

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Vyhodnocení daňové optimalizace v rámci finančního
účetnictví u vybrané jednotky**

Bc. Lukáš Karnet

© 2024 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Lukáš Karnet

Ekonomika a management

Název práce

Vyhodnocení daňové optimalizace v rámci finančního účetnictví u vybrané jednotky

Název anglicky

Evaluation of tax optimization in financial accounting for a selected entity

Cíle práce

Cílem diplomové práce je vyhodnocení a návrh optimalizace daně z příjmů u společnosti s ručením omezeným na základě analýzy a využití nástrojů finančního účetnictví.

Metodika

K vypracování teoretických východisek bude použita příslušná odborná literatura, zákonné předpisy a internetové zdroje zabývající se danou problematikou.

Praktická část se bude zabývat analýzou finančního účetnictví vybrané společnosti a následnou komparací s právními podklady pro vedení řádného účetnictví.

Získané údaje budou vyhodnoceny a pomocí dedukce vyhotoveny návrhy na případnou optimalizaci stávajícího stavu.

Doporučený rozsah práce

60-80 stran

Klíčová slova

optimalizace, účetnictví, daně, daňový systém, daň z příjmu právnických osob, mezinárodní zdanění

Doporučené zdroje informací

BĚHOUNEK, P. Daňové zákony v úplném znění k 1.1.2023, Olomouc: ANAG, 2023. ISBN: 978-80-7554-376-9

BĚHOUNEK, P. Společnost s ručením omezeným – prakticky včetně účetnictví a daní, Olomouc: ANAG, 2023. ISBN: 978-80-7554-391-2

BREZAINOVÁ, M. Daňové a nedaňové výdaje, Praha: Poradce, 2023. ISBN: 978-80-7365-484-9

KLIMEŠOVÁ, L. Daňová optimalizace, Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s, 2018. ISBN 978-80-87974-17-9

PRUDKÝ, P. a LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-219-9

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. Olomouc: ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-303-5

TARADA, P. Daň z příjmů: komentovaný zákon po novele, Praha: Poradce, 2023. ISBN: 977-12-1124-338-8

VYCHOPEŇ, J. Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-348-7

Předběžný termín obhajoby

2023/24 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Jitka Šišková, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 22. 11. 2023

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 23. 11. 2023

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 04. 03. 2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vyhodnocení daňové optimalizace v rámci finančního účetnictví u vybrané jednotky " jsem vypracoval(a) samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor(ka) uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 4. března 2024

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Jitce Šiškové, Ph.D. za poskytnuté rady a cenné připomínky, které přispěli k vypracování této diplomové práce. Dále bych rád poděkoval zaměstnancům z útvaru hlavního účetního společnosti Metrostav a. s. za poskytnutí informací, bez kterých by vypracování diplomové práce nebylo možné.

Vyhodnocení daňové optimalizace v rámci finančního účetnictví u vybrané jednotky

Abstrakt

Závěrečná práce na téma „Vyhodnocení daňové optimalizace v rámci finančního účetnictví u vybrané jednotky“ se zaměřuje na problematiku daňové optimalizace u konkrétní účetní jednotky, kterou je akciová společnost operující na českém trhu stavebnictví. Teoretická východiska práce jsou zaměřena na samotnou definici daňového systému v ČR, procesů účetní závěrky dle českých i mezinárodních standardů, a následně identifikovány konkrétně metody, které lze pro daňovou optimalizaci využít. Konečným cílem práce je vyhodnocení a aplikace těchto konkrétních metod. V rámci jednotlivých konkrétních metod daňové optimalizace je provedena podrobná analýza s výstupy posuzující efektivitu nastolené daňové politiky ve vybrané účetní jednotce. Na závěr diplomové práce je za pomoci analýzy jednotlivých metod optimalizace stanoven jejich konkrétní dopad, a zároveň stanoveno zlepšení při lepší optimalizaci nástrojů, které společnost nevyužívá pro zmenšení daňového základu efektivně.

Klíčová slova: optimalizace, účetnictví, daně, daňový systém, daň z příjmu právnických osob, mezinárodní zdanění, účetní uzávěrka, účetní závěrka

Evaluation of tax optimization in financial accounting for a selected entity

Abstract

The final thesis on the topic "Evaluation of tax optimization within financial accounting in a selected unit" focuses on the issue of tax optimization in a specific accounting unit, which is a joint stock company operating on the Czech construction market. The theoretical background of the thesis is focused on the definition of the tax system in the Czech Republic, the processes of financial statements according to Czech and international standards, and then identified specifically methods that can be used for tax optimization. The final objective of the thesis is the evaluation and application of these specific methods. Within the framework of individual specific methods of tax optimization, a detailed analysis is performed with outputs assessing the effectiveness of the tax policy in the selected accounting unit. The thesis concludes with an analysis of the individual of the optimization methods, their specific impact is determined, and at the same time an improvement is identified in better optimising the instruments that the company does not use to reduce the tax base effectively.

Keywords: optimization, accounting, taxes, tax system, corporate income tax, international taxation, financial closings

Obsah

1 Úvod.....	9
Cíl práce a metodika.....	11
1.1 Cíl práce	11
1.2 Metodika	11
2 Teoretická východiska	13
2.1 Daň z příjmu.....	13
2.1.1 Definice daní.....	13
2.1.2 Daňový subjekt	13
2.1.3 Splatná daň z příjmu	15
2.1.4 Odložená daň	16
2.1.5 Předmět daně.....	16
2.1.6 Základ daně.....	16
2.1.7 Sazba daně a zdaňovací období	18
2.2 Účetní závěrka a uzavření účetních knih	19
2.2.1 Součásti účetní závěrky dle zákona o účetnictví	19
2.2.2 Součásti účetní závěrky dle IFRS	20
2.2.3 Rozvaha	20
2.2.4 Výkaz zisků a ztráty.....	21
2.2.5 Příloha k účetní závěrce.....	22
2.2.6 Přehled o peněžních tocích	22
2.2.7 Přehled o změnách vlastního kapitálu	23
2.3 IFRS	23
2.4 Mezinárodní dvojí zdanění.....	29
2.5 Daňová optimalizace.....	33
2.5.1 Příjmy osvobození od daně.....	34
2.5.2 Položky snižující základ daně.....	34
2.5.3 Dary	34
2.5.4 Daňová ztráta	35
2.5.5 Výdaje vynaložené na vědu a výzkum	36
2.5.6 Slevy na dani.....	37
2.5.7 Kapitalizace úroků	38
2.5.8 Odpisy majetku	39
2.5.9 Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku	39
2.5.10 Opravné položky k pohledávkám	41
2.5.11 Zaměstnanecké benefity	41
2.5.12 Podíly na zisku.....	42

2.5.13	Daňové ráje	42
3	Vlastní práce	44
3.1	O společnosti	44
3.2	Daňová situace ve společnosti za rok 2022	45
3.3	Operace úprav daně z příjmu právnických osob	47
3.4	Daňová analýza za rok 2022	52
3.5	Aplikace daňové optimalizace společností.....	59
3.5.1	Odpisy majetku	59
3.5.2	Dary.....	65
3.5.3	Podíly na zisku	67
3.5.4	Opravné položky k pohledávkám	68
3.5.5	Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku	70
3.5.6	Uplatnění slevy na zdravotně postižené zaměstnance	71
3.5.7	Zaměstnanecké benefity.....	71
3.5.8	Další snížení na dani	73
3.5.9	Neuplatněné metody daňové optimalizace	74
4	Výsledky a diskuse	75
4.1	Vyhodnocení analýzy daňové optimalizace za rok 2022	75
5	Závěr.....	77
6	Seznam použitých zdrojů.....	79

Seznam tabulek

Tabulka 1 Příklad účtování splatné daně	15
Tabulka 2 Obecná úprava základu daně	17
Tabulka 3 Specifické korekce základu daně	17
Tabulka 4 Příklad uzavírání účetních knih	19
Tabulka 5 Součásti účetní závěrky dle velikosti účetní jednotky	20
Tabulka 6 Příklad zdanění emise akcie, použití IFRS	26
Tabulka 7 Příklad dopadu rovnoměrných odpisů na odloženou daň (1/3)	27
Tabulka 8 Příklad dopadu rovnoměrných odpisů na odloženou daň (2/3)	28
Tabulka 9 Příklad dopadu rovnoměrných odpisů na odloženou daň (3/3)	28
Tabulka 10 Vliv daňově neúčinných nákladů a výnosů osvobozených daně na výši daně. 29	
Tabulka 11 Uplatnění daňové ztráty v následujících obdobích	36
Tabulka 12 Výše slev na dani zaměstnance	38
Tabulka 13 Souhrn splatné a odložení daně z předchozích rozdílů	45
Tabulka 14 Upravený zisk na základ daně	45
Tabulka 15 Výpočet celkového daňového základu	46
Tabulka 16 Výpočet daňové povinnosti splatné daně	46
Tabulka 17 Odložená daňová pohledávka	47
Tabulka 18 Prověření účetní správnosti na rezervních účtech	50
Tabulka 19 Stav rezerv ve společnosti	51
Tabulka 20 Prověření účetní správnosti opravných položek k pohledávkám	52
Tabulka 21 Daňová povinnost ve společnosti za rok 2022	53
Tabulka 22 Závazky po splatnosti nad 36 měsíců za rok 2022	54
Tabulka 23 Komparace daňových a účetních odpisů za rok 2022	55
Tabulka 24 Přijaté podíly na zisku za rok 2022	56
Tabulka 25 Rezervy a opravné položky provozní nedaňové za rok 2022	57
Tabulka 26 Zůstatková hodnota vyřazeného dlouhodobého majetku za rok 2022	58
Tabulka 27 Náklady na výzkum a vědu za rok 2022	58
Tabulka 28 Jiné provozní náklady za rok 2022	59
Tabulka 29 Aplikovaná metoda daňového odpisu - Rýpadlo	60
Tabulka 30 Tabulka Aplikovaná metoda účetního odpisu - Rýpadlo	60
Tabulka 31 Dopad odpisů na základ daně – Rýpadlo	61
Tabulka 32 Dopad odpisů na základ daně při rovnoměrné metodě daň. odpisů	62
Tabulka 33 Mimořádný odpis – Stanice geodetická	63
Tabulka 34 Mimořádný odpis – Vrtací kolový vůz	64
Tabulka 35 Mimořádný odpis – kompletní aplikace na majetek ve společnosti	65
Tabulka 36 Hodnota darů dle účelů za rok 2022	67
Tabulka 37 Podíly ve společnostech a vyplacené podíly za rok 2022	68
Tabulka 38 Opravné položky k pohledávkám za rok 2022	69
Tabulka 39 Tvorba a čerpání rezerv na opravu majetku za rok 2022	70
Tabulka 40 Tvorba a čerpání zákonných rezerv u konkrétních majetků	71
Tabulka 41 Porovnání skutečných nákladů na penzijní připojištění a max daňově uznatelné výše příspěvků	72
Tabulka 42 Produktivní práce – učni	73

Seznam obrázků

Obrázek 1 Vztah rozvahy a výkazu zisků a ztrát	22
Obrázek 2 Znázornění výpočtu efektivní daňové sazby	33

Seznam použitých zkratk

ČÚS – České účetní standardy

IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

DPH – Daň z přidané hodnoty

DPPO – Daň z příjmu právnických osob

ZDP – Zákon o dani z příjmu

ZoÚ – Zákon o účetnictví

ZoR – Zákon o rezervách

1 Úvod

Daňová optimalizace představuje klíčový prvek finančního řízení společností, zásadním způsobem ovlivňuje ekonomickou efektivitu a jejich konkurenceschopnost. Díky analýze metod daňové optimalizace v kontextu společnosti je možné efektivně řídit své daňové povinnosti.

Společnosti se v současnosti čím dál více zaměřují na implementaci nejideálnější daňové strategie, kterou minimalizují daňové zatížení, a zároveň podporují svůj nepřetržitý rozvoj na trhu. Daňovým pohledem analyzují relevantní zákony a předpisy, ať se jedná o tuzemské či mezinárodní nařízení, konkrétně se jedná o zákon o daních z příjmu, zákon o účetnictví, zákon o rezervách, či mezinárodní účetní standardy.

Základem je vyčíslení daňové povinnosti z příjmu právnické osoby. Před zjištěním daňového základu musí daňový poplatník podstoupit komplexní proces účetnictví spojený s účetní uzávěrkou a závěrkou a následného vyhotovení daňového přiznání pro finanční úřad. Účetní jednotka musí splnit veškeré právní souvislosti se sestavením účetní závěrky, ať dle zákona o účetnictví, tak i dle mezinárodních nařízení IFRS. Nepostradatelnou součástí procesu uzavření účetních knih je vypořádání se s rozvahou, s výkazem zisků a ztrát a individuálně společnosti stanovenou přílohou.

Po kompletním uzavření účetních knih je snaha společnosti, jako daňového poplatníka, minimalizovat svůj daňový základ, a s tím spjatou minimalizaci odvodu daňové povinnosti. Nástroji daňové optimalizace může daňový poplatník snížit základ daně formou různých způsobů. Snížení daňového základu lze dosáhnout prostřednictvím metod spojených se slevami na dani z příjmu, pomocí vynaložených darů, prostředkem příjmů osvobozených od daně a dalšími metodami. Je snahou účetní jednotky při výpočtu snížit základ daně o odečitatelné položky. Dlouhodobý majetek hraje klíčovou roli v procesu daňové optimalizace, neboť jeho využitím může daňový poplatník ovlivnit výši daňového základu. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, spolu s tvorbou rezerv na daný dlouhodobý majetek, představuje jednu z možností, jak ovlivnit konečnou výši základu daně.

Analýza, proces daňové optimalizace, bude provedena na akciové společnosti působící v oblasti stavebnictví s mezinárodním přesahem. Daná společnost vykazuje dlouhodobě vysoce kladný výsledek hospodaření, je tedy její snahou maximalizovat odečitatelné položky od základu daně. Společnost, jako aktivní účastník na trhu, vykazuje vysokou odpovědnost v oblasti dodržování daňových předpisů. Kromě výše zmíněných metod, jako jsou slevy na

dani, dary či odpisy dlouhodobého majetku, využívá společnost i další nástroje daňové optimalizace.

Cíl práce a metodika

1.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je, na základě rozboru a charakteristiky daňové optimalizace a metod úpravy základu daně z příjmu, vyhodnocení a analýza daňové situace ve vybrané účetní jednotce. Součástí práce je posouzení vlivu jednotlivých metod daňové optimalizace na samotnou úpravu základu daně v jednotce, od samotného uzavření účetních knih až po vyčíslení čisté daně z příjmu pro podání daňového přiznání.

1.2 Metodika

Pro vypracování teoretické části diplomové práce bude použita odborná literatura, analyzující problematiku daňové stránky účetnictví a její optimalizace, v teoretické části bude práce vycházet z tuzemských literárních zdrojů i ze zahraničních zdrojů, pro pohled na mezinárodní stranu účetních nařízení a standardů. Zároveň budou uvedeny odkazy na právní předpisy působící na daňovou oblast a s nimi spojené účetní standardy.

V teoretické části bude obsažena definice daní, subjektů spojených s daňovou povinností, definice předmětu, základu daně z příjmu či daňové sazby. Následně bude uveden postup při účetní závěrce a uzavření účetních knih, z pohledu právních předpisů, jako je zákon o účetnictví, či mezinárodní předpisy. Bude zároveň i zaměřen pohled na mezinárodní dvojí zdanění, tedy problematiku spojenou s daňovou optimalizací společností působících v tuzemsku i zahraničí. V neposlední řadě se teoretická část zaměří na jednotlivé metody daňové optimalizace jako takové, ať se jedná o snížení či zvýšení základu daně pomocí dlouhodobého majetku, výdajů na vědu a výzkum, darů vynaložených společnostmi, opravných položek k pohledávkám, či rezerv na opravu dlouhodobého majetku.

Obsah praktické části bude přímo zaměřen na analýzu daňové optimalizace vybrané účetní jednotky. Vybranou účetní jednotkou pro potřeby analýzy byla zvolena akciová společnost Metrostav působící se stavebnictví. V této části bude zaměřeno na samotnou daňovou situaci ve společnosti pro vybrané účetní období. A následně, již konkrétní metody: odpisy, tvorba daňových rezerv, výdaje a výzkum a vědu a jiné, jak je dle interních předpisů a v souladu s právními předpisy společnost skutečně uplatňuje, a jak tímto se snaží maximalizovat své

daňové náklady, minimalizovat daňové výnosy, a nakonec minimalizovat daňový základ, co nejefektivněji. Výsledkem práce bude posouzení efektivity stanovených způsobů daňové optimalizace aplikovaných společností a návrh potencionální úpravy.

2 Teoretická východiska

Obsahem teoretické části práce bude přiblížení samotné problematiky daní a daňové optimalizace. Stanovené teoretické pojmy budou výchozími prvky pro následné vypracování praktické části práce.

2.1 Daň z příjmu

2.1.1 Definice daní

Základní definice daně, podle Klimešové 2018, je definována jako „*povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu*“, neúčelná, nenávratná a pravidelně se opakující. Daň a poplatky lze ukládat jen v souladu se zákonem, stanoví-li tak Listina Základních Práv a Svobod 2/1993 Sb., čl. 11 odst. 5. Ve veřejných rozpočtech, kam daně plynou, není vazba mezi konkrétním výnosem a konkrétním daňovým subjekt, kterému daň plyne. Pokud byla daň uhrazena v zákonem stanovené výši, neexistuje možnost požadovat její vrácení, tím se rozumí daňová nenávratnost (Klimešová, 2018, s.2).

Daň je nedílnou součástí ekonomiky, plní pro ni několik funkcí. Funkce fiskální je historicky nejdůležitější. Daň slouží k financování veřejných rozpočtů, které následně financují veřejné statky. Funkcí alokační stát zajišťuje efektivnost v umístění, v alokaci zdrojů, pokud dochází k nedokonalé konkurenci. Stát tím může zajistit alokaci veřejných prostředků tam, kam by se jich při tržní alokaci nedostávalo vůbec či v malé míře. Redistribuční funkcí stát zajišťuje rozdělení důchodů a bohatství. Daňe mají za úkol zmírňovat rozdíly ve vyšších příjmech či majetku vyšším zdaněním. Stát odmítá část důchodu jedněm poplatníkům a následně sociálními platbami je předává jiným, tím modifikuje distribuci důchodů. V neposlední řadě se jedná o funkci stabilizační, ta se snaží o udržení tempa růstu ekonomiky se zabráněním výkyvů, aby byla zajištěna zaměstnanost a cenová stabilita (Klimešová, 2018, s. 28-31).

