Projekt optimalizace daňového zatížení vybraných firem

Bc. Radka Šenková

Diplomová práce
2010

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení:	**Bc. Radka ŠENKOVÁ**
Osobní číslo:	**M08570**
Studijní program:	**N 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor:	**Podniková ekonomika**
Téma práce:	**Projekt optimalizace daňového zatížení vybraných firem**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte literární rešerši teoretických zdrojů z oblasti daňové problematiky.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybrané společnosti.
- Analyzujte současný stav daňového zatížení vybraných společností.
- Zhodnoťte výsledky analýzy a navrhněte konkrétní daň k optimalizaci.
- Navrhněte optimální řešení dané problematiky ve vybraných společnostech.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**

Rozsah příloh:

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

Seznam odborné literatury:

[1] MULLEROVÁ, L., VANČURA, A. Daně a účetnictví podnikatelů. Praha: ASPI Publishing s.r.o., 2006. ISBN 978-80-73571-6-33.
[2] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., KLAZAR S. Daňový systém ČR. Praha: 1. VOX a.s., 2009. 82 s. ISBN 978-80-86324-79-1.
[3] Daňové zákony 2010. Praha: Newsletter vydavatelství, 2009. ISBN 978-80-89364-10-7.
[4] SYNEK, M. Podniková ekonomika. 4. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009. 476 s. ISBN 80-7179-892-4.
[5] ŠIROKÝ, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 302 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jiří Sukop**
EXT.

Datum zadání diplomové práce: **29. března 2010**

Termín odevzdání diplomové práce: **3. května 2010**

Ve Zlíně dne 29. března 2010

doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka

L.S.

prof. Ing. Jiří Polách, CSc.
ředitel ústavu

Příloha 3

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby [1];
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí;
- na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3 [2];
- podle § 60 [3] odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 [3] odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Ve Zlíně 3.5.2010 .....

1) zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevýdělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, která spravuje, způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlédnutí veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě

pracovišť vysoké školy, kde se mi konal obhajobu práce. Každý si může se zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

2) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li některé za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

3) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odepírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, nelze se jeho souhlas domáhat nahrazením chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, o to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zabývá daňovou optimalizací firem Kroměřížská nemocnice a.s., Astra 92 a.s. a Agentura Osma a.s.

V teoretické části jsou vysvětleny základní pojmy týkající se daní a je zde nastíněn daňový systém ČR. Teoretické poznatky jsou využity v praktické části.

Na základě požadavků jednotlivých společností je v praktické části řešená problematika daně z přidané hodnoty, daně z příjmů PO z hlediska výzkumu a vývoje a daně z příjmů PO z hlediska odpisů dlouhodobého hmotného majetku.

Klíčová slova: daňová optimalizace, DPH, daň z příjmů PO

ABSTRACT

This diploma thesis deals with tax optimization of companies Kroměřížská nemocnice a.s., Astra 92 a.s. and Agentura Osma a.s.

In the theoretical part basic terms concerning taxes are explained and the tax system of Czech republic is outlined. Theoretical pieces of knowledge are used up in a practical part.

On the basis of requirements of each company in the practical part there are solved questions of VAT, legal entity income tax in light of research and developement and entity income tax in the light of depreciation of fixed assets.

Keywords: tax optimization, VAT, legal entity income tax

Mé poděkování patří panu Ing. Jiřímu Sukopovi za jeho odborné vedení při zpracovávání této diplomové práce.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD **10**

I TEORETICKÁ ČÁST **11**

1 DAŇ A JEJÍ ZÁKLADNÍ TECHNICKÉ PRVKY **12**

1.1 DEFINICE DANĚ 12

1.2 DAŇOVÝ SUBJEKT 12

1.3 ZÁKLAD DANĚ 13

1.4 SAZBA DANĚ 14

1.5 ZPŮSOB VÝBĚRU DANĚ 14

1.6 SPRÁVA DANÍ 15

1.7 FUNKCE DANÍ 15

1.8 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA DANÍ 15

2 DAŇOVÝ SYSTÉM ČR **17**

2.1 PŘÍMÉ DANĚ 17

2.1.1 Daně z příjmů 17

2.1.1.1 Daň z příjmů fyzických osob 18

2.1.1.2 Daň z příjmů právnických osob 19

2.1.2 Majetkové daně 21

2.1.2.1 Daň z nemovitostí 21

2.1.2.2 Převodové daně 23

2.1.2.3 Daň silniční 24

2.2 NEPŘÍMÉ DANĚ 25

2.2.1 Daň z přidané hodnoty 25

2.2.2 Selektivní daně ze spotřeby 28

2.2.2.1 Cla 28

2.2.2.2 Spotřební daně 29

2.3 POJISTNÉ SOCIÁLNÍHO POJIŠTĚNÍ 30

2.4 DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ 32

II PRAKTICKÁ ČÁST **33**

3 KROMĚŘÍŽSKÁ NEMOCNICE A.S. **34**

3.1 SOUČASNOST 34

3.2 PODNIKATELSKÝ PROSTOR NEMOCNIČNÍ PÉČE 35

3.3 BALANCED SCORECARD 35

3.3.1 Perspektiva učení se a růstu 36

3.3.2 Perspektiva interních procesů 36

3.3.3 Zákaznická perspektiva 37

3.3.4 Finanční perspektiva 37

3.4 DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ SPOLEČNOSTI V R. 2009 38
3.5 NÁVRH OPTIMALIZACE DPH 39
3.5.1 Charakteristika původního stavu 39
3.5.2 Návrh optimalizace DPH 40
3.5.3 Vyhodnocení a doporučení 41
4 ASTRA 92, A.S. 44
4.1 SOUČASNOST 45
4.2 DAŇOVÝ KALENDÁŘ PODNIKU PRO ROK 2010 46
4.3 NÁVRH OPTIMALIZACE DANĚ Z PŘÍJMŮ 49
4.3.1 Charakteristika současného stavu VaV 49
4.3.2 Návrh optimalizace daně z příjmů PO 54
4.3.3 Vyhodnocení a doporučení 57
5 AGENTURA OSMA A.S. 61
5.1 SOUČASNOST 61
5.2 DAŇOVÝ KALENDÁŘ NA ROK 2010 62
5.3 NÁVRH OPTIMALIZACE DANĚ Z PŘÍJMŮ 65
5.3.1 Charakteristika současného stavu odpisů DHM 65
5.3.2 Návrh optimalizace daně z příjmů PO 66
5.3.3 Vyhodnocení a doporučení 68
ZÁVĚR 70
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 71
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK 72
SEZNAM OBRÁZKŮ 73
SEZNAM TABULEK 74
SEZNAM PŘÍLOH 75

ÚVOD

Zdanění, předmět mnoha diskuzí a politických půtek i bezesných nocí některých poplatníků, provází lidstvo již od nepaměti. Na prahu nového tisíciletí se můžeme ptát, jaké změny lze v daních očekávat v důsledku nezadržitelně postupující globalizace světa, technického pokroku a změn v lidském myšlení. Benjamin Franklin, vynálezce a politik, před více než dvěma sty lety prohlásil: „Nic není na světě jistého, jen smrt a daně."

Dnes se mnoha lidem zdá, že daně – a to zejména daně, které mají platit velké nadnárodní společnosti a bohatí poplatníci – už vůbec nejsou jisté; neboť čím je subjekt bohatší, tím lépe umí kličkovat mezi paragrafy.

Účetnictví a daně tvoří – přes všechna proklamovaná tvrzení o jejich oddělování – dvě strany jedné mince. Z výsledku hospodaření se vychází při výpočtu základu daně z příjmů, vypočtenou daň z příjmů je třeba zaúčtovat, stejně jako ostatní daně, které ve většině případů – s výjimkou některých transakcí s nepřímými daněmi – jsou účetní nákladovou položkou. Proto se také tvrdí: „vysoké daně jsou důsledkem špatně vedeného účetnictví".

Důsledkem harmonizačních procesu je přibližování českých účetních předpisů mezinárodním účetním standardům, kde je preferován požadavek „věrného a poctivého zobrazení" majetkové a finanční pozice účetních jednotek. Avšak chování českých daňových předpisů je přesně opačné – náklady omezit na nezbytně nutné k dosažení, zajištění a udržení příjmů, maximalizovat zisky a tím i daňový náklad. Vývoj směřuje k určitému kompromisu mezi oběma přístupy. Například do zákona o daních z příjmů jsou postupně zahrnovány další účetní náklady uznávané daněmi a v konečném důsledku se oblast daňově uznatelných a neuznatelných nákladů stává složitou a nepřehlednou.

Z toho vyplývá, že jedním z prvořadých cílů vlády by mělo být zjednodušení daňového systému, jelikož je všeobecně známo, že daňový systém České republiky je jeden z nejsložitějších daňových systémů na světě.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DAŇ A JEJÍ ZÁKLADNÍ TECHNICKÉ PRVKY

Počátek daňového systému v Čechách se datuje již kolem roku 1100, kdy byl v Praze založen hlavní celní úřad – jednalo se zejména o daň pozemkovou. Tato daň byla však nepravidelná a vybírána pouze v určitých případech.

O způsobu vypsání i rozvržení daně máme podrobnější zprávy z dob Václava IV. (r. 1379). Základem daně byly seznamy daně dřívější, přičemž změny mezi tím nastalé musely být nahlášeny, a nesprávná udání byla pokutována ztrátou statku a dokonce i smrtí.

