



Optimalizace daně z příjmu právnických osob

Diplomová práce

Studijní program:

N0413A050007 Podniková ekonomika

Studijní obor:

Management podnikových procesů

Autor práce:

Bc. Petr Hejl

Vedoucí práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví





Zadání diplomové práce

Optimalizace daně z příjmu právníků osob

Jméno a příjmení: **Bc. Petr Hejl**
Osobní číslo: E19000286
Studijní program: N0413A050007 Podniková ekonomika
Specializace: Management podnikových procesů
Zadávací katedra: Katedra financí a účetnictví
Akademický rok: **2021/2022**

Zásady pro vypracování:

1. Deskripce korporátní daně v evropském kontextu.
2. Daň z příjmu v podnikatelském prostředí ČR.
3. Nástroje daňové optimalizace v legislativě ČR.
4. Analýza účetních a daňových procesů vybraného podnikatelského subjektu v kontextu daňové optimalizace.
5. Vyhodnocení efektivity vybraných nástrojů daňové optimalizace.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy:
Forma zpracování práce:
Jazyk práce:

65 normostran
tištěná/elektronická
Čeština



Seznam odborné literatury:

- DVOŘÁKOVÁ, Veronika, 2018. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady*. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-125-3.
- FREICHEL, Christoph, Brähler GERNOT a Christian LÖSEL, 2020. *German Profit Taxes*. 6th ed. München, Tübingen, Deutschland: UVK Verlag. ISBN 9783739805351.
- HNÁTEK, Miloslav, 2020. *Zcela legální daňové triky 2020*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-907398-1-9.
- KLIMEŠOVÁ, Ludmila, 2018. *Daňová optimalizace*. 2. dopl. vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s. : European Business School SE. ISBN 978-80-87974-17-9.
- OECD, 2021. *Tax Administration 2021*. 9th ed. Paris, France: Organisation for Economic Co-operation and Development. ISBN 9789264424081.
- PROQUEST, 2021. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2021-09-26]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>.

Konzultant: Olga Hejlová, hlavní účetní

Vedoucí práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce:

1. listopadu 2021

Předpokládaný termín odevzdání:

31. srpna 2023

doc. Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.
děkan

L.S.

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2021

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracoval samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědom toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědom následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

17. června 2022

Bc. Petr Hejl

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucí mé diplomové práce Ing. Martině Černíkové, Ph.D. za odborné rady, cenné připomínky, vstřícný přístup a velkou míru trpělivosti při zpracování práce.

Anotace

Diplomová práce se zabývá problematikou daňové optimalizace podnikatelských subjektů. Cílem diplomové práce je zkoumat daňové konsekvence vybraných oblastí hospodaření podniku a na základě právní úpravy daně z příjmů právnických osob a hospodářské situace vybrané společnosti navrhnout taková opatření, která by vedla k optimalizaci její daňové povinnosti. Teoretická část diplomové práce přináší deskripci daňové politiky v Evropské unii, analyzuje daňový systém v České republice a daň z příjmů právnických osob. V závěru teoretické části jsou představeny často užívané nástroje daňové optimalizace a jejich daňová řešení. Praktická část diplomové práce využívá nabyté teoretické znalosti a aplikuje je do prostředí konkrétní vybrané společnosti. V práci jsou zkoumány stávající nástroje daňové optimalizace využívané v podniku a navrhovány opatření vedoucí ke snížení daňové povinnosti a zlepšení chodu podniku. V závěru jsou navržená opatření vyhodnocena a jsou diskutovány možnosti jejich implementace vzhledem k finančnímu zdraví a peněžnímu toku společnosti.

Klíčová slova

Daňová optimalizace, daň z příjmů právnických osob, zaměstnanecké benefity, výzkum a vývoj, daňová uznatelnost, odčitatelná položka, daňová úspora, peněžní tok

Annotation

The subject of this diploma thesis is tax optimization of business entities. The thesis aims to examine tax consequences of various areas of business management based on legislation and economic situation of particular chosen company to propose measures that would lead to optimization of its tax liability. Theoretical part of the thesis describes European union tax policies and analyses Czech taxation system and its corporate income tax. Theoretical part also introduces regularly used tools of tax optimization and their tax consequences. Practical part of the thesis uses acquired theoretical knowledge to apply on particular chosen company. The thesis revise tax optimization tools currently used by the chosen company and suggest measures that lead toward lowering its tax liability and improving its business operations. The last chapter evaluates suggested measures and discusses possibilities of their implementation with regard to financial health and Cash flow of the company.

Keywords

Tax optimization, corporate income tax, fringe benefits, research and development, tax deductibility, deductible unit, tax savings, Cash flow

Obsah

Seznam ilustrací	12
Seznam tabulek	13
Seznam zkratk	14
Úvod	15
1 Daňová politika v Evropské unii	16
1.1 Vývoj zdanitelných příjmů v Evropské unii	19
1.2 Korporátní daň v evropském prostředí	21
2 Korporátní daň a její optimalizace v prostředí ČR	23
2.1 Daňově uznatelné výdaje (náklady).....	25
2.1.1 Zaměstnanecké benefity.....	27
2.1.2 Daňové odpisy hmotného majetku	32
2.1.3 Leasing.....	33
2.1.4 Reklama, reklamní předměty, dárky, vzorky, reprezentace.....	34
2.2 Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje.....	35
2.2.1 Formy podpory výzkumu a vývoje v ČR.....	37
3 Vybrané nástroje daňové optimalizace ve výrobní společnosti	43
3.1 Zaměstnanecké benefity ve vybrané společnosti	46
3.2 Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje.....	59
4 Vyhodnocení dopadů návrhů řešení do hospodaření Společnosti	65
4.1 Volba implementace návrhů řešení	68
Závěr	72
Seznam použité literatury	74
Elektronické odkazy	76

Seznam ilustrací

<i>Obrázek 1: Zdanitelné příjmy v roce 2019 (v % z HDP)</i>	<i>20</i>
<i>Obrázek 2: Vývoj Cash flow s ohledem na implementaci návrhů řešení (v tis. Kč)</i>	<i>71</i>

Seznam tabulek

<i>Tabulka 1: Vývoj základních ekonomických ukazatelů Společnosti (v tis. Kč)</i>	<i>44</i>
<i>Tabulka 2: Příplatky ke mzdě ve vybrané Společnosti.....</i>	<i>46</i>
<i>Tabulka 3: Výdaje Společnosti na zaměstnanecké benefity dle vnitřní směrnice za rok 2021 (v Kč).....</i>	<i>48</i>
<i>Tabulka 4: Porovnání stravenek a stravenkového paušálu z daňového hlediska (v Kč)</i>	<i>50</i>
<i>Tabulka 5: Porovnání dosavadního a navrhovaného příspěvku na penzijní připojištění (v Kč).....</i>	<i>52</i>
<i>Tabulka 6: Dosavadní průměrné roční výdaje na provoz automobilů (v Kč).....</i>	<i>53</i>
<i>Tabulka 7: Ukazatele, sloužící k výpočtu celkových výdajů na automobily</i>	<i>54</i>
<i>Tabulka 8: Průměrné roční výdaje na provoz automobilů po implementaci návrhu</i>	<i>55</i>
<i>Tabulka 9: Komparace dosavadního stavu a návrhu řešení benefitu poskytnutí služebního vozu pro soukromé účely (v Kč)</i>	<i>56</i>
<i>Tabulka 10: Rozpočet vzdělávacích kurzů Společnosti</i>	<i>57</i>
<i>Tabulka 11: Výpočet ročních osobních nákladů</i>	<i>62</i>
<i>Tabulka 12: Odpisový plán robotické ruky</i>	<i>63</i>
<i>Tabulka 13: Náklady vynaložené na činnost výzkumu a vývoje</i>	<i>63</i>
<i>Tabulka 14: Výhody a nevýhody navrhovaných řešení.....</i>	<i>65</i>
<i>Tabulka 15: Vývoj Cash flow Společnosti od roku 2017 (v tis. Kč)</i>	<i>67</i>
<i>Tabulka 16: Dopady implementace návrhu změn v oblasti zaměstnaneckých benefitů (v Kč)</i>	<i>68</i>
<i>Tabulka 17: Splnění podmínek projektu</i>	<i>69</i>

Seznam zkratk

Cash flow	Peněžní tok
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
ČM	Čistá mzda
ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DÚ	Daňová uznatelnost
EU	Evropská unie
FÚ	Finanční úřad
HDP	Hrubý domácí produkt
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
PHM	Pohonné hmoty
PP	Penzijní připojištění
Sb.	Sbírka zákonů
VaV	Výzkum a vývoj
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZIP	Zákon o investičních pobídkách
ZP	Zákoník práce

Úvod

Daňová problematika je velmi diskutovanou oblastí, která se dotýká dnes a denně všech. Lze říci, že daně jsou nejpodstatnější složkou ekonomiky států po celém světě a na státní i mezinárodní úrovni je nutno s nimi umět správně pracovat. Proto má každý ze států vlastní daňový systém, určující zásady správného ukládání a výběru daní, kterými přispívá do státního rozpočtu. V rámci tohoto systému provádí každý stát svou vlastní daňovou politiku, která v prostoru Evropské Unie může být z částí ovlivněna i jejími pravomocemi. Daňový systém v České republice je velmi rozsáhlý, složitý a neustále podléhá legislativním změnám, které je potřeba pozorně sledovat. Daňová oblast je tak velmi důležitým tématem pro podnikatelské subjekty, kteří chtějí na svých bedrech co nejmenší daňové zatížení. I proto se diplomová práce zabývá problematikou daně z příjmů právnických osob a její optimalizací.

Hlavním cílem této diplomové práce je na základě právní úpravy daně z příjmů právnických osob a hospodářské situace vybrané společnosti navrhnout opatření, která by vedla ke snížení její daňové povinnosti. Sekundárním, nikoliv však druhořadým cílem této diplomové práce je za pomoci navrhovaných řešení přispět ke zlepšení chodu vybrané společnosti za předpokladu, že si může navržená opatření z hlediska finančního zdraví dovolit.

Diplomová práce je rozdělena do čtyř kapitol. První kapitola se zabývá problematikou daňové politiky v Evropské unii, konkrétně iniciativami a akčními plány, které stanovují pravidla pro fungování volného trhu v EU, vývojem zdanitelných příjmů v EU a právní úpravou korporátní daně v evropském prostředí. Druhá kapitola pojednává o korporátní dani a její optimalizaci v prostředí České republiky, strukturou výpočtu daně z příjmů právnických osob a následně i často využívanými nástroji daňové optimalizace. Ve třetí kapitole jsou nabyté teoretické znalosti implementovány na konkrétní společnost. Jsou v ní také identifikovány kritické oblasti, u kterých lze daň optimalizovat a následně jsou navrhována taková opatření, která vedou k optimalizaci daně z příjmů právnických osob a zlepšení chodu společnosti. Čtvrtá kapitola představuje vyhodnocení dopadů návrhů opatření na hospodaření společnosti a zhodnocuje, zda jsou pro podnik z hlediska jejího finančního zdraví přípustná.

1 Daňová politika v Evropské unii

Daňovou politiku lze definovat jako soubor právních aktů a úkonů, které posilují správné užívání daňových instrumentů k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti. Daň v ekonomice slouží primárně k zajištění příjmů do veřejných rozpočtů, daňovou politiku tedy lze považovat za nezbytnou součást hospodářské politiky, protože pomáhá v naplnění ekonomických a společenských cílů státu. Předmětem daňové politiky Evropské unie je praktické uplatňování zásad a principů při tvorbě a fungování jednotlivých daňových systémů a porovnání jednotlivých národních daňových soustav a jejich vzájemných interakcí (Kubátová, 2018). Vzhledem k tomu, že daňová politika EU je zaměřena na hladké působení jednotného trhu, nejdříve byla řešena harmonizace nepřímých daní a poté přímých. Prioritou daňové politiky se v uplynulých letech stal také boj proti škodlivým daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Evropský parlament má právo být konzultován ohledně daňových záležitostí a daňová opatření musí být přijímána členskými státy jednomyslně. (Freichel, 2020) Jestliže členské státy dodržují pravidla EU, mohou si svobodně zvolit takový daňový systém, který považují za nejvhodnější. Lepší koordinace daňové politiky zajišťuje, že daňová politika jednotlivých členských států přispívá k širším politickým cílům EU, jak bylo stanoveno ve strategii Evropa 2020 pro inteligentní

a udržitelný růst podporující začlenění a v Aktu o jednotném trhu. Vzhledem k mediálním odhalením rozsáhlých daňových podvodů a agresivního daňového plánování, se boj proti tomuto jevu stal prioritou pro předchozí legislativní období, probíhajícího v letech 2014 až 2020. V dalších oblastech se legislativa EU snaží reformovat rámec pro zdanění příjmů právnických osob, aby bylo zdanění v EU spravedlivější a lépe přizpůsobené moderní digitální ekonomice v rámci vnitřního trhu. Další z priorit je vypracování definitivního režimu pro daň z přidané hodnoty. Evropská Komise vytvořila k řešení těchto problematik řadu iniciativ a akčních plánů:

- balíček v oblasti daňové transparentnosti;
- akční plán pro zdanění právnických osob;
- balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem;
- akční plán v oblasti DPH (Verbeken, 2021).

- **Balíček v oblasti daňové transparentnosti**

Balíček v oblasti daňové transparentnosti řeší zlepšení transparentnosti a spolupráce mezi členskými státy ve věci přeshraničních daňových rozhodnutí, a to zrušením směrnice o zdanění příjmů z úspor za účelem zjednodušení právních předpisů týkajících se automatické výměny informací, posouzením dalších potencionálních iniciativ v oblasti transparentnosti ve spojení s podáváním zpráv nadnárodních podniků podle jednotlivých zemí, přezkumem kodexu chování pro zdaňování podniků, lepším vyčíslením daňového deficitu a progresivním postojem v podpoře větší daňové transparentnosti po celém světě. (Evropa, 2015)

- **Akční plán pro zdanění právnických osob**

Evropská Komise také vypracovala akční plán pro zdanění právnických osob, který stanovuje řadu iniciativ zaměřených na boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem, zajištění udržitelných příjmů a zlepšení podnikatelského prostředí na jednotném trhu. Akční plán má čtyři hlavní cíle:

- obnovení vazby mezi zdaněním a místem výkonu hospodářské činnosti;
- zajištění toho, aby členské státy dokázaly správně posoudit činnost společností ve svých jurisdikcích;
- vytvoření konkurenceschopného a prorůstového prostředí pro zdaňování právnických osob v EU;
- ochrana jednotného trhu a zajištění důsledného přístupu k vnějším otázkám daně z příjmů. (Evropa, 2015)

- **Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem**

Další iniciativou Evropské Komise je balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, který obsahuje návrhy konkrétních opatření za účelem zamezení agresivnímu daňovému plánování, posílení daňové transparentnosti a vytvoření rovných podmínek pro všechny společnosti v EU. Balíček obsahuje tři pilíře:

- zaručení účinného zdanění EU, prostřednictvím směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem a doporučení týkající se daňových úmluv;
- zvýšení daňové transparentnosti pomocí směrnice o automatické výměně informací;
- zajištění rovných podmínek pomocí sdělení o vnější strategii pro efektivní zdanění a černé listiny daňových rájů. (Evropa, 2016)

- **Akční plán v oblasti DPH**

Dále Evropská Komise vytvořila akční plán v oblasti DPH, který zahrnuje zásady pro budoucí jednotný Evropský systém DPH, opatření pro řešení podvodů v oblasti DPH, rámec pro určování sazeb DPH, plán na zjednodušení a modernizaci pravidel ohledně DPH pro elektronický obchod a balíček týkající se DPH pro malé a střední podniky. Balíček týkající se oblasti DPH v oblasti jednotného digitálního trhu si klade za cíl modernizovat DPH pro přeshraniční elektronický obchod. Cílem toho balíčku je snížení nákladů na dodržování předpisů v oblasti DPH, které podnikům vznikají při přeshraničním prodeji, usnadnění přeshraničního obchodu, zajištění spravedlivého konkurenčního prostředí EU a boj proti podvodům. Nová pravidla týkající se DPH by měla být jednodušší a soudržnější a měla by zavádět nový a konečný jednotný prostor pro obchod v EU. Nový systém by měl být lépe zabezpečen a měl by odpovídat současné digitální a mobilní ekonomice. (Verbeken, 2021)

EU se také snaží zajistit spravedlivý a účinný systém zdanění, který bude vhodný pro digitální prostředí, a používat legislativní návrhy k plnému využití digitalizace úpravou definice tzv. stále provozovny a zavést definici minimální ekonomické podstaty. Dne 1. ledna 2018 také vstoupila v platnost nová pravidla, která zavazují členské státy, aby daňovým orgánům zpřístupnily údaje shromážděné v rámci právních předpisů proti praní peněz. Směrnice proti praní peněz AMLD4 a AMLD5 usilují o prevenci využívání evropského finančního systému pro praní peněz a financování terorismu. Vnitrostátní daňové orgány budou mít přímý přístup k informacím o skutečných vlastnících společností, svěřeneckých fondech a dalších entitách, jakož i o záznamech společností o hloubkových kontrolách zákazníků. Nová pravidla umožní daňovým orgánům rychle a účinně reagovat na případy daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem a bojovat proti strukturám typu daňových rájů, na něž upozorňují dokumenty Paradise Papers. (Verbeken, 2021)

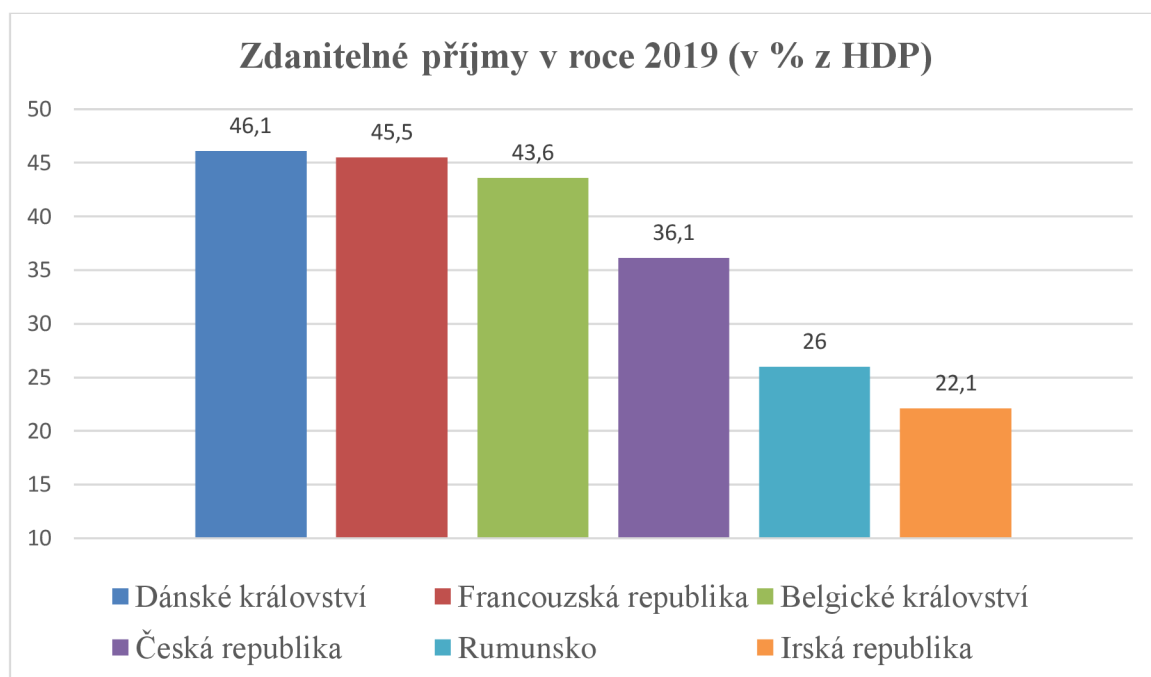
Evropská unie může výše zmíněnými iniciativami a akčními plány ovlivňovat daňovou politiku jednotlivých členských států, avšak výši daní a daňových sazeb určují samotné vlády států. Lze říci, že daně jsou nejpodstatnější složkou ekonomiky státu a na státní i mezinárodní úrovni je nutno s nimi správně manipulovat. Každý z členských států má proto vlastní daňový systém určující zásady správného ukládání a výběru zdanitelných příjmů, kterými přispívá do státního rozpočtu. Proto je důležité sledovat vývoj zdanitelných příjmů z pohledu jednotlivých států.