2.1.2 Daňový subjekt

Podle Daňového řádu, zákon číslo 280/2009 Sb., je jako daňový subjekt označena osoba, kterou zákon označuje přímo jako daňový subjekt, či je označen jako poplatník nebo plátce daně. Daňovému subjektu vzniká povinnost příslušnou daň správně zjistit a stanovit ve lhůtě pro stanovení daně.

Poplatníkem daně se stává právnická či fyzická osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobené dani. Naopak plátce daně je subjekt, který je zodpovědný správci daně vybranou daň od poplatníků odvést (Burian, Zábrodský, 2017).

V případě daní přímých se rozumí daňovým subjektem poplatník. Nelze tedy přenést povinnost za platby na jiný subjekt (daň z příjmu právnických osob, daň z příjmu fyzických osob). V případě daní nepřímých by plátce a poplatník byli jiné subjekty, například v případě DPH (daň z přidané hodnoty) by se jednalo o zúčtovací vztah, nikoliv náklad. Daňovým subjektem pro daň z příjmu právnických osob je právnická osoba zapsaná do veřejného rejstříku, případně organizační složka státu a podílové fondy, v souladu se zákonem č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech.

Podle zákona o daních z příjmů (§ 17 odst. 1) jsou poplatníci daně z příjmů právnických osob:

- právnická osoba,
- organizační složka státu,
- podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- svěřenecký fond podle občanského zákoníku,
- jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem,
- fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu (zákon č. 586/1992 Sb.).

Zároveň zákon o daních z příjmů (dále ZDP) v § 17b definuje základní investiční fond, pro něj podle § 21 odst. 2 zákona o daních z příjmů platí 5 % sazba daně. Mezi základní investiční fondy patří:

- investiční fond, jehož akcie jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu
- podílový fond

- investiční fond a podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, který investuje více než 90 % hodnoty svého majetku do: investičních cenných papírů, cenných papírů vydaných investičním fondem, nástrojů peněžního trhu aj.

Dále jsou poplatníci děleni na daňové rezidenty České republiky nebo na daňové nerezidenty. Daňovým rezidentem se rozumí fyzická či právnická osoba, která má na území ČR trvalé sídlo, případně která se na území ČR zdržuje obvykle. Nerezident má v povinnosti zdaňovat právě ty příjmy, které mají zdroj na území České republiky (Burian, Zábrodský, 2017). Na rozdíl od nerezidentů, mají daňový rezidenti daňovou povinnost vztahující se na, jak příjmy vznikající na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí. (zákon o daních z příjmů číslo 586/1992 Sb. v platném znění).

2.1.3 Splatná daň z příjmu

Poplatník daně má povinnost stanovit výši splatné daně v souladu s platnými předpisy, vyplnit a podat daňové přiznání. Pokud by k datu splatnosti nebylo kompletně sestaveno daňové přiznání, vychází daňový subjekt z odhadu základu daně a daně samotné. Může nastat situace, kdy účetní jednotka uzavírá účetní knihy daného účetního období dříve, než vyhotoví daňové přiznání. V tom případě účetní jednotka účtuje o rezervě na daň z příjmů, účet 453. Při takovéto situaci účetní jednotka odhadne daňovou povinnost v daném účetním období, v následujícím období se rezerva vypořádá ve prospěch účtu 453 a daňová povinnost podle přiznání (pohledávka / závazek) se vypořádá se zaplacenými zálohami na daň z příjmů, nebo proti platbě provedené správci daně. Rezerva na daň je účtována výsledkově na účet 599. Rezerva je daňově neuznatelným nákladem a účet 599 lze použít jen pro vyúčtování daní z příjmu (Ryneš, 2021, s. 272-273).

Tabulka 1 Příklad účtování splatné daně

Č.	Účetní případ (rok 2022)	MD	DAL
1.	Platby záloh na daň z příjmů	341	221
2.	Odhad splatné daně (leden) zaúčtováno do r. 2022 – tvorba rezervy	599	453
Č.	Účetní případ (rok 2023)		
3.	Zaúčtování daňové povinnosti (daň. přiznání 2022) např. doplatek	591	341
4.	Zrušení rezervy	453	599

5.	Doplatek daně z příjmu bod 3)	341	221
----	-------------------------------	-----	-----

Zdroj: vlastní zpracování, Brychta (2023)

2.1.4 Odložená daň

Odložená daň je důsledkem rozdílů, vznikajících z rozdílného uplatňování účetních standardů a pravidel používaných pro zjištění splatné daně (Ryneš, 2023, s. 274). V účetním období jsou zaznamenány do účetnictví náklady a výnosy, které mají buď povahu trvale neuznatelných, nebo přechodně neuznatelných. Tyto jsou pro splatnou daň uznatelné v jiném účetním období než v tom běžném. Například v případě, kdy by účetní odpisy byly nižší než odpisy daňové, tím by se účetní zůstatková cena stala vyšší než daňová zůstatková cena, vznikl by odložený daňový závazek. Naopak pokud by účetní odpisy byly vyšší než odpisy daňové, tedy účetní zůstatková cena by byla nižší než daňová, došlo by ke vzniku odložené daňové pohledávky. V rozvaze je odložená daň evidována jako odložený daňový závazek či pohledávka. Ve výkazu zisků a ztrát je odložená daň, vztahující se k běžnému účetnímu období, a vykazuje se jako součást daně z příjmu (Müllerová, 2022).

2.1.5 Předmět daně

Zákon o daních z příjmů číslo 586/1992 Sb. v platném znění, uvádí velmi obecnou definici. Podle příslušných ustanovení se předmětem daně rozumí veškeré příjmy ze všech činností a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak zákonem o daních z příjmů v § 18 odst. 2. V tomto případě jsou příjmy kompletně vyloučeny z předmětu daně, nehledě na konkrétní daňový subjekt, kterého by se měla daň týkat.

2.1.6 Základ daně

Základem daně je rozdíl, o který příjmy (výnosy), s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona (zákon o daních z příjmů, § 23).

Podstatné je respektovat věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů. Podle zákona o daních z příjmů (§ 23 odst. 2) se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření, bez ohledu na vliv Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Pokud by účetní

jednotka měla sestavenou účetní závěrku podle IFRS, pro potřeby zjištění základu daně, resp. výsledku hospodaření, musí sestavit účetní závěrku i podle českých účetních standardů (Ambrož, 2020).

Tabulka 2 Obecná úprava základu daně

Obecný základ daně – standardní úprava	
	Úprava
1. Příjem není předmětem daně	–
2. Příjem je osvobozen od daně	–
3. Náklady (výdaje) související s položkami 1) a 2)	+
4. Nepeněžní příjmy	+
5. Cena obvyklá	+
6. Zdaněno srážkovou daní	–

Zdroj: vlastní zpracování, Ambrož (2020)

Zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 3 udává výčet titulů, o které se výsledek hospodaření zvyšuje či snižuje. Zvýšení základu daně se například týká částek neoprávněné zkracující příjmy (tím lze rozumět například nízké nájemné v rozporu s obvykle stanovenou cenou), částky uplatněné v předchozích zdaňovacích obdobích, a další relevantní případy (Sedláková a Martincová, 2023, s. 244).

Dále § 23 odst. 4 taxativně vyjmenovává položky, které se do základu daně nezahrnují. Může se jednat například o příjmy již zdaněné u stejného poplatníka podle tohoto zákona.

Tabulka 3 Specifické korekce základu daně

Obecný základ daně – specifické korekce	
Titul	Úprava
1. Časové a jiné podmínky	+
2. Smluvní sankce	+/-
3. Závazky	+/-
4. Jiné úpravy účetnictví	+/-
5. Dodatečné uhrazené položky	-
6. Opravné položky a rezervy	-
7. Další úpravy	-

Zdroj: vlastní zpracování, Ambrož (2020)

Daňový základ vycházející z výsledku hospodaření, upravený o položky snižující nebo zvyšující základ daně je možno ještě upravit, podle § 34 odst. 1, podle rozhodnutí účetní jednotky o celou nebo část daňové ztráty z předchozích let. Více k tomuto je rozvedeno v kapitole o daňové optimalizaci.

Další položky, které mohou snížit základu daně jsou poskytnuté dary splňující podmínky zákona o daních z příjmů, výdaje spojené s realizací projektů na podporu výzkumu vývoje nebo výdaje na podporu odborného vzdělání.

2.1.7 Sazba daně a zdaňovací období

Není-li stanoveno zákonem o daních z příjmů jinak, činí sazba daně z příjmu právnických osob 19 %. Výjimky mohou nastat v případě sazby daně u základního investičního fondu, kde se sazba pohybuje na 5 %, a v případě instituce penzijního pojištění nebo u fondu penzijní společnosti, v těchto případech sazba činí 0 % (zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb.).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, pokud si daňový poplatník nezvolí hospodářský rok odlišně. Hospodářský rok je období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce než leden, a musí trvat dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců. V nestandardních případech jím může být období počínající dnem přeměny obchodních korporací, či převodu jmění na společníka, do konce roku (kalendářního nebo hospodářského), v němž se stala přeměna nebo převod (zákon o daních z příjmů číslo 586/1992 Sb.).

2.2 Účetní závěrka a uzavření účetních knih

Účetní operace probíhající na začátku i na konci účetního období se nazývají účetní závěrkové práce. Účetní jednotka dodržuje zásady a pravidla v souladu se zákonem o účetnictví, s českými účetními standardy, s mezinárodními standardy účetního výkaznictví aj.

Roční účetní uzávěrka se skládá z několika kroků, které mají za úkol kontrolu:

- a) správnosti a úplnosti účetních knih (vypořádání se s časovým rozlišením nákladů a výnosů, výpočet splatné a odložené daně, vyúčtování opravných a dohadných položek, výpočet kurzových rozdílů a další),
- b) kompletní uzavření účetních knih (výsledkových i rozvahových účtů),
- c) vyúčtování mezi účty 702 Konečný účet rozvažný, a 710 Účet zisků a ztrát. Finální zůstatky rozvahových účtů musí přesně odpovídat na zahajovací rozvahu a počáteční zůstatky těchto účtů (Ryneš, 2021, s. 283-285).

Tabulka 4 Příklad uzavírání účetních knih

		MD	D
Uzavření rozvahových účtů	aktivních	702	úč. třída 0, 1, 2, 3
	pasivních	úč. třída 2, 3, 4	702
Uzavření výsledkových účtů	nákladových	710	úč. třída 5
	výnosových	úč. třída 6	710
Převod výsledku hospodaření	zisk	710	702
	ztráta	702	710

Zdroj: vlastní zpracování, Ryneš s. 286 (2021)

2.2.1 Součásti účetní závěrky dle zákona o účetnictví

Požadavky na rozsah účetní závěrky se liší podle velikosti společnosti.

Zákon o účetnictví dělí velikosti účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké. Velikost je definována dle třech hodnot: celková aktiva, celkový roční obrat, průměrný počet zaměstnanců v účetním období. Zákon pro každou skupinu definuje hraniční hodnoty, dvě ze tří nesmí účetní jednotka překročit, jinak je zařazena do další kategorie.

V každé kategorii velikosti účetních jednotek vyžaduje zákon o účetnictví jiné součásti:

- rozvaha

- výkaz zisku a ztráty (VZZ)
- příloha k účetní závěrce
- přehled o peněžních tocích (CF)
- přehled o změnách vlastního kapitálu (ZVK)

Tabulka 5 Součásti účetní závěrky dle velikosti účetní jednotky

Velikost	Rozvaha	VZZ	Příloha	CF	ZVK
Mikro	ano	ano	ano	ne	ne
Malá	ano	ano	ano	ne	ne
Střední	ano	ano	ano	ano	ano
Velká	ano	ano	ano	ano	ano

Zdroj: vlastní zpracování, Müllerová (2023)

Mikro a malé jednotky bez auditu mohou sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu (§ 18 odst. 4 zákona o účetnictví).

2.2.2 Součásti účetní závěrky dle IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS) se účetní závěrkou zabývá standard IAS 1, Prezentace účetní závěrky. Dle tohoto standardu musí mít účetní závěrka ve své celkové podobě tyto náležitosti:

- výkaz o finanční situaci ke konci období (rozvaha)
- výkaz o úplném výsledku za období
- výkaz změn vlastního kapitálu za období
- výkaz o peněžních tocích za období
- přílohu s přehledem účetních pravidel a jiné vysvětlující poznámky
- výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období (pokud účetní jednotka: a) aplikuje retrospektivně účetní pravidla, b) provádí retrospektivní úpravy položek) (Krupová, 2009, s. 25)

2.2.3 Rozvaha

Rozvaha podle českých předpisů může být sestavena v plném nebo ve zkráceném rozsahu. Jednotlivé položky rozvahy musí být uspořádány, jak je uvedeno v příloze č. 1 vyhlášky č.

500/2002 Sb. Strana aktiv je dělena na sloupce: brutto (aktiva v plné hodnotě), korekce (položky upravující hodnotu aktiv), netto (brutto upraveno o korekci). V rozvaze se musí rovnat hodnota aktiv v sloupci netto a celková hodnota pasiv. Do rozvahy se převádí zůstatek i analytického účtu z účtového rozvrhu. Rozvaha je dělena na: zahajovací (při vzniku podniku), počáteční (při započatí účetního období), mezitímní a konečnou (při ukončení účetního období) (Müllerová, 2023).

2.2.4 Výkaz zisků a ztráty

Výkaz zisků a ztráty neboli výsledovka, může být v plném a zkráceném rozsahu. Plným i zkráceným rozsahem se zabývá příloha č. 2 a příloha č. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jedná se o přehled nákladů a výnosů účetní jednotky s mezisoučty na jednotlivých stupních (Ryneš, 2021, s. 292). Náklady, výnosy a následný hospodářský výsledek se uvádí druhově, to znamená, že je odlišujeme na provozní a finanční. V součtu tyto dva výsledky hospodaření tvoří výsledek hospodaření před zdaněním, který musí být upraven o splatnou a odloženou daň z příjmu. Ve výsledku účetní jednotce vznikne zisk či ztráta. Výkaz zisků a ztráty také promítá čistý obrat za období (Müllerová, 2023).

Daňová povinnost je účetním nákladem, účtuje se na účtové skupině 59 – Daně z příjmu, zároveň však není splatná ani odložená daň z příjmu brána jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zásadním pro zjištění základu daně není účetnictví jako takové, předmětem účetnictví je věrné a pravdivé zobrazení aktiv, nákladů, závazků a výnosů. Podstatné je výsledek hospodaření v účetnictví modifikovat o částky, které dle zákona o daních z příjmu jsou daňově neuznatelné jako náklad (Ryneš, 2021, s. 272).

Obrázek 1 Vztah rozvahy a výkazu zisků a ztrát

Vztah rozvahy a výsledovky

Rozvaha			Výsledovka
Aktiva	Pasiva		
A. Pohledávky za upsaný ZK	A. Vlastní kapitál		Provozní VH
	- Základní kapitál		Finanční VH
B. Dlouhodobý majetek	- Kapitálové fondy		VH před zdaněním
	- Fondy ze zisku		Daň z příjmů za BČ (splatná, odložená)
	- VH za účetní období	←	VH po zdanění
C. Oběžná aktiva	B. Cizí zdroje		Převod podílu na VH společníkům
D. Časové rozlišení	C. Časové rozlišení		VH za účetní období
		→	Čistý obrat za účetní období

Zdroj: Müllerová (2023)

2.2.5 Příloha k účetní závěrce

Příloha k účetní závěrce a její požadavky je upravena v § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb. V případech, v kterých nelze určité informace odvodit z rozvahy nebo výkazu zisků a ztráty, je povinností účetní jednotky tyto informace uvést v příloze. Údaje v příloze musí být významné a užitečné pro uživatele, aby bylo možno na jejich základě provést ekonomická rozhodnutí. Zároveň musí být údaje obsažené v příloze spolehlivé, neutrální a srozumitelné. Obecně musí příloha účetní závěrky podrobně popsat celkovou finanční i majetkovou situaci v hospodaření podniku (Ryneš, 2021, s. 311-312).

2.2.6 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích neboli cash-flow obsahuje kompletní záznam o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků, včetně peněžních ekvivalentů, během účetního období. Členěny jsou na tři skupiny původu: provozní, investiční a finanční. Požadavky přehledu o peněžních tocích upravují § 41 až 43 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., zároveň i Český účetní standard č. 023, Přehled o peněžních tocích. (Ryneš, 2021, s. 330). Součástí přehledu o

peněžních tocích je také hodnota zaplacené daně z příjmu, do cash flow vstupuje při platbě jako úbytek peněz mínusem, tím pádem jej snižuje. Při vratce daně naopak plusem.

2.2.7 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu zaznamenává zvýšení nebo snížení složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Zvolení formy přehledu je na samotné účetní jednotce, vyhláška č. 500/2002 Sb. pouze účetní jednotce udává povinnost uvést zdroj, kterým byly vyplaceny podíly na zisku. Informace účetní jednotka bere z rozvahy a z obrátů na účtu vlastního kapitálu v účetním období. Hlavním úkolem přehledu je vysvětlení rozdílu počátečního a konečného stavu vlastní kapitálu a jeho položek (Müllerová, 2022).

2.3 IFRS

V reakci na globalizaci ekonomiky se ve světě v 70. letech 20. století začala objevovat snaha o mezinárodní sjednocení účetnictví. Snahu o unifikaci v současné době zaštiťuje orgán International Accounting Standards Board (IASB), který je nezávislým orgánem Nadace IFRS stanovujícím účetní standardy. IASB byla založena 1. dubna 2001 jako nástupce Výboru pro mezinárodní účetní standardy. Hlavním úkolem IASB je zajištění soustavy mezinárodně aplikovatelných účetních standardů, s podmínkou úplné srovnatelnosti na mezinárodní úrovni. Těmito standardy jsou: International Accounting Standards – mezinárodní účetní standardy (IAS) a International Financial Reporting Standards mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Úprava účetních předpisů českou legislativou je zaměřena především daňově, naopak standardy IAS a IFRS jsou určeny pro širokou škálu uživatelů účetních výkazů. Standardy IAS a IFRS mají podrobné požadavky na zveřejnění, účetní jednotka musí v příloze účetních výkazů detailně popsat jednotlivé položky, aby byl zřejmý jejich smysl, případná rizika a všechny další související informace. Tím by mělo být eliminováno riziko uživatele přijímat rozhodnutí na základě omezených informací z účetní závěrky. Standardy IAS a IFRS jako takové neuvádějí podrobný popis, jak vést účetnictví, či jak sestavovat účetní závěrku (Krupová, Vašek, Černý, 2005, s. 1-5). V současnosti existuje 17 standardů IFRS (mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví) a dalších 25 IAS (mezinárodní účetní standardy).

