

Optimalizace daňové povinnosti právnícké osoby

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

Veronika Bednářová

Brno 2015

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Danuši Nerudové, Ph.D. za odborné vedení práce, cenné rady a za podporu a trpělivost při jejím vytváření.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Optimalizace daňové povinnosti právnické osoby** vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 21. května 2015

Abstract

Bednářová, V. *The optimization of the tax liability of a legal person*. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2015.

This bachelor thesis deals with the optimization of the tax liability of a legal person, specifically a real company with limited liability. The task is to put forward the most effective solutions of tax optimization for the company. The theoretical part describes the basic concepts of the issue of corporation tax in 2013 and partially tax changes effective from 1. 1. 2014. In the practical part are these theoretical findings concretized in relation to real values of the company and determined specific ways and recommendations of tax optimization.

Keywords

Corporate income tax, tax optimization, provisions for bad debts, depreciations, reserves, tax credits.

Abstrakt

Bednářová, V. *Optimalizace daňové povinnosti právnické osoby*. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.

Bakalářská práce se zabývá optimalizací daňové povinnosti právnické osoby, konkrétně reálné společnosti s ručením omezeným. Úkolem je navrhnout co nejefektivnější řešení daňové optimalizace pro tuto společnost. V teoretické části jsou popsány základní pojmy problematiky zdaňování právnických osob v roce 2013 a částečně i změny zdaňování účinné od 1. 1. 2014. V praktické části pak jsou tyto teoretické poznatky konkretizovány ve vztahu k reálným hodnotám společnosti a jsou stanoveny konkrétní způsoby a doporučení daňové optimalizace.

Klíčová slova

Daň z příjmů právnických osob, daňová optimalizace, opravné položky k pohledávkám, odpisy, rezervy, slevy.

Obsah

1	Úvod a cíl práce	9
1.1	Úvod.....	9
1.2	Cíl práce.....	9
2	Metodika	11
3	Teoretická část	12
3.1	Konstrukční prvky daně a její výpočet.....	12
3.1.1	Daň.....	12
3.1.2	Poplatníci daně z příjmů právnických osob.....	13
3.1.3	Předmět daně.....	14
3.1.4	Základ daně a sazba daně.....	15
3.1.5	Zdaňovací období.....	16
3.1.6	Osvobození od daně.....	17
3.1.7	Výpočet daně z příjmů právnických osob.....	17
3.2	Daňová optimalizace.....	19
3.2.1	Položky snižující a zvyšující výsledek hospodaření.....	19
3.2.2	Položky snižující základ daně.....	21
3.2.3	Položky zvyšující základ daně.....	24
3.2.4	Slevy na dani.....	24
3.3	Společnost s ručením omezeným.....	25
3.3.1	Charakteristika společnosti.....	25
3.3.2	Založení a vznik společnosti s. r. o.....	26
3.3.3	Orgány společnosti.....	27
3.3.4	Zdaňování společnosti jako celku a jejích společníků.....	30
4	Praktická část	32
4.1	Společnost R Malec s. r. o.....	32
4.1.1	Vznik společnosti.....	32
4.1.2	Společnost v dnešní době.....	32

4.1.3	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku společnosti.....	33
4.2	Položky daňové optimalizace	37
4.2.1	Tvorba daňové rezervy	37
4.2.2	Výnosové a nákladové účty upravující výsledek hospodaření.....	38
4.2.3	Daňové opravné položky k pohledávkám.....	39
4.2.4	Položky upravující základ daně	40
4.2.5	Uplatnění darů.....	41
4.2.6	Příklad slevy na dani.....	42
4.3	Srovnání skutečné a optimalizované daňové povinnosti	43
4.3.1	Skutečná daňová povinnost	43
4.3.2	Optimalizovaná daňová povinnost.....	44
5	Diskuze	45
6	Závěr	48
7	Literatura	50
A	Rozvaha	54
B	Výkaz zisku a ztrát	58
C	Vzorce pro výpočet odpisů	60

Seznam obrázků

- Obr. 1 Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob Zdroj: Dvořáková, 2013.. 19
Obr. 2 Grafické porovnání metod odpisování..... 36
Obr. 3 Vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů Zdroj: www.odpisy.estranky.cz . 60
Obr. 4 Vzorec pro výpočet zrychlených odpisů Zdroj: www.odpisy.estranky.cz 60

Seznam tabulek

Tab. 1	Vývoj inkasa vybraných daní v letech 2008-2013 (v mil. Kč).....	13
Tab. 2	Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob	16
Tab. 3	Výše opravné položky k pohledávkám v závislosti na době splatnosti	24
Tab. 4	Soupis aktivního majetku firmy R Malec	34
Tab. 5	Metody odpisování u majetku zařazeného v 5. odpisové skupině.....	35
Tab. 6	Metody odpisování u majetku zařazeného v 4. odpisové skupině.....	35
Tab. 7	Metody odpisování u majetku zařazeného v 2. odpisové skupině.....	35
Tab. 8	Shrnutí metod odpisování podle odpisových skupin	36
Tab. 9	Tvorba daňových rezerv v průběhu let	38
Tab. 10	Vliv tvorby zákonných rezerv na základ daně.....	38
Tab. 11	Zákonné opravné položky aktivně vymáhaných pohledávek podle lhůty po splatnosti 40	
Tab. 12	Vliv daru na základ daně	41

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

V této bakalářské práci se budu zabírat možnostmi optimalizace daňového zatížení konkrétní právnické osoby.

Daně jsou důležitou složkou všech vyspělých států a jejich hospodářských politik. Důvodem jejich existence je především krytí výdajové strany státu, proto je logické, že daňové odvody tvoří největší část příjmů do veřejného rozpočtu, především, co se daně z příjmů týče, které jsou následně přetransformovány ve výdaje na zajištění financování role státu a veřejné správy v ekonomice.

Daň je tedy ze zákona povinná platba, která se odvádí, jak už bylo zmíněno, do veřejného rozpočtu. Platí se buď ve stále se opakujících intervalech, tedy poplatník platí státu za svou činnost v ekonomice (např. daň z příjmů) či jednorázově (např. daň z převodu nemovitosti).

Stát se prostřednictvím daní snaží ovlivňovat chování ekonomických subjektů, ať už se jedná o fyzické či právnické osoby. Nastavením daňového řádu a pravidly pro výběr a odvod daní stát poplatníky po finanční stránce zatěžuje, na druhou stranu však umožňuje spoustu úprav, které při jejich využití často vedou i k nulové daňové povinnosti. To však zpravidla způsobuje nekonečný boj mezi snahou státu o zvýšení výnosu z výběru daní a snahou daňových poplatníků co nejvíce optimalizovat svou daňovou povinnost a stále hledat možnosti, jak odvést co nejmenší daň.

Zákon umožňuje hned několik způsobů jak daňovou zátěž optimalizovat. V základu se jedná především o to, zda bude subjekt zvyšovat základ daně s cílem uplatnit daňové ztráty z minulých let či slevy na dani, nebo naopak snižovat především v rámci nedaňových nákladů, aby mu v koncovém výpočtu vyšla co nejmenší daňová povinnost.

Tyto teoretické poznatky budou následně zhmotněny konkrétními hodnotami na modelu reálné právnické osoby, z jejichž finančních výkazů bude práce vycházet. Právnická osoba je klasickou obchodní společností, jejíž právní forma je v České republice hojně využívána. V posledních letech, především v roce 2013, ze kterého budu vycházet, prošel podnik několika změnami, což se promítlo i v jeho daňové povinnosti.

1.2 Cíl práce

Cílem této bakalářské práce je zhodnotit současné daňové zatížení vybrané právnické osoby a následně navrhnout daňovou optimalizaci, tedy formulovat konkrétní doporučení společnosti R Malec, s. r. o. na základě údajů z finančních výkazů. Analýza daňové povinnosti, konkrétně za zdaňovací období 2013, a možnosti její optimalizace bude především obsahem praktické části práce. Kromě jiného zde představím společnost R Malec, jak z hlediska její struktury a fungování v součas-

nosti, tak i historický vývoj od jejího založení, přes všechny změny až po stav, v jakém se nachází dnes.

Teoretická část bude postihovat základní daňové pojmy ve vztahu k dani z příjmů právnických osob a možné způsoby její optimalizace, i ve spojení s některými změnami v rámci nového občanského zákoníku, jež je účinný od ledna roku 2014. V závěru teoretické části budu charakterizovat zvolenou právní formy podnikání společnosti, její orgány a založení, a nastíním změny, které ve spojení s touto společností, konkrétně společností s ručením omezeným, nastaly.

2 Metodika

V této bakalářské práci je využito především těchto obecných metod vědecké práce: deskripce, komparace, analýza, syntéza, predikce.

Deskripce představuje popis skutečnosti. Této metody je využito především v teoretické části práce. Zde se zabírám základními pojmy týkajícími se problematiky zdaňování právnických osob. Popisuji konkrétní zákonem umožněné způsoby daňové optimalizace a vývoj jednotlivých položek potřebných pro zjištění daňové povinnosti. V druhé polovině teoretické části charakterizuji podmínky vzniku a fungování společnosti s ručením omezeným. Veškeré potřebné teoretické poznatky jsou čerpány na základě studia a zkoumání literárních či elektronických zdrojů, zákonů a v neposlední řadě i odborných časopisů.

Komparace představuje porovnávání určitých jevů, zjišťuje, v čem jsou si jevy podobné, nebo v čem se naopak liší. Komparace je v práci hojně využívána, jak v teoretické, tak i v praktické části. V rámci teoretické části bakalářské práce porovnávám především podmínky Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, platného v roce 2013, se změnami účinnými od 1. 1. 2014. Konkrétně se zaměřuji na změny týkající se politiky darů, tvorby opravných položek k pohledávkám a především na rozdíly v podmínkách fungování a zdaňování společnosti s ručením omezeným, které se souvisí s účinností nového občanského zákoníku. Co se týče praktické části, zde je metody komparace využito především v podkapitole věnující se odpisům dlouhodobého hmotného majetku. V této části porovnávám metody odpisování majetku, který firma vlastní, a vyhodnocuji, která z těchto dvou metod je pro společnost výhodnější z hlediska daňové optimalizace.

Analýza se zabývá rozkladem celku na menší části. Analýza je stejně jako komparace využita především v praktické části v kapitolách zabývajících se odpisy, dlouhodobý hmotný majetek je zde rozebrán na jednotlivé objekty dle odpisových skupin. Analýza je také využita v kapitole řešící opravné položky k pohledávkám jak v teoretické, tak i praktické části, kde jsou pohledávky rozlišeny a zatříděny do kategorií podle lhůty, která uplynula od doby jejich splatnosti, a následně podle procentuálního vyjádření jejich opravek. Tato metoda je dále použita v případě výpočtu příkladu daňových rezerv, kde jsou celkové náklady na opravu hmotného majetku rozděleny dle odpisových skupin do jednotlivých let tvorby rezervy.

Syntéza je další metodou, která se objevuje v bakalářské práci, jedná se o spojení menších částí v celek. Se syntézou se lze setkat v závěru práce, konkrétně při výpočtu daňové povinnosti společnosti R Malec. Zde jsou uvedeny dva příklady za účelem výpočtu výsledné daně, první se týká aktuálního zdanění právnické osoby a druhý optimalizované verze. V tomto druhém příkladu jsou právě jednotlivé položky daňové optimalizace, které byly vypočteny v průběhu práce, shrnuty do jednoho příkladu.

Predikce je poslední metodou, která je využita v práci, tedy předpověď situace. Predikce se vyskytuje v poslední kapitole praktické části v závěrečné diskuzi, kde jsou shrnuta doporučení a návrhy pro firmu R Malec, jak by mohla v dalších letech optimalizovat svou daňovou povinnost.

3 Teoretická část

Teoretická část v této bakalářské práci postihuje především základní pojmy problematiky zdaňování právnických osob a charakteristiku společnosti s ručením omezeným. Zároveň jsou zde shrnuty i jednotlivé změny, které nastaly na základě účinnosti nového občanského zákoníku, nejen co se zdaňování týče, ale i týkajících se založení a fungování společnosti s ručením omezeným.

3.1 Konstrukční prvky daně a její výpočet

Pro stanovení daňové povinnosti právnické osoby je nutné znát pojmy, které tvoří základní konstrukci daně z příjmů a které ovlivňují poplatníkovu chování v ekonomice. Pro začátek je nutné si definovat, co vlastně samotný pojem daň, konkrétně daň z příjmů, představuje, co se z hlediska daňového řádu dá považovat za předmět daně a kdo vlastně je právnickou osobou.

3.1.1 Daň

Daň je všeobecně vnímána jako poplatek státu za produktivní činnost v ekonomice, kterou podnikající osoby odvádí ve stanovené výši, době, popř. zálohách a stanoveným způsobem.

Podle Zákona č.280/2009 Sb., daňový řád je daň pojmána jako:

- peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- peněžité plnění v rámci dělené správy. (Česká republika, 2009)

Daní se tedy rozumí zákonem stanovená částka, kterou daňový subjekt odvádí do státního rozpočtu podle předepsaných pravidel v zákoně. Ze zákona také vyplývají charakteristické znaky daní, takové, kdy daň:

- je povinné peněžité plnění
- je stanovená zákonem
- má vynutitelný charakter
- zákon přesně definuje skutečnosti, za kterých vzniká osobě daňová povinnost, výši daně a lhůty, které se daně týkají
- jedná se o příjem do státního rozpočtu, který je nenávratný. (Dvořáková a kol., 2013)

Daň z příjmů se dělí na daň z příjmů fyzických osob a právnických osob. Nově od roku 2014 je součástí daně z příjmů i daň darovací a daň dědická. Daň z příjmů se řídí Zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Právnické osoby jsou konkrétně upraveny v části druhé a v navazujících společných ustanoveních jak pro fyzické tak i právnické osoby.

Daně představují jedny z největších příjmů do veřejných rozpočtů. Jak uvádí Boháč (2013), jedná se o příjmy řádné, pravidelné, plánované a především nedobrovolné, především proto, že plynou do veřejného, resp. státního, rozpočtu na základě povinnosti, kterou zakládá právní předpis. Stále platí, že stát má největší příjmy z inkasa daní.

Konkrétně daň z příjmů právnických osob (DPPO) představuje třetí největší objem peněz do státního rozpočtu v rámci všech vybraných daní za běžný rok, hned po dani z přidané hodnoty a dani z příjmu fyzických osob (DPFO) ze závislé činnosti. Ty mají navíc oproti dani z příjmů právnických osob rostoucí trend a každoročně na nich tedy stát inkasuje více a více peněz. To dokazuje i následující tabulka:

Tab. 1 Vývoj inkasa vybraných daní v letech 2008-2013 (v mil. Kč)

Daň	2008	2009	2010	2011	2012	2013
DPH	255 190	253 612	269 547	275 394	278 231	308 462
DPPO	173 590	110 543	114 746	109 312	120 461	113 052
DP – vybr. sráž.	19 299	19 189	19 298	19 848	20 781	20 488
Daň silniční	6 002	4 795	5 100	5 187	5 206	5 273
Daň dědická	115	88	87	78	71	76
Daň darovací	345	162	138	4 279	3 368	108
Daň z přev. nem.	9 950	7 809	7 453	7 362	7 660	8 894
DPFO – podnik.	17 749	5 565	7 987	2 939	3 261	2 680
DPFO - záv. čin.	115 180	111 042	111 842	119 373	119 787	126 134
Daň z nemov.	5 195	6 361	8 747	8 568	9 541	9 847

Zdroj: Generální finanční ředitelství (GFŘ), 2014

Proč má daň z příjmů PO kolísavý trend je těžké soudit. Sazba daně pro právnické osoby v letech klesala (viz níže), a navíc počet nejen s.r.o., ale celkově malých podniků, dále roste a nižší zdanění přeci podporuje růst domácí ekonomiky a pokles šedé ekonomiky, jak informuje Gola (2010) na portálu firemnifinance.cz, proto je poněkud zarážející, že se všemi těmito důvody a vhodnými podmínkami pro podnikatele, stále daň z příjmů právnických osob rok co rok kolísá. Jedním z řešení by mohla být doznívající ekonomická krize z roku 2008, která pro některé menší podniky znamenala velké zadlužení, především v odvětvích, jako je např. stavebnictví. Ale je těžké definovat hlavní příčinu kolísavosti inkasa DPPO.