1.1 Vývoj zdanitelných příjmů v Evropské unii

V roce 2019 byly zdanitelné příjmy v zemích Evropské unie vyšší než v ostatních pokročilých ekonomikách. Daně a povinná sociální pojištění v 27 členských státech Evropské unie (dále jen „EU-27“) tvoří v průměru 40,1 % hrubého domácího produktu. Daňová povinnost byla v porovnání ostatními pokročilými ekonomikami vysoká, v průměru 6,3 % nad průměrem OECD a o více než 15 % vyšší než ve Spojených státech amerických. Samotná výše zdanitelných příjmů se však mezitím příliš nezměnila. Zdanitelné příjmy v EU-27, jakožto procento HDP, byly v letech 2018 a 2019 stabilní. S ohledem na desetiletý vývoj od ekonomické krize v roce 2009 se zdanitelné příjmy v EU-27 zvýšily v průměru o 2,1 %, o 2,3 % v Eurozóně a o 2 % v zemích OECD. V roce 2019 se poměr zdanitelných příjmů na HDP se plně zotavil a byl vyšší než v roce 2007, tedy v době před finanční krizí. (Evropská komise, 2021)

Obecně se v Eurozóně neprojevovaly velké změny ve výši zdanitelných příjmů vzhledem k HDP. Z 27 členských států EU, devatenáct zaznamenalo významnou (tedy nad 0,1 %) změnu ve zdanitelných příjmech z HDP, přičemž u deseti z nich se příjmy zvýšily a v devíti snížily. Ve zbylých osmi členských státech byly změny nevýznamné. Největší růst byl zaznamenán na Kypru, kde zdanitelné příjmy vzrostly o 2 % a v Dánsku, kde vzrostly o 1,8 %. Naopak největší pokles zdanitelných příjmů byl zaznamenán v Belgii, a to o 1,2 % a ve Francii a Švédsku o 0,8 %. Ve dvaceti členských státech byly v roce 2019 zdanitelné příjmy vyšší než v roce 2009, jako například v Řecku, kde byl za dobu od roku 2009 do roku 2019 zaznamenán nejvyšší nárůst o 8,7 %. Na druhou stranu v Irsku byl za dané období zaznamenán nejvyšší pokles z členských zemí EU, a to o šest procentních bodů. Obrázek 1

znázorňuje nejvíce a nejméně daňově zatížené země v Evropské unii v porovnání s Českou republikou.



Obrázek 1: Zdanitelné příjmy v roce 2019 (v % z HDP)

Zdroj: vlastní zpracování na základě Evropské komise, 2021

Jak je vidět v obrázku 1, míra daňové zátěže se v jednotlivých členských státech hodně liší. Nejvyšší daňovou zátěž v EU lze zaznamenat v Dánsku se 46,1 % HDP tvořeného zdanitelnými příjmy, ve Francii se 45,5 % a v Belgii se 43,6 %. Naopak nejnižší daňovou povinnost lze vyzorovat v Irsku s 22,1 % a Rumunsku, kde zdanitelné příjmy tvoří 26 % HDP. Pro porovnání, v České republice tvořily v roce 2019 zdanitelné příjmy celkem 36,1 % HDP.

Dopady pandemie COVID-19 se začínají projevovat v jednotlivých ekonomikách Evropské unie a je zjevné, že významně ovlivní většinu zemí po celém světě. Očekává se, že se zdanitelné příjmy v krátkém období (2020-2022) znatelně sníží ve většině zemí Evropské unie, v některých ekonomikách i o více než 3 % HDP, jako následek závažného narušení aktivity ekonomických subjektů. Nejnovější předpověď Evropské komise napovídá, že v roce 2020 země Evropské unie zaznamenají pokles nominálních ekonomických ukazatelů o zhruba 4 %, přičemž výše zdanitelných příjmů, jakožto procentní podíl HDP, se může lehce zvýšit. Je tomu tak díky celkovému většímu propadu HDP. Očekává se, že poměr

zdanitelných příjmů vůči HDP se bude zvyšovat o zhruba 0,3 % v roce 2020, v roce 2021 se poté významně sníží až o 0,9 % a v roce 2022 o další 0,3 %. Tato predikce je založena na předpovědi Evropské komise z května roku 2021, nicméně může se měnit v závislosti na dynamickém vývoji pandemie. Různé faktory, jako jsou příchod druhé a třetí vlny pandemie, implementace očkovacích plánů jednotlivých států nebo dopad národních a Evropských podpor, budou mít významný vliv na změny v ekonomice a výši zdanitelných příjmů v následujících letech. (Evropská komise, 2021)

1.2 Korporátní daň v evropském prostředí

Korporátní daň v Evropské unii zatím není harmonizovaná, každý členský stát má svůj vlastní daňový systém, určující zásady správného ukládání a výběru daní, kterými přispívá do státního rozpočtu. (de Ruig, 2021) Evropská komise proto pracuje na konceptu tzv. společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob („Common Consolidated Corporate Tax Base“, dále také CCCTB), který by měl napomoci kompletní harmonizaci daňových systémů jednotlivých zemí EU. CCCTB je model, ve kterém by se společnosti řídily jednotnými pravidly pro sestavení jejich základu daně. S modelem CCCTB by všechny společnosti, které obchodují v rámci EU, vycházely z jednotného systému zdanění svých příjmů a podávaly by jedno daňové přiznání za všechny svoje podnikatelské aktivity v rámci EU. Po zahrnutí všech výdajů v rámci EU by společnost dále počítala se společným konsolidovaným základem daně z příjmů. Tento daňový základ by se poté rozvrhl podle stanovených kritérií mezi členské státy, kde společnost působí, a nakonec by příslušná částka byla zdaněna národní sazbou korporátní daně. Model CCCTB by tak měl podle Evropské komise pomoci zajistit jednotný evropský trh, zamezit daňové úniky, podpořit mezinárodní obchod a investice a snížit administrativní náklady, spojené s nejednotným systémem zdanění. (Europa, 2016) Model společného konsolidovaného základu daně si však příliš přízně mezi členskými státy EU nezískal, znamenal by totiž téměř úplnou daňovou harmonizaci, tedy konec daňové soutěže, čemu se většina členských zemí brání. Tento systém by vedl k úplnému vyloučení státní svrchovanosti v otázce přímého zdanění, což členské státy vesměs odmítají. Z toho důvodu byl tento návrh už jednou, v roce 2011, zamítnut. Evropská komise diskuzi znovu započala v roce 2016 a momentálně pracuje na prosazení modelu. (Van Eck, 2011)

Dalším návrhem Evropské komise v rámci korporátní daně je zavedení minimální daňové sazby ve výši 15 % pro velké podnikatelské subjekty v Evropské unii. Návrh vykládá, jakým způsobem bude tato minimální daňová sazba počítána a zahrnuje jasná, pravomocná pravidla, která zajistí minimální zdanění velkých firem pro každý stát, ve kterém firma působí. Minimální daňová sazba se vztahuje na nadnárodní společnosti s mateřskou nebo dceřinou společností sídlící v Evropské unii, pokud měla ve dvou předchozích, po sobě jdoucích letech příjmy ve výši 750 mil. EUR. Daňová sazba se nevztahuje na vládní instituce, mezinárodní organizace, neziskové organizace, penzijní fondy a investiční fondy. Návrh minimální daňové sazby zatím nebyl přijat, nejdříve musí být konzultován s Evropským parlamentem a Evropským hospodářským a sociálním výborem. Pro jeho přijetí se musí všechny členské státy Evropské unie jednotně shodnout a návrh odhlasovat. (Boldewijn, 2021)

Jelikož daňové soustavy členských států ještě nejsou v rámci EU harmonizované, pro výpočet daňové povinnosti subjektu jsou směrodatné jednotlivé vládní daňové systémy. Následující kapitola diplomové práce popisuje strukturu korporátní daně v České republice společně s možnostmi její optimalizace.

2 Korporátní daň a její optimalizace v prostředí ČR

Korporátní daň, nebo také daň z příjmů právnických osob je vedle daně z příjmů fyzických osob druhou základní příjmovou daní v České republice. Jedná se o důchodovou daň, které podléhají všechny právnické osoby. Subjekt daně, jinak také poplatník daně, je primární nositel daňové povinnosti, který má povinnost podávat daňové přiznání a hradí daň správcí daně. Poplatník daně je osoba, jejíž příjmy nebo majetek jsou podrobeny dani. Podle § 17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále také „ZDP“) je poplatník daně vymezen jako:

- právnická osoba;
- organizační složka státu;
- podílový fond podle zákona upravující 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 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 poplatníkem;
- fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu.

Výpočet daně z příjmů právnických osob vychází ze ZDP a odvíjí se od předmětu daně.

- **Struktura výpočtu daně z příjmů právnických osob**

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré příjmy z podnikatelské činnosti a z nakládání s majetkem. Právnické osoby – podnikatelské subjekty z takto definovaného předmětu téměř nenajdou výjimky, tedy příjmy, které předmětem daně nejsou. (Vančurová, 2019) Základem daně z příjmů je upravený předmět zdanění v korunách. Bez něj by nebylo možné vypočítat daňovou povinnost poplatníka, protože pomocí něj podnik zjistí výši své daňové povinnosti. Základ daně z příjmů právnických osob vychází z účetnictví, konkrétně z účetního výsledku hospodaření, tedy zisku nebo ztráty. Samotný základ daně se získá tak, že se účetní výsledek hospodaření ještě upraví. Zvýší se o hodnoty zaúčtovaných, avšak daňově neúčinných nákladů a o hodnoty nezaúčtovaných, avšak zdanitelných výnosů

a dalších neúčtovaných položek. Naopak se sníží o hodnoty zaúčtovaných výnosů, které nejsou zahrnovány do základu daně a o hodnoty nezaúčtovaných, avšak daňově účinných nákladů. Takto upravený základ daně poté lze ještě snížit o položky snižující základ podle § 34 ZDP. Od základu daně lze odečíst ztrátu, která vznikla v předchozích 5 zdaňovacích obdobích a odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odborného vzdělávání. Od takto sníženého základu daně lze ještě odečíst hodnotu bezúplatných plnění poskytnutých v souladu s § 20 odst. 8 ZDP. Minimální výše jednoho poskytnutého plnění činí 2 000 Kč a zároveň je možné odečíst maximálně 10 % základu daně sníženého podle § 34. Daňovou povinnost podnik získá násobkem příslušené sazby daně a takto upraveným základem daně. Sazba daně je upravena v § 21 ZDP a aktuálně činí 19 %. (Dvořáková, 2018)

Od samotné daňové povinnosti lze odečíst ještě slevu na dani. Slevy na dani mohou uplatnit pouze poplatníci zaměstnávající zaměstnance se zdravotním postižením. Výše této slevy se odvíjí od míry zdravotního postižení dotyčného zaměstnance a zohledňuje i jím odpracované hodiny vzhledem k pracovní době stanovené v zákoníku práce. Konkrétně činí sleva na dani z příjmů zaměstnavatele za jeho zaměstnance se zdravotním postižením činí podle § 35 odst. 1 ZDP:

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

Osoba se zdravotním postižením je podle § 66 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti definována jako fyzická osoba, která je invalidní ve třetím stupni (označována jako osoba s těžším zdravotním postižením), invalidní v prvním nebo druhém stupni, nebo osoba zdravotně znevýhodněna. Osobou zdravotně znevýhodněnou je fyzická osoba, která má schopnost vykonávat soustavné zaměstnání nebo jinou výdělečnou činnost, ale její schopnosti být nebo zůstat pracovně začleněna, vykonávat dosavadní povolání nebo využít dosavadní kvalifikaci jsou podstatně omezeny z důvodu dlouhodobého nepříznivého zdravotního stavu. (Klimešová, 2018)

Každý poplatník má možnost svou daň z příjmů optimalizovat. Daňová optimalizace představuje jednání podnikatelského subjektu s cílem minimalizovat výslednou daňovou povinnost. Optimalizační opatření se zpravidla vztahují na více účetních období, z toho důvodu je nutné, aby podnikatel zvolil optimální dlouhodobou strategii. Ve snaze o minimalizaci výsledné daňové povinnosti musí účetní jednotka dbát na to, aby ke snížení daňové povinnosti docházelo v rámci zákonných mezí. Právní úprava zdanění příjmů

právnických osob v České republice umožňuje legitimních možností na snížení daně, i přesto se mohou subjekty ve snaze maximalizovat svůj zisk ocitnout mimo rámec zákona. Daňová optimalizace tedy může mít v praxi buď podobu legální daňové optimalizace, nebo formu nelegálního daňového úniku, přičemž hranice mezi těmito dvěma skupinami nemusí být vždy jednoznačná. (Hnátek, 2020) Nelegální daňový únik je nelegální činnost, ke které může dojít buď záměrně, nebo neúmyslně. Při neúmyslném krácení daně v podobě opomenutí či chybném vyplnění daňového přiznání má subjekt možnost podat opravné nebo dodatečné daňové přiznání. Za nelegální daňový únik lze považovat falšování účetních dokladů, nadhodnocování výdajů, ale i chybování z důvodu neznalosti nebo nedbalosti. Nelegálním daňovým únikem je také zatajování příjmů a krácení tržeb, poskytování fiktivních služeb či uskutečňování plnění bez příslušného dokladu. (HM Treasury, 2019)

Legální daňovou optimalizací podnik dosahuje daňových úspor za pomoci dostupných možností pro snížení základu daně nabízejících zákonem. Závisí na konkrétním podniku, jaké nástroje k optimalizaci užije. Následující podkapitoly popisují nejčastěji využívané způsoby daňové optimalizace, které jsou v souladu se zákonem. Do možností daňové optimalizace spadá i možnost odečtení některých položek od základu daně a využití slev na dani z příjmů právnických osob.

2.1 Daňově uznatelné výdaje (náklady)

Jestliže chce firma co nejvíce optimalizovat, je důležité, aby správně zvolila daňově uznatelné výdaje (náklady), které sníží její základ daně a tím i daňovou povinnost. Legální daňovou optimalizací se nerozumí některé zavedené praktiky, kdy daňový subjekt využívá fiktivních plnění, a tím vytváří fiktivní náklady v účetnictví, vedoucí následně k podvodnému stanovení daňové povinnosti. Obecně se vychází ze skutečnosti, že vynaložené náklady v účetnictví odráží reálnou ekonomickou činnost poplatníka. (Dvořáková, 2018)

Daňově uznatelné náklady jsou definovány v § 24 ZDP. K nejčastějším nákladům, které firmy využívají ke své optimalizaci, patří:

- odpisy hmotného majetku a jeho zůstatková cena;
- sociální a zdravotní pojištění (pouze to, které bylo v daném zdaňovacím období, tzn. nelze uplatnit zpětně);

- nájemné;
- zákonné rezervy a opravné položky;
- výdaje, které souvisí s vytvořením pracovních podmínek a sociálních podmínek pro zaměstnance;
- náklady na pracovní cesty;
- náklady na reklamu a marketing;
- náklady na služby daňového poradce nebo účetnictví;
- některé firemní benefity.

Jedná o takové náklady, které byly použity v podnikatelské činnosti za účelem dosažení, zajištění a udržení zisku. O každém nákladu, který je uveden v účetnictví je důležité dostatečně prokázat, že skutečně souvisí s danou podnikatelskou činností. Pro daňovou uznatelnost nákladů musí být splněny následující podmínky:

- souvisí s dosažením příjmů;
- jsou evidované;
- jsou prokazatelné;
- nejsou vyloučené zákonem o daních z příjmů. (Hnátek, 2022)

Neuznatelné náklady jsou poté ty náklady, které firma nevynechala na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle § 25 ZDP sem patří:

- výdaje na zvýšení základního kapitálu včetně splacených půjček;
- pojistné hrazené za člena statutárního orgánu;
- vyplacené podíly na zisku;
- penále, úroky z prodlení a pokuty;
- tvorba rezervních a ostatních účelových fondů;
- manka a škody přesahující náhrady;
- výdaje na osobní spotřebu poplatníka;
- pořizovací cena cenných papírů.

Daňová uznatelnost výdajů (nákladů) je při optimalizaci daňové povinnosti velmi důležitým kritériem, jelikož pouze uznatelné náklady snižují při výpočtu daňové povinnosti základ daně, potažmo vzniklý závazek vůči finančnímu úřadu (dále také „FÚ“). Pokud chce tedy firma efektivně optimalizovat svou daňovou povinnost, musí správně volit své náklady. V tomto směru často uplatňovanými náklady jsou např.: zaměstnanecké benefity, daňové

odpisy hmotného majetku, leasingy nebo výdaje na reklamu, reklamní předměty, dárky a vzorky.