Daní z příjmů se IFRS zabývá ve standardu IAS 12 - Daně ze zisku. Při převodu účetní závěrky z národní účetní legislativy na IFRS zůstává výše daně z příjmu právnických osob neměnnou, na rozdíl od mnoha dalších položek se určuje podle národních zákonů a nařízení. IAS 12, Daně ze zisku, patří mezi jeden z nejvíce komplexních standardů, věnuje se i otázkám neobjevujícím se v prostředí české daňové legislativy, například vykazování odložených daní v hyperinflačních ekonomikách, nebo odložená daň vyplývající z úhrad vázaných na akcie (Krupová, 2019, s. 316).

Základní pojmy standardu IAS 12, Daně ze zisku:

Accounting profit (účetní zisk) = Zisk nebo ztráta před odečtením daňového nákladu z příjmu

Deferred tax liabilities (Odložené daňové závazky) = Daň z příjmu k úhradě v budoucích obdobích, v důsledku zdanitelných přechodných rozdílů

Deferred tax assets (Odložené daňové pohledávky) = Daň z příjmů vymahatelná v následujících obdobích, v důsledku odčitatelných přechodných rozdílů, převedených nevyužitých daňových ztrát nebo nevyužitých daňových odpočtů do dalšího období

Tax base (Daňová hodnota) = Částka pohledávky, která bude odečtena pro daňové účely od zdanitelných ekonomických přínosů vytvořených aktivem

Taxable profit (Zdanitelný zisk) / Taxable loss (Daňová ztráta) = Zisk/ Ztráta vypočtena v závislosti na pravidla daňových úřadů, v jejichž rámci se daňový subjekt nachází a z kterého bude zjištěna splatná daň/ bude zjištěna suma zpětně získatelné daně

Temporary difference (Přechodné rozdíly) = Nesrovnalosti mezi účetní hodnotou aktiv či pasiv a jejich daňovou hodnotou.

Deductible (Odečitatelné) = Částka, která v budoucích obdobích při zpětném získání hodnoty aktiva, případně při v momentě úhrady závazku, pokryje částku snižující zdanitelný zisk/ zvyšující daňovou ztrátu

Taxable (Příčitatelné) = Částka, která v budoucích obdobích při zpětném získání hodnoty aktiva, případně v momentě úhrady závazku, pokryje částku zvyšující zdanitelný zisk/ snižující daňovou ztrátu (Bragg, 2011, s. 43-45) (Krupová, Vašek, Černý, 2005, s. 169-170).

Splatná daň vychází z národní daňové legislativy, mohou nastat i situace kdy nelze přesně splatnou daň určit, je za potřebí ji odhadovat. To se typicky stává při sestavování mezitímních účetních výkazů, kdy na základě rozumných předpokladů je třeba výši splatné daně k datu sestavení mezitímních účetních výkazů odhadnout. Obdobně se musí postupovat i v případech, že účetní jednotka postupuje při výpočtu daně pomocí postupu, u kterého si nemusí být jistá, zda bude finančním úřadem akceptován. Na tento problém cílí IFRIC 23, Nejistota spojená s daněmi ze zisku. Působnost IFRIC 23 je v při situacích, kdy účetní jednotka stanovuje zdanitelný příjem, případně daňovou ztrátu, a zároveň u základu daně, nevyužitých daňových ztrát, daňových sazeb, vždy pokud existuje určitá nejistota s IAS 12. Podle tohoto standardu musí účetní jednotka zvážit pravděpodobnost, že bude použita metoda stanovení daně finančním úřadem akceptována. Pokud výsledek předpokládá akceptaci, vykáže účetní jednotka stejnou výši daně, jakou uvedla ve svém daňovém přiznání. V případě, že nikoliv, musí účetní jednotka promítnout nejistotu spojenou s určením daně z příjmu. Toto účetní jednotka provede jednou z dvou stanovených metod: Metodou nejpravděpodobnějšího výsledku, nebo Metodou střední hodnoty (Krupová, 2019, s. 316-317). Obvykle je splatná daň vykázána ve výsledku hospodaření. Pokud ovšem daň vzniká ze skutečnosti, která je vykázána mimo výsledek hospodaření, například přímo ve vlastním kapitálu, je příslušná daň vykázána obdobně stejným způsobem (Christian, Lüdenbach, 2013, s. 91).

Příklad podle Krupová, 2009: Emise akcie 1 mld. Kč, náklady s ní spojené 20 mil. Kč (dle IAS 32 snižuje částku 20 mil. Kč výtěžek z emise). V případě daňové uznatelnosti těchto nákladů, by byla potenciální daňová úspora účtována do vlastního kapitálu společnosti. Z všech ostatních aktivit má společnost příjmy 100 mil. Kč., daňová sazba 25 %.

Výkaz společnosti (v mil. Kč)

Tabulka 6 Příklad zdanění emise akcie, použití IFRS

Zisk z emise akcie	1 000
Náklady spojené s emisí akcie	20
Daňová úspora (20*25 %)	5
Ostatní výnosy	100
Daň z ostatních výnosů (100*25 %)	25

Aktiva	Závazky
Zisk z emise akcie 1 000	Splatná daň (daň. úspora) 5
Ostatní výnosy 100	
	Vlastní kapitál
	Výsledek za období 75

Náklady	Výnosy
Daňové náklady 25	Ostatní výnosy 100
Výsledek za období 75	

Daňové přiznání
Zdanitelné výnosy 100
Daňově uznatelné náklady (náklady spojené s emisí akcie) 20
Základ daně 80
Splatná daň (25 %) 20

Zdroj: vlastní zpracování, Krupová s. 499-500 (2009)

Odložená daň podle standardu IFRS je daň vznikající z důsledku nesouladu mezi účetními a daňovými hodnotami aktiv a závazků. V IAS 12, Daně ze zisku (konkrétně IAS 12.58 a 12.61A) jsou stanoveny určité výjimky: odložená daň se vykazuje v ostatním úplném

hospodářském výsledku, pokud se vztahuje k položce vykázané v ostatním úplném hospodářském výsledku; odložená daň se vykazuje přímo ve vlastním kapitálu, pokud se vztahuje k položce vykázané přímo ve vlastním kapitálu; v případě vzniku odložené daně z důvodu prvotního zaúčtování podnikové fúze k jejímu datu, není vykázána ve výkazu zisků a ztrát (Christian, Lüdenbach, 2013, s. 94-95).

Vykázáním odložené daně má daňový subjekt eliminovat rozdíly, které vznikly rozdílným načasováním daňové a účetní uznatelnosti účetních operací. Může se jednat o rozdíly trvalé a přechodné. Vznik odložené daně je spojen pouze s přechodnými rozdíly, následkem může být buď odložená daňová pohledávka, či odložený daňový závazek.

Odložená daňová pohledávka = účetní hodnota aktiva < daňová hodnota aktiva

Odložená daňová pohledávka = účetní hodnota závazku > daňová hodnota závazku

Odložený daňový závazek = účetní hodnota aktiva > daňová hodnota aktiva

Odložený daňový závazek = účetní hodnota závazku < daňová hodnota závazku (Krupová, 2019, s. 321-322)

Příklad podle Krupová, 2019: *Společnost pořídila dlouhodobý majetek, který bude lineárně odpisován po dobu 3 let. Předpokládá se, že dle daňových zákonů příslušné země je dlouhodobý majetek odepisován lineárně po dobu 2 let. Daňová sazba činí 30 %.*

Tabulka 7 Příklad dopadu rovnoměrných odpisů na odloženou daň (1/3)

Rok	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Přechodný rozdíl	Celková odložená (závazek) – výše daně	Změna odloženého daňového závazku
0	9 000	9 000	0	0	-
1	6 000	4 500	1 500	450	450
2	3 000	0	3 000	900	450
3	0	0	0	0	-900

Zdroj: Vlastní zpracování, Krupová s. 323 (2019)

Společnost v každém roce vykazuje tržby ve výši 5 000.

Tabulka 8 Příklad dopadu rovnoměrných odpisů na odloženou daň (2/3)

Rok	Tržby	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Účetní zisk před zdaněním	Daňový základ	Výše splatné daně	Účetní výsledek bez odložené daně
1	5 000	3 000	4 500	2 000	500	150	1 850
2	5 000	3 000	4 500	2 000	500	150	1 850
3	5 000	3 000	0	2 000	5 000	1 500	500

Zdroj: Vlastní zpracování dle Krupová, 2019, s. 323

Přestože je dlouhodobé aktivum odpisováno pouze dva roky, daňový náklad při každoročních výnosech 5 000 bude po celé období tří let odpovídat rovnoměrnému odpisování po tuto dobu.

Tabulka 9 Příklad dopadu rovnoměrných odpisů na odloženou daň (3/3)

Rok	Splatná daň	Odložený daňový závazek	Zaučtovaný daňový náklad
1	150	450	600
2	150	450	600
3	1 500	-900	600

Zdroj: Vlastní zpracování, Krupová s. 324 (2019)

Odloženou daň vyrovnává účetní jednotka odlišné načasování účetních operací zaučtovaných v účetním období a tím vyplývající dopady na splatnou daň. Ve výkazu zisků a ztrát je součet splatné daně a odložené daně ve výši, kterou by účetní jednotka hradila, pokud by zdanila účetní výsledek vykázán v příslušném účetním období.

Odložená daň vykázaná v rozvaze naznačuje uživateli účetní závěrky, že tomuto podniku v budoucnu vznikne splatná daň z důvodu zatím nezdaněných položek, případně že podnik bude mít v budoucnu nárok na snížení splatné daně vlivem položek, které již byly v účetnictví vykázány ale které se teprve v budoucnu stanou daňově odčitatelnými.

Proto platí:

Tabulka 10 Vliv daňově neúčinných nákladů a výnosů osvobozených daně na výši daně

Účetní výsledek před zdaněním
+ Daňově neúčinné náklady
- Výnosy osvobozené dani
* Daňová sazba v %
= Výše daně v příslušném období (splatná + odložená daň)

Zdroj: Vlastní zpracování, Krupová, s. 324 (2019)

2.4 Mezinárodní dvojí zdanění

Dvojím zdaněním se rozumí situace, v které je totožný předmět daně vícenásobně podrobován zdanění stejné nebo podobné daně. Není tím označována situace, kdy je jedna transakce podrobována více různým daním z důvodu vzniku více odlišných případů daně. Dvojí zdanění lze rozlišit jako dvojí zdanění ekonomické a jako dvojí zdanění právní. V případě ekonomického zdanění by se mohlo jednat například o zdanění podílů na zisku, které byly již jednou zdaněny daní z příjmů právnických osob. Právní dvojí zdanění se na území České republiky nevyskytuje, jednalo by se o něj v případě, pokud by byl příjem zatěžován například daní na úrovni státu a následně i daní na úrovni územně správních jednotek (Sojka, 2013, s. 32-33). Dvojí zdanění probíhající na území stejného státu lze označit také jako interní dvojí zdanění. Mnoho států ve vnitrostátních právních předpisech zakazuje interní dvojí zdanění. Například v Německu, Rakousku, nebo Švýcarsku je dvojí zdanění zakázáno přímo v ústavě (Debelva, 2019, s. 29-31).

Vznik mezinárodního dvojího zdanění nemá za úmysl přímý dopad ekonomický ani fiskální. Týká se střetu dvou nebo více odlišně sestavených daňových systémů různých států. V případě, že není pro zamezení tohoto problému státem nastaveno žádné opatření v legislativě a není tak zamezeno dvojímu danění, musí daňový subjekt zdanit příjmy prakticky v každé situaci, v níž má příjmy na území dvou či více států než státě, v kterém je daňovým rezidentem (Sojka, 2013, s. 33). V zásadě se jedná o uložení dvou a více srovnatelných daní ve více různých státech, pokud se jedná o stejný příjem. Mezinárodní dvojí zdanění je v daňové terminologii děleno opět na právní a ekonomickou. Organizace

pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) definuje dvojí zdanění právní jako: „*Dvojí zdanění je právně relevantní, pokud je stejná osoba zdaněna dvakrát z téhož příjmu ve více než jednom státě.*“, ekonomické dvojí zdanění následovně: „*Dvojí zdanění je ekonomické, pokud je stejná položka zdaněna více než jednou osobou.*“.

Pro ilustraci by se s ekonomickým mezinárodním dvojím zdaněním mohla setkat osoba jako daňový rezident státu A, která má podíl ve společnosti operující ve státě B. Nejprve bude sražená daň na příjmu v státě společnosti, následně bude příjem zdaněn pomocí daně z příjmu (Debelva, 2019, s. 33-37).

Mezinárodní dvojí zdanění není v zájmu daňových nerezidentů, kteří by potenciálně mohli mít zájem o ekonomické aktivity na území státu, ani v zájmu státu jako takovém, jelikož omezuje ekonomické aktivity v zahraničí, a to může vést k zaostávání národní ekonomiky. K zamezení mezinárodního dvojího zdanění jsou proto přijímána opatření jednostranná nebo dvoustranná a vícestranná (Sojka, 2013, s. 34).

Jednostranným opatřením se rozumí, pokud stát omezuje dvojí zdanění pomocí svých vlastních daňových zákonů. Česká legislativa tak činí zákonem o daních z příjmů v § 38f. Na něj navazuje pokyn Generálního finančního ředitelství: GFR D-22. Podle tohoto pokynu právnické osoby, rezidenti České republiky, kteří mají příjmy ze zahraničí, mohou být podrobena obdobné dani zaplacené již v zahraničí, pouze od daně, v jejímž základu jsou obsaženy související příjmy (Pfeilerová, Kyselák, 2021). Konkrétněji je tento problém řešen v zákoně o daních z příjmů v § 38f odst. 4. Jednostranná opatření v mnoha případech dovolují daňovému subjektu podrobit příjmy ze zahraničí výhodnějšímu režimu než režimu, který byl sjednán ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění (Sojka, 2013, s. 34-35).

Dvoustranná opatření určují kritéria, dle kterých se právo na zdanění vyhradí jednomu ze států, nebo nastane rozdělení daňového výnosu mezi oba státy. Daňový subjekt si v tomto případě nemůže dobrovolně zvolit stát, kterému budou jeho příjmy podrobeny. K zamezení dvojího zdanění existuje několik metod:

- **Metoda vynětí příjmu (exemption)**

Tato metoda může mít podobu vynětí úplného nebo vynětí s výhradou progrese. V případě úplného vynětí, jurisdikce státu rezidenta plně nezohledňuje zahraniční příjem. To znamená, že daňový poplatník bude ve státě, v kterém je rezidentem, zdaněn pouze za příjem z tuzemska. Při použití vynětí s výhradou progrese, příjmy ze zahraničí jsou nadále osvobozeny od daně ve státě rezidence, ovšem stát může vyžadovat, aby právě tyto příjmy byly brány v potaz při zohlednění určování sazby daně poplatníka. To bude mít za výsledek větší sazbu daně, pokud má daňový poplatník více příjmů ze zahraničí. To má za účel minimalizovat využití daňových poplatníků států s nižší daňovou sazbou (Kofler a další, 2022, s. 4-5). V současnosti je metoda vynětí příjmu využívána především ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Tato metoda se neuplatní v případě příjmů z podílů na zisku, úroků, nebo licenčních poplatků (Sojka, 2013, s. 40).

- **Zápočet daně (credit system)**

Daňový poplatník musí ve státě své rezidence zahrnout do daňového přiznání veškeré příjmy bez ohledu na stát původu. Poplatník ovšem může částku tuzemské daně ze zahraničních příjmů snížit o částku daní již zaplacených z těchto příjmů. V případě, že by zahraniční daňová sazba byla vyšší než tuzemská, bude omezena na převažující domácí sazbu (Kofler a další, 2022, s. 5). Existují dvě základní metody zápočtu: úplný zápočet a prostý zápočet. Úplný zápočet je v České republice aplikován zejména s postupem zdanění úroků dle směrnice Rady č. 2003/48 ES, o zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru, také je zmíněn v zákoně o daních z příjmů v § 38f odst. 12. Prostý zápočet upravuje snížení daňové povinnosti z jiných případů, než v případě úplného zápočtu (Sojka, 2013, s. 35-36).

- **Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně**

Státy, s kterými má Česká republika smlouvu o zamezení dvojího zdanění (stav k červenci 2023):

Ázerbájdžán, Albánie, Arménie, Austrálie, Bahrajn, Bangladéš, Barbados, Belgie, Bělorusko, Bosna a Hercegovina, Botswana, Brazílie, Bulharsko, Černá Hora, Čína, Chile, Chorvatsko, Kypr, Dánsko, Egypt, Estonsko, Etiopie, Finsko, Francie, Ghana, Gruzie, Hongkong, Írán, Indie, Indonésie, Irsko, Island, Itálie, Japonsko, Jihoafrická republika,

Jordánsko, Kanada, Kazachstán, Korea, Korejská lidová republika, Kuvajt, Kyrgyzstán, Libanon, Lichtenštejnsko, Litva, Lucembursko, Makedonie, Malajsie, Maďarsko, Malta, Maroko, Mexiko, Moldavsko, Mongolsko, Německo, Nigérie, Nizozemsko, Nový Zéland, Norsko, Pákistán, Panama, Filipíny, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Rusko, Saúdská Arábie, Senegal, Singapur, Slovinsko, Slovensko, Spojené arabské emiráty, Spojené státy, Srbsko, Srí Lanka, Sýrie, Tádžikistán, Thajsko, Tchaj-wan, Tunisko, Turecko, Turkmenistán, Ukrajina, Uzbekistán, Velká Británie, Venezuela, Vietnam (PWC, 2023).

- **Aktuální reformy mezinárodního zdanění**

V roce 2021 zveřejnila OECD reformu týkající se mezinárodního daňového systému, takzvaný Pillar Two. Díky této reformě budou nadnárodní podniky podléhat minimálně daňové sazbě 15 % počínaje rokem 2024 (v EU) a 2025 (v ostatních státech). Obecně je cílem omezení takzvaného excesivní daňové konkurence mezi jednotlivými státy. Globální minimální sazba se bude vztahovat na nadnárodní společnosti, které mají příjmy vyšší než 750 mil. EUR ročně. Světově by díky této reformě měla dodatečná daň vygenerovat podle odhadu 150 mld. USD.