V 18. století můžeme již mluvit o zrodu pevného daňového systému díky reformám Josefa II.

Od 19. století jsou daně v celém Rakousku-Uhersku rozděleny na daně přímé a nepřímé. [2]

1.1 Definice daně

Daň je definována jako **povinná, nevratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu**. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmu), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).

Neúčelovostí daně se rozumí skutečnost, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, nýbrž že se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se budou financovat různé veřejné potřeby. Neekvivalentnost pro poplatníka znamená, že nemá nárok na protihodnotu ve výši odpovídající jeho platbě. [3]

1.2 Daňový subjekt

Daňový subjekt je podle zákona **osoba povinná odvádět daň nebo platit daň**. Daňové subjekty dělíme na poplatníky a plátce daně.

Poplatník je daňový subjekt, jehož předmět je dani podroben. Poplatník je zpravidla také povinen daň sám platit. To ale není nutné, podstatné je, že je to právě jeho příjem nebo majetek, který je dani podroben.

Plátce daně je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou

odpovědností. Plátce daně je jediným daňovým subjektem u daní ze spotřeby. Plátce v tomto případě odvádí daň vybranou od jiných subjektů prostřednictvím ceny své produkce.

Při některých výběrech daně, u kterých je vymezen poplatník, je však daň z technických důvodů vybírána prostřednictvím plátce. Tomuto typu výběru daně říkáme srážka daně u zdroje. [1] [2]

1.3 Základ daně

Předmětem daně je jednoznačné a úplné určení rozsahu objektu zdanění zákonem, jímž se ukládá konkrétní daňová povinnost. Vzhledem k tomu, že vymezení předmětu daně bývá široké, je někdy třeba jej doplnit vynětím z předmětu daně. Jinak řečeno, zákon taxativně uvádí, co se za předmět daně nepovažuje. Vynětí z předmětu daně často jen deklaruje, že toto není předmětem daně tak, aby nemohly vznikat pochybnosti, a tím zvyšuje právní jistotu daňových subjektů. [2]

Osvobození od daně definuje část předmětu, ze které se daň nevybírá, resp. které daňový subjekt není povinen, ale ani zpravidla oprávněn, zahrnout do základu daně. To na druhé straně ale téměř vždy znamená, že subjekt nemůže k těmto částem předmětu daně uplatnit položky k nim se vztahující, o něž by bylo jinak možno základ daně (případně daň) snížit, např. související výdaje.

Aby se předmět zdanění mohl stát základnou pro stanovení daně, je třeba ho přesně definovat a vytvořit bázi pro jeho kvantifikaci. Jednou z nutných podmínek k tomu je vymezení jednotky, ve které se bude měřit. Takto vyjádřenému a specifikovanému předmětu zdanění říkáme základ daně. [3] [2]

Základ daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel. Základ daně je vyjádřený buď ve fyzikálních – množstevních – jednotkách (např. ks, t, hl, apod.) nebo v peněžních jednotkách.

Základ daně je třeba vymezit nejen věcně, ale zpravidla i časově. K tomu u daní, které se vybírají v pravidelných časových intervalech, slouží vymezení zdaňovací období. Zdaňovací období je interval, za který se stanovuje základ a výše daně a daň se hradí. [4]

1.4 Sazba daně

Máme-li vymezen základ daně, může přistoupit k výpočtu částky daně, a to s použitím příslušné sazby. **Sazba daně** je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odčitatelné položky a nezdanitelné částky) stanoví velikost daně.

Pevná sazba daně je stanovena v Kč na objemovou jednotku základu daně. Používá se tam, kde základ daně je ve fyzických jednotkách, např. 1 hl paliva, 1 ks cigarety, atd.

Relativní sazbu užíváme tam, kde základ daně má hodnotový charakter, tj. je v korunách. Sazba udává určitý podíl, resp. procento ze základu daně.

Daň vypočtená ze základu daně prostřednictvím sazby může být dále snižována o slevy na dani. **Sleva na dani** představuje možnost odpočtu části daně za stanovených podmínek. Slevy mohou být absolutní (stanovené v Kč) nebo relativní (určené procentem nebo podílem z vypočtené daně). [2]

1.5 Způsob výběru daně

O výši dani na základě stanovených pravidel rozhoduje **správce daně**, výpočet daně je však spojen s určitými administrativními náklady. Proto se výběr daně obvykle provádí prostřednictvím zákonem určené povinnosti daňového subjektu stanovit si výši daně. Daňový subjekt bývá povinen daňovou povinnost si sám vypočítat a současně sdělit správci daně skutečnosti nutné pro vyměření daně, zpravidla prostřednictvím předepsaných formulářů – daňových přiznání (hlášení, vyúčtování daně) v termínu stanoveném zákonem. Kromě toho je povinen odvést daň předepsaným způsobem a ve stanoveném termínu, tyto lhůty pro odvod daně se nazývají lhůtami splatnosti.

Záloha na daň je platba, kterou je daňový subjekt povinen odvádět před vyměřením daňové povinnosti na dané zdaňovací období. Po stanovení výše daně budou zálohy na její úhradu započítány.

Srážka daně je výběr dně se dvěma daňovými subjekty – plátcem daně, který je přímým daňovým subjektem, daň vypočte a pod svou majetkovou odpovědností odvede, a poplatníkem, z jehož příjmu plátce daně srážku provede a který je nepřímým, zprostředkovaným daňovým subjektem. [5]

1.6 Správa daní

Správa daní upravuje pravidla jednání jednotlivých subjektů v průběhu řízení o daních, vymezuje práva a povinnosti účastníků řízení, tj. především správců daně a daňových subjektů. Zákon o správě daní a poplatků definuje správu daní takto: „Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat“…

Cílem **daňového řízení** je vybrat daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy. Z definice daňového řízení už více méně plyne, že v České republice správce daně hájí pouze zájmy státu, a tak je na daňovém subjektu, aby znal daňové právo a mohl uplatnit vše, co v jeho prospěch použít lze. [2] [4]

1.7 Funkce daní

Úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Jsou to:

- **funkce alokační**: uplatňuje se tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Příčiny tržního selhání jsou: existence veřejných statků, statků pod ochranou, externalit a nedokonalá konkurence,
- **funkce redistribuční**: je důležitá proto, že lidé nepovažují rozdělení důchodu a bohatství vzniklých fungováním trhu za spravedlivé. Daně mají za úkol přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším,
- **funkce stabilizační**: znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. O této roli fiskální politiky se vede mnoho sporů. Odpůrci tvrdí, že snaha pro stabilizaci je právě tou příčinou, která vyvolává nestabilitu,
- **fiskální funkce**: získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou pak financovány veřejné výdaje. Fiskální funkce je historicky nejstarší. [3]

1.8 Legislativní úprava daní

Zákony upravující daňovou problematiku jsou následující:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění,

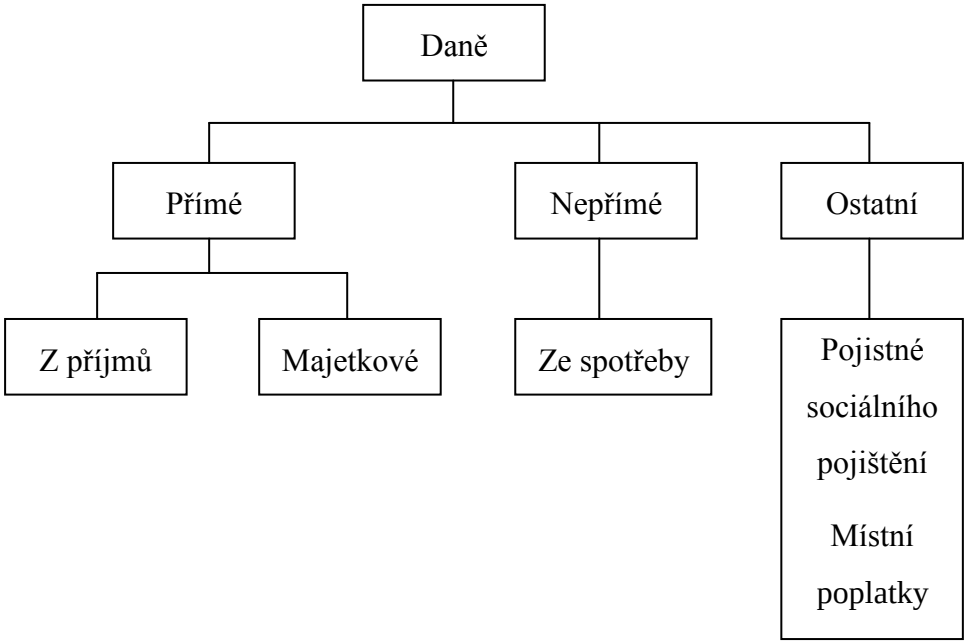
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v platném znění,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění,
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění,
- zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění,
- zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, v platném znění. [4]

2 DAŇOVÝ SYSTÉM ČR

Daně jsou důležitou součástí moderního státu. Vždyť daně vybrané v České republice představují téměř 40 % všeho, co naše ekonomika vyprodukuje. Proto by měl každý podnikatelský subjekt, ale i občan, mít základní znalosti týkající se daní, jejich výpočtu a výběru.

Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají. Za daně budeme označovat i to, co slovo daň ve svém názvu nemá, půjde zejména o pojistné na sociální pojištění. Přehled o daních, které se používají v daňovém systému české republiky, je v následujícím schématu. [3]

Obr.1. Daňový systém ČR



2.1 Přímé daně

V následujícím schématu je přehled o přímých daních, které se v současné době v daňovém systému České republiky nacházejí.

2.1.1 Daně z příjmů

Daně z příjmů jsou dvě, a to daň z příjmů fyzických a daň z příjmů právnických osob. Ve svém souhrnu jsou třetím nejdůležitějším veřejným příjmem.

2.1.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob je univerzální daní, jíž podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců. **Základ daně** se rozpadá do pěti dílčích daňových základů odpovídajících hlavním druhům zdanitelných příjmů, z nichž nejdůležitější jsou příjmy ze závislé činnosti, tj. mzdy a podobné příjmy. **Fyzická osoba** – podnikatel zahrnuje příjmy z této činnosti a související náklady (výdaje) do dílčího základu daně z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

Struktura základu daně z příjmů fyzických osob:

- dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků,
- dílčí základ daně z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti: výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů v prokázané výši nebo paušální výdaje,
- dílčí základ daně z příjmů z kapitálového majetku: výdaje se neuplatňují,
- dílčí základ daně z příjmů z pronájmu: výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů v prokázané výši nebo paušální výdaje,
- dílčí základ daně z ostatních příjmů: výdaje na dosažení příjmů podle druhů příjmů do výše daného druhu příjmu.

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů fyzických osob je vždy kalendářní rok. **Poplatníky daně** jsou všechny fyzické osoby, které dělíme do dvou skupin, a to na daňové rezidenty (FO, která má na území ČR bydliště nebo osoba, která v průběhu kalendářního roku pobývá na území ČR alespoň 183 dní) a daňové nerezidenty (cizozemec, který má omezenou daňovou povinnost).

Dani z příjmů FO podléhají veškeré příjmy FO s výjimkou příjmů, které nejsou jejím předmětem. Jde nejen o příjmy peněžní, ale také naturální (oceněné zpravidla podle zákona o oceňování). I když obecně vymezit příjem je velmi složité, lze uvést, že příjmem rozumíme vše, čím dochází ke zvýšení majetku poplatníka.

Mezi příjmy vyňaté ze zdanění příjmů FO patří především:

- příjmy z dědictví,
- příjmy získané darováním s výjimkou darů získaných v souvislosti se závislou činností nebo s podnikáním a jinou samostatnou výdělečnou činností,

- přijaté úvěry a půjčky.

Řada příjmů, které jsou předmětem daně, jsou od daně osvobozeny. Osvobození se týká desítek příjmů, proto není možno se jimi v tomto textu zabývat.

Sazba daně z příjmů FO je lineární a v současné době činí 15 % ze základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny dolů. Od takto vypočtené výše daně lze odečíst slevy na dani, které si poplatník může podle zákona nárokovat. [6] [2] [3] [4]

2.1.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmu PO je poměrně mladou daní v moderních daňových systémech. V posledních desetiletích se vedou na teoretické úrovni spory o tom, zda je vůbec její existence vhodná nebo nutná. Vlastníky právnických osob jsou totiž ve svých konečných důsledcích vždy fyzické osoby, a proto by bylo možno tuto daň odstranit a ponechat zdanění příjmů PO až na okamžik, kdy se tento příjem stane příjmem konečného vlastníka.

Existence daně z příjmů PO lze odůvodnit následujícím:

- stanovit základ daně PO je jednodušší, a proto jsou lepší možnosti jeho kontroly,
- zdanění PO umožňuje mnohem dříve dopravit daň z příjmů do veřejného rozpočtu,
- PO má i své specifické cíle, které mohou být odlišné od cílů jejích vlastníků, a proto zdanění příjmů PO umožňuje ovlivňovat její chování společensky vhodným způsobem.

I když se podíl daně z příjmů PO na celkových daňových výnosech v posledním desetiletí snížil, stále tvoří více než 10 % daňových příjmů. Daň z příjmů PO je univerzální důchodovou daní, které podléhají všechny právnické osoby.

Poplatníky daně z příjmů PO jsou:

- daňový rezident: má na území České republiky sídlo nebo místo vedení, a má neomezenou daňovou povinnost,
- daňový nerezident: PO se sídlem v zahraničí a má omezenou daňovou povinnost,
- podnikatelský subjekt: založen za účelem podnikání,
- nepodnikatelský subjekt: není založen nebo zřízen za účelem dosažení zisku.

Základ daně se stanoví za zdaňovací období, kterým je u daně z příjmů PO zpravidla kalendářní rok.

Základ daně PO se odvozuje od výsledku hospodaření před zdaněním, který se, a to dosti podstatně, upravuje. V následujícím schématu je velmi zjednodušeně naznačeno, co je třeba vzít v úvahu při tvorbě základu daně úpravou výsledku hospodaření před zdaněním. [7] [2] [3] [4]

Tab. 1. Způsob výpočtů daně z příjmů PO

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním
- příjmy vyňaté z předmětu daně
- příjmy osvobozené
- příjmy nezahrnované do základu daně (vč. Samostatných základů daně)
- rozpuštění rezerv nebo opravných položek, jejichž tvorba nebyla daňově uznaným nákladem
+ částky zkracující příjmy (nepeněžní a mimoúčetní příjmy)
+ účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
+ částky pojistného sociálního pojištění sražené zaměstnancům a neodvedené ve lhůtě
- mimoúčetní náklady, které lze uznat pro daňové účely
+ - korekce základu daně předešlých zdaňovacích období
= ZÁKLAD DANĚ
- odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje
- odpočet části výdajů vynaložených na výuku učňů
= mezisoučet
- dary na veřejně prospěšné účely (max. 5 % z mezisoučtu)
= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ
* sazba daně (19 % pro rok 2010)
= DAŇ
- slevy na dani
= DAŇ PO SLEVĚ

2.1.2 Majetkové daně

Majetkové daně jsou v daňovém systému jen doplňkovým daňovým příjmem. I když majetkové daně patří mezi nejstarší typy daní vůbec a v historii byly prvními přímými daněmi, které byly uplatněny, v současných daňových systémech mají jen omezený význam. Z přímých daní jsou výnosem zastíněny důchodovými daněmi.

2.1.2.1 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí se dělí na dvě relativně samostatné části: **daň z pozemků a daň ze staveb**. Uvedené rozdělení vyplývá ze skutečnosti, že vlastník pozemku nemusí vždy být zároveň vlastníkem stavby na daném pozemku a naopak.

Poplatníkem daně z pozemků i ze staveb je většinou vlastník pozemku či stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru, fyzická nebo právnická osoba, bez ohledu na její bydliště nebo sídlo, a to zpravidla, i když se jedná o pronajatý pozemek nebo stavbu.

Nájemce je poplatníkem u pozemků evidovaných v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem (ne u digitální evidence katastru).

Nájemce je poplatníkem daně ze staveb u staveb nebo samostatných nebytových prostor v případě, že jde o nemovitosti převedené na Ministerstvo financí na základě rozhodnutí o privatizaci nebo spravované Pozemkovým fondem ČR nebo Správou státních hmotných rezerv.

Poplatníkem daně z pozemků může být také uživatel, například u náhradních pozemků za pozemky sloučené nebo u pozemků, jejichž majitel není znám.

Předmětem daní z nemovitostí jsou pozemky a stavby. Předmětem daně z pozemků jsou pochopitelně pozemky ležící na území České republiky. Pozemek je ohraničená část zemského povrchu zachycená v katastrální mapě vedené katastrálními úřady. Každý pozemek je označen číslem. Takto vymezený pozemek vůči ostatním pozemkům se nazývá parcelou. Každá parcela má v evidenci katastru nemovitostí zachycenou svoji výměru.

Předmětem daně z nemovitostí jsou také stavby. Nejdůležitější místo mezi stavbami zaujímají budovy. Budovou je pozemní stavba, která je vymezena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí. Předmětem daně ze staveb jsou také byty a samostatné nebytové

prostory evidované v katastru nemovitostí, garáže, obytné stavby k individuální rekreaci, byty a nebytové prostory určené k podnikání, atd.

Základ daně z pozemků je vyjádřen buď hodnotově (výměra x „cena“) anebo ve fyzikálních jednotkách (výměra) v závislosti na typu pozemku.

Sazba daně z pozemků je diferencovaná podle jednotlivých druhů pozemků a je podle základu daně buď relativní, nebo pevná.

Sazby u daně z pozemků jsou následující:

- 0,75 % u orné půdy, chmelnice, vinice, zahrady a ovocného sadu,
- 0,25 % u luk, pastvin, hospodářských lesů a rybníků,
- 2 Kč/ m^2 x korekční koeficient u stavebních pozemků,
- 0,20 Kč/ m^2 u zastavěné plochy nádvoří a ostatních ploch.

Základem daně ze staveb je zjištěná výměra půdorysu nadzemní části stavby. Takto definovaný základ daně se nazývá zastavěnou plochou. Pro účely určení daně se vychází ze stavu k 1. lednu zdaňovacího období.

U bytů a samostatných nebytových prostor evidovaných v katastru nemovitostí je základem daně tzv. upravená podlahová plocha.