2.1.1 Zaměstnanecké benefity

Oblíbenými daňově uznatelnými výdaji (náklady), které může firma uplatňovat, jsou zaměstnanecké benefity. Zaměstnanecké benefity nebo také zaměstnanecké výhody jsou určitou formou výhod poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci nad rámec zákonné povinnosti poskytovat peněžité plnění ve formě mzdy, platu nebo odměny z dohod. Moderní pojetí personalistiky, konkrétně odměňování, nespočívá jen v peněžních odměnách, ale také v nepeněžních, a někdy dokonce i v nehmotných požitcích, jakými jsou zmíněné zaměstnanecké výhody, povýšení pracovníka, formální uznání, vytváření příznivějších pracovních podmínek, vzdělávání pracovníků a mnoho dalších. To vše poté vytváří celkovou odměnu zaměstnance, která přispívá k jeho spokojenosti. (Koubek, 2011) Důležitým kritériem volby zaměstnaneckých benefitů je jejich daňová uznatelnost. U každého benefitu se posuzuje, zda jde o daňově uznatelných náklad zaměstnavatele, zdanitelný příjem zaměstnance, a zda vstupuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného. (Hnátek, 2022) Plnění poskytovaná zaměstnancům se z účetního hlediska zachycují buď v nákladech, nebo jako čerpání příslušných fondů. Pokud jsou zachycena na nákladových účtech, je také nutné zkoumat podle § 25 ZDP, zda se nejedná o nedaňové plnění a pokud ne, hodnotí se, zda splňují podmínky pro uznání v základu daně. Plnění je také třeba zkoumat podle § 6 ZDP a zjišťovat, zda nejde na straně zaměstnance o požitek, který není předmětem daně a zda není od daně osvobozen. V opačném případě je zaměstnavatel zahrnuje do zdanitelných příjmů zaměstnance. (Dvořáková, 2018) Zaměstnaneckých benefitů existuje celá řada, mezi nejvíce používané patří níže zmíněné.

- **Příspěvek na stravování, stravenky**

Příspěvek na stravování patří mezi velmi rozšířené formy nepeněžních výhod, přičemž nejvíce je v současnosti využíváno poskytování stravenek zaměstnavatelem. Poskytování nebo zajišťování stravování se velmi úzce promítá do pracovněprávních vztahů a je to také oblast, kterou upravuje zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále také „ZP“). Zaměstnavatel je dle § 236 ZP povinen umožnit zaměstnancům ve všech směnách stravování s výjimkou těch, kteří jsou vysláni na pracovní cestu. Jakou formou tak zaměstnavatel učiní,

již zákon nechává na jeho volbě. Zaměstnavatel musí zajistit nebo poskytnout svým zaměstnancům stravování a následně si může výdaje (náklady) na:

- provoz vlastního stravovacího zařízení bez hodnoty potravin;
- nákupem stravenek a následným prodejem zaměstnancům s určitým příspěvkem zaměstnavatele;
- poskytování příspěvku na stravování prostřednictvím jiných subjektů.

Při provozu vlastního stravovacího zařízení si může zaměstnavatel podle § 24 odst. 2 písm.

1) bod 4 ZDP uplatnit náklady na provoz tohoto stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin. Těmito výdaji se rozumí výdaje (náklady) spojené s provozem kuchyně s jídelnou, mohou to být např. spotřeba energií, údržba a oprava zařízení, odpisy majetku, zakoupení drobného hmotného majetku, mzdy pracovníků stravování apod. (Brůha a kol., 2021)

V případě nákupu stravenek pro zaměstnance se jedná o pořízení cenin, které jsou oceňovány nominální hodnotou podle zákona o účetnictví, a provize za zprostředkování je účtována nákladově. Teprve v okamžiku výdeje stravenek zaměstnanci vstupuje i nominální hodnota stravenky do nákladů. Z pohledu zaměstnavatele je při zabezpečování stravování zaměstnanců daňovým nákladem hodnota stravenky jen do výše 55 % její hodnoty, maximálně však do výše 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance v § 6 odst. 7 ZDP při trvání pracovní cesty pět až dvanáct hodin. (Dvořáková, 2018)

U příspěvku na stravování je pro rok 2021 dle § 2 a § 3 vyhlášky č. 589/2020 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro státní zaměstnance stanovena maximální výše stravného na 108 Kč, přičemž daňově uznatelných je 70 %, v tomto případě 75,6 Kč. Pro soukromý sektor je horní hranice stanovena na 91 Kč, přičemž daňově uznatelných je opět 70 %, v tomto případě tedy 63,7 Kč. Příspěvek na stravování lze uplatnit jako daňový náklad v případě, že přítomnost zaměstnance v práci během této stanovené směny trvá alespoň tři hodiny. Příspěvek také nelze uplatnit na stravování zaměstnance, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné podle zákoníku práce. Z toho vyplývá, že daňovou uznatelnost hodnoty stravenek lze rozdělit na:

- do limitu, kdy 55 % hodnoty stravenky je daňový náklad;
- nad limit, kdy částka převyšující 55 % hodnoty stravenky je nedaňový náklad.

Ke stravenkám se také váže provize, jako vedlejší náklad při jejím pořízení, která je brána jako náklad a je daňově uznatelná podle § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP.

- **Příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění, doplňkové penzijní spoření a soukromé životní pojištění**

Dalším často poskytovaným zaměstnaneckým benefitem jsou příspěvky zaměstnavatele na spoření zaměstnance. Daňově zvýhodněné jsou příspěvky na penzijní připojištění, doplňkové penzijní spoření a na soukromé životní pojištění. Na straně zaměstnance jsou tyto příspěvky osvobozeny podle § 6 odst. 9 písm. p) ZDP, z něhož vyplývá, že od daně z příjmů ze závislé činnosti je osvobozena platba zaměstnavatele v celkovém úhrnu nejvýše 50 000 Kč ročně jako:

- příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem;
- příspěvek na penzijní pojištění, za podmínky, že byla sjednána výplata z pojištění nejdříve v roce dosažení věku 60 let;
- příspěvek na pojistné, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na jeho pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití, nebo na důchodové pojištění, za podmínky, že byla sjednána výplata z pojištění nejdříve v roce dosažení věku 60 let a není mu umožněna výplata jiného příjmů.

Pokud jde o příspěvek na penzijní spoření nebo penzijní připojištění od zaměstnavatele, jeho výše záleží právě na zaměstnavateli, není nijak regulována zákonem. Výhodou pro zaměstnance i zaměstnavatele je, že do výše 50 000 Kč ročně nespadá příspěvek do vyměřovacího základu pro platbu zdravotního a sociálního pojištění a jakákoliv výše příspěvku je u zaměstnavatele daňovým nákladem podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. Takže bez ohledu na to, zda jsou příspěvky osvobozeny od daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců, u zaměstnavatele budou vždy daňově uznatelným nákladem.

- **Služební automobil**

Další benefitem, který může zaměstnavatel poskytovat zaměstnanci je bezplatné poskytnutí firemního motorového vozidla k užívání pro služební, ale i soukromé účely, přičemž podle § 6 odst. 6 ZDP se poté jedná o nepeněžní příjem zaměstnance. Konkrétně se ke zdanění ve mzdě zaměstnance jedná o částku ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla pro služební a soukromé účely. Záleží také na tom, zda

je vozidlo použito pouze pro služební účely, nebo i pro soukromé. Je tedy třeba mít na paměti, že pokud je vozidlo použito:

- pouze pro služební účely, žádný nepeněžní příjem zaměstnanci nevzniká;
- pouze pro soukromé účely, nelze tedy postupovat podle § 6 odst. 6 ZDP, ale posuzuje se podle § 6 odst. 3 ZDP – nepeněžním příjmem se stává cena obvyklá, kterou by zaměstnavatel účtoval jiným osobám, jako by vozidlo pronajímal.

Dalším pravidlem také je, že je-li částka, která se posuzuje jako příjem zaměstnance za každý započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla pro služební i soukromé účely, nižší než 1000 Kč, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1000 Kč. Pokud jde o najaté vozidlo, vychází se ze vstupní ceny vozidla u původního majitele, a to i v případě, že dojde k následnému odkupu vozidla. Pokud ve vstupní ceně není zahrnuta daň z přidané hodnoty, je nutné cenu vozidla o tuto daň zvýšit.

U zaměstnavatele jsou náklady na provoz vozidla včetně odpisů považovány za daňově uznatelné a není třeba je krátit. Jediný náklad, který je třeba z hlediska uznatelnosti řešit, a to i v případě zaměstnance užívajícího vozidlo pro soukromé účely, jsou pohonné hmoty vozidla. Podle § 24 odst. 2 písm. j) ZDP platí, že v případě, že si zaměstnanec platí pohonné hmoty pro soukromé účely sám, jsou pro zaměstnavatele dané pohonné hmoty daňově uznatelným nákladem a zároveň vzniká zdanitelný příjem za uhrazené pohonné hmoty zaměstnancem. V případě, že zaměstnavatel platí veškeré pohonné hmoty včetně soukromých cest zaměstnance, vychází zaměstnavatel z vnitřního předpisu, pracovní smlouvy či kolektivní smlouvy, a v případě pohonných hmot na soukromé cesty se jedná se o daňově neuznatelný náklad zaměstnavatele.

• **Vzdělávání zaměstnanců**

Jedním z oblíbených benefitů poskytovaných zaměstnavatelem je také vzdělávání zaměstnanců. Plnění poskytovaná zaměstnancům jsou v dnešní době předmětem zájmu zaměstnanců i zaměstnavatelů. Tato problematika nabízí více variant řešení a je důležité vždy sledovat dopady na základ daně zaměstnavatele, základ daně zaměstnance a také na vyměřovací základ pro sociální a zdravotní pojištění. Mezi takové náklady patří hlavně vzdělání a rekvalifikace zaměstnanců. Obecně lze tuto problematiku vzdělávání vymežit tak, že vzdělávání zaměstnanců je podle úprav v zákoně o daních z příjmů daňově účinným nákladem. Důležitou podmínkou daňově uznatelnosti je souvislost vzdělávání s předmětem činnosti zaměstnavatele. (Hnátek, 2019)

V ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP je vymezena daňová účinnost vzdělávání zaměstnanců. Podle tohoto ustanovení lze jako daňový náklad uznat náklad vynaložený na:

- provoz vlastních vzdělávacích zařízení;
- zajištění odborného rozvoje zaměstnanců podle jiného právního předpisu a rekvalifikací zaměstnanců podle jiného právního předpisu upravujícího zaměstnanost, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele. (Hnátek, 2019)

Odborný rozvoj zaměstnanců je vymezen v § 227 ZP. Péče o odborný rozvoj zaměstnanců zahrnuje zejména zaškolení a zaučení, odbornou práci absolventů škol, prohlubování a zvyšování kvalifikace. Z pohledu zaměstnance jsou nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj osvobozena od daně z příjmů ze závislé činnosti. Případné peněžní plnění poskytnuté zaměstnanci v souvislosti s jeho odborným rozvojem poté od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozeno není. Daňově účinné jsou i náklady na středoškolské a vysokoškolské vzdělání zaměstnanců, pokud tedy jednatel společnosti s ručením omezeným studuje vysokou školu, je školné daňově uznatelným nákladem. Stejně tak je možné v nákladech uplatnit i jazykové kurzy, má-li společnost dodavatelsko-odběratelské vztahy se zahraničními firmami nebo má v úmyslu je navázat. V případě, že se tento záměr v budoucnu nepodaří uskutečnit, je ho třeba v rámci potencionálního daňového řízení daňové správě prokázat. Vzdělávacími zařízeními podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP se rozumějí pouze zařízení sloužící ke vzdělávání vlastních pracovníků. Jsou-li tato zařízení využívána také ke vzdělávání jiných osob nebo k jiným účelům, daňově uznatelným nákladem je pouze ta část provozních nákladů souvisejících se vzděláváním vlastních pracovníků, stanovenou podle vhodného kritéria, například dobou trvání jednotlivých činností. Pro část výdajů spojených se vzděláváním jiných osob nebo na jiné účely platí ustanovení 25 odst. 1 písm. k) ZDP a daňové výdaje se uznávají pouze do výše dosažených příjmů ze vzdělávání jiných osob.

Další možností uplatnění nákladů na vzdělávání se nabízí tzv. motivační příspěvek žákům a studentům na základě dohody se studentem, že po skončení studia bude u zaměstnavatele, který poskytl příspěvek zaměstnán. Motivačním příspěvkem se rozumí stipendium, příspěvek na stravování, ubytování, vzdělávání ve vzdělávacích zařízeních související s budoucím výkonem profese, jízdné v prostředcích hromadné dopravy do místa vzdělávání

a na pořízení osobních ochranných prostředků a pomůcek. Motivační příspěvek je limitovaný do výše:

- 5 000 Kč měsíčně;
- 10 000 Kč měsíčně, jde-li o studenta vysoké školy.

V případě poskytnutí nadlimitního příspěvku je částka poskytnutá nad stanovený limit daňově neuznatelným nákladem. (Hnátek, 2019)

- **Doprava zaměstnanců**

Často používaným benefitem je také zajištění dopravy zaměstnanců do místa pracoviště. Zaměstnavatel může sám nebo prostřednictvím subdodavatelů zajišťovat dopravu zaměstnanců do a ze zaměstnání. Pro zaměstnance to může být určitý benefit, pro zaměstnavatele poté i nutnost, v případě, že do místa, kde má být práce vykonávána, nejsou spoje veřejné dopravy vyhovující nebo nezajišťují dopravu do práce v požadovanou pracovní dobu. Obecně se má za to, že výdaje vynaložené na dopravu zaměstnanců z místa bydliště do místa výkonu zaměstnání nejsou v přímé souvislosti s náklady vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, protože zajištění dopravy do zaměstnání je soukromou záležitostí zaměstnance, a ne zákonnou povinností zaměstnavatele. Nicméně pokud zaměstnavatel v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP, tzn. v souladu s vnitřním předpisem, kolektivní smlouvou či ujednáním v pracovní smlouvě se zaměstnancem, zajišťuje svoz zaměstnanců do místa výkonu práce a zpět do určeného místa, jsou poté výdaje spojené s dopravou zaměstnanců daňově uznatelným nákladem. Pokud zaměstnavatel zaměstnanci poskytuje peněžní příspěvek na dopravu, opět platí, že na straně zaměstnavatele jde o daňově uznatelný náklad.

2.1.2 Daňové odpisy hmotného majetku

Každá společnost potřebuje ke své činnosti určitý majetek, který se časem opotřebovává. Odpisy majetku vyjadřují opotřebení takového majetku a jde o trvalé snížení jeho hodnoty. (Dušek, 2020) Odpisy hmotného majetku se dělí na účetní a daňové odpisy. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku a vycházejí z jeho životnosti, nejsou ovšem považovány za daňově uznatelný náklad. Pro daňové odpisy jsou stanovena přesná pravidla, která jsou uvedena v ZDP, konkrétně v § 26 a § 27. Daňové odpisy nejsou zaneseny v účetnictví a neúčtuje se o nich. Uplatnění odpisů jako daňového nákladu je poplatníkovým právem, nikoliv jeho povinností. Poplatník tedy může daňové odpisování kdykoliv přerušit,

zejména pokud by s jejich užitím vznikl výsledek hospodaření ve formě ztráty. Veškerý pořízený dlouhodobý hmotný majetek je nejprve třeba zařadit do správné odpisové skupiny. Zákon o daních z příjmů v § 30 stanovuje odpisové skupiny a jejich dobu odpisování. (Hnátek, 2020) S optimalizací daně ve formě daňových odpisů jsou také spojeny mimořádné odpisy. S účinností od 1.1. 2021 vyšel v platnost daňový balíček, resp. zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále také „daňový balíček 2021“), který mimo jiné znovu zavedl mimořádné odpisy.

- **Mimořádné odpisy**

Možnost mimořádných odpisů se týká hmotného majetku zařazeného v první a druhé odpisové skupině a pořízeného od 1.1.2020 do 31.12.2021. Daňový balíček 2021 opravňuje využít uplatnění mimořádných odpisů na základě upraveného znění § 30a ZDP, a to následovně:

- hmotný majetek zařazený v 1. odpisové skupině může poplatník, který je jeho prvním odpisovatelem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců;
- hmotný majetek zařazený v 2. odpisové skupině může poplatník odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přičemž za prvních 12 měsíců může poplatník uplatnit rovnoměrné odpisy až do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní rovnoměrné odpisy do výše 40 % vstupní ceny majetku.

Dochází tak k poměrně zásadnímu zkrácení odpisové doby, a to u první odpisové skupiny ze 3 let na 12 kalendářních měsíců a u druhé odpisové skupiny z 5 let na 24 kalendářních měsíců. Mimořádné odpisy může uplatnit pouze první vlastník majetku a je třeba k nim vést zvláštní způsob evidence. (Lamačová, 2021)

2.1.3 Leasing

Leasing je finanční produkt, kterým lze financovat pořízení movité věci. Je využíván jak k financování investičních záměrů firmy, tak potřeb domácností. Umožňuje firmě užívat potřebný majetek, který je ve vlastnictví jiného subjektu. Leasing dále se rozlišuje na dva základní druhy, leasing finanční a leasing operativní. (Vančurová, 2019)

Finanční leasing je definován jako pronájem majetku, u něhož dochází po skončení doby pronájmu k odkupu pronajatého majetku jeho nájemcem. Finanční leasing je definován

v § 21d zákona o daních z příjmů a předpokládá se u něj po skončení nájmu změna vlastnictví. Co se operativního leasingu týče, jedná se o všechny ostatní typy leasingu, které nejsou finančním leasingem. Lze ho chápat jako pronájem majetku, který pronajímatel přenechá nájemci pouze na dobu určitou. Po ukončení sjednané doby leasingu zůstává majetek ve vlastnictví pronajímatele a daňově uznatelným nákladem pro nájemce je právě dohodnuté nájemné. (Jermář, 2022)

2.1.4 Reklama, reklamní předměty, dárky, vzorky, reprezentace

Výdaje na reklamu představují každodenní záležitost účetních jednotek a stěží si bez nich v dnešním globalizovaném světě podnikání představit. K daňové uznatelnosti nákladů na reklamu, dárky partnerům, reklamní předměty apod. se pojí řada pravidel. Dárky obchodním partnerům nelze obecně uplatnit v nákladech. Za dar se však nepovažují reklamní a propagační materiály, které lze odečítat jako daňové náklady, pokud splňují následující podmínky:

- jedná se o předmět, který je označen obchodní firmou nebo ochrannou známkou;
- pořizovací cena nepřesahuje 500 Kč;
- jedná se o zboží, které není předmětem spotřební daně s výjimkou tichého vína.