3.1.2 Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Pod pojmem poplatník se rozumí jeden ze dvou druhů daňových subjektů. Jím může být jak právnická tak i fyzická osoba, která je vždy vymezena příslušným daňovým zákonem, podle toho, o kterou daň se jedná. Příjmy, majetek i úkony těchto osob jsou pak přímo podrobeny dani. (Boněk a kol., 2001)

Podle internetového portálu Podnikatel.cz se poplatník od plátce odlišuje tím, že jeho příjmy, majetek i úkony jsou přímo podrobovány dani, tedy zatěžují poplatní-

kovu peněženku. Zatímco plátce má majetkovou odpovědnost odvést daň vybranou nebo sraženou u poplatníků správci daně.

Poplatníky daně z příjmů právnických osob podle §17 zákona o dani z příjmů (dále jen ZDP) jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami a dále i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu. (Macháček, 2002)

Právnické osoby můžeme dělit na 2 druhy:

1. podnikatelské subjekty – tzn. všechny právnické osoby, které byly založeny za účelem podnikání (především obchodní společnosti, např. společnost s ručním omezeným, akciová společnost, nebo družstva),
2. nepodnikatelské subjekty – ty, které za účelem podnikání založeny nebyly (např. politická hnutí, nadace, obce, občanská sdružení, aj.). (Štohl, 2012)

Ti poplatníci, kteří mají na území ČR své sídlo, zdaňují veškeré dosažené příjmy, ať už plynou z území České republiky nebo z jiného státu, jsou označováni jako daňoví rezidenti. Poplatníků, kteří na území České republiky sídlo nemají, se daňová povinnost také týká, ale zdaňují pouze příjmy, které jim plynou z území ČR, tzv. daňoví nerezidenti. (Pelc, Pelech, 2014)

Podle tohoto vymezení rezidentů a nerezidentů však často dochází k situaci, kdy se právnická osoba stává z daňového pohledu rezidentem ve více zemích, tzn., vzniká jí povinnost odvést daň ve více státech najednou. Mluvíme tedy o **dvojím zdanění**. Jak uvádí ve svém článku Nerudová (2007), rozlišujeme dva typy dvojího zdanění – právní a ekonomické dvojí zdanění.

Z právního hlediska je problémem především rozlišení místa, ve kterém daňovému subjektu vzniká povinnost odvést daň. Tedy hovoříme o situaci, kdy poplatníkovi vzniklo rezidenství ve více státech. Druhý typ, ekonomické dvojí zdanění, nastává v případech, kdy si jeden stát nárokuje vyměření daně z příjmů bez ohledu na to, že tato daň byla u poplatníka vyměřena a zaplacená již v jiném státě.

Tento problém rezidenství ve více státech je vyřešen smlouvou o zamezení dvojího zdanění, která stanovuje pravidla, jak se bude nadále postupovat. Záleží ovšem na znění této smlouvy a také na tom, zda má Česká republika s daným státem tuto smlouvu uzavřenou. Z dat Ministerstva financí ČR (2013) vyplývá, že jsou smlouvy uzavřeny s více než sedmdesáti zeměmi světa. Může se však stát, že v případě specifického cílení na konkrétní trh v rámci předmětu podnikání, bude právnická osoba nucena odvést daň ve více státech.

3.1.3 Předmět daně

Předmět daně u právnických osob je upraven v § 18 ZDP, podle něhož jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále (§ 18 odst. 2) stanoveno jinak, a to jak příjmy peněžní tak i nepeněžní, dosažené i směnou. Výjimku tvoří tzv. veřejně prospěšný poplatník (poplatník, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání a jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním), pro kterého je předmět daně vymezen v § 18a. (Česká republika, 1992)

Zákon o dani z příjmů sice na jednu stranu říká, že předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti, na druhé straně ale vymezuje i spoustu výjimek, které předmětem daně nejsou.

Předmětem daně z příjmů právnických osob nejsou především příjmy z nabytí majetku darováním nebo zděděním, dále příjmy získané nabytím akcií a příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění, tzn. kdy je Česká republika povinna uhradit tyto příjmy, z titulu rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva. (Dvořáková, 2013)

3.1.4 Základ daně a sazba daně

Stanovení daňové povinnosti je u právnických osob úzce spojeno s účetnictvím. Náklady a výnosy ovlivňující základ daně jsou při výpočtu vždy srovnávány se stavem v účetnictví a platí, že v případě nesrovnalostí, kdy se např. daňový náklad nerovná účetnímu, upravujeme o něj výsledek hospodaření v daňovém přiznání, který se tímto postupem transformuje na základ daně. To stejné platí i u rozdílu mezi daňovým a účetním odpisem.

Východiskem pro výpočet základu daně u právnických osob je účetní výsledek hospodaření, tedy rozdíl mezi výnosy a náklady. Ten ale sám o sobě nemůže být základem daně, musíme ho nejdříve upravit o položky, které ho buď zvyšují, nebo naopak snižují.

Účetní výsledek hospodaření může být jak kladný, hovoříme o zisku, tak i záporný, v podobě ztráty. Účetní ztráta ale neznamená, že výsledná daň bude nulová nebo záporná. Právě položky zvyšující výsledek hospodaření často tuto domněnku vyvrátí a základ daně a následně vyměřená daň může být značně vysoká. Také je nutné mít na paměti rozdíl mezi účetní ztrátou a daňovou ztrátou. Účetní ztráta se odvíjí, jak už bylo zmíněno výše, od výsledku hospodaření, tedy vzniká v případě, kdy účetní náklady převyšují účetní výnosy, zatímco daňová ztráta vzniká až v rámci výpočtu daňové povinnosti, konkrétně po úpravě o položky snižující nebo zvyšující výsledek hospodaření, tedy najdeme ji pouze v daňovém přiznání.

V případě stanovení obecného základu daně z výsledku hospodaření se nepřihlíží k Mezinárodním účetním standardům a účtové skupině č. 59, a je nutné brát v potaz věcnou a časovou souvislost příjmů a výdajů, popř. výnosů a nákladů, v daném zdaňovacím období.

Časovou souvislost řešíme dvěma možnými způsoby, kterými jsou:

- dohadné položky, které se používají především v případě vyfakturování elektrické energie či plynu,
- časové rozlišení, které lze využít především pro nájemné, které je placeno v různém časovém horizontu. (Dvořáková, 2013)

Sazba daně pro právnické osoby je momentálně ve výši 19 %, do té doby byla sazba daně, jak informuje internetový portál businessinfo.cz, na hladině 20 %. Rozdílně jsou zdaňovány i investiční fondy a penzijní fondy, kde se sazba daně pohybuje ve výši 5 %.

Sazba daně v průběhu let neustále klesá, což dokazuje i následující tabulka:

Tab. 2 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob

Rok	Sazba daně
2015	19 %
2014	19 %
2013	19 %
2012	19 %
2011	19 %
2010	19 %
2009	20 %
2008	21 %
2007,2006	24 %
2005	26 %
2004	28 %
2003	31 %
2002	31 %
2001	31 %
2000	31 %
1999	35 %

Zdroj: ucetnikavarna.cz, 2015

3.1.5 Zdaňovací období

Zdaňovací období je časový interval, za který se daňovému subjektu (FO či PO) stanovuje základ daně, následně i výše jeho daňové povinnosti, a doba, za kterou se daň platí.

Zdaňovací období má z hlediska podání daňového přiznání dvojí charakter. Záleží na tom, zda má daňový subjekt daňového poradce, či nikoliv. Pokud ne, daňové přiznání je FO nebo PO povinna podat do tří měsíců od konce zdaňovacího období, tj. do 1. dubna. V případě, že daňový subjekt spolupracuje s daňovým poradcem, prodlužuje se lhůta podání daňového přiznání až do 1. července, stejně tak Přehledy k sociálnímu pojištění a zdravotnímu pojištění. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob musí ze zákona podat každá právnická osoba (až na některé výjimky), i v případě, že vykázala daňovou ztrátu nebo je základ daně roven nule. (Jaroš, 2011)

Zdaňovací období rozlišujeme také z hlediska daňového subjektu. Za zdaňovací období u fyzické osoby se ze zákona o dani z příjmů považuje vždy kalendářní rok. U právnické osoby je možností více. Zdaňovacím obdobím může být:

- kalendářní rok
- hospodářský rok
- účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 kalendářních měsíců

- období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace neb převodu jmění na člena právnické osoby do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými. (Česká republika, 1992)

Účetní jednotka má možnost změnit druh účetního období. Tedy pokud je účetním obdobím u daňového subjektu kalendářní rok, má osoba právo přejít na rok hospodářský. Nebo naopak, z hospodářského roku na rok kalendářní. Tuto změnu musí daňový subjekt oznámit místnímu správci daně nejpozději do 3 měsíců před změnou účetního období nebo před koncem běžného účetního období, a to podle toho, které z těchto období nastane dříve. Změnu účetního období ale lze uskutečnit pouze jednou v rámci běžného účetního období. (Dvořáková, V., 2013)

3.1.6 Osvobození od daně

Osvobození od daně se týká různých druhů příjmů, které podle zákona nepodléhají zdanění, nebo nejsou zahrnovány do základu daně, nebo byly už zdaněny srážkovou daní, a výdajů, které s těmito příjmy souvisí.

Osvobozené příjmy pro právnické osoby jsou vymezeny v § 19 ZDP a jedná se především o členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, výnosy kostelních sbírek, příjmy, které byly sraženy srážkovou daní, výnos nadace, která je veřejně prospěšným poplatníkem, příjmy z dividend a příjmy z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je rezidentem ČR, mateřské společnosti a příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí rezidentovi ČR. (Česká republika, 1992)

Ve vztahu k dceřiné a mateřské společnosti je důležité doplnit, že se osvobození nevztahuje na podíly na zisku, které vyplácí dceřiná společnost, která je v likvidaci, mateřské společnosti, která není společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, a dále není osvobozen příjem z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, pokud je dceřiná společnost daňovým rezidentem České republiky a je v likvidaci. (Česká republika, 1992)

A s těmito osvobozenými příjmy musí souviset i výdaje. Daňově uznatelné výdaje jsou takové výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů a takové výdaje, které souvisí s daňovými příjmy, kterých se výdaj týká, tzn. příjmů, které jsou neosvobozené a zároveň nejsou zdaňovány zvláštní sazbou daně. (Pelc, 2008)

Důležitou poznámkou ovšem je, že poplatník musí tyto výdaje skutečně prokázat.

3.1.7 Výpočet daně z příjmů právnických osob

Východiskem pro výpočet daně z příjmů u právnických osob je účetní výsledek hospodaření před zdaněním, čímž se právnická osoba odlišuje od fyzické, a to ať účetní jednotka vykazuje z účetního pohledu ztrátu nebo zisk. Poplatníkovi daně z příjmů právnických osob musí daňová evidence korespondovat s účetnictvím.

Platí, že pokud se účetní náklad rovná daňovému, a stejně tak účetní výnos se rovná daňovému, poplatník nemusí nic upravovat v daňovém přiznání. Ovšem v případě, kdy účetní náklad/výnos nekoresponduje s daňovým nákladem/výnosem, je nutné provést určité změny a úpravy v daňovém přiznání. Často se tyto úpravy týkají nákladových či výnosových faktur, které nebyly zaúčtovány nebo odpisů, kdy účetní odpisy převyšují ty daňové, a naopak.

Dalším krokem jsou položky, které snižují nebo zvyšují výsledek hospodaření. Právě zde se především upravují rozdíly a nerovnosti mezi daňovými a účetními výnosy/náklady. V případě položek zvyšujících výsledek hospodaření mluvíme především o nákladech. Jedná se např. o nedaňové náklady související s nedaňovými výnosy, osvobozenými příjmy a nezdaňovanými příjmy, dále přičítáme hodnotu darů a náklady na reprezentaci nebo např. zdravotní a sociální pojištění, které platí zaměstnanec z hrubé mzdy a zaměstnavatel je v termínu neodvedl.

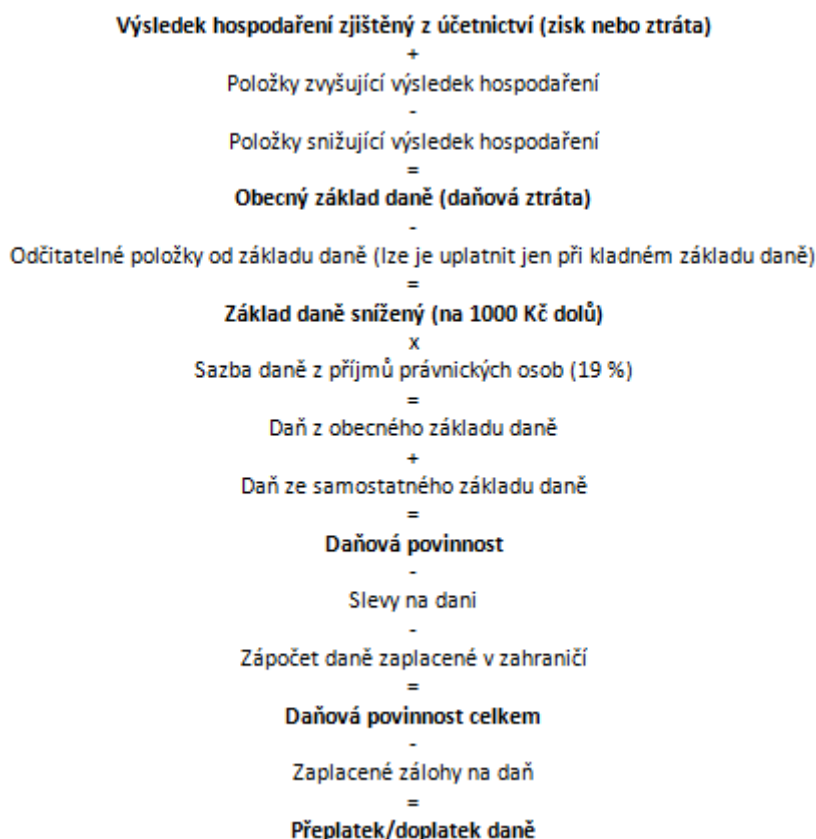
Mezi položky snižující výsledek hospodaření můžeme zahrnout např. příjmy osvobozené od daně, pokud jsou zaúčtovány, příjmy nezahrnované do základu daně, které byly sraženy srážkovou daní, nebo částky zaúčtované do výnosů, které jsou nedaňové, protože souvisí s nedaňovým nákladem aj.

Po úpravě výsledku hospodaření o tyto položky dostáváme obecný základ daně, který dále snižujeme o odčitatelné položky, tedy daňovou ztrátu, náklady na vědu a výzkum, a dále o hodnotu darů. Ze sníženého základu daně, který zaokrouhlujeme na celé tisícikoruny dolů, vypočítáme daňovou povinnost.

Jedním z posledních kroků, které stále mohou daňovou povinnost ovlivňovat, jsou slevy na dani. V případě právnické osoby se jedná o slevu jakožto příslibu investiční pobídky a slevy na zaměstnance se zdravotním postižením. Následně po odečtení slev, odčítáme i daně zaplacené v zahraničí, čímž dostáváme výslednou celkovou daňovou povinnost.

V případě, že právnická osoba platí zálohy na daň, se následně tyto zálohy, které byly zaplacené v období, za které se vyměřuje a platí daň, odečtou od výsledné daňové povinnosti a osobě tak může vzniknout přeplatek nebo doplatek na dani.

Souhrnná metodika výpočtu daně z příjmů právnických osob je na následujícím obrázku.



Obr. 1 Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob
Zdroj: Dvořáková, 2013

3.2 Daňová optimalizace

Pod pojmem daňová optimalizace se skrývá několik možností jak ovlivňovat daňovou povinnost, tím, že osoba využije zákonem umožněné způsoby.

Jedním z několika možných způsobů jsou položky zvyšující nebo snižující výsledek hospodaření, které velkou měrou ovlivňují výsledný základ daně. Zde se vychází z nákladů a výnosů, u kterých se posuzuje jejich korespondence mezi účetními a daňovými hodnotami. V případě rozdílu je nutné upravit daňové přiznání, a v něm navýšit, či snížit, účetní výsledek hospodaření.

V dalším kroku si daňový subjekt upravuje základ daně v podobě odečtu darů a odčitatelných položek, dle podmínek stanovených zákonem.

Na závěr si může právnická osoba snížit daňovou povinnost o slevy na dani, např. v případě zaměstnávání osob se zdravotním postižením.

3.2.1 Položky snižující a zvyšující výsledek hospodaření

Tento krok významně ovlivňuje daňovou povinnost. I v případě, že právnická osoba vykázala ztrátový výsledek hospodaření, může díky položkám zvyšující výsledek hospodaření dospět k relativně velkému základu daně. A zase naopak, pokud

vykázala kladný výsledek hospodaření, může se spolu s odčitatelnými položkami ocitnout v záporném základu daně, od kterého si již nebude moci odečíst odčitatelné položky a slevy na dani, a vykáže tedy daňovou ztrátu.