Sazby daně ze staveb:

- obytné domy vč. ostatních staveb: 2 Kč/m2 zastavěné plochy,
- byty a samostatné nebytové prostory neurčené pro podnikání: 2 Kč/m2 upravené podlahové plochy,
- stavby pro individuální rekreaci: 6 Kč/m2,
- garáže: 8 Kč/m2 zastavěné plochy,
- ostatní stavby: 3 Kč/m2,
- stavby a samostatné nebytové prostory používané pro podnikání: 2 Kč/m2 a 10 Kč/m2 dle druhu podnikatelské činnosti. [8] [2] [4]

2.1.2.2 Převodové daně

Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí jsou jednorázové majetkové daně.

Dani dědické podléhá bezúplatné nabytí majetku na základě dědictví ze závěti nebo dědictví ze zákona nebo z obou těchto důvodů.

Poplatníkem daně dědické je každý jednotlivý dědic, který nabyl majetek na základě rozhodnutí příslušného orgánu v řízení o dědictví. Za den nabytí dědictví se pak zpětně považuje den úmrtí zůstavitele. Poplatníci daně dědické (a také darovací) jsou rozděleny do tří skupin podle stupně příbuzenského vztahu mezi dědicem a zůstavitelem.

Předmětem daně dědické je nabytí movitého či nemovitého majetku děděním.

Základem daně dědické je cena majetku nabytého dědicem nebo cena dědického podílu jednotlivce určená v dědickém řízení.

Při stanovení základu daně se cena majetku snižuje o:

- prokázané dluhy zůstavitele,
- přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele,
- odměnu a hotové výdaje notáře pověřeného soudem k úkonům řízení o dědictví a cenu jiných povinností uložených v řízení o dědictví.

Sazba daně dědické je progresivní a zabývají se jí §12, 13, 14 zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Darování majetku, kterým se rozumí bezúplatný převod vlastnictví majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele, podléhá dani darovací.

U daně darovací je **poplatníkem** ten, kdo majetek bezúplatně získal, tj. nabyvatel.

Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku. Majetkem se pro tento účel rozumí nemovitosti, movitý majetek a jiný majetkový prospěch.

Základem daně darovací je cena bezúplatně nabytého majetku bez osvobozené části předmětu snížená o prokázané dluhy a cenu jiných povinností. Pro účely stanovení základu daně se použijí ceny podle zákona o oceňování platné v době nabytí majetku.

Sazba daně darovací je progresivní a zabývají se jí §12, 13, 14 zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Pro účely **daně z převodu nemovitostí** rozumíme převodem nemovitosti úplatný převod nebo přechod vlastnictví k určité nemovitosti z jedné osoby na druhou včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví.

Poplatník daně z převodu nemovitosti se určuje podle způsobu provedení převodu vlastnictví nemovitosti. Při úplném převodu vlastnictví k nemovitosti je poplatníkem dosavadní vlastník nemovitosti, který ji prodává. Nabyvatel je v tomto případě ručitelem. V případě nabytí nemovitosti vydržením nebo při výkonu rozhodnutí, vyvlastnění, konkursu nebo vyrovnání je poplatníkem daně nabyvatel nemovitosti.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti (včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví).

Základem daně z převodu nemovitostí je:

- cena nemovitosti zjištěná podle zvláštního předpisu platná v den nabytí nemovitosti, a to i když je sjednaná cena nemovitosti nižší, nebo pokud je vyšší než cena sjednaná,
- cena bezúplatně zřízeného věcného břemene nebo obdobného plnění,
- cena podle zvláštního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci,
- cena skutečná nebo u převodu nemovitosti z majetku územní samosprávy nebo u dražby nebo exekuce,
- hodnota určená posudkem znalce u vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti.

Sazba daně z převodu nemovitostí činí 3 % ze základu daně. [2] [4]

2.1.2.3 Daň silniční

Silniční daň představuje zcela nový typ daně. V České republice je daň zaměřena na osoby, které při používání silniční sítě využívají motorová vozidla k dosahování příjmů, přesněji řečeno pro podnikání. Jako cíl uplatňování silniční daně se uvádí vytvoření finančních zdrojů na údržbu, opravy, rekonstrukce a výstavbu silniční sítě, které jsou nyní soustřeďovány ve Státním fondu dopravní infrastruktury.

Předmětem silniční daně jsou silniční a motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, u kterých jsou současně splněny obě z následujících podmínek:

- jsou registrována a provozována v České republice,
- jsou používána nebo určena k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti ve smyslu zákona o daních z příjmů,
- jde o vozidla s celkovou hmotností nad 12 tun určená pro přepravu nákladů. U těchto vozidel potom není důležité, zda slouží k podnikání.

Poplatníkem daně silniční je:

- zpravidla PO nebo FO, která je provozovatelem vozidla registrovaného na území České republiky v registru vozidel a e zapsána v technickém průkazu,
- zaměstnavatel, který vyplácí svému zaměstnanci cestovní náhrady za použití osobního automobilu.

Základ daně je vyjádřen ve fyzických jednotkách, které se liší podle druhů vozidel, a to:

- u osobních automobilů objem válců v motoru v cm3,
- u ostatních vozidel největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav,
- u návěsů součet největších povolených zatížení náprav v tunách a počet náprav.

Sazby u daně silniční jsou pevné a diferencované. Jsou dány absolutními částkami, které jsou diferencovány podle druhu vozidel. Sazby jsou stanoveny v roční výši pro každé jednotlivé vozidlo. [2] [4]

2.2 Nepřímé daně

Nepřímými daněmi se tradičně nazývají daně, jejichž objektem je spotřeba. Na následujícím schématu jsou znázorněny ty daně ze spotřeby, které se v současném daňovém systému České republiky nacházejí.

2.2.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je nepřímou univerzální daní. Základní myšlenka fungování daně z přidané hodnoty je jednoduchá. Daň je vybírána na každém stupni zpracování, avšak

nikoli z celého obratu, nýbrž pouze z toho, co bylo v hodnotě statku na daném stupni přidáno. Zdaňuje se tedy jen přidaná hodnota.

Zpravidla se daňová povinnost u DPH stanovuje nepřímo. Každý subjekt je povinen zdanit svou veškerou produkci, tj. v ekonomice lze nakupovat pouze s daní. Každému subjektu je však umožněno, aby daň, kterou odvede státu, mohl snížit o tu, jež sám zaplatil v cenách nákupů pro svoji produkci.

Nákupy pro produkci se nazývají vstupy a daň v jejich ceně zaplacená je daní na vstupu.

To, co jsme dosud nazývali prodeji, jsou v terminologii DPH výstupy. Daň z nich vybraná se nazývá daní na výstupu.

Daňová povinnost je rozdílem mezi sumou daně na výstupu a tzv. odpočtem daně. Odpočet daně je upravený souhrn daně na vstupu. Odpočet daně je menší nebo roven souhrnu daně na vstupu za zdaňovací období, protože pro uplatnění daně na vstupu platí řada omezujících podmínek. Daňová povinnost může být číslo kladné i záporné. Je-li rozdíl kladný, potom se nazývá vlastní daňovou povinností, v opačném případě se jedná o nadměrný odpočet.

Předmětem daně z přidané hodnoty jsou:

- dodání zboží, převod nemovitostí, pořízená zboží z EU,
- poskytování služeb,
- dovoz zboží z třetích zemí.

Zdanitelné plnění je takové, u kterého plátci daně vzniká povinnost přiznat a odvést daň na výstupu.

Osvobozená plnění mají místo plnění v tuzemsku, ale plátce není povinen z nich odvádět daň, tj. uplatnit daň na výstupu.

DPH platíme všichni při nákupu zboží a platbách za služby – jsme tedy osobami povinnými platit daň.

Osobou povinnou k dani v České republice je každá osoba samostatně vykonávající ekonomickou činnost. To ovšem neznamená, že každá z nich je povinna odvádět daň. U těch osob, které mají velmi malý obrat nebo dodávají do ČR jen nepatrná plnění, by jejich zahrnutí do plátců bylo spojeno s nadměrnými administrativními náklady.

Plátce daně je osoba povinná k dani (se sídlem, místem podnikání anebo místem výkonu ekonomické činnosti v České republice), která je registrována k DPH v České republice.

Registrační limit je nyní 1 000 000 Kč obratu za 12 po sobě následujících kalendářních měsíců. Osoby povinné k dani, které tohoto limitu nedosáhnou, jsou osvobozeny od uplatnění daně.

DPH ve státech Evropské Unie je natolik harmonizována, že daň vybíraná v jednotlivých státech je úzce propojena, což platí i pro její správu. Z teritoriálního úhlu pohledu je nutno rozlišovat tři zóny, a to:

- tuzemsko,
- území Evropského společenství a
- zbytek světa neboli třetí země.

Sazba daně z DPH je lineární a diferencovaná. Má dvě úrovně – základní 20 % a sníženou 10 %. Zjednodušená pravidla pro použití obou daňových sazeb jsou uvedena v následující tabulce.

Tab. 2. Přehled roztřídění zdanitelného plnění

Základní sazba 20 %	**Snížená sazba 10 %**
Zboží	V příloze č. 1 zákona o DPH (např. většina potravin a zdravotnických prostředků, knihy, noviny a časopisy, atd.) teplo, chlad.
Služby	V příloze č. 2 zákona o DPH (např. pozemní, vodní a letecká přeprava cestujících, úprava a rozvod vody, atd.).
Převod nemovitostí	Převod bytového domu, rodinného bytu a domu.
Dodání stavby, stavební práce	Dodání bytového domu, rodinného domu a bytu, jejich rekonstrukce a opravy.