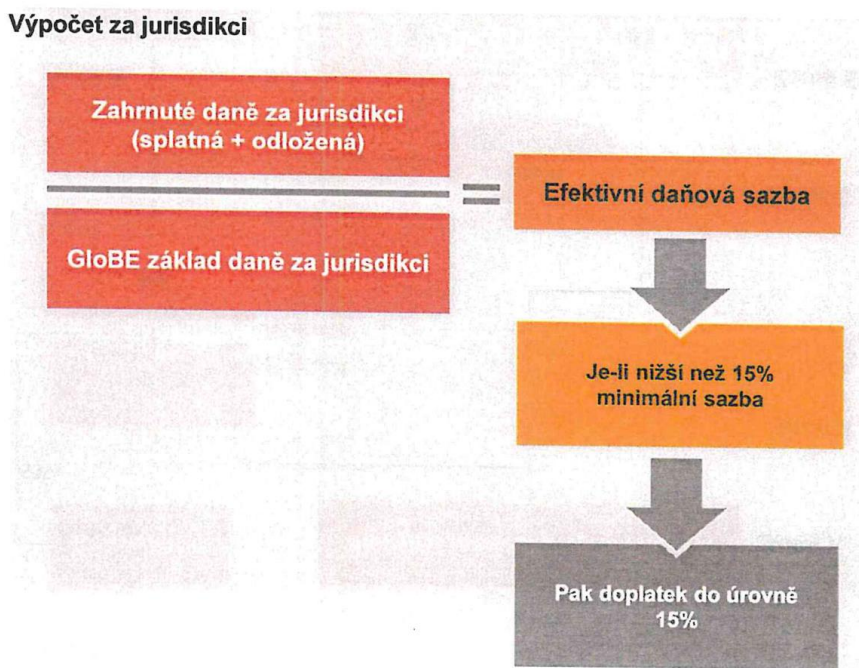
Evropská komise v roce 2021 zveřejnila návrh nové směrnice EU s cílem začlenění pravidel Pillar Two do právního systému EU. V České republice je v současné době v legislativním procesu nový zákon, který reflektuje směrnice EU bez odchylek, jedná se o zákon o dorovnávacích daních (KPMG, 2023). Ministerstvo financí odhaduje, že se tato reforma bude týkat 5-6 tuzemských entit a 3 200 entit operující na území ČR, dorovnávací daň by se měla týkat 150-350 entit.

Do výpočtu vstupují

- účetní zisk nebo ztráta před zdaněním z účetních výkazů sestávaných podle účetních standardů dané jurisdikce nebo podle standardů IFRS
- úpravy zisku / ztráty podle standardizovaného výpočtu daňového základu podle pravidel Pillar Two.
- součet splatné a odložené daně.

V případě, že efektivní sazba daně bude nižší než 15 %, aplikuje se dorovnávací daň (PWC, 2023).

Obrázek 2 Znáznornění výpočtu efektivní daňové sazby



Zdroj: PWC (2023)

2.5 Daňová optimalizace

Daňová optimalizace má odlišná specifika v případě fyzických a právnických osob. Pro účely práce bude text zaměřen výhradně na daňovou optimalizaci u poplatníka daně z příjmu právnických osob. Daňová optimalizace spočívá v optimálním stanovení základu daně, při využití daňově účinných nákladů a pomocí uplatnění daňově odčitatelných položek, které snižují základ daně. Těmito položkami může být daňová ztráta z předchozích zdaňovacích období, odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělání. Dále lze snížit základ daně o poskytnutá bezúplatná plnění, o slevu na dani při zaměstnávání osob zdravotně postižených aj (Klimešová, 2018, s. 123-124). Základním daňovým pravidlem je kontinuita základu daně na výsledek hospodaření vycházející z účetnictví. § 23 odst. 10 ZDP uvádí, že daňový základ vychází z účetnictví. Účetní jednotka se snaží zvolit takové účetní metody, které ovlivňují základ daně, zejména ve svůj prospěch. Ačkoliv účetní jednotkou zvolené metody nemají za primární cíl daňovou optimalizaci, mohou k ní značně přispět (Pilařová, 2022).

2.5.1 Příjmy osvobození od daně

V zákoně o daních z příjmů v § 19 je uveden výčet příjmů právnických osob, které jsou osvobozené od daně. Daňově osvobozené příjmy podle zákona o daních z příjmů lze rozdělit do tři skupin. V první skupině jsou definovány příjmy, jež jsou považovány na příjmy systémové, nebo které umožňují efektivní spravedlnost. Konkrétně se může jednat například o příjmy státních fondů, v jejichž případě by bylo zdaňování kontraproduktivní. V druhé skupině jsou zařazeny osvobozené příjmy, s jejichž osvobozením je spojován určitý politický záměr za účelem podpořit určitou vládní prioritu. V neposlední řadě, třetí skupina je tvořena příjmy osvobozenými od daně na základě povinností vyplývajících ze směrnic Rady EU, konkrétně se jedná o směrnice Rady 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, a o směrnici Rady 2003/49/ES, o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z členských stát (Sedláková, Martincová, 2023, s. 177).

2.5.2 Položky snižující základ daně

V první řadě musí právnická osoba posoudit účel nákladů, zda náklad slouží k podnikání (dosažení, zajištění a udržení příjmů) nebo k soukromé potřebě, zda je náklad spjatý s daným daňovým subjektem, zda jsou náklady časově v souladu se zdaňovacím obdobím, a zda nebude náklad uplatňován duplicitně (Klimešová, 2018, s. 132). Základem daně a položkami, které jej snižují se zabývá zákon o daních z příjmů v § 20. Zásadní jsou ustanovení § 20 odst. 7 a § 20 odst. 8. Odstavec 7 umožňuje neziskovým organizacím speciální odpočet od základu daně. Za neziskovou organizaci považuje zákon o daních z příjmů většinu veřejně prospěšných poplatníků (mezi výjimky patří obce, kraje aj.). Výše odpočtu v tomto případě činí maximálně 30 % základu daně, minimální výše je 300 000 Kč a maximální 1 000 000 Kč.

2.5.3 Dary

§ 20 odstavec 8 ZDP umožňuje poplatníkům snížení základu daně o hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého obcím, krajům, organizačním složkám státu aj. Poskytnutým bezúplatným plněním se rozumí dary. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně; to

neplatí pro zdaňovací období, která skončila v období od 1. 3. 2020 do 28. 2. 2022, za která lze v úhrnu odečíst vždy nejvýše 30 % základu daně. Není možné uplatnit odpočet u bezúplatného plnění, pokud bylo poskytnuto cíleně za účelem zisku z určitého protiplnění (Hovorka, 2021). Jednotlivě musí hodnota daru minimálně činit 2 000 Kč. Účel daru právníkům osobám může být například: věda a vzdělání; výzkumný a vývojový účel; kultura; školství; sociální účel; zdravotnictví; ekologické a humanitární účely a další. Dar nemusí být považován pouze za fyzický statek, ale může se jednat i o darovanou službu. Dar je prokázán darovací smlouvou, tu lze uzavřít písemnou i ústní formou, znaky této smlouvy jsou dobrovolnost, dárce i obdarovaný se zavazují dobrovolnému poskytnutí, respektive přijetí, a bezúplatnost, není tedy sjednání žádné protiplnění ze strany obdarovaného (Nigrin, 2023). Účtování o poskytnutých darech probíhá na nákladový účet skupiny 54 (jiné provozní náklady), konkrétně na účtu 543 (dary), v případě daru z provozní oblasti nebo v zcela mimořádných případech i na nákladový účet skupiny 56 (finanční náklady), konkrétně na účet 565 (dary ve finanční oblasti), v případě daru z finanční oblasti.

Pro daňovou účinnost je primární účel, na který bylo bezúplatné plnění poskytnuto. Účel by měl být specifikován co nejkonkrétněji tak, aby nebylo pochybností, že šlo o účel daný zákonem o daních z příjmů a zároveň datum poskytnutí. Tím je datum, kdy byl dar poskytnut (datum předání daru, ve kterém zdaňovacím období bude uplatněn).

2.5.4 Daňová ztráta

Základ daně lze snížit o daňovou ztrátu, celou či část, podle zákona o daních z příjmů § 34 odst. 1. Využití této možnosti je na uvážení účetní jednotky. Ztráta tvořena za předchozí zdaňovací období, nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících přímo po období, v kterém byla daňová ztráta účetní jednotkou vyměřena. Případně na dvě zdaňovací období bezprostředně předcházející období s daňovou ztrátou (Klimešová, 2018, s. 152). Odečíst daňovou ztrátu je možno pouze do celkové výše nepřesahující 30 000 000 Kč. Poplatník má právo vzdát se uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující, podmínkou je učinění v lhůtě stanovené zákonem o daních z příjmu, vzdání nelze vzít zpět, rozhodnutí platí na všechna budoucí období (Sedláková, Martincová, 2023, s. 365-366). Daňovou ztrátu nelze uplatnit, pokud došlo u daňového subjektu k podstatné změně ve složení osob. Může se jednat o změnu členů obchodní korporace nebo změnu související s podílem na kapitálu.

V dále v situaci, kdy by daňová ztráta z předchozích období snížila základ daně do výše, která by základ daně snížila do záporných hodnot. Tím pádem by nebylo možno uplatnit slevu na dani, to by pro poplatníka představilo nevýhodnou situaci. Řešením je uplatnění daňové ztráty jen v takové míře, která by toto riziko nepředstavovala. Zbývající část ztráty se ponechá do následujícího účetního období (Klimešová, 2018, s. 152). Daňovou ztrátu lze uplatnit i zpětně, pomocí dodatečného daňového přiznání.

V následujícím příkladu je názorně ukázáno, kdy může nastat k uplatnění daňové ztráty = pět zdaňovacích období bezprostředně následujících období s daňovou ztrátou (§ 34 odst. 1 až 3 ZDP).

Tabulka 11 Uplatnění daňové ztráty v následujících obdobích

2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
Kdy lze daňovou ztrátu uplatnit	Daňová ztráta za rok 2022								
		Daňová ztráta za rok 2023							
			Daňová ztráta za rok 2024						
				Daňová ztráta za rok 2025					
					Daňová ztráta za rok 2026				

Zdroj: Vlastní zpracování, Děrgel (2018)

2.5.5 Výdaje vynaložené na vědu a výzkum

Každá společnost v České republice má zákonný nárok na každoroční snížení daně z příjmu, pokud se věnuje vlastnímu výzkumu a vývoji. Náklady na tyto aktivity je možné v daňovém přiznání odečíst dvakrát. Poprvé v rámci klasických nákladů, podruhé v rámci tzv. odečitatelné položky (jinak taky daňového odpočtu) od základu daně.

Výdaji vynaloženými na vědu a výzkum se rozumí veškeré náklady, které daňový subjekt vynaložil pro projekt výdaje a výzkumu na experimentální, teoretické práce, projekční a konstrukční práce, návrh technologie, výpočty, výrobu prototypu. Do odpočtu daně naopak nejsou zahrnuty výdaje, které byly i částečně financovány z veřejných zdrojů (Klimešová, 2018, s. 153).

Podle zákona o daních z příjmů § 34a odst. 1 činí součet odpočtu na podporu výzkumu a vývoje:

- 100 % výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu
- 10 % výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu (§ 34a odst. 1).

Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je považována přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.

Kromě zákona o daních z příjmů je výzkum definován i v nařízení komise EU č. 651/2014. Článek 83 tohoto nařízení definuje základní výzkum jako experimentální nebo teoretickou práci, za účelem zisku nových poznatků, nesmí být zaměřena na komerční využití. Za průmyslový výzkum shledává plánovitý výzkum nebo kritické šetření, za účelem zisku nových poznatků použitelných pro vývoj nových výrobků, služeb, či k zdokonalení již stávajících výrobků, služeb (např. výroba prototypů v laboratorním prostředí). Experimentální vývoj definuje jako získávání, spojování a používání již existujících vědeckých a jiných poznatků a dovedností za účelem vývoje zdokonalených nebo nových výrobků, služeb, postupů (např. koncepce, plánování a dokumentace nových výrobků) (nařízení komise EU č. 651/2014).

2.5.6 Slevy na dani

Dalším způsobem docílení daňové optimalizace jsou slevy na dani. Dle § 35 ZDP, pokud společnost zaměstnává zaměstnance se zdravotním postižením, může využít slevy na dani z příjmů. Pro poplatníka se snižuje daňová povinnost, to udává i významnost daňové účinnosti. Pro zjištění výše slev na dani vychází účetní jednotka z průměrného ročního počtu všech zaměstnanců se zdravotním postižením a z průměrného ročního počtu naprosto všech zaměstnanců (Klimešová, 2018, s. 156). Poplatník může uplatit dva typy slevy na dani. V první řadě slevu na dani ve výši 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením (I. a II. stupeň invalidního důchodu), výjimkou jsou zaměstnanci s těžším

zdravotním postižením. Zároveň také slevu na dani ve výši 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením (III. stupeň invalidního důchodu). Definici osob se zdravotním pojištěním se zabývá § 67 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. Zákon zdravotně postiženými osobami, mimo jiné pro účely slevy na dani, shledává osoby invalidní ve 3 stupních a osoby fyzicky znevýhodněné. Samostatně pro každou skupinu vypočte poplatník roční přepočtený počet zaměstnanců, podílem celkového počtu hodin (stanovený pracovní dobou z zákoníku práce nebo individuálně stanovenou platnou pracovní smlouvou), a celkového ročního fondu pracovní doby na jednoho zaměstnance. Podíl je následně zaokrouhlen na dvě desetinná místa. § 35 odst. 4 ZDP zakazuje uplatnění slevy na dani, pokud je základ daně zdaňován sazbou daně v souladu s § 16a (u fyzických osob), nebo § 21 odst. 4 ZDP (u právnických osob) – v těchto případech by sazba pro poplatníka činila 15 %. (Sedláková, Martincová, 2023, s. 380-383).

Tabulka 12 Výše slev na dani zaměstnance

Zaměstnanec	Nástup do zaměstnání	Týdenní pracovní doba v hodinách	Fond pracovní doby v hodinách
A (I. nebo II. stupeň invalidního důchodu)	1. ledna	35	1 764 (252 dní * 7 hodin)
B (I. nebo II. stupeň invalidního důchodu)	1. ledna	25	1 260 (252 dní * 5 hodin)
Celková sleva na dani	$(1\,764 + 1\,260) / 2\,016 = 1,5$ (2 016 = počet hodin v roce při 40 h za týden)		
	$1,5 * 18\,000 = 27\,000$ Kč sleva na zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním pojištěním		

Zdroj: vlastní zpracování, Sedláková a Martincová (2023)

2.5.7 Kapitalizace úroků

Účetní jednotka může rozhodnout o kapitalizaci úroků investičních úvěrů do hodnoty ocenění dlouhodobých aktiv, až po okamžik uvedení investice do používání. V souladu s § 47 odst. 1 písm. b), Vyhlášky č. 500/2002 Sb., může jednotka zařadit náklady na úroky

z úvěru do ocenění dlouhodobého majetku nebo tak neučinit a úroky se budou účtovat do nákladů standartně. ZDP uvádí určitá pravidla vztahující se na provozní úroky, pokud se mají stát daňově uznatelnými. Jedná se o testu na časové rozlišení; test na cenu obvyklou (§ 23 odst. 7 ZDP), test nízké kapitalizace (§ 25 odst. 1 písm. w) ZDP); test z úvěru na pořízení podílu. V případě, že úroky z úvěru projdou všemi uvedenými testy, stávají se daňově účinnými (Pilařová, 2022).

2.5.8 Odpisy majetku

Odpisy hmotného a nehmotného majetku jsou daňovým nákladem dle § 24 odst. 2 ZDP. Podle zákona se musí jednat o majetek, který je přímo spjatý s činností poplatníka. Definice dlouhodobého hmotného majetku je vymezena v § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Odpisy jsou děleny na odpisy účetní a daňové. Daňové vychází z fiskálních potřeb daného státu. V případě daňových může účetní jednotka zvolit metodu rovnoměrného odepisování (§ 31 ZDP) nebo metodu zrychleného odepisování (§ 32 ZDP). Poplatník má právo odpisy daňově uplatnit v kterémkoliv ze zdaňovacích období, vyjma období, v kterém byl právě majetek zařazen do užívání podniku, a nelze jej v tom stejném období odepsat. Pokud by pro poplatníka nastala situace, kdy by při využití daňových odpisů vykázal daňovou ztrátu, potažmo by vykázal nízký základ daně, jenž by nedovoloval využití položek snižující základ daně, může poplatník odepisování přerušit. Přerušeni odepisování nelze uplatnit v případě nehmotného dlouhodobého majetku. Nehmotný dlouhodobý majetek, na rozdíl od hmotného, může poplatník odepisovat s přesností na dny (Klimešová, 2018, s. 141-142).

Účetní jednotka je povinna upravit základ daně, v případě nesouladu mezi účetními a daňovými odpisy.

Snížení základu daně = Daňové odpisy > Účetní odpisy

Zvýšení základu daně = Daňové odpisy < Účetní odpisy

2.5.9 Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku

Rezervami využívanými na opravu hmotného majetku se zabývá zejména zákon č. 593/1992. Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále ZoR). Součástí daňových

nákladů se rezerva na opravy hmotného majetku se stane jen za zákonem stanovených podmínek:

- Dlouhodobý hmotný majetek je dle ZDP odepisován minimálně po dobu pět let a zároveň rezervu vytvořil poplatník s vlastnickým právem nebo právem hospodaření k danému hmotnému majetku; případně se jedná o pachtýře zavázaného smluvně k opravám daného hmotného majetku, na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu.
- Jedná se čistě o opravu, nikoliv o technické zhodnocení (nástavba, přístavba, stavební úprava, rekonstrukce, modernizace).
- Rezerva je tvořena na opravu hmotného majetku, který není určen likvidaci; jedná se o pravidelnou opravu; oprava nebyla vynucena v důsledku nepředvídatelné události (Šindelář, 2022)

V případě, že se účetní jednotka rozhodne tvořit rezervu na opravu hmotného majetku a splňuje všechny nezbytné podmínky, je povinna založit si zvláštní bankovní účet, který bude sloužit výhradně pro účely deponace finančních prostředků určených na opravu majetku. Výše deponovaných finančních prostředků musí odpovídat výši tvorby rezervy ve zdaňovacím období, zároveň je nutná deponace prostředků nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. V opačném případě je nutné rezervu zrušit ve zdaňovacím období, za které se daňové přiznání podává.

Tvorba rezervy zvýhodňuje poplatníka tím, že může uplatnit vzniklý daňový náklad dříve, než nastane pro rozložení částky na opravu v čase. Účetní jednotka musí rezervu uplatněnou v základu daně zaúčtovat. Doba tvorby rezerva závisí na odpisové skupině majetku, nejméně se může jednat o dvě zdaňovací období, naopak nejvyšší 10 zdaňovacích období (to v případě odpisových skupin 5. a 6.). Skutečná oprava majetku musí být započata v tom zdaňovacím období, v kterém se se zahájením opravy předpokládalo při výpočtu rezervy. Pokud poplatník lhůtu nedodrží, je nucen rezervu zrušit, a následně připočítat její hodnotu k základu daně (Klimešová, 2018, s. 144).