Do limitní částky 500 Kč je také nutné započítat i případné náklady na potisk, obal či přepravu propagačního materiálu. (Hnátek, 2020) Výdaje vynaložené na reklamu a reklamní akce jsou na straně daňového subjektu daňovým výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Vedle vzorků zboží určených k vyzkoušení zboží se dále jedná např. o výdaje na ochutnávky, náklady na pronájem místa, ve kterém probíhá reklamní akce, propagační materiály, zboží určené jako výhra v reklamní soutěži či reklamním slosování, náklady na výdej a tisk nabídkových katalogů. (Hnátek, 2022)

Od základu daně je možné dle ZDP kromě zmíněných výdajů (nákladů) prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřila. Dále je možné od základu daně odečíst odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje. Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje je konstruována jako zajímavý nástroj daňové optimalizace s cílem podpořit poplatníky daně z příjmů v aktivitách výzkumu a vývoje (dále také „VaV“).

2.2 Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje

Pojmy výzkum a vývoj lze definovat různými způsoby. Výzkum je obecně definován jako poznávací tvůrčí činnost konaná systematicky, objektivně, průkazně a přesně s cílem objevení nových skutečností a dosažení nových znalostí. Tato činnost může být vykonávána i opakovaně, ovšem vždy musí vzniknout něco nového. Vývoj lze poté definovat jako získávání, spojování, a používání stávajících vědeckých technologických, obchodních a dalších poznatků a dovedností za účelem vývoje nových nebo zdokonalených výrobků, postupů a služeb. (Komise EU, 2014)

OECD přinesla určité sjednocení definic a pojmů dané problematiky dokumentem publikovaným v roce 1963 s názvem Frascati manual. Primárním cílem tohoto dokumentu bylo stanovení společného standardizovaného metodického přístupu ke statistickému měření a posuzování aktivit v oblasti výzkumu a vývoje. S rozvojem technologií a statistiky byl tento dokument od svého prvního vydání sedmkrát revidován, naposledy poté v roce 2015. Jednotlivé definice a metodika jsou přijímány napříč celým světem, nevyjímaje členských států Evropské unie a také Českou republikou. (OECD, 2021) Odkazy na Frascati manual

a shodné definice byly implementovány do národní i Evropské legislativy a strategií v oblasti VaV. Podle tohoto dokumentu je výzkum a vývoj definován jako kreativní a systematická práce, vykonávaná za účelem zvýšení úrovně vědomostí – včetně znalostí lidstva, kultury a společnosti – a k navržení nových způsobů aplikace dostupných znalostí. (OECD, 2015)

S nástrojem odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje pracuje česká legislativa už od roku 2005, konkrétně v § 34 až 34a ZDP. Úprava daňového odpočtu prošla dvěma významnými úpravami. S účinností od 1. ledna 2015 na základě zákonného opatření Senátu č. 344/2016 Sb., o změně některých zákonů, přinesla novelizace změnu výše uplatňovaných výdajů v následujících letech realizace projektu VaV a dala do souladu některé pojmy s výkladem Pokynu D-288, který vymezuje základní pojmy v problematice projektů VaV. Druhou úpravou je představení tzv. „Daňového balíčku 2019“, který představuje soubor novel daňových zákonů, zejména zákona o daních z příjmů, zákona o dani z přidané hodnoty a daňového řádu. Tato změna legislativy odráží reakce odborných institucí, jako jsou již zmíněná Technologická agentura ČR, Rada pro výzkum, vývoj a inovace nebo Komora daňových poradců. Určení základních pojmů v problematice VaV je velice důležité při

uplatnění odčitatelné položky, přičemž jejich úpravou se zabývá řada pokynů Ministerstva financí a judikátů Nejvyššího správního soudu, stěžejní je zde ale zákon o daních z příjmů. Pakliže by správce daně po daňových subjektech požadoval povinnosti nad rámec ZDP (např. by odmítl uznat odpočet VaV na základě svých interních předpisů, které ukládají povinnosti nad rámec zákona), porušil by tím hierarchii právního řádu. V praxi k těmto situacím dochází relativně často a důsledky mohou být pro daňový subjekt vážné. Jedná se zejména o situace, kdy správce daně v rámci daňové kontroly odmítne uznat náklady způsobilé, doměří subjektu vzniklý doplatek na dani z příjmů včetně sankcí dle daňového zákona. V případě zamítnutí odvolání k Odvolacímu finančnímu ředitelství jde případ k soudu, což s sebou nese značné časové i finanční investice. Pakliže se v případě vratky jedná o větší částky, mohou subjektu způsobit výrazné potíže s financováním svých činností a vést k jejímu zániku. Česká legislativa přejímá klasifikaci výzkumu a vývoje dle OECD na základní výzkum, aplikovaný výzkum a experimentální vývoj.

- **Základní výzkum**

Zákon č. 130 ze dne 12. dubna 2002 zákon o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále také „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“) charakterizuje základní výzkum jako experimentální a teoretickou práci vynakládanou primárně za účelem získání nových poznatků o základních principech jevů, která prvořadě není zaměřena na konkrétní uplatnění nebo použití v praxi. To znamená, že pracovník při provádění základního výzkumu nemusí o možnosti aplikace výsledků v praxi vědět. Základní výzkum také neuvažuje prodej výsledků výzkumných aktivit, které ale mohou být prezentovány ve vědeckých publikacích a v odborných kruzích. Základní výzkum je doménou především ve vysokoškolském a vládním sektoru, může však najít využití i v podnikatelské sféře. Frascati manual uvádí jako příklad komerční výzkum energeticky úsporných technologií, kdy na počátku, tedy ve fázi základního výzkumu, nemusí být jasné, jak může být výsledek výzkumu využit, ale má daný směr a cíl, a to zvýšení úspory energie.

- **Aplikovaný výzkum**

Podle zákona o podpoře výzkumu a vývoje aplikovaný výzkum navazuje na výsledky základního výzkumu a hledá způsoby, jak dosáhnout předem stanovených cílů s využitím nových metod. Aplikovaný výzkum pracuje s již dostupnými znalostmi a snaží se je rozšířit za účelem vyřešení aktuálních problémů. Aplikovaný výzkum dává výsledkům podobu

aplikovatelnou v provozu, tedy uplatnitelnost přímo v produktech, operacích, metodách a systémech. Na rozdíl od základního výzkumu jsou výsledky výzkumu zpravidla chráněny nástroji ochrany duševního vlastnictví, např. ochrannými známkami, autorskými právy nebo patenty.

- **Experimentální vývoj**

Experimentální vývoj, taktéž definován v zákoně o podpoře výzkumu a vývoje, je systematická práce, čerpající z poznatků výzkumu, aplikující praktické zkušenosti a produkující další poznatky. Tyto poznatky přenáší na vytváření nových produktů a postupů, nebo na zlepšení těch stávajících.

2.2.1 Formy podpory výzkumu a vývoje v ČR

Výzkum a vývoj jsou důležitou složkou inovačního procesu a celkového růstu ekonomik. Efektivní využití výsledků výzkumu, vývoje a inovací vede v dlouhodobém měřítku ke zvyšování konkurenceschopnosti a hospodářského růstu. Tuto skutečnost si uvědomují nejenom podnikatelské subjekty, ale zejména různé nadnárodní společnosti a vlády států, které se různými prostředky snaží podpořit výzkumné a vývojové aktivity. Jako tuzemský příklad lze uvést Inovační strategii České republiky 2019-2030, v jejímž prvním pilíři je kladen důraz na podporu VaV, především ve stanovení cílů v této oblasti na národní úrovni. (Rada pro výzkum, vývoj a inovace, 2019)

- **Přímá podpora**

Přímou podporou se rozumí taková podpora, která je poskytnuta příjemci přímo formou finančních dotací a grantů. Nejznámější dotační programy jsou v České republice poskytovány Technologickou agenturou České republiky, Grantovou agenturou ČR a Agenturou pro podnikání a inovace. Specifické způsoby a podmínky pro získání přímé podpory se v jednotlivých státech EU liší, ale téměř všude dochází k podpoře základního výzkumu. Velmi často bývá podporován i aplikovaný výzkum zaměřený na specifické předem definované priority, např. dotace v odvětví životního prostředí. Přímá podpora je často poskytována začínajícím firmám v technologicky náročných odvětvích. (ČSÚ, 2016)

- **Investiční pobídky**

Záměrně jsou v české legislativě ze základního rozdělení vyčleněny investiční pobídky, a to ze dvou důvodů. Podpora investičních pobídek nabývá formy přímé i nepřímé podpory a zároveň se investiční pobídky netýkají jen výzkumu a vývoje. Podle zákona č. 72/200 Sb., o investičních pobídkách (dále také „ZIP“), mohou investoři, kteří umístí nebo rozšíří své investice na území ČR, získat podporu ve formě investiční pobídky. Správu a vyřízení žádostí investičních pobídek zajišťuje Agentura pro podporu podnikání a investic CzechInvest, která jakožto příspěvková organizace, náleží pod Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR. Nárok na investiční pobídky může vzniknout jak rezidentům v ČR, tak i zahraničním investorům. Z toho vyplývá i obecný cíl investičních pobídek, a to přilákání kapitálu vedoucímu k technologickému pokroku a zejména vytváření nových pracovních míst. V případě získání nároku na investiční pobídku může investor získat pobídku ve výši 45 % způsobilých nákladů v případě malého podniku, 35 % v případě středního a 25 % v případě velkého podniku. Finanční podpora formou investičních pobídek může být poskytnuta dle § 1a odst. 1 ZIP formou:

- slevy na dani z příjmů;
- hmotnou podporou na vytvořené pracovní místo až do výše 300 tis. Kč;
- hmotnou podporou na školení a rekvalifikaci až do výše 50 % školících nákladů;
- v případě strategické investiční akce, hmotnou podporou na pořízení dlouhodobého majetku do výše 10 % způsobilých nákladů;
- převodu pozemků za zvýhodněnou cenu.

• **Nepřímá podpora**

Na rozdíl od přímé podpory, kde žadatel získává podporu přímo formou finanční dotace, ať už před započatím, v průběhu nebo při ukončení aktivit VaV, je nepřímá podpora v tuzemsku poskytována jako možnost snížení daňové povinnosti daňového subjektu. Zákon o daních z příjmů připouští dvě možnosti snížení daňové povinnosti, a to formou již zmíněné slevy na dani z titulu investiční pobídky (dle § 35a a 35b ZDP) a formou odčitatelné položky od základu daně na podporu VaV (dle § 34 až 34e ZDP). V této problematice je třeba zdůraznit rozdíl mezi slevou na dani a odčitatelnou položkou od základu daně. Sleva na dani znamená přímé snížení daňové povinnosti poplatníka v daňovém přiznání, naopak odčitatelná položka opravňuje daňový subjekt odečíst si od základu daně vyšší výdajů na výzkum a vývoj. Metodika Českého statistického úřadu tuto část odečtených výdajů definuje jako objem odečtených výdajů spojených s realizací VaV uplatněných od základu daně z příjmů. Pro zjištění své skutečné úspory na dani z příjmů musí poplatník objem odečtených

výdajů vynásobit sazbou daně z příjmů, která je v případě právnických osob rovna 19 %. V praxi to znamená, že poplatník, který uplatní 1 mil. Kč odečtených výdajů spojených s realizací VaV uplatněných od základu daně, získá úsporu ve výši 190 tis. Kč. Český statistický úřad tuto úsporu definuje jako výši nepřímé veřejné podpory VaV. (ČSÚ, 2020)

- **Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje**

Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje je dalším z nástrojů daňové optimalizace společnosti. Stát nabízí tuto možnost odpočtu s cílem podpory poplatníků daně z příjmů v aktivitách výzkumu a vývoje. Podle § 34 ZDP jsou náklady na výzkum a vývoj považovány za daňově uznatelné výdaje (náklady), resp. náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Těmito náklady podnik snižuje svůj základ daně, který vychází z hospodářského výsledku společnosti. Následně však lze od základu daně odečíst ještě odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje, která zahrnuje již jednou uplatněné výdaje. Výhoda odčitatelné položky tedy spočívá ve využití totožných daňových výdajů ke snížení základu daně dvakrát. Pokud není možné odpočet na podporu výzkumu a vývoje odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, lze je odečíst nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly.

§ 34 odst. 4 ZDP udává poplatníkovi možnost od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání. Výše tohoto odpočtu činí součet:

- 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, a
- 110 % 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.

Období je v tomto případě zákonem definováno jako zdaňovací období, za které subjekt podává daňové přiznání. Rozhodnou dobou se podle ZDP rozumí doba, která končí dnem předcházejícím dni, ve kterém období začíná a která je stejně dlouhá jako období. Ustanovení § 34b odst. 1 písm. a) dále uvádí výdaje (náklady), které si poplatník může odečíst od svého základu daně. Těmi se rozumí výdaje (náklady) na výzkum a vývoj, které poplatník vynaložil ode dne podání záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje při realizaci projektu výzkumu a vývoje, vynaložené na:

- experimentální či teoretické práce;
- projekční a konstrukční práce;
- výpočty;
- návrhy technologií;
- výrobu funkčního vzorku či prototypu nebo jeho části související s realizací projektu a vývoje.

Musí se také jednat o výdaje (náklady) na zajištění, dosažení a udržení příjmů, které jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů). § 34b odst. 2 dále uvádí výdaje (náklady), které nelze zahrnout do odpočtu. Jde o:

- výdaje (náklady), na něž byla, byť jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů;
- výdaje (náklady) na služby, s výjimkou výdajů (nákladů) na:
 - o služby, které nesouvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízené od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory, a to v podobě činností uvedených v odstavci 1 písm. a);
 - o služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které spočívají v ověření nebo prokázání toho, že výsledek výzkumu a vývoje splňuje požadavky stanovené právními předpisy, pokud výdaje na ověření nebo prokázání nebyly zahrnuty do odpočtu u jiného poplatníka;
 - o úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje;
- licenční poplatky;
- výdaje (náklady) na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou těch, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytované podpory.

Podle § 34ba ZDP musí poplatník před zahájením činnosti VaV podat tzv. oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu VaV. Podání oznámení je novou povinností poplatníka. Jedná se o první úkon poplatníka vůči správci daně v případě realizace konkrétního projektu výzkumu a vývoje, který je nutné učinit pro splnění podmínek pro následné uplatnění odpočtu. Oznámením poplatník oznamuje svůj záměr v budoucnu

odečíst od základu daně odpočet v souvislosti s konkrétním projektem výzkumu a vývoje. Při podání tohoto oznámení musí poplatník vždy uvést své základní identifikační údaje a název projektu výzkumu a vývoje vystihující jeho obecné zaměření. Ustanovení tím nahrazuje dosavadní praxi, kdy na místo oznámení museli poplatníci před zahájením činnosti VaV vypracovat a nechat schválit celý projekt VaV se všemi jeho náležitostmi, což způsobovalo poplatníkům problémy. Správce daně často napadal nároky odpočtů subjektů na základě špatně vypracovaného projektu VaV či jeho schválením před zahájením samotné aktivity. Povinnost zpracovat projekt VaV však úplně nezmizela. Namísto dosavadního označení „projekt“ je v § 34 c použit pojem projektová dokumentace, ve které poplatník uvádí název oznámeného projektu a vymezení činnosti VaV dle zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Projektová dokumentace musí obsahovat:

- základní identifikační údaje o poplatníkovi;
- dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu;
- cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení;
- předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu od roku, ve kterém bylo podáno oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, a předpokládané celkové výdaje na řešení projektu;
- jména všech osob, které ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje odborně zajišťují nebo budou zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi;
- způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků prováděných ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje;
- den schválení projektové dokumentace;
- jméno a podpis osoby schvalující projektovou dokumentaci.

Zákon také uvádí, že oznámený projekt lze odečíst vždy pouze ve zdaňovacím období, ve kterém byla před lhůtou pro podání řádného daňového přiznání schválena projektová dokumentace, a to i v případě, že poplatník nemůže uplatnit odpočet z důvodu nízkého základu daně či daňové ztráty. Poplatník má také povinnost evidovat změny skutečností uvedených v projektové dokumentaci, ke kterým dojde po jejím schválení a dále uvádí, že po zahájení projektu VaV nelze měnit název a cíle projektu, které musí být shodně vykázány

v projektové dokumentaci a v oznámení správci daně. Pokud si poplatník po oznámení záměru uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV není jistý uplatnitelností vynaložených nákladů na VaV, může správce daně na základě § 34e ZDP požádat o závazné posouzení těchto výdajů. Správce daně poté musí výdaje přezkoumat a závazně posoudit. Žádost poplatníka je zpoplatněna částkou 10 000 Kč. (Dvořáková, 2019)

3 Vybrané nástroje daňové optimalizace ve výrobní společnosti

V první kapitole této diplomové práce byla přiblížena daňová politika Evropské unie a její dopad na poplatníky české korporátní daně. Druhá kapitola navazovala na daňovou politiku EU rešerší daňového systému v České republice a různými možnostmi optimalizace daně z příjmů právnických osob. Cílem třetí a čtvrté kapitoly je aplikovat nabyté teoretické znalosti na konkrétní společnost, identifikovat kritické oblasti, u kterých lze daň optimalizovat a následně navrhnout taková opatření, která by vedla k optimalizaci daně z příjmů. Pro potřeby práce je čerpáno zejména z dat z roku 2021, k představení ekonomické situace vybrané společnosti budou však použita i data z předešlých let. Jelikož není možné aplikovat získané výsledky již v přiznání k dani z příjmů v roce 2021, bude tato optimalizace sloužit jako návrh řešení pro zdaňovací období v příštích letech.

Úvodní pasáž se zabývá představením vybrané společnosti. Je zde nastíněna její historie, předmět jejího podnikání a její hospodářská situace od roku 2017 včetně zobrazení základních ekonomických ukazatelů. V diplomové práci je pracováno nejen s daty z veřejné účetní závěrky, ale také s interními předpisy vybrané společnosti a komentáři hlavní účetní a jednatele společnosti. Proto v práci nebude uveden název společnosti a některá data se budou lišit od skutečnosti. Dále bude tedy v práci vybraná společnost označována pouze jako „Společnost“.

Společnost vznikla v roce 2014 v návaznosti na zánik velké výrobní společnosti v Libereckém kraji. Tato nadnárodní společnost se zabývala strojírenskou výrobou a působila v České republice již od 50. let minulého století. Po změně podnikatelského klima v České republice v 90. letech začala tato nadnárodní Společnost omezovat svou činnost v tuzemsku a přesouvat výrobu na blízký východ a do Asie. Z mnoha závodů této nadnárodní společnosti zůstal v České republice aktivní pouze závod specializující se na obrábění kovových komponentů do strojů pro zemědělskou výrobu. V roce 2014 tato nadnárodní společnost definitivně ukončila svou činnost v České republice a nabídla možnost odkoupení fungujícího závodu a udržení dosavadní výroby. Jelikož byl jednatel Společnosti spřízněn s touto nadnárodní společností a v závodu působil jako ředitel výroby, rozhodl se závod odkoupit formou smlouvy o zakoupení části závodu, čímž vznikla autorem sledovaná

Společnost. Se smlouvou o zakoupení části závodu se pojilo odkoupení stávajících aktiv závodu, převedení stávajících zaměstnanců a také jeho know-how. Součástí odkupu části závodu nebyl jen jednatel Společnosti, ale také německý konglomerát, zabývající se prodejem zemědělských strojů. Tento německý konglomerát se poté stal majoritním odběratelem Společnosti a je tomu tak dodnes.