Základem daně je vše s výjimkou zahrnuté daně, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění.

Základ daně zahrnuje i:

- spotřební daň,
- dotace k ceně,
- vedlejší související výdaje (např. balné, cena přepravy, pojištění, atd.) poskytované spolu se zbožím, příp. službou,
- materiál poskytnutý v ceně služby. [9] [2] [3] [4]

2.2.2 Selektivní daně ze spotřeby

Jak už název napovídá, nejsou tyto daně uvalovány plošně, ale předmět daně je úžeji vymezen. V našem daňovém systému se s těmito daněmi setkáváme jednak ve formě cel, jednak je takto zdaněna spotřeba pěti skupin vybraných výrobků – ty jsou potom předmětem spotřební daně ve smyslu zákona o spotřebních daních.

2.2.2.1 Cla

Clo není daní z legislativního hlediska. Z ekonomického hlediska lze říci, že dovážené zboží je předmětem daně, kterou nazýváme clo. Zbožím se zde přitom rozumí veškeré hmotné věci a elektrická energie. Konkrétní částce v korunách, ze které clo počítáme, říkáme celní hodnota. Celní hodnota je teda základem daně. Sazba cla je v České republice vždy relativní, tj. stanovená jako % ze základu daně. Pro její určení je rozhodující druh a původ zboží.

Výběr cla nespadá do kompetence finančních úřadů, ale provádějí jej celní orgány v rámci celního řízení, jehož účelem je propuštění zboží do některého z celních režimů.

Při určení celní hodnoty při dovozu připočtou:

- náklady na zprostředkování,
- cenu nádob a obalů,
- licence,
- dopravu na české hranice, pojištění v zahraničí a další náklady.

Celní dluh je povinnost zaplatit clo při dovozu zboží. Celní dluh je splatný do 10 dnů od ústního sdělení jejich jeho výše celním úřadem nebo do 10 dnů ode dne doručení

rozhodnutí o vyměření cla. Zboží obvykle nesmí být propuštěno, dokud celní dluh není uhrazen nebo zajištěn.

Základní bezcelní limit (daně prosté minimum) je stanoven na úhrnnou hodnotu 6 000 Kč na cestujícího nebo na zásilku neobchodního charakteru. U alkoholu a tabáku jsou stanoveny i množstevní limity. [2] [4]

2.2.2.2 Spotřební daně

Ty to daně patří historicky mezi nejstarší daně a již od dob svého vzniku vždy představovaly významný přínos pro státní pokladnu. Jejich význam je poměrně velký i v současné době. Spotřební daně jsou v rámci Evropské unie harmonizovány.

Spotřební daně jsou daně, kterými stát cíleně zatěžuje prodej nebo spotřebu úzké skupiny výrobků. Jde přitom o velmi stabilní a dobře odhadnutelný zdroj díky nízké cenové a důchodové pružnosti poptávky u většiny výrobků, které této dani podléhají. Dále lze uvést důvody zdravotní nebo ekologické, neboť jde často o výrobky, jejichž spotřeba negativně ovlivňuje zdravotní stav obyvatelstva nebo nepříznivě působí na životní prostředí.

Spotřební daně zatěžují pět skupin výrobků, které se nazývají **vybranými výrobky**. Jedná se o:

- minerální oleje,
- líh,
- pivo,
- víno a meziprodukty,
- tabákové výrobky.

Předmětem spotřebních daní jsou vybrané výrobky vyrobené na daňovém území Evropského společenství nebo na daňovém území Evropského společenství dovezené.

Daňový sklad je objekt (prostorově ohraničené místo), ve kterém se vybrané výrobky nezatížené spotřební daní vyrábějí, zpracovávají, skladují, přijímají nebo odesílají. Je zabezpečen proti daňovým únikům a v případě nutnosti je vybaven měřidly.

Provozovateli daňového skladu automaticky vzniká daňová povinnost přiznat a zaplatit daň v následujících situacích:

- uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu, tedy vydáním osobám, které nejsou provozovateli daňového skladu,
- při ztrátě nebo znehodnocení vybraných výrobků, výjimkou je pouze znehodnocení nebo ztráta z prokazatelně nepředvídatelné a neodvratitelné události,
- při porušení podmínek podmíněného osvobození od spotřební daně

Plátci spotřebních daní jsou tedy zejména provozovatelé daňových skladů, dále pak osoby, které jsou oprávněnými příjemci nebo výrobci vybraných výrobků, a také osoby, jimž vznikla povinnost přiznat daň při dovozu zboží.

Základem daně u spotřebních daní je množství vybraného výrobku a u cigaret také cena pro konečného spotřebitele.

Sazby vybraných výrobků jsou pevné a diferencované podle skupin výrobků. V rámci skupin vybraných výrobků jsou sazby dále diferencované podle různých vlastností výrobků. Sazby daně u cigaret jsou kombinací sazby pevné a relativní a i v případě minimální sazby daně také sazby valorické. [2] [4]

2.3 Pojistné sociálního pojištění

Sociální pojištění se v České republice skládá z několika subsystémů, a to:

- veřejné zdravotní pojištění: krytí výdajů spojených s financováním nutné zdravotní péče v rozsahu daném zákonnými pravidly,
- nemocenské pojištění: má osobám pro nemoc nebo úraz krátkodobě neschopným výdělečné činnosti pomoci nahradit chybějící příjmy z ní,
- důchodové pojištění: v případě dlouhodobé nebo trvalé neschopnosti pracovat,
- státní politika zaměstnanosti: problematika nezaměstnanosti.

Vybrané pojistné na veřejné zdravotní pojištění je příjmem jednotlivých zdravotních pojišťoven. Pojistné na sociální zabezpečení plyne do státního rozpočtu.

Od roku 1996 se ve státním rozpočtu příjmy z pojistného na důchodové pojištění evidují tak, že případný přebytek pojistného na důchodové pojištění nad vyplacenými dávkami důchodového pojištění musí být uložen ve státních finančních aktivech.

Plátci pojistného na sociální pojištění jsou:

- zaměstnanci: část pojistného za ně platí zaměstnavatel, část jim ho sráží z hrubé mzdy,
- osoby samostatně výdělečně činné,
- osoby bez zdanitelných příjmů: pouze u veřejného zdravotního pojištění,
- osoby, za které platí pojistné stát (např. důchodci, nezaopatřené děti): pouze v případě veřejného zdravotního pojištění.

Vyměřovací základ OSVČ se odvozuje od rozdílu mezi příjmy a výdaji z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a u poplatníků, kteří jsou účetními jednotkami potom od dílčího základu daně z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo dílčí základ daně se násobí parametrem, který od roku 2006 činí 50 %. Je třeba vzít v úvahu, jak u veřejného zdravotního pojištění, tak i u důchodového pojištění se vyměřovací základ ohraničuje minimální a maximálním limitem. [10] [4]

2.4 Daňové zatížení

Příliš vysoké daňové sazby odrazují zahraniční investory a domácí výrobci mají problémy uspět na mezinárodních trzích. Kde je daňová zátěž nejnižší, kde nejvyšší a jak si stojí Česká republika?

V roce 2008 kleslo daňové zatížení hned v 17 zemích OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj). Jediné země, kde daňové zatížení v roce 2008 stouplo oproti roku 2007 o více než 1 % jsou Mexiko (o 3,1 %) a Lucembursko (o 1,7 %).

Dle metodiky OECD se celkové daňové zatížení v jednotlivých členských zemích počítá jako poměr všech daňových příjmů na hrubém domácím produktu daného státu. Hlavním důvodem snížení daňového zatížení u většiny členských států je daňový výpadek na příjmové stránce státního rozpočtu vlivem hospodářské recese. Výběr daní totiž klesá rychleji než HDP daného státu.

V roce 2009, jak již bylo očekáváno, daňové zatížení většiny zemí dále klesalo kvůli dalšímu snižování daňových sazeb s cílem podpořit poptávku. Přílišné snižování daňových sazeb v některých zemích prohloubilo problémy s udržením zdravých veřejných financí. Při snižování daňových sazeb a nižších státních příjmech je potřeba současně snižovat státní výdaje. Po odeznění krize, tak budou muset některé země přistoupit k opětovnému zvyšování daňových sazeb.

V České republice je celkové daňové zatížení jedenácté nejvyšší z členských zemí OECD, i když jsou v ČR poměrně nízké daně. Důvodem je vysoké sociální pojištění a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem a zaměstnancem. Současně je však daňová soustava a placení daní v Česku složitá, vyplývá to z poslední zprávy Světové banky „Doing Business 2010“. V této zprávě bylo hodnoceno 183 zemí v různých kategoriích a období červen 2008 až květen 2009 a v hodnocení jednoduchosti daní patří Česku až 121. místo.

Problémem ČR je především vysoká časová náročnost spojená s veškerou daňovou agendou a složité daňové předpisy. Přestože je celkové daňové zatížení v ČR nižší než ve Skandinávii, jsou skandinávské daňové systémy podstatně jednodušší, např. švédský daňový systém je 42. nejjednodušší na světě i přes vysoké daňové zatížení. [110]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 KROMĚŘÍŽSKÁ NEMOCNICE A.S.

Kroměřížská nemocnice a.s. se sídlem v Kroměříži byla založena 22. 9. 2005. Právní forma organizace je akciová společnost a její základní kapitál činí 67 000 000 Kč, z toho 20 ks kmenových akcií na jméno listinné podobě ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč a 65 ks kmenových akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 1 000 000 Kč. Jediným akcionářem firmy je Zlínský kraj se sídlem ve Zlíně.