Položky zvyšující výsledek hospodaření jsou především v podobě nákladů, konkrétně nákladů, které nejsou uznatelné za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jedná se především o nedaňové náklady související s nedaňovými výnosy, osvobozenými příjmy a nezdaňovanými příjmy, pokuty a penále, výnosové faktury, které nebyly zaúčtovány do výnosů, výdaje na reprezentaci a dále se zvýší výsledek hospodaření i o rozdíl, kdy účetní odpisy převyšují ty daňové. Mezi částky zvyšující výsledek hospodaření zahrnujeme tvorbu nedaňové rezervy. Tvorba daňově uznatelné rezervy je vymezena podmínkami (viz kapitola Daňová optimalizace), které stanoví zákon o rezervách. V případě nedodržení některých z podmínek musí poplatník celou rezervu zrušit a dodanit, a to jako položku, která zvyšuje výsledek hospodaření. (Dvořáková, 2013)

Mezi **položky, které snižují výsledek hospodaření**, zahrnujeme především nákladové faktury, které nebyly zaúčtovány a dále např. částky, kdy daňové náklady převyšují ty účetní. V rámci položek snižujících výsledek hospodaření odečítáme i částky, které již byly zdaněny a příjmy, které byly zdaněny srážkovou daní.

Srážková daň se uplatňuje u konkrétních druhů příjmů, jak u fyzických tak i právnických osob, a v podstatě se jedná o konečné zdanění příjmů, a to ve výši 15 %. Mezi příklady uplatnění srážkové daně u právnických osob patří odměny členům statutárních orgánů nebo podíly na zisku společníkům z účasti na s.r.o. aj. Děrgel (2008) dokonce srážkovou daň přirovnává k DPH, kdy plátce zaplatí daň rovnou v rámci kupní ceny a nemusí ji odvádět v rámci daňového přiznání příslušnému finančnímu úřadu. Srážková daň je i dobře uplatnitelná pro stát především v případě daňových nerezidentů, u nichž je výběr daně poněkud komplikovanější.

Další položkou, o kterou upravujeme výsledek hospodaření, je *rozdíl odpisů*, kdy daňový odpis převyšuje odpis účetní. Rozdílů mezi daňovými a účetními odpisy je hned několik.

Účetní odpis je pro účetní jednotku povinný a způsob stanovení odpisů je plně v kompetenci této účetní jednotky. Účetní odpisy vyjadřují trvalé snížení dlouhodobého majetku, jsou účetním nákladem, stanovují se s přesností na měsíce a odpisování majetku z hlediska účetnictví nelze přerušit. Na druhé straně daňové odpisy se řídí zákonem o daních z příjmů a účetní jednotka nemá povinnost tyto odpisy tvořit. Daňové odpisy jsou daňovým nákladem, neúčtuje se o nich, nevyjadřují fyzické ani morální opotřebení majetku a lze je na libovolný počet zdaňovacích období přerušit, samozřejmě za podmínky, že při opětovném zahájení odpisování se bude pokračovat tak, jako by toto odpisování nikdy přerušeno nebylo. (Lukášková, 2014)

Jak už bylo zmíněno na začátku, položky ovlivňující výsledek hospodaření jsou rozhodující pro základ daně a pro jeho výši, zda bude mít poplatník i v případě účetní ztráty velký základ daně a tak si bude moci uplatnit daňovou ztrátu, slevy apod., nebo zda mu vznikne daňová ztráta.

3.2.2 Položky snižující základ daně

Právnícká osoba může v rámci optimalizace snižovat základ daně a to pomocí několika možností. Jedná se o tzv. odčitatelné položky, kam řadíme daňovou ztrátu a výdaje na výzkum a vývoj, a o odečtení hodnoty darů. Základ daně si může daňový subjekt snížit i o zákonné daňové rezervy nebo si uplatnit daňové opravné položky pohledávek. Dále může zrušit nevýznamné časové rozlišení podle vnitrosměrnice. (Dušek, 2014)

V základě se jedná tedy o tyto položky snižující základ daně:

- daňová ztráta,
- odpočet nákladů na výzkum a vývoj,
- dary
- zákonné daňové rezervy
- opravné položky k pohledávkám.

Prvním možným způsobem snižování základu daně je uplatnění **daňové ztráty**, která vznikla a byla vyměřena za předcházející zdaňovací období. Daňovou ztrátu si může právnícká osoba uplatnit maximálně pět po sobě následujících zdaňovacích období, které následují bezprostředně po zdaňovacím období, za které byla ztráta vyměřena. Daňovou ztrátu si daňový subjekt nemůže uplatnit v případě záporné hodnoty základu daně a také v případě, kdy u poplatníka došlo k výrazné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu nebo kontrole, nebo která změnila předmět podnikání.

Druhou položkou v rámci odčitatelných položek jsou **projekty výzkumu a vývoje**. V tomto případě lze od základu daně odečíst celých 100 % výdajů (nákladů), které byly podle § 34b ZDP vynaloženy na experimentální či teoretické práce, projekční a konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií, výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje. Pro uplatnění těchto výdajů musí být splněny tyto podmínky:

- jedná se o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a tyto výdaje jsou daňově uznatelné,
- výdaje splňují charakteristiku výdajů na výzkum a vývoj,
- musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů daňového subjektu. (Štohl, 2012)

Pokud si poplatník není jistý, jestli lze vynaložené výdaje na výzkum a vývoj uplatnit, je tu možnost využít tzv. závazného posouzení u správce daně. Ten po předložení žádosti vydá rozhodnutí, kterým předložené podklady posoudí.

I zde je možné si uplatnit výdaje až v následujících zdaňovacích obdobích, především v případě záporného základu daně tedy daňové ztráty, kde se ze zákona odčitatelné položky uplatnit nemohou. Maximální doba jsou 3 po sobě následující zdaňovací období, které následují po období, ve kterém nárok na odpočet vznikl. (Dvořáková, 2013)

Poslední možností, jak lze snížit základ daně, jsou **dary**.

Na začátek je potřeba vymezit určité změny, které vešly v platnost se zákonem o dani z příjmů účinným od 1. 1. 2014. První změna se týká samotného pojmu dary, především díky zařazení daně darovací a daně dědické pod daně z příjmů. Dary lze tedy v dnešní podobě zákona o daních z příjmů najít pod pojmem bezúplatná plnění.

Další změna se týká výše uplatnění darů, resp. bezúplatných plnění. Dolní limit (tedy minimální částka pro uplatnění daru) zůstává stejný, ve výši 2000 Kč za každý dar, změnil se pouze horní limit a to z 5 % na 10 %. Nyní si tedy právnická osoba může uplatnit dary v úhrnu až do výše 10 % základu daně. Hodnotu daru však může poplatník uplatnit jen v tom zdaňovacím období, ve kterém byl dar poskytnut. (Štohl, 2012)

Poplatník si může uplatnit hodnotu darů, pokud se jedná o dary obcím, krajům či právnickým osobám, které jsou pořadatelé veřejných sbírek zejména na financování vědy a vzdělání aj., nebo dary, které byly poskytnuty fyzickým osobám, pouze pokud tyto osoby provozují školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat aj.

Tvorba **zákonné daňové rezervy** je další možností, jak ovlivnit výši základu daně. Jedná se o rezervy na opravu hmotného majetku a tyto rezervy musí být tvořeny podle zákona o rezervách, aby mohly být daňově uznatelné.

Jak uvádí Dušek (2014), daňové rezervy můžou být tvořeny pouze vlastníkem, i takovým, který prochází reorganizací a oddlužením, a nájemcem, ale pouze na základě písemné smlouvy o nájmu podniku. Rezervu lze tvořit pouze na majetek, který se daňově odepisuje více než pět – z toho vyplývá, že daňovou rezervu nemůže poplatník tvořit na majetek, který spadá do první odpisové skupiny. Zároveň nelze tvořit rezervu na pořízení majetku, na jeho technické zhodnocení, na majetek, který je objektem likvidace nebo konkurzu, na opravy majetku, u kterého jde o opravy v důsledku škody, a na opravy majetku, kde jde o opravy opakující se pravidelně každý rok.

Z daňového pohledu je tvorba rezervy specificky vymezena podmínkami, které stanovuje zákon o rezervách. Mezi základní podmínky tvorby daňové rezervy patří především to, že musí být tvořena rovnoměrně v jednotlivých zdaňovacích obdobích, po určitou dobu. Minimální doba tvorby rezervy jsou dvě zdaňovací období a maximální doba je uvedena v zákoně podle odpisových skupin, do kterých jednotlivý majetek náleží. Mezi další podmínku tvorby rezervy patří ta, že peníze na tvorbu rezervy musí podnikatel ukládat na speciální účet v bance, který je určen pouze pro tvorbu této rezervy, kam musí peníze vložit nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání za běžné zdaňovací období. Poslední podmínkou tvorby daňové rezervy je to, že se rezerva tvoří maximálně do výše rozpočtových nákladů na opravu. (Dvořáková, 2013)

V poslední době je hojně využívaným způsobem optimalizace tvorba daňových **opravných položek k pohledávkám**.

Účetní opravná položka se od té daňové odlišuje tím, že snahou účetní jednotky je zobrazit reálný a poctivý obraz stavu pohledávek a, jak popisuje portál akcelera-praha.cz, obsáhnout všechna rizika a ztráty, které v souvislosti s pohledávkami

kami můžou nastat, např. přechodné snížení hodnoty pohledávky, a tvoří se podle podnikové směrnice.

Daňové opravné položky k pohledávkám, tvořené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, mají za účel pouze jedno, a to snižovat daňovou povinnost subjektu. Výnos z těchto pohledávek musí právnická osoba zdaňovat, i přesto, že je tu velké riziko, že se tento výnos nikdy nestane příjmem, proto není divu, že hledá možné způsoby, jak toto riziko, alespoň z daňového pohledu částečně snížit. (Pilařová, 2010)

Po vytvoření těchto opravných položek umožňuje zákon o dani z příjmů provést daňový odpis pohledávky, popř. jen její části, a to do výše této opravné položky. Právě odpis pohledávky je ve většině případů jediným možným způsobem, jak zaúčtovanou pohledávku daňově uplatnit. (akcelerace-praha.cz, 2015)

Opravné položky je možné tvořit pouze k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek a pohledávek, kde by výnos z nich byl předmětem daně z příjmů. Podmínkou pro daňovou uznatelnost je fakt, že právnická osoba o těchto pohledávkách účtuje. Nelze tedy tvořit opravné položky k pohledávkám, které se nevyskytují v účetnictví. (az-data.cz, 2014)

Zároveň je lze tvořit k těmto druhům pohledávek:

- k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení
- k nepromlčeným pohledávkám, které jsou splatné po 31. prosinci 1994
- k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh
- k pohledávkám do 30 000 Kč

Co se týče nepromlčených pohledávek, je nutné z důvodu novelizace rozlišovat pohledávky vzniklé do konce roku 2013, tj. do 31. 12. 2013, a ty které vznikly od 1. 1. 2014, protože počátkem roku 2014 došlo ke spoustě změn. Časové rozlišení pohledávek je důležité vzhledem k jejich přístupu, protože každá pohledávka se posuzuje podle toho právního předpisu, který platil v době jejího vzniku.

U pohledávek vzniklých od 1. 1. 2014 rozlišujeme pouze dvě časové lhůty, tj. zda je pohledávka 18 měsíců po splatnosti, v tom případě tvoříme opravnou položku do výše 50 % hodnoty pohledávky, nebo zda je pohledávka po splatnosti více než 36 měsíců, v tom případě uplatňujeme 100 % opravnou položku. Zde si ovšem zákon o rezervách a zákon o obchodních korporacích protiřečí, protože podle zákona o obchodních korporacích je pohledávka promlčena po 3 letech od splatnosti a k promlčeným pohledávkám nelze tvořit opravnou položku, proto lze těžko soudit, zda je 100% opravná položka k něčemu užitečná, či nikoliv.

U pohledávek, které byly splatné do 31. 12. 2013, bylo možností tvorby procentuální opravné položky více. Na začátku bylo nutné rozlišit, zda hodnota pohledávky v okamžiku vzniku byla do výše 200 000 Kč (včetně), nebo zda byla vyšší. Další podmínkou je počet měsíců od uplynutí splatnosti pohledávky. Tedy u pohledávek do 200 000 Kč, u které uplynulo od doby splatnosti více jak 6 měsíců, se tvoří opravná položka ve výši 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty. V případě tvorby vyšší opravné položky je nutné splnit další podmínku a to, že je pohledávka aktivně

vymáhána, totéž platí i pro pohledávky s rozvahovou hodnotou nad 200 000 Kč. (akcelerate-praha.cz, 2014)

Pokud jsou tedy aktivně vymáhány, můžeme tvořit opravné položky ve výši:

Tab. 3 Výše opravné položky k pohledávkám v závislosti na době splatnosti

Opravná položka	Doba po splatnosti
20 % rozvahové hodnoty pohledávky	6 měsíců
33 % rozvahové hodnoty pohledávky	12 měsíců
50 % rozvahové hodnoty pohledávky	18 měsíců
66 % rozvahové hodnoty pohledávky	24 měsíců
80 % rozvahové hodnoty pohledávky	30 měsíců
100 % rozvahové hodnoty pohledávky	36 měsíců

Zdroj: az-data.cz, 2014

3.2.3 Položky zvyšující základ daně

Na druhé straně je možnost si základ daně zvýšit a to z toho důvodu, aby si právnická osoba mohla uplatnit slevy na dani a odčitatelné položky, které jsou do dalších let nepřenositelné. Dušek (2014) zmiňuje některé konkrétní příklady, díky kterým lze legálně navyšovat základ daně a tím optimalizovat daňovou povinnost.

Jednou z možností je **pozastavit daňové odpisy**. Vhodné je to především tehdy, kdy poplatník dosahuje nízkého zisku a hrozí, že by přišel o část uznatelné ztráty, kterou si ve zdaňovacím období může uplatnit. Následně pak právnická osoba, jak informuje webový portál az-data.cz, pokračuje v odpisování, jakoby nikdy nepřestala. Toto pozastavení odpisů lze uplatnit samozřejmě pouze u daňových odpisů, ne u účetních. V rámci odpisování lze ještě podle Duška (2014) optimalizovat způsobem, kdy si právnická osoba neuplatní u lineárních odpisů jejich celkovou výši, ale jen poměrnou část.

Daňovou ztrátu lze využít i v případě snahy o vyšší základ daně, a to tak, že si poplatník ztrátu v běžném roce prostě neuplatní. Je to logické. Daňová ztráta výrazně ovlivňuje základ daně a navíc je tu možnost přenést si ztrátu do dalších let, pokud se tedy nejedná o poslední zdaňovací období, ve kterém ji lze uplatnit, a v daném roce si tak poplatník raději uplatní slevy.

3.2.4 Slevy na dani

Kromě odčitatelných položek je možné snížit daňovou povinnost i o slevy na dani. U právnických osob je možnost uplatnit si dva druhy slev na dani. V prvním případě se jedná o slevu na zaměstnance se zdravotním postižením, v druhém případě o slevu v rámci příslibu investiční pobídky.

Co se týče slevy na zaměstnance, zde rozlišujeme, o jak vážné zdravotní postižení se jedná.

V případě „lehčího“ zdravotního postižení (1. a 2. stupeň invalidity) umožňuje zákon o dani z příjmu odečíst od základu daně 18 000 za každého zaměstnance se

zdravotním postižením. Za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením (3. stupeň invalidity) lze odečíst částku 60 000.

Sleva na zaměstnance se poskytuje jak v absolutní tak i poměrné výši, a to v případě, kdy průměrný roční přepočet počtu zaměstnanců vychází ve výši desetinného čísla. Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se vypočítá jako podíl celkového počtu hodin odpracovaných těmito zaměstnanci, a celkového ročního fondu pracovní doby, která připadá na jednoho zaměstnance, který pracuje plnou pracovní dobu. (Dvořáková, 2013)

Druhou možností slevy na dani je už zmíněná investiční pobídka. Tu si může právnická osoba uplatnit v případě, že jí byl poskytnut příslib investiční pobídky ve vztahu k zákonu č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a tato sleva se poskytuje ve výši, která se vypočítá jako součin sazby daně a základu daně, který je upraven o položky snižující základ daně a o rozdíl, kdy úrokové příjmy, které jsou součástí základu daně, převyšují s nimi související výdaje. (Dvořáková, 2013)

Slevy na dani si může právnická osoba uplatnit pouze v případě kladného základu daně, stejně jako tomu je u odčitatelných položek.

3.3 Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je jednou z několika forem podnikání, které jsou v České republice možné a díky své charakteristice se jedná o nejvíce zřizovanou právní formu, i přesto, že se řadí k nejmladším druhům podnikání u nás.

Jak je rozebráno dále v textu, společnost s ručením omezeným poskytuje spoustu výhod např. oproti živnosti, či jiným obchodním společnostem, díky kterým se pro ni podnikatelé často rozhodují.

3.3.1 Charakteristika společnosti

Společnost s ručením omezeným je obchodní společností, která je zapsána v obchodním rejstříku. Je řazena mezi společnosti kapitálové, o čemž vypovídají i její charakteristické znaky. Podle Dvořáka (2014) rozlišujeme celkem pět znaků společnosti s ručením omezeným, jakožto kapitálové společnosti.

Prvním znakem je fakt, že spol. s r. o. tvoří povinně základní kapitál ze zákona, a ten vzniká povinnými vklady společníků, což je znak druhý. Třetí charakteristický znak kapitálové společnosti vidí v existenci podílu společníka, který se určuje buď podle výše vložené vkladu do základního kapitálu, nebo podle ustanovení ve společenské smlouvě. Dalším typickým znakem je pevná organizační struktura společnosti, která je taktéž stanovena zákonem. Posledním znakem, který Dvořák (2014) ve své knize zmiňuje, je možnost změny společníka, aniž by to vedlo ke zrušení nebo zániku společnosti, jako tomu je v případě společností osobních.

Společnost s ručením omezeným byla do konce roku 2013 upravena v obchodním zákoníku. Od 1. 1. 2014 najdeme charakteristiku společnosti z velké části v zákoně o obchodních korporacích, ale obecná úprava právnické osoby zůstala v obchodním zákoníku. (Josková a kol., 2014)

To, že je společnost s ručením omezeným skutečně právnickou osobou, značí fakt, že je způsobilá činit vlastní právní úkony, může se zaručovat a má svou vlastní právní subjektivitu, která je oddělena od právní subjektivity jejích společníků. (Vychopeň, 2011)

Většina malých a středních podniků se sídlem na území České republiky je založena právě jako společnost s ručením omezeným. Jedná se o oblíbenou formu podnikání, i přesto, že se řadí k nejmladším obchodním společnostem, ostatně oblíbenost této právní formy mezi podnikateli dokládá i zpráva na portálu e-sro.cz, podle kterého je z celkového počtu obchodních společností více jak 90 % s. r. o. Pravděpodobně jedním z hlavní stimulů, proč se často drobní podnikatelé přiklánějí spíše k založení s.r.o., než k podnikání jako OSVČ (osoba samostatně výdělečně činná) může být hlavně fakt, že společník společnosti s ručením omezeným ručí pouze do výše úhrnu nesplacených vkladů, zatímco podnikající fyzická osoba ručí za závazky celým svým majetkem, což je chápáno jako primární výhoda této obchodní společnosti. Mezi základní výhody s.r.o. také řadíme flexibilní úpravu, která umožňuje společníkům vytvořit si společnost přesně podle jejich představ. (Josková a kol., 2014)

3.3.2 Založení a vznik společnosti s. r. o.

Ve velké většině případů se jako první při založení společnosti vybaví, jaký majetek a kolik ho společník vloží do společnosti, kdy a kde společníci sepiší společenskou smlouvu, a kdy bude jejich firma zapsána do obchodního rejstříku. Základní myšlenky by se měly ubírat především směrem před samotné založení. K tomu se přiklání i Dvořák (2014). Podle něj je nejdůležitější věcí před samotným sepsáním smlouvy mít kompletní a podrobný obchodní záměr, popř. podnikatelský plán, ve kterém by měli zakladatelé zohlednit např. konkurenci na trhu, výchozí majetkové prostředky, které bude mít společnost k dispozici a s tím související i bankovní úvěry, a v neposlední řadě mít připravené i ekonomické kalkulace, např. rentabilitu výroby, apod. Až po této důkladné přípravě by se zakladatelé měli zabírat právními náležitostmi vzniku společnosti.

Samotné založení společnosti s ručením omezeným, jakožto první fáze vzniku společnosti, je ve formě sepsání společenské smlouvy, popř. zakladatelské listiny. Rozdíl mezi těmito dokumenty spočívá v množství společníků, kteří smlouvu sepisují. Společenská smlouva se uzavírá v případě, že spol. s r. o. zakládají dva nebo více společníků, zatímco zakladatelská listina se sepisuje v případě pouze jediného společníka. (Vychopeň, 2011)

Důležitou poznámkou (Březinová, Štohl, 2012) v souvislosti se zakladatelskou listinou je fakt, že společnost s jediným společníkem nemůže být zároveň jediným zakladatelem v další společnosti, to ovšem korporáční zákon popírá (viz dále).

Druhou fází vzniku společnosti je její zapsání do obchodního rejstříku.

Minimální počet společníků je jeden a je jedno jestli se jedná o právnickou nebo fyzickou osobu, maximální počet je omezen, na úrovni 50 společníků. (Mirčevská, 2009) To ovšem tvrdí obchodní zákoník. Podle korporáčního zákona je maximální počet společníků neomezený. Dříve platila i zásada, že jediná fyzická osoba

může být jediným společníkem maximálně ve třech společnostech s ručením omezeným, tzn., že bylo nepřípustné tzv. řetězení společností. To již v dnešní době možné je, tedy s.r.o. s jediným společníkem může být zároveň jediným společníkem jiné spol. s r.o. (Josková a kol., 2014)

Základní kapitál společnosti je tvořen vklady společníků, kteří ručí za závazky společnosti do výše nesplacených vkladů. V situaci, kdy je do obchodního rejstříku zapsáno splacení všech vkladů, ručení společníkům zaniká. Minimální výše základního kapitálu byla podle občanského zákoníku stanovena na 200 000 Kč pro společnost s ručením omezeným, přičemž minimální výše vkladu jednoho společníka byla 20 000 Kč. Zákon o obchodních korporacích však minimální vklad společníka stanovuje jen na 1 Kč (viz dále) a vzhledem k tomu, že společnost s ručením omezeným může založit i jen jeden společník, je minimální výše základního kapitálu z logiky věci taktéž na úrovni 1 Kč.

Vklad společníka je peněžní vyjádření věci, kterou se společník zavazuje vložit do společnosti. Výše vkladu může být stanovena pro každého společníka v jiné výši. Minimální vklad, jak už bylo zmíněno výše, je tedy 1 Kč. Neplatí ale závazně, jeho výše může být ve společenské smlouvě ujednána jinak. Maximální výše vkladu není omezena. Velikost vkladu je důležitá především ve vztahu k podílu na zisku. Pokud ve společenské smlouvě podíly na zisku nejsou jednoznačně vymezeny, postupuje se v případě výplaty podílů dle poměru vloženého vkladu k základnímu kapitálu. (Josková a kol., 2014)

3.3.3 Orgány společnosti

Společnost s ručením omezeným má své specifické orgány, které se podílí buď na rozhodování společnosti, na jejím řízení nebo na kontrole ostatních orgánů.

Orgány společnosti můžeme rozdělit na hlavní, kde figuruje jednatel a valná hromada, a na ostatní, kam můžeme zařadit dozorčí radu a další orgány podílející se na kontrole, kterým může být například výbor pro audit, jak uvádí Josková (2014).

Jelikož je s.r.o. právnická osoba, nemůže sama za sebe fyzicky jednat a potřebuje tedy někoho, kdo bude vystupovat jejím jménem a bude jednat za ni. Touto osobou je **jednatel**, který je v různých literaturách označován buď jako statutární orgán nebo člen statutárního orgánu společnosti. Nový občanský zákoník přinesl v tomto novou formální úpravu, jak uvádí Běhounek (2014), že od 1. 1. 2014 je jednatel pojímán vždy jako členem statutárního orgánu, což vyřešilo doposud oddělovaný přístup zákona o obchodních korporacích, kdy zákon rozlišoval osobu jednatele a osobu, která je členem statutárního orgánu.

Jednatel může být jeden, nebo jich může být více, v tom případě, podle Vychopeně (2011), má však každý právo jednat jménem společnosti samostatně, jakožto monokratický statutární orgán, jak uvádí Dvořák (2014). Ten ovšem toto jednání odmítá a navrhuje, aby v případě, kdy má společnost s ručením omezeným více než jednoho jednatele, tvořili jednatele kolektivní statutární orgán (viz dále), aby se předcházelo neefektivnímu jednání jednatelů nezávisle na ostatních.

Počet jednatelů však musí být podle nových pravidel v zákoně o obchodních korporacích přesně vymezen ve společenské smlouvě, popř. zakladatelské listině. Ta může také určit, zda budou jednatelé tvořit kolektivní orgán nebo nikoliv. V případě, že jej jednatelé tvoří, nemůžou rozhodovat každý za sebe, ale rozhodují ve sboru, který se také někdy označuje jako jednatelstvo. Toto společné rozhodování je upraveno pravidly v zákoně o obchodních korporacích. V případě, že jednatelé netvoří kolektivní orgán, se pro rozhodování o obchodním vedení použije souhlas většiny, která ovšem nijak zákonem vymezena není. (Josková, 2014)

Statutární orgán jedná jménem společnosti, a pokud jedná v mezích zákona, nemůže společnost jeho jednání odmítat. Samozřejmě platí, že jeho jednání musí souviset s věcmi, pro které bylo s.r.o. založeno, tedy pokud spol. s r.o. není způsobilá konat určité věci, není k nim způsobilý ani jednatel. (Dvořák, 2014)

Prvotní jednatel společnosti musí být určen již ve společenské smlouvě, a musí s ním souhlasit všichni zakladatelé společnosti. Osoba prvotního jednatele však může být po vzniku společnosti vypuštěna a o jednatelích během fungování společnosti rozhoduje valná hromada, která ho volí buď ze svých členů, nebo z jiných osob, prostou většinou přítomných společníků, a jednatel je pak následně zapsán do obchodního rejstříku. V zásadě platí, že se musí jednat o osobu, která splňuje všechny podmínky dané zákonem i ty, které jsou stanoveny ve společenské smlouvě, musí se tedy jednat o fyzickou osobu, která je starší 18 let, je bezúhonná, je plně způsobilá k právním úkonům a neexistuje překážka k tomu, aby mohla podnikat na základě živnostenského oprávnění. (Vychopeň, 2011)

Hlavní činností jednatele je obchodní vedení, které představuje rozhodování o řízení společnosti, včetně podnikatelských záměrů, a vystupování vůči třetím osobám. S tím poněkud souvisí i zákaz konkurence pro jednatele, který ovšem nemusí platit, pokud s tím souhlasí všichni společníci. V zásadě zákaz konkurence zahrnuje tyto 4 podmínky:

- jednatel nesmí podnikat ve stejném předmětu podnikání, ať už sám za sebe nebo pro někoho jiného,
- s tím úzce souvisí i to, že nesmí zprostředkovávat obchody společnosti někomu jinému,
- nesmí být členem statutárního orgánu jiné firmy, která má podobný předmět podnikání,
- nesmí být společníkem s neomezeným ručením, nebo ovládající osoba u jiné právnické osoby s podobným předmětem podnikání. (Josková a kol., 2014)

Valná hromada je nejvýznamnějším a nejdůležitějším orgánem společnosti s ručením omezeným a je složena ze společníků. V případě jednoho společníka, společnost valnou hromadu jako takovou nemá, ale její úkony přechází na daného společníka, který je provádí. Je to orgán, který nefunguje neustále, ale je svoláván pouze v případech, kdy je potřeba něco řešit, nejméně však jednou ročně.

Svolání valné hromady se provádí pomocí písemných pozvánek, kterou musí společníci obdržet minimálně 15 dní před konáním valné hromady, ale na progra-

mu a termínu konání schůze se usnášejí všichni společníci dohromady. (Kejhová, 2011)

Valnou hromadu svolává jednatel společnosti, popř. společníci, ale jen v případě, kdy jednatel dlouhodobě neplní své povinnosti nebo společnost momentálně žádného jednatele nemá.

Z každého konání valné hromady musí vzejít zápis, jehož vyhotovení je povinen zajistit jednatel společnosti. Celé konání společnosti řídí předseda, kterého si valná hromada zvolí, stejně jako zapisovatele, který zapisuje průběh dění. Jak informuje portál e-sro.cz, k zápisu je dále nutné připojit listinu přítomných, neboli seznam všech společníků a osob, které se konání valné hromady účastnily, a návrhy a prohlášení, které byly valné hromadě předloženy, k projednání. Samotný zápis musí obsahovat především firmu a sídlo společnosti, místo a dobu konání valné hromady, jméno předsedy valné hromady, popř. i zapisovatele a osoby, která byla pověřena sčítáním hlasů, dále i jednotlivé body programu, které valná hromada projednávala a výsledek valné hromady, tedy platná rozhodnutí.

Působnost valné hromady je z velké části stanovena zákonem o korporacích, který mezi hlavní práva a povinnosti valné hromady, stanovuje:

- rozhodování o změně společenské smlouvy,
- rozhodování o změně výše základního kapitálu,
- rozhodování o připuštění nepeněžitýho vkladu,
- volba a odvolání jednatele,
- volba a odvolání dozorčí rady,
- rozhodování o možnosti započtení peněžitý pohledávky společníka vůči společnosti proti pohledávce na splnění vkladové povinnosti tohoto společníka (jedná o tzv. kapitalizaci pohledávky). (Dvořák, 2014)

Co se prvního bodu týče, valná hromada může rozhodovat o změně společenské smlouvy jen v případě, pokud to společenská smlouva umožňuje, navíc je nutnou podmínkou, že s touto změnou musí souhlasit minimálně dvě třetiny všech společníků.

To platí i pro rozhodování o změně základního kapitálu. Zde může valná hromada měnit základní kapitál také jen přesně podle vymezených podmínek v korporacním zákoně. To je úzce spjato se třetím bodem práv a povinností valné hromady, čímž je připuštění nepeněžitýho vkladu. Jedná se o nepeněžitý vklad do základního kapitálu. (Josková a kol., 2014)

Volba a odvolání jednatele nebo dozorčí rady má prakticky totožné podmínky. První dozorčí rada, pokud byla zřízena, musí být stejně jako první jednatel zapsána ve společenské smlouvě, následně o ni v průběhu trvání společnosti rozhoduje valná hromada.

Co se týče odvolání jednatele a dozorčí rady, to může valná hromada učinit z jakéhokoliv titulu, bez udání důvodu. V případě, že byl jednatelem, popř. členem dozorčí rady, který má být odvolán, společník, nesmí o tomto odvolání během ko-

nání valné hromady hlasovat. K odvolání je potřebná pouze většina hlasů přítomných společníků. (Josková a kol., 2014)

Posledním bodem je kapitalizace pohledávky, ke které dochází v případě, kdy má společník vůči společnosti pohledávku. V tom případě, pokud s tím společník i společnost souhlasí, lze tuto pohledávku, i když pohledávka nemůže být vkladem společníka do společnosti, za společnost započítat jako pohledávku společnosti na splacení emisního kurzu vůči společníkovi. K tomuto započtení je nutná smlouva, která musí být uzavřena písemně a musí ji projednat právě valná hromada, ke kterému je potřeba (stejně jako u rozhodování o změně základního kapitálu) alespoň dvoutřetinový počet hlasů všech společníků. (Josková a kol., 2014)

Důležitou poznámkou k tomuto započtení pohledávky je fakt, že se u tohoto přijetí usnesení valné hromady vyžaduje notářský zápis, jak informuje Notářská komora České republiky.

Mezi další činnosti valné hromady můžeme řadit i schvalování řádné, mimořádné či konsolidované účetní závěrky, kterou tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztrát a příloha, která vysvětluje určité informace, které jsou obsaženy v rozvaze či ve výkazu.

Posledním orgánem, který může nebo nemusí být zřízen, je **dozorčí rada**. Hlavní náplní její činnosti je kontrola a dohled nad činností jednatelů, kterým ovšem do jejich kompetencí nesmí zasahovat, stejně jako do kompetencí valné hromady. Té pouze jednou ročně předkládá zprávu o své činnosti. Funkce a působnost dozorčí rady, pokud je ustanovena, je zřízena ve společenské smlouvě.

Konkrétně mezi povinnosti dozorčí rady patří následující:

- dohlížení nad činností jednatelů
- nahlíží do účetních a obchodních, popř. jiných dokladů
- kontroluje a přezkoumává účetní závěrku
- jednou za rok musí podat valné hromadě podrobnou zprávu o své činnosti. (Vychopeň, 2011)

Co se týče volby nebo odvolání dozorčí rady, to je povinností valné hromady (viz výše).