Společnost se zabývá kovoobráběním komponentů pro zemědělský průmysl, zejména jde o kovové převodové misky, užívané u převodovek traktorů nebo turbín větrných elektráren. Výroba probíhá na 11 strojních zařízeních, přičemž 9 strojů je užíváno k opracování materiálu a výrobě hotových produktů a 2 stroje zajišťují mytí hotových výrobků. Některé z těchto strojů jsou majetkem Společnosti, jiné si Společnost pronajímá od subdodavatele. Součástí výroby je také oddělení kontroly kvality výrobků, kde se za pomoci optických přístrojů ověřuje správnost parametrů hotových produktů. Následně jsou výrobky baleny a připravovány k expedici, která je zajištěna externím dodavatelem, který výrobky dováží odběrateli v Německu. Součástí organizační struktury Společnosti je také středisko administrativy, zajišťující podpůrné činnosti pro chod firmy. Součástí administrativního střediska je oddělení personalistiky, plánování výroby a účetnictví. Tabulka 1 znázorňuje vývoj základních ekonomických ukazatelů Společnosti od roku 2017:

Tabulka 1: Vývoj základních ekonomických ukazatelů Společnosti (v tis. Kč)

Ukazatel	2017	2018	2019	2020	2021
Tržby z prodeje výrobků a služeb	61 633	91 954	78 973	31 919	80 487
Celková netto aktiva	28 239	34 561	30 406	33 621	38 430
Výsledek hospodaření	7 380	6 905	723	1 397	3 785

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

Jak je patrné z tabulky 1, tržby Společnosti se stabilně zvyšovaly už od jejího založení v roce 2014, přičemž od roku 2017 oscilují v průměru okolo 75 milionů Kč. Skokové navýšení tržeb v roce 2018 nelze chápat jako razantní navýšení výroby či výrobní marže. Do roku 2018 totiž Společnost nenakupovala materiál, jen ho pro odběratele zpracovávala, což se v tržbách projevilo nižšími náklady, ale i výnosy. Důvodem pro navýšení tržeb je tedy realizace zakázky, při které Společnost fakturovala nejen tržby za služby obrábění materiálu,

ale zároveň tržby za prodej samotného materiálu. Tento systém však Společnosti nevyhovoval, a tak od roku 2019 opět generovala pouze tržby za služby. V roce 2020 lze zaznamenat značný pokles tržeb oproti roku 2019 v návaznosti na vypuknutí pandemie COVID-19 a její dopady na světovou ekonomiku, v případě Společnosti zejména kvůli partnerství s německým odběratelem a dodavatelem. V roce 2021 Společnost svou ekonomickou situaci stabilizovala a její tržby se opět navýšily.

Hodnota celkových aktiv Společnosti se stabilně zvyšuje, což je trendem už od založení Společnosti v roce 2014, zejména díky rozumnému hospodaření podniku. Společnost každý rok generuje zisk a investuje do technických zhodnocení budovy ve které sídlí, nových strojů a dalšího majetku. Razantní navýšení aktiv v roce 2018 lze také zdůvodnit již zmíněnou zakázkou, jejímž výsledkem bylo i navýšení nákupu materiálu a jeho následného prodeje v roce 2019 při přechodu na nový systém fakturace.

Výsledek hospodaření nebyl za dobu existence Společnosti záporný, firma tedy nebyla nikdy ve ztrátě. V letech 2017 a 2018 zaznamenala Společnost vysoké výsledky hospodaření v hodnotách 7 380 000 Kč a 6 905 000 Kč. V roce 2019 vyšel Společnosti výsledek hospodaření v hodnotě 723 000 Kč, což je podstatně nižší výsledek než v ostatních zkoumaných letech. Je tomu tak ze tří důvodů. V roce 2019 Společnost zaznamenala snížení poptávky ze strany německého odběratele díky krátkodobé stagnaci jeho výroby. Druhým důvodem je již zmíněný přechod na jiný systém fakturace, při kterém Společnost fakturuje pouze za služby zpracování materiálu poskytnutého odběratelem, přičemž daný materiál neprojde výnosy ani náklady Společnosti. Třetím a nejvýznamnějším důvodem je úprava smluvních cen s německým odběratelem. V roce 2020 se výsledek hospodaření zvýšil na 1 397 000 Kč. Je tomu tak díky ustálení dodavatelsko-odběratelských vztahů s německým odběratelem a stabilizaci systému fakturace. Výsledek hospodaření by byl pravděpodobně vyšší, nebýt vypuknutí pandemie COVID-19, se kterou se pojí i skokové snížení tržeb. V roce 2021 se výsledek hospodaření opět zvýšil.

Společnost k 1. 1. 2021 zaměstnávala 38 zaměstnanců formou hlavního pracovního poměru, dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti. Od ledna roku 2021 se tento počet zvýšil o dva zaměstnance, přičemž během roku pět zaměstnanců ukončilo svůj pracovní poměr a zaměstnáno bylo sedm nových zaměstnanců. Společnost o své zaměstnance pečuje a vytváří systém benefitů, který s menšími změnami používá už od

svého založení v roce 2014. Tento systém upravuje vnitřní směrnice MP-03, nazvaná Motivační program Společnosti.

3.1 Zaměstnanecké benefity ve vybrané společnosti

Zaměstnanecké benefity hrají důležitou roli při získávání zaměstnanců a také jsou především vhodným nástrojem ke zvýšení motivace a spokojenosti zaměstnanců. Práci zaměstnanců lze odměnit nejen mzdou, ale také právě zaměstnaneckými benefity. Zaměstnanci zpravidla preferují přímo zvýšení mzdy, prémie, bonusy nebo třinácté platy. Tyto formy odměn jsou však nevhodně daňově zatíženy, a proto je mnohdy vhodnější najít i jiné způsoby ohodnocení zaměstnanců.

Společnost v současnosti poskytuje svým zaměstnancům v hlavním pracovním poměru řadu zaměstnaneckých výhod. V různé míře společnost vyplácí zaměstnancům příplatky ke mzdě, které jsou vyšší než stanovuje zákoník práce. Tabulka 2 znázorňuje rozdíly mezi příplatky ke mzdě stanovené v ZP a příplatky ke mzdě poskytované Společností.

Tabulka 2: Příplatky ke mzdě ve vybrané Společnosti

Příplatek ke mzdě	Zákoník práce	Společnost
Ztížené pracovní prostředí	10 % z min. mzdy	10 Kč/hod.
Odpolední směny	ZP neupravuje	15 Kč/hod.
Noční směny	10 % z min. mzdy	30 Kč/hod.
Práce přesčas	25 % z min. mzdy	30 % (po-so) / 60 % (ne) z průměrné mzdy
Práce o víkendu	10 % z min. mzdy	500 Kč/směnu + 10 % z průměrné mzdy
Práce ve svátek	náhradní volno nebo dohodou se ZC	100 % z průměrné mzdy
Funkce vedoucího směny	ZP neupravuje	4 000 Kč/měsíc
Stříhání na lince GMS	ZP neupravuje	100 Kč/směna
Seřizování CNC obráběcích strojů	ZP neupravuje	200 Kč/ks v limitu 1,5 hod. 100 Kč/ks nad limit 1,5 hod.

Zdroj: vlastní zpracování na základě interního předpisu Společnosti

Podle ZP musí být zaměstnancům poskytován příplatek ke mzdě za ztížené pracovní prostředí, za noční směny a za práci o víkendu ve výši 10 % z minimální průměrné mzdy,

za práci přesčas poté příplatek ve výši 25 % z minimální průměrné mzdy. Dále za práci ve svátek náleží zaměstnanci náhradní volno, popřípadě záleží na dohodě se zaměstnavatelem. Ve Společnosti je za odpolední směny zaměstnancům poskytováno 15 Kč/hod. a za noční směny poté 30 Kč/hod. navíc k jejich hrubé mzdě. Při práci ve ztíženém pracovním prostředí obdrží zaměstnanci 10 Kč/hod. ve formě příplatku ke mzdě, přičemž stíženým pracovním prostředím se rozumí prostředí, ve kterém je výkon práce spojen s mimořádnými obtížemi vyplývajícími z vystavení účinkům ztěžujícího vlivu a z opatření k jejich snížení nebo odstranění. Ztěžujícím vlivem se poté rozumí např. prach v ovzduší, chemické látky, ustálený, proměnný nebo impulzivní hluk, zvýšený tlak apod. Zaměstnanci dále dostávají příplatek za práci přesčas ve všedních dnech a o sobotách ve výši 30 % jejich průměrné hodinové mzdy, o nedělích poté příspěvek v hodnotě 60 % jejich průměrné hodinové mzdy. Za práci o víkendu je zaměstnancům vyplácen příplatek ve výši 500 Kč za směnu spolu s 10 % jejich průměrné hodinové mzdy. Za práci ve svátek zaměstnanci náleží příplatek ve výši 100 % jeho průměrné hodinové mzdy. Zaměstnanci také dostávají jednorázové příplatky ke mzdě, specifické pro daný typ činnosti, kterou vykonávají. Za funkci vedoucího směny dostává zaměstnanec příspěvek ve výši 4000 Kč za měsíc, za funkci stříhače na lince GMS 100 Kč za směnu a za funkci seřizovače CNC obráběcího stroje je zaměstnanci poskytován příspěvek ve výši 200 Kč za seřízený stroj v limitu do 1,5 hod na seřízení a 100 Kč v případě překročení limitu na seřízení. Na základě rozhodnutí jednatele Společnost také zaměstnancům vyplácí mimořádné jednorázové prémie a odměny.

Mimo příplatků ke mzdě dostává zaměstnanec příspěvek ve výši 3 % z hrubé mzdy na penzijní připojištění, příspěvek v hodnotě 38 Kč z hodnoty stravenky 70 Kč jako příspěvek na stravování. Zaměstnanci Společnosti mají také týden dovolené navíc nad rámec stanovený zákonnými předpisy.

Dále může Společnost ze speciálního sociálního fondu poskytovat svým zaměstnancům zaměstnaným v hlavním pracovním poměru, v návaznosti na délku jejich zaměstnání ve Společnosti, specifické příspěvky. Zaměstnancům zaměstnaným nepřetržitě nejméně 2 roky od posledního data nástupu Společnost poskytuje následující výhody:

- příspěvek ve výši 2 000 Kč při uzavření prvního manželství;
- příspěvek ve výši 2 000 Kč při kulatém výročí narození zaměstnance;
- příspěvek při narození dítěte:
 - 1. dítě – 3 000 Kč;

- 2. dítě – 2 000 Kč;
- 3. a další dítě – 1 000 Kč;
- příspěvek ve výši 1 000 Kč na rekreační, rehabilitační, zdravotně preventivní nebo sportovní aktivity vedoucí k preventivní péči nebo regeneraci organismu, minimálně 1x za rok;
- příspěvek ve výši 500 Kč ve formě dárkových poukazů k nákupu zdraví podporujících přípravků, minimálně 1x za rok;
- možnost účastnit se kulturních nebo sportovních událostí zabezpečením zvýhodněných vstupenek, minimálně 1x za rok.

Zaměstnancům zaměstnaným nepřetržitě nejméně 5 let od posledního data nástupu poskytuje Společnost následující výhody:

- příspěvek ve výši 2 000 Kč na dovolenou, a to 1x za rok;
- příspěvek ve výši 1 500 Kč za každý odpracovaný rok ve společnosti při odchodu do starobního důchodu.

Interní předpis také stanovuje, že předpokladem poskytování výše uvedených zaměstnaneckých výhod je vedle řádného plnění všech povinností zaměstnanců, vyplývajících z pracovních smluv, funkčních náplní, ostatních předpisů Společnosti a ostatních obecně závazných právních předpisů nebo nařízení také trvalé nakládání zaměstnance s majetkem Společnosti s péčí řádného hospodáře. Nad rámec výše uvedených zaměstnaneckých výhod může Společnost motivovat odměnami za podání a realizaci zlepšovacích návrhů. Odměna je v takovém případě vyplácena ze mzdových prostředků formou jednorázové prémie v závislosti na prokázaném ekonomickém přínosu konkrétního zlepšovacího návrhu. Tabulka 3 znázorňuje výši výdajů Společnosti na zaměstnanecké benefity, vycházející z interní směrnice.

Tabulka 3: Výdaje Společnosti na zaměstnanecké benefity dle vnitřní směrnice za rok 2021 (v Kč)

Zaměstnanecké benefity	Výdaje
Odměny ke mzdě	2 537 681
Příplatky ke mzdě	1 146 589
Příspěvky na penzijní připojištění	286 499
Příspěvky na stravenky	276 526

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

Odměny, prémie a příplatky ke mzdě jsou započítávány k hrubé mzdě zaměstnance. Příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění zaměstnanců brány jako osvobozené příjmy zaměstnanců. Příspěvek zaměstnance na stravenky je strháván z čisté mzdy, zbytek platí zaměstnavatel přímo při nákupu stravenek od vhodné instituce. Společnost za rok 2021 vyplatila na zaměstnaneckých benefitech celkem 4 250 685 Kč. Největší podíl z této částky zastupují odměny ke mzdě, a to celkem 2 537 681 Kč. Příplatky ke mzdě činily v roce 2021 celkem 1 146 589 Kč. U příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění Společnost celkově vyplatila 286 499 Kč v roce 2021. Podobnou částku lze nalézt i v případě příspěvku na stravenky, kde podnik vyplatil celkem 276 526 Kč.

Na zaměstnanecké benefity ve formě příplatků ke mzdě přispívá Společnost výraznou částkou, vzhledem k tomu, že zhruba 26 % z hrubé mzdy tvoří příplatky ke mzdě, odměny a prémie. Tyto nástroje slouží k motivaci zaměstnanců k lepším výkonům a také zamezení přílišné fluktuace zaměstnanců. Spokojenost zaměstnanců by však měla být jednou z priorit podniků, poptávka po práci stále převyšuje nabídku práce a pro podnik je tedy žádoucí si zaměstnance udržet. I když Společnost poskytuje svým zaměstnancům poměrně širokou nabídku zaměstnaneckých benefitů, systém jejich vyplácení a jejich výše se už řadu let neměnila. Jsou určité oblasti, kde by mohla Společnost řešit systém svých zaměstnaneckých benefitů lépe, autor práce tedy navrhuje směřovat změny do následujících oblastí:

- stravné;
- příspěvek na penzijní připojištění;
- poskytnutí služebního automobilu pro soukromé účely;
- zavedení vzdělávání zaměstnanců.

- **Návrh změny v oblasti stravného**

Zaměstnavatel může pro splnění podmínky zajištění stravování zaměstnanců využít tři možnosti. Buďto může provozovat vlastní stravovací zařízení pro zaměstnance, poskytovat příspěvek prostřednictvím jiných subjektů nebo nabízet využití stravenek. Vybraná Společnost se rozhodla pro třetí možnost, tedy poskytování stravenek zaměstnancům. Z účetních výkazů vyplývá, že Společnost v roce 2021 vyplatila v případě příspěvku na stravenky 276 526 Kč. Cílem návrhu je zlepšení systému stravného pro zajištění spokojenosti zaměstnanců a zároveň nalezení optimálního daňového řešení.

Společnost má mimo výše zmíněných alternativ nově i možnost využití tzv. stravenkového paušálu. Novinka pro rok 2021 v podobě stravenkového paušálu umožňuje zaměstnavatelům poskytovat zaměstnancům daňově zvýhodněný příspěvek na stravování v peněžní formě. Podniky mohly peněžně přispívat na stravování i v před rokem 2021, ale toto plnění nebylo na straně zaměstnance daňově zvýhodněno. Nově je tedy finanční příspěvek zaměstnavatele na stravování zaměstnance ve formě stravenkového paušálu daňově uznatelný v plné výši, a to i v případě, že je vyšší než limit stanovený v § 6 odst. 9 písm. b) ZDP pro osvobození plnění od daně z příjmů ze závislé činnosti. Nutno dodat, že stejně jako u stravenek je podmínkou pro daňovou uznatelnost poskytnutého příspěvku na stravování odpracování alespoň 3 hodin za směnu. Maximální daňově optimální příspěvek v podobě stravenkového paušálu z pohledu zaměstnance činí v souladu s ustanovením § 6 odst. 9 písm. b) ZDP 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům. Pro rok 2022 byla nastavena horní hranice stravného na 118 Kč. Maximální daňově optimální příspěvek na stravování tedy činí 82,6 Kč, což je maximální možná částka, která je nedaňovým příjmem zaměstnance. Z pohledu zaměstnavatele se v tomto případě jedná o plně uznatelný daňový náklad. Jelikož jde o peněžní příspěvek od zaměstnavatele, promítne se do mzdy zaměstnance jiným způsobem. Namísto odečtu hodnoty zaměstnaneckého příspěvku na stravenky od čisté mzdy, bude příspěvek zaměstnavatele přičten přímo k čisté mzdě zaměstnance. Tabulka 4 znázorňuje rozdíl mezi doposud užívanými stravenkami a navrhovaným stravenkovým paušálem.

Tabulka 4: Porovnání stravenek a stravenkového paušálu z daňového hlediska (v Kč)

Ukazatel	Stravenky	Stravenkový paušál
Příspěvek na stravné	70	82,6
Odpočet z čisté mzdy zaměstnance	32	0
Příspěvek zaměstnavatele	38	82,6
Daňová uznatelnost příspěvku	DÚ v plné výši	DÚ v plné výši
Roční příspěvek na stravné	276 526	832 608
Rozdíl v ročním příspěvku na stravném	556 082	
Daňová úspora	52 540	158 196
Rozdíl v daňové úspoře	105 656	

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

Návrh změny v oblasti stravného spočívá v užití stravenkového paušálu ve výši 70 % horní hranice stravného dle zákoníku práce, která je pro rok 2022 nastavena na 118 Kč. V tomto případě by celá částka příspěvku byla pro Společnost daňově uznatelným nákladem a zároveň by nijak neovlivnila daň z příjmů ze závislé činnosti zaměstnance, ani by nevstupovala do vyměřovacích základů pro odvod zákonného pojistného. K 1. 1. 2022 společnost zaměstnávala celkem 40 zaměstnanců formou hlavního pracovního poměru. Rok 2022 má celkem 252 pracovních dnů. Na základě těchto údajů lze spočítat, že při užití stravenkového paušálu v navrhované výši by Společnost vydala na stravném celkem 832 608 Kč a zaměstnancům by nebylo nutné z čisté mzdy strhávat příspěvek na stravenky. Z příspěvku na stravenkový paušál poté Společnosti plyne daňová úspora ve výši 158 196 Kč. V porovnání s dosavadním stavem, tedy poskytováním stravenek v hodnotě 70 Kč, poté Společnost docílí snížení své daňové povinnosti o 105 656 Kč. S návrhem se pojí zvýšení výdajů Společnosti na stravné ve výši 556 082 Kč, což je poměrně značná částka. Podnik se tak musí rozhodnout, zdali je toto zvýšení výdajů z hlediska peněžních prostředků přijatelné. Společnost neměnila výši příspěvku na stravné od roku 2018 a vzhledem ke stále rostoucí inflaci by Společnost měla příspěvek na stravné zvýšit, což by přispělo ke spokojenosti zaměstnanců.