Předmětem podnikání společnosti je poskytování ambulantní a lůžkové, základní a specializované, diagnostické, léčebné, preventivní a lékárenské péče a dalších služeb souvisejících s poskytováním zdravotní péče v souladu s platnou právní úpravou. Dále je to čištění a praní textilu a oděvů a výroba, obchod a služby.

Jménem společnosti jedná předseda představenstva samostatně nebo alespoň dva členové představenstva společně.

3.1 Současnost

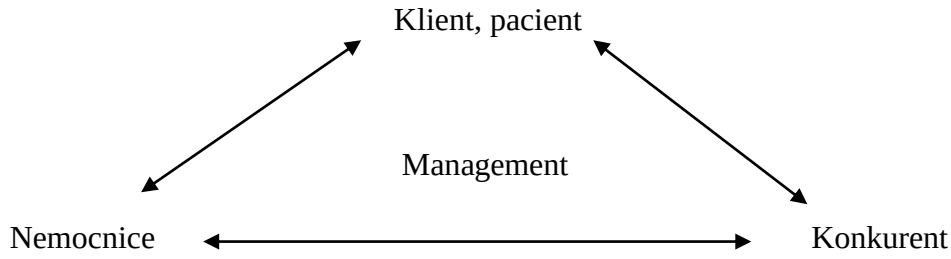
Za dobu fungování akciové společnosti prošla Kroměřížská nemocnice a.s. mnohými změnami, z nichž nejviditelnější bylo možné zaznamenat v oblasti ekonomiky. Nemocnici se podařilo zmírnit velké, mnohamilionové zadlužení. Mimo to zaznamenal rozvoj také areál nemocnice, kde bylo mimo jiné zprovozněno zcela zrekonstruované dětské oddělení. Do jeho oprav investoval Zlínský kraj 24 000 000 Kč, Kroměřížská nemocnice a.s. investovala do přístrojového vybavení dalších 8 000 000 Kč.

Po krajských volbách dne 1. 12. 2008 přichází do nemocnice nové vedení. Ve funkci předsedy představenstva střídá Františka Fuita Ing. Pavel Calábek, který se zároveň stává ředitelem nemocnice. Ke změně dochází také na postech členů představenstva, do kterého byla zvolena Ing. Ladislava Martincová a Ing. Roman Dostalík. Na pozici pro náměstka LPP nadále setrvává MUDr. Pavel Třeštík, náměstkyní pro ošetřovatelskou péči je od ledna 2009 Marie Christovová. Stejný měsíc dochází k dalším významným změnám ve zdravotnickém zařízení. Nemocnice si od dodavatelů přebírá úklid a praní prádla, které dosud zajišťovaly externí firmy.

3.2 Podnikatelský prostor nemocniční péče

Je-li podnikatelský prostor, pak je zřejmé, že zde funguje klasický trojúhelník podnikatelského prostoru. Jedna strana je tvořena vztahem Klient (pacient) – nemocnice, s vysoce žádoucí korporace na této hraně. Další stranu tvoří klasická antagonistická strana mezi vlastní a jinou nemocnicí, či jiným, třeba i ambulantním zdravotním zařízením. Třetí strana je tvořena soutěžní hranou o klienta, daná pacientem a konkurentem. Přitom evidentně celou záležitost musí řídit management vlastní nemocnice.

Obr. 2. Trojúhelník podnikatelského prostoru



Právě na pochopení tohoto vztahu konkurenčního prostředí v péči o pacienta je nakonec založena i celková vize nemocnice jako firmy, která, chce-li přežít, musí v tomto konkurenčním prostředí uspět.

3.3 Balanced scorecard

Balanced scorecard představuje strategický systém řízení organizace, který prakticky rozpracovává a převádí poslání a vizi podniku do specifických cílů a úkolů, co uceleného a souvislého souboru měřítek a ukazatelů finanční a nefinanční výkonnosti. Měřítka a ukazatele pak poskytují rámec pro posuzování úspěšnosti strategie a systému řízení. Doplňující funkcí BSC je dokumentace specifické strategie společnosti.

Jde o systém sledování a managementu podniku ve čtyřech oblastech:

- perspektiva učení se s růstu,
- procesní perspektiva,
- zákaznická perspektiva,
- finanční perspektiva.

3.3.1 Perspektiva učení se a růstu

Cíle a měřítka stanovená v této perspektivě představují určitou infrastrukturu podporu všem ostatním perspektivám BSC.

Firma Kroměřížská nemocnice si určila základ v následujících hodnotách:

- neustálé vzdělávání zdravotních pracovníků a pracovníků v ekonomickém úseku,
- budování podnikové kultury,
- schopnost reagovat na změny zejména v poskytování zdravotnické péče,
- zlepšování podnikových procesů.

Vzdělávání zaměstnanců by mělo být prioritou všech firem, jejichž hlavním cílem je uspět na trhu. Nelze pouze zavést novou technologii a dále se nevyvíjet. Nátlak dnešní doby vyžaduje neustálé vzdělávání a vývoj používaných technologií. V dnešní turbulentní době se může vyskytnout nová technologie na trhu každým dnem. Pokud podnik zaváhá a nezavede ji, může to znamenat začínající úpadek organizace.

Pro nastolení podnikové kultury se doporučuje vydat etický kodex podniku se závaznými firemními pravidly. Tento kodex bude sloužit nejen ke zlepšení pracovní morálky, ale také jako silný nástroj pro získávání nových zákazníků a rozvoj subdodavatelských vztahů.

3.3.2 Perspektiva interních procesů

Měřítka a ukazatele z této oblasti napovídají managementu o zdraví podniku, zdali produkty a služby odpovídají požadavkům zákazníků.

Perspektivou podniku v této oblasti je:

- využití nejmodernější technologie pro diagnózu a léčbu,
- posílení výzkumu a vývoje,
- budování efektivních subdodavatelských vztahů.

Tak, jak je důležité posilování dobrého jména na trhu získáváním stále nových zákazníků, je důležité i udržování dobrých vztahu s dodavateli.

Je nezbytné udržovat výzkum a vývoj na velmi vysoké úrovni, aby společnost neztratila krok s ostatními podniky.

Pozitivní budování efektivních subdodavatelských vztahů může nezanedbatelně ovlivnit také spokojenost zákazníků. Dobré vztahy s dodavateli se mohou odrazit v ceně dodávaných služeb.

Podnik spolupracuje s nemálo významnými firmami a plánuje tyto vztahy nadále udržovat. Mezi základní faktory určující vztah společnosti s jejími dodavateli patří:

- dodržení splatnosti závazků k dodavatelům,
- příjemná spolupráce na základě správné komunikace,
- při problémech s dodávkou služeb nebo výrobků je nastolena diskuze, kdy se obě strany snaží najít kompromis,
- vše je vedeno v písemné dokumentaci, proto nedochází k neshodám.

3.3.3 Zákaznická perspektiva

Jak ukazuje světová praxe, podniky kladou čím dál větší důraz na budování kladných vztahů se zákazníky. Spokojenost zákazníka je v dnešní době všeobecně mnohem důležitější faktor v podnikové filosofii než kdy dříve. Nespokojený zákazník nejen přejde ke konkurenci, ale navíc může s sebou přetáhnout i další klienty. Ukazatele naznačující klesající zákaznickou spokojenost se často používají jako předzvěsti špatných budoucích výsledků, i když finanční indikátory jsou lepší než očekávání.

Kroměřížská nemocnice a.s. se řídí heslem „vše pro zákazníka“. Do faktorů ovlivňující spokojenost zákazníků může zařadit např.:

- vzdělávání zdravotnických pracovníků,
- budování příjemného prostředí nemocnice,
- dostupnost co největší škály poskytovaných služeb,
- v neposlední řadě pozitivní chování zaměstnanců vůči klientům.

3.3.4 Finanční perspektiva

Včasná a přesná finanční data byla, jsou a vždy budou velmi důležitým aspektem řízení podniku. Ovšem důležitost kladená na pouhé finanční ukazatele má za následek situaci v řízení podniku nevyváženou s ohledem na další perspektivy.

Jelikož by finanční analýza společnosti zabrala téměř celou seminární práci, rozhodli jsme se nastínit hospodářskou situaci Kroměřížské nemocnice a.s. v následujících kapitolách.

3.4 Daňové zatížení společnosti v r. 2009

Tab. 3. Daňové zatížení Kroměřížské nemocnice a.s.

Daň	Celkem za r. 2009
Daň z příjmů právnických osob	0 Kč
Daň z příjmů fyzických osob	18 755 825 Kč
Daň z nemovitostí	0 Kč
Daň silniční	28 500 Kč
Daň dědická	0 Kč
Daň darovací	0 Kč
Daň z převodu nemovitostí	0 Kč
Daň z přidané hodnoty	2 108 286 Kč
Daně spotřební	0 Kč
Cla	0 Kč
Pojistné sociálního pojištění	84 856 795 Kč

I když účetnictví roku 2009 není v tuto dobu uzavřeno, je **daň z příjmů právnických osob** předpokládána v nulové výši. Jelikož společnost vykazovala v minulých účetních období hluboké ztráty, i za předpokladu kladného hospodářského výsledku roku 2009 bude daň v nulové hodnotě, a to kvůli uplatnění těchto ztrát.