Dozorčí rada může mít nyní podle nové právní úpravy jednoho nebo více členů (Josková a kol., 2014), dříve bylo možné sestavit dozorčí radu minimálně ze tří členů (Vychopeň, 2011).

I na členy dozorčí rady se vztahuje zákaz konkurence obdobně, jako tomu bylo u jednatele společnosti, s tím dodatkem, že člen dozorčí rady nesmí být navíc ani jednatelem. Většina s.r.o. však v praxi dozorčí radu nemívá.

3.3.4 Zdaňování společnosti jako celku a jejích společníků

Ze zákona o daních z příjmů, konkrétně podle §17, je společnost s ručením omezeným poplatníkem daně z příjmů právnických osob, když:

- s. r. o., která je daňovým rezidentem, tedy má na území České republiky sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je po-

platník řízen, zdaňuje všechny své příjmy, tj. příjmy plynoucí jak ze zdroje na území České republiky tak i příjmy plynoucí ze zdroje ze zahraničí,

- s. r. o., která je daňovým nerezidentem, tedy na území České republiky sídlo nemá nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy, zdaňuje pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. (Vychopeň, 2011)

U společnosti s ručením omezeným je vygenerovaný zisk zdaňován ve dvou stupních:

- na úrovni celé společnosti daní z příjmu právnických osob,
- na úrovni společníků se daní jako podíl na zisku. (Běhounek, 2011)

Co se týče zdaňování společnosti jako celku, jedná se o klasické zdaňování právnické osoby, které je popsáno výše.

V případě zdaňování na úrovni společníků je potřeba odlišovat pojmy podíl na zisku a příjem za práci pro společnost. Příjem společníka za práci pro společnost (stejně jako je tomu u členů dozorčích rad za výkon funkce) se zdaňuje jako příjem ze závislé činnosti, tedy jako by společník byl klasickým zaměstnancem. (Vychopeň, 2011)

Zatímco podíl na zisku, který je dán buď společenskou smlouvou, nebo množstvím vkladu, který společník vložil do společnosti, je zdaňován srážkovou daní, v případě, že si společník o výplatu podílu požádá a podíl je mu vyplacen.

4 Praktická část

V praktické části se budu věnovat konkrétní společnosti s ručením omezeným, kterou na začátek představím, přiblížím její fungování a předmět podnikání. V následující části se budu zabírat konkrétními legálními způsoby snižování daňového zatížení společnosti na základě finančních výkazů, které mi společnost poskytla.

4.1 Společnost R Malec s. r. o.

Společnost s ručením omezeným R Malec s identifikačním číslem 255 96 314 se spisovou značkou C 36991 vedenou u Krajského soudu v Brně byla založena v roce 2002 a 11. dubna zapsána do Obchodního rejstříku.

4.1.1 Vznik společnosti

Právnícká osoba vznikla na základě koupi již fungující společnosti FREE STYLE cz., s.r.o., která provozovala svou obchodní činnost v oboru nakladatelství a vydavatelství od roku 2000.

Společnost již dříve fungovala jako fyzická osoba Stanislav Malec, na živnostenské oprávnění, jako dealer firmy Renault, právě díky tomu vznikl název společnosti R Malec. Předmětem podnikání byl především prodej a servis nákladních motorových vozidel. Firma Renault byla totiž jediná ze všech automobilových společností, která byla ochotná spolupracovat s fyzickou osobou, ne ovšem nadlouho. Podmínkou další partnerské spolupráce byl přechod z fyzické osoby na osobu právníckou.

Předmětem podnikání firmy R Malec se sídlem Karlov 153 ve Velkém Meziříčí je dle obchodního rejstříku „*koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, mimo oborů vyhrazených zákonem č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění, zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu, výroby a služeb a opravy silničních vozidel.*“

Společnost s ručením omezeným R Malec je rodinnou firmou a byla založena čtyřmi společníky, Stanislavem Malcem, Marií Malcovou, Martinou Malcovou a Zdeňkem Malcem. Každý vlastní 25% podíl na společnosti a vklady společníků tvořily 25 000 Kč každý. Základní kapitál společnosti byl tedy zapsán 11. dubna 2000 ve výši 100 000 Kč.

Jednatelé jsou však tři, jednají samostatně, vlastním jménem, ale veškerá rozhodnutí schvaluje Stanislav Malec, jakožto ředitel společnosti. Jednatelé jsou zároveň i zaměstnanci společnosti.

4.1.2 Společnost v dnešní době

V roce 2013 vypršela společnosti smlouva s dealerskou firmou Renault, proto je R Malec od 1. 1. 2014 subdodavatelem IVECA. Další změnou, která ve firmě nastala, je její rozšíření o autobazar nákladních aut, zemědělské a stavební techniky do nových prostorů provozovny Svařenov 37.

Nákup a prodej nákladních automobilů zajišťuje zprostředkovatel firma SUPERFAST s.r.o., především co se ojetých vozidel různých značek a typů týče. Ty jsou často prodávány spíše zahraničním firmám. Díky tomu probíhá většina prodeje v eurech, díky čemuž má firma R Malec tři oddělené účty. Dva na platby v korunách a jeden speciální na platbu pouze v eurech. Domácí trh je pak určen z velké části nákupu a prodeji nových nákladních aut značky IVECO. Tyto nákladní auta však nejsou nakupovány přímo od IVECA, ale od zprostředkovatele, kterým je firma Agrotec a.s.

Vzhledem k udržení stávající klientely z předchozích let od firmy Renault, byla společnost nucena navázat obchodní vztah s polskou firmou, která dodává originální náhradní díly právě do nákladních aut Renault.

Změny nastaly nejen ve změně dodavatele, ale i v počtech zaměstnanců. S končící smlouvou s Renaultem a po krizové situaci v České republice byl prodej nákladních aut a jejich servis utlumen, proto byla i část zaměstnanců propuštěna. V dnešní době ve firmě pracuje zhruba 12 zaměstnanců, od přijímacích techniků, přes dělníky v servisním centru až po finanční oddělení.

Firma dnes zajišťuje kromě prodeje a servisu nákladních aut i další služby. Jedná se především o asistenční servis NONSTOP, který je ještě pozůstatkem po dealerské firmě Renault, kterou společnost musela dle smlouvy o dealerství povinně nabízet a zajišťovat. Mezi další podnikatelské aktivity patří prodej originálních náhradních dílů, provoz mycí linky nákladních aut, diagnostika vozidel Renault TRUCKS vzhledem ke stávající dlouhodobé základně klientů, emisní kontroly, servis návěsů a přívěsů nebo příprava a zajištění STK pro nákladní vozy.

4.1.3 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku společnosti

Firma R Malec odepisuje na základě svého stanoveného účetního plánu měsíčně. Tato účetní metoda odpisování odpovídá zařazení majetku do odpisových skupin podle zákona o daních z příjmů. Účetní měsíční odpis se rovná 1/12 ročních daňových odpisů. Celkově jsou daňové a účetní odpisy dlouhodobého a drobného hmotného majetku tedy ve stejné výši, proto do daňového přiznání žádný rozdíl nevstupuje.

V roce 2012 došlo, jak již bylo zmíněno dříve, k rozšíření firmy R Malec o nové pozemky a prostory ve Svařenově, proto došlo i k navýšení majetku, který se odepisuje. Z dřívější doby zbývá společnosti odepsat jen vrt studny, bagr JCB 814 a tahač Renault Premium DXI, který je v roce 2013 již plně odepsán.

Firma uplatňuje převážně metodu zrychleného odpisování, až na některé výjimky. Rovnoměrné odpisy lze najít pouze u vysokozdvížného vozíku a tahače Renault Premium 71102, které pořídila v běžném účetním období roku 2013.

Tento způsob zrychleného odepisování bude v kapitole porovnán s rovnoměrným pro srovnání. Porovnán bude pouze majetek dlouhodobý hmotný, který je aktivně odepisován a sepsán v následující tabulce.

Tab. 4 Soupis aktivního majetku firmy R Malec

Majetek	Datum pořízení	Vstupní cena	OS
Renault Premium DXI	14. 7. 2009	520 000	2
BAGR JCB 814	17. 8. 2011	170 000	2
Bagr Komatsu PC240LC-5K	18. 1. 2012	600 000	2
Renault Fluence	1. 6. 2012	297 167	2
Zabezpeč. systém Svařenov	5. 10. 2012	139 950	2
Zabezpeč. systém plotový	26. 11. 2012	384 890	2
Renault Premium 1360	17. 7. 2012	770 091	2
Přívěs Hangler 272	17. 7. 2012	238 392	2
Traktor Expert 92.160H	19. 2. 2013	46 500	2
Vysokozdvíhací vozík	11. 1. 2013	336 078	2
Renault Premium 71102	5. 2. 2013	1 585 470	2
Veřejné osvětlení Svařenov	14. 9. 2012	600 000	4
Kovové oplocení Svařenov	14. 9. 2012	330 000	4
Vrt studny	31. 3. 2008	138 690	5
Budova č. p. 37 Svařenov	14. 9. 2012	2 856 000	5
Budova parcelní č. 50	14. 9. 2012	5 271 000	5
Budova parcelní č. 58	14. 9. 2012	1 200 000	5
Příjezdová komun. Svařenov	14. 9. 2012	150 000	5
Zpevněné plochy Svařenov	14. 9. 2012	9 000 000	5
Retenční nádrž Svařenov	14. 9. 2012	440 000	5

Zdroj: interní data firmy

Většina odpisovaného majetku se nachází v druhé odpisové skupině, protože se jedná hlavně o nákladní auta a zemědělskou techniku sloužící především pro přepravu stavebního materiálu, úpravu terénu na pozemcích vlastněných společnostmi nebo pro přepravu tahačů v rámci asistenčního servisu NONSTOP.

Ve čtvrté odpisové skupině je zařazeno veřejné osvětlení a kovové oplocení kolem pozemků v Svařenově a následně v páté odpisové skupině nalezneme především kancelářské budovy a zpevněné plochy v místě prodeje nákladních aut.

Jedna zvláštnost v tabulce se týká dvou objektů, konkrétně se jedná o nákladní automobil Renault Premium 1360, pořízený 17. 7. 2012, a o přívěs Hangler 272, pořízený taktéž 17. 7. 2012, u nichž je odpis pouze částečný za necelou polovinu roku 2012. Tyto dva objekty byly následně v únoru roku 2013 prodány a tudíž vyřazeny z odpisovaného majetku. Proto u těchto movitých věcí z důvodu zkrácených odpisů budu pro zjednodušení uvažovat v rámci rovnoměrného odpisování stejnou hodnotu, která se nachází u metody zrychleného odpisování.

V dalších tabulkách provedu srovnání metod odpisování u dlouhodobého hmotného majetku za rok 2013, pro lepší orientaci podle odpisových skupin. Všechny hodnoty jsou uvedeny v českých korunách.

Tab. 5 Metody odpisování u majetku zařazeného v 5. odpisové skupině

Majetek	Rovnoměrné odpisy	Zůstatková cena	Zrychlené odpisy	Zůstatková cena
Vrt studny	4 716	113 168	7 705	92 458
Budova č. p. 37	97 104	2 718 912	184 054	2 576 746
Budova parc. č. 50	179 214	5 017 992	339 687	4 755 613
Budova parc. č. 58	40 800	1 142 400	77 334	1 082 666
Příjezdová kom.	5 100	142 800	9 667	135 333
Zpevněné plochy	306 000	8 568 000	580 000	8 120 000
Retenční nádrž	14 960	418 880	28 356	396 977
Σ	647 894	18 122 152	1 226 803	17 159 793

Zdroj: interní data firmy, vlastní výpočty

Tab. 6 Metody odpisování u majetku zařazeného v 4. odpisové skupině

Majetek	Rovnoměrné odpisy	Zůstatková cena	Zrychlené odpisy	Zůstatková cena
Veřejné osvětlení	30 900	556 200	57 000	513 000
Kovové oplocení	16 995	305 910	31 350	282 150
Σ	47 895	862 110	88 350	795 150

Zdroj: interní data firmy, vlastní výpočty

Tab. 7 Metody odpisování u majetku zařazeného v 2. odpisové skupině

Majetek	Rovnoměrné odpisy	Zůstatková cena	Zrychlené odpisy	Zůstatková cena
Renault Prem. DXI	115 700	0	41 600	0
Bagr JCB 814	37 825	75 650	40 800	40 800
Bagr Komatsu	133 500	400 500	192 000	288 000
Renault Fluence	66 120	198 358	95 094	142 639
Zabez. systém EZS	31 139	93 416	44 784	67 176
Zabez. systém plotový	85 639	256 913	123 165	184 747
Renault Prem. 1360	123 214	492 857	123 214	492 857
Přívěs Hangler 272	38 143	152 570	38 143	152 570
Traktor Expert	5 115	41 385	9 300	37 200
Vysokozdvíhací vozík	36 969	299 109	67 216	268 862
Renault Prem. 71102	174 402	1 411 068	317 094	1 268 376
Σ	847 766	3 421 826	1 092 410	2 943 227

Zdroj: interní data firmy, vlastní výpočty

Z tabulek je patrné, že pomocí metody zrychleného odpisování firma uplatní do daňových nákladů větší hodnoty než pomocí rovnoměrných odpisů. Toto zrychlené odpisování uplatňuje společnost R Malec, jak již bylo zmíněno dříve v práci, prakticky u veškerého hmotného dlouhodobého majetku, který vlastní. Výjimku tvoří

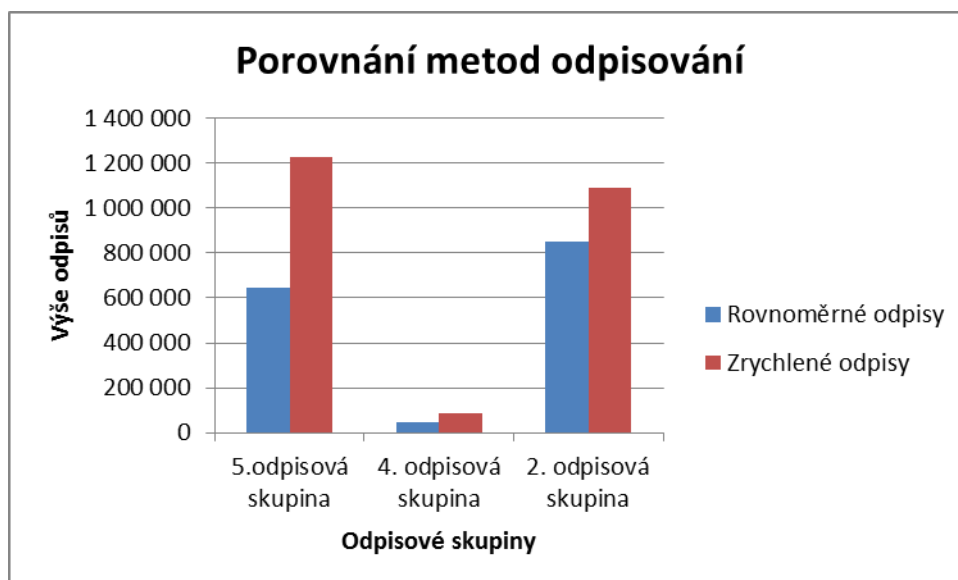
pouze odpisování vysokozdvížného vozíku a nákladního auta Renault Premium 71102, oba pořízené na začátku roku 2013. Z hlediska daňové optimalizace by bylo lepší, kdyby i tyto dva objekty firma odepisovala zrychleně. Rozdíl v nákladech by tvořil celkově 172 939 Kč, z toho 30 247 Kč u vozíku a 142 692 Kč u tahače Renault.

Porovnání celkových odpisů ze všech odpisových skupin je zobrazeno v následující tabulce a graficky vyjádřeno ve sloupcovém grafu.

Tab. 8 Shrnutí metod odpisování podle odpisových skupin

Odpisová skupina	Rovnoměrné odpisy	Zrychlené odpisy
5. odpisová skupina	647 894	1 226 803
4. odpisová skupina	47 895	88 350
2. odpisová skupina	847 766	1 092 410
Σ	1 543 555	2 407 563

Zdroj: interní data firmy, vlastní výpočty



Obr. 2 Grafické porovnání metod odpisování

Z grafu je patrné, že společnost R Malec tedy správně zvolila formu odepisování. V rámci metody zrychleného odpisování si může firma z daňového pohledu uplatnit větší částky do daňových nákladů, než pomocí rovnoměrných odpisů. Z procentuálního hlediska se jedná o více než 35 % nákladů v rámci zrychlených odpisů oproti rovnoměrnému odpisování.

V roce 2013 uplatnila společnost do nákladů v rámci daňových odpisů celkově 2 234 624 Kč. Pokud by ovšem odepisovala veškerý majetek, včetně již zmíněného vysokozdvížného vozíku a tahače Renault Premium 71102, metodou zrychlených odpisů, mohla by si celkově do nákladů uplatnit částku **2 407 563 Kč**, tedy o 172 939 Kč více.

4.2 Položky daňové optimalizace

V této kapitole budou rozebrány nákladové a výnosové položky, které upravují výsledek hospodaření běžného účetního období. Dále budou shrnuty již zbývající zákonné možné způsoby daňové optimalizace, především tvorba daňových rezerv a jejich vliv na základ daně, tvorba zákonných opravných položek k pohledávkám, možnost odečtení daru a příklad na slevu na dani v případě zaměstnávání osob s tělesným postižením.

4.2.1 Tvorba daňové rezervy

Firma R Malec v roce 2012 nakoupila rozsáhle pozemky spolu s několika budovami ve Svařenově. K úpravě těchto pozemků, které následně začala využívat k podnikání především pro nákup a prodej nákladních aut a zemědělské techniky, byla nucena do svého majetku zařadit i některé objekty, díky kterým by tyto pozemky mohla upravit pro své vlastní potřeby. Jedním z těchto objektů je bagr Komatsu, pořízený v roce 2012. K datu pořízení vykazoval tento majetek již opotřebení, nebyl koupen jako zcela nový. Proto se firma rozhodla v tomto případě tvořit rezervu na komplexní opravu motoru, kterou vedení společnosti vyčíslilo, na základě nákladů z účetnictví po předchozí opravě motoru u druhého bagru JCB, který je také ve vlastnictví společnosti, v celkové hodnotě 550 000 Kč.

Druhou daňovou rezervu plánuje firma tvořit na opravu pohonu vrtáku studny. Jedná se o majetek pořízený již v roce 2008, proto firma v nejbližších několika letech očekává problémy, které by mohly nastat, pokud by tato kompletní oprava pohonu vrtáku studny nebyla uskutečněna. Celkové náklady vyčíslil jeden z majitelů firmy Stanislav Malec dle svých výpočtů na 780 000 Kč.

Daňové zákonné rezervy budou tedy tvořeny dle podmínek zákona o rezervách, tedy na speciálním účtu v bance a stanovenou dobu podle odpisových skupin, k tomuto majetku:

- Vrt studny
 - 5. odpisová skupina
 - datum pořízení: 31. 3. 2008
 - oprava: pohon vrtáku ve výši nákladů na opravu 780 000 Kč
 - předpokládané datum zahájení opravy: 12. 4. 2018
 - délka tvorby rezervy: 5 let
- Bagr Komatsu PC240LC-5K
 - 2. odpisová skupina
 - datum pořízení: 18. 1. 2012
 - oprava: motor ve výši nákladů na opravu 550 000 Kč
 - předpokládané datum zahájení opravy: 15. 2. 2015
 - délka tvorby rezervy: 2 roky

Rezervy jsou tvořeny rovnoměrně, pomocí časové metody, tedy celkové náklady na opravu jsou rovnoměrně rozpočítány na počet let, po který bude rezerva vznikat.

Jak již bylo zmíněno dříve v práci, náklady na opravy byly stanoveny jednateli společnosti na základě vlastních výpočtů a zkušeností z oprav z předchozích let.

Tvorba daňových rezerv a jejich vliv na základ daně jsou shrnuty v následujících tabulkách. Údaje jsou uváděny v korunách.

Tab. 9 Tvorba daňových rezerv v průběhu let

Předmět opravy	Rezerva	Doba trvání tvorby rezervy na opravu					
		2013	2014	2015	2016	2017	2018
Bagr	Změna	275000	275000	550000			
	Stav	275000	550000	0			
Vrt studny	Změna	156000	156000	156000	156000	156000	780000
	Stav	156000	312000	468000	624000	780000	0

Zdroj: Vlastní výpočty

Z tabulky je patrné, že by si firma mohla v řešeném zdaňovacím období, tedy v roce 2013, odečíst 431 000 Kč na základě tvorby zákonné rezervy na opravu hmotného majetku. Pro přehlednost si v souhrnné tabulce přiblížíme vliv těchto daňových rezerv na základ daně.

Tab. 10 Vliv tvorby zákonných rezerv na základ daně

	Vliv tvorby zákonných rezerv na základ daně v průběhu tvorby					
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Bagr	+275 000	+275 000	-550 000			
Budova	+156 000	+156 000	+156 000	+156 000	+156 000	-780 000
Rezervy	-431 000	-431 000	+394 000	-156 000	-156 000	+780 000
Opravy	0	0	-550 000	0	0	-780 000
Celkem	-431 000	-431 000	-156 000	-156 000	-156 000	0

Zdroj: Vlastní výpočty

Nejdůležitější položkou pro tuto kapitolu je řádek Rezervy, který značí reálný důsledek tvorby daňových rezerv na základ daně. V roce 2013, kdy bude firma prvním rokem tvořit rezervy na opravu hmotného majetku dle podmínek zákona o rezervách, si bude moci od základu daně odečíst částku **431 000 Kč**, čím výrazně sníží svou daňovou povinnost.

4.2.2 Výnosové a nákladové účty upravující výsledek hospodaření

V rámci položek snižujících výsledek hospodaření hovoříme především o účtové skupině 662 Úroky, jakožto o nedaňových výnosech. Jedná se především o úroky z běžného účtu vedeného u banky o úroky z půjčky jiné firmě. V roce 2013 navíc

došlo k doučtování úroků za předchozí 3 roky, kdy společnost R Malec poskytla půjčku fyzické osobě Stanislavu Malcovi, a tyto úroky se do výnosů zapomněly zaúčtovat. V součtu se jedná o celkovou hodnotu ve výši 1 289 284,64 Kč.

Mezi položky zvyšující výsledek hospodaření patří především náklady neuznatelné za výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto náklady jsou dále rozděleny pro přehlednost podle jednotlivých účtových skupin, které se nachází v účtové třídě 5 a které jsou pro stanovení základu daně důležité.

- Účtová skupina 50: Spotřebované nákupy – Společnost R Malec v této skupině eviduje z hlediska daňové neuznatelnosti nedaňovou spotřebu materiálu a energie a to v celkové výši 7623,78 Kč.
- Účtová skupina 51: Služby – Na tomto účtu jsou pro možnost zvýšení výsledku hospodaření možné pouze náklady na reprezentaci, které představují především reklamní předměty věnované do různých soutěží nebo jako dárek zákazníkům k nákupu zboží, v celkové hodnotě 13 276 Kč.
- Účtová skupina 54: Jiné provozní náklady – Tato účtová skupina zahrnuje především pokuty a penále a to zejména od Finančního úřadu a ostatní nedaňové náklady, v celkové výši 35 379,43 Kč.
- Účtová skupina 55: Odpisy, rezervy a opravné položky – Jedná se o opravné položky k pohledávkám ve výši -2 389 712,62 Kč. Firma disponuje velkým množstvím nedobytných pohledávek z obchodních vztahů, proto i opravné položky představují velký význam v rámci daňové optimalizace (viz kapitola Opravné položky k pohledávkám). Jedná se o změnu opravných položek oproti předešlému zdaňovacímu období, tedy v překladu jde o to, že velká část nedobytných pohledávek po splatnosti byla v průběhu roku 2013 uhrazena, proto to záporné číslo.

4.2.3 Daňové opravné položky k pohledávkám

Jak již bylo zmíněno dříve, společnost R Malec disponuje velkým množstvím nepromlčených pohledávek z obchodních vztahů, které jsou po splatnosti. V rozvaze je celková suma pohledávek ve výši 33 mil. Kč, ale hodnota pohledávek, ke kterým lze tvořit zákonné opravné položky a které jsou tedy 180 dní, neboli 6 měsíců, po splatnosti, je 11 975 754,75 Kč.

Zákonné daňové opravné položky k pohledávkám vypočítáme procentní sazbou z rozvahové hodnoty pohledávky, tedy ze jmenovité hodnoty vlastních pohledávek firmy zachycených v účetnictví. Procentní sazba se odvíjí od toho, zda je pohledávka aktivně vymáhána soudním řízením, nebo ne. Pokud pohledávka aktivně vymáhána není, lze k ní uplatnit pouze 20% oprávkou a to pouze v běžném zdaňovacím období, ve kterém opravnou pohledávku řešíme, v následujících zdaňovacích obdobích již tuto opravnou položku ze zákona tvořit nelze. Na druhé straně, v případě aktivního vymáhání, lze pohledávky dělit do různých skupin s jinou výší procentuálního vyjádření opravných položek, podle doby od její splatnosti.

V případě firmy R Malec se aktivně vymáhané pohledávky po splatnosti více než 6 měsíců (v hodnotě 11 068 423 Kč) vyskytují ve všech kategoriích procentu-

álních opravných položek. Na druhé straně disponuje firma i řadou pohledávek, které aktivně vymáhány nejsou (v souhrnu se jedná o částku 907 332 Kč). Celkové sumy pohledávek a procentní vyjádření jejich oprávek jsou uvedeny v následující tabulce. Hodnoty jsou v každé kategorii zařazeny v celkové sumě jednotlivých pohledávek, či opravných položek, jsou uvedeny v korunách a zaokrouhleny na celé koruny nahoru.

Tab. 11 Zákonné opravné položky aktivně vymáhaných pohledávek podle lhůty po splatnosti

Doba po splatnosti	Procentní vyjádření	Hodnota pohledávek	Oprávk
6 měsíců	20 %	6 730 287	1 346 058
12 měsíců	33 %	7 597	2 507
18 měsíců	50 %	129 683	64 842
24 měsíců	66 %	582 152	384 221
30 měsíců	80 %	91 094	72 876
36 měsíců	100 %	3 527 610	3 527 610
Σ		11 068 423	5 398 114

Zdroj: interní data firmy, vlastní výpočty

Z tabulky vyplývá, že většina pohledávek se nachází především v první skupině, tedy je k nim tvořena především 20% opravná položka. Je to dáno, tím, že v posledních několika letech valná část dodavatelů, se kterými společnost spolupracuje, neplatí pohledávky včas a firmě tak každoročně vzniká velké množství pohledávek, které jsou 6 měsíců po splatnosti. Proto je tato hodnota vysoká i v roce 2013.

Celková suma opravných položek k pohledávkám vyšla ve výši 5 398 114 Kč. Tato částka je shodná i s hodnotou na účtu 558 Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti, tedy s daňovými opravnými položkami, které firma uvádí v příloze k daňovému přiznání. Nevzniká nám tedy rozdíl, který bychom musely zaúčtovat a upravovat o něj výsledek hospodaření.

Oproti předešlému zúčtovacímu období je tato hodnota opravných položek v roce 2013 výrazně vyšší. K 31. 12. 2012 vykazala firma opravné položky ve výši 4 878 202 Kč. Vyšší hodnota oprávek v roce 2013 vypovídá o větším zapojení firmy do vymáhání pohledávek, které jsou po splatnosti. Firma automaticky v roce 2013 předala pohledávky, které jsou více než 6 měsíců po splatnosti, soudu k vymáhání, což potvrzuje i výrazný nárůst zaplacených pohledávek oproti předchozímu zdaňovacímu období. Celková změna daňových pohledávek na účtu 558 mezi zdaňovacími obdobími roku 2012 a 2013 je ve výši 519 912 Kč. Tato částka snižuje výsledek hospodaření a tím i následně finální daňovou povinnost.

4.2.4 Položky upravující základ daně

Základní položkou, která upravuje základ daně je daňová ztráta. Společnost R Malec měla v posledních pěti letech vždy kladný výsledek hospodaření, nevykazovala

žádnou daňovou ztrátu. Tu očekává až za rok 2014 právě díky již zmiňovaným změnám v dodavateli a po krizové situaci v ČR. To dokazují i čísla ve finančních výkazech. V roce 2011 dosahovala firma výsledku hospodaření přes 12 mil. Kč, zatímco za rok 2013 činí výsledek hospodaření běžného účetního období pouze 4,2 mil. Kč, i přesto, že firma splatila většinu svých závazků a půjček a navýšila aktiva společnosti o nové pozemky a stavby. Během posledních let však došlo ve firmě k velkému nárůstu dlouhodobých pohledávek, většina je již po splatnosti, ve kterých má společnost přes 11 mil. Kč, což výrazně znemožňuje firmě situaci v dalším obchodování.

Výdaje na výzkum a vývoj společnost nikdy neuplatňovala, protože se touto položkou nikdy nezabývala. Firma nevlastní nic, co by mohla vyvíjet, jedná se čistě o prodej a servis nákladních aut, proto je tato položka pro firmu nevýznamná.

4.2.5 Uplatnění darů

Z hlediska daňového přiznání, co se týče darů, je položka opět nulová. Firma neposkytuje žádné dary obcím, či sportovním klubům, především co se posledních let týče, kdy upřednostnila nákupy nových pozemků a staveb ve Svařenově. Stejně je tomu i u výdajů na výzkum a vývoj.

Na druhé straně v případě, že by firma darovala staré odepsané počítače a kancelářský nábytek, který se nacházel v kancelářské budově ve Svařenově, který firma odkoupila společně s pozemky od původního vlastníka, obci Petráveč, kde společníci firmy žijí, by si společnost mohla odečíst až 5 % (podle pravidel zákona o daních z příjmů z roku 2013) z obecného základu daně. Vyjádřeno v korunách by se v případě darů z hlediska základu daně, který vychází z finančních výkazů společnosti za rok 2013 ve výši 675 332 Kč, jednalo zaokrouhleně o částku **33 767 Kč**. Celkovou částku majetku, který by mohl být obci darován, firma prozatím nevyčíslovala. Hodnotu stanovila pouze odhadem na 50 000 Kč, uplatnit si však může ze zákona maximálně jen již zmíněných 33 767 Kč.

Pro větší přehlednost si můžeme porovnání reálné situace R Malec se situací uplatnění daru ve výši 5 % zobrazit v tabulce.

Tab. 12 Vliv daru na základ daně

	Skutečnost	Optimalizace
Základ daně	675 332	675 332
Dar	0	- 33 767
Základ daně po úpravě	675 332	641 565

Zdroj: Vlastní výpočty

Ze srovnání je patrné, že darováním starých počítačů a nepotřebného kancelářského nábytku, by společnost využila další možnosti legálního snižování daňové povinnosti. Tuto částku darů by si firma mohla odečíst v daňovém přiznání.

4.2.6 Příklad slevy na dani

Firma R Malec, s.r.o. v dnešní době nezaměstnává žádné zaměstnance se zdravotním postižením, ačkoliv by mohla. Například pozice přijímacího technika nepředstavuje fyzicky náročnou práci. Jedná se o práci na počítači, vyřizování telefonů a faktur. Přijímací technici jsou ve firmě dva a to: Martina Malcová a Patrik Holubář. Oba pracují na plný úvazek, tj. 8 hodin denně ve 40 - ti hodinové týdenní pracovní době. Vzhledem k tomu, že je Patrik Holubář pouze zaměstnanec na rozdíl od Marty Malcové, která je zároveň i společníkem a jedním ze zakladatelů společnosti, lze na místo p. Holubáře přijmout dva jiné zaměstnance, jednoho s lehčím a druhého s těžším zdravotním postižením, každého na částečný úvazek.

Zaměstnat osobu se zdravotním postižením by bylo možné i na pozici dělníka v dílně, kde probíhají opravy aut a jejich servis. Celkově zde pracuje 5 zaměstnanců, pro tento výpočet budeme uvažovat o dvou zaměstnancích s lehčím zdravotním postižením. Dohromady tedy bude počítáno se čtyřmi osobami se zdravotním postižením.

Ve výpočtu slev na dani bude počítáno s fondem pracovní doby bez placených svátků pro rok 2013, tj. 2016 pracovních hodin pro 8 hodinovou pracovní dobu a 252 pracovních dnů.

Karel Toman, 3. stupeň invalidního důchodu, přijímací technik, pracovní doba: Po – celý den, Út-St odpoledne od 13:00 do 16:00, tj. 14 hodin týdně, 706 odpracovaných hodin za rok.

Petra Volná, 1. stupeň invalidního důchodu, přijímací technik, pracovní doba: Út-St dopoledne od 8:00 do 13:00, a Čt-Pá celý den, tj. 26 hodin týdně, 1310 odpracovaných hodin za rok.

Jiří Coufal, 1. stupeň invalidního důchodu, dělník, pracovní doba: 8 hodin denně, tj. 40 hodin týdně, 2016 odpracovaných hodin za rok.

Marek Hermann, 1. stupeň invalidního důchodu, dělník, pracovní doba: 6 hodin denně, tj. 30 hodin týdně, 1512 odpracovaných hodin za rok.

Celkový počet odpracovaných hodin zaměstnanců s lehčím zdravotním postižením je 4838 (1310 + 2016 + 1512) hodin za rok. Přepočtení odpracovaných hodin na jednoho zaměstnance se vypočítá jako podíl celkového počtu odpracovaných hodin všech zaměstnanců s lehčím zdravotním postižením a fondu pracovní doby platného pro daný rok. V tomto případě je výsledkem pak 2,4 (4838/2016). Finální sleva na zaměstnance s lehčím zdravotním postižením je pak násobek 2,4 x 18 000 = **43 200 Kč**.

Počet hodin odpracovaných zaměstnancem s těžším zdravotním postižením je 706 hodin za rok. Přepočtení pracovních hodin na průměrného zaměstnance je pak 0,35 (706/2016). Sleva na dani za toho zaměstnance následně vychází v celkové výši 0,35 x 60 000 = **21 000 Kč**.

Společnost R Malec by si tedy v případě zaměstnávání tří osob s lehčím zdravotním postižením a jedné osoby s těžším zdravotním postižením mohla snížit daňovou povinnost v souhrnu o **64 200 Kč**.

4.3 Srovnání skutečné a optimalizované daňové povinnosti

V této kapitole budou srovnány situace výpočtu daňové povinnosti, tedy skutečná výše daně, kterou firma vykázala za zdaňovací období 2013, s optimalizovanou verzí daně, tedy o kolik by se výsledná daň změnila, pokud by si firma uplatnila možné způsoby optimalizace.

4.3.1 Skutečná daňová povinnost

VH běžného účetního období	4 298 049,86 Kč
+ položky zvyšující VH:	- 2 333 433,41 Kč
- položky snižující VH:	1 289 284,64 Kč
Obecný základ daně	675 332 Kč
Daňová rezerva	0 Kč
Odčitatelné položky:	0 Kč
dary	0 Kč
výdaje na výzkum a vývoj	0 Kč
daňová ztráta	0 Kč
ZD (sníženy na celé 1000 Kč dolů)	675 000 Kč
Sazba daně	19 %
Daňová povinnost	128 250 Kč
Slevy na dani	0 Kč
Výsledná daňová povinnost:	128 250 Kč
Zálohy na daň	638 700 Kč
Přeplatek/doplatek	510 450 Kč

Základ daně za rok 2013 vykázala společnost ve výši 675 000 Kč. Skutečná daňová povinnost firmy R Malec vyšla ve výši 128 250 Kč, vzhledem k absenci odčitatelných položek. Firma platí každoročně zálohy na daň ve výši $\frac{1}{4}$ poslední známé daňové povinnosti. Na zálohách spadající do zdaňovacího období 2013 zaplatila celkově 638 700 Kč. Vznikl tedy přeplatek ve výši 510 450 Kč.

V dalším příkladu bude vypočítána daňová povinnost v případě zahrnutí optimalizovaných položek.

4.3.2 Optimalizovaná daňová povinnost

VH běžného účetního období:	4 298 049,86 Kč
+ položky zvyšující VH	-2 333 433,41 Kč
- položky snižující VH	1 289 284,64 Kč
Obecný základ daně	675 332 Kč
Daňová rezerva	431 000 Kč
Odčitatelné položky:	33 767 Kč
dary	33 767 Kč
výdaje na výzkum a vývoj	0 Kč
daňová ztráta	0 Kč
ZD (snížený na celé 1000 Kč dolů)	210 000 Kč
Sazba daně	19 %
Daňová povinnost	39 900 Kč
Slevy na dani	64 200 Kč
Výsledná daňová povinnost:	0 Kč
Zálohy na daň	638 700 Kč
Přeplatek/doplatek	638 700 Kč

V případě uplatnění položek daňové optimalizace, tedy tvorby zákonných daňových rezerv na opravu dlouhodobého hmotného majetku a daru ve výši 5 %, by nám základ daně vyšel 210 000 Kč, tedy celkově o 465 000 Kč méně, než v předchozím příkladu, a daňová povinnost ve výši 39 900 Kč. Od této hodnoty bychom navíc mohli odečíst slevy na dani, čímž by nám výsledná daň vyšla nulová, což je požadující efekt daňové optimalizace.

Celková úspora na dani v případě optimalizace oproti skutečně vykázané daňové povinnosti je tedy **128 250 Kč**.

5 Diskuze

Tato bakalářská práce se zabývá optimalizací daňové povinnosti konkrétní společnosti s ručením omezeným, tedy možnostmi snížení výsledné daně, které zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách umožňují.

Jedním z prvních řešených případů je srovnání metod odpisování. Společnost s ručením omezeným R Malec v roce 2012 pořídila rozsáhlé pozemky včetně budov ve Svařenově. Díky tomuto nákupu se firmě výrazně navýšil počet aktivního hmotného majetku, tedy majetku, který se odepisuje. Firma každý majetek odepisuje metodou zrychlených odpisů až na vysokozdvížený vozík a tahač Renault Premium 71102, oba pořízené začátkem roku 2013, které odepisuje rovnoměrně. Pro uplatnění vyšších částek do daňových odpisů by však bylo vhodné i tyto dva objekty odepisovat zrychleně. Celkově by si pak firma mohla do daňových odpisů uplatnit o 172 939 Kč více. Metoda zrychleného odepisování u veškerého dlouhodobého majetku je tedy pro společnost výhodnější.

V další kapitole je řešen vliv tvorby daňových rezerv na základ daně. Firma by ráda provedla komplexní opravu motoru bagru a pohonu vrtáku studny, rezervu však nezačala tvořit. V názorném příkladu je uvedeno, jaký dopad by tato tvorba daňových rezerv měla na základ daně, tedy o kolik by se daňová povinnost snížila. Celkové náklady na opravy hmotného majetku byly vyčísleny vedením společnosti ve výši 1 330 000 Kč a rozpočítány do jednotlivých let tvorby rezerv podle odpisových skupin. Ve zkoumaném zdaňovacím období 2013 by si tedy následně, v případě skutečného tvoření rezerv, mohla uplatnit 431 000 Kč, čímž by si základ daně snížila o více než polovinu. Každý rok by však na speciální účet v bance musela tuto částku ukládat a tudíž ji nevyužít pro jiné podnikatelské aktivity a investice, např. na nákup nových nákladních aut. Navíc v případě nedodržení podmínek tvorby daňových rezerv by musela celkovou, do té doby naspořenou, částku dodat, čímž by si výrazně zvýšila v některém roce daňovou povinnost, což je z pohledu vedení společnosti nežádoucí efekt.

Opravné položky k nedobytným pohledávkám, které jsou více než 6 měsíců po splatnosti, jsou další možností, kterou bakalářská práce řeší. Opravné položky byly počítány dle pravidel zákona o rezervách platného v roce 2013. Nejdříve byly pohledávky rozděleny dle jejich stavu, tedy zda jsou aktivně soudně vymáhány či nikoliv, a následně dle jejich opravných položek v tabulce zařazeny do jednotlivých kapitol podle procentuálního vyjádření, které se odvíjí od lhůty, která uplynula od jejich splatnosti. Výsledná hodnota ve výši 5 398 114 Kč se rovná hodnotě, kterou firma uvedla v příloze k daňovému přiznání. Celkový daňový odpis pohledávky je pak rozdíl řešeného zdaňovacího období a období předcházejícího, tedy 519 912 Kč. Uplatnění daňových odpisů pohledávek je v posledních letech hojně využívaným způsobem optimalizace, jak uvádí Pilařová (2010). Podle ní spousta právnických osob uplatňuje v daních opravné položky k pohledávkám hlavně z důvodu obav z rizika, že se výnos z těchto nedobytných pohledávek nikdy nestane příjmem. Stejně toto riziko zdůrazňují i jednatele společnost R Malec, díky čemuž automaticky tyto pohledávky po splatnosti předávají soudu k vymáhání.

Po rozšíření firmy o pozemky ve Svařenově společnost disponuje velkým množstvím majetku, ovšem dary neposkytuje žádné. Po nákupu kancelářské budovy ve Svařenově má firma velké množství nevyužitého kancelářského nábytku a počítačů, i přesto že do této budovy přemístila své finanční oddělení. Za podmínek v roce 2013 by si mohla firma R Malec uplatnit dary až v maximální výši 5 % obecného základu daně, konkrétně se jedná o částku 33 767 Kč, čímž by došlo ke snížení daňové povinnosti v roce 2013. Na druhé straně by firma mohla využít změny v zákoně o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2014 a majetek darovat až v roce 2014 a následně si ho uplatnit za toto zdaňovací období, kdy již lze odečíst dar v maximální výši 10 % základu daně. Nelze ovšem s přesností určit, zda bude základ daně za zdaňovací období 2014 v takové výši, aby si R Malec, s.r.o. mohla z hlediska daru odečíst vyšší částku, než o kterou by mohla snížit základ daně v roce 2013. Tato možnost snížení daňové povinnosti je tedy velmi diskutabilní.

Poslední možností daňové optimalizace zmíněné v bakalářské práci je příklad na slevy na dani. Příklad se týká zaměstnání osob se zdravotním postižením, konkrétně třech osob s lehčím zdravotním postižením a jedné osoby s těžším zdravotním postižením, na úkor stávajících tří pracovníků. Firma R Malec o zaměstnávání zaměstnanců s tělesným postižením doposud neuvažovala, ačkoliv by si na základě vypočtených hodnot mohla uplatnit relativně vysokou částku v daňovém priznání. V příkladu byl uvažován roční fond pracovní doby roku 2013 a pracovní doba všech čtyř pracovníků byla přepočtena na jednoho průměrného pracovníka. Ve výsledku by pak společnost mohla uplatnit slevu na dani až ve výši 64 200 Kč. Na druhé straně může tato možnost přinést i určitá negativa především, co se pracovního výkonu týče. Pracovníci se zdravotním postižením nemusí zastat práci v dílně, tak jako stávající zaměstnanci, na čemž by společnost mohla tratit, především díky sníženému množství hotové práce a tím menších výnosů. V tomto případě by pak společnost raději upustila od možnosti uplatnit si slevu, která by v konečném důsledku mohla představovat nižší částku než ztráta na zisku.

Co se týče doporučení do dalších let, zde bych zmínila především využití změny v zákoně o daních z příjmů. Od roku 2014 může firma R Malec využít v rámci daňové optimalizace změn v zákoně týkajících se položek odčitatelných od základu daně. Konkrétně se jedná o paragrafy 34f - 34h, odpočet na podporu odborného vzdělávání. Sídlo společnosti se totiž nachází ve stejném městě, kde je i odborná střední škola a učiliště s oborem automechanik. Firma by ve spolupráci s vedením školy mohla pro studenty poskytovat dle stanov školy odborné praxe a tím si uplatnit odpočet v daňovém priznání. Výše odpočtu by byla vyčíslena jako součin 200 Kč a celkového počtu hodin odborné praxe studenta, uskutečněných v období na pracovišti. Zdá se to jako poměrně snadný způsob daňové optimalizace, která spolu ovšem přináší i značné administrativní náklady a časovou náročnost. Navíc by firma musela zajistit některým z pracovníků odborný dohled, který by se aktivně podílel na odborné praxi studentů, tedy by se nemohl plně věnovat své práci, popř. by firma R Malec musela zaměstnat dalšího pracovníka, který by jeho práci zastal. Tato změna by samozřejmě vedla ke zvýšení nákladů na zaměstnance, tedy navýšení výplaty mezd a odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

Společnost však za zdaňovací období 2014 očekává záporný výsledek hospodaření, tedy že vykáže daňovou ztrátu. Tuto daňovou ztrátu by si však firma mohla uplatnit následně v daňovém přiznání za rok 2015, samozřejmě za předpokladu kladného výsledku hospodaření. Pokud by však základ daně byl nižší než daňová ztráta, mohla by společnost pozastavit daňové odpisy, což navrhuje ve své knize Dušek (2014) stejně jako Lukášková (2014). Ze zákona lze pozastavit jen daňové odpisy, účetní ne, proto by došlo k situaci, kdy by účetní odpisy převyšovaly ty daňové. Tento rozdíl by pak následně musela společnost přičíst k výsledku hospodaření, čímž by si uměle zvýšila základ daně a daňovou ztrátu z předchozího zdaňovacího období by si mohla uplatnit. Jedná se však pouze o návrh situace, která může, ale i nemusí vzniknout.

6 Závěr

Bakalářská práce je zaměřena na optimalizaci daňové povinnosti konkrétní právnické osoby.

Cílem práce bylo zhodnotit současné daňové zatížení vybrané společnosti s ručením omezeným za zdaňovací období roku 2013 a stanovit konkrétní doporučení pro tuto právnickou osobu, jak svou daňovou povinnost snížit.

Zkoumanou právnickou osobou byla společnost s ručením omezeným R Malec, sídlící ve Velkém Meziříčí a zabývající se prodejem a servisem nových i ojetých nákladních aut. V roce 2012 se tato firma rozrostla o nové pozemky ve Svařenově, čímž zároveň rozšířila i předmět podnikání, kromě nákladních aut prodává i návěsy a zemědělskou techniku převážně do zahraničí přes různé zprostředkovatele. V roce 2012 došlo ve firmě i ke změně dealerské firmy z Renaultu na IVECO.

Od ekonomické krize v roce 2008 však prodej nákladních aut poněkud poklesl a spousta odběratelů se potýká s nedostatečnou likviditou na svých účtech. Z toho důvodu má firma R Malec velký počet nedobytných pohledávek, které jsou více jak 6 měsíců po splatnosti. Společnost proto automaticky v roce 2013 všechny pohledávky po splatnosti předala soudu k vymáhání a mohla si tedy uplatnit do daní opravné položky k pohledávkám. Ty tvořily v celkovém souhrnu hodnotu ve výši 5 398 114 Kč. Oproti předchozímu zdaňovacímu období se jedná o nárůst opravných položek na 519 912 Kč. Tuto hodnotu si tedy mohla firma zaúčtovat na účet 558 Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti a tím si snížit zákonně výsledek hospodaření za rok 2013.

Dalším řešeným případem z pohledu daní a účetnictví v bakalářské práci byly odpisy dlouhodobého majetku. Daňové a účetní odpisy vykazuje firma ve stejné výši, jedná se o odpisy jak dlouhodobého, tak i drobného hmotného majetku. V této práci byly pro výpočty uvažovány jen odpisy dlouhodobého majetku. Odpisy byly porovnávány na základě metody odpisování, zda je vhodnější odpisovat rovnoměrně či zrychleně. Firma většinu svého majetku odpisuje zrychleně až na dvě výjimky, jedná se o vysokozdvíhový vozík a tahač Renault Premium 71102, oba pořízené začátkem roku 2013, které odpisuje rovnoměrně. Proč tomu tak je, firma nevedla, avšak z pohledu daňové optimalizace by bylo výhodnější odpisovat zrychleně i tento majetek. Celkově by si pak mohla uplatnit v rámci daňových odpisů 2 407 563 Kč, což je o 172 939 Kč více než si firma v roce 2013 uplatnila.

V souvislosti s nákupem pozemků a kancelářských budov ve Svařenově narostl společnosti nepotřebný majetek, který by mohla darovat obci Petráveč, ve které společníci žijí. Jedná se o starší počítače a kancelářský nábytek, který firma nevyužívá. Darováním majetku by si tak mohla snížit daňovou povinnost až o 5 % obecného základu daně, dle podmínek platných v roce 2013, v tomto případě tedy o částku 33 767 Kč.

Firma R Malec v řešeném zdaňovacím období zaměstnávala celkově 12 zaměstnanců, ovšem bez možnosti uplatnit si slevy na dani. To by se mohlo změnit v případě, kdy by společnost místo 3 stávajících zaměstnanců, zaměstnala 4 s tělesným postižením, konkrétně jednoho s těžším zdravotním postižením a 3 s leh-

čím zdravotním postižením na pozici přijímacího technika a dělníka. V praktické části je uveden příklad, jak by tato změna vypadala z hlediska výsledné daně. Celkový počet odpracovaných hodin zaměstnanců s tělesným postižením byl přepočítán na jednoho zaměstnance ve vztahu k ročnímu fondu pracovní doby platného v roce 2013. V případě zaměstnanců s lehčím zdravotním postižením by si firma mohla uplatnit slevu ve výši 43 200 Kč, v případě jednoho zaměstnance s těžším zdravotním postižením se pak jedná o částku 21 000 Kč. Celková sleva na dani by pak pro firmu R Malec znamenala snížení daňové povinnosti o 64 200 Kč.

Poslední možností daňové optimalizace řešené v práci je tvorba zákonných rezerv na opravu hmotného majetku. Firma by ráda provedla rozsáhlou opravu motoru bagru a pohonu vrtáku studny. Celkové náklady na opravu vyčíslil jednatel společnosti dle předchozích zkušeností v prvním případě na 550 000 Kč, s délkou tvorby rezervy na 2 roky, v druhém případě na 780 000 Kč, kde by se rezerva tvořila 5 let. Ve zdaňovacím období 2013 by tyto zákonné rezervy měly následně dopad na základ daně ve výši 431 000 Kč.

Společnosti s ručením omezeným R Malec dle finančních výkazů vyšel v roce 2013 hospodářský výsledek ve výši 4 298 049,86 Kč. Celková suma položek zvyšujících výsledek hospodaření je záporná, jde o částku -2 333 433,41 Kč, především z důvodu tvorby nedaňových opravných položek na účtu 559, kdy značná část pohledávek byla uhrazena. Proto je změna na tomto účtu mezi řešeným zdaňovacím obdobím a minulým obdobím záporná. Položky snižující výsledek hospodaření pak vychází v hodnotě 1 289 284,64 Kč. Zde se jedná především o úroky z půjček poskytnutých firmou fyzické osobě. Obecný základ daně firmy R Malec je pak ve výši 675 332 Kč. V závěru práce jsou zobrazeny pro srovnání dva příklady pro výpočet výsledné daňové povinnosti, jeden na optimalizovanou verzi a druhý na reálnou daňovou povinnost, kterou firma skutečně vykazala, ta společnost vyšla na 128 250 Kč. Na druhé straně, pokud by si firma uplatnila v daňovém přiznání položky legálně snižující výslednou daň, v tomto případě zákonné rezervy, dar a slevy na dani, vykazala by nulovou daň. Celková úspora na dani by tedy oproti reálné daňové povinnosti v roce 2013 činila 128 250 Kč.

Firma R Malec je spíše konzervativního názoru, co se daňové optimalizace týče. Tvorba zákonných rezerv se jim už jednou nevyplatila, proto je společnost v tomto ohledu poněkud skeptická. Mým doporučením by tedy bylo především uplatnění daru, zrychlené odpisování veškerého dlouhodobého majetku a v poslední řadě zaměstnání osob s tělesným postižením, díky kterým si může daňovou povinnost snížit.

7 Literatura

Knižní zdroje

- BĚHOUNEK, P. *Společnost s ručením omezeným: řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-659-4.
- BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2013. ISBN 978-80-7478-045-5
- BONĚK, V. A KOLEKTIV, *Lexikon: daňové pojmy*. 1.vyd. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.
- BŘEZINOVÁ, H., ŠTOHL, P. *Účetní a daňová specifika společnosti s ručením omezeným*. 2. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2012. ISBN 978-80-87314-30-2.
- DVOŘÁK, T. *Společnost s ručením omezeným*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-633-4.
- DVOŘÁKOVÁ, V. A KOLEKTIV, *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, a.s., 2013. ISBN 978-80-7201-916-8.
- DUŠEK, J. *Daně z příjmů 2014: přehledy, daňové a účetní tabulky* 9. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2014. ISBN 978-80-247-5116-0.
- JAROŠ, T. *Zdaňování příjmů v roce 2011: komplexní průvodce*. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3822-2.
- JOSKOVÁ, L., A KOL. *Nová společnost s ručením omezeným*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2014. ISBN 978-80-247-4445-2.
- MACHÁČEK, I. *Daň z příjmů právnických osob a praktické možnosti její optimalizace*. 1. vyd. Praha: LINDE, 2002. ISBN 80-86131-33-5.
- MIRČEVSKÁ, D. *Kapitálové společnosti – daně, účetnictví, právo*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2009. ISBN 978-80-247-3000-4.
- LUKÁŠKOVÁ, H. *Účetní a daňové minimum*. 2. vyd. Dobruška: Helena Lukášková, 2014. ISBN 978-80-260-6005-5
- PELC, V. *Daňové výdaje 2008*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2008. ISBN 978-80-251-1918-1
- PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-867-3.
- ŠTOHL, P. *Daně: výklad a praktické příklady*. 2. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2012. ISBN 978-80-87314-23-4.
- VYCHOPEŇ, J. *Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-699-8.

Časopisy

- BĚHOUNEK, P. *Společnost s ručením omezeným – daňové změny pro rok 2014*. [online]. 2014, č. 2 [Cit. 23. 1. 2015]. Daně a právo v praxi. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d44262v55487-spolecnost-s-rucenim-omezenym-danove-zmeny-pro-rok-2014/>
- DĚRGEL, M. *Srážková daň*. Daně a právo v praxi [online]. 2008, č. 10 [Cit. 25. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4077v5477-srazkova-dan/>
- NERUDOVÁ, D. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. Daně a právo v praxi [online]. 2007, č. 7 [Cit. 22. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojicho-zdaneni/>

Legislativa

- Česká republika. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 20. listopadu 1992 [online] In: Sbírka zákonů České republiky. 1992 [Cit.14.12.2014], částka 117, s. 3473. Dostupný z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>
- Česká republika. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ze dne 22. července 2009 [online] In: Sbírka zákonů České republiky. 2009 [Cit.14.12.2014], částka 87, s. 4038. Dostupný z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

Internetové zdroje

- Články. *Opravné položky k pohledávkám* [online]. az-data.cz, aktualizováno 26. 11. 2014 [Cit. 2.3.2015]. Dostupné z: <http://www.az-data.cz/clanky/opravne-polozky-k-pohledavkam>
- Daně a účetnictví. *Daň z příjmů* [online]. businessinfo.cz ©2014, aktualizováno 6. 1. 2015 [Cit.8.1.2015]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-3462.html#b1>
- Daně a účetnictví. *Speciály: Daň z příjmů* [online]. Podnikatel.cz. ©2014. [Cit.16.12.2014]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/specialy/dane-z-prijmu/>
- Daňové tipy X. *Daňová optimalizace-oblast pohledávek* [online]. akcelerace-praha.cz, aktualizováno 16. 2. 2015 [Cit. 23.2.2015]. Dostupné z: <http://www.akcelerace-praha.cz/novinka.php?id=358>
- GOLA, P. *Sazba daně z příjmů pro firmy v EU klesá*. [online]. Firemnifinance.cz. ©2000. aktualizováno 30. 12. 2010 [Cit. 27. 1. 2015]. Dostupné z: <http://firmy.finance.cz/zpravy/finance/292911-sazba-dane-z-prijmu-pro-firmy-v-eu-klesa/>

- KEJHOVÁ, V. *Založení s.r.o.: Orgány společnosti – valná hromada a jednatelé*. [online]. Firemnifinance.cz ©2000. aktualizováno 8. 3. 2011 [Cit. 27. 1. 2015]. Dostupné z: <http://firmy.finance.cz/zpravy/finance/300716-zalozeni-s-r-o-organy-spolecnosti-valna-hromada-a-jednatele/>
- Mezinárodní zdaňování. *Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění 2013* [online] Ministerstvo financí ČR, aktualizováno 12. 12. 2013 [Cit. 26. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdani/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>
- Notářská komora České republiky. Obchodní korporace; přímý zápis do obchodního rejstříku. [online]. nkcr.cz [Cit. 26. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.nkcr.cz/index.php?page=obchodnispolecnosti>
- Otázky a odpovědi. *Můžu přerušit odpisování?* [online]. az-data.cz [Cit. 22. 1. 2015] Dostupné z: <http://www.az-data.cz/otazky/muzu-prerusit-odepisovani>
- PILAŘOVÁ, I. *Účetní a daňový pohled na pohledávky po lhůtě splatnosti – účetní a zákonné opravné položky*. [online]. ucetnikavarna.cz ©2015, aktualizováno 1. 12. 2010 [Cit. 26.2.2015]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d28525v35676-ucetni-a-danovy-pohled-na-pohledavky-po-lhute-splatnosti-ucetni-a/>
- Vše, co potřebujete vědět o s. r. o. *Vše o s. r. o.* [online]. e-sro.cz ©2014 [Cit.7.1.2015]. Dostupné z: <http://www.e-sro.cz/>
- Vše, co potřebujete vědět o s. r. o., *Společníci* [online]. e-sro.cz ©2014 [Cit. 25. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.e-sro.cz/spolecnici-firmy.htm>

Přílohy

A Rozvaha

Schváleno MF ČR
č.j. 281/97 500/2002 Sb

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmu

1x příslušnému finančnímu úřadu

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni : 31.12.2013 (v celých tisících Kč)

Strana : 1

Rozvaha Úč.POD 1 - 01

Název a sídlo účetní jednotky
R MALEC s.r.o.

Karlovy 153
59401 Velké Meziříčí

Cis.r.	IKF	Rok	Měsíc	Ičo
01	801095	2013	12	25596314

Účetní období 01/2013 ... 12/2013 všechny účetní doklady

označ.	AKTIVA	řad.	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
a.	b.	c.				4
	AKTIVA CELKEM (f.02+03+31+63)	001	121 738	14 783	106 955	112 803
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (f.04+13+23)	003	38 114	7 538	30 576	31 488
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (f. 05 až 12)	004				
B.I.1.	Zřizovací výdaje	005				
B.I.2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
B.I.3.	Software	007				
B.I.4.	Ocenitelná práva	008				
B.I.5.	Goodwill (+/-)	009				
B.I.6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
B.I.7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
B.I.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (f. 14 až 22)	013	38 114	7 538	30 576	31 488
B.II.1.	Pozemky	014	10 108		10 108	10 108
B.II.2.	Stavby	015	19 986	2 031	17 955	19 270
B.II.3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	8 020	5 507	2 513	2 110
B.II.4.	Pěstelské celky trvalých porostů	017				
B.II.5.	Základní stádo a tažná zvířata	018				
B.II.6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
B.II.7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
B.II.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
B.II.9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (f. 24 až 30)	023				
B.III.1.	Podíly - ovládaná osoba	024				
B.III.2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
B.III.3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
B.III.4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podst. vliv	027				
B.III.5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
B.III.6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
B.III.7.	Poskytnuté zálohy na dlouh. finan. majetek	030				

označ.	AKTIVA	řád.	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
a.	b.	c.				4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32+39+48+58)	031	82 551	7 246	75 305	81 312
C.I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	8 938		8 938	20 348
C.I.1.	Materiál	033	6 797		6 797	11 766
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	034				
C.I.3.	Výrobky	035				
C.I.4.	Zvířata	036				
C.I.5.	Zboží	037	2 141		2 141	8 582
C.I.6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	40 689	7 246	33 443	22 416
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	40 647	7 246	33 401	22 374
C.II.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
C.II.3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
C.II.4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	043				
C.II.5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
C.II.6.	Dohadné účty aktivní	045				
C.II.7.	Jiné pohledávky	046	42		42	42
C.II.8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	3 744		3 744	1 980
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049				
C.III.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
C.III.3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
C.III.4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	052				
C.III.5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
C.III.6.	Stát - daňové pohledávky	054	3 744		3 744	1 980
C.III.7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055				
C.III.8.	Dohadné účty aktivní	056				
C.III.9.	Jiné pohledávky	057				
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	29 181		29 181	36 569
C.IV.1.	Peníze	059	193		193	300
C.IV.2.	Účty v bankách	060	28 988		28 988	36 269
C.IV.3.	Krátkodobé cenné papíry a podily	061				
C.IV.4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D.I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	1 074		1 074	3
D.I.1.	Náklady příštích období	064	1 074		1 074	
D.I.2.	Komplexní náklady příštích období	065				
D.I.3.	Příjmy příštích období	066				3

označ.	PASIVA	řád.	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém úč.období
a.	b.	c.	5	6
	PASIVA CELKEM (ř.68+88+121)	067	106 955	112 803
A.	Vlastní kapitál (ř.69+73+80+83+87)	068	104 124	99 955
A.I.	Základní kapitál (ř.70 až 72)	069	100	100
A.I.1.	Základní kapitál	070	100	100
A.I.2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
A.I.3.	Změny základního kapitálu (+/-)	072		
A.II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073		
A.II.1.	Emisní ážio	074		
A.II.2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
A.II.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	076		
A.II.4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
A.II.5.	Rozdíly z přeměn společností	078		
A.II.6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách společností	079		
A.III.	Rezervní fondy, nedělit. fond a ostat. fondy ze zisku	080	10	10
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	081	10	10
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	082		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř.84+85+86)	083	99 845	95 070
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	99 845	95 070
A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	085		
A.IV.3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	087	4 170	4 775
B.	Cizí zdroje (ř. 89+94+105+117)	088	2 669	12 703
B.I.	Rezervy (ř. 90 až 93)	089		
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090		
B.I.2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	091		
B.I.3.	Rezerva na daň z příjmů	092		
B.I.4.	Ostatní rezervy	093		
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	094	1 594	12 046
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	095	1 591	12 045
B.II.2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	096		
B.II.3.	Závazky - podstatný vliv	097		
B.II.4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům	098		
B.II.5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	099		
B.II.6.	Vydané dluhopisy	100		
B.II.7.	Dlouhodobé směňky k úhradě	101		
B.II.8.	Dohadné účty pasivní	102	3	1
B.II.9.	Jiné závazky	103		
B.II.10.	Odložený daňový závazek	104		

označ.	PASIVA	řád.	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém úč.období
a.	b.	c.	5	6
B.III.	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	105	1 075	657
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	106	105	188
B.III.2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	107		
B.III.3.	Závazky - podstatný vliv	108		
B.III.4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům	109		
B.III.5.	Závazky k zaměstnancům	110	106	108
B.III.6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	118	163
B.III.7.	Stát - daňové závazky a dotace	112		
B.III.8.	Krátkodobé přijaté zálohy	113	746	198
B.III.9.	Vydané dluhopisy	114		
B.III.10.	Dohadné účty pasivní	115		
B.III.11.	Jiné závazky	116		
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	117		
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	118		
B.IV.2.	Krátkodobé bankovní úvěry	119		
B.IV.3.	Krátkodobé finanční výpomoci	120		
C.I.	Časové rozlišení (ř. 122 +123)	121	161	145
C.I.1.	Výdaje příštích období	122	93	145
C.I.2.	Výnosy příštích období	123	68	

Sestaveno dne: 19.01.2015		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky s.r.o.	Předmět podnikání obchod	Pozn.:	

B Výkaz zisku a ztrát

ROZVEDANO TÚ

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění
v plném rozsahu
ke dni 31.12.2013
(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky
R MALEC s.r.o.
Karlovy Vary 153
Velké Meziříčí
59401

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	76 817	111 745
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	73 358	105 911
+	Obchodní marže (I. - A.)	03	3 459	5 834
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04	30 217	36 481
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	30 217	36 481
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0	0
3.	Aktivace	07	0	0
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08	25 708	29 843
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	17 872	22 742
2.	Služby	10	7 836	7 101
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	11	7 968	12 472
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12	5 012	5 651
C. 1.	Mzdové náklady	13	3 694	4 152
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	0	0
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1 217	1 388
4.	Sociální náklady	16	101	111
D.	Daně a poplatky	17	231	82
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	2 358	1 888
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů (III.1. + III.2.)	19	1 020	3 630
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	1 020	3 630
2.	Tržby z prodeje materiálů	21	0	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálů (F.1. + F.2.)	22	566	2 772
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	565	2 661
2.	Prodaný materiál	24	1	111
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-1 870	-1 196
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	112	1
H.	Ostatní provozní náklady	27	1 379	1 649
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+), až V.)	30	1 424	5 257

IČ: 25596314

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33	0	0
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	2 172	188
N.	Nákladové úroky	43	0	3
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	927	871
O.	Ostatní finanční náklady	45	225	213
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48	2 874	843
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49	128	1 222
Q. 1.	- splatná	50	128	1 222
2.	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52	4 170	4 878
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	26
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1 + S.2)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58	0	-26
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
...	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60	4 170	4 852
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61	4 298	6 074

Sestaveno dne: 22. 7. 2014

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

C Vzorce pro výpočet odpisů

Rovnoměrné odpisy: $O_n = (PC * k) / 100$

O - odpis v daném roce

PC - pořizovací cena

k - koeficient v daném roce dle odpisových skupin

n - rok odpisování

Obr. 3 Vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů

Zdroj: www.odpisy.estranky.cz

Zrychlené odpisy:

a) v prvním roce odpisování $O_n = PC / K$

b) v dalších letech odpisování $O_n = (2 * ZC) / (k - n)$

O - odpis v daném roce

PC - pořizovací cena

K - koeficient v prvním roce odpisování

k - koeficient v dalších letech odpisování

n - rok odpisování

ZC - zůstatková cena

Obr. 4 Vzorec pro výpočet zrychlených odpisů

Zdroj: www.odpisy.estranky.cz