- **Návrh změny v oblasti příspěvku na penzijní připojištění**

Společnost v současnosti poskytuje příspěvek na penzijní připojištění celkem 15 zaměstnancům, kteří tento produkt využívají. Aktuálně Společnost poskytuje zaměstnancům příspěvek ve výši 3 % z hrubé mzdy, přičemž se tato částka neměnila už od vzniku společnosti v roce 2014. Na straně zaměstnance jsou příspěvky od zaměstnavatele osvobozeny od daně z příjmů ze závislé činnosti maximálně do částky 50 000 Kč ročně. Návrh změny v oblasti příspěvku na penzijní připojištění spočívá ve stanovení příspěvku v maximální výši do limitu osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti zaměstnance. Tabulka 5 znázorňuje rozdíl mezi doposud poskytovaným příspěvkem a navrhovaným příspěvkem na penzijní připojištění.

Tabulka 5: Porovnání dosavadního a navrhovaného příspěvku na penzijní připojištění (v Kč)

Ukazatel	Dosavadní stav	Návrh řešení
Příspěvek na PP	3 % z HM	4 166
Daňová uznatelnost příspěvku	DÚ v plné výši	DÚ v plné výši
Zdanitelný příjem zaměstnance	x	x
Roční příspěvek na PP	276 526	749 880
Rozdíl v ročním příspěvku na PP	473 624	
Daňová úspora	52 540	142 477
Rozdíl v daňové úspoře	89 937	

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

Výše příspěvku by v případě implementace změny činila 4 166 Kč za měsíc za zaměstnance. Benefit příspěvku na penzijní připojištění momentálně využívá 15 zaměstnanců Společnosti. Z těchto údajů lze vypočítat, že Společnost by při implementaci návrhu přispívala dohromady všem zaměstnancům celkem 749 880 Kč ročně, z čehož plyne daňová úspora ve výši 142 477 Kč. Implementace navrhovaného řešení by přispěla ke spokojenosti a motivaci zaměstnanců a zároveň jde o optimální daňové řešení z pohledu Společnosti, neboť podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP jsou u zaměstnavatele příspěvky na penzijní připojištění vždy daňově uznatelným nákladem a snižují tedy základ daně. Daňová úspora v případě Společnosti je rovna rozdílu mezi dosavadním ročním příspěvkem a navrhovaným příspěvkem, vynásobeným sazbou daně z příjmů právnických osob. Daňová úspora spojená s optimalizací příspěvku na penzijní připojištění tedy činí 89 937 Kč. Na druhou stranu musí Společnost zvážit, zda je razantní navýšení výdajů na příspěvek únosné.

- **Optimalizace v oblasti používání služebního automobilu**

Společnost má možnost nabídnout svým zaměstnancům benefit poskytnutí služebních automobilů zaměstnancům jak pro služební, tak pro soukromé účely. Aktuálně má Společnost v majetku čtyři osobní automobily:

- Honda FRV;
- Renault Megane;
- Hyundai Elantra;
- Opel Astra.

Tyto automobily Společnost používá pouze pro služební účely, zejména při návštěvách dodavatelů, návštěvách odběratelů nebo nákupu provozního materiálu. Pokud by se Společnost rozhodla poskytovat automobily i pro soukromé účely, musela by zvolit, kterým zaměstnancům by tento benefit poskytla. Podle jednatele Společnosti by automobily měly být poskytovány na základě prospěšnosti jak pro Společnost, tak pro zaměstnance. Z tohoto hlediska by jednatel zvolil vedoucího výroby, hlavního technika výroby, vedoucí administrativy a technika kontroly. Tabulka 6 znázorňuje dosavadní průměrné roční výdaje na provoz automobilů Společnosti.

Tabulka 6: Dosavadní průměrné roční výdaje na provoz automobilů (v Kč)

Ukazatel	Honda FRV	Renault Megane	Hyundai Elantra	Opel Astra
PHM	38 181	10 489	17 505	17 050
Odpisy	x	x	x	x
Pojištění	43 077			
Opravy	41 017			
Průměrné roční výdaje	167 319			

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

Společnost ročně zaplatí za pohonné hmoty v průměru 83 225 Kč za všechny vozy. Odpisy vozů nejsou v případě Společnosti relevantní, neboť jsou všechny zkoumané vozy již daňově odepsané. Částka průměrných oprav vozů vychází z účetnictví Společnosti, konkrétně ze všech výdajů na opravy, provedených od roku 2017, které činily celkem 205 085 Kč. Pojištění vozidel platí Společnost ročně na všechny vozy v částce 43 077 Kč. Společnost tedy průměrně vydá na provoz automobilů pro služební účely 167 319 Kč za rok.

Poskytnutím firemního motorového vozidla k užívání pro služební i soukromé účely vzniká zaměstnanci nepeněžní příjem ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý započatý měsíc poskytnutí vozidla. Pro společnost nadále zůstávají daňově uznatelné jakékoli náklady na provoz vozidla včetně odpisů. Z analýzy společnosti Xmarton, která vyvíjí jednotky pro monitorování pohybu vozidel, ujedou vozy, které jsou používány pro soukromé i služební účely, v průměru 1 780 kilometrů za měsíc. (Dostál, 2020) Průměrná cena pohonných hmot je dle § 4 vyhlášky č. 511/2021 Sb. o změně sazby základní náhrady za používání silničních

motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad, stanovena na:

- 37,10 Kč za 1 litr benzínu automobilového 95 oktanů;
- 36,10 Kč za 1 litr motorové nafty.

Tabulka 7 znázorňuje ukazatele, sloužící k výpočtu celkových výdajů na automobily poskytované zaměstnancům.

Tabulka 7: Ukazatele, sloužící k výpočtu celkových výdajů na automobily

Ukazatel	Honda FRV	Renault Megane	Hyundai Elantra	Opel Astra
Pořizovací cena	200 150 Kč	123 158 Kč	412 712 Kč	463 220 Kč
Průměrná spotřeba (na 100 Km)	7,5 litru	5,1 litru	5,4 litru	5,9 litru
Cena pohonné hmoty	37,10 Kč	36,10 Kč	36,10 Kč	37,10 Kč
Nepeněžní příjem zaměstnance	2 002 Kč	1 232 Kč	4 127 Kč	4 632 Kč

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

První z automobilů, který má Společnost v majetku je Honda FRV. Automobil Společnost zakoupila již v roce 2014 s pořizovací cenou 200 150 Kč. V případě využití automobilu Honda FRV vznikne nepeněžní příjem vstupující do základu daně zaměstnance ve výši 2 002 Kč každý měsíc. Dle technického průkazu vozu Honda FRV činí jeho průměrná spotřeba na 100 Km 7,5 litru automobilového benzínu na 100 Km. Z těchto dat lze vyvodit, že měsíčně stojí pohonné hmoty vozu Honda FRV 4 953 Kč. Další z automobilů v majetku firmy je Renault Megane, který Společnost taktéž zakoupila v roce 2014 se vstupní cenou 123 158 Kč. Zaměstnanec, který by tento automobil používal by tedy vznikl každý měsíc nepeněžní příjem ve výši 1 232 Kč. Dle technického průkazu vozu Renault Megane je jeho průměrná spotřeba stanovena na 5,1 litru motorové nafty na 100 Km. Měsíčně tedy průměrně stojí pohonné hmoty vozu 3 277 Kč. Dalším vozem v majetku Společnosti je Hyundai Elantra, který byl rovněž pořízen v roce 2014, jeho pořizovací cena činí 412 712 Kč a je s ním tedy spojen nepeněžní příjem zaměstnance ve výši 4 127 Kč. Podle technického průkazu má Hyundai Elantra spotřebu 5,4 litru motorové nafty na 100 Km, pohonné hmoty

tedy v průměru vyjdou na 3 470 Kč měsíčně. Posledním vozem, který firma může poskytnout zaměstnanci jako zaměstnanecký benefit poskytnutí motorového vozidla pro služební i soukromé účely je Opel Astra, který byl rovněž pořízen v roce 2014 s pořizovací cenou 463 220 Kč. Zaměstnanci, kterému by tento vůz byl poskytnut jako zaměstnanecký benefit, by vznikl každý měsíc nepeněžní příjem ve výši 4 632 Kč. Dle technického průkazu činí spotřeba vozu 5,9 litrů automobilového benzínu, pohonné hmoty tedy Společnost stojí v průměru 3 896 Kč za měsíc. Tabulka 8 znázorňuje průměrnou roční výši výdajů na provoz automobilů poskytnutých zaměstnancům pro služební i soukromé účely.

Tabulka 8: Průměrné roční výdaje na provoz automobilů po implementaci návrhu

Ukazatel	Honda FRV	Renault Megane	Hyundai Elantra	Opel Astra
PHM	59 436	39 324	41 640	46 752
Odpisy	x	x	x	x
Pojištění	43 077			
Opravy	41 017			
Průměrné roční výdaje	271 246			

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

Výpočet průměrných pohonných hmot jednotlivých vozů za rok vychází z výpočtu průměrných měsíčních nákladů na pohonné hmoty. Stejně jako ve výpočtu průměrných ročních nákladů v předešlých letech, daňové odpisy zde nejsou relevantní, neboť jsou všechny vozy už daňově odepsány. Položka Opravy vychází z účetnictví, konkrétně z průměrných výdajů na opravy od roku 2017, které činily 205 085 Kč. Na pojištění vozidel Společnost ročně zaplatí 43 077 Kč. Na základě získaných dat tedy lze konstatovat, že průměrné roční náklady na provoz automobilů, poskytovaných zaměstnancům pro služební i soukromé účely činí 271 246 Kč. V případě poskytnutí vozů zaměstnancům však musí Společnost počítat s tím, že náklady na pohonné hmoty, které zaměstnanec projedí při soukromých cestách nejsou pro firmu daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. j) ZDP. Tabulka 9 znázorňuje rozdíl mezi dosavadním stavem a návrhem řešení, tedy mezi používáním vozů pouze pro služební účely a poskytováním vozů pro služební i soukromé účely jako zaměstnanecký benefit.

Tabulka 9: Komparace dosavadního stavu a návrhu řešení benefitu poskytnutí služebního vozu pro soukromé účely (v Kč)

Ukazatel	Předešlý stav	Návrh řešení
Výdaje na provoz vozidel	167 319	271 246
Daňová uznatelnost	DÚ v plné výši	částečně DÚ
Daňově uznatelné výdaje	167 319	167 319
Daňově neuznatelné výdaje	x	103 927
Zdanitelný příjem zaměstnanců	x	143 916
Odpočet z ČM zaměstnanců na PHM	x	103 927
Daňová úspora	31 791	31 791
Rozdíl v daňové úspoře	0	

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

Z tabulky 9 je patrné, že pokud by Společnosti poskytovala zaměstnancům vozidla i pro soukromé účely, výdaje na jejich provoz by byly vyšší než doposud. Částka rozdílu mezi dosavadními a navrhovanými výdaji však spočívá v částce výdajů na pohonné hmoty vozidel při soukromých cestách zaměstnanců, nejedná se tak o daňově uznatelné náklady a nesnižují tedy základ daně. V případě benefitu poskytnutí služebních vozů zaměstnancům pro soukromé účely se tedy nejedná o návrh změny, která by vedla k daňové úspoře, ale o zavedení zcela nového zaměstnaneckého benefitu. S poskytnutím vozů se pojí také vzniklý nepeněžní příjem zaměstnanců ve výši 143 916 Kč. Zaměstnancům by zároveň byla od čisté mzdy odečtena částka ve výši výdajů na pohonné hmoty spotřebované pro soukromé účely. Poskytnutí vozů pro služební i soukromé účely je však vyhledávaným benefitem, který by jistě zajistil větší spokojenost zaměstnanců. Argumentem pro poskytnutí vozů je také fakt, že vozy nejsou často používané a Společnost si může dovolit je poskytnout.

- **Vzdělávání zaměstnanců**

V zájmu zaměstnavatele je mít vysoce kvalifikované pracovníky, kteří jsou schopni přizpůsobovat se změnám, orientovat se v novinkách v oboru a činnostech nezbytných pro jejich pracovní pozice. Vzdelávání hraje významnou úlohu a často právě dozděláním stávajících zaměstnanců mohou zaměstnavatelé obsazovat vyšší, kvalifikovanější pozice již

prověřenými odpovědnými zaměstnanci. Tím mimo jiné chrání jak své dosavadní investice do vzdělávání zaměstnanců, tak i know-how společnosti. Zaměstnanecký benefit vzdělávání je pro zaměstnance motivujícím faktorem, neboť se zvýšením kvalifikace mají zaměstnanci možnost dosáhnout vyššího mzdového ohodnocení, popřípadě vyššího uplatnění na trhu práce. V případě Společnosti se nabízí poskytování zaměstnaneckého benefitu formou odborného vzdělání a školení zejména v oblasti výuky cizích jazyků, Společnost má totiž dlouholeté dodavatelsko-odběratelské vztahy s firmami v Německu. Společnost také vlastní několik CNC obráběcích strojů, může svým zaměstnancům tedy poskytnout lekce jejich obsluhy a seřizování.

Návrh strategie v oblasti vzdělávání zaměstnanců spočívá v sestavení plánu vzdělávání zaměstnanců pro další roky. V případě vzdělávání zaměstnanců formou jazykových kurzů němčiny je pro Společnost žádoucí, aby byli vzděláváni ti zaměstnanci, kteří přímo komunikují s německými odběrateli nebo dodavateli. Konkrétně jde o jednatele Společnosti, vedoucí administrativy, vedoucího výroby a vedoucího kontroly kvality. V případě lekcí obsluhy obráběcích CNC strojů by pak šlo o seřizovače strojů a operátory výroby Tabulka 9 znázorňuje rozpočet vzdělávacích kurzů Společnosti.

Tabulka 10: Rozpočet vzdělávacích kurzů Společnosti

Ukazatel	Lekce němčiny	Lekce seřizování CNC strojů
Cena lekce	590 Kč	4 200 Kč
Počet lekcí	52	12
Roční výdaje na vzdělávání	30 680 Kč	50 400 Kč
Daňová uznatelnost lekcí	DÚ v plné výši	DÚ v plné výši
Zdanitelný příjem zaměstnance	x	x
Celkové roční výdaje na vzdělávání	81 080 Kč	
Daňová úspora	15 405 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

Dle nabídek jazykových kurzů němčiny je cenou obvyklou v průměru 590 Kč za lekci bez DPH pro skupinu 4-5 osob. Pokud by Společnost zvolila týdenní pravidelnost jazykových

kurzů, s 52 pracovními týdny by na vzdělání zaměstnanců vydala celkem 30 680 Kč. V případě kurzů obsluhy CNC obráběcích strojů je cena stanovena na 4 200 Kč za lekci pro 4-6 osob, s měsíční pravidelností. Lekce obsluhy CNC obráběcích strojů by Společnost ročně stály 50 400 Kč. Náklady na vzdělávání zaměstnanců by při implementaci plánu vzdělávacích kurzů ročně činily 81 080 Kč, přičemž dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP jsou tyto náklady daňově uznatelné a snižují tedy základ daně. S náklady na vzdělávání je spojena úspora na dani z příjmů právnických osob ve výši 15 405 Kč.

Z pohledu zaměstnance jde o nepeněžní plnění vynaložené zaměstnavatelem na odborný rozvoj a je tedy osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti. Mimo zajištění spokojenosti zaměstnanců by také došlo ke zlepšení chodu Společnosti a zkvalitnění výroby. S odborným rozvojem zaměstnance a vyšší jazykovou vybaveností se pojí vyšší kvalifikace, zlepšení komunikace s odběrateli a dodavateli v Německu, možné zkvalitnění výroby a zvýšení konkurenceschopnosti Společnosti.

3.2 Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje

Následující pasáž diplomové práce se zabývá popisem základních parametrů a implementace odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje do prostředí analyzovaného podniku. Odčitatelná položka je efektivní nástroj optimalizace daňové povinnosti, neboť si poplatník může náklady na VaV uplatnit hned dvakrát, nejprve jako daňově uznatelný náklad v rámci běžné činnosti, podruhé jako odpočet ze základu daně na podporu VaV. Výhodou činnosti výzkumu a vývoje je také možnost použití nabytých poznatků a uplatnění výsledků výzkumu v praxi, popřípadě jejich prodejem, jako předmětem duševního vlastnictví. Částky výdajů na činnost výzkumu a vývoje použité v diplomové práci jsou čistě spekulativní a slouží jako znázornění možné výše odpočtu. Činnost výzkumu a vývoje je pro Společnost náročná a je možné, že návrh činnosti VaV vůbec nevyužije. Důvodem jsou rizika spojená s výzkumem, prvek nejistoty nebo možnost zpochybnění způsobilosti projektu finančním úřadem.

Aby Společnost mohla uplatnit odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje musí nejdříve posoudit, zdali může být činnost považována za výzkum a vývoj. Cíle projektu by měly být dosaženy za pomoci vytváření nových poznatků. Pokud se jedná pouze o využití stávajících znalostí jako např. adaptace či přizpůsobení, při kterých nedochází k rozšíření stávajícího poznání, neměla by taková činnost být považována za výzkum a vývoj. Projekt výzkumu a vývoje by také měl být tvůrčí a kreativní. Za výzkum lze považovat i implementaci stávajících řešení do nových aplikací. Při vykonávání výzkumu a vývoje je důležitá přítomnost vědecké či technické nejistoty, týkající se možného výsledku zkoumání. Tato nejistota se může týkat celkového času stráveného na projektu a množství prostředků potřebných k dosažení cíle. Výsledky projektu by také měly být obecně využitelné, převoditelné a reprodukovatelné. Toho lze docílit např. zveřejněním v odborné literatuře nebo ochranou duševního vlastnictví.