Daň z příjmů fyzických osob, zahrnující pouze základ daně z příjmů ze závislé činnosti, společně s pojistným na sociálním pojištění nepodléhá další optimalizaci. Od roku 2008 tyto daně procházely několika stádií zkoumání zejména z pohledu počtu zaměstnanců, v tomto okamžiku je struktura pracovníků firmy ustálena.

Jelikož společnost nevlastní nemovitý majetek, není zatížená daní z nemovitostí. Veškeré nemovitosti sloužící nemocnici jsou evidovány v majetku zřizovatele – Zlínského kraje.

Daň darovací je nulová z důvodu osvobození společnosti od daně podle § 20 odst. 4 písm. a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Daní z přidané hodnoty se zabývám v následující kapitole.

3.5 Návrh optimalizace DPH

Na žádost vedení nemocnice se tato diplomová práce zabývá optimalizací daně z přidané hodnoty této právnické osoby.

3.5.1 Charakteristika původního stavu

Společnost má **zdanitelná plnění z poskytování léčebných služeb**, přičemž poskytování standardní péče spadá do plnění osvobozeného od daně podle § 58 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a poskytování nadstandardní péče podléhá dani z přidané hodnoty, a z prodeje léčiv v lékárně (vždy s DPH).

Doposud na celkovém vstupu nemocnice uplatňovala DPH **kráceným způsobem**. Koeficient pro krácený odpočet daně činil 0,13.

Pokud plátce použije přijatá zdanitelná plnění jak k uskutečnění plnění v rámci své ekonomické činnosti, tak i plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, je povinen krátit odpočet daně. Poměrná část nároku na odpočet daně se vypočte jako součin daně na vstupu u krácených plnění za příslušné zdaňovací období a koeficientu. Koeficient se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je součet částek bez daně za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně a ve jmenovateli celkový součet hodnot v čitateli a součet hodnot veškerých plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Na konci účetního období je nutné koeficient přepočítat za celý rok zpětně, popř. dodanit.

V následující tabulce se znázorněn praktický příklad daňové přiznání k DPH Kroměřížské nemocnice a.s.

Tab. 4. Daňové přiznání k DPH za leden 2010

I. Zdanitelná plnění		**Základ daně**	**Daň na výstupu**
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	Základní	346 412	69 282
	snížená	7 219 503	721 950
II. Plnění osvobozená			
Ostatní uskutečnitelná plnění s nárokem na odpočet daně			5 000
IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	4 893 941	978 823
	Snížená	10 958 391	1 095 846
Odpočet daně celkem			2 074 669
V. Krácení nároku na odpočet daně			
Plnění osvobozená od daně…		37 364 974	
Vypočtená poměrná část odpočtu daně	Koeficient 0,13	Odpočet	269 707
VI. Výpočet daňové povinnosti			
Daň na výstupu			791 232
Odpočet daně			269 707
Vlastní daňová povinnost			**521 525**

3.5.2 Návrh optimalizace DPH

Všechna léčiva jsou nakupována do lékárny obvyklým způsobem a budou přijímána na sklad. Na základě daňových dokladů bude na vstupu uplatňováno DPH s plným nárokem na odpočet a to z toho důvodu, že jsou léčiva prodávána s DPH. Řečeno jinak,

pokud společnost odvádí plné DPH na výstupu a výstup z této ekonomické činnosti nespadá do osvobozeného plnění, má **nárok vyjmout toto zdanitelné plnění z krátícího koeficientu** a uplatnit DPH na vstupu v plné výši. Ostatní vstupy nadále zůstávají kráceny koeficientem 0,13.

Léčiva, která jsou použita na spotřebu v nemocnici, tzn., změnilo se jejich užití, jsou na základě výdejek dobře identifikovatelná, tudíž je známa hodnota vydaného zboží, jeho daňová skupina a částka DPH uplatněná z prvotního daňového dokladu. Na základě takové sestavy bude vytvořen doklad o použití, následkem toho bude zrušen plný nárok na odpočet DPH u tohoto zboží (z důvodu změny užití zboží) a bude přeúčtován na krátící odpočet DPH.

Účetní systém společnosti je vyvinut tak, aby mohl s přehledem evidovat zvlášť zdanitelná plnění s nárokem na plný odpočet a zvlášť zdanitelná plnění spadající do krátícího koeficientu.

3.5.3 Vyhodnocení a doporučení

Tab. 5. Daňové přiznání k DPH za leden 2010 po optimalizaci

I. Zdanitelná plnění		**Základ daně**	**Daň na výstupu**
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	Základní	346 412	69 282
	snížená	7 219 503	721 950
II. Plnění osvobozená			
Ostatní uskutečnitelná plnění s nárokem na odpočet daně			5 000
IV. Nárok na odpočet daně	**Základ daně**	**V plné výši**	**Krácený odpočet**
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	4 893 941	19 199	959 624
	10 958 391	248 593	847 253
Odpočet daně celkem		267 792	1 806 877

V. Krácení nároku na odpočet daně			
Plnění osvobozená od daně…		37 364 974	
Vypočtená poměrná část odpočtu daně	Koeficient 0,13	Odpočet	234 894
VI. Výpočet daňové povinnosti			
Daň na výstupu			791 232
Odpočet daně			502 686
Vlastní daňová povinnost			**288 546**

Z porovnání tabulky č. 4 a tabulky č. 5 je zřejmý pozitivní výsledek výše popsané optimalizace daně z přidané hodnoty společnosti Kroměřížská nemocnice a.s. V lednu 2010 **ušetřila** společnost na dani **232 979 Kč**. **Za rok 2010 lze předpokládat úsporu 2 795 748 Kč**. Tuto částku může nemocnice efektivněji využít např. na nákup zdravotního zařízení.

Další doporučení se týká **podání dodatečných daňových přiznání** za zdaňovací období, která proběhla až tři roky zpětně, čímž společnost obdrží část svých zaplacených daní z přidané hodnoty na základě na základě nového způsobu účtování o DPH. Toto ustanovení spadá do § 77 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, který říká následující: „pokud byla provedena oprava výše daně, je plátce, pro něhož se uskutečnilo zdanitelné plnění, oprávněn provést opravu odpočtu daně. Opravu je plátce oprávněn provést na základě přijatého opravného daňového dokladu, popřípadě jiného dokladu souvisejícího s opravou výše daně, nebo na základě opravy v evidenci pro daňové účely, a nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohla být oprava nejdříve provedena….“. Dle této části zákona lze předpokládat vrácení daně Kroměřížské nemocnici a.s. ve výši až 9 000 000 Kč.

Také **z hlediska účtování DPH** má tato provedená optimalizace pro společnost pozitivní přínos. Jeden z hlavních cílů nemocnice je vykazování zisku, tudíž snižování nákladů,

za jednotlivá zdaňovací období, přičemž zřizovatelem je měsíčně kontrolována. V následujících tabulkách je znázorněn rozdíl v účtování DPH před a po optimalizaci.

Tab. 6. Účtování DPH před optimalizací

Položka	Účet	Má dáti	Dal
Výstup	343AE	791 232	0
Vstup	343AE	0	2 074 669
Daňová povinnost	343AE	0	521 525
Daňový náklad	538AE	**1 804 962**	0
Celkem		2 596 194	2 596 194

Tab. 7. Účtování DPH po optimalizaci

Položka	Účet	Má dáti	Dal
Výstup	343AE	791 232	0
Vstup	343AE	0	2 074 669
Daňová povinnost	343AE	0	288 546
Daňový náklad	538AE	**1 571 983**	0
Celkem		2 363 215	2 363 215

Za leden 2010 se společnosti **sníží daňový náklad o 232 979 Kč**, což není zanedbatelná částka. Za rok 2010 lze předpokládat celkové snížení nákladů o přibližně 2 795 748 Kč.

4 ASTRA 92, A.S.

Společnost Astra 92, s.r.o. se sídlem ve Zlíně byla založena v roce 1992 jako společnost s ručením omezeným (základní kapitál činil 100 000 Kč), načež v roce 1999 byla předprodána do nově pro tento účel vzniklé akciové společnosti. Společnost s ručením omezeným poté zanikla likvidací. Akciová společnost převzala všechny závazky, pohledávky, zaměstnance a ostatní.

Podnik má 24 akcionářů, z nichž ani jeden nemá majoritní podíl ve firmě. Základní kapitál činí 3 174 000 Kč a skládá se z:

- 138 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 20 000 Kč,
- 30 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 5 000 Kč,
- 132 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 2 000 Kč.

Akcie jsou převoditelné výhradně za souhlasu představenstva. Předmětem podnikání firmy je projektová činnost ve výstavbě, provádění staveb, jejich změn a odstraňování.

Jménem společnosti jedná představenstvo. Za představenstvo je oprávněn samostatně jednat předseda představenstva nebo místopředseda představenstva. Představenstvo je oprávněno písemně zmocnit zaměstnance společnosti, aby jednal a podepisoval za společnost.
Podepisování za společnost se děje tak, že k vytištěné nebo napsané obchodní firmě společnosti připojí svůj podpis předseda představenstva nebo místopředseda představenstva nebo představenstvem písemně zmocněný zaměstnanec.

Astra 92 a.s. má 38 zaměstnanců.

Společnost operuje v převážné většině na českém a slovenském trhu s tímto výrobním programem:

- projekční a inženýrská činnost,
- vývoj software pro projekční činnost,
- prodej technologií pro čištění výstupních plynů,
- drobné doplňkové služby.

4.1 Současnost

Dne 10. října 2007 byl ve firmě Astra 92, a.s. zahájen **projekt výzkumu a vývoje s názvem „Vývoj vlastního 3D grafického editoru pro podporu projektování“**. V rámci tohoto diplomového projektu bude řešena jeho daňová optimalizace.

Cíle projektu:

- nadjazyková databázově orientovaná aplikace editoru,
- sestavení univerzální grafické knihovny tak, aby je bylo možné použít v dalších aplikacích,
- optimalizace kvality grafického zobrazení a jednoduchosti ovládání,
- vývoj grafického editoru se schopností dosáhnout internetového provozu,
- zvýšení zabezpečení dat,
- zlepšení zabezpečení licencování,
- zvýšení konkurenceschopnosti,
- snížení nákladů.

Ocenitelné prvky novosti:

- vytvoření grafického editoru a vícejazykovým ovládáním a vícejazykovým výstupem,
- možnost provozovat grafický editor po internetu,
- modulární skladba softwaru formou zásuvných modulů,
- zlepšení přístupu grafického editoru na víceúrovňových modelech,
- možnost převodu 2D modelu do 3D a naopak,
- zlepšení propojení databáze s grafikou, zjednodušení přístupu.

Vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty:

- volba vhodné grafické technologie,
- volba databázové technologie,
- volba způsobu a struktura uložení databáze a projektu,

- nalezení optimálních vlastností a počtu základních komponentů programového řešení.

Tab. 8. Předpokládané náklady projektu

	2007	**2008**	**2009**	**2010**	**Celkem**
Náklady na analýzu	300 000	750 000	300 000	0	1 350 000
Náklady na vývoj	300 000	1 000 000	1 400 000	1 400 000	4 100 000
Náklady na testování v provozu	0	200 000	250 000	450 000	900 000
Náklady na certifikaci, patenty	0	0	50 000	150 000	200 000
Předpokládané celkové náklady	600 000	1 950 000	2 000 000	2 000 000	**6 550 000**

4.2 Daňový kalendář podniku pro rok 2010

Pro přehlednost daňové povinnosti by každá společnost měla mít vyhotovený svůj daňový kalendář. Pokud se firma ztrácí v českém daňovém systému a daňových povinnostech z něj vyplývajících, měla by pravidelně sledovat svůj aktuální daňový kalendář. Pro podnik Astra 92 a.s. jsem vytvořila následující:

Tab. 9. Daňový kalendář Astry 92, a.s. 2010

Leden 2010		
Středa 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za prosinec 2009 – souhrnné hlášení za prosinec 2009
Únor 2010		
Pondělí 1.	Daň silniční	Daňové přiznání a daň za rok 2009
Pondělí 15.	Daň z příjmů	Podpis prohlášení poplatníka daně z příjmů FO ze závislé činnosti a z funkčních požitků na zdaňovací období 2010 a podpis k provedení ročního zúčtování záloh na daň a daňové zvýhodnění za zdaňovací

		období 2009
Pondělí 22.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
		Podání vyúčtování daně z příjmů FO ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2009
Čtvrtek 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za období 2010 – souhrnné hlášení za leden 2010
Březen 2010		
Pondělí 15.	Daň z příjmů	Čtvrtletní záloha na daň
Pondělí 22.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Čtvrtek 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za únor 2010 – souhrnné hlášení za únor 2010
Duben 2010		
Čtvrtek 15.	Silniční daň	Záloha na daň za 1. čtvrtletí 2010
Úterý 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 26.	DPH	Daňové přiznání a daň za březen 2010 – souhrnné hlášení za březen 2010
Květen 2010		
Čtvrtek 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Úterý 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za duben 2010 – souhrnné hlášení za duben 2010
Červen 2010		
Úterý 15.	Daň z příjmů	Čtvrtletní záloha na daň
Pondělí 21.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků

Pátek 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za zdaňovací období květen 2010 – souhrnné hlášení za květen 2010
Středa 30.	Daň z příjmů	Daňové přiznání z příjmů PO a daň za zdaňovací období 2009
Červenec 2010		
Čtvrtek 15.	Daň silniční	Záloha na daň za 2. Čtvrtletí
Úterý 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 26.	DPH	Daňové přiznání a daň za červen 2010 – souhrnné hlášení za červen 2010
Srpen 2010		
Pátek 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Středa 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za červenec 2010 – souhrnné hlášení za červenec 2010
Září 2010		
Středa 15.	Daň z příjmů	Čtvrtletní záloha na daň
Pondělí 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 27.	DPH	Daňové přiznání a daň za srpen 2010 – souhrnné hlášení za srpen 2010
Říjen 2010		
Pátek 15.	Daň silniční	Záloha na daň za 3. čtvrtletí
Středa 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za září 2010 – souhrnné hlášení za září 2010
Listopad 2010		
Pondělí 22.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních

		požitků
Čtvrtek 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za říjen 2010 – souhrnné hlášení za říjen 2010
Prosinec 2010		
Středa 15.	Daň z příjmů	Čtvrtletní záloha na daň
	Daň silniční	Záloha na daň za září a říjen 2010
Pondělí 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 27.	DPH	Daňové přiznání a daň za listopad 2010 – souhrnné hlášení za listopad 2010

4.3 Návrh optimalizace daně z příjmů

Předmětem optimalizace daní u firmy Astra 92 a.s. bude daň z příjmu právnických osob a vliv výzkumu a vývoje na tuto daň.

4.3.1 Charakteristika současného stavu VaV

Firma Astra 92 a.s. provádí projekt výzkumu a vývoje při vytváření softwaru. Jelikož tvoří dlouhodobý majetek nehmotný, je nutné postupně evidovat hodnotu tohoto majetku, a to formou aktivace ve výši uvedených nákladů (př. náklad 1 779 798 Kč bude účtován 041AE/623AE), takže se tvoří určitý hospodářský výsledek.

Činnosti, které při realizaci projektů VaV lze zahrnout pro účely odpočtu od základu daně z příjmů, jsou takové, u nichž lze prokázat, že byly nutné a byly užity výlučně pro účely projektu VaV, tj.:

- experimentální či teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků, nebo s cílem získán nových poznatků zaměřených na využití v nových výrobcích, technologiích nebo službách,

- systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k navržení nebo zavedení nových či zlepšených technologií, systému nebo k produkci nových či zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení,
- výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části, kde se prototypem rozumí původní model zahrnující veškeré technické a výkonové charakteristiky nového výrobku nebo jeho skupin, nebo první vyrobené kusy nového výrobku, pokud je prvořadým cílem ověření navrženého řešení nebo jeho další vylepšení; hranicí je ukončení nezbytné modifikace prototypu a úspěšné dokončení zkoušek,
- ověření prototypu, poloprovozních nebo předváděcích zařízení,
- projekční či konstrukční práce, výpočty nebo návrhy technologií sloužící k vývoji nebo inovaci výrobků nebo výrobních procesů,
- zkoušky nových nebo inovovaných výrobků nebo jejich skupin, které jsou výsledkem výzkumu a vývoje, sloužící k ověření jejich funkcí a provozních vlastností a získání potřebných certifikací opravňujících tyto výrobky k provozu; certifikací se rozumí odborné ověření nebo posouzení či zkoušky výsledků projektu prováděné k tomu odbornými institucemi či úřady nebo zajištění jejich právní ochrany podle zvláštních předpisů,
- zkušební provozy a zkušební výrobu, pokud jsou prováděny za účelem vyhodnocení hypotéz, sestavení vzorce a specifikací nového výrobku, projektování zařízení pro nové procesy a postupy, technické specifikace a provozní charakteristiky nezbytné pro koncepci, vývoj a výrobu nových výrobků a procesů,
- koncepční nebo metodické práce, kterými se rozumí rozvoj nových nebo podstatně modifikovaných průzkumů a statistických systémů, vývoj nových metodik šetření, vyvíjení nových nebo podstatně zdokonalených metod zkoušení, studie proveditelnosti projektu, příprava původní zprávy o výsledcích projektu,
- vývoj softwaru založená na tvůrčím využití poznatků výzkumu, pokud je cílem projektu systematické vyjasnění vědecké nebo technické nejistoty, zejména vývoj operačních systémů, programovacích jazyků, řízení dat, komunikačního softwaru, vývoj internetové technologie, výzkum metod projektování, vývoje, používání nebo údržby softwaru, vývoj nových softwarových technologií, vývoj nových pouček a algoritmu v oblasti teoretické počítačové vědy,

- zdravotnický a farmaceutický výzkum a vývoj včetně klinických zkoušek léků, vakcín nebo léčebných metod, avšak pouze do udělení povolení k výrobě,
- činnosti v šlechtitelství prováděné do fáze uznání (registrace) odrůdy, včetně vyhodnocování užitných vlastností prováděné při registračním řízení,
- výzkum a vývoj v oblasti služeb, kterým je například výzkum a vývoj rizikových modelů, výzkum a vývoj vedoucí k novým nebo podstatně zdokonaleným službám, vývoj nových metod a nástrojů průzkumu,
- patentové a licenční práce, sběr údajů, jejich zpracování a interpretace, studie záměrů politiky národní, regionální nebo místní a podnikatelské záměry podniku; tyto činnosti lze zahrnout pouze, jde-li o úpravu stávajících nebo vytváření nových metodik s ocenitelným prvkem novosti.

Činnosