V České republice je tomu zrovna tak. Firmy jsou nuceny investovat do jejich vzdělávání a motivovat je, aby u společnosti zůstali. V řadě regionů nemají jinou možnost, než přetáhnout zaměstnance konkurenčních firem. Aby toho mohli docílit, jsou nuceni zvyšovat mzdy. Rostoucí náklady pak vyvolávají otázku úspor. Pro úspěšné společnosti je snižování nákladů jedním z trvale přítomných procesů. Je však vždy třeba hledat rovnováhu. Zajde-li se při snižování nákladů příliš daleko, riskují se nevratné systémové změny a oslabení konkurenční pozice. Jednou z variant úsporných opatření je daňová optimalizace.

Daňový systém v České republice je však složitý a nepřehledný. Časté změny daňových předpisů komplikují život především poplatníkům. I přes všechny nepříjemnosti však nabízí řadu možností, jak daňovou situaci poplatníka zoptimalizovat. Zpravidla nejsou plně využívány, neboť je k tomu nutná poměrně rozsáhlá znalost daňové problematiky. V současné době se společnosti již neobejdou bez specializovaných daňově poradenských kanceláří. Je proto nezbytné se zaměřit na to, aby dosažená úspora převýšila náklady vynaložené na její dosažení.

1 Cíl a metodika

Cílem předložené diplomové práce je analyzovat možnosti daňové optimalizace pro společnost Klaus Timber a.s. Dílčím cílem je pak analyzovat podstatu a význam malých a středních podniků a analyzovat daňový systém v České republice.

Práce je rozdělena na část teoretickou a část praktickou. Teoretická část práce pokládá s využitím literární rešerše ucelený pohled na daňovou optimalizaci malých a středních podniků. Praktická část pak analyzuje jednotlivé prvky daňové optimalizace na základě současné zákonné úpravy v České republice.

Teoretická část práce definuje malé a střední podniky, jejich podstatu a význam pro společnost a rozebírá jejich přínosy a negativa. Dále pokládá teoretický rozbor daňové soustavy české republiky, jejíž součástí je analýza konstrukčních prvků jednotlivých druhů daní. Následuje charakteristika daňové optimalizace s rozborem jejích jednotlivých metod. Prostor je věnován transferovým cenám a smlouvám o zamezení dvojího zdanění.

Praktická část práce aplikuje teoretická východiska na společnosti Klaus Timber a.s. Součástí je charakteristika společnosti, po níž následuje optimalizace základu daně podle zvolených oblastí. Optimalizace je zaměřena na oblast daňových odpisů, leasingu, zaměstnaneckých benefitů či optimalizace výše daně v rámci skupiny podniků.

Závěrečná kapitola obsahuje dopad analyzovaných možností do daňové povinnosti zvoleného podniku a hodnotí jejich možné využití pro široké spektrum malých a středních podniků.

Metodika práce je koncipována s ohledem na rozdělení práce na část teoretickou a praktickou. K naplnění cílů diplomové práce bude nejprve provedena rešerše odborných zdrojů. Následně bude proveden rozbor jednotlivých oblastí daňové optimalizace. Za použití metody deskripce bude představen podnikatelský subjekt, pro který bude praktická studie provedena. Na základě analýzy jednotlivých možností daňové optimalizace budou kvantifikovány dopady každé varianty do výše daňově povinnosti podniku. Následně budou tyto výsledky shrnuty s použitím metody syntézy a vytvořeny příslušné závěry. S využitím metody komparace bude provedena daňová optimalizace pro vybraný podnikatelský subjekt.

2 Malé a střední podniky

Podnikatelské subjekty se objevují v dnešním složitém podnikatelském prostředí v různých formách a velikostech. Úzké finanční a řídící vazby mezi podniky navzájem však mohou stírat hranici mezi malým a středním podnikem, potažmo velkým podnikem. Klasifikace dle stanovených kritérií bude uvedena v další části práce. Je pak obtížné jednoznačně rozpoznat status malého a středního podniku a tím mu umožnit například podporu ze strany Evropské unie a členských států. Sjednocení definice se tedy jevilo jako logický nástroj.

2.1 Vymezení základních pojmů

Aby bylo možné zařadit podnik do kategorie malých a středních podniků, musí být nejprve považován za podnik. Nový občanský zákoník říká, že *„kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.“* [25, § 420] Rozhodujícím faktorem tak není právní forma, ale činnost.

Vymezení pojmu podnik do prosince roku 2013 obsahovalo ustanovení Obchodního zákoníku. Nový zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který vstoupil v účinnost 1. ledna 2014, jej nahradil pojmem obchodní závod a definuje jej jako *„organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu.“*
[25, § 502]

2.2 Vymezení malých a středních podniků

Sjednocení definice malých a středních podniků v rámci Evropské unie slouží ke komparaci podniků v jednotlivých členských zemích. Opírá se o základní úpravu v Nařízení Komise (ES) č. 800/2008 ze dne 6. srpna 2008, kterým se v souladu s články 87 a 88 Smlouvy o ES prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné se společným

trhem. Tato úprava je pak promítnuta do národní úpravy v rámci Zákona č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání.

Pro zjišťování, zda podnik patří do kategorie malých a středních podniků, je třeba brát v úvahu několik faktorů. Základními kritérii jsou:

- roční obrat,
- roční počet zaměstnanců,
- bilanční suma.

Z hlediska těchto tří kritérií lze za malý a střední podnik, splní-li definici podniku, považovat takový podnik, který zaměstnává méně než 250 zaměstnanců, jeho roční obrat nepřesáhne 50 miliónů Eur nebo bilanční suma nepřevýší 43 miliónů Eur. V rámci této horní hranice jsou pak děleny malé a střední podniky na dílčí kategorie se svými hranicemi. Za mikropodnik se považuje takový podnik, který zaměstnává méně než 10 lidí a ročně nepřekročí obrat nebo bilanční sumu v hodnotě 2 milióny Eur. Za malý podnik je považován podnik, jehož počet zaměstnanců je menší než 50 a roční obrat nebo bilanční suma nepřekročí 10 miliónů Eur. Středním podnikem je pak takový podnik, který zaměstnává méně než 250 zaměstnanců, jeho roční obrat nepřevýší 50 miliónů Eur nebo bilanční suma nepřevýší 43 miliónů Eur. Hranice těchto kritérií shrnuje Tab. č. 1: Kritéria pro zařazení do MSP.[22]

Tab. č. 1: Kritéria pro zařazení do MSP

Kategorie podniku	Zaměstnanci	Obrat	Bilanční suma
Mikropodnik	10	2 mil. EUR	2 mil. EUR
Malý podnik	50	10 mil. EUR	10 mil. EUR
Střední podnik	250	50 mil. EUR	43 mil. EUR

Zdroj: Uživ.pr.ERU

Tato tři kritéria však nejsou jedinými hodnotami pro zařazení podniku do statusu malého a středního podniku. Dalším posuzovaným faktorem je nezávislost podniku. V tomto ohledu se pak vymezuje pojem jako partnerský podnik, tedy takový, kde podíly činí nejméně 25 %, ale nepřesahují 50 % a propojený podnik, kde podíly přesahují 50 % podíl. S ohledem na tyto podíly je pak nutné, pro konečné zařazení mezi malé a střední podniky zahrnout k vlastním údajům i poměrnou výši hodnot těchto podniků. [22]

2.3 Zastoupení v ČR

Ministerstvo průmyslu a obchodu každoročně vydává Zprávu o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře. Tabulka č. 2 shrnuje údaje za roky 2014 až 2016. Absolutní počet malých a středních podniků v České republice v průběhu sledovaných let roste. V roce 2016 vykonávalo podnikatelskou činnost 1 144 417 právnických a fyzických osob s počtem zaměstnanců do 250. Podíl fyzických osob na tomto absolutním počtu činil 77 %, podíl právnických osob 23%. Údaje v tabulce ukazují, že zastoupení právnických osob na celkovém počtu malých a středních podniků vykazuje v čase mírný růst. Podíl malých a středních podniků na celkovém počtu aktivních podnikatelských subjektů se stabilně pohybuje kolem 99 % a potvrzuje důležitost zastoupení malých a středních podniků v hospodářství České republiky. [32-34]

Tab. č. 2: Zastoupení MSP

Rok	2014	2015	2016
Absolutní počet MSP	1 124 380	1 139 330	1 144 417
Z toho FO absolutně	877 519	881 813	881 509
Z toho FO v %	78,04	77,40	77,03
Z toho PO absolutně	246 861	257 515	262 908
Z toho PO v %	21,96	22,60	22,97
Zastoupení MSP v %	99,84	99,83	99,8

Zdroj: mpo.cz, 2018

Tabulka č. 3 shrnuje údaje týkající se přínosů malých a středních podniků v hospodářství České republiky. Obsahuje přehled přidané hodnoty a podílu zaměstnanců malých a středních podniků na celkovém počtu zaměstnanců podnikatelské sféry. Podíl přidané hodnoty malých a středních podniků na celku ve sledovaném období roste, což je plausibilní s růstem počtu malých a středních podniků. Podíl zaměstnanců u těchto podniků se stabilně pohybuje kolem 59 %.

Tab. č. 3: Přínosy MSP

Rok	2014	2015	2016
Podíl přidané hodnoty v %	53,11	54,12	56,20
Podíl zaměstnanců v %	59,39	58,9	59,1

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

2.4 Výhody a nevýhody

Malé a střední podnikání s sebou přináší řadu výhod, ale také řadu nevýhod.

Mezi výhody lze zařadit jasnou a jednoduchou organizační strukturu. Ta umožňuje přímou komunikaci i snazší kontrolu práce a znamená větší pružnost při přijímání důležitých rozhodnutí. Méně organizačních stupňů sebou přináší také méně asymetrických informací. Malé a střední podniky nejen že vytváří pracovní místa, ale obvykle znamenají pro pracovníky pocit stability a důvěry, protože se v malém často rodinném prostředí necítí anonymně a přehlíženi, jak tomu bývá v nadnárodních korporacích. Pro zaměstnavatele naopak jednoduchá struktura řízení znamená možnost vlastního rozhodování, na základě jeho vlastní vůle, což podporuje zodpovědnost nejen za sebe, ale i své zaměstnance. Malé a střední podniky se velmi často specializují na jeden produkt či službu, což jim umožňuje vysokou soustředěnost na zvolený segment. [7,9]

Nevýhody, se kterými se malý a střední podnikatelé zabývají, jsou velmi často ekonomického charakteru. Samozřejmě nedosáhnou na cizí kapitál ve stejném rozsahu jako velké podniky. Omezené finanční zdroje pak brání investicím a dalšímu rozvoji. Rovněž nezbývá dostatek prostředků na vlastní propagaci, což omezuje možnost pro zvyšování obratu. Menší vyjednávací síla v oblasti cen surovin a vstupů může být značně omezující až likvidační. Stále se zpřísňující legislativní zatížení představuje pro malé a střední podniky mnohem větší zátěž, neboť ji nemohou rozložit do masové výroby. Zapovězeny jim jsou přirozeně výhody z rozsahu výroby, tzn. že efekt rozložení fixních nákladů je zde omezen. Rodinné zázemí malých a středních firem přináší příjemnou atmosféru důvěry, ale znamená také vyšší intenzitu práce, neboť se zde nevyskytuje zázemí odborníků specializujících se na různé oblasti. V těchto případech dochází ke vzniku dalších nákladů v podobě externího zjišťování odborných služeb (např. účetnictví, právní poradenství, daňové poradenství). Často také nemohou konkurovat velkým podnikům, co se finančních a pracovních podmínek pro zaměstnance týče. Řada lidí však volí atmosféru příjemného kolektivu před vysokým finančním ohodnocením. [7,9]

2.5 Význam malých a středních podniků

Přínosy malých a středních podniků lze charakterizovat v oblasti společenské, ekonomické a kulturní.

2.5.1 Ekonomické přínosy

Schopnost pružně reagovat na měnící se tržní podmínky, daná jednoduchostí v organizaci a vedení, je jedním z nejdůležitějších znaků malých a středních podnikatelů. Globalizace podporuje vznik nadnárodních korporací. Malé a střední podniky umožňují boj proti monopolistickým tendencím. Velké podniky se bez nich také neobejdou, velmi často je využívají jako subdodavatele, které nemají jak nahradit, neboť dodávka z velkých korporátů by byla finančně mnohem náročnější. Flexibilita umožňuje nesčetné drobné inovace. Schopnost působit v malých a okrajových oblastech trhu rovněž podporuje ekonomické prostředí. Tyto oblasti jsou pro velké korporáty neatraktivní, avšak díky malým a středním podnikům neupadají. [8]

Dalším ekonomickým přínosem malých a středních podniků je bez pochyby tvorba pracovních míst. Znatelné je to především v okrajových oblastech, kde možnost absorbovat pracovní síly uvolněné z velkých firem, pomáhá udržet ekonomickou stabilitu dané oblasti. [8]

2.5.2 Sociální přínosy

Nezastupitelnou úlohu má malé a střední podnikání v tom, že umožňuje občanům svobodné uplatnění a samostatnou realizaci v jejich ekonomicky aktivní úloze. Pokud se lidé rozhodnou pro tento typ podnikání, například oproti zaměstnávání se, klade to větší důraz na zodpovědnost, protože jakýkoliv omyl, může znamenat likvidaci nejen pro ně samotné, ale i členy rodiny. Větší zodpovědnost pak plyne i k regionům, v nichž působí, neboť v mnoha případech sám podnikatel v těchto regionech žije. Není tedy anonymní ředitel, ale jeho jednání je pod veřejným dohledem známých a přátel. [8]

2.6 Podpora malých a středních podniků v ČR

V České republice základní úpravu přináší Zákon č. 47/2002 o podpoře malého a středního podnikání. Zákon upravuje systém a nástroje státní podpory malých a středních podniků a definuje konkrétní formy podpory, jako jsou návratná finanční výpomoc, dotace, finanční příspěvek, záruka či úvěr se sníženou úrokovou sazbou. Dále jsou zde vymezeny oblasti podpory, mimo jiné projekty zaměřené na investice, hospodářské a technické poradenství, získávání informací o podnikání, projekty výzkumu a vývoje, nová pracovní místa či účast na veletrzích. [30]

Národní koncepce podpory malých a středních podniků pro roky 2014 až 2020 v České republice vyplývá z evropské Strategie „Evropa 2020“. V rámci této koncepce jsou vymezeny následující čtyři priority:

- Kultivace podnikatelského prostředí, rozvoj služeb a vzdělávání pro podnikání – cílem této priority je mimo jiné podpora zapojení malých a středních podnikatelů do oblasti technické normalizace či podpora malých a středních podniků v rámci zapojení se do veřejných zakázek
- Rozvoj podnikání založeného na podpoře výzkumu, vývoje a inovací, včetně inovační a podnikatelské infrastruktury – součástí této priority je mimo jiné podpora spolupráce malých a středních podniků a výzkumných organizací či podpora rozvoje ICT v malých a středních podnicích
- Podpora internacionalizace malých a středních podniků – součástí je například informační, zpravodajské a poradenské služby pro podporu internacionalizace malých a středních podniků či podpora jejich účastí na specializovaných veletrzích a výstavách,
- Udržitelné hospodaření s energií a rozvoj inovací v energetice [18]

Tyto programy jsou financovány z velké části z evropských fondů. Fondy Evropské unie představují základní nástroj pro realizaci evropské politiky hospodářské a sociální soudržnosti. Jejich prostřednictvím se rozdělují finanční prostředky ve snaze snížit ekonomické a sociální rozdíly mezi jednotlivými členskými státy. Evropská unie disponuje třemi hlavními fondy: Evropským fondem pro regionální rozvoj, Evropským sociálním fondem a Fondem soudržnosti. Jednotlivé země si pak dojednávají

s Evropskou komisí operační programy, které zprostředkovávají z výše zmíněných fondů prostředky finanční podpory konkrétním příjemcům. [20]

Dalším zdrojem financování jsou národní zdroje, tedy prostředky státního rozpočtu. Národní prostředky jsou určeny na financování podpory oborů, které nejsou zahrnuty v rámci podpory z operačních programů. Konkrétně je podpora vynaložena pro začínající malé a střední podnikatele, zavádění technických inovací či podpora malých a středních podniků v rámci zapojení se do veřejných zakázek. [18]

3 Daňová soustava v České republice

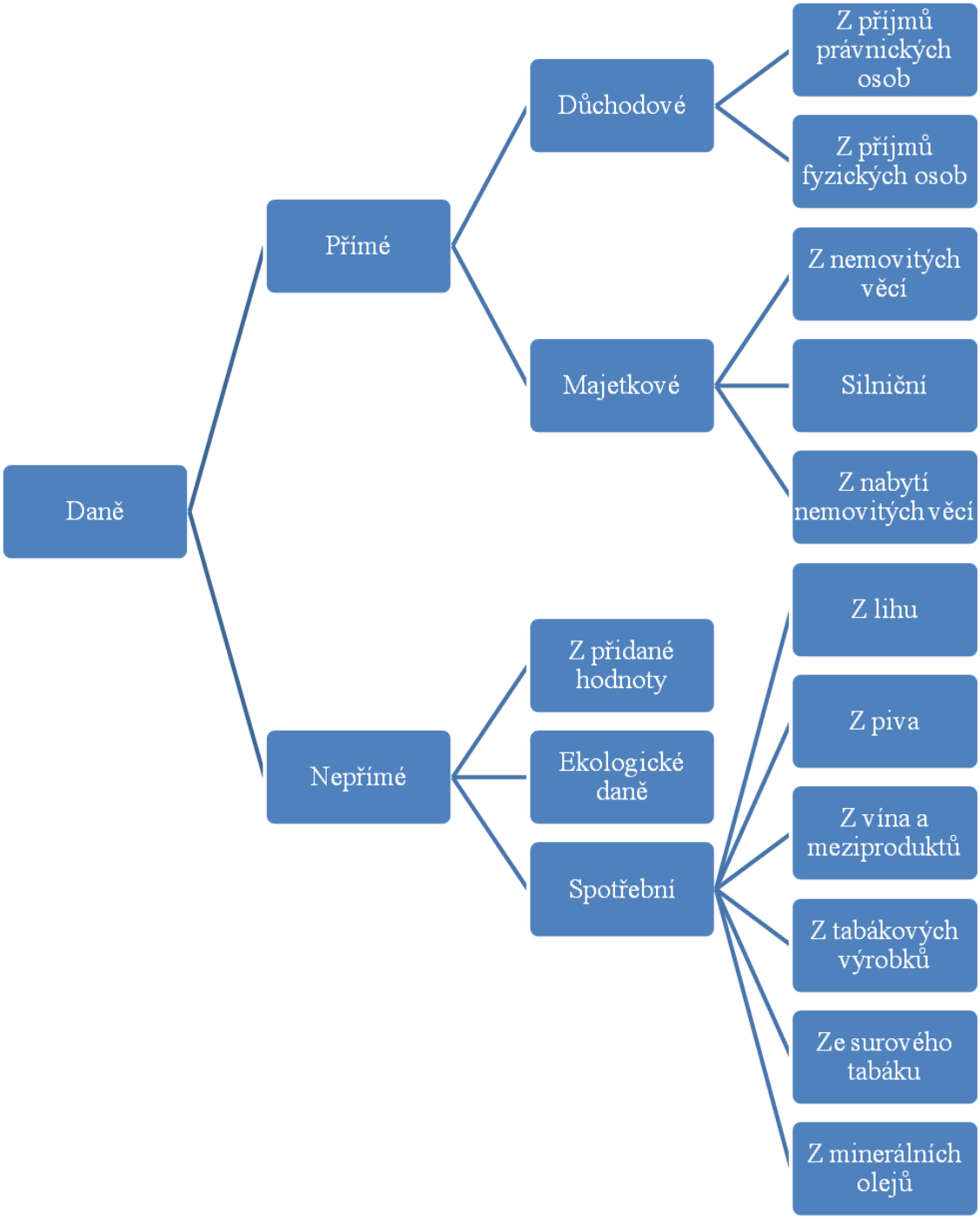
Daňová soustava představuje soustavu daní státu. Definice pojmu daň se u autorů většinou příliš neliší. Např. lze daň definovat jako *„povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se na nenávratném principu odnímá část nominálního důchodu ekonomického subjektu.“* [3, s. 13] Daně jsou příjmem veřejných rozpočtů a plní následující funkce:

- Fiskální – daně zajišťují státu prostředky k realizaci fiskální politiky, jejíž součástí je například financování zdravotnictví, sociálních služeb či školství.
- Alokační – prostřednictvím daní může stát nasměrovat prostředky tam, kde jsou potřeba.
- Redistribuční – daň se využívá jako nástroj ke zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů. Daňové zatížení je vyšší pro subjekty s vyššími příjmy, z nichž je daň vybírána, následně se může přerozdělit směrem k subjektům s menšími příjmy.
- Stimulační – stát se snaží daňovým zatížením motivovat ke spotřebě určitých typů statků nebo naopak jejich spotřebu vyšším daňovým zatížením omezit. [3]

Daňová soustava stojí na konstrukčních prvcích daní. Prvním konstrukčním prvkem u každé daně je subjekt daně. Je jím tzv. plátce a poplatník daně. Poplatník daně je subjekt, jehož příjmy či majetek podléhá dani. Plátce je pak povinen daň odvést správci daně. Dalším prvkem je předmět neboli objekt daně. „*Předmětem daně je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost.“* [1, s. 160] Takovou skutečností pak může být příjem, majetek či úkon. Třetím prvkem konstrukce daní je základ daně, který představuje v penězích vyjádřený předmět daně, ze kterého se následně vyměřuje daň. Aby bylo možné daň vyměřit, je třeba použít příslušnou daňovou sazbu, která je čtvrtým konstrukčním prvkem daní. Pátý konstrukční prvek je mezi autory diskutován. Jde o termín splatnosti daně, tedy okamžik, kdy má subjekt, jemuž vznikla daňová povinnost, daň zaplatit. [1]

Soustavu daní, kterým podléhají subjekty v České republice lze vyjádřit následujícím schématem.

Obr. č. 1: Daňová soustava v ČR



Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Z listiny základních lidských práv a svobod vyplývá, že daň může být uložena jen ze zákona. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v § 2 odst. 3 pak určuje, co se rozumí daní pro účely správy daní. Zahrnuje sem rovněž clo, poplatky, ale také daňový odpočet nebo daňovou ztrátu.

Daně lze rozdělit na daně přímé, jejichž základ je založen na tom, komu se zdaňuje a daně nepřímé, jejichž základ je založen na tom, co se zdaňuje. Lze také konstatovat, že přímé daně postihují příjem při jeho vzniku, nepřímé daně při jeho spotřebě. Přímé daně se dále člení na daně důchodového a majetkového typu. Přímé daně důchodového typu zahrnují daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob. Přímé daně majetkového typu jsou daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí a daň silniční. Nepřímé daně lze členit na daně univerzální, tedy takové daně, které v zásadě postihují veškeré zboží či služby, není-li v zákoně uvedeno jinak. Do této skupiny patří daň z přidané hodnoty. Další skupinou nepřímých daní jsou daně selektivní, které postihují určité druhy zboží a služeb. Do této skupiny se řadí daně spotřební a ekologické. V následujících kapitolách jsou rozebrány konstrukční prvky jednotlivých druhů daní v České republice. [3]

3.1 Přímé daně důchodové

Mezi přímé daně tedy patří daně důchodového a majetkového typu. Daně důchodového typu jsou daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Mezi daně majetkového typu patří daň z nemovitých věcí, silniční daň a daň z nabytí nemovitých věcí.

3.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Poplatníci

Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby a to jak daňový rezidenti, tak daňový nerezidenti. Daňoví rezidenti jsou osoby, mající na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. U těchto osob se daňová povinnost vztahuje na jejich příjmy v České republice i na příjmy, které jim plynou ze zahraničí. Ostatní subjekty jsou pak daňovými nerezidenty a daňová povinnost se vztahuje na příjmy, které jim plynou ze zdrojů na území České republiky. Výjimka je určena pro osoby,

které se zdržují na území České republiky více než 183 dní za účelem studia či léčení. Jsou rovněž daňovými nerezidenty. [11]

Předmět daně

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou:

a) příjmy ze závislé činnosti,
b) příjmy ze samostatné činnosti,
c) příjmy z kapitálového majetku,
d) příjmy z nájmu,
e) ostatní příjmy. [11]

Základ daně a dílčí základ daně

Dle Bakeše, 2012 je základ daně definován jako *„částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.“* Poplatníkovi mohou za zdaňovací období plynout různé typy příjmů, základ daně je pak součtem dílčích základů daně zjištěných z jednotlivých druhů příjmů. U daně z příjmů ze závislé činnosti jde o částku příjmů zvýšenou o částku sociálního a zdravotního pojištění podniku, tedy tzv. superhrubou mzdu. Základem daně u příjmů ze samostatné činnosti jsou pak tyto příjmy snížené o výše zmíněné výdaje s tím, že lze uplatnit buď výdaje ve skutečné výši anebo tzv. paušální výdaje ve výši dle § 7 Zákona o dani z příjmu. Sazba daně z příjmů činí 15 %. Pokud rozdíl mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně v příslušném zdaňovacím období a 48násobkem průměrné mzdy dle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení je kladný, podléhá tento rozdíl od roku 2013 tzv. solidárnímu zvýšení daně ve výši 7 %. Jde tedy o úhrn hrubých příjmů ze závislé činnosti a dílčí základ daně z podnikání přesahující 1 438 992 Kč (limit platný pro rok 2018). [11]

Slevy na dani

Daň z příjmů fyzických osob lze dále snížit o slevy. Dle § 35ba Zákona o daních z příjmů lze daň snížit o základní slevu ve výši 24 840 Kč na poplatníka. Dále lze daň snížit o slevu na manžela/manželku ve výši 24 840 Kč v případě, že jde o manžela/manželku, který žije s poplatníkem ve společné domácnosti, pokud jeho příjem nedosahuje za zdaňovací období částku 68 000 Kč. Pokud je

manželovi/manželce přiznán nárok na průkaz ZTP/P, zvyšuje se tato částka na dvojnásobek. Dále lze daň z příjmů fyzických osob snížit o slevu na invaliditu, která činí 2 520 Kč. Tato částka je platná, je-li poplatníkovi přiznána invalidita prvního či druhého stupně. V případě, že je poplatníkovi přiznána invalidita třetího stupně, náleží mu sleva ve výši 5 040 Kč. Další sleva, kterou může poplatník snížit daňovou povinnost je sleva na držitele průkazu ZTP/P ve výši 16 140 Kč a ta mu náleží, pokud mu byl přiznán nárok na průkaz ZTP/P. Další slevou je sleva na studenta. Její výše je 4 020 Kč a náleží poplatníkovi po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem. Tato sleva náleží takovému poplatníkovi až do věku 26 let, případně pokud se formou prezenčního studia účastní doktorského programu až do 28 let. Sleva na umístění dítěte je specifikována v § 35 bb Zákona o daních z příjmů a náleží poplatníkovi pouze tehdy, pokud s ním vyživované dítě žije ve společné domácnosti a její výše odpovídá výši výdajů prokazatelně vynaložených poplatníkem za umístění dítěte v předškolním zařízení. Další slevou je sleva na evidenci tržeb. Její výše činí 5 000 Kč, ale nejvýše částku rozdílu mezi 15 % dílčího základu daně a základní slevy na poplatníka. Zároveň ji lze uplatnit pouze ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník daně z příjmů fyzických osob poprvé zaevidoval tržbu, kterou byl povinen podle zákona o evidenci tržeb zaevidovat. [11]

3.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je stěžejní daní pro daňovou optimalizaci malých a středních podniků. Proto jí je níže věnována rozsáhlejší část práce. Základní úprava daně z příjmů právnických osob je obsažena v části druhé Zákona o daních z příjmů.

Poplatníci

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou dle § 17 Zákona o daních z příjmů právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy, investiční fondy, podfondy akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, fondy penzijní společnosti, svěřenecké fondy, jednotky, které jsou podle právního řádu státu poplatníkem a dále fondy ve správě Garančního systému finančního trhu. Poplatníci jsou daňoví rezidenti nebo daňoví nerezidenti. Daňovými rezidenty jsou pak takoví poplatníci, kteří mají na území České republiky sídlo či místo svého vedení. Těmto poplatníkům pak vzniká

daňová povinnost z příjmů ze zdrojů v České republice, tak i ze zdrojů v zahraničí. Daňoví nerezidenti jsou ti poplatníci daně z příjmů právnických osob, kteří nemají na území České republiky sídlo. Jejich daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů, které jsou na území České republiky. [11] Daňový nerezidenti pak můžou dosáhnout příjmů rovněž prostřednictvím tzv. stálé provozovny. Tu lze dle Vančurová, Láchová, 2012 definovat jako *„trvalé místo na území České republiky určené k výkonu činnosti daňového nerezidenta.“*

Předmět daně

Dle § 18 Zákona o daních z příjmů jsou předmětem této daně *„příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.“* Zákon dále specifikuje, které příjmy předmětem daně nejsou. Konkrétně jde o:

- příjmy získané nabytím akcií,
- příjmy získané vydáním pohledávky u oprávněné osoby,
- příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů,
- příjmy, které plynou z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva,
- některé příjmy zdravotní pojišťovny,
- některé příjmy společenství vlastníků jednotek. [11]

Základ daně a jeho úpravy

Základ daně je definován v části třetí zákona o daních z příjmů jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, převýší výdaje/náklady. Tyto příjmy a výdaje musí být zjištěny při respektování věcné a časové souvislosti, tedy musí obsahovat takové příjmy a výdaje, které s daným zdaňovacím obdobím věcně a časové souvisejí. Pro zjištění základu daně z příjmů právnických osob se vychází z výsledku hospodaření, tedy ze zisku nebo ztráty zjištěné z účetnictví poplatníka. [11]

Základ daně je pak mimo jiné nutné upravit o náklady, které nelze uznat jako náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Konkrétní případy vyjmenovává § 25 Zákona o daních z příjmů. Jde například o výdaje na reprezentaci, vyplácené podíly na zisku, výdaje na osobní potřebu poplatníka, hodnotu nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění zaměstnancům na pracovišti. [11]

Od daňového základu lze podle § 34 zákona o daních z příjmů odečíst tzv. položky odčitatelné od základu daně. Jsou jimi daňové ztráty, ty lze odečíst nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, ve kterém daňová ztráta vznikla. Dále jde o odpočet na podporu výzkumu a vývoje a dále odpočet na podporu odborného vzdělávání. Dále lze od základu daně v souladu s § 20 Zákona o daních z příjmů odečíst bezúplatná plnění, která poplatník poskytl obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území České republiky na vědu a vzdělávání, kulturu, školství či podporu a ochranu mládeže. Nejvýše lze odečíst 10 % ze základu daně, který je již upraven o výše zmíněné odčitatelné položky. [11]

Samostatný základ daně

Do samostatného základu daně se dle § 20b zákona o dani z příjmů zahrnují veškeré příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo takováto obdobná plnění. Zahrne se i částka daně sražená v zahraničí. [11]

Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob je stanovena v § 21 zákona o daních z příjmů a pro právnické osoby činí pro rok 2018 19 %. U investičního fondu je její výše 5 %. U fondu penzijní společnosti nebo u instituce penzijního pojištění činí 0 %. 15ti % sazba daně se vztahuje na samostatný základ daně. [11]

Zdaňovací období

Zdaňovací období je jedním z nástrojů daňové optimalizace. Dle § 21a Zákona o daních z příjmů je zdaňovacím obdobím:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,
- období od rozhodného dne přeměny obchodní korporace do konce kalendářního roku, ve kterém se přeměna stalá účinná,
- účetní období, je-li delší než 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Současně s tímto platí, že hospodářský rok je účetní období, tedy nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců, není-li uvedeno jinak a *„může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden.“* [15, § 3] Je-li rozhodný den, tedy den, od kterého se jednání zanikající obchodní korporace, nebo obchodní korporace rozdělované odštěpením, z účetního hlediska považuje za jednání uskutečněné na účet nástupnické korporace, prvním dnem kalendářního či hospodářského roku, daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se nepodává za zanikající účetní jednotku od tohoto dne. Účetní období může být delší než 12 měsíců, pokud vznikla účetní jednotka 3 měsíce před koncem kalendářního roku, zanikla-li účetní jednotka 3 měsíce po skončení kalendářního nebo hospodářského roku. [11] Z těchto ustanovení tedy vyplývá, že lze prodloužit zdaňovací období až o tři měsíce s využitím právních možností projektů přeměny.

Slevy na dani

Slevy na dani z příjmů právnických osob jsou definovány v § 35 zákona o daních z příjmů, který uvádí, že poplatníci v České republice mohou snížit základ daně o částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, kromě zaměstnance s těžším zdravotním postižením, za kterého je možno odečíst až 60 000 Kč. Částka pak odpovídá podílu na průměrném ročním přepočteném stavu těchto zaměstnanců. Poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky, pak může dle § 35a Zákona o daních z příjmů uplatnit slevu na dani z příjmů až do výše vykázané daňové povinnosti, kromě daně, která se vztahuje k úrokovým příjmům. Slevu na dani lze uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zákona o investičních pobídkách a zvláštní podmínky stanovené v Zákoně o daních z příjmů, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních podmínek. [11]

Odpisy

V podnikatelské praxi společnosti sledují odpisy účetní a daňové. Účetní odpisy odráží opotřebení majetku. Daňové odpisy vycházejí ze Zákona o daních z příjmů. Mohou se tedy lišit. Jejich rozdíl pak příslušně sníží/zvýší základ daně, neboť účetní odpisy jsou daňově neúčinné náklady, daňové odpisy, jak už prozrazuje jejich název, jsou uznávány jako výdaje na zajištění, dosažení a udržení příjmů. Jsou-li tedy účetní odpisy vyšší než daňové, rozdíl zvyšuje základ daně. Jsou-li účetní odpisy nižší než daňové, rozdíl snižuje základ daně. Může jít tedy o účinný nástroj daňové optimalizace. Zákon o dani z příjmů upravuje odpisy hmotného a nehmotného majetku. [11]

Daňové odpisy hmotného majetku jsou upraveny v § 26 Zákona o daních z příjmů. Aby bylo možné majetek daňově odepisovat, musí splnit definici hmotného majetku podle tohoto zákona. Jsou jím hmotné movité věci, případně jejich soubory, je-li jejich vstupní cena vyšší než 40 000 Kč. Dále jde o budovy, domy a jednotky, s určitými výjimkami o stavby, dále o pěstitelské celky trvalých porostů a dospělá zvířata. Zákon rovněž definuje majetek vyloučený z odepisování podle tohoto zákona. U takového majetku pak nelze odpisy uplatnit jako daňový náklad. Jde například o bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud náklady související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč. Hmotný majetek je oprávněn daňově odepisovat pouze jeden poplatník. Vstupní cena koupeného hmotného majetku je stanovena jako pořizovací cena, ve vlastních nákladech, pokud byl majetek pořízen ve vlastní režii či reprodukční pořizovací cena, která se stanoví znaleckým posudkem. [11] V prvním roce odepisování zatřídí poplatník majetek do odpisových skupin. V současné době existuje 6 platných skupin, kterým je přiřazena doba odepisování, jak ukazuje Tab. č. 4.

Tab. č. 4: Odpisové skupiny

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

Zdroj: ZDP, 2018

Poplatník si může zvolit mezi rovnoměrnou a zrychlenou metodou odepisování. *„Metody daňových odpisů zohledňují fiskální zájmy státu i přístup státu ke stimulování investiční činnosti podnikatelských subjektů.“* [1, s.125] Při rovnoměrné metodě odepisování jsou hmotnému majetku přiřazeny maximální roční odpisové sazby. Při zrychlené metodě jsou hmotnému majetku přiřazeny koeficienty pro zrychlené odepisování. Vstupní cenu hmotného majetku lze v prvním roce odepisování navýšit dle ustanovení Zákona o daních z příjmů a zvýšit si tak daňový odpis. Platí to však pouze při zrychleném odepisování. Volba zvýšení vstupní ceny pro daňové odpisování je na poplatníkovi. Může ji zvolit a nemusí. Je tedy vhodným nástrojem spekulace například o výši budoucí daňové sazby. [11]

Odpisy nehmotného majetku jsou upraveny v § 32a Zákona o daních z příjmů a rovněž platí, že aby bylo možné nehmotný majetek odepisovat podle tohoto zákona, musí splnit definici nehmotného majetku. Pro účely tohoto zákona se tedy za nehmotný majetek považují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva. Zároveň musí platit, že tento majetek byl získán koupí, vkladem člena obchodní korporace, přeměnou či darováním nebo vytvořen vlastní činností a to pro účely obchodování s ním nebo pro opakované poskytování zákazníkům. Další podmínkou definovanou zákonem je minimální finanční hodnota, která musí být vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti, která musí být delší než 1 rok. U nehmotného majetku určuje poplatník odpisy s ohledem na fakt, zda majetek vlastní nebo k němu má právo k užívání. Pokud má poplatník k nehmotnému majetku právo k užívání, určí daňové odpisy jako podíl vstupní ceny a doby, která byla sjednána ve smlouvě. V ostatních případech zákon o daních z příjmů stanovuje počet měsíců odepisování nehmotného majetku podle tohoto zákona. Odpisy se stanovují s přesností na celé měsíce a začíná se prvním měsícem, který následuje po dni, kdy byly splněny výše zmíněné podmínky. Účetní odepisování lze začít od prvního dne měsíce zařazení majetku do užívání podle vnitřních směrnic účetní jednotky. Účetní a daňové odpisy se tak rovněž mohou lišit. [11]

3.2 Přímé daně majetkové

Druhou skupinou přímých daní jsou daně majetkové. Patří mezi ně daň z nemovitých věcí, daň silniční a daň z nabytí nemovitých věcí.

3.2.1 Daň z nemovitých věcí

Úprava daně z nemovitých věcí je obsažena v Zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Do 31.12.2013 známá jako daň z nemovitostí, je v daňové soustavě České republiky od roku 1993. [1] Dle ustanovení § 2 zákona o rozpočtovém určení daní je daňovým příjmem rozpočtů obcí 100 % výnosu daně z nemovitých věcí, které se nachází na území dané obce. Daň z nemovitých věcí tvoří daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek.

Předmětem daně z pozemků jsou dle § 2 Zákona o dani z nemovitých věcí pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí. Poplatníkem daně z pozemků je vlastník pozemku. Pokud není vlastník pozemku známý, je poplatníkem daně z pozemků jeho uživatel. Základem daně u pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů je cena dané půdy, která je zjištěná vynásobením skutečné výměry pozemku průměrnou cenou půdy, kterou stanovuje vyhláška č. 298/2014 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami. U pozemků hospodářských lesů a rybníků, kde dochází k intenzivnímu chovu ryb, je základ daně stanoven jako součin skutečné výměry a částky 3,80 Kč a to v případě, že není známa cena pozemku dle platných právních předpisů. Základem daně u ostatních pozemků je pak jeho skutečná výměra. Základ daně je pak násoben sazbou daně, která se liší podle výše zmíněných tří kategorií. Tato sazba je pak násobena koeficientem, který se liší dle počtu obyvatel v dané obci. [14]

Předmětem daně ze staveb a jednotek jsou dokončené nebo užívané budovy a inženýrské stavby, které se nachází na území České republiky a dále dokončené nebo užívané jednotky. Poplatníkem daně ze staveb a jednotek je vlastník zdanitelné stavby nebo jednotky. Základem daně ze staveb a jednotek je u zdanitelné stavby výměra zastavěné plochy v m^2 podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. U jednotky je základem daně upravená podlahová plocha, kterou je výměra podlahové plochy jednotky v m^2 podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. Tato se dál násobí příslušným koeficientem dle zákona. Podlahová plocha zdanitelné jednotky pro účely zjištění daně z nemovitých věcí nezahrnuje podlahovou plochu společných částí domu. Základní sazba daně se liší podle typu budovy a jednotky. Pohybuje se od 2 Kč za 1 m^2 u budov obytných domů až po 10 Kč za 1 m^2 u zdanitelné stavby a u jednotky, jejichž

převažující část zastavěné plochy je využívána k podnikání v průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice nebo ostatní zemědělské výrobě. Sazby se dále zvyšují o příslušnou částku u vyjmenovaných typů budov např. za každé další nadzemní podlaží a dále se násobí koeficientem, jehož výše je určena podle počtu obyvatel v obci. Obec také může obecně závaznou vyhláškou pro všechny nemovitosti na jejím území stanovit tzv. místní koeficient ve výši od 2 do 5ti. Tímto koeficientem se pak násobí daň poplatníka daně z nemovitých věcí u jednotlivých druhů staveb či jednotek. [14]

3.2.2 Daň silniční

Silniční daň je upravena v Zákoně č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Předmětem silniční daně jsou silniční motorová vozidla jejich přípojná vozidla, která jsou registrovaná v České republice, provozovaná v České republice a používaná poplatníkem daně z příjmů právnických osob či poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, pokud vozidlo používá k činnosti, z níž mu plynou příjmy ze samostatné činnosti. Poplatníkem silniční daně je ten, kdo je jako provozovatel zapsaný v technickém průkazu vozidla. Základ daně je stanoven pro tři kategorie. U osobních automobilů jako objem motoru, u návěsů součet největších povolených hmotností v tunách a počet náprav a u ostatních vozidel jako největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav. Sazba daně je pak stanovena pro tyto tři kategorie, které jsou dále děleny na dílčí intervaly např. dle objemu zdvihového motoru. Zákon dále specifikuje podmínky uplatnění slev na silniční dani např. s ohledem na to, pro jaký typ podnikatelské činnosti je vozidlo používáno. [13]

3.2.3 Daň z převodu majetku

Od roku 2014 se dosavadní daň z převodu nemovitostí změnila na daň z nabytí nemovitých věcí. Její základní úprava je obsažena v Zákoně č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je od 1. listopadu 2016 nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky, právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území České republiky, nebo spoluvlastnickým podílem na nemovité věci. Základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj**.** Nabývací hodnota je specifikována

v zákoně a je to buď sjednaná cena, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena, nebo zvláštní cena. Uznatelným výdajem jsou pak náklady, které byly prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek, je-li tento posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání. Sazba daně z nabytí nemovitých věcí činí 4 %**.** Daň z nabytí nemovitých věcí se vypočte jako součin základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby daně**.** Poplatník je povinen platit daň z nabytí nemovitých věcí prostřednictvím zálohy ve výši 4 % sjednané ceny. [26]

3.3 Nepřímé daně

Níže je specifikována především daň z přidané hodnoty, jíž jsou malý a střední podnikatelé plátci, a jejichž zákazníků se týká. Dále je přiblížena podstata spotřebních daní a daní ekologických, jako dalších forem nepřímých daní.

3.3.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je složitá problematika, jejíž rozsáhlá úprava je obsažena v Zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V České republice nahradila tzv. daň z obratu v roce 1993. Zákon prošel řadou novel. Poslední významná novela proběhla v roce 2017 s účinností k 1.7.2017 a je obsažena v zákoně č. 170/2017 Sb., jehož třetí část obsahuje změny týkající se zákona o dani z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je jedním z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu, proto řada opatření posledních let zacílila na zamezení vyhýbání se jejímu placení. Jedním z opatření je kontrolní hlášení, které může pro podniky znamenat významné zatížení v podobě pokut při nedodržení podmínek podání. Zjednodušeně lze konstatovat, že princip DPH spočívá v tom, že plátce je povinen odvést daň z realizovaných dodávek a současně má nárok na její vrácení, pokud ji zaplatil v nakoupeném zboží či službách. Vzniklý rozdíl mezi daní při prodeji (tzv. daní na výstupu) a odpočtem daně při nákupu (tzv. daní na vstupu) tvoří konečnou daňovou povinnost. V současné době existují v České republice tři sazby daně z přidané hodnoty. Základní sazba ve výši 21 %, první snížená sazba ve výši 15 % a druhá snížená sazba ve výši 10 %. [10]

Předmětem této daně je dle § 2 Zákona o dani z přidané hodnoty dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží či nového dopravního prostředku z jiného členského státu a dovoz zboží s místem plnění

v tuzemsku. Plátcem daně je pak subjekt, jehož obrat přesáhne 1 000 000 Kč za posledních dvanáct kalendářních měsíců. [10]

V souvislosti s daňovými úniky je diskutován režim přenesené daňové povinnosti známý jako princip reverse charge, který je uplatňován u některých vyjmenovaných plnění mezi plátci DPH. Jeho princip vychází z toho, že při poskytnutí zboží nebo služby nepřizná DPH, ten kdo prodává, ale odběratel. Ten pak DPH odvede místo prodávajícího. Aby tak mohl učinit, musí prodávající vystavit daňový doklad, na kterém nevyčíslí hodnotu DPH a zároveň musí uvést, že *"Daň odvede zákazník"*. Vztahuje se například na:

- dodání zlata,
- dodání zboží uvedené v příloze 5 zákona, kterým je prakticky odpad a šrot,
- poskytnutí stavebních a montážních prací. [10]

3.3.2 Spotřební daně

Spotřební daně jsou upraveny v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a patří mezi ně daň z minerálních olejů, daň z piva, daň z vína, daň z lihu, daň z tabákových produktů a daň ze surového tabáku. Pro každou z těchto kategorií jsou pak v zákoně specifikovány dané produkty a způsob zjištění daňové povinnosti. Plátcem daně je pak dle § 4 Zákona o spotřebních daních právnická nebo fyzická osoba, která *„je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu.“* S tím, že daňový sklad není nic jiného než místo na daňovém území České republiky, ve kterém jeho provozovatel za podmínek stanovených zákonem vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá vybrané výrobky. Opět jde o podnikatele o poměrně rozsáhlou problematiku, neboť je třeba registrovat se ke každé dani samostatně. [27]

3.3.3 Ekologické daně

K 1. lednu 2008 vznikla České republice v souladu s jejím členstvím v Evropské unii povinnosti zavést daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a daň z pevných paliv.

Základní úprava je uvedena v Zákoně č. 261/2007 Sb., O stabilizaci veřejných rozpočtů a novela z roku 2013 obsažená v Zákoně č. 169/2013 Sb. Předmětem ekologické daně jsou jednotlivé druhy energetických produktů. Konkrétně:

- zemní plyn a některé další plyny,
- pevná paliva – černé uhlí, hnědé uhlí, koks a ostatní uhlovodíky, rašelina včetně rašelinového steliva.
- elektřina. [28]

Plátcem daně ze zemního plynu je jeho dodavatel, který plyn dodal na daňovém území konečnému spotřebiteli. Dále provozovatel distribuční, přepravní soustavy či podzemního zásobníku a také fyzická či právnická osoba, která použila plyn zdaněný nižší sazbou daně k účelu, kterému odpovídá vyšší sazba daně nebo použila plyn osvobozený od ekologické daně k jinému účelu, než který je pro osvobození definovaný a také taková fyzická či právnická osoba, která spotřebovala nezdaněný plyn. Mimo jiné je od daně osvobozen plyn určený k výrobě tepla v domácnostech či k výrobě elektřiny. Základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla a sazby daně se liší dle druhu plynu. [28]

Plátcem daně z pevných paliv je dodavatel, který na daňovém území dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli, dále fyzická nebo právnická osoba, která použila od daně osvobozená pevná paliva k jinému účelu, který osvobození nepodléhá či spotřebovala nezdaněná pevná paliva. Základ daně je dán množstvím pevných paliv v GJ spalného tepla a sazba daně je stanovena na 8,50 Kč/GJ spalného tepla. [28]

Plátcem daně z elektřiny je opět dodavatel a provozovatel distribuční a přenosové soustavy a fyzická či právnická osoba, která osvobozenou či nezdaněnou elektřinu, použila k jiným účelům. Základem daně je množství elektřiny v MWh a sazba daně je stanovena na 28,30 Kč/MWh. [28]

Zdaňovací období u těchto daní je kalendářní měsíc. Plátce je povinen podat návrh k registraci k příslušnému typu ekologické daně u celního úřadu nejpozději v ten den, kdy mu povinnost odvést daň vznikla. Daňové přiznání se předkládá a daň se odvádí do 25. dne následujícího měsíce po konci zdaňovacího období. Tedy za měsíc leden, do 25. února. [28]

4 Daňová optimalizace

Daňovou optimalizací se rozumí cílené uskutečňování takových aktivit, které povedou ke snížení daňové povinnosti na nejnižší možnou úroveň. Je naprosto logické, že subjekty vykonávající podnikatelské aktivity se snaží docílit co nejnižšího závazků z titulu daní. Důvodem je snaha ušetřit finanční prostředky pro další rozvoj organizace či výplatu podílů na zisku společníkům. Kroky ke snížení daně mohou být v souladu s právem, ale vyskytují se také snahy o nelegální snížení daňové povinnosti. [5]

4.1 Metody daňové optimalizace

Metody daňové optimalizace lze tak rozdělit do dvou skupin, na legální a nelegální

4.1.1 Legální metody daňové optimalizace

Legální metody představují kroky za účelem snížení daňové povinnosti, které jsou v souladu s platnými právními předpisy. [5] V současné době jsou však daňové zákony natolik složité, že se prakticky jako jediný způsob možnosti optimalizace daně jeví spolupráce s odborníky na tuto problematiku, tedy daňovými poradci. Daňových úspor totiž existuje celá řada a podnikatelský subjekt sám obvykle nemá možnost komplexní problematiku postihnout. Neznalost tak může vést k opomenutí řady výhod, které předpisy nabízejí. Níže bude nastíněn základní koncept jednotlivých možností daňové optimalizace. Tyto budou podrobně rozebrány v praktické části práce.

Úspor lze dosáhnout s využitím následujících nástrojů:

- vhodným zvolením metod odepisování majetku podle zákona o daních z příjmů, který umožňuje rovnoměrné či zrychlené odepisování a umožňuje tedy zahrnout náklady v podobě odpisů majetku do hospodářského výsledku v různých výších. Nevýhodou samozřejmě je, že je třeba zvolit metodu odepisování již při pořízení majetku.
- Upřednostněním jiných slev na dani z příjmu při využití přerušení daňového odepisování majetku. Daňové odpisy, které snižují základ daně z příjmů, jsou výhodou pro poplatníka daně, kterou může a nemusí využít. Je proto vhodné nevyplýtvat daňové odpisy v období, kdy je možné uplatnit jiné slevy na dani.

- Volbou pořízení investic z vlastních zdrojů, s využitím úvěru či finančního leasingu. Každá z těchto metod financování generuje rozdílnou výši nákladů, které snižují základ daně z příjmů.
- Uplatnění opravných položek k pohledávkám podle Zákona č. 593/1992 Sb., Zákon o rezervách pro zjištění základu daně. Opravné položky tvořené podle pravidel tohoto zákona totiž také snižují základ daně z příjmů, je tedy důležitá znalost těchto pravidel, neboť může nastat situace, kdy subjekt tuto výhodu nevyužije, neboť zařadí pohledávku do jiné kategorie a opravnou položku k ní nevytvoří.
- Uplatněním slev na dani z příjmů,
- Správným uplatňováním účetních zásad, zejména zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Tato zásada říká, že o nákladech a výnosech se účtuje v období, se kterým věcně a časové souvisejí. Pro optimalizace daně je tak nutné posoudit všechny náklady a výnosy tak, aby byly zařazeny do účetního období ve správný okamžik. Účetnictví pak nabízí nástroje v podobě účtů časové rozlišení a dohadných účtů aktivních a pasivních. To může často nabízet možnosti daňové optimalizace.
- Využití možnosti uplatnění daňové ztráty ve vhodnou dobu. V tomto případě je potřeba zhodnotit, kdy a v jaké výši ztrátu uplatnit a samozřejmě pohlídat, aby ztráta nepropadla, neboť ji lze ze zákona uplatnit jen po dobu pěti let.
- Využíváním tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Řada rezerv je daňově neúčinná. Při dodržení podmínek výše zmíněného zákona o rezervách však lze určité rezervy uplatnit pro snížení základu daně.
- Důsledným posouzením § 24 Zákona o daních z příjmů, který vymezuje výdaje, které lze uznat za jako výdaje související se zajištěním, dosažením a udržením příjmů,
- Důsledným posouzením § 25 Zákona o daních z příjmů, který vymezuje výdaje, které jako výdaje související se zajištěním, dosažením a udržením příjmů uznat nelze.
- Využitím zaměstnaneckých benefitů,
- Vhodné rozdělení zisku mezi společníky. [5]

4.1.2 Nelegální metody daňové optimalizace

Možnosti, které zákony podnikatelským subjektů nabízí k tomu, aby snížily svoji daňovou zátěž, často svádí k jejich zneužití. V případě, že subjekt snižuje daňovou povinnost v rozporu s platnou právní legislativou, dopouští se nelegálního jednání, za které mu hrozí příslušný postih. Toto jednání může konáno záměrně, ale také neúmyslně vlivem neznalosti zákonů či nepochopení dané problematiky. Pokud subjekt sám odhalí chybu, může ji napravit institutem dodatečného či opraveného daňového přiznání. Pokud chybu ať už záměrnou či nezáměrnou odhalí finanční úřad při kontrole, následuje doměření neodvedené daně, včetně příslušných pokut a penále. Krácení daní však lze také klasifikovat jako trestný čin v souladu se Zákonem č. 40/2009 Sb. Trestním zákoníkem. Trestem může být až odnětí svobody. [2, 24]

Mezi nejčastější případy nelegálního snižování daňové povinnosti patří:

- Krácení tržeb či zatajování dosažených příjmů,
- Neoprávněné uplatňování nákladů, které jsou buď daňově neúčinné či vůbec neexistují, tedy jsou uměle tvořeny dohadnými položkami pasivními. Tyto náklady se např. na rozdíl od rezerv uznávají jako daňově účinné.
- Poskytování fiktivních služeb za nepřiměřené částky. Typickým příkladem je poradenství, marketing či ochrana objektu.
- Vyplácení mezd zaměstnancům na úrovni minimální mzdy, ze které se rovněž odvádí minimální sociální a zdravotní pojištění a případné dorovnání výše dohodnuté výplaty mimo mzdovou evidenci.
- Neoprávněné nárokování slev, případně dokládání zfalšovaných potvrzení či prohlášení k uplatnění slev nutných,
- Neoprávněné uplatnění nároku na vrácení spotřebních daní.

Hranice mezi legální a nelegální daňovou optimalizací je velice nízká. Roli hraje nejen složitost daňových zákonů, které je možné si vyložit různými způsoby, ale často také neznalost samotných pracovníků finanční správy. Často se tedy stává, že co jeden finanční úřad postihne, druhý nechá bez povšimnutí. [2]

5 Transferové ceny

Kapitola č. 3 se věnuje problematice transferových cen, neboť tato problematika je v současné době s růstem zájmu finančních úřadů velmi diskutovaná a zároveň správné nastavení cen při uskutečňování transakcí ve skupině podniků je důležitým prvkem daňové optimalizace. Základní myšlenkou optimalizace daně z příjmů je nakupovat zboží a služby za vyšší než tržní ceny, čímž se sníží daňová povinnost, neboť se sníží výsledek hospodaření jako daňový základ o uměle zvýšené náklady, nebo prodávat za nižší než tržní ceny, čímž se opět sníží daňová povinnost, neboť se sníží výsledek hospodaření o uměle sníženou prodejní cenu.

5.1 Spojené osoby

Je samozřejmě nepravděpodobné, že k obchodování mimo tržní prostředí přistoupí podnik, který nemá s daným subjektem společné ekonomické zájmy. Tyto osoby se označují jako spojené osoby. Tyto subjekty definuje zákon o daních z příjmů, který říká, že spojenými osobami se rozumí:

- kapitálově spojené osoby, pokud se jedna osoba přímo podílí na kapitálu druhé osoby nebo více osob a současně tento podíl znamená nejméně 25 % základního kapitálu či hlasovacích práv. Všechny tyto osoby jsou pak přímo kapitálově spojené. Jestliže se jedna osoba podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech jiné osoby či více osob podílí nepřímo a tento podíl představuje nejméně 25 % základního kapitálu či hlasovacích práv, jsou tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými.
- jinak spojené osoby, kterými jsou osoby v případě, že se jedna osoba podílí na vedení či kontrole jiné osoby, podílejí-li se na vedení či kontrole jiných osob shodné osoby či osoby blízké a tyto osoby jsou osobami spojenými, dále osoby blízké, osoby ovládající a ovládané a rovněž osoby, které ovládá stejná ovládající osoba. Jinak spojené osoby jsou rovněž osoby, které vstoupily do právních vztahů především za účelem snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty. [11]

V mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění bývá místo pojmu spojené osoby používán pojem sdružené podniky. Této problematice bude věnována kapitola 6.

5.2 Transferové ceny

Zákonná úprava nepožaduje po spojených osobách, aby obchodovaly za ceny, za které obchodují s běžnými odběrateli a dodavateli, avšak je nutné výši těchto tzv. transferových cen, za něž se uskutečňují transakce ve skupině obhájit jako tzv. ceny obvyklé.

Transferové ceny definuje Ministerstvo financí jako *„ceny, uplatňované u transakcí uskutečněných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými.“* [19, s. 2]

Cena obvyklá je pak vymezena v Zákoně č. 151/1997 Sb., O oceňování majetku jako *„cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.“* [29, § 2]

Základní úpravu transferových cen obsahuje Směrnice Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD) o převodních cenách. Z pohledu České legislativy sice není právně závazná, ale její použití pro posouzení převodních cen doporučují výkladové pokyny ministerstva financí.

Rovněž Zákon o daních z příjmů pracuje s problematikou zneužívání obchodování mezi spojenými osobami a v § 23 odst. 7 stanovuje: *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.“*

5.3 Metody stanovení transakčních cen

Směrnice pracuje s pěti základními metodami pro stanovení transakčních cen. Lze je rozdělit na tradiční transakční metody a ziskové transakční metody. Mezi tradiční transakční metody patří metoda nezávislé srovnatelné ceny, metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přirážky. Mezi ziskové transakční metody patří metoda rozdělení zisku a transakční metoda čistého rozpětí. [19]

5.3.1 Metoda nezávislé srovnatelné ceny

Podstatou této metody je srovnat ceny, za které byly uskutečněny transakce mezi spojenými podniky s cenami, které byly použity ve srovnatelné transakci, která je však nezávislá a uskutečněná za srovnatelných okolností. Tato metoda je považována za nejjednodušší, avšak vyžaduje podstatnou míru srovnatelnosti. Lze ji použít u transakcí, kde byl obchodován prakticky totožný produkt. Nejlepší varianta je taková, že podnik danou komoditu prodává ve skupině i mimo skupinu a ceny lze tedy srovnat. Aby byla cena takové transakce označena za cenu obvyklou, musí se pohybovat mezi nejnižší a nejvyšší cenou použitou při obchodování mimo spojené osoby. Nejvýznamnější nevýhoda této metody spočívá ve složitosti nalézt obdobnou transakci u nezávislých podniků. [19]

5.3.2 Metoda ceny při opětovném prodeji

Podstata této metody spočívá v tom, že se vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od spojeného podniku prodán mimo skupinu. Tato prodejní cena je pak snížena o hrubou přirážku prodejce. Kontrolovaná cena se tak rovná nezávislé ceně snížené o přirážku závislého prodejce. Přirážku lze odvodit z marže, kterou kontrolovaný podnik dosahuje u srovnatelných produktů, které prodává mimo skupinu nebo z marže, kterou dosahuje nezávislý podnik. Musí však platit, že marže pokryje prodejní náklady a ostatní provozní náklady včetně přiměřeného zisku. Tuto metodu je vhodné použít tam, kde na sebe podniky u prodávaného produktu technologicky navazují a zvyšují jeho cenu. [19]

5.3.3 Metoda nákladů a přirážky

Podstatou této metody známé pod označením COST + je navýšení celkových nákladů nutných k tvorbě a prodeji produktu o ziskovou přirážku. Danou přirážku je možné odvodit z přirážky, kterou podnik realizuje u srovnatelných transakcí vůči nezávislým subjektům nebo z přirážky, kterou realizuje nezávislý srovnatelný podnik u takových transakcí. Tato metoda vychází z interních informací podniku při stanovování výše nákladů na pořízení produktu. Pokud dojde v podniku k aplikaci nesprávné metody pro zjištění ocenění, dojde k nesprávné aplikaci této metody. [19]

5.3.4 Metoda rozdělení zisku

Metoda rozdělení zisku se aplikuje v případě, kdy není možné transakce posuzovat odděleně. Ověřuje se, že dělení zisku mezi spojenými podniky odpovídá způsobu, kterým by byl tento zisk rozdělen mezi podniky stojící mimo skupinu. Postup této metody zahrnuje dvě etapy. Nejprve je nutné identifikovat celkový zisk z transakcí ve skupině, který má být rozdělen mezi spojené podniky. Poté se zkoumá způsob jeho rozdělení mezi jednotlivé podniky. Lze přitom využít metodu analýzy zásluh nebo zbytkovou analýzu. Analýza zásluh rozděluje zisk s ohledem na funkce každého podniku v uskutečněné transakci. Pro srovnání je opět nutné nalézt nezávislé srovnatelné podniky, neboť podle míry jejich ziskovosti se určí zisky, kterých by měly dosáhnout spojené osoby. Zbytková analýza nejprve přisoudí každému z podniků v dané transakci dostatečný zisk tak, aby zajistil základní výnosnost. Zbývající zisk je přiřazen podnikům tak, jak by byl s největší pravděpodobností rozdělen mezi nezávislými podniky na základě analýzy zásluh. [19]

5.3.5 Transakční metoda čistého rozpětí

Poslední metodou uváděnou ve Směrnici OECD o převodních cenách je transakční metoda čistého rozpětí. Tato metoda porovnává finanční ukazatele vyplývající z transakcí mezi spojenými podniky s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí. Jsou využívány ukazatele rentability. Nezjišťují se však za celý podnik, ale jen za danou transakci. [19]

6 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V případě, že český subjekt vykonává svoji činnost v zahraničí, je mu buď ze zahraničí placeno, nebo český subjekt platí zahraniční firmě za dodané produkty či poskytnuté služby. Případně jde o kombinaci obojího. Daňová optimalizace pak nezahrnuje pouze možnosti místní legislativy, ale je třeba se na ni dívat s ohledem na mezinárodní možnosti. A přirozeně eliminovat problémy a rizika, které s těmito aktivitami souvisejí. Může totiž nastat situace, kdy se dva státy dívají na jeden podnikatelský subjekt jako na svého rezidenta a požadují, aby příjmy danil na území jejich státu. Tato situace vyústila v překážku mezinárodního obchodu a jako její řešení byly vytvořeny tzv. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy mají zajistit podnikatelským subjektů jedno daňové zatížení jejich aktivit, buď v České republice, nebo v zahraničí. [6] *„Při existenci uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění by poplatník měl být daňovým rezidentem vždy jen jednoho státu a osobou s omezenou daňovou povinností (daňovým nerezidentem) v dalších státech.“* [6, s. 14] Dalším smyslem těchto smluv je boj proti daňovým únikům a ochrana poplatníků při mezinárodních obchodech. V současné době je s Českou republikou uzavřeno 85 smluv o zamezení dvojího zdanění. Všechny jsou zveřejněny na internetových stránkách Ministerstva financí České republiky. Základní úprava je obsažena v Zákoně o daních z příjmů. Je-li však s konkrétním státem uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, je tato Zákonu o daních z příjmů nadřazena.

6.1 Metody pro zamezení dvojího zdanění

Mezi metody zamezení dvojího zdanění patří metoda vynětí a metoda zápočtu.

6.1.1 Metoda vynětí

Podstatou této metody je, že příjem daňového rezidenta jiného státu se nezahrnuje do zdanění ve státě tohoto rezidenta, je tedy vyňat z daňové povinnosti. Současně s tím, je však třeba splnit podmínku, kterou uvádí Zákon o daních z příjmů v § 38f. Zde je výslovně uvedeno, že *„musí jít o příjmy, které byly ve státě zdroje zdaněny.“* Z toho vyplývá, že pokud byl příjem ve státě jeho zdroje osvobozený od zdanění, je povinností rezidenta tento příjem ve svém státě zdanit. Tato metoda se zásadně nepoužívá na příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků. [6]

6.1.2 Metoda zápočtu

Při této metodě subjekt zdaní veškeré své příjmy ve státě, kde je rezidentem a od výsledné daňové povinnosti odečte daně, které prokazatelně zaplatil na území jiného státu. [6]

Situace dvojího zdanění může nastat také v rámci vnitřní státní legislativní úpravy. Typickým příkladem v České republice je zdanění dividend, ze kterých je odváděna 19 % daň z příjmů právnických osob a následně 15 % srážková daň, kterou daní své příjmy společník, jako fyzická osoba. Jde o kolizi dvou či více daňových předpisů. [11]

7 Představení společnosti

7.1 Identifikační údaje

Obchodní firma:	Klaus Timber a.s.
Datum zápisu:	31.8.2007
Sídlo:	Kladrubce 1, p. Kasejovice, PSČ 33544
Identifikační číslo:	279 89 313
Právní forma:	Akciová společnost
Základní kapitál:	62 000 000 Kč

7.2 Předmět činnosti a popis společnosti

Společnost KLAUS Timber a.s. se specializuje na výrobu atypických dřevěných obalů dle přesné specifikace a požadavků svých zákazníků s ohledem na požadovanou odolnost, nosnost a kvalitu. Jedná se o různé druhy palet, deklů či beden. Společnost působí v západních Čechách a své výrobky dodává prostřednictvím vlastních vozidel v rámci celé Evropy.

Společnost má v současnosti několik výrobních závodů, mezi které patří:

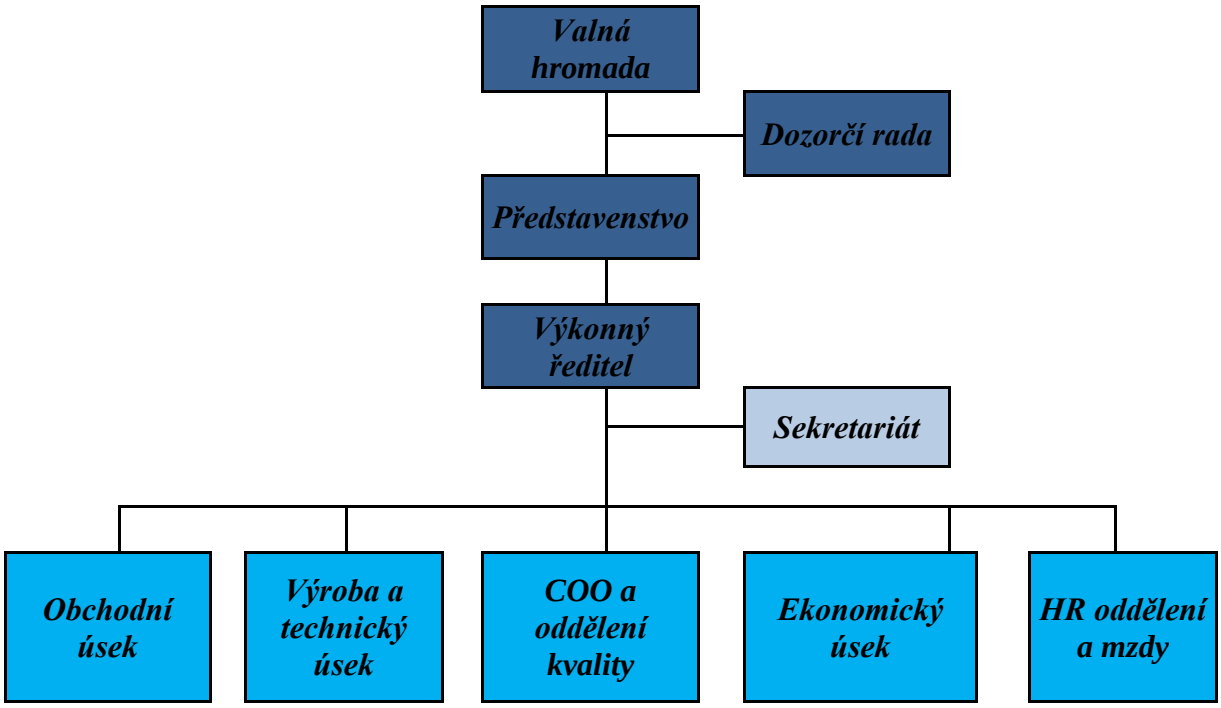
- *Drahkov* zabývající se pořezem dřevní hmoty s průměrným počtem 40 zaměstnanců, který je v provozu od roku 2005 a využívající technologie jako jsou rozmítací centrum STORTI a třídící linku Baljer-Zembrod.
- *Kladrubce*, který je hlavním sídlem společnosti. Hlavní činností je výroba palet a to již od roku 1998, kdy byl uveden do provozu. V současnosti má v průměru 105 zaměstnanců a využívá technologii jako je např. sušárny Mühlböck, paketovací linku CAPE apod.
- *Dvorec,* který byl uveden do provozu v roce 2009 a který se zabývá výrobou palet, sušením a expedicí. Průměrný počet zaměstnanců je 45. Využívanou

technologií je stejně jako u Kladrubce sušárna Mühlböck, paketovací linku CAPE apod. [16]

Palety a další dřevěné obaly, které jsou hlavním produktem společnosti, jsou ve společnosti vyráběny 4 základními způsoby, mezi které patří výroba prostřednictvím moderních paketovacích linek CAPE. Jedna z nich byla uvedena v nově zrekonstruované hale ve výrobní hale ve Dvorci. Dalším způsobem výroby je prostřednictvím automatizovaných výrobních robotů, paketovacích poloautomatů ATICA a posledním způsobem je výroba palet pomocí vzduchového nářadí, která představuje nejméně automatizovaný způsob výroby palet. [16]

Organizační struktura společnosti je členěna do jednotlivých úseků, za které odpovídají příslušní vedoucí. Schéma organizační struktury společnosti Klaus Timber a.s. zobrazuje Obr. č. 2.

Obr. č. 2: Organizační struktura společnosti Klaus Timber a.s.



Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

7.3 Analýza daňové povinnosti v roce 2017

Základními vstupními údaji pro analýzu výše daně z příjmů právnických osob pro rok 2017 jsou účetní výkazy společnosti. Výkaz zisku a ztráty k datu 31. prosince 2017 obsahuje PŘÍLOHA A této práce. Rozvahu společnosti zobrazuje PŘÍLOHA B této práce.

Základní informace, které obsahuje Výkaz zisku a ztráty jsou shrnuty v Tab. č. 5. Jde o přehled nákladů a výnosů společnosti, jejichž rozdílem je účetní výsledek hospodaření, tedy výsledek, který je dle platné legislativy považován jako základ daně z příjmů právnických osob. Nominální sazba daně podle platné legislativy pro rok 2017 činí 19 %. Efektivní daňová sazba zjištěná jako podíl výše daně a výsledku hospodaření před zdaněním však činí pro rok 2017 15 %. Tento rozdíl je dán úpravami základu daně, které umožňuje Zákon o daních z příjmů právnických osob. Vybrané úpravy budou v následujících kapitolách analyzovány jako možnosti optimalizace základu daně z příjmů podnikatelského subjektu.

Tab. č. 5: Základní daňová východiska

Ukazatel	2017
Výnosy	667 363 232
Náklady	649 668 958
Výsledek hospodaření před zdaněním	17 694 274
Daň z příjmů	2 660 358
Efektivní daňová sazba	15%
Nominální sazba daně z příjmů	19%

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Aby bylo možné analyzovat jednotlivé možnosti daňově optimalizace pro společnost Klaus Timber a.s., je nutné pracovat se současným výpočtem výše daně z příjmů právnických osob podnikatelského subjektu. Výchozí rozbor obsahuje Tab. č. 6. Vychází z interních zdrojů podniku v podobě daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob pro rok 2017. Výpočet výše daně z příjmů vychází z účetního výsledku hospodaření, který je základem daně. Tento je upraven v roce 2017 o částky, které snižují základ daně. V případě společnosti Klaus Timber a.s. jde pouze o rozdíl

mezi účetními a daňovými odpisy. Dále je základ daně upraven o položky, které zvyšují základ daně. Jde o náklady daňově neúčinné, kterými jsou ostatní osobní náklady, dary, daňově neúčinné rezervy a opravné položky, odpis pohledávek a náklady na reprezentaci. Z takto upraveného základu daně, který je zaokrouhlen na celé tisíce korun dolů, je zjištěna výše daně, která je následně snížena o možné slevy na dani.

Tab. č. 6: Analýza daně z příjmů právnických osob 2017

Ukazatel	2017
Účetní výsledek hospodaření	17 694 274
Položky snižující základ daně	
Rozdíl účetních a daňových odpisů	6 642 057
Částky, o které lze snížit výsledek hospodaření	10 268
Položky zvyšující základ daně	
Náklady neuznávané za náklady na dosažení zajištění a udržení příjmů	
Osobní náklady	2 329 458
Rezervy	52 358
Opravné položky k zásobám	85 498
Opravné položky a odpisy pohledávek	480 325
Dary	20 000
Reprezentace	267 596
Daňově neúčinné náklady celkem	3 235 235
Základ daně	14 277 184
Zaokrouhlený základ daně	14 277 000
Sazba daně z příjmů	19,00%
Daň z příjmů	2 712 630
Slevy na dani	52 272
Daň z příjmů po slevách	2 660 358

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

V následujících kapitolách jsou podrobně rozebrány jednotlivé položky ovlivňující výši daňové povinnosti společnosti a analyzovány a navrženy možnosti optimalizace.

8 Daňová optimalizace společnosti Klaus Timber a.s.

Vzhledem k rozsáhlosti problematiky daňové optimalizace budou následující kapitoly zaměřeny na optimalizaci základu daně z příjmů právnických osob. Koncepce bude vždy vycházet z popisu stávajícího stavu a návrhu možné daňové optimalizace.

8.1 Daňová optimalizace v oblasti odpisů

Společnost Klaus Timber a.s. vlastní dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek, který odepisuje. Účetní odpisy stanovuje dle skutečné doby životnosti, daňové odpisy v souladu se Zákonem o daních z příjmů. Vzniká jí tedy rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, který v roce 2017 snižuje základ daně, tedy její účetní odpisy jsou nižší než daňové. Možnosti daňové optimalizace pro společnost Klaus Timber a.s. vyplývají z volby mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy, případně jejich přerušení. Daňové odpisy u stávajícího majetku jsou nastaveny. O metodě odepisování lze rozhodnout u nově zařazeného majetku.

Společnost v roce 2017 pořídila hoblovací stroj v pořizovací ceně 3 560 000 Kč. Stroj byl zařazen do užívání k datu 1. ledna 2017, patří do 2 odpisové skupiny. Konkrétní dopady jednotlivých metod odepisování do základu daně z příjmů jsou obsaženy v tabulkách č. 7, 8 a 9.

Tab. č. 7 zobrazuje rozložení daňových odpisů při rovnoměrném odepisování.

Tab. č. 7: Rovnoměrné odpisy hmotného majetku

Hoblovací stroj, pořizovací cena 3 560 000 CZK, datum zařazení 1.1.2017, odpisová skupina 2				
Rovnoměrné odpisy				
Rok	**Sazba**	**Výpočet**	**Odpis**	**Zůstatková cena**
2017	11%	(3 560 000 * 11)/100	391 600	3 168 400
2018	22,25%	(3 560 000 * 22,25)/100	792 100	2 376 300
2019	22,25%	(3 560 000 * 22,25)/100	792 100	1 584 200
2020	22,25%	(3 560 000 * 22,25)/100	792 100	792 100
2021	22,25%	(3 560 000 * 22,25)/100	792 100	0
Celkem	100,00%		3 560 000	

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Tab. č. 8 zobrazuje rozložení odpisů při zrychlené metodě odepisování.

Tab. č. 8: Zrychlené odpisy hmotného majetku

Hoblovací stroj, pořizovací cena 3 560 000 CZK, datum zařazení 1.1.2017, odpisová skupina 2				
Zrychlené odpisy				
Rok	**Koeficient**	**Výpočet**	**Odpis**	**Zůstatková cena**
2017	5	3 560 000 / 5	712 000	2 848 000
2018	6	2*ZC /6-1	1 139 200	1 708 800
2019	6	2*ZC /6-2	854 400	854 400
2020	6	2*ZC /6-3	569 600	284 800
2021	6	2*ZC /6-4	284 800	0
Celkem			3 560 000	

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Tab. č. 9 zobrazuje rozložení odpisů při zrychlené metodě odepisování s využitím navýšení odpisu v prvním roce.

Tab. č. 9: Zrychlené odpisy hmotného majetku za použití zvýšení odpisu v 1. roce

Hoblovací stroj, pořizovací cena 3 560 000 CZK, datum zařazení 1.1.2017, odpisová skupina 2				
Zrychlené odpisy, navýšení vstupní ceny				
Rok	**Koeficient**	**Výpočet**	**Odpis**	**Zůstatková cena**
2017	5	3 560 000/5 + 0,1* 3 560 000	1 068 000	2 492 000
2018	6	2*ZC /6-1	996 800	1 495 200
2019	6	2*ZC /6-2	747 600	747 600
2020	6	2*ZC /6-3	498 400	249 200
2021	6	2*ZC /6-4	249 200	0
Celkem			3 560 000	

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Pro vyjádření dopadu do základu daně je rovněž nutné vyjádřit účetní odpisy daného stroje. Tyto ukazuje Tab. č. 10. Vstupní cena stroje činí 3 560 TCZK, společnost uvažuje jeho účetní odepisování po dobu 5 let.

Tab. č. 10: Účetní odpisy hmotného majetku

Hoblovací stroj, pořizovací cena 3 560 TCZK, datum zařazení 1.1.2017, životnost 5 let				
Účetní odpisy				
Rok	**Sazba**	**Výpočet**	**Odpis**	**Zůstatková cena**
2017	20,00%	3 560 000*20/100	712 000	2 848 000
2018	20,00%	3 560 000*20/100	712 000	2 136 000
2019	20,00%	3 560 000*20/100	712 000	1 424 000
2020	20,00%	3 560 000*20/100	712 000	712 000
2021	20,00%	3 560 000*20/100	712 000	0
Celkem			3 560 000	

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Tab. č. 11 ukazuje srovnání účetních a daňových odpisů a dopadu jejich rozdílu do základu daně z příjmů společnosti Klaus Timber a.s.

Tab. č. 11: Dopad odpisů do základu daně z příjmů

Hoblovací stroj, pořizovací cena 3 560 000 CZK, datum zařazení 1.1.2017			
Dopad do základu daně z příjmů			
Rok	**Rozdíl účetních a rovnoměrných odpisů**	**Rozdíl účetních a zrychlených odpisů**	**Rozdíl účetních a zrychlených odpisů při zvýšení odpisu v 1. roce**
2017	320 400	0	-356 000
2018	-80 100	-427 200	-284 800
2019	-80 100	-142 400	-35 600
2020	-80 100	142 400	213 600
2021	-80 100	427 200	462 800
Celkem	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Srovnání ukazuje rozdílné rozložení daňově účinných nákladů v jednotlivých letech odepisování majetku. Volbu metody odepisování, případně přerušení daňových odpisů je pak třeba zvolit s ohledem na možné další slevy a daňové úlevy, které budou analyzovány v další části práce.

8.2Daňová optimalizace v oblasti leasingu

V případě pořízení majetku s využitím finančního leasingu lze při splnění podmínek uvedených v Zákoně o daních z příjmů leasingové náklady uznat jako daňově účinné. Musí být splněny tyto podmínky:

- minimální doba finančního leasingu je minimální doba odepisování hmotného majetku dle tohoto zákona,
- po uplynutí sjednané doby převádí vlastník majetku vlastnické práce k němu na uživatele,
- kupní cena není vyšší než zůstatková cena, kterou by měl předmět leasingu při rovnoměrném odepisování v prvním roce odepisování,
- po skončení doby finančního leasingu zahrne poplatník tento majetek do svého obchodního majetku. [11, § 21d]

V níže uvedených výpočtech je předpokládáno jejich dodržení.

Podmínky finančního leasingu ukazuje Tab. č. 12. Hodnoty byly stanoveny po osobní konzultaci se zástupcem Unicredit Leasing.

Tab. č. 12: Podmínky smlouvy o finančním leasingu

Parametry	Hodnoty
Předmět finančního leasingu	Hoblovací stroj
Pořizovací cena	3 560 000 Kč
DPH 21 %	747 600 Kč
Kupní cena	1 000 Kč
Marže	1,3
Doba pronájmu	60 měsíců
Datum převzetí	1.1.2018
Akontace	30 % vstupní ceny

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Z těchto údajů vyplývají leasingové splátky, jak ukazuje Tab. č. 13.

Tab. č. 13: Leasingové splátky

Parametry	Výpočet	Hodnoty
Leasingová cena	3 560 000 * 1,3	4 628 000
Akontace	4 628 000 * 0,3	1 388 400
Časové rozlišení akontace	1 388 400 / 60	23 140
Měsíční splátky	(4 628 000 - 1 388 400 - 1000) / 60	53 977

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Celkovou roční hodnotu leasingových nákladů pak tvoří 12 měsíčních splátek leasingu a 12 časově rozlišených plateb akontace.

Leasingové náklady, které lze uznat po dobu pěti let ukazuje Tab. č. 14.

Tab. č. 14: Daňově účinné náklady leasingu

Hoblovací stroj, pořizovací cena 3 560 TCZK				
Leasing				
Rok	**Doba nájmu**	**Výpočet**	**Leasingové náklady**	**Daňově účinné náklady**
2017	12	53 976,67*12 + 23 140*12	925 400	925 400
2018	12	53 976,67*12 + 23 140*12	925 400	925 400
2019	12	53 976,67*12 + 23 140*12	925 400	925 400
2020	12	53 976,67*12 + 23 140*12	925 400	925 400
2021	12	53 976,67*12 + 23 140*12	925 400	925 400
Celkem			4 628 000	4 628 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Dopad do základu daně a současně srovnání s daňově účinnými náklady při pořízení majetku z vlastních zdrojů ukazuje Tab. č. 15.

Tab. č. 15: Dopad do základu daně

Hoblovací stroj, pořizovací cena 3 560 TCZK, datum zařazení 1.1.2018			
Dopad do základu daně z příjmů			
Rok	**Zrychlené odpisy**	**Leasingové splátky**	**Rozdíl v dopadu do základu daně**
2017	1 068 000	925 400	142 600
2018	996 800	925 400	71 400
2019	747 600	925 400	-177 800
2020	498 400	925 400	-427 000
2021	249 200	925 400	-676 200
Celkem	3 560 000	4 627 000	-1 067 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Srovnání výše leasingových splátek v jednotlivých letech a hodnot daňově účinných odpisů při volbě metody zrychleného odepisování ukazuje, že celkový rozdíl, o který bude základ daně snížen v případě využití finančního leasingu, činí 1 067 000 Kč oproti odpisům majetku. Rozložení využití daňově účinných nákladů v období pěti let je však odlišné. Zatímco u zrychlených odpisů je nejvyšší částka uplatněna v prvním roce odpisů, v případě finančního leasingu jsou tyto náklady rovnoměrně rozloženy v čase.

8.3 Daňová optimalizace v oblasti pohledávek

Další oblastí, v níž lze analyzovat možnosti daňové optimalizace pro účely snížení daňového zatížení z titulu daně z příjmů právnických osob společnosti Klaus Timber a.s. je oblast pohledávek. Vstupními údaji pro analýzu jsou data ze saldokonta pohledávek společnosti a interní směrnice, týkající se pravidel pro oceňování a účtování pohledávek, tvorby a rozpouštění opravných položek, případně odpisu nedobytných pohledávek.

8.3.1 Opravné položky k pohledávkám

Společnost oceňuje pohledávky ve jmenovité hodnotě. Účetní opravné položky tvoří dle pravidel, které shrnuje Tab. č. 16.

Tab. č. 16: Pravidla tvorby účetních opravných položek

Doba po splatnosti pohledávek	Výše tvorby opravné položky v %
nad 360 dnů po splatnosti bez zajištění	100%
nad 360 dnů po splatnosti se zajištěním	50 - 100 %
v konkurzu bez ohledu na dobu splatnosti	100%

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Dle diskuse s vedoucí ekonomického oddělení společnosti jsou rovněž tvořeny daňové opravné položky, a to s ohledem na Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (Dále jen Zákon o rezervách).

Zákon o rezervách upravuje tvorbu opravných položek v § 8 až 8c.

V § 8 jsou upraveny opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení. Dle této úpravy mohou poplatníci daně z příjmů právnických osob tvořit daňově účinnou opravnou položku až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených (obecná promlčecí doba je dle § 629 Nového občanského zákoníku 3 roky) pohledávek přihlášených u soudu a to od doby, kdy bylo zahájeno insolvenční řízení do doby, která byla stanovena v rozhodnutí o úpadku, případně do konce lhůty dle insolventního zákon. K těmto pohledávkám lze tedy tvořit 100 % daňovou opravnou položku. [12]

§ 8a upravuje tvorbu opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.prosinci 1994. Tato úprava říká, že poplatníci daně z příjmů právnických osob mohou tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám za podmínky, že do konce doby splatnosti pohledávky uplynulo více než:

- 18 měsíců, až do výše 50 % rozvahové hodnoty pohledávky,
- 30 měsíců, až do výše 100 % rozvahové hodnoty pohledávky. [12]

§ 8c pak obsahuje úpravu týkající se pohledávek v hodnotě do 30 000 Kč. V tomto případě lze tvořit opravnou položku ve výši 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky v případě, že nejde o pohledávku vymezenou v § 8a, odst. 3, tedy že nejde o pohledávku za členy obchodní korporace z titulu upsaného vlastního kapitálu nebo o pohledávku mezi spojenými osobami. Rozvahová hodnota pohledávky nesmí přesáhnout 30 000 Kč bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku. Současně tuto hranici nesmí překročit celková hodnota pohledávek vůči jednomu dlužníkovi a pohledávka musí být po splatnosti více než 12 měsíců. [12]

Vzhledem k rozsáhlosti problematiky je níže provedena analýza využití možností tohoto zákona společností Klaus Timber, a.s.

Věková struktura pohledávek společnosti včetně podílu jednotlivých intervalů po splatnosti na celkových pohledávkách je uvedena v Tab. č. 17.

Tab. č. 17: Věková struktura pohledávek 2017

Počet dní po splatnosti	Hodnota pohledávek	% podíl na celkových pohledávkách
Do splatnosti	70 558 437	94,99
Po splatnosti do 30 dnů	2 365 863	3,19
Po splatnosti do 180 dnů	258 752	0,35
Po splatnosti do 360 dnů	87 106	0,12
Po splatnosti nad 360 dnů	1 009 954	1,36
Celkem	74 280 112	100

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Společnost eviduje pohledávky z obchodních vztahů v celkové hodnotě 74 280 112 Kč. Z toho pohledávky po splatnosti činí 3 721 675 Kč, tedy 5,01 % na celkové hodnotě pohledávek. Pohledávky po splatnosti nad jeden rok činí 1 009 954 Kč a tvoří 1,36 % na celkové hodnotě pohledávek z obchodních vztahů společnosti.

U pohledávek po splatnosti jsou níže analyzovány podmínky jejich vzniku, informace o splatnosti, důvodech nezaplacení, případně přihlášení u soudu.

Tab. č. 18: Pohledávky po splatnosti 2017

Odběratel	Číslo faktury	Hodnota	Datum splastnosti
Papírna Novosedlice a.s.	15000098	142 325	15.6.2015
	15000159	303 142	20.8.2015
	15001235	228 563	30.11.2015
Asten Johnson s.r.o.	17000236	1 325 658	15.10.2017
	17000325	1 040 205	20.11.2017
CADET s.r.o.	15000052	125 898	1.6.2015
	15001325	107 751	15.12.2015
stauner palet s.r.o.	17001258	258 752	23.8.2017
	15000925	51 322	20.2.2015
KETNER spol. s.r.o.	17000058	87 106	30.3.2017
	15002685	25 632	20.12.2015
L.A Product spol. s.r.o.	15000622	25 321	15.5.2015
Celkem po splatnosti		3 721 675	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Papírna Novosedlice a.s.

Za společností Papírna Novosedlice a.s. eviduje společnost Klaus Timber pohledávky po splatnosti v hodnotě 674 030 Kč. Tyto pohledávky vznikly z titulu výroby a dodání palet IPPC a přepravních beden. Jsou po splatnosti více než 1 rok. Papírna Novosedlice a.s. vstoupila do konkurzu. Klaus Timber a.s. přihlásila své pohledávky. K těmto pohledávkám může společnost za zdaňovací období roku 2017 tvořit 100 % daňově účinnou opravnou položku, kterou společnost v roce 2017 vytvořila a uplatnila.

AstenJohnson s.r.o.

Klaus Timber a.s. eviduje za společností AstenJohnson s.r.o. pohledávky po splatnosti do 30 dnů v hodnotě 2 365 863 Kč. Tento nedoplatek vznikl z důvodu neobdržení faktur společností AstenJohnson s.r.o. Bude vypořádán v roce 2018. K těmto pohledávkám nelze tvořit daňově účinnou opravnou položku.

CADET s.r.o.

Hodnota pohledávek po splatnosti za společností CADET s.r.o. činí 233 649 Kč. Tyto pohledávky jsou po splatnosti více než 1 rok. Vznikly z titulu výroby a dodání palet IPPC sušených s velkoplošným materiálem. U společnosti CADET s.r.o. bylo zahájeno insolvenční řízení. Společnost Klaus Timber a.s. přihlásila své pohledávky. K těmto pohledávkám lze tvořit 100 % daňově účinnou opravnou položku, kterou společnost v roce 2017 vytvořila a uplatnila.

Stauner palet s.r.o.

Hodnota pohledávek po splatnosti za společností stauner palet s.r.o. činí 310 074 Kč. Faktura v hodnotě 258 752 Kč je po splatnosti do 180 dnů. Pohledávka vznikla z titulu výroby a dodání IPPC palet, které stauner palet s.r.o. reklamuje. K této faktuře nelze tvořit daňově účinnou opravnou položku. Faktura v hodnotě 51 322 Kč je po splatnosti více než 18 měsíců, palety, které byly předmětem dodávky, společnost stauner palet a.s. rovněž reklamuje. K této lze dle § 8a Zákona o rezervách tvořit daňové účinnou opravnou položku ve výši 50 %. Tuto společnosti Klaus Timber a.s. v roce 2017 nevytvořila.

KETNER spol. s r.o.

Hodnota pohledávek po splatnosti za společností KETNER spol. s r.o. činí 112 738 Kč. Vznikly z titulu výroby a dodání přepravních palet. Společnost KETNER spol. s.r.o. je v insolvenčním řízení, Klaus Timber a.s. přihlásila své pohledávky. Pohledávka v hodnotě 87 106 Kč je po splatnosti do jednoho roku. K této Klaus Timber a.s. nevytvořila daňově účinnou opravnou položku, byť dle Zákona o rezervách může. K pohledávce v hodnotě 25 632 Kč rovněž může tvořit daňově účinnou opravnou položku. V tomto případě ji v roce 2017 vytvořila a uplatnila.

L.A. Product spol. s r.o.

Výše nezaplacené pohledávky společností L.A Product spol. s.r.o. je 25 321 Kč. Pohledávka vznikla z titulu výroby a dodání IPPC sušených palet, které společnost reklamuje. Tato pohledávka je po splatnosti více než rok, dle § 8c Zákona o rezervách k ní tedy lze tvořit daňovou opravnou položku, kterou však společnost Klaus Timber a.s. v roce 2017 nevytvořila a neuplatnila.

Tvorbu daňových opravných položek, které společnost Klaus Timber a.s. vytvořila dle výše zmíněného rozboru ukazuje Tab. č. 19. Tabulka rovněž obsahuje shrnutí možnosti dalšího tvoření daňově účinných opravných položek, které vytvořeny nebyly, byť na ně byl dle Zákona o rezervách nárok.

Tab. č. 19: Vytvořené daňové opravné položky 2017

Hodnota	Datum splatnosti	Tvořená OP v %	Hodnota OP	Návrh na dotvoření OP	Hodnota OP
142 325	15.6.2015	100%	142 325		
303 142	20.8.2015	100%	303 142		
228 563	30.11.2015	100%	228 563		
1 325 658	15.10.2017	0%	0		
1 040 205	20.11.2017	0%	0		
125 898	1.6.2015	100%	125 898		
107 751	15.12.2015	100%	107 751		
258 752	23.8.2017	0%	0		
51 322	20.2.2015	0%	0	50%	25 661
87 106	30.3.2017	0%	0	100%	87 106
25 632	20.12.2015	100%	25 632		
25 321	15.5.2015	0%	0	100%	25 321
3 721 675					

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Dopad do základu daně pak ukazuje Tab. č. 20.

Tab. č. 20: Dopad tvorby OP k pohledávkám do základu daně

	Vytvořené OP	Návrh na vytvoření	Rozdíl
OP	933 311	1 071 399	138 088
Dopad do ZD	-933 311	-1 071 399	-138 088

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Celkově bylo možné vytvořit daňově účinnou opravnou položku v hodnotě 138 088 Kč vyšší, a protože jde o daňově účinné náklady, došlo by ke snížení základu daně o plných 138 088 Kč.

8.3.2 Odpis pohledávek

S touto problematikou úzce souvisí následný odpis pohledávek. Aby bylo možné odpis pohledávky uplatnit jako daňově účinný náklad, musí k této pohledávce být vytvořena daňově účinná opravná položka. Společnost Klaus Timber a.s. v roce 2017 odepsala nedobytné pohledávky v hodnotě 480 321 Kč. Tento odpis je pro ni daňově neúčinným nákladem, neboť k daným pohledávkám netvořila opravné položky podle Zákona o rezervách.

Dopad do základu daně ukazuje Tab. č. 21.

Tab. č. 21: Odpis pohledávek

Položka	Hodnota
Odepsané pohledávky bez daňové OP	480 321
Dopad do ZD	480 321
Odepsané pohledávky s daňovou OP	480 321
Dopad do ZD	-480 321

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Šlo o pohledávku za společností Trakor CZ s.r.o., která vznikla z titulu dodání paletových beden. Společnost Trakor CZ s.r.o. je reklamuje, jsou splatné 25.12.2016. Lze k nim tedy vytvořit daňově účinnou opravnou položku ve výši 100 %. Pokud by

společnost k daným pohledávkám vytvořila daňově účinnou opravnou položku, základ daně z příjmů by byl snížen o hodnotu odpisu v plné výši, tedy o 480 321 Kč.

8.4 Daňová optimalizace v oblasti rezerv

Zákon o rezervách upravuje rovněž možnost tvorby daňově účinných rezerv. Pro výrobní společnost jako je Klaus Timber a.s. lze tvořit rezervy na opravy hmotného majetku. Aby byla taková rezerva daňově účinným nákladem, musí být splněny podmínky dle § 7 Zákona o rezervách. Tuto rezervu mohou tvořit poplatníci, splní-li následující podmínky:

- poplatník má k hmotnému majetku vlastnické právo, může ji tedy tvořit vlastník, dále nájemce, případně další osoby vyjmenované v zákoně,
- rezervu lze tvořit na opravu majetku, jehož doba odepisování je dle Zákona o daních z příjmů 5 a více let,
- peněžní prostředky v plné výši rezervy, která připadá na jedno zdaňovací období, musí být převedeny na samostatný účet v bance, která má sídlo na území některého členského státu Evropského unie, který je vedený v české měně nebo v eurech. Tento účet musí být veden výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle Zákona o rezervách. Prostředky musí být převedeny nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání.
- Rezervu nelze tvořit u hmotného majetku, který je určen k likvidaci, v případě záručních oprav či opravy v důsledku škody či jiné nahodilé události. [12]

Maximální doba tvorby rezervy je odvozena od zařazení do jednotlivých odpisových skupin. Přehled ukazuje Tab. č. 22.

Tab. č. 22: Maximální doba tvorby rezervy na opravy HM

Odpisová skupina	Počet zdaňovacích období
2	3
3	6
4	8
5 a 6	10

Zdroj: Zákon o rezervách, 2018

Výše rezervy za zdaňovací období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Rezerva na opravu hmotného majetku nesmí být dle § 7, odst. 8 tvořena pouze na jedno zdaňovací období. [12]

Společnost Klaus Timber a.s. ve zdaňovacím období rezervu na opravu hmotného majetku netvořila. Níže je provedena analýza dopadu tvorby daňově účinné rezervy do základu daně. Aby byl dopad tvorby rezervy jasně viditelný, jsou pro účely stanovení základu daně stanoveny výnosy a náklady na úrovni roku 2017. Rovněž položky snižující základ daně, tedy rozdíl účetních a daňových odpisů a odpis závazku a položky zvyšující základ daně, v tomto případě daňově neúčinné náklady, jsou stanoveny na úrovni roku 2017. Tvorba rezervy splňuje výše zmíněné podmínky. Při výpočtu rezervy je předpokládáno, že je tvořena na opravu výrobního stroje. Výše opravy dle projektu a kalkulace dosáhne částky 200 000 Kč. Rezerva bude tvořena ve dvou zdaňovacích obdobích, tedy v roce 2017 a 2018 ve výši 100 000 Kč ročně. Její čerpání proběhne v roce 2019, skutečné náklady na opravu jsou předpokládány vyšší.

Tab. č. 23 zobrazuje výši základu daně z příjmů za předpokladu, že společnost netvoří daňově účinnou opravnou položku k hmotnému majetku. Základ daně je nižší až v roce opravy o daňově účinné náklady na opravu daného majetku.

Tab. č. 23: Základ daně bez tvorby rezervy

	Rok		
Položka	2017	2018	2019
Výnosy	667 363 232	667 363 232	667 363 232
Náklady	649 668 958	649 668 958	649 668 958
Hodnota opravy	0	0	220 000
Celkové náklady	649 668 958	649 668 958	649 888 958
Položky snižující základ daně	6 652 325	6 652 325	6 652 325
Položky zvyšující základ daně	3 235 235	3 235 235	3 235 235
Základ daně	14 277 184	14 277 184	14 057 184

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Tab. č. 24 obsahuje výpočet základu daně z příjmů v případě, že podnikatelský subjekt splní podmínky dané Zákonem o rezervách a následně vytvoří rezervu na opravu. Tato rezerva tak snižuje ve zdaňovacích obdobích její tvorby základ daně. V roce provedení opravy je pak rozpuštěna, její rozpuštění zvýší základ daně z příjmů o 200 000 Kč, který je následně snížen o skutečnou hodnotu opravy, v tomto případě o předpokládaných 220 000 Kč.

Tab. č. 24: Základ daně při tvorbě rezervy

	Rok		
Položka	2017	2018	2019
Výnosy	667 363 232	667 363 232	667 363 232
Náklady	649 668 958	649 668 958	649 668 958
Tvorba rezervy	100 000	100 000	
Čerpání rezervy			-200 000
Hodnota opravy			220 000
Položky snižující základ daně	6 652 325	6 652 325	6 652 325
Položky zvyšující základ daně	3 235 235	3 235 235	3 235 235
Základ daně	14 177 184	14 177 184	14 257 184

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Tab. č. 25 shrnuje výše provedenou analýzu. Srovnáním základů daně ve sledovaných letech je patrné, že využitím tvorby daňově účinné rezervy na opravu hmotného majetku je dosaženo rovnoměrného daňového zatížení subjektu. Vzhledem k tomu, že společnost Klaus Timber, a.s. nedisponuje daňovou ztrátou, je pro ni tvorba daňově účinné rezervy na opravu hmotného majetku vhodnou možností daňové optimalizace.

Tab. č. 25: Srovnání základu daně

	Rok		
Položka	2017	2018	2019
Základ daně bez rezervy	14 277 184	14 277 184	14 057 184
Základ daně při tvorbě rezervy	14 177 184	14 177 184	14 257 184
Rozdíl	-100 000	-100 000	200 000

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

8.5 Daňová optimalizace v oblasti zaměstnávání zaměstnanců

Zaměstnanecké benefity hrají v současné době významnou roli při získávání nových pracovníků i udržení si stávajících pracovníků. Zaměstnanecké benefity jsou důležité pro zaměstnance při rozhodování o volbě zaměstnavatele, pro zaměstnavatele však znamenají další z nástrojů možné daňové optimalizace. Současná právní úprava pracuje s možností, kdy jsou benefity pro zaměstnavatele daňově účinným nákladem či daňově neúčinným nákladem. Zároveň rozlišuje benefity, které zaměstnanci zvýší daňový základ pro odvod daně z příjmů fyzických osob či jej ponechají na stejné úrovni. V případě, že poskytnutý benefit zvýší základ daně zaměstnance, zvýší pro zaměstnavatele 34 % odvod na sociálním a zdravotním pojištění. [11] V následujících kapitolách budou analyzovány benefity, které využívá společnost Klaus Timber a.s., posouzen jejich dopad do základu daně a analyzována možnost optimalizace. Jedná se o příspěvek na stravování, příspěvek na penzijní připojištění, odborný růst zaměstnanců a příspěvek na rekreaci či zájezd.

8.5.1 Příspěvek na stravování

Příspěvek na stravování a stravenky jsou dnes velmi oblíbeným zaměstnaneckým benefitem. Hodnota stravování, poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům je, dle §6, odst. 9, písm. b) Zákona o daních z příjmů, osvobozena od daně z příjmů fyzických osob. Nezvyšuje tak základ daně zaměstnance. Zaměstnavatel naopak může dle § 24, odst. 2, písm. j, bod 4) toto nepeněžní plnění uplatnit jako daňově účinný náklad, a to až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně do výše 70 % stravného s ohledem na délku trvání pracovní cesty vymezené v Zákoně o daních z příjmů. [11]

Tab. č. 26 analyzuje poskytování stravenek společností Klaus Timber a.s. a srovnává jej s možnostmi Zákona o daních z příjmů. Společnost Klaus Timber a.s. zaměstnává k 31.prosinci 2017 170 zaměstnanců. Hodnota stravenky činí 100 Kč. Fond pracovní doby pro rok 2017 je 250 dní. Společnost hradí zaměstnancům 100 % hodnoty stravenek.

Tab. č. 26: Stravenky

	Příspěvek na stravování	
Položka	ZDP	Klaus Timber a.s.
Hrazeno zaměstnavatelem	55%	100%
Hrazeno zaměstnancem	45%	0%
Hodnota stravenky	100	100
Počet zaměstnanců	170	170
Počet pracovních dní	250	250
Stravné hrazené zaměstnavatelem	2 337 500	4 250 000
Stravné hrazené zaměstnancem	1 912 500	0
Daňově účinné náklady	2 337 500	2 337 500
Daňově neúčinné náklady	0	1 912 500
Dopad do základu daně	-2 337 500	-425 000

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Z analýzy vyplývá, že společnost Klaus Timber, a.s. uplatňuje jako daňově účinný náklad 55 % hodnoty stravenek, tedy částku 2 337 500 Kč, zbývající část ve výši 1 912 500 Kč, je pro ni daňově neúčinným nákladem. Základ daně tak snižuje o 425 000 Kč. Pokud by zaměstnancům nehradila plnou hodnotu stravenek, základ daně z příjmů právnických osob by byl snížen pouze o 55 %, tedy 2 337 500 Kč.

8.5.2 Příspěvek na penzijní připojištění

Příspěvek na penzijní připojištění je pro společnost daňově účinným nákladem za předpokladu, že splní podmínky stanovené v § 24, odst. 2, písm. j, bod 5), který říká, že výdaje na sociální podmínky jsou daňově účinným nákladem, pokud vyplývají z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele či pracovní či jiné smlouvy. Pro zaměstnance je příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet u penzijní společnosti osvobozen dle § 9, odst. p), bodu 1, Zákona o daních z příjmů, až do částky 50 000 Kč. Po podnikatelské subjekty limit částky, kterou poskytují zaměstnancům, stanoven není. [11] Společnost Klaus Timber, a.s. vyplácí příspěvek na penzijní připojištění zaměstnancům dle vnitřního předpisu s ohledem na počet odpracovaných let, částka vynaložená v roce 2017 dle Tab. č. 27 je pro ni daňově účinným nákladem, snižuje tedy základ daně a zároveň jde o motivační prvek získání či udržení si pracovníků.

Tab. č. 27: Penzijní připojištění

Počet let	Měsíční příspěvek	Počet zaměstnanců	Roční náklad
1 - 2 roky	500	40	240 000
2 - 5 let	1 000	100	1 200 000
nad 5 let	1 500	30	540 000
Celkem		170	1 980 000

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

8.5.3 Odborný růst zaměstnanců

Odborný růst zaměstnanců je nezbytný pro udržení konkurenceschopnosti podniku v dnešním turbulentním tržním prostředí. Je-li částka vynaložená na odborný růst zaměstnanců vynaložena v nepeněžní podobě, jedná s v souladu s § 34f Zákona o daních z příjmů o daňově účinný náklad. U zaměstnance je tento příjem osvobozen od daně z příjmů fyzických osob dle § 6, odst. 9, písm. a) Zákona o daních z příjmů. Pokud by společnost vyplatila hodnotu vynaloženou na odborný růst zaměstnanců v peněžní podobě, měla by tato částka stejný daňový účinek jako výplata mzdy a současně by navýšila odvody na sociálním a zdravotním pojištění organizace. [11] Otázkou je, nakolik vnímá zaměstnanec tento benefit jako motivační nástroj, pokud je vyplácen v nepeněžní podobě. Snahou společnosti Klaus Timber a.s. je vynakládat prostředky pouze v nepeněžní podobě a uplatňovat je tak jako daňově účinné náklady.

8.5.4 Slevy na dani

Společnost Klaus Timber, a.s. si je vědoma nejen výhody v podobě slevy na dani z příjmů při zaměstnávání osob se zdravotním postižením, ale také své společenské odpovědnosti. Nevyhýbá se tedy zaměstnávání pracovníků se zdravotním postižením, s výjimkou pracovníků s těžším zdravotním postižením, pro které prozatím nemá uplatnění.

Tab. č. 28 zobrazuje slevu na dani z příjmů, kterou uplatnila společnost Klaus Timber, a.s. v roce 2017 a dále analyzuje možnosti navýšení této slevy.

Tab. č. 28: Změněná pracovní schopnost a sleva na dani

	Zaměstnávání osob se ZPS		
Položka	Klaus Timber 2017	Daňová optimalizace a)	Daňová optimalizace b)
Průměrný přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením stupně 1 a 2	2,90	6,00	2,90
Průměrný přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením stupně 3	0,00	0,00	1,00
Sleva na dani při stupni 1 a 2	18 000,00	18 000,00	18 000,00
Sleva na dani při stupni 3	60 000,00	60 000,00	60 000,00
Sleva na DPPO	52 272,00	108 000,00	112 200,00

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Z tabulky je patrné, že pokud by společnost zaměstnala o 3 pracovníky s lehčím zdravotním postižením více, stále by nedosáhla takové slevy na dani z příjmů, jako kdyby zaměstnala stejný počet pracovníků s lehčím zdravotním postižením a jednoho pracovníka s těžším zdravotním postižením. Otázkou však zůstává, o kolik bude sleva na dani za pracovníka s těžším zdravotním postižením výhodnější oproti množství práce a obdržených výnosů, které vyprodukují tři pracovníci s lehčím zdravotním postižením.

8.6 Transferové ceny

Transferové ceny jsou v současné době velmi diskutovaným tématem. Finanční správa v roce 2016 uskutečnila na 900 kontrol a doměřila bez mála 900 milionů Kč na dani z příjmů. [21] Transferové ceny jsou nástrojem daňové optimalizace podnikatelských subjektů. Hranice mezi legální a nelegální optimalizací je však velmi nízká. Dopad do základu daně lze znázornit na situaci společnosti Klaus Timber, a.s. Společnost je 100 % vlastník společnosti Klaus Palet s.r.o., se sídlem na Slovensku. Mezi společnostmi je uzavřena smlouva o obchodním zastoupení. Společnost Klaus Palet s.r.o. vystupuje jako zprostředkovatel a za dohodnuté obchody obdrží 5 % částky. Oproti tomu Klaus Timber, a.s. poskytuje společnosti Klaus Palet s.r.o. finanční služby, za které si účtuje částku dle počtu odpracovaných hodin a hodinové sazby dle smlouvy.

Dopad do základu daně s ohledem na finanční situaci obou společností a výši daně z příjmů v jednotlivých zemích a možnosti změny výše daňového zatížení ukazuje Tab. č. 29.

Tab. č. 29: Transferové ceny

Položka	Klaus Timber a.s.	Klaus palet s.r.o.
2017		
Finanční služby á 250 Kč/hod	480 000	480 000
Obchodní zastoupení á 5 % obratu	30 000 000	30 000 000
Dopad do základu daně	-29 520 000	29 520 000
Výsledek hospodaření	17 694 274	4 952 326
Daň z příjmů	3 361 912	1 039 988
Změna ceny		
Finanční služby á 250 Kč/hod	480 000	480 000
Obchodní zastoupení á 4,5 % obratu	27 000 000	27 000 000
Dopad do základu daně	-26 520 000	26 520 000
Výsledek hospodaření	20 694 274	1 952 326
Rozdíl hospodářského výsledku	3 000 000	-3 000 000
Daň z příjmů	3 931 912	409 988

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Z tabulky je patrná optimalizace daňového zatížení v rámci skupiny. Společnost Klaus Timber a.s. dosáhla v roce 2017 hospodářského výsledku (základu daně) 17 694 274 Kč. Jejím daňově účinným nákladem mimo jiné byly náklady vyplacené dceřiné společnosti na Slovensku ve výši 5 % obratu, tedy v částce 30 000 000 Kč. Dceřiná společnosti dosáhla v roce 2017 hospodářského výsledku 4 952 326 Kč, pro ni byla hodnota obchodního zastoupení výnosem. Při výpočty možnosti daňové optimalizace skupiny je pracováno s tím, že sazba daně z příjmů právnických osob v České republice činí 19 %, sazba daně z příjmů právnických osob na Slovensku činí 21 %. Je tedy logické v rámci skupiny v případě tohoto typu obchodu stanovit takovou hodnotu sazby z dosaženého obratu, která sníží daňovou povinnost na Slovensku, resp. bude zdaněna v České republice. Ve výše zmíněném příkladě by při změně sazby došlo k úspoře celkové daňové povinnosti za skupinu v hodnotě 60 000 Kč.

9 Zhodnocení daňové optimalizace

V kapitole č. 7 byly analyzovány možnosti daňové optimalizace, které jsou relevantní pro společnost Klaus Timber, a.s. v roce 2017, případně v letech následujících. Dopady do daňového přiznání roku 2017 jsou shrnuty níže.

Rozdíl účetních a daňových odpisů v roce 2017 činí 6 642 057 Kč. Tento rozdíl snižuje základ daně a zahrnuje volbu zrychlené metody odepisování hoblovacího stroje při uplatnění zvýšení odpisu v prvním roce. Tab. č. 30 ukazuje vliv volby metody do výše daňové povinnosti. Konečná volba metody odepisování, případně přerušení odpisu bude zvolena po uplatnění všech ostatních slev.

Tab. č. 30: Shrnutí vlivu volby metody odepisování

	2017
Rozdíl účetních a daňových odpisů	
Rovnoměrné odpisy	-5 965 657
Daň z příjmů	-1 133 475
Zrychlené odpisy	-6 286 057
Daň z příjmů	-1 194 351
Zrychlené odpisy při navýšení v 1. roce	-6 642 057
Daň z příjmů	-1 261 991

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Tab. č. 31 ukazuje shrnutí dopady tvorby daňově účinných opravných položek. V případě tvorby opravných položek by došlo ke snížení daně z příjmů o 26 237 Kč.

Tab. č. 31: Shrnutí dopadu tvorby opravných položek

	Vytvořené OP
Dopad do ZD bez opravných položek	0
Dopad do ZD s opravnými položkami	138 088
Rozdíl	-138 088
Daň z příjmů	-26 237

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Tab. č. 32 shrnuje dopady odpisu pohledávek v případě jeho daňové účinnosti či neúčinnosti. Doporučením pro společnost je vytvořit daňově účinnou opravnou položku k odepsaným pohledávkám a odpis uplatnit jako daňově účinný náklad. V takovém případě doje k úspoře na dani z příjmů v hodnotě 182 522 Kč.

Tab. č. 32: Shrnutí dopadu odpisu pohledávek

	Vytvořené OP
Dopad do ZD bez daňově účinného odpisu	480 321
Dopad do ZD s daňově účinným odpisem	-480 321
Rozdíl	-960 642
Daň z příjmů	-182 522

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Tab. č. 33 shrnuje dopad tvorby daňové rezervy do výše daňové povinnosti. Při tvorbě rezervy ve výši 100 000 Kč dojde k úspoře na dani z příjmů v hodnotě 19 000 Kč.

Tab. č. 33: Shrnutí dopadu tvorby rezerv

Položka	CZK
Dopad do ZD bez tvorby rezervy	0
Dopad do ZD při tvorbě rezervy	-100 000
Rozdíl	-100 000
Daň z příjmů	-19 000

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

Vliv všech opatření na výši daňové povinnosti obsahuje Tab. č. 34. Obsahuje přehled výše daňové povinnosti v roce 2017, výši daně při uplatněných metodách vedoucích k optimalizaci daně s použitím zrychlených odpisů při uplatnění zvýšení odpisu v prvním roce, s použitím zrychlených odpisů a při rovnoměrných odpisech. Společnost v roce 2017 uplatnila zrychlené odpisy při zvýšení odpisu v prvním roce, to jí spolu s ostatními opatřeními uspoří daň z příjmů ve výši 227 810 Kč.

Tab. č. 34: Shrnutí daňové optimalizace

Ukazatel	2017	Optimalizace při zrychlených odpisech při navýšení 1. rok	Optimalizace při zrychlených odpisech	Optimalizace při rovnoměrných odpisech
Výnosy	667 363 232	667 363 232	667 363 232	667 363 232
Náklady	649 668 958	649 668 958	649 668 958	649 668 958
Rezerva na opravu DM		100 000	100 000	100 000
Opravné položky k pohledávkám		138 088	138 088	138 088
Odpis pohledávek		480 325	480 325	480 325
Účetní výsledek hospodaření	17 694 274	16 975 861	16 975 861	16 975 861
Položky snižující základ daně				
Rozdíl účetních a daňových odpisů	6 642 057	6 642 057	6 286 057	5 965 657
Částky, o které lze snížit výsledek hospodaření	10 268	10 268	10 268	10 268
Položky zvyšující základ daně				
Náklady neuznávané za náklady na dosažení zajištění a udržení příjmů				
Osobní náklady	2 329 458	2 329 458	2 329 458	2 329 458
Rezervy	52 358	52 358	52 358	52 358
Opravné položky k zásobám	85 498	85 498	85 498	85 498
Odpis pohledávek	480 325	0	0	0
Dary	20 000	20 000	20 000	20 000
Reprezentace	267 596	267 596	267 596	267 596
Daňově neúčinné náklady celkem	3 235 235	2 754 910	2 754 910	2 754 910
Základ daně	14 277 184	13 078 446	13 434 446	13 754 846
Zaokrouhlený základ daně	14 277 000	13 078 000	13 434 000	13 754 000
Sazba daně z příjmů	19,00%	19	19	19
Daň z příjmů	2 712 630	2 484 820	2 552 460	2 613 260
Slevy na dani	52 272	52 272	52 272	52 272
Daň z příjmů po slevách	2 660 358	2 432 548	2 500 188	2 560 988
Úspora na dani z příjmů		-227 810	-160 170	-99 370

Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

10 Závěr

Cílem předložené diplomové práce na téma Daňová optimalizace malých a středních podniků bylo analyzovat možnosti daňové optimalizace pro vybraný podnikatelský subjekt. Dílčím cílem bylo analyzovat podstatu a význam malých a středních podniků a analyzovat daňový systém v České republice.

V teoretické části práce byla na základě literární rešerše položena základní východiska aplikovaná v části praktické. Součástí byl rozbor podstaty, vývoje a významu malého a středního podnikání, včetně shrnutí jejich zastoupení v rámci podnikatelských subjektů v České republice. Součástí byl rovněž přehled hodnot, které malé a střední podniky dosahují v rámci přidané hodnoty a zaměstnávání pracovníků a rozebrány jejich přínosy pro ekonomické prostředí i pro společnost. Poté následovala specifikace daňové soustavy v České republice. Analýza se týkala všech typů daní, kterými jsou české daňové subjekty zatíženy, ať už se jedná o jejich důchod či zdanění majetku. Poté je charakterizována podstata daňové optimalizace včetně možností jejího legálního a nelegálního uplatnění. Součástí byla rovněž problematika zamezení dvojího zdanění a rozbor obchodování v rámci skupiny podniků v rámci problematiky transferových cen. Tyto části byly rovněž využity v rámci části praktické.

Možnosti daňové optimalizace byly analyzovány pro společnosti Klaus Timber, a.s., která se zabývá výrobou a dodáním dřevěných palet a paletových systémů.

Nejprve byla provedena základní legislativní charakteristika podnikatelského subjektu, včetně rozboru oblasti působnosti, předmětu podnikání a organizační struktury. Následoval rozbor daňové problematiky v oblasti daně z příjmů právnických osob. Tento rozbor vycházel z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, poskytnutého společností, platného pro zdaňovací období roku 2017. Následoval rozbor jednotlivých možností daňové optimalizace. Jednotlivé oblasti byly analyzovány v následující struktuře. Nejprve byly nastíněny zákonné možnosti využití daného prvku daňové soustavy, následoval rozbor dané oblasti ve společnosti Klaus Timber, a.s., tak, jak byla uplatněna v daňovém přiznání. Poté byl proveden návrh na optimalizaci. Oblasti, v nichž bylo provedeno posouzení, se týkaly odpisů hmotného a nehmotného majetku, pořízení majetku formou finančního leasingu, daňových opravných položek

k pohledávkám, daňových rezerv k hmotnému majetku. Další oblastí byly daňové souvislosti v oblasti zaměstnaneckých benefitů. V souvislosti s problematikou zaměstnávání zaměstnanců byla provedena analýza dopadů zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností do základu daně z příjmů. Poslední kapitola analýzy možností optimalizace se týkala řešení této problematiky v rámci skupiny, která byla rovněž aplikována na zvolený podnikatelský subjekt a jeho dceřinou společnost. Důležitou součástí práce jsou modelové příklady, které vyčíslují dopad využití jednotlivých možností daňové optimalizace do základu daně.

Na závěr je provedeno shrnutí vybraných opatření a jejich dopad do výše daňové povinnosti společnosti Klaus Timber, a.s. pro rok 2017, včetně obecného zhodnocení vybraných opatření pro ostatní malé a střední podniky. Pokud by společnost Klaus Timber, a.s. využila doporučení vyplývající z provedené analýzy, došlo by ke snížení daňové povinnosti pro rok 2017.

Daňová soustava České republiky prochází neustálými změnami. Stejně tak tržní prostředí umožňuje společnostem uskutečňovat různé typy operací, s nimiž souvisejí různé možnosti daňového zatížení, nárokování případně zvýhodnění. Jak bylo analyzováno v teoretické části diplomové práce, úpravy týkající daně z příjmů právnických osob, nejsou obsaženy čistě v tomto zákoně, ale obsahuje je i jiná daňová legislativa, jako například Zákon o rezervách. Podnikatelské subjekty mají možnost se samy zorientovat v daňových zákonech a daňové záležitosti řešit v rámci svého vlastního ekonomického oddělení. V takovém případě zpracovávají a podávají samy daňové přiznání. Další variantou je oslovit subjekty, které se na tuto problematiku specializují. Daňový poradce pak převezme činnosti s daněmi související, avšak odpovědnost za správnost stanovení a odvedení daně, stejně tak za vedení účetnictví, které poskytuje podklady k prvotnímu stanovení základu daně, zůstává na bedrech účetní jednotky.

Z provedené analýzy vyplývá, že v dnešní době složitých a neustále se měnících daňových zákonů, je problematika natolik rozsáhlá, že ani společnosti s dostatečně rozsáhlým ekonomickým zázemím, nejsou schopny veškeré nástroje využít. Práce přispěla k zlepšení orientace v oblasti daňové problematiky a možnostech optimalizace výše daňového zatížení u malých a středních podniků.

11 Seznam tabulek

Tab. č. 1: Kritéria pro zařazení do MSP 10
Tab. č. 2: Zastupení MSP 11
Tab. č. 3: Přínosy MSP 11
Tab. č. 4: Odpisové skupiny 24
Tab. č. 5: Základní daňová východiska 42
Tab. č. 6: Analýza daně z příjmů právnických osob 2017 43
Tab. č. 7: Rovnoměrné odpisy hmotného majetku 44
Tab. č. 8: Zrychlené odpisy hmotného majetku 45
Tab. č. 9: Zrychlené odpisy hmotného majetku za použití zvýšení odpisu v 1. roce 45
Tab. č. 10: Účetní odpisy hmotného majetku 46
Tab. č. 11: Dopad odpisů do základu daně z příjmů 46
Tab. č. 12: Podmínky smlouvy o finančním leasingu 47
Tab. č. 13: Leasingové splátky 48
Tab. č. 14: Daňově účinné náklady leasingu 48
Tab. č. 15: Dopad do základu daně 49
Tab. č. 16: Pravidla tvorby účetních opravných položek 50
Tab. č. 17: Věková struktura pohledávek 2017 51
Tab. č. 18: Pohledávky po splatnosti 2017 52
Tab. č. 19: Vytvořené daňové opravné položky 2017 54
Tab. č. 20: Dopad tvorby OP k pohledávkám do základu daně 55
Tab. č. 21: Odpis pohledávek 55
Tab. č. 22: Maximální doba tvorby rezervy na opravy HM 56
Tab. č. 23: Základ daně bez tvorby rezervy 57
Tab. č. 24: Základ daně při tvorbě rezervy 58
Tab. č. 25: Srovnání základu daně 58
Tab. č. 26: Stravenky 60
Tab. č. 27: Penzijní připojištění 61
Tab. č. 28: Změněná pracovní schopnost a sleva na dani 62
Tab. č. 29: Transferové ceny 63
Tab. č. 30: Shrnutí vlivu volby metody odepisování 64
Tab. č. 31: Shrnutí dopadu tvorby opravných položek 64
Tab. č. 32: Shrnutí dopadu odpisu pohledávek 65
Tab. č. 33: Shrnutí dopadu tvorby rezerv 65
Tab. č. 34: Shrnutí daňové optimalizace 66

12 Seznam obrázků

Obr. č. 1: Daňová soustava v ČR 17
Obr. č. 2: Organizační struktura společnosti Klaus Timber a.s. 41

13 Seznam použité literatury

[1] BAKEŠ, Milan. KARFÍKOVÁ, Marie. KOTÁB, Petr a kol. Finanční právo. Praha: C.H.Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

[2] KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. ISBN 978-80-87974-06-3

[3] KRAJŇÁK, Michal. ŠIROKÝ, Jan. Základy daňové teorie. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-747-8927-4.

[4] LÁCHOVÁ, Lenka. VANČUROVÁ, Alena. Daňový systém ČR. Praha: VOX, 2012. ISBN 9788087480052.

[5] MACHÁČEK, Ivan. Daň z příjmů právnických osob a praktické možnosti její optimalizace. Praha: Linde, 2002. ISBN 80-86131-33-5

[6] SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada, 2015. ISBN 978-80-7552-688-5

[7] SYNEK, Miroslav a kol. Podniková ekonomika. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-892-4

[8] VEBER, Jaromír. Podnikání malé a střední firmy. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4520-6

[9] VOJÍK, Vladimír. Podnikání malých a středních podniků na jednotném trhu EU. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-467-3

[10] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Edice ÚZ. Ostrava: Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-231-9

[11] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Edice ÚZ. Ostrava: Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-232-6

[12] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Edice ÚZ. Ostrava: Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-232-6

[13] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Edice ÚZ. Ostrava: Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-140-4

[14] Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Edice ÚZ. Ostrava: Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-140-4

[15] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Edice ÚZ. Ostrava: Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-206-7

Elektronické dokumenty:

[16] Internetové stránky podniku Klaus Timber a.s. [online]. [cit. 15.3.2018]. Dostupné z: https://www.klaustimber.cz/

[17] Listina základních lidských práv [online]. Parlament České republiky [cit. 14.3.2018]. Dostupné z: https://www.psp.cz/docs/laws/listina.html

[18] Operační programy pro období 2014 – 2020 [online]. Portál Dotační.info, 2018. [cit. 13.3.2018]. Dostupné z: http://www.dotacni.info/tag/operacni-programy-pro-obdobi-2014-2020/

[19] Pokyn D-332 [online]. Copyright © 2013 - 2018, Finanční správa [cit. 16.3.2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-332.pdf

[20] Programy a dotace pro malé a střední podniky [online]. © 2011 - 2017 Centrum, Ministerstvo pro místní rozvoj [cit. 18.3.2018]. Dostupné z: http://www.crr.cz/Files/Docs/EEN/EEN_publikace/2015/podpora%20MSP%20-%20spojeny%20factsheet.pdf

[21] Převodní ceny hitem finanční správy [online]. © 2014–2018 KPMG Česká republika, s.r.o. [cit. 10.3.2018]. Dostupné z: http://danovky.cz/cs/prevodni-ceny-hitem-financni-spravy

[22] Uživatelská příručka k definici malých a středních podniků [online]. 2018 © DocPlayer.cz. [cit. 15.3.2018]. Dostupné z: http://docplayer.cz/21802203-Uzivatelska-prirucka-k-definici-malych-a-strednich-podniku-vnitrni-trh-prumysl-podnikani-a-male-a-stredni-podniky.html

[23] Výroční zpráva podniku Klaus Timber a.s. [online]. Obchodní rejstřík, 2018 [cit. 20.3.2018]. Dostupné z: https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=713904

[24] Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník [online]. © AION CS, s.r.o. 2010-2018 [cit. 11.3.2018]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-40

[25] Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník [online]. © AION CS, s.r.o. 2010-2018 [cit. 25.3.2018]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89

[26] Zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí [online]. © AION CS, s.r.o. 2010-2018 [cit. 21.3.2018]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-340

[27] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních [online]. © AION CS, s.r.o. 2010-2018 [cit. 25.3.2018]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2003-353

[28] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů [online]. © AION CS, s.r.o. 2010-2018 [cit. 24.3.2018]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2007-261/zneni-20170701?porov=20160919

[29] Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku [online]. © AION CS, s.r.o. 2010-2018 [cit. 26.3.2018]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1997-151

[30] Zákon č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání [online]. © AION CS, s.r.o. 2010-2018 [cit. 28.3.2018]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-47

[31] Nařízení komise (ES) č. 800/2008 [online]. EUR-lex, Úřad pro publikace [cit. 15.3.2018]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:214:0003:0047:cs:PDF

[32] Zprávy o vývoji malého a středního podnikání 2016[online]. © Copyright 2005 - 2018 MPO [cit. 11.3.2018]. Dostupné z: https://www.mpo.cz/cz/podnikani/male-a-stredni-podnikani/studie-a-strategicke-dokumenty/zprava-o-vyvoji-maleho-a-stredniho-podnikani-a-jeho-podpore-v-roce-2016--232792/

[33] Zprávy o vývoji malého a středního podnikání 2015[online]. © Copyright 2005 - 2018 MPO [cit. 11.3.2018]. Dostupné z: https://www.mpo.cz/cz/podnikani/male-a-stredni-podnikani/studie-a-strategicke-dokumenty/zprava-o-vyvoji-maleho-a-stredniho-podnikani-a-jeho-podpore-v-roce-2015--221710/

[34] Zprávy o vývoji malého a středního podnikání 2014[online]. © Copyright 2005 - 2018 MPO [cit. 11.3.2018]. Dostupné z: https://www.mpo.cz/cz/podnikani/male-a-stredni-podnikani/studie-a-strategicke-dokumenty/zprava-o-vyvoji-maleho-a-stredniho-podnikani-a-jeho-podpore-v-roce-2014--164106/

14 Seznam příloh

PŘÍLOHA A: Výkaz zisku a ztráty Klaus Timber, a.s. 2017 (tis. Kč)…….……76

PŘÍLOHA B: Rozvaha Klaus Timber, a.s. 2017 (tis. Kč)……..…77

Příloha A: Výkaz zisku a ztráty Klaus Timber a.s. 2017 (tis. Kč)

		2017	2016
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	610 159	581 024
II.	Tržby za prodej zboží	51 114	50 112
A.	Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)	459 889	455 705
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	10 223	42 971
2.	Spotřeba materiálu a energie	370 313	334 856
3.	Služby	79 353	77 878
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-4 539	9 011
C.	Aktivace (-)	-855	-3 250
D.	Osobní náklady (ř. 10 + 11)	157 599	102 597
1.	Mzdové náklady	114 202	73 813
2.	Náklady na SZP	43 397	28 784
2. 1	Náklady na SZP	38 829	24 709
2. 2	Ostatní náklady	4 568	4 075
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	28 175	24 373
1.	Úpravy hodnot dl nehm a hm majetku	28 570	24 289
1. 1	Úpravy hodnot dl nehm a hm majetku - trvalé	28 570	24 289
2.	Úpravy hodnot zásob	85	70
3.	Úpravy hodnot pohledávek	-480	14
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	3 202	2 700
III 1	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	0	683
2	Tržby z prodaného materiálu	1 390	273
3	Jiné provozní výnosy	1 812	1 744
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	5 774	9 233
2.	Zůstatkové cena prodaného materiálu	85	212
3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	3 118	5 067
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady PO	52	1 200
5.	Jiné provozní náklady	2 519	2 754
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	18 432	36 167
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 40 + 41)	319	306
VI 1	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	213	241
2	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	106	65
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 44 + 45)	1 114	2 540
1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	111	76
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	1 003	2 464
VII.	Ostatní finanční výnosy	2 569	404
K.	Ostatní finanční náklady	2 512	1 220
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-738	-3 050
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	17 694	33 117
L.	Daň z příjmů (ř. 51 + 52)	600	6 296
1.	Daň z příjmů splatná	2 660	5 650
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	-2 060	646
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	17 094	26 821
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	17 094	26 821

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Příloha B: Rozvaha Klaus Timber, a.s. 2017 (tis. Kč)

		2017	2016
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 37 + 74)	305 225	362 568
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 14 + 28)	138 767	201 727
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 až 11)	0	277
2	Ocenitelná práva (ř. 07 + 08)	0	277
2.1	Software	0	277
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	135 574	198 257
B. II. 1	Pozemky a stavby (ř. 16 + 17)	31 272	47 756
1.1	Pozemky	11 802	11 802
1.2	Stavby	19 470	35 954
2	Hmotné movité věci a jejich soubory	91 593	93 835
3	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	12 709	15 251
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný	0	41 415
5.1	Poskytnuté zálohy na DHM	0	32
5.2	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0	41 383
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)	3 193	3 193
3	Podíly - podstatný vliv	3 193	3 193
C.	Oběžná aktiva (ř. 38 + 46 + 68 + 71)	164 374	157 858
C. I.	Zásoby (ř.39 + 40 + 41 + 44 + 45)	72 923	56 017
C. I. 1	Materiál	44 085	37 433
2	Nedokončená výroba a polotovary	12 966	10 061
3	Výrobky a zboží (ř.42 + 43)	15 872	8 523
3.1	Výrobky	15 745	8 415
3.2	Zboží	127	108
C. II.	Pohledávky (ř. 47 + 57)	83 954	95 935
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky (ř. 48 až 52)	3 846	5 050
1.3	Pohledávky - podstatný vliv	3 846	5 050
2	Krátkodobé pohledávky (ř. 58 až 61)	80 108	90 885
2.1	Pohledávky z obchodních vztahů	74 280	87 000
2.4	Pohledávky - ostatní (ř. 62 až 67)	5 828	3 885
2.4.3	Stát - daňové pohledávky	5 196	3 410
2.4.4	Krátkodobé poskytnuté zálohy	219	194
2.4.5	Dohadné účty aktivní	391	265
2.4.6	Jiné pohledávky	22	16
C. IV.	Peněžní prostředky (ř. 72 +73)	7 497	5 906
C. IV. 1	Peněžní prostředky v pokladně	250	198
2	Peněžní prostředky na účtech	7 247	5 708
D. I.	Časové rozlišení aktiv (ř. 75 až 77)	2 084	2 983
D. I.	Náklady příštích období	2 084	2 983

			2017	2016
		PASIVA CELKEM (ř. 79 + 101 + 141)	305 225	362 568
A.		Vlastní kapitál	147 433	130 339
A.	I.	Základní kapitál (ř. 81 až 83)	62 000	62 000
	1	Základní kapitál	62 000	62 000
A.	II.	Ážio a kapitálové fondy (ř. 85 + 86)	1 165	1 165
	2	Kapitálové fondy (ř. 87 až 91)	1 165	1 165
	2.1	Ostatní kapitálové fondy	1 165	1 165
A.	III.	Fondy ze zisku (ř. 93 + 94)	847	847
	2	Statutární a ostatní fondy	847	847
A.	IV.	Výsledek hospodáření minulých let (+/-)	66 327	39 506
A.	IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	66 327	39 506
A.	V. 1	Výsledek hosp. běžného účetního období (+/-) /ř.01 - (+ 69 + 73 + 79 + 83 - 88 + 89 + 122)/	17 094	26 821
B. + C.		Cizí zdroje (ř. 102 + 107)	157 792	232 229
B.	I.	Rezervy (ř. 103 až 106)	1 280	1 228
	4	Ostatní rezervy	1 280	1 228
C.		Závazky (ř. 108 + 123)	156 512	231 001
C.	I.	Dlouhodobé závazky (ř. 109 + 112 až 119)	30 191	78 010
	2	Závazky k úvěrovým institucím	8 300	40 666
	8	Odložený daňový závazek	1 414	7 973
	9	Závazky - ostatní (ř. 120 až 122)	20 477	29 371
	9.3	Jiné závazky	20 477	29 371
C.	II.	Krátkodobé závazky (ř. 124 + 127 až 133)	126 321	152 991
	2	Závazky k úvěrovým institucím	47 366	76 870
	4	Závazky z obchodních vztahů	48 916	35 933
	8	Závazky - ostatní (ř. 134 až 140)	30 039	40 188
	8.3	Závazky k zaměstnancům	9 517	4 472
	8.4	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	3 236	2 676
	8.5	Stát - daňové závazky a dotace	2 293	1 823
	8.6	Dohadné účty pasivní	1 019	1 266
	8.7	Jiné závazky	13 974	29 951

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Abstrakt

EGERMEIER JAKUB. *Daňová optimalizace malých a střední podniků.* Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, s. 80, 2018

Klíčová slova: daň, optimalizace, malý a střední podnik

Diplomová práce se zabývá možnostmi daňové optimalizace malých a středních podniků. V teoretické části práce jsou položena základní východiska, která jsou aplikována v části praktické. Je charakterizována podstata, vývoj a význam malých a středních podniků, včetně shrnutí jejich zastoupení v České republice. Součástí je rovněž přehled hodnot, kterých malé a střední podniky dosahují v rámci přidané hodnoty a zaměstnávání pracovníků a rozebrány jejich přínosy pro ekonomické prostředí i pro společnost. Následuje charakteristika daňové soustavy České republiky, včetně rozboru všech typů daní, kterými jsou české daňové subjekty zatíženy. Poté je charakterizována podstata daňové optimalizace včetně možností jejího legálního a nelegálního uplatnění. Součástí je rovněž problematika zamezení dvojího zdanění a rozbor obchodování v rámci skupiny podniků v rámci problematiky transferových cen. Možnosti daňové optimalizace jsou analyzovány pro společnosti Klaus Timber, a.s. Analýza vychází z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, poskytnutého společností, platného pro zdaňovací období roku 2017. Následuje rozbor jednotlivých možností daňové optimalizace a to v oblasti odpisů hmotného a nehmotného majetku, pořízení majetku formou finančního leasingu, daňových opravných položek k pohledávkám, daňových rezerv k hmotnému majetku, zaměstnaneckých benefitů a slev na dani při zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností. Poslední kapitola analýzy možností optimalizace se týká řešení této problematiky v rámci skupiny, která je rovněž aplikována na zvolený podnikatelský subjekt a jeho dceřinou společnost. Na závěr je provedeno shrnutí vybraných opatření a jejich dopad do výše daňové povinnosti společnosti Klaus Timber, a.s. pro rok 2017, včetně obecného zhodnocení vybraných opatření pro ostatní malé a střední podniky. Pokud by společnost Klaus Timber, a.s. využila doporučení vyplývající z provedené analýzy, došlo by ke snížení daňové povinnosti pro rok 2017. Práce přispěla k zlepšení orientace v oblasti daňové problematiky a možnostech optimalizace výše daňového zatížení u malých a středních podniků.

Abstract

EGERMAIER JAKUB. *Tax optimization of small and medium-sized enterprises.* Diploma thesis. Pilsen: University of West Bohemia. Faculty of Economics, 80 p., 2018.

Key words: tax, optimization, small and medium enterprise.

The diploma thesis deals with the possibilities of tax optimization for small and medium-sized enterprises. In the theoretical part of the thesis are laid the basic resources, which are applied in the practical part. It is characterized the nature, development and importance of small and medium-sized enterprises, including a summary of their representation in the Czech Republic. It also includes an overview of the values, which small and medium-sized enterprises achieve within the value added and employment of workers and their benefits for both the economic environment and society. The following is characteristic of the tax system in the Czech Republic including an analysis of all types of taxes that are burdened by Czech taxpayers. Then, it is characterized the essence of tax optimization, including the possibilities of its legal and illegal application. It also includes the issue of avoidance of double taxation and the analysis of intra-group trading within transfer pricing. Options for tax optimization are analyzed for Klaus Timber, joint-stock company. The analysis is based on the tax return to corporate income tax, provided by the company, valid for the tax year 2017. Next is the analysis of individual possibilities of tax optimization in the area of depreciation of tangible and intangible assets, acquisition of property in the form of a finance lease, tax adjustments to receivables, tax reserves for tangible assets, employee benefits and tax credits for employing persons with reduced working ability. The last chapter of the optimization options analysis concerns the solution of this issue within the group, which is also applied to the selected business entity and its subsidiary. In conclusion it made a summary of selected measures and their impact on the tax liability of Klaus Timber, joint-stock company for 2017, including a general assessment of selected measures for other small and medium-sized enterprises. If Klaus Timber joint-stock company, use the recommendations resulting from the analysis, there would be a reduction in tax liability for the year 2017. The work has helped to improve the focus on tax issues and the possibilities to optimize the tax burden on small and medium-sized enterprises.