- **Postup Společnosti při uplatnění odpočtu**

Ve většině projektů výzkumu a vývoje lze vycházet z několika po sobě jdoucích kroků, které je třeba udělat pro správné uplatnění odpočtu. V případě tohoto postupu jde pouze o návrh, nikoliv o univerzálně platný či zákonem stanovený postup. Dále by se měla Společnost seznámit s platnou legislativou upravující odpočet na výzkum a vývoj a metodickými příručkami, které pomohou při budoucím posouzení činnosti výzkumu a vývoje. Následně by Společnost měla tyto informace využít k posouzení, zda její činnost splňuje definici

výzkumu a vývoje. Tato činnost by měla být systematická, tvůrčí, reprodukovatelná a obsahovat prvek novosti a výzkumné nejistoty. Společnost by také měla vypracovat vnitropodnikovou směrnici, ve které uvede výčet nákladů, které lze uplatnit v odpočtu na výzkum a vývoj a jejich výpočet v případě, že uplatňuje pouze poměrnou část nákladů. Ve vnitropodnikové směrnici by také měl být uveden způsob, jakým Společnost vede oddělenou evidenci nákladů a také způsob hodnocení výsledků projektu na VaV a následné kontroly.

Prvním formálním úkonem, který musí Společnost podniknout, je odeslání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje správci daně. V tomto oznámení musí poplatník uvést základní identifikační údaje a stručný název projektu výzkumu a vývoje, který se poté musí shodovat s názvem, uvedeným v projektové dokumentaci. Společnost by měla toto oznámení podat co nejdříve od chvíle, kdy se činnost rozhodne uskutečnit, neboť pro účely odpočtu jsou tyto náklady uznatelné až od data podání oznámení. Součástí oznámení je také zpravidla krátké představení dané činnosti výzkumu a vývoje.

Po odeslání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje má poplatník povinnost vypracovat projektovou dokumentaci v souladu § 34c ZDP. Ta musí obsahovat název projektu výzkumu a vývoje shodný s názvem, uvedeným v oznámení. Dále je třeba, aby obsahovala identifikační údaje subjektu a dobu řešení projektu, která začíná dnem podání oznámení. Je také nutné, aby projektová dokumentace obsahovala vysvětlení záměru a stručný popis projektu spolu s výčtem cílů projektu, kde je poplatník povinen zmínit i již zmíněné prvky technické nejistoty spojené s činností výzkumu a vývoje. Zde je také nutné zmínit, že daný výzkum obsahuje prvek novosti a v čem novost spočívá. V projektové dokumentaci je třeba dále zahrnout výpočet předpokládaných výdajů projektu. Náležitostmi projektové dokumentace jsou také výčet řešitelů projektu, způsob hodnocení postupu řešení a způsob kontroly projektu. Jako poslední je poplatník povinen uvést datum schválení projektové dokumentace a jméno a podpis osoby schvalující projektovou dokumentaci. Projektová dokumentace musí být odeslána ve lhůtě podání řádného daňového přiznání v roce, ve kterém chce poplatník odpočet uplatnit.

Po odeslání projektové dokumentace by Společnost měla průběžně vyhodnocovat výsledky projektu a to např. za pomoci zprávy o stavu projektu, která je většinou zpracovávána na roční bázi. Při dokončení činnosti výzkumu a vývoje má Společnost povinnost zhodnotit

splnění cílů projektu a zdali projekt obsahuje prvek novosti. V této fázi je třeba také zkontrolovat, zdali projekt splňuje veškeré náležitosti dle ZDP, a nakonec vyhotovit závěrečnou zprávu o konečném výsledku projektu. Na závěr Společnost vypočte dle § 34a ZDP částku odpočtu a zahrne ji do svého daňového přiznání. V případě nízkého základu daně a případného záporného výsledku hospodaření pak může dle § 34 odst. 5 ZDP uplatnit odpočet po tři následující účetní období následující po období, ve kterém vznikly.

- **Předmět činnosti výzkumu a vývoje**

Činnost výzkumu a vývoje Společnosti spočívá ve výzkumu unikátní robotické ruky, sloužící k automatizaci paletizace kovových výstřížků z lisu. Úlohou automatizovaného pracoviště je zajistit odebrání vystřížených dílů z lisu a následně tyto ocelové disky paletizovat do připravené palety dle paletizačního předpisu. V současnosti je pracoviště obsluhováno operátorem výroby a je vzhledem k charakteru činnosti neefektivní. Navíc dochází vlivem manipulace s těžkými kusy a repetitivní činnosti k přetěžování operátora. Robotizované pracoviště plnohodnotně nahrazuje tyto činnosti při stejné výkonnosti. Úlohou operátora bude seřizování stanice během změn výroby a výměna plných palet za prázdné, aby byla zajištěna plynulost výrobní stanice. Inovace projektu spočívá ve vývoji tzv. kolaborativní robotické ruky. Mimo běžných funkcí by tato ruka dokázala plně kooperovat s operátorem výroby, plnit složitější úkony a zároveň zajistit bezpečnost na pracovišti. Právě prvek bezpečnosti na pracovišti je jedním z důležitých aspektů výzkumu. Projekt by měl zajistit naprostou kooperaci robota s operátorem výroby a tím i zajistit, aby nedocházelo ke zraněním na pracovišti. Výzkum si také klade za cíl vyvinout robotickou ruku, která by zajistila takovou míru kooperace, že by ji mohl obsluhovat i např. handicapovaný operátor, nebo operátor bez patřičného technického vzdělání.

- **Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje**

Po skončení činnosti výzkumu a vývoje je třeba vypočítat částku nákladů vynaložených na projekt výzkumu a vývoje a s tím spojenou odčitatelnou položku. Do těchto nákladů lze zahrnout osobní náklady, odpisy dlouhodobého hmotného majetku a náklady na přímý materiál.

Do osobních nákladů, které lze zahrnout do odpočtu, patří mzdy zaměstnanců včetně sociálních odvodů, tedy sociálního a zdravotního pojištění. Aby Společnost mohla provést činnost výzkumu a vývoje, musela by zaměstnat tři výzkumné pracovníky, kteří by projekt

vedli. Pro potřeby práce je měsíční hrubá mzda každého výzkumného pracovníka stanovena na 35 000 Kč. Tabulka 11 znázorňuje výpočet ročních osobních nákladů spojených s činnostmi výzkumu a vývoje.

Tabulka 11: Výpočet ročních osobních nákladů

Položka	Hodnota
HM výzkumného pracovníka	35 000 Kč
Sociální pojištění	8 680 Kč
Zdravotní pojištění	3 150 Kč
HM včetně odvodů na jednoho výzkumného pracovníka	46 830 Kč
Počet výzkumných pracovníků	3
Měsíční osobní náklady	140 490 Kč
Roční osobní náklady	1 685 880 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Počítá-li Společnost s hrubou mzdou 35 000 Kč měsíčně a třemi výzkumnými pracovníky, roční osobní náklady na činnost výzkumu a vývoje činí 1 685 880 Kč. Další položkou výdajů na činnost VaV jsou odpisy dlouhodobého hmotného majetku. Tím je v případě daného projektu robotická ruka, na které je prováděn výzkum nové technologie. Ruka byla zakoupena v roce 2021 a její pořizovací cena je vyčíslena na 2 843 000 Kč. V případě robotické ruky Společnost zvolila metodu rovnoměrného odpisování a zařadila ji do 2. odpisové skupiny. Odpisový plán robotické ruky znázorňuje tabulka 12.

Tabulka 12: Odpisový plán robotické ruky

Rok	Roční odpis	Oprávký celkem	Zůstatková cena
2021	312 730 Kč	312 730 Kč	2 530 270 Kč
2022	632 568 Kč	945 298 Kč	1 897 702 Kč
2023	632 568 Kč	1 577 866 Kč	1 265 134 Kč
2024	632 568 Kč	2 210 434 Kč	632 566 Kč
2025	632 567 Kč	2 843 000 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

Odpisové náklady připadající na projekt VaV je třeba v oddělené evidenci a musí se jednat o daňové odpisy. Dle odpisového plánu robotické ruky činí daňový odpis 632 568 Kč v roce 2022. Poslední položkou výdajů na činnost výzkumu a vývoje jsou náklady na přímý materiál, které jsou vyčísleny na 1 267 000 Kč. Tabulka 13 znázorňuje náklady vynaložené na činnost výzkumu a vývoje a výslednou daňovou úsporu.

Tabulka 13: Náklady vynaložené na činnost výzkumu a vývoje

Položka	Hodnota
Osobní náklady	1 685 880 Kč
Odpisy dlouhodobého majetku	632 568 Kč
Náklady na přímý materiál	1 267 000 Kč
Celkové roční náklady na činnost výzkumu a vývoje	3 585 448 Kč
Daňová uznatelnost	DÚ v plné výši
Daňová úspora	681 235 Kč
Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje	3 585 448 Kč
Daňová úspora plynoucí z odčitatelné položky	681 235 Kč
Celková daňová úspora	1 362 470 Kč

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

Po vypočtení osobních nákladů výzkumných pracovníků, způsobilých odpisových nákladů a přímého materiálu související s projektem lze vypočíst celkový odpočet na výzkum a vývoj, a nakonec i celkovou daňovou úsporu Společnosti. Osobní náklady na činnost výzkumu a vývoje činí 1 685 880 Kč. Daňový odpis robotické ruky činí v prvním roce odpisování 632 568 Kč a náklady na přímý materiál poté 1 267 000 Kč. Celkové roční

náklady na činnost výzkumu a vývoje jsou vyčísleny na 3 585 448 Kč, z čehož plyne daňová úspora ve výši 681 235 Kč. Následně může Společnost uplatnit odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje ve výši celkových nákladů na VaV, s čímž se rovněž pojí daňová úspora ve výši 681 235 Kč. Celková daňová úspora spojená s činností výzkumu a vývoje tedy za předpokladu splnění všech podmínek pro odpočet činí 1 362 470 Kč.

4 Vyhodnocení dopadů návrhů řešení do hospodaření Společnosti

Implementace návrhů uvedených ve třetí kapitole práce sebou nese řadu výhod a nevýhod, na základě kterých se Společnost může rozhodnout, jaké návrhy využije. Tabulka 14 znázorňuje výčet výhod a nevýhod jednotlivých navrhovaných řešení.

Tabulka 14: Výhody a nevýhody navrhovaných řešení

Návrh	Výhody	Nevýhody
Stravné	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Spokojenost a motivace zaměstnanců ▪ Absence příspěvku zaměstnance ▪ Úspora na dani 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vyšší výdaje na stravné
Příspěvek na PP	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Spokojenost a motivace zaměstnanců ▪ Optimální řešení z pohledu zaměstnance ▪ Úspora na dani 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vyšší výdaje na příspěvek
Poskytnutí služebních vozidel	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Spokojenost a motivace zaměstnanců ▪ Efektivnější využití majetku Společnosti 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Zdanitelný příjem zaměstnance ▪ Absence daňové úspory
Vzdělávání	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Spokojenost a motivace zaměstnanců ▪ Vyšší kvalifikace zaměstnanců a zkvalitnění výroby ▪ Úspora na dani 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Výdaje na vzdělávání
Činnost výzkumu a vývoje	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Úspora na dani ▪ Nepřímá vládní podpora ▪ Projekt, jako předmět duševního vlastnictví 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vysoké výdaje na činnost VaV ▪ Administrativní náročnost ▪ Prvek nejistoty ▪ Napadení projektu finančním úřadem

Zdroj: vlastní zpracování

Prvním návrhem řešení v oblasti zaměstnaneckých benefitů bylo stravné. Základní výhodou v případě implementace návrhu v oblasti stravného je zajištění spokojenosti a motivace zaměstnanců, neboť se výrazně zvyšuje samotný příspěvek zaměstnavatele. Z dosavadních 38 Kč by nově Společnost zaměstnancům na stravné přispívala 82,60 Kč za směnu, což je

zvýšení o 54 %. Toto navýšení lze zdůvodnit faktem, že se příspěvek na stravné neměnil už od roku 2018 a s rostoucí inflací by zaměstnanci tuto změnu jistě uvítali. Zaměstnanci by také mohli ocenit, že nově by na stravné sami nic nepřispívali, a tudíž by jim nebyla strhávána částka z jejich čisté mzdy. Zároveň by příspěvek zaměstnavatele nijak neovlivnil daň z příjmů ze závislé činnosti a ani by nevstupoval do vyměřovacích základů pro odvod zákonného pojistného. Nevýhodou pro Společnost je, že s navýšením příspěvku se pojí roční zvýšení výdajů Společnosti. Tyto výdaje jsou však plně daňově uznatelné a je s nimi tedy i spojena daňová úspora.

Návrh řešení v oblasti příspěvku na penzijní připojištění spočívá v navýšení příspěvku zaměstnavatele na nejvyšší možnou částku, při které příspěvek nijak neovlivní zdanitelný příjem zaměstnance. Výhodou návrhu je zajištění spokojenosti a zvýšení motivace zaměstnanců. Nevýhodou návrhu je razantní navýšení výdajů Společnosti na příspěvek. Stejně jako v případě stravného je však příspěvek na PP plně daňově uznatelný a s navýšením výdajů se pojí daňová úspora.

Dalším návrhem v oblasti zaměstnaneckých benefitů Společnosti je poskytování služebních vozů zaměstnancům pro soukromé účely. Při implementaci návrhu by Společnost zaváděla zcela nový benefit, přičemž jeho hlavním cílem návrhu je zajištění spokojenosti zaměstnanců. Výhodou návrhu je také zefektivnění způsobu užití firemní vozů, které momentálně nejsou příliš využívány. Nevýhodou návrhu jsou vyšší výdaje Společnosti, které jsou daňově uznatelné pouze do výše výdajů na služební cesty. Navýšení výdajů tedy nepřináší žádnou daňovou úsporu. Na druhou stranu výše neuznatelných nákladů je vykompenzována úhradou výdajů na soukromé cesty zaměstnancem. Reálně se tedy s návrhem nepojí vyšší výdaje na provoz vozidel. V poslední řadě se s návrhem pojí zvýšení zdanitelných příjmů zaměstnance, což se promítá do jeho mzdy a vyměřovacích základů pro odvod zákonného pojistného.

V oblasti vzdělávání zaměstnanců spočívá návrh v sestavení plánu vzdělávání zaměstnanců v oblasti obsluhy CNC strojů a jazykových kurzů němčiny. Výhodou benefitu vzdělávání zaměstnanců je mimo zajištění spokojenosti zaměstnanců také zvýšení jejich kvalifikace a možné zkvalitnění výroby. Nevýhodou vzdělávacích kurzů jsou vzniklé výdaje na lekce, se kterými se však rovněž pojí daňová úspora.

Poslední návrh spočívá v uskutečnění činnosti výzkumu a vývoje a uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje. Hlavní výhodou návrhu je již zmíněná „dvojitá“ daňová úspora. Společnost totiž může náklady na výzkum a vývoj uplatnit hned dvakrát, jednou při uplatnění daňově uznatelných nákladů při výpočtu základu daně a podruhé jako odčitatelnou položku na podporu VaV. V případě úspěšného provedení činnosti VaV a za předpokladu, že poznatky výzkumu lze ochránit nástrojem ochrany duševního vlastnictví, může Společnost po dokončení činnosti s výsledky VaV dále nakládat, např. jejich prodejem. Nevýhodami návrhu jsou vysoké náklady na činnost VaV, administrativní náročnost a také nejistota výsledku činnosti. Právě prvek nejistoty je jedním z důležitých aspektů odčitatelné položky a je tedy možné, že projekt VaV nesplní předem určené cíle. Rizikem je také napadení projektu VaV finančním úřadem, což by mohlo mít za následek znemožnění uplatnění odčitatelné položky, tím i navýšení daňové povinnosti a možné sankce ze strany FÚ.

S návrhy řešení se pojí výrazné zvýšení výdajů Společnosti, je tedy třeba posoudit, zda k má dostatek finančních prostředků k jejich implementaci. K posouzení schopnosti Společnosti zavést navrhované změny slouží ukazatel peněžního toku Společnosti. Tabulka 15 znázorňuje vývoj ukazatele peněžního toku (dále také „Cash flow“) Společnosti od roku 2017¹.

Tabulka 15: Vývoj Cash flow Společnosti od roku 2017 (v tis. Kč)

Rok	Počáteční stav peněžních prostředků	Příjmy peněžních prostředků	Výdaje peněžních prostředků	Konečný stav peněžních prostředků	Peněžní tok (Cash flow)
2017	4 543	64 095	63 385	5 254	+710
2018	5 254	95 030	97 931	2 352	-2 901
2019	2 352	82 782	79 195	5 939	+3 587
2020	5 939	34 569	32 112	8 396	+2 457
2021	8 396	85 765	80 286	13 875	+5 479

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

¹ Jedná se o zjednodušenou podobu přímé metody Cash flow sledující pouze změny peněžních prostředků, pro posouzení vhodnosti návrhů je však vypovídající.

Z uvedených dat vyplývá, že vývoj celkového peněžního toku sleduje spíše rostoucí trend. Nejhorším rokem z hlediska Cash flow byl rok 2018, přičemž peněžní příjmy byly o téměř 3 mil. Kč nižší než výdaje. Je tomu tak zejména díky již zmíněnému přechodu na jiný systém fakturace, který ale Společnosti nevyhovoval. I přesto, že výsledek hospodaření byl v roce 2019 nejnižší ze sledovaných let, zaznamenala Společnost značný přírůstek peněžních prostředků díky příplatku do vlastního kapitálu jednatelem. V letech 2020 a 2021 byly zaznamenány kladné přírůstky peněžních prostředků, lze si všimnout i rostoucího trendu.

4.1 Volba implementace návrhů řešení

Je na Společnosti, jaké opatření zvolí a do jaké oblasti vloží své dostupné peněžní prostředky. Tabulka 16 znázorňuje dopad zavedení návrhů změn v oblasti zaměstnaneckých benefitů na Cash flow Společnosti a související úsporu na dani z příjmů.

Tabulka 16: Dopady implementace návrhu změn v oblasti zaměstnaneckých benefitů (v Kč)

Návrh	Peněžní výdaj	Daňová úspora	Dopad na Cash flow
Stravné	556 082	105 656	-10,15 %
Příspěvek na PP	473 624	89 937	-8,64 %
Poskytnutí služebních vozidel	x	x	x
Vzdělávání zaměstnanců	81 080	15 405	-1,48 %
Celkem	1 110 786	210 998	-20,27 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů Společnosti

Výchozím rokem pro ilustraci dopadu návrhu opatření na Cash flow je rok 2021. Při implementaci návrhu zavedení stravenkového paušálu by Společnost ročně přispěla o 556 082 Kč více na stravném, s čímž se pojí úspora na dani z příjmů ve výši 105 656 Kč a negativní dopad na Cash flow o 10,15 %. V případě zavedení vyššího příspěvku na penzijní připojištění zaměstnanců by Společnost vydala o 473 624 Kč více, s čímž je spojena daňová úspora ve výši 89 937 Kč a propad v peněžním toku o 8,64 %. Při poskytnutí služebních vozů pro soukromé účely Společnosti vznikají peněžní výdaje při nákupu pohonných hmot vozidel na soukromé účely, které jsou ale zaměstnancům strhávány z čisté mzdy, reálně tak výdaj Společnosti nevzniká. S implementací benefitu se zároveň nepojí žádná daňová úspora. Poslední návrhem je zavedení pravidelného vzdělávání zaměstnanců, s čímž se pojí roční peněžní výdaje ve výši 81 080 Kč, úspora na dani z příjmů v částce 15 405 Kč a negativní dopad na Cash flow o 1,48 %. V případě implementace všech návrhů změn

v oblasti zaměstnaneckých benefitů by tedy Společnost musela vydat peněžní prostředky ve výši 1 110 786 Kč ročně, s čímž se pojí pokles peněžního toku o 20,27 %. Zavedením změn by Společnost zároveň dosáhla úspory na dani z příjmů právnických osob v celkové výši 210 998 Kč. Z uvedených dat, celkového dopadu návrhů na peněžní tok a jeho rostoucího trendu lze usuzovat, že Společnost si implementaci navrhovaných řešení v oblasti zaměstnaneckých benefitů může dovolit.

V případě návrhu započítání činnosti VaV musí Společnost zhodnotit všechny přínosy a rizika spojená s projektem. Nejdříve je třeba zhodnotit, zda je Společnost schopná projekt vést, evidovat a splnit všechny podmínky pro uplatnění odpočitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje. Tabulka 17 znázorňuje, zda je Společnost schopna vést projekt VaV.

Tabulka 17: Splnění podmínek projektu

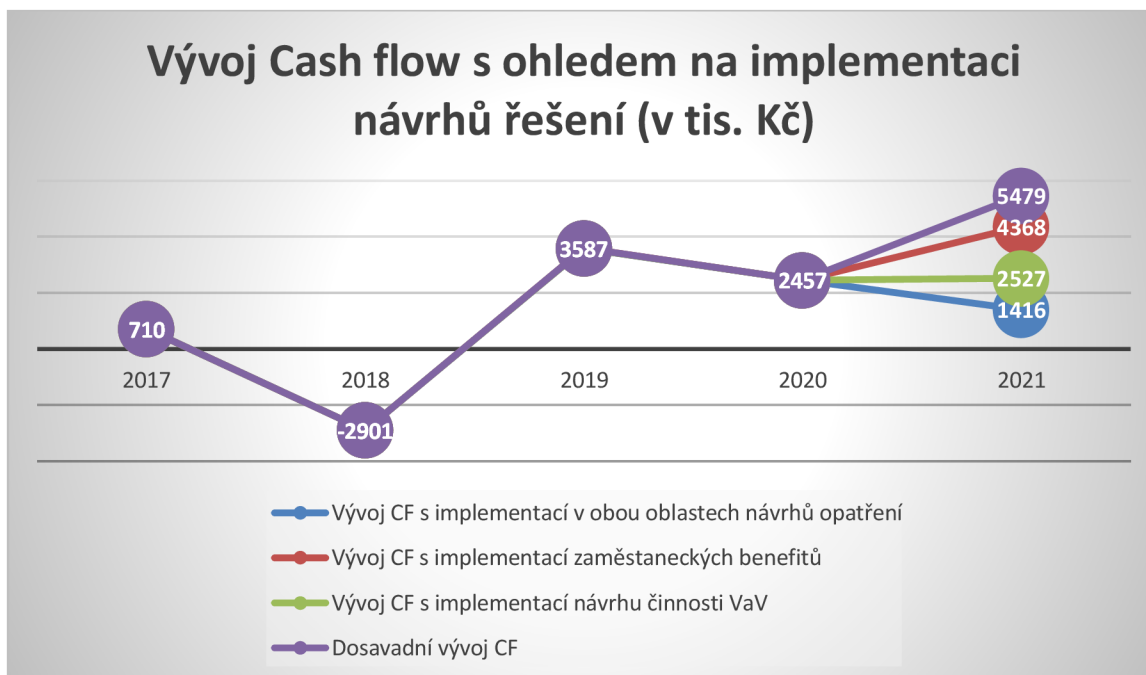
Podmínka	Splnění podmínky
Inovativnost projektu	✓
Vědecká či technická nejistota	✓
Využitelnost, převoditelnost a reprodukovatelnost	✓
Zpracování oznámení a projektové dokumentace VaV	✓
Vedení samostatné agendy	✓
Výdajové zatížení	✓

Zdroj: vlastní zpracování

První podmínkou uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje je vytvoření nových poznatků. Toho by Společnost měla docílit vzhledem k podstatě činnosti projektu VaV. Jelikož je koncept použití kolaborativní robotické ruky ve výrobě poměrně nový, vývoj nových funkcí a aplikací ruky je zpravidla inovativním procesem. Projekt také obsahuje potřebný prvek nejistoty, neboť Společnost nemůže vědět, zda projekt dosáhne svého cíle vytvoření nové technologie či implementace stávajícího řešení do nové aplikace. Projekt splňuje i podmínku využitelnosti, převoditelnosti a reprodukovatelnosti, neboť po dokončení projektu je možné výsledky ochránit nástroji ochrany duševního vlastnictví. Společnost je

také schopná zvládnout administrativní náročnost projektu, spojenou se zpracováním oznámení, projektové dokumentace a vedení samostatné agendy výzkumu a vývoje. Hlavní otázkou však zůstává, zdali je Společnost schopna zvládnout výdajové zatížení, spojené s vedením projektu výzkumu a vývoje. Náklady na projekt představují tři veličiny, osobní náklady, odpisy dlouhodobého majetku a náklady na přímý materiál. Jelikož byla robotická ruka pořízena již v roce 2021, peněžní výdaje v tomto případě netřeba řešit. Největší položkou výdajů na projekt VaV jsou osobní náklady na 3 výzkumné pracovníky, kteří by projekt vedli. V tomto případě lze využít např. dotace od pracovního úřadu na vytvoření nových pracovních míst, což by mohlo Společnosti s výdaji do určité míry pomoci. Vysokou položkou výdajů jsou také náklady na přímý materiál použitý v projektu. Celkový peněžní výdaj na provedení projektu VaV by tedy ročně činil 2 952 880 Kč. Zároveň je ale s náklady na projekt spojena daňová úspora ve výši 681 235 Kč a odčitatelná položka na podporu VaV, se kterou je rovněž spojena daňová úspora ve výši 681 235 Kč. Implementace navrhovaného řešení by rovněž znamenala propad Cash flow o 53,89 %. Vzhledem k dopadu na ukazatel Cash flow, rostoucímu trendu jeho vývoje a značné úspoře na dani z příjmů by Společnost měla být schopna projekt VaV finančně zvládnout. Výdaje na projekt jsou sice značné, ale předpoklad přínosů plynoucích z realizace činnosti je poměrně vysoký, a tudíž lze činnost považovat za investiční projekt. Argumentem pro realizaci návrhu by tedy mohla být i solidní návratnost investice za předpokladu, že Společnost splní všechny podmínky činnosti VaV.

Obrázek 2 zobrazuje dosavadní vývoj peněžního toku Společnosti a vývoj peněžního toku v případě implementace navrhovaných řešení.



Obrázek 2: Vývoj Cash flow s ohledem na implementaci návrhů řešení (v tis. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování

Jak lze vidět v obrázku 2, nejnižší propad Cash flow lze vypočítat v případě implementace návrhů v oblasti zaměstnaneckých benefitů o 20,27 %, který je pro Společnost z hlediska peněžních prostředků akceptovatelný. Pokud by se Společnost rozhodla implementovat návrh řešení v oblasti činnosti VaV, znamenalo by to snížení Cash flow o 53,89 % a lze konstatovat, že i tento návrh je vzhledem k přínosům projektu finančně únosný. Implementace obou návrhů zároveň by přinesla propad Cash flow o 74,16 %. Společnost by sice nezaznamenala záporný peněžní tok, je však na jejím rozhodnutí, zda by tento krok provedla. Takto razantní snížení Cash flow pro firmu totiž znamená nebezpečí snížené likvidity a solventnosti a vzhledem k dosavadnímu trendu rostoucího Cash flow by společnost nemusela implementaci obou návrhů shledat atraktivní. Na druhou stranu má Společnost dostatečné množství peněžních prostředků a celkově nízké úvěrové zatížení. Implementace v obou oblastech návrhů je tedy proveditelná, i když ne doporučitelná. Pro implementaci návrhů lze argumentovat i trendem převážně rostoucích tržeb. Společnost v roce 2021 zaznamenala druhé nejvyšší tržby za sledovaná období, přičemž byla jejich hodnota o více než 11 mil. Kč vyšší než průměrné roční tržby. Lze tedy konstatovat, že Společnost má dostatek finančních prostředků a měla by být schopna návrhy implementovat.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo na základě právní úpravy daně z příjmů právnických osob a hospodářské situace navrhnout opatření, která by vedla ke snížení daně z příjmů a zároveň zlepšila chod vybrané společnosti. První a druhá kapitola práce se zabývala rešerší daňové politiky Evropské unie a daňového systému v České republice, spolu s popisem dostupných nástrojů daňové optimalizace. V třetí a čtvrté kapitole byla navržena a zhodnocena opatření, sloužící k naplnění cílů diplomové práce.

Nejprve byla v rámci praktické studie zkoumána oblast zaměstnaneckých benefitů. Pozornost byla zaměřena do oblastí poskytování stravného, dále příspěvku na penzijní připojištění, poskytování služebních vozidel pro soukromé účely, a nakonec v oblasti vzdělávání zaměstnanců. První návrh opatření v oblasti zaměstnaneckých zahrnoval zavedení tzv. stravenkového paušálu namísto doposud užívaných stravenek, čímž by bylo zajištěno i zvýšení samotného příspěvku na stravné. Dalším návrhem bylo zvýšení příspěvku na penzijní připojištění zaměstnanců Společnosti v nejvyšší možné výši, při které by tento příspěvek nijak neovlivnil zdanitelný příjem zaměstnance a nijak by nevstupoval do jeho vyměřovacího základu pro odvod zákonného pojistného. Třetí návrh spočíval v poskytování služebních vozidel pro soukromé účely zaměstnanců, se kterým se sice nepojí žádná úspora na dani, ale ani zvýšené výdaje. Návrh využívání služebních vozů slouží hlavně k zajištění spokojenosti zaměstnanců. Posledním návrhem v oblasti zaměstnaneckých benefitů je zavedení pravidelného vzdělávání zaměstnanců v činnosti obsluhy CNC obráběcích strojů a jazykové vybavenosti. Návrhy v oblasti zaměstnaneckých benefitů měly mimo snížení daňové povinnosti za cíl také zajištění spokojenosti zaměstnanců. Téměř se všemi těmito návrhy se však pojí razantní zvýšení výdajů Společnosti. Bylo tedy třeba zhodnotit, zda se tyto návrhy vzhledem k finančnímu zdraví podniku vyplatí implementovat. Ke zhodnocení posloužila analýza vývoje peněžních toků Společnosti, ze které vychází, že Společnost je dostatečně finančně zdravá na to, aby mohla dané návrhy použít.

Druhou zkoumanou oblastí praktické studie byl výzkum a vývoj Společnosti. Návrh spočíval v započítání činnosti výzkumu a vývoje a následném uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje. Činnost výzkumu a vývoje je z administrativního hlediska značně náročná a rovněž s sebou nese razantní zvýšení výdajů Společnosti. Nevýhodou návrhu byla mimo vysokých výdajů i rizika spojená s činností výzkumu a vývoje, jako je prvek nejistoty

a možnost napadení projektu příslušným orgánem. S projektem se ovšem pojí vysoká úspora na dani, neboť náklady na samotný výzkum lze uplatnit hned „dvakrát“, nejprve snížením základu daně Společnosti a zároveň uplatněním samotné odčitatelné položky. Výhodou byla také možnost s výsledky výzkumu po jeho dokončení dále nakládat, např. je ochránit nástroji ochrany duševního vlastnictví. Vzhledem k podstatě výzkumu, rostoucímu trendu vývoje peněžního toku Společnosti a vysoké daňové úspoře došel autor k závěru, že Společnosti se tento návrh vyplatí implementovat.

Navrhovaná řešení podporují zlepšení chodu Společnosti, zajišťují větší spokojenost zaměstnanců a finálně se promítají do daňových povinností firmy. Implementace návrhů v jednotlivých oblastech je finančně únosná s ohledem na kladný vývoj peněžního toku a rostoucí trend tržeb. Autor však nedoporučuje implementovat návrh v oblasti zaměstnaneckých benefitů a v oblasti odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje zároveň. V případě implementace všech návrhů by Společnost sice nevykazovala záporný peněžní tok, ale jeho propad by byl natolik výrazný, že by se mohla setkat se zhoršením likvidity a solventnosti, a nejednalo by se tedy o efektivní hospodaření podniku.

Seznam použité literatury

- BRŮHA, Dominik, Petr BUKOVJAN, Helena ČORNEJOVÁ, et al., 2021. *Abeceda personalisty 2021*. Olomouc: ANAG. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-201-4.
- DUŠEK, Jiří, 2020. *Daně z příjmů: přehledy, daňové a účetní tabulky*. 13. vyd. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-1048-3.
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ, 2019. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019*. Praha: Wolters Kluwer. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-315-2.
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika, 2018. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady*. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-125-3.
- EVROPSKÁ KOMISE, 2021. *Taxation Trends in the European Union*. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie. ISBN 978-92-76-32069-2.
- FREICHEL, Christoph, Brähler GERNOT a Christian LÖSEL, 2020. *German Profit Taxes*. 6th ed. München, Tübingen, Deutschland: UVK Verlag. ISBN 9783739805351.
- HM TREASURY, 2019. *Tackling tax avoidance, evasion and other forms of non-compliance*. London: The Correspondence and Enquiry Unit. ISBN 978-1-912809-45-5.
- HNÁTEK, Miloslav, 2019. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 3. rozšířené vydání. Praha: ESAP. ISBN 978-80-907398-0-2.
- HNÁTEK, Miloslav, 2020. *Zcela legální daňové triky 2020*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-907398-1-9.
- HNÁTEK, Miloslav, 2022. *Daňové a nedaňové náklady 2022*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-907398-6-4.
- KLIMEŠOVÁ, Ludmila, 2018. *Daňová optimalizace*. 2. dopl. vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s. : European Business School SE. ISBN 978-80-87974-17-9.
- KOUBEK, Josef, 2011. *Personální práce v malých a středních firmách*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. Management (Grada). ISBN 978-80-247-3823-9.
- KUBÁTOVÁ, Květa, 2018. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 999-00-018-0007-9.
- NERUDOVÁ, Danuše, 2014. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-627-3.
- OECD, 2021. *Tax Administration 2021*. 9th ed. Paris, France: Organisation for Economic Co-operation and Development. ISBN 9789264424081.

VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ, 2019. *Daně v podnikání*. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-71-7.

Elektronické odkazy

BOLDEWIJN, Wesley, 2021. EC Publishes proposal for a directive on Minimum Corporate Taxation. *Dentons.com* [online]. Amsterdam: Dentons [cit. 2022-04-12]. Dostupné z: <https://www.dentons.com/en/insights/articles/2021/december/28/ec-publishes-proposal-for-a-directive-on-minimum-corporate-taxation>.

ČESKO. Vyhláška č. 500 ze dne 15. prosince 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: Sběrka zákonů české republiky. 2002, částka 174/2002. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>.

ČESKO. Vyhláška č. 511 ze dne 23. prosince 2021, o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. In: Sběrka zákonů české republiky. 2021, částka 222/2021. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2021-511>.

ČESKO. Zákon č. 72 ze dne 3. dubna 2000 o investičních pobídkách a o změně některých zákonů. In: Sběrka zákonů české republiky. 2000, částka 24/2000. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-72>.

ČESKO. Zákon č. 89 ze dne 22. března 2012 občasný zákoník. In: Sběrka zákonů české republiky. 2012, částka 33/2012. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>.

ČESKO. Zákon č. 130 ze dne 12. dubna 2002 zákon o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje). In: Sběrka zákonů české republiky. 2002, částka 56/2002. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-130>.

ČESKO. Zákon č. 262 ze dne 7. června 2006 zákoník práce. In: Sběrka zákonů české republiky. 2006, částka 84/2006. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-262>.

ČESKO. Zákon č. 435 ze dne 23. července 2004 o zaměstnanosti. In: Sběrka zákonů české republiky. 2004, částka 143/2004. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-435>.

ČESKO. Zákon č. 586 ze dne 18. prosince 1992 o daních z příjmů. In: Sbírnka zákonů české republiky. 1992, částka 117/1992. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>.

ČESKO. Zákon č. 609 ze dne 31. prosince 2020, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. In: Sbírnka zákonů české republiky. 2020, částka 246/2020. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2020-609>.

ČESKO. Zákonné opatření Senátu č. 344 ze dne 5. listopadu 2013 o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: Sbírnka zákonů české republiky. 2013, částka 134/2013. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-344>.

ČSÚ, 2016. Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje. *Czso.cz* [online]. Praha: Český statistický úřad [cit. 2022-03-20]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/164606760/21100322m.pdf/b1e56a6b-6ab0-4b0f-9284-88286c4c3d27?version=1.3>.

ČSÚ, 2020. Přímá veřejná podpora výzkumu a vývoje. *Czso.cz* [online]. Praha: Český statistický úřad [cit. 2022-03-20]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/46014864/2110017u.pdf/c39e6936-6b77-4624-88f4-698b444e2e4c?version=1.0>.

DE RUIG, David, a Adam BECKER, 2021. International corporate tax insights. *www.proquest.com* [online]. North Ryde: CCH INCORPORATED [cit. 2022-03-20]. Dostupné z: <https://www.proquest.com/trade-journals/international-corporate-tax-insights/docview/2605662968/se-2?accountid=17116>.

EUROPA, 2015. Action Plan on Corporate Taxation. *Europa.eu* [online]. Brusel: europa.eu [cit. 2022-03-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/action-plan-corporate-taxation_en.

EUROPA, 2015. Tax Transparency Package. *Europa.eu* [online]. Brusel: europa.eu [cit. 2022-03-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-transparency-package_en.

EUROPA, 2016. Anti Tax Avoidance Package. *Europa.eu* [online]. Brusel: europa.eu [cit. 2022-03-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/anti-tax-avoidance-package_en.

EUROPA, 2016. Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). *Europa.eu* [online]. Brusel: europa.eu, 2016 [cit. 2022-04-12]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/common-consolidated-corporate-tax-base-