2.5.10 Opravné položky k pohledávkám

Poplatníkovi umožňuje tvořit opravné položky zákon o rezervách č. 593/1992. Sb., (dále ZoR). Poplatník díky nim může promítnout snížení hodnoty pohledávek po přechodnou dobu. Tvorba opravných položek k pohledávkám je daňově účinná dle podmínek § 24 odst. 2 ZDP. Opravné položky umožňují poplatníkovi určitě řešení předcházející konečnému, může se jednat o odpis pohledávky, případě úhradu pohledávky. Dle podmínek ZDP lze po uplatnění opravné položky k pohledávce následně daňově odepsat pohledávku (Klimešová, 2018, s. 145).

Podle zákona o rezervách mezi zákonné opravné položky k pohledávkám patří:

- Opravné položky k pohledávkách za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8, ZoR)
- Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, „časové“ opravné položky (§ 8a, ZoR)
- Opravné položky k „malým“ pohledávkám (§8c, ZoR)
- Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za clo (§ 8b, ZoR)

2.5.11 Zaměstnanecké benefity

Při poskytnutí zaměstnaneckých benefitů je nutno posuzovat daňové důsledky z pohledu zaměstnavatele, zda jsou s ním spojené náklady daňově uznatelné, tak i zaměstnance, zda je daný příjem z benefitu od daně osvobozen či nikoliv. Obecně poskytnutí benefitů zaměstnancům není pro zaměstnavatele (poplatníka) daňově uznatelným nákladem. Dle § 24 odst. 1 ZDP nesplňuje podmínku, že by sloužilo k dosažení příjmů společnosti. Výdaje jsou klasifikovány jako náklady na osobní spotřebu zaměstnance. Výjimka, v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP, nastane v případě, že benefit závisí na daných závazných okolnostech (není čistě z dobré vůle zaměstnavatele), a přispíval by ke zlepšení sociálních podmínek zaměstnanců. V takovém případě by se benefit stal daňově uznatelným. Jediným benefitem, u kterého ZDP omezuje výši, do které je daňově uznatelným jsou stravenky. Kombinací § 24 a § 25 ZDP poplatník může u každého benefitu zvlášť zjistit, v jakém případě bude daňově uznatelným nákladem, ať už celý náklad či jen částečně (stravenky nebo stravenkový paušál). Zaměstnavatel také může benefity hradit z fondu, v takovém

případě by se neřešily benefity jako takové, ale daňová uznatelnost nákladů na tvorbu daných fondů (Beránek, 2022, s. 12-15).

2.5.12 Podíly na zisku

Legislativa v České republice a v Evropské Unii umožňuje právnickým osobám získávat příjmy z podílů na zisku, potažmo převodu obchodního podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, s určitými daňovými osvobozeními. Osvobození se vztahuje na následující podmínky v daných situacích:

- Podíly na zisku vyplacené od dceřiné společnosti: mateřská společnost musí mít podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti minimálně 10 % po dobu minimálně 12 měsíců.
- Převod obchodního podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti: příjmy z podílů na zisku získané mateřskou společností od dceřiných společností na území EU, jedná se ovšem jen o jednosměrné osvobození příjmů z podílů na zisku ze států mimo EU do ČR plynoucí mateřské společnosti, nikoliv pokud by byl příjem z podílů na zisku vyplácen dceřinou společností z ČR v prospěch mateřské společnosti mimo EU (Daňové tipy, 2023).

2.5.13 Daňové ráje

Daňovým ráji se rozumí jurisdikce státy, díky které může nadnárodní společnost značně snížit sumu daně, kterou by musela platit v případě v státě její působnosti. Jsou známé díky své příznivé daňové politice. Obvykle daňové ráje nabízejí pro poplatníka velmi nízké či i nulové daňové sazby na určité druhy příjmů (například příjmy právnických osob). Mimo jiné často vyžadují naprosto minimální požadavky na výpisy pro daňové úřady, tím se pro daňové úřady z jiných států značně komplikuje sledování příjmů držených v jurisdikcích daňových rájů. Mezi daňové ráje lze řadit např.:

- Bahamy
- Bermudy
- Britské panenské ostrovy
- Irsko
- Kajmanské ostrovy

- Lucembursko
- Malta
- Mauritius
- Monako
- Nizozemí
- Švýcarsko
- Singapur (Healy, 2023)

Evropská unie se aktivně snaží na mezinárodní úrovni zvýšit a posílit mechanismy pro spravedlivé zdanění, řádnou správu daní a globální daňovou transparentnost. Jejím cílem je bojovat proti daňovým podvodům, únikům a vyhýbání se placení daní. V této snaze zahrnuje i vytvoření seznamu jurisdikcí, které neprojevily spolupráci v oblasti daní. Na tomto seznamu se nachází země, které nedodržely dohodnutá kritéria pro řádnou správu daní v určitém časovém rámci, nebo odmítly takovou spolupráci (Evropská Rada, 2023).

ČR uzavírá dohody o výměně informací v daňových záležitostech s jurisdikcemi, které byly dříve považovány za daňové ráje. Tyto dohody jsou navrženy tak, aby umožnily výměnu informací na žádost v souvislosti se správou daní. Tato výměna informací má široké pokrytí daňových záležitostí a nezávisí na tom, zda jsou potřebné informace uchovávány v bankách nebo jiných finančních institucích (Finanční správa, 2023).

3 Vlastní práce

Praktická část závěrečné práce se bude zaměřovat na konkrétní případy daňových výpočtů a prakticky použitých způsobů daňové optimalizace. Pro potřeby vypracování praktické části byla zvolena akciová společnost Metrostav.

3.1 O společnosti

Společnost Metrostav, a.s. vznikla 1. prosince 1990, jakožto právní nástupce národního podniku Metrostav, který působil v oblasti stavebnictví již od roku 1971. Následně 4. února 2014 společnost konstatovala existenci koncernu Skupina Metrostav, v souladu se zákonem o obchodních korporacích.

K 31. prosinci 2022 pod Skupinu Metrostav spadalo celkem 80 právnických osob působících v odvětví stavebnictví, služeb pro toto odvětví a v oblasti developmentu. Skupina Metrostav v roce 2022 působila v těchto zahraničních zemích: Slovenská republika, Polská republika, Spolková republika Německo, Rakouská republika, Maďarská republika, Běloruská republika, Švédské království, Norské království, Finská republika, Faerské ostrovy, Turecká republika, Spojené království Velké Británie a Severního Irska. Nejvyšších obrátů bylo již tradičně dosaženo v Německu a skandinávských zemích (Švédsko, Norsko). Nadále pokračoval vývoz know-how do USA a Kanady prostřednictvím dceřiných společností firmy BeMo Tunnelling. Po vyhlášení sankcí vůči Bělorusku byly aktivity v této zemi společností ukončeny (Skupina Metrostav, 2022, s. 4).

3.2 Daňová situace ve společnosti za rok 2022

Zásadním pro početí samotného vyhodnocení daňové optimalizace je pohled na daňovou situaci společnosti Metrostav pro zaměřené období 2022.

Tabulka 13 Souhrn splatné a odložené daně z předchozích rozdílů

v tis. Kč	2022	2021
Splatná daň	551 199	450 691
Odložená daň z předchozích rozdílů	29 908	111 771
Celkem	581 107	562 462

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Daňový základ, vycházející z účetního zisku vynásobeného daňovou sazbou země sídla společností konsolidačního celku (vážený průměr daňových sazeb 2021: 23,52 %, 2022: 20,52 %)

Tabulka 14 Upravený zisk na základ daně

v tis. Kč	2022	2021
Zisk před zdaněním	1 439 616	1 892 652
Daň vypočtená při domácí sazbě daně z příjmu (19 %)	273 527	359 604
Daňově neuznatelné výnosy	-8 850	-5 981
Daňově neuznatelné náklady a dopad lokálních daňových sazeb	375 724	270 499
Podíl na zisku/ztrátě společných podniků	-47 803	-49 717
Ostatní položky upravující základ daně	-11 492	-11 943
Daňový základ	581 107	562 462

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Daňový základ zahrnuje následující:

Tabulka 15 Výpočet celkového daňového základu

v tis. Kč	2022	2021
Splatná daň (19 %)	144 000	63 000
Odložená daň	-24 751	19 480
Úprava daňového základu předchozích období podle podaného daňového přiznání	7 101	-19 089
Celkový daňový základ	126 350	63 391

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Výpočet splatné daně byl následující:

Tabulka 16 Výpočet daňové povinnosti splatné daně

v tis. Kč	2022	2021
Zisk před zdaněním	986 378	785 216
Daňově neuznatelné náklady	379 883	14630
Nezdaňované náklady	-474 955	-344670
Rozdíl daňových a účetních odpisů	-65 870	-35 680
Ostatní položky upravující základ daně	-63 857	-84496
Daňový základ	761 579	335 000
Dan z příjmu právnických osob (ve výši 19 %)	144 700	63650
Slevy na dani	-700	-650
Výsledná daňová povinnost	144 000	63 000

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Rezerva na dani z příjmu:

Společnost v roce 2022 vytvořila rezervu na daň z příjmu ve výši 144 000 tis. Kč. Tato suma byla následně snížena o zaplacené zálohy na dani z příjmu: 76 403 tis. Kč. Výsledná částka rezervy na daň z příjmu činí 67 597 tis. Kč.

Odložená daň z příjmu:

Odložená daň je vykazována u veškerých rozdílů z předchozích období mezi zůstatkovou hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou hodnotou. Zaúčtování odložené pohledávky se provede, v případě, že bude pravděpodobné ji uplatnit v budoucnu. V případě změny sazby daně z příjmu bude obdobně zůstatek daně přepočítán, a vzniklý rozdíl zaznamenán do výkazu zisků a ztrát. Společnost Metrostav se v odchyluje od postupů účtování v Českém účetním standardu č. 03, odst. 3.3–3.4 za účelem zajištění poctivého a věrného účetnictví. Odklonění od Českého účetního standardu se jedná v případě změny odloženého daňového závazku či pohledávky z titulu změny reálné hodnoty derivátů zajišťující peněžní toky, v případě přecenění realizovatelných cenných papírů ve prospěch či na vrub se rozdíl vykazuje na příslušný účet vlastního kapitálu, na kterém je vykázána změna reálné hodnoty. Ostatní změny z titulu ostatních přechodných rozdílů se vykazují na daň z příjmu odložená (Společnost Metrostav, s. 7).

Odložená daňová pohledávka:

Tabulka 17 Odložená daňová pohledávka

v tis. Kč	2022	2021
Odložená daňová pohledávka:		
Daňových odpisů majetku	-44 595	-33 368
Opravných položek	63 204	55 964
Rezerv	346 408	340 816
Ostatních odečitatelných přechodných rozdílů	82 588	60 420
Čistá odložená daňová pohledávka	447 605	423 823
Čistý odložený daňový závazek	-12 137	-8 580
Celkem odložená daňová pohledávka	435 468	415 252

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

3.3 Operace úprav daně z příjmu právnických osob

Společnost Metrostav musí před sestavením uzávěrkových a závěrkových operací k rozvahovému dni, v souladu s § zákonem č. 563/991 Sb., o účetnictví, a dalšími účetními standardy, provést určité úpravy pro zjištění účetního výsledku před zdaněním, a z něj

vypočtenému základu daně. Účetní uzávěrka a závěrka spolu blízce souvisí, účetní závěrku tvoří pouze standardizované výkazy o vztahu závazků a pohledávek, výnosů a nákladů a příloha upřesňující konkrétní postupy společnosti. V účetní závěrce naopak musí společnost provést několik komplexních operací, následné sestavení účetní závěrky je nejviditelnější částí završení účetního období.

Sestavení účetní závěrky je spjato s typicky posledním dnem účetního období, jedná se o řádnou účetní závěrku, Metrostav sestavil účetní závěrku 31.12 roku 2022. Účetní závěrka Metrostavu byla pod sestavena pod dohledem auditorské společnosti PWC. Auditorská společnost má povinnost zkontrolovat, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice společnosti, a zároveň soulad finanční výkonnosti s českými účetními standardy.

Účetní závěrka společnosti Metrostav za rok 2022 se skládá z:

- rozvahy k 31. prosinci 2022
- výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. prosince 2022
- přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31. prosince 2022
- přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. prosince 2022
- přílohy účetní závěrky, která obsahuje podstatné účetní metody a další vysvětlující informace

Kompletní zaúčtování a uzavření 12. účetního období provádí společnost dle interních předpisů do 23. dne prvního měsíce následujícího roku – v případě roku 2022 se jednalo o 23. leden 2023. V toto datum musí být účetnictví ukončeno, včetně vypořádání s dohadnými účty, časovým rozlišením aj. Metrostav eviduje několik operací, které nejsou zahrnuty v rozvaze. Jedná se o operace spjaté s potencionálními závazky, záruky, investiční přísliby, či následné události. Tyto jsou zahrnuty v příloze.

Před uzavřením účetního období společnost musí zajistit „úklid“ uzavíraného účetního období. Kroky Metrostavu pro řádnou závěrku zahrnují následující: "

Kontrola případů uzavíraného účetního období:

- Kompletní zaúčtování všech účetních případů z účetního období (rok 2022)

- Zajistit, aby účty 111xxx a 131xxx (pořízení materiálu a pořízení zboží) byly s nulovým zůstatkem, v případě neobdržení faktury a dodání majetku/zboží využije společnost příslušný účet 389, naopak v případě obdržení faktury bez dodávky majetku/zboží je přeúčtován případ na příslušný účet 119
- Vypořádání s výsledkem hospodaření minulého období (dle rozhodnutí valné hromady)
- Kontrola vypořádání účtů nedokončené výroby
 - K 31.12 musí být vypořádán účet nedokončené výroby 112xxx, účetní stav musí být totožný mezi účetními moduly, které společnost Metrostav využívá (modul Logistika a modul Účetnictví v používaném informačním systému).
 - Účet nedokončené výroby neobsahuje správní režii spjatou s operací, následné ocenění nedokončené výroby z minulých let je případ od případu řešeno individuálně.
- Správně ohodnocená aktiva, tvorba opravných položek
- Korekce účetních chyb z minulých období

Inventarizace:

- Zjištění a komparace mezi účetními a skutečnými stavy aktiv a pasiv
- Tvorba inventurních soupisů
- Vyčíslení inventarizačních rozdílů z inventurních soupisů
 - Skutečný stav nedosahuje účetní hodnoty, jedná se o manko či schodek, skutečný stav převyšuje účetní hodnoty, jedná se o přebytek
- Zúčtování inventarizačních rozdílů
 - Použití účtů 549xxx (provozní náklady – manka a škody), a 648xxx (provozní výnosy – jiné provozní výnosy)
 - V potaz se během inventarizace musí brát i úbytky zásob, které spadají do normy přirozených úbytků zásob, tu má společnost Metrostav interně stanovenou, přirozený úbytek může nastat v kontextu technologických úbytků jak při samotném výrobním procesu, tak zásobování.

Rezervy:

- Pro opatření proti budoucím výdajům, u kterým je známý účel a znatelná pravděpodobnost uskutečnění, ale není předem zjištěná suma, či konkrétní datum vzniku

- Společnost Metrostav k prosinci 31. 2022 tvořila výši rezerv z každé z fází očekávaného projektu a následně stanoveného očekávaného výsledku dle informací, které měla byly společností identifikované k datu sestavení účetní závěrky. V případě očekávané ztráty se jednalo o rezervu v plné výši očekávané ztráty.
- Společnost Metrostav dle č. 593/1992 Sb., o rezervách, stanoví, zda se dané rezervy shodují s podmínkami o vytvoření zákonných rezerv a následně je takto evidovat a zúčtovat
 - Přehled tvorby a následné podložené čerpání rezerv musí být dle inertních standardů v účetní závěrce předložen k 31. prosinci, termín pro vyhotovení je 6. února následujícího účetního období
- Povinnost společnosti prověřit, zda i nadále existují důvody pro tvorbu rezerv v následujících účetních období
- Prostředky pro tvorbu rezerv společnost dle zákon o rezervách musí držet na samostatném bankovním účtu
 - Pro společnost je požadováno složení peněžních prostředků přímo odpovídající rezervě do termínu podání daňového přiznání – v případě Metrostavu za období 2022 do 1. července 2023
- Prověření správnosti na rezervních účtech
 - Metrostav je povinen kontrolovat soulad v zůstatku na účtech rezerv, konkrétně k 1. lednu 2023 zůstatek příslušného rozvahového účtu + stav příslušného nákladového účtu musí odpovídat sumou konečnému zůstatku rozvahového účtu

Tabulka 18 Prověření účetní správnosti na rezervních účtech

Počáteční stav 451xxx	+ stav účtu 552xxx	Konečný stav 451xxx
Počáteční stav 459xxx	+ stav účtu 554xxx	Konečný stav 459xxx

Zdroj: vlastní zpracování

- V případě nesouladu je nutno právě nesprávný účetní zápis dohledat a opravit
- Rezervy na záruční opravy společnost tvořila z fixního koeficientu budoucích očekávaných nákladů k celkovým očekávaným tržbám projektu. Výpočet výše koeficientu závisí na datech z minulých období a sumě nákladů na záruční opravy a zároveň na obecném vývoji trhu oblasti poskytovaných záruk v stavebnictví.

- Metrostav k 31. prosinci 2022 měl účetní stav rezerv následující:

Tabulka 19 Stav rezerv ve společnosti

v tis. Kč	Daň z příjmu snížená o zálohy	Rezervy zákonné	Rezervy na záruční opravy	Ostatní rezervy	Celkem
Počáteční zůstatek k 1.1.2021	0	44 277	503 471	2 136 833	2 684 581
Tvorba rezerv	0	18 209	75 955	905 528	999 692
Použití a rozpuštění rezerv	0	20 535	115 662	858 858	225 062
Konečný zůstatek k 31.12.2021	0	41 951	463 752	2 183 503	2 689 211
Tvorba rezerv	67 597	22 688	73 400	859 004	1 022 689
Použití a rozpuštění rezerv	0	23 582	84 821	1 262 170	1 370 880
Konečný zůstatek k 31.12.2022	67 597	41 050	452 336	1 780 037	2 341 020

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Opravné položky:

- Potvrzení společnosti, že se skutečně jedná o netrvalé snížení hodnoty majetku
 - o Zároveň, zda se snížení hodnoty majetku neprojeví v jiných variantách, například kurzovými rozdíly
- Opravné položky společnosti Metrostav jsou upravovány v příloze
 - o Dle ní, a v souladu se zákonem o rezervách, se tvoří zákonné opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosincem roku 1994
- Základnou pro určení peněžní hodnoty je rozvahová hodnota dané pohledávky, tou se rozumí jmenovitá hodnota, případně pořizovací cena pohledávky
- Společnost musí prověřit správnost účtování na příslušných účtech
 - o Suma konečných stavů 1.1.2023 příslušných rozvahových a nákladových účtů musí být rovna konečnému zůstatku rozvahového účtu, v případě efektu

na zásoby či dlouhodobá aktiva musí být zohledněné relevantní účtu (09x, 19x)

Tabulka 20 Prověření účetní správnosti opravných položek k pohledávkám

Počáteční stav 391.1xx	+ stav účtu 558xxx	Konečný stav 391.1xx
Počáteční stav 391.2xx	+ stav účtu 559xxx	Konečný stav 391.2xx

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíly ocenění:

- V souladu s § 4 odst. 12, o účetnictví, musí být nekorunové položky oceněny devizovým kurzem ČNB k datu účetní závěrky
- Dle interních předpisů společnost Metrostav předběžnou informaci o výši kurzových rozdílů stanoví počátkem prvního měsíce následujícího účetního období, kompletní zúčtování kurzových rozdílů musí být provedeno do 13. období (společnost Metrostav účetně operuje v 13. obdobích, kdy 13. období odpovídá 31. prosinci)
- Výsledný kurzový rozdíl je zahrnut do vlastního kapitálu, nejedná-li se o cenné papíry držené do splatnosti, v jejich případě je kurzový rozdíl zaúčtován do výkazu zisků a ztrát a kurzové pokladny, banky

Daně:

- Samozřejmostí pro uzavření účetní závěrky je zjištění stavu daňového základu
- K daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za 13. období 2022 musí Metrostav proúčtovat všechny vystavené daňové doklady s datem uskutečnění zdanitelného plnění do 31. prosince 2022, interně stanový termín je 22. ledna následujícího účetního období

Termín 6. února následujícího období je stanoven pro případy účtování s smluvními pokutami, k evidenci stravovacích zařízení a ubytoven (a nimi spojenými náležitostmi)

3.4 Daňová analýza za rok 2022

Společnost Metrostav za účetní období roku 2022 vykázala daňovou povinnost 148 609 034 Kč, po odečtení záloh na daň z příjmu musela společnost uhradit finančnímu úřadu ČR 72 206 034 Kč.

Rekapitulace výpočtu daňové povinnosti Metrostav a.s. za rok 2022:

Tabulka 21 Daňová povinnost ve společnosti za rok 2022

provozní hospodářský výsledek.	272,508,892.96
hospodářský výsledek z finančních operací	713,868,633.37
daň z běžné činnosti (splatná/odložená)	126,349,823.90
hospodářský výsledek za běžnou činnost	860,027,702.43
hospodářský výsledek za účetní období	986,377,526.33
závazky po splatnosti (>36 měsíců)	24,346,419.31
rozdíl účetních a daňových odpisů	-66,896,627.41
částky snižující daňový základ – <i>nedaňové výnosy</i>	-476,216,628.20
částky zvyšující daňový základ – <i>nedaňové náklady</i>	388,429,175.05
ruční úprava daňového základu	18,933,842.08
základ daně před úpravou	874,973,707.16
výsledek hospodaření provozovny: Německo	-22,117,607.00
vynaložená částka na vědu a výzkum, učně	39,383,058.00
hodnota darů podle (§ 20)	28,120,268.15
snížený zákl. daně (zaokrouhleno na tis. dolů)	785,352,000.00
sazba daně 19 %	149,216,880.00
slevy na dani	607,846.00
daň po slevách = výsledná daňová povinnost	148,609,034.00
zálohy na daň z příjmu	-76,403,000.00
Výsledný doplatek daně	72,206,034.00

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

V rekapitulaci výpočtu lze vidět jednotlivé přičitatelné a odečitatelné položky, které základ daně zvyšovaly, respektive snižovaly. Položka závazků po splatnosti více než 36 měsíců je položkou zvyšující základ daně, společnost se v tomto případě musí řídit § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP, v případě výpočtu základu daně Metrostavu za rok 2022 činily tyto závazky 24 346 419 Kč. Výsledná suma je vypočítána z výše částek této položky jak Metrostavu a.s. v České republice, tak i organizační složky společnosti v Bratislavě. S mínusovou hodnotou do výpočtu vstupují uhrazené závazky, nové položky jej naopak zvyšují.

V následující tabulce jsou zaznamenány závazky po splatnosti větší 36 měsícům:

Tabulka 22 Závazky po splatnosti nad 36 měsíců za rok 2022

Metrostav a.s.	
snížení základu daně (uhrazeno)	-20,170,615
pohledávky, dobropisy (nové položky)	3,584,639
zvýšení základu daně (nové položky)	44,504,273
FIRMA 1 CELKEM	27,918,294
Metrostav a.s., organizační složka Bratislava	
snížení základu daně (uhrazeno)	-5,467,924
zvýšení základu daně (nové položky)	1,896,049
FIRMA 2 CELKEM	-3,571,874
Celkem úprava základu daně	24,346,419

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Další položkou, která se dle výše může promítnout do výpočtu základu daně jako přičitatelná, či jako odečitatelná, je rozdíl daňových a účetních odpisů. Pokud by účetní odpisy (účty 551xxx) převyšovaly výši daňových, promítlo by se to jako navýšení daňového základu, v případě společnosti Metrostav jsou ovšem daňové odpisy vyšší, tím pádem se jedná o odečitatelnou položku, celkově vy výši 66 896 627 Kč. Společnost odepisuje jen stálá aktiva 1,2,3 a 4 odpisové skupiny. Společnost má záměr maximalizovat snížení daňového základu pomocí odpisů, dosáhnout tak nejlepší daňové optimalizace. Majetkově nejvíce zastoupenou odpisovou skupinou je skupina 2.

Tabulka 23 Komparace daňových a účetních odpisů za rok 2022

	daňové	účetní
daňová odpisová skupina 1	5,404,360	6,791,069
daňová odpisová skupina 2	145,825,257	79,973,549
daňová odpisová skupina 3	16,049,154	12,603,688
daňová odpisová skupina 4	94,188	45,981
nehmotný majetek	6,917,853	7,979,897
drobný majetek	20,715,652	20,715,652
Celkový součet	195,006,464	128,109,837

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Suma, která v nejvyšší výši společnosti Metrostav snižuje základ na dani jsou nedaňové výnosy. Největší položku v nich udávají podíly. Podíly přijímá společnost Metrostav z 13 dceřiných a přidružených společností, v kterých má majetkový podíl. Typicky se jedná o společnosti se zahraničním působením.

Tabulka 24 Přijaté podíly na zisku za rok 2022

Metrostav Norge AS	11,762,276
Metrostav Infrastructure a.s.	40,000,000
PROCKERT & HYNEK, a.s.	5,000,000
Metrostav Nemovitostní, a.s.	10,000,000
Metrostav Development a.s.	290,000,000
PRAGISa.s.	9,450,000
TBG METROSTAV s.r.o.	15,000,000
BeMo Tunnelling GmbH	49,490,000
PK Metrostav a.s.	2,471,000
Metrostav DIZ s.r.o.	15,000,000
PRO TP 06 s.r.o.	24,260,000
Údržba silnic s.r.o.	2,500,000
BESs.r.o.	2,500,000
Celkem	477,433,276

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Do nedaňových výnosů ještě vstupují položky jiných provozních výnosů z účtů 644xxx – nezaplacené smluvní pokuty, a účtů 646xxx – výnosy z odepsaných pohledávek. V celkové sumě takřka nepatrnou sumou je součet výnosových účtů 648xxx – ostatní provozní výnosy a účtů 649xxx – náhrady mank a škod.

Přičitatelnou položkou, a tedy položkou zvyšující daňový základ, jsou nedaňové náklady. V nich jsou společností zahrnuté nedaňové náklady na materiál, nedaňové služby, osobní náklady nedaňové. S nejvyšší negativní hodnotou do nedaňových nákladů v případě Metrostavu v roce 2022 vstupuje náklad: rezervy a opravné položky provozní nedaňové, v celkové sumě 342 856 905 Kč. Účet analyticky zahrnuje jednotlivé rezervy, ty mohou být použity na záruční opravy, dokončení projektů, či likvidaci stavebního zařízení (účty 554xxx), a zároveň tvorbu opravných položek (účty 559xxx).

Tabulka 25 Rezervy a opravné položky provozní nedaňové za rok 2022

rezervy na likvidaci zařízení staveniště	465,532
rezervy na záruční opravy	-1,173,206
rezervy na rizika	-33,107,659
rezervy na dokončení projektů	117,066,691
tvorba/čerp rez.dovolená	-11,056,216
tvorba/čerp.rez.na podn.rizika	-425,000,000
tvorba oprav. položek OP	9,947,953
Celkem úprava základu daně	-342,856,905

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Naopak nedaňové náklady nejvíce navyšuje položka rezerv a nedaňových opravných položek finančních, ta se za rok 2022 rovná 465 342 156 Kč. Dalšími položkami méně navyšujícími základ daně jsou například daně a poplatky, náklad 5 % z přijatých podílů na zisku, odečítané jsou také náklady na učně (účty 528xxx). Daňové položky, které jsou velkým tématem daňové optimalizace je zůstatková hodnota vyřazeného majetku, a rozdíl daňové a účetní hodnoty v okamžiku vyřazení z provozu. V případě, že by byla u dlouhodobého majetku zůstatková cena větší daňová než účetní, včetně daňově neuznatelné škody, mohla by společnost finální sumu od základu daně odečíst. Jak je z tabulky zřejmé,

například na rozdíl od odpisů, kdy si Metrostav základ daně snižuje, v tomto případě je nepatrně základ daně o zůstatkovou hodnotu majetku navýšen.

Tabulka 26 Zůstatková hodnota vyřazeného dlouhodobého majetku za rok 2022

účetní zůstatková cena > daňová zůstatková cena	rozdíl	účetní zůst. cena	daňová zůst. cena
prodej	-7,398,912	8,976,699	1,577,788
Daňově uzn. škoda	-74,132	121,183	47,051
	-7,473,044		
daňová zůstatková cena > účetní zůstatková cena			
Likvidace	5,701	28,619	34,320

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Jak bylo již zmíněno v kapitole o Výdajích vynaložených na vědu a výzkum, může společnost dle § 34a odst. 1 ZDP upravovat svůj základ daně. Společnost Metrostav v roce 2022 evidovala vynaložené náklady na vědu a výzkum ve výši 37 642 358 Kč. Náklady byly složeny z vynaložených mezd, spotřebě materiálu a ostatních. Finální úspora na dani vlivem odečitatelné položky na výzkum a vývoj v roce 2022 v Metrostavu činila 7 152 048.

Tabulka 27 Náklady na výzkum a vědu za rok 2022

Osobní výdaje (náklady) skládající se z mezd a zákonných odvodů	33,566,679
Výdaje (náklady) na spotřebu materiálu	3,878,678
Ostatní výdaje - Služby od veřejných VŠ / výzkumných organizací	197,001
Celkem	37,642,358

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

V neposlední řadě do základu daně znatelně zasahují jiné provozní náklady, zvyšující daňový základ. Ty se skládají z různých darů, které mohou být odpočitatelné od základu daně, či neodpočitatelné (účty 543xxx). Mimo dary do jiných provozních nákladů spadají nezaplacené smluvní pokuty a penále, odpisy pohledávek, manka a škody aj. – účty 544xxx,

545xxx, 546xxx, 548xxx, 549xxx. Částka darů odpočitatelných od daňového základu se následně dle § 20 ZDP vrací do výpočtu v položce vědy a výzkumu.

Tabulka 28 Jiné provozní náklady za rok 2022

dary odpočitatelná z daň. základu	28,120,268
dary neodpočitatelná - propagace	300,000
dary neopočitatelné - ostatní	600,000
nezaplacené sml. pokuty a penále	299,371
ostatní pokuty a penále	10,081,361
odpis pohledávek - nedaň.	8,523,583
ostatní přímé náklady nedaň.	23,601,568
členské příspěvky nedaň.	34,795
manka a škody - stálá aktiva	173,448
manka a škody ostatní	190,549
Celkem úprava základu daně	71,924,942

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

3.5 Aplikace daňové optimalizace společností

3.5.1 Odpisy majetku

Standartní odpisy:

Jak bylo již zmíněno v kapitole teoretické části „Odpisy majetku a jejich vliv na základ daně“, odpisy dlouhodobého majetku se stávají ve společnosti daňovým nákladem dle § 24 odst. 2 ZDP. Daňová úspora vychází z rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy.

Pro demonstraci daňové úspory účelu práce byl zvolen hmotný dlouhodobý majetek: rypadlo Caterpillar 428 D II. Majetek je dle zákona o účetnictví zařazen do odpisové skupiny 2, v které je doba odepisování 5 let. Dle odpisového plánu společnosti, jenž musí být dle ZDP a Českých účetních standardů sestaven a obsahovat musí způsoby a postupy odepisování stanovené pro jednotlivé skupiny dlouhodobého majetku, je použita metoda daňových

odpisů zrychlená. Rýpadlo bylo zařazeno do používání 29. prosince roku 2020, pořizovací cena činila 835 000 Kč.

Tabulka 29 Aplikovaná metoda daňového odpisu - Rýpadlo

Rok	Roční odpis	Zůstatková cena	Oprávký celkem
2020	167 000	668 000	167 000
2021	267 200	400 800	434 200
2022	200 400	200 400	634 600
2023	133 600	66 800	768 200
2024	66 800	0	835 000

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Odpisy se touto metodou promítají do daňového zatížení v nejvyšší míře během prvních 3 let životnosti majetku. Z podstaty metody zrychleného odepisování vyplývají nejvyšší odpisy – a tedy daňové zatížení nejvyšší – v roce 2021, s výší ročního odpisu 267 200 Kč. Dlouhodobý majetek Caterpillar 428 D II byl v souladu s interními směnicemi společnosti a daňovým plánem účetně odepisován časově. Tato metoda nejlépe zobrazuje skutečné opotřebení majetku při používání. Životnost majetku je stanovena na 72 měsíců, plánované vyřazení z účetního odepisování je plánováno, v případě neuskutečnění technického zhodnocení majetku, na rok 2026.

Tabulka 30 Tabulka Aplikovaná metoda účetního odpisu - Rýpadlo

Rok	Počet měsíců	Roční odpis	Zůstatková cena	Oprávký celkem
2020	1	11 597	823 403	11 597
2021	12	139 167	684 236	150 764
2022	12	139 167	545 069	289 931
2023	12	139 167	405 903	429 097
2024	12	139 167	266 736	568 264
2025	12	139 167	127 569	707 431
2026	11	127 569	0	835 000

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Po znázornění daňových i účetních odpisů lze zohlednit jejich vliv na základ daně. Daňové a účetní odpisy nejsou časově souladné. Účetní odpis, z hlediska zásady reflektovat skutečné opotřebení a ztrátu hodnoty stálého aktiva v průběhu jeho životnosti, je nastaven v delším časovém horizontu, o 2 roky. Po vypočtení rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy lze usoudit dopad ve společnosti na daňový základ. Vycházející z následující nerovnice:

Snížení základu daně = Daňové odpisy > Účetní odpisy

Zvýšení základu daně = Daňové odpisy < Účetní odpisy

Tabulka 31 Dopad odpisů na základ daně – Rýpadlo

Rok	Daňový odpis (rovnoměrný)	Účetní odpis (časový)	Rozdíl daňového a účetního odpisu	Dopad na základ daně
2020	167 000	11 597	155 403	Snížení
2021	267 200	139 167	128 033	Snížení
2022	200 400	139 167	61 233	Snížení
2023	133 600	139 167	-5 567	Navýšení
2024	66 800	139 167	-72 367	Navýšení
2025	-	139 167	-139 167	Navýšení
2026	-	127 569	-127 569	Navýšení

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy u konkrétního případu majetku udává odpis jako odečitatelnou položku v prvních 3 letech životnosti, v následujících 4 letech se naopak stává položkou přičitatelnou. Společnost se může snažit lépe optimalizovat daňový zásah použitím jiné metody daňového odpisu – rovnoměrnou, případně rovnoměrnou či zrychlenou metodu s 10% navýšením v prvním roce odepisování. Korigovat účetní odpis pro výhodnější dopad na daňový základ není možné, z důvodu povahy dlouhodobého majetku.

Pokud by společnost aplikovala namísto zrychlené metody daňových odpisů metodu rovnoměrnou, byl by dopad na základ daně následující:

Tabulka 32 Dopad odpisů na základ daně při rovnoměrné metodě daň. odpisů

Rok	Daňový odpis (rovnoměrný)	Účetní odpis (časový)	Rozdíl daňového a účetního odpisu	Dopad na základ daně
2020	91 850	11 597	80 253	Snížení
2021	185 788	139 167	46 621	Snížení
2022	185 788	139 167	46 621	Snížení
2023	185 788	139 167	46 621	Snížení
2024	185 788	139 167	46 621	Snížení
2025	-	139 167	-139 167	Navýšení
2026	-	127 569	-127 569	Navýšení

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Použití metody rovnoměrných daňových odpisů snižuje základ daně rovnoměrně během celého odepisování daňového, až po vyřazení majetku. Zrychlená metody daňových odpisů naopak ovlivňuje pozitivně základ daně jen během prvních let odepisování. Z pohledu politiky společnosti je výhodnější využití zrychlených odpisů, společnost dosahuje vysokých zisků v účetních obdobích a zároveň konstantě obnovuje inventář stálých aktiv.

Mimořádný odpis:

Dle § 30a ZDP může společnost stálá aktiva odepisovat dle mimořádného odpisu. Použití mimořádného odpisu lze pouze na dlouhodobý majetek první a druhé odpisové skupiny. Majetek 1. odpisové skupiny může být odepsán již za 12 měsíců (bez aplikace mimořádného odpisu by se jednalo o dobu 2 let). Majetek 2. odpisové skupiny může být odepsán na 24 měsíců, když v prvních 12 měsících je uplatněn rovnoměrně odpis za 60 % vstupní ceny majetku, a v 12 následujících měsících je uplatněn zbývající 40 % odpis. V současnosti dle § 30a odst. 1 ZDP lze uplatnit tuto metodu na majetek pořízený v období od 1. ledna 2024 až po 31. prosinec 2024.

S ohledem na vysoký obrat a neustálou obnovu stálých aktiv, spjatých s obecnou majetkovou politikou Metrostavu, společnost uplatňuje mimořádné odpisy v několika případech. Díky mimořádnému odpisu je společnost schopna odepsat majetek rychleji než při použití metod, které jsou stanovené v interních směrnících – v případě Metrostavu

zrychlenou metodou a zrychlenou metodou s 10 % navýšením vstupní ceny. Tím je společnost v prvních 12, potažmo 24 měsících, schopna znatelně snížit základ daně.

Pro analýzu dopadu mimořádného odpisu na daňový základ byl zvolen jeden dlouhodobý majetek z 1. odpisové skupiny: Stanice geodetická: GNSS Rover GS 18 T a jeden dlouhodobý majetek z 2. odpisové skupiny: Vůz vrtací kolový: Rocket Boomer E2C.

Majetek GNSS Rover GS 18 T – Stanice geodetická, ve vstupní ceně 487 000 Kč, byl zvolen mimořádný odpis, životnost 12 měsíců. Majetek byl zařazen společností do používání 2. června 2022. V případě, že by nebyl společností stanoven mimořádný odpis, byl by majetek odpisován zrychlenou metodou s 10 % navýšením vstupní ceny.

Tabulka 33 Mimořádný odpis – Stanice geodetická

Rok	Rovnoměrný odpis	Zrychlený odpis	Zrychlený odpis s 10 % navýšením	Mimořádný odpis
2022	97 400	162 334	211 034	243 500
2023	194 800	216 444	183 977	243 500
2024	194 800	108 222	91 989	-

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Mimořádný odpis působí po dobu 12 měsíců, nikoliv dle jednoho kalendářního roku. Majetek byl pořízen v červnu roku 2022, tzn. 50 % vstupní ceny bylo odepsáno v roce 2022 a zbývajících 50 % v roce 2023. V porovnání se zrychleným daňovým odpisem s 10 % navýšením vstupní ceny je majetek odepsán o rok dříve. Aplikace mimořádného odpisu bude mít dopad na ovlivnění základu daně. V prvních dvou letech, kdy je majetek mimořádně odepisován bude základ daně znatelně snížen, odpis bude vstupovat jako odečitatelná položka. To odpovídá s cílenou politikou společnosti, co se týká investic do majetku.

Majetek Rocket Boomer E2C – vrtací kolový vůz, ve vstupní ceně 21 819 675 Kč, spadající do 2. odpisové skupiny. Majetek byl zařazen společností do používání 24. srpna 2022. Opět byl pro daňové odpisy zvolen způsob mimořádného odpisu. V opačném případě, by majetek byl odpisován zrychlenou metodou s 10 % navýšením vstupní ceny.

Tabulka 34 Mimořádný odpis – Vrtací kolový vůz

Rok	Rovnoměrný odpis	Zrychlený odpis	Zrychlený odpis s 10 % navýšením	Mimořádný odpis
2022	2 400 164	4 363 935	6 545 903	4 363 935
2023	4 854 877	6 982 296	6 109 509	11 637 160
2024	4 854 877	5 236 722	4 582 132	5 818 580
2025	4 854 877	3 491 148	3 054 755	-
2026	4 854 877	1 745 574	1 527 376	-

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Jak bylo již zmíněno, dle § 30a ZDP je mimořádný odpis pro dlouhodobý majetek 2. odpisové skupiny odepisován v prvních 12 měsících z 60 % vstupní ceny a v posledních 12 měsících z 40 % vstupní ceny. Společnost v tomto případě díky mimořádnému odpisu opět znatelně sníží v letech 2022, 2023 a 2024 základ daně, když daňový odpis bude převyšovat hodnotu účetních odpisů.

To je díky ziskům Metrostavu požadovaným jevem. Použití mimořádných odpisů se ve společnosti osvědčilo. Metrostav se snaží využívat mimořádné odpisy co nejvíce. Nahrazuje tím jinak stanovenou zrychlenou metodu, a zrychlenou metodu s 10 % navýšením vstupní ceny. Zrychlené odpisy umožňují společnosti vykazovat větší daňové náklady během prvních let životnosti majetku, tím pádem i nejzřejměji snižovat daňový základ v tomto období, díky použití mimořádných odpisů docílí společnost nejvyšší možné daňové úspory během prvních 12 měsíců u dlouhodobého majetku 1. odpisové skupiny, potažmo prvních 24 měsíců u dlouhodobého majetku 2. odpisové skupiny. S ohledem na tuto skutečnost v roce 2022 společnost Metrostav využila mimořádných odpisů pro 48 položek majetku, které by standartně daňové odepisoval zrychlenou metodou s 10 % navýšením.

Tabulka 35 Mimořádný odpis – kompletní aplikace na majetek ve společnosti

2022	Zrychlená metoda + 10 %	Mimořádný odpis
1. odpisová skupina	1 883 766	2 348 895
2. odpisová skupina	31 581 633	33 723 815
2023		
1. odpisová skupina	1 642 250	1 998 245
2. odpisová skupina	33 220 206	57 539 100
2024		
1. odpisová skupina	821 125	0
2. odpisová skupina	24 915 860	23 371 036

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

V tabulce je zřejmý rozdíl aplikace zrychlené metody odepisování a mimořádného odpisu. Největší rozdíl je patrný v 2. roce životnosti majetků (1. i 2. odpisové skupiny). Při součtu obou skupin je rozdíl v roce 2023 přibližně 25 milionů Kč. Tím se obrovsky bude lišit i dopad na daňový základ, a to je pro společnost cílený záměr. V roce 2024 je již suma odpisů jak v zrychlené metodě, tak mimořádného odpisu, velmi podobná, v následujícím roce 2025 (i 2026), kdy už bude majetek při mimořádném odpisu plně daňově odepsán, by pozitivnější zásah do základu daně zajišťovala metoda zrychlená.

Díky této daňové optimalizaci v oblasti dlouhodobého majetku a odpisů se společnosti daří každoročně tvořit z rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy odečitatelnou položku základu daně. V roce 2022 se podařilo snížit základ daně o 66 896 627 Kč. To bylo dosaženo díky nastavení zrychlených odpisů i za pomoci aplikace mimořádných odpisů.

3.5.2 Dary

Společnost Metrostav se řadí mezi štedřejší dárcy v České republice, což potvrzují jak absolutní částky, tak i poměr finančních prostředků vyložených na sociální účely, sponzoring a charitu k celkovému hospodářskému výsledku společnosti. Tato angažovanost se projevuje nejen na tuzemském, ale i zahraničním stavebním trhu. Společnost je například zakládajícím členem platformy Byznys pro společnost, která spojuje podniky s přístupem k lidem s handicapem a ostatním potřebným subjektům.

Společnost v roce 2022 vynaložila své vlastní finanční prostředky na rekonstrukci mateřské školy v obci Hrušky, která byla zasažena v létě roku 2021 tornádem v ČR nevídané velikosti, když obrazně řečeno celá obec slehla se zemí. Metrostav kompletně obnovil chod školky v březnu 2022 a navíc obci přispěl finančním darem 8,5 milionu Kč.

Dalšími dary z hlediska humanitární pomoci vynaložil Metrostav na pomoc Ukrajině. Po ruské invazi projevila společnost solidaritu a podporu prostřednictvím finančních a materiálních příspěvků. Společnost odeslala částku 15 milionů Kč na účet velvyslanectví Ukrajiny. V rámci své humanitární aktivity uspořádala Metrostav a.s. sbírku oblečení, léků, potravin a dalších nezbytností. Tyto dary byly následně dopraveny do Kyjeva prostřednictvím zeleného koridoru, aby co nejefektivněji pomohly lidem postiženým konfliktem.

Společnost se mimo humanitární pomoc angažuje také v pomoci z hlediska kultury, pro města a obce (viz obec Hruška aj.), různé nadace společnosti a spolky. Zároveň je podpora směřovaná na vzdělání, společnost úzce kooperuje s řadou středních technických a průmyslových škol.

Dle § 20 odstavec 8 ZDP může daňový poplatník použít dary jako odečitatelnou položku až do výše 10 % základu daně. Společnost Metrostav v roce 2022 v úhrnu poskytla dar 3,46 % hodnoty základu daně. Celková částka darů, které jsou odečitatelnou položkou základu daně, činila 28 120 268 Kč, základ daně byl roven 813 473 042 Kč. Tedy čistě z teoretického hlediska by společnost mohla vynaložit ještě vyšší finanční sumu, v hodnotě o 6,54 % větší, v případě, že by chtěla maximálně využít limit stanovený ZDP.

Tabulka 36 Hodnota darů dle účelů za rok 2022

Účel daru	částka
kultura	111 000
města/obce	10 500 481
nadace	385 000
spolky	829 450
školství	1 194 338
humanitární podpora Ukrajiny	15 000 000
zdravotnictví	100 000
součet darů	28 120 268
základ daně	813 473 042
% ze základu daně	3,46 %

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

3.5.3 Podíly na zisku

Společnost Metrostav dlouhodobě vlastní majoritní podíl v několika společnostech. Podíly jsou společností mimo jiné benefity využívány pro daňovou optimalizaci. Společnost drží podíly v společnostech, které doplňují její portfolio, jedná se o společnosti zaměřené na zpracování betonu, se zaměřením na tunelovou výstavbu a jiné. Dle legislativy musí společnost držet podíl v dceřiných společnostech minimálně po dobu 12 měsíců, aby mohla aplikovat daňové osvobození. Z politiky Metrostavu vyplývá, že účel držet podíly není v žádném případě z krátkodobého hlediska. Zároveň musí být vlastníkem minimálně 10 % podílu. Společnost v drtivé většině všechny dceřiné společnosti vlastní z 100 %, výjimkou jsou společnosti PRAGIS a.s. (94,5 %) v tuzemském prostředí, či Metrostav Ankara İnşaat Taahhüt Sanayi ve Ticaret A.S na tureckém trhu (51 %). Společnost se snaží takticky využívat své podíly na zisku, aby dosáhla maximálního snížení daňového základu. Metrostav tak znatelně benefituje z této synergie, jak z hlediska zdrojů, tak i daňového.

Tabulka 37 Podíly ve společnostech a vyplacené podíly za rok 2022

Název společnosti	Podíl ve společnosti	Vyplacený podíl (v tis. Kč)
Metrostav Norge AS	100 %	11 762
Metrostav Infrastructure a.s.	100 %	40 000
PROCKERT & HYNEK, a.s.	100 %	5 000
Metrostav Nemovitostní, a.s.	100 %	10 000
Metrostav Development a.s.	100 %	290 000
PRAGIS a.s.	94,5 %	9 450
TBG METROSTAV s.r.o.	50 %	15 000
BeMo Tunnelling GmbH	100 %	49 490
PK Metrostav a.s.	100 %	2 471
Metrostav DIZ s.r.o.	100 %	15 000
PRO TP 06 s.r.o.	100 %	24 260
Údržba silnic s.r.o.	100 %	2 500
BES s.r.o.	100 %	2 500
Celkové finanční výnosy (snížení základu daně)		477 433

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

3.5.4 Opravné položky k pohledávkám

Tvorba opravných položek k pohledávkám dovoluje poplatníkovi snížit celkovou hodnotu pohledávek o opravnou položku, vzniká společnosti čistá hodnota pohledávky. Dle interní směrnice, která upravuje postupy účtování ve společnosti Metrostav, jsou stanovena pravidla pro tvorbu opravných položek k pohledávkám. Opravné položky ve výši 100 % jsou tvořeny k pohledávkám, které jsou po splatnosti déle než 1 rok. Opravné položky ve výši 50 % se tvoří k pohledávkám, které jsou po splatnosti 6–12 měsíců. Toto pravidlo nerozlišuje opravné položky na daňové a nedaňové. Společnost se snaží v případě tvorby opravných

položek k pohledávkám maximálně využít možnosti ZoR tak aby, pokud to zákon povoluje, byly tvořeny primárně opravné položky daňově uznatelné. Odpovědní zaměstnanci společnosti připravují pravidelně podklady pro tvorbu opravných položek, s důrazem na možnost tvorby opravných položek daňově uznatelných. Jak bylo již zmíněno v kapitole teoretické části „opravné položky k pohledávkám“ § 8, ZoR klasifikuje jednotlivé daňově uznatelné opravné položky.

Stav již vytvořených opravných položek (nedaňově i daňově uznatelných ke konci roku 2022) je následující:

Tabulka 38 Opravné položky k pohledávkám za rok 2022

	suma
opravné položky k pohledávkám celkem	721 989 294
nedaňové opravné položky celkem	564 028 210
daňové opravné položky celkem	157 961 084
insolvence a konkurz - §8	90 769 727
žaloby - §8a	8 988 407
drobné pohledávky do třiceti tisíc Kč - §8c	175 109
časové opravné položky - §8a	58 000 841

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

V rámci daňové optimalizace společnost sleduje promlčení pohledávek a využívá možnost stanovenou ZDP, kdy v případě odpisu pohledávky je možno odpis považovat za daňově účinný náklad do výše již vytvořené opravné položky k pohledávce.

Daňový základ je optimalizován ve výpočtu o odečitatelnou položku, která zahrnuje opravné položky pohledávek a rezervy na opravy dlouhodobého majetku, v roce 2022 byl daňový základ snížen touto položkou o 342 856 905 Kč.

3.5.5 Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku

Společnost vytváří významné daňové rezervy na opravy dlouhodobého majetku v souladu se ZoR. Dle ZoR je společnost také povinna držet vytvořené rezervy na opravy dlouhodobého majetku v speciálně odděleném bankovním účtu. Společnost může díky rezervám na opravy dlouhodobého majetku uplatnit daňový náklad v dřívějším účetním období, než v kterém k němu skutečně nastane. Díky tomu si společnost Metrostav rozloží velkou sumu daňového nákladu přes více období. Tvorbou zákonných rezervy, v roce 2019 v sumě 21 265 500 Kč atd. společnost tvoří daňový náklad. Jelikož má společnost velmi široké portfolio stálých aktiv, snaží se průběžně tvořit rezervy na opravu majetku, a tím si při vypořádání daně z příjmu snižovat průběžně daňový základ.

Stav zákonných rezerv v jednotlivých účetních období společnosti Metrostavu je znázorněn na následující tabulce, kde k stavu rezervy ke konci každého roku je přičtena tvorba rezervy a čerpání rezerv je sraženo. Tvorba rezervy v roce 2023 není v dokumentech prozatím dostupná. Zákonou rezervou se ve společnosti tvoří daňový náklad, snižující základ na dani.

Tabulka 39 Tvorba a čerpání rezerv na opravu majetku za rok 2022

Rok	Stav rezerv k 31.12 roku	Tvorba rezerv	Čerpání rezerv
2019	48 395 500	21 265 500	25 384 000
2020	44 277 000	18 208 500	20 534 500
2021	41 951 000	22 687 500	23 589 000
2022	41 049 500	12 332 500	28 717 000
2023	24 665 000	-	24 665 000

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

V následující tabulce je vyobrazen konkrétní případ tvorby a čerpání rezervy u určitého dlouhodobého majetku s rozložením v jednotlivých letech. Pro demonstraci byly vybráno 6 dlouhodobých hmotných majetků stejné povahy, 6 různých jeřábů (Liebherr 80 LC, Liebherr 112 EC-H, 3x Liebherr 140 EC-H6 Litronic, RDK 300-1). Na každý z jeřábů byla potřeba tvorby odlišné výše rezervy na opravu, v jednotlivých případech se společnost, pro zajištění nejlepší optimalizace, zachovala v případě tvorby a čerpání jinak.

Tabulka 40 Tvorba a čerpání zákonných rezerv u konkrétních majetků

Majetek	Oprava rozpočet	Tvorba zákonných rezerv		Čerpání zákonných rezerv	
		2021	2022	2022	2023
jeřáb 1	750 000	375 000	375 000		750 000
jeřáb 2	800 000	400 000	400 000		800 000
jeřáb 3	650 000	325 000	325 000		650 000
jeřáb 4	650 000	325 000	325 000		650 000
jeřáb 5	650 000	325 000	0	325 000	
jeřáb 6	500 000	250 000	0	250 000	

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Tvorbou rezerv u uvedených majetků se společnost v letech 2021 a 2022 tvořil daňový náklad. Společnost je povinna v každém roce, v kterém rezervu tvoří, zkontrolovat a potvrdit, zda přetrvává účel pro tvorbu rezervy na majetku. V případě jeřábu č.5 a jeřábu č.6 došlo společností k prodeji v roce 2022, rezerva ve výši 325 000 Kč a 250 000 Kč musela být v plné výši rozpuštěna, ačkoliv nebyl naplněn celkový rozpočet na opravu.

Daňový základ je optimalizován ve výpočtu o odečitatelnou položku, která zahrnuje opravné položky pohledávek a rezervy na opravy dlouhodobého majetku, v roce 2022 byl daňový základ snížen touto položkou o 342 856 905 Kč.

3.5.6 Uplatnění slevy na zdravotně postižené zaměstnance

Společnost v rámci společenské odpovědnosti zaměstnává i osoby se zdravotním postižením, v této souvislosti lze uplatit v rámci daňové optimalizace i slevu na dani. V roce 2022 sleva činila celkově sumu 607 800 Kč, tato částka představuje slevu za 36 zaměstnaných osob. V první skupině koeficientu (I. a II. stupeň invalidního důchodu), kde lze uplatit slevu na dani až ve výši 18 000 Kč za každého zaměstnance, uplatnila společnost slevu za 32 osob. V druhé skupině (III. stupeň invalidního důchodu) uplatnila společnost slevu za 4 osoby.

3.5.7 Zaměstnanecké benefity

Společnost Metrostav poskytuje zaměstnancům určité benefity, část z nich vstupuje do nákladů jako daňově uznatelná, v souladu s ZDP. Benefit příspěvku na stravování je ve

společnosti poskytován v podobě peněžitého příspěvku (tzv. stravenkový paušál) ve výši 85 Kč. Pro maximální optimalizaci může společnost uplatňovat daňový náklad až do výše 70 % z celkového stravného. Pro rok 2022, by byl z teoretického hlediska maximálně možný příspěvek na stravu pro daňově uznatelný náklad ve výši 99,40 Kč. Při skutečné výši 85 Kč se daňový náklad bude rovnat 44 667 925 Kč za rok 2022 (při vynásobení s počtem zaměstnanců pro tento rok – 2 315; a počtem pracovních dní snížených o poskytovanou dovolenou – 227 dní). U varianty s horní hranicí příspěvku na stravu ve výši 99,40 bude daňový náklad činit 52 024 995 Kč. Teoreticky by tedy společnost Metrostav mohla optimalizovat daňovou uznatelnost stravenkového paušálu o 7 357 070 Kč více.

Další formou zaměstnaneckého benefitu, kde náklad vstupuje jako daňově uznatelná položka, je penzijní připojištění. Výše příspěvku na penzijní připojištění a doplňkové penzijní spoření se liší dle délkou trvání pracovního poměru jednotlivých zaměstnanců v rámci společnosti. Dle příslušných právních předpisů je možno uplatnit daňový náklad v rámci penzijního pojištění až do maximální výše 50 000 Kč (k roku 2022). Společnost Metrostav nedosahuje na horní hranici výše daňově uznatelného nákladu této problematiky, celkový daňový náklad za rok 2022 činil 13 081 200 Kč.

Tabulka 41 Porovnání skutečných nákladů na penzijní připojištění a max daňově uznatelné výše příspěvků

Tabulka Rok 2022	měsíční výše příspěvku	počet osob	<i>max roční limit: 50 000</i>		rozdíl
			skutečný roční náklad	max roční limit	
skupina 1	600	220	1 584 000	11 000 000	9 416 000
skupina 2	700	173	1 453 200	8 650 000	7 196 000
skupina 3	800	158	1 516 800	7 900 000	6 838 200
skupina 4	900	204	2 203 200	10 200 000	7 996 800
skupina 5	1 000	161	1 932 000	8 050 000	6 118 000
skupina 6	1 500	244	4 392 000	12 200 000	7 808 000
celkem		1 160	13 081 200	58 000 000	44 918 800

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

Výpočet vychází z vynásobení měsíční výše příspěvku v každé ze skupin zaměstnanců s počtem osob v dané skupině, z toho vyjde skutečně uplatňovaný daňový náklad ve společnosti. Tato suma je porovnána s maximálním roční limitem, který je právně stanoven na 50 000 Kč, vynásobeným s počtem osob v jednotlivých skupinách. Z celkového rozdílu je patrné, že společnost Metrostav by v teoretickém hlediska mohla daňově zoptimalizovat uznatelnost daňovou příspěvků na penzijní připojištění o 44 918 800 Kč.

3.5.8 Další snížení na dani

Společnost spolupracuje s řadou středních průmyslových a technických škol, s fakultami vysokých škol, v oboru stavebnictví, strojnictví a podnikohospodářských. Studenti se mohou zapojit do různých aktivit společnosti, ať se jedná o různé odborné stáže, exkurze aj. V neposlední řadě společnost také zaměstnává po celé České republice řadu učňů – v Praze, Ústí nad Labem, či Nymburku. Z toho vyplývá možnost snížení základu daně o náklady spojené se zaměstnáváním učňů. Z této skutečnosti tak benefituje jak společnost v oblasti daňové optimalizace, tak i právě zaměstnaní studenti, získávající potřebnou praxi v daném oboru. Celkově odpracovali v aktivitách společnosti učni sumu rovnou 8 704 hodinám, v průměrné hodinové sazbě 200 Kč/h.

Tabulka 42 Produktivní práce – učni

Škola – město	počet hodin
Praha 3	5 934
Praha 4	1 114
Praha 5	248
Kladno	794
Ústí nad Labem	472
Nymburk	133
celková suma hodin	8 704
hodinová sazba	200
celkové snížení základu daně	1 740 700

Zdroj: vlastní zpracování z interních informací skupiny Metrostav

3.5.9 Neuplatněné metody daňové optimalizace

Společnost nevyužívá možnosti daňové optimalizace formou snížení základu daně o daňovou ztrátu, dle § 34 odst. 1 ZDP. Jak bylo již zmíněno v teoretické části práce, podnik by potenciálně mohl využít daňové ztráty do výše 30 000 000 Kč. Společnost Metrostav je v dlouhodobém horizontu každé účetní období zisková, proto není tato forma optimalizace relevantní. V roce 2021 evidovala společnost pozitivní hospodářský výsledek ve velikosti 23 024 309 tis. Kč, v roce 2022 19 991 885 tis. Kč. V teoretickém případě, kdy by k daňové ztrátě ve společnosti nastalo v roce 2023, by společnost mohla daňovou ztrátu uplatňovat po 5 následujících obdobích, tedy až po rok 2027.

Společnost zároveň nepoužívá daňového uvolnění spojeným s „daňovými ráji“, společnost funguje čistě na území České republiky a v ni odvádí daňovou povinnost.

4 Výsledky a diskuse

Kapitola výsledky a diskuze se bude zaměřovat na výstupy z samotného provedeného vyhodnocení daňové situace a způsobů aplikované daňové optimalizace v Metrostav a.s. Na analýzu budou navázány doporučení, které by mohla pro společnost potenciálně znamenat snížení daňového základu.

4.1 Vyhodnocení analýzy daňové optimalizace za rok 2022

Analýzou daňové optimalizace se postupně v práci vyhodnotil dopad daňově uznatelných nákladů na veškeré aplikované metody společnosti. V oblasti odpisů společnost používá zrychlené daňové odpisy, potažmo zrychlené daňové odpisy s navýšením vstupní ceny o 10 %, které po odečtení s účetními odpisy zajišťují znatelně vyšší daňovou úlevu během prvních let používání daného dlouhodobého hmotného majetku. Zároveň společnost využívá možnosti aplikace mimořádných odpisů, které docílí ještě větší daňového nákladu v prvních letech živostnosti majetku. To je cílená strategie společnosti, jelikož se snaží konstantně obnovovat svůj majetek a zároveň je dlouhodobě zisková.

Z povahy působení společnosti je dané, že musí neustále obnovovat svůj majetek, a tedy využívat rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Je v jejích zájmu se pokusit, co největší část rezerv, v souladu s právními předpisy, brát jako zákonné rezervy na opravu majetku.

Obdobně je snaha upravovat i opravné položky k pohledávkám, maximalizovat výši opravných položek, které lze považovat na daňově uznatelné. Následná suma rezerv na opravu majetku a opravných položek k pohledávkám znatelně snižuje daňový základ Metrostavu.

Díky vynaloženým darům společnost také snižuje svůj daňový základ. Každoročně společnost vynaloží dary v rámci deseti milionů. I přes tuto velkou sumu, s ohledem na celkový obrat společnosti, by mohla vynaložit ještě větší sumu, která by naplnila maximálně procentuální limit darů, o který lze daňový základ snížit. Celkově lze vynaložit do darů až 10 % celkového základu daně. Metrostav v roce 2022 naplnil výši darů v srovnání s základem daně jen 3,4 %, ve výši 28 120 268 Kč. Přitom základ daně byl roven 813 473 042 Kč, mohla by teda společnost ještě lépe optimalizovat výši darů, které spadají do daňově uznatelných nákladů na 81 347 304 Kč.

V rámci zaměstnaneckých benefitů došlo k přechodu na stravenkový paušál, dle kterého společnost proplácí paušálně stanovenou částku v každém pracovním dne, dle interních a právních předpisů. Z celkové sumy vynaloženého nákladu na stravenkový paušál je možno snížit daňový základ. Zároveň je aplikovaná úprava daňového nákladu prostřednictvím daňově uznatelnými náklady na penzijní připojištění. Tu by mohla případně společnost, pokud by uplatnila maximálně stanovený daňový náklad právními předpisy ve výši 50 000 Kč, navýšit až o 44 918 800 Kč.

Maximálně společnost Metrostav uplatňuje snížení základu daně z podílů na zisku, které vstupují jako ostatní finanční výnosy, z několika společností, co společnost Metrostav vlastní z 100 %, či majoritně v jiném procentuálním poměru.

V analyzovaném účetním období 2022 měla finální daňovou povinnost společnost Metrostav 148 609 034 Kč (doplatek daně byl odečten o již tvořené zálohy na daň z příjmu ve výši 76 403 000 Kč). Pokud by nebyla provedena daňová optimalizace byla by daňová povinnost rovna 187 411 730 Kč, tedy o necelých 40 milionů Kč vyšší.

5 Závěr

Diplomová práce měla za svůj cíl vyhodnotit možnosti daňové optimalizace. Úprava daňového základu je zásadní aktivitou společností v různorodých odvětvích. V praxi existuje plná řada metod spojených s daňovou optimalizací. V rámci práce byl pohled zaměřen na fundamentální definici daní, předmětu daně, daňového základu, či daňového poplatníka, následně na průběh a příslušnou úpravu při procesu účetní závěrky a uzávěrky. Analýzou výsledků společnosti z daňového hlediska došlo k znázornění skutečného uplatnění metod daňové optimalizace. A finální vyhodnocení celkové situace.

Praktická část práce byla zaměřena na podrobnou analýzu daňové optimalizace v české akciové společnosti Metrostav, která se snaží, s ohledem na své obrovské obraty, aplikovat mnoho metod zacílených na snižování daňového základu.

Stanovení, jak přesně bude společnost daň upravovat je její kompetencí, samozřejmě v souladu s českými právními předpisy, tak v případě konkrétní společnosti i v souladu mezinárodních předpisů a nařízení. Společnost má detailně propracovaný konkrétní plán pro daňovou úpravu svého základu v jednotlivých formách. Možné řešení pro zlepšení optimalizace daňového základu, i vzhledem na vývoj stavebního trhu během posledních let, a jiných událostí spojených s chodem společnosti, aplikovat častější revize plánu spojeného například s optimalizací daně v oblasti darů či odpisů dlouhodobého majetku.

Další strategie daňové optimalizace, jako je například využívání daňových rájů, uzavírání výhodných smluv o dvojitým zdanění a jiné s nimi spojené, jsou strategie, které společnost Metrostav nevyužívá. Především s ohledem na překážky z právní strany, etické aspekty těchto metod, a v neposlední řadě i z nich plynoucí znatelně větší rizikovitost než v případě konvenčních metod daňové optimalizace.

Oblast daňové optimalizace je velmi podstatnou složkou finančního účetnictví. S tím je tedy spjatý i neustálý pokrok technologie, týkající se analýzy velkých dat, či umělou inteligencí a automatizací procesů. Je nutno předpokládat implikaci nových technologií v blízké budoucnosti.

Dle provedené analýzy lze usoudit, že společnost by oblast daňové problematiky mohla lépe zoptimalizovat formou zaměstnaneckých benefitů, konkrétně formou navýšení stravenkového paušálu, kde společnost nevyužívá plně hranici zákonem stanovenou, kterou lze vykázat jako daňově uznatelnou. Zároveň celkovou výší darů, či ještě větším navýšením zákonných rezerv na opravu dlouhodobého majetku a opravných položek pohledávek, společnost může svůj konečný základ daně ještě patrně snížit. S ohledem na obrovskou velikost společnosti a již dlouhodobě nastavenou daňovou politikou je radikální změna v procesech daňové optimalizace, a implikace některé z navržených změn, obtížná.

Na závěr je nutno zdůraznit, že celkový proces daňové optimalizace vyžaduje konstantní pozornost a neustálé úpravy k daňovým zákonům a nařízením, stejně tak jako k změnám vázaných a podnikatelské prostředí a neočekávané faktory (například změna úpravy mimořádných odpisů při pandemii Covid-19). Je to kontinuální proces vyžadující blízkou spolupráci mezi učením oddělením, oddělením daní, vrcholovým vedením společnosti, pro maximalizaci efektivity a minimalizaci daňové povinnosti.

6 Seznam použitých zdrojů

Literární zdroje:

BĚHOUNEK, P. Daňové zákony v úplném znění k 1.1.2023, Olomouc: ANAG, 2023. ISBN: 978-80-7554-376-9

BĚHOUNEK, P. Společnost s ručením omezeným – prakticky včetně účetnictví a daní, Olomouc: ANAG, 2023. ISBN: 978-80-7554-391-2

BRAGG, S. IFRS Made Easy. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Incorporated, 2011. ISBN: 978-0-470-89070-7. dostupné z: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/czup/reader.action?docID=699462&query=ifrs> [cit. 23.08.2023]

BREZAINOVÁ, M. Daňové a nedaňové výdaje, Praha: Poradce, 2023. ISBN: 978-80-7365-484-9

BREZAINOVÁ, M. Účetnictví: zákon s komentářem, Praha: Poradce, 2021. ISSN: 1211-2437

CARDOVÁ, Z. Účetnictví: pro podnikatele po novelách, Praha: Poradce, 2022. ISSN: 1211-2337

CHRISTIAN, C a LÜDENBACH, N. IFRS: Essentials. Chichester: John Wiley & Sons, Incorporated, 2013. ISBN: 978-1-118-50134-4. dostupné z: ProQuest Ebook Central. <https://ebookcentral.proquest.com/lib/czup/reader.action?docID=1158415> [cit. 23.08.2023].

DEBELVA, F. International double Taxation and the Right to property. Amsterdam: IBFD, 2019. ISBN: 978-90-8722-579-7. dostupné z: ProQuest Ebook Central. <https://ebookcentral.proquest.com/lib/czup/reader.action?docID=30459290&query=double+taxation> [cit. 23.08.2023]

KRUPOVÁ, L. IFRS: aplikace v podnikové praxi. Praha: VOX a.s., 2009. ISBN: 978-80-86324-76-0

KRUPOVÁ, L a VAŠEK, L a ČERNÝ, M. IAS/IFRS: principy, metodologie, interpretace. Praha: VOX a.s., 2005. ISBN: 80-86324-44-3

KRUPOVÁ, L. IFRS: Interpretace a aplikace v podnikové praxi. Praha: VOX a.s., 2019. ISBN: 978-80-87480-70-0

KLIMEŠOVÁ, L. Daňová optimalizace, Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s, 2018. ISBN 978-80-87974-17-9

PRUDKÝ, P. a LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-219-9

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. Olomouc: ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-303-5

SEDLÁKOVÁ, E a MARTINCOVÁ, D. Daň z příjmu: komentovaný zákon po novele. Praha: Poradce, 2023. ISSN: 1211-2437

Skupina Metrostav. *Souhrnná výroční zpráva 2022*, Praha: Red Robin s.r.o., 2022

SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6

TARADA, P. Daň z příjmů: komentovaný zákon po novele, Praha: Poradce, 2023. ISBN: 977-12-1124-338-8

VYCHOPEŇ, J. Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-348-7

Zákon č.89/2012 Sb. ze dne 22. března 2012 občanský zákoník

Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb. ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů

Zákon č. 593/1992 Sb. ze dne 1. ledna 1993 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu

Webové zdroje:

AMBROŽ, J. Základ daně z příjmu PO a náměty na optimalizace, 2020 [online]. DU.cz [cit. 17.08.2023]. dostupné z: <https://www.du.cz/33/zaklad-dane-z-prijmu-po-a-namety-na-optimalizaci-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Erh15QSGtZoWJqh-zn1covoCD-vMUnwPlw/?query=z%E1klad%20dan%EC%20z%20p%F8%EDjmu&serp=1>

BRYCHTA, I. Daň z příjmů právnických osob – předpis, zálohy a doměrky daně, 2023 [online]. DU.cz [cit. 17.08.2023]. dostupné z: <https://www.du.cz/33/dan-z-prijmu-pravnickych-osob-predpis-zalohy-a-domerky-dane-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ev2tTkv19IqO19O9pRNKmUE/?query=splatn%E1%20da%F2%20z%20p%F8%EDjmu%20%FA%E8tov%E1n%ED&serp=1>

Evropská Rada. Unijní seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti, 2023 [online]. consilium.europa.eu [cit. 31.08.2023]. dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

Daňové tipy. Osvobozené výnosy ve formě podílů na zisku k využití pro další investice, 2023 [online]. danovetipy.cz [cit. 30.08.2023]. dostupné z: <http://www.danovetipy.cz/clanky/detail/osvobozene-vynosy-u-s-r-o-93>

DÉGREL, M. Při uplatnění daňové ztráty nestačí hlídat pět let, 2018 [online]. Portal.pohoda.cz [cit. 20.08.2023]. dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/pri-uplatneni-danove-ztraty-destaci-hlidat-pet-let/>

Finanční správa. Mezinárodní výměna informací, 2023 [online]. Financnisprava.cz [cit. 31.08.2023]. dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/mezinarodni-vymena-informaci>

HEALY, W. What are the world's best tax havens?, 2023 [online]. GOBankingRates.com [cit. 29.08.2023]. dostupné z: <https://www.gobankingrates.com/taxes/refunds/best-tax-havens-in-the-world/>

HOVORKA, M. § 20 ZDP Základ daně a položky snižující základ daně, 2021 [online]. DU.cz [cit. 20.08.2023]. dostupné z: <https://www.du.cz/33/20-zdp-zaklad-dane-a-polozky-snizujici-zaklad-dane-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ej8moMjMQuegTIS6dN7u0Q/?query=Polo%BEky%20sni%BEuj%EDc%ED%20z%E1klad%20dan%EC%20u%20PO&serp=1>

KPMG. BEPS 2.0: Pillar One and Pillar Two: Insights and perspectives into BEPS 2.0, 2021 [online]. KPMG.com [cit. 21.08.2023]. dostupné z: <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2020/10/beps-2-0-pillar-one-and-pillar-two.html>

MÜLLEROVÁ, L. Odložená daň z příjmu – checklist, 2022 [online]. DU.cz [cit. 20.08.2023]. dostupné z: <https://www.du.cz/33/odlozena-dan-z-prijmu-checklist-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EsI9rHcS-N1D2KMUXyW2cT0XSBvbBK3dQ/?query=odlo%BEen%E1%20da%F2%20z%20p%F8ijmu&serp=1>

MÜLLEROVÁ, L. Přehled o změnách vlastního kapitálu, 2022 [online]. DU.cz [cit. 27.08.2023]. dostupné z: https://www.du.cz/33/prehled-o-zmenach-vlastniho-kapitalu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ErPprQzX-Dns70kCf_9qao/?query=p%F8ehled%20o%20zm%ECn%E1ch%20vlastn%EDho%20kapi t%E1lu&serp=1

MÜLLEROVÁ, L. Rozvaha, 2023 [online]. DU.cz [cit. 27.08.2023]. dostupné z: <https://www.du.cz/33/rozvaha-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ErPprQzX-Dns05D0WYgBWGY/?query=rozvaha&serp=1>

MÜLLEROVÁ, L. Výkaz zisků a ztrát, 2023 [online]. DU.cz [cit. 27.08.2023]. dostupné z: <https://www.du.cz/33/vykaz-zisku-a-ztraty-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ErPprQzX-Dns9VM2tBMSMiE/?query=v%FDkaz%20zisku%20a%20ztr%E1ty&serp=1>

NIGRIN, J. Dary z hlediska daní a účetnictví, 2023 [online]. DU.cz [cit. 25.08.2023]. dostupné z: <https://www.du.cz/33/dary-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Enyjh66POY-vm3ZrH6bYW0/>

OECD. OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax, 2021 [online]. OECD.org [cit. 22.08.2023]. dostupné z: <https://www.oecd.org/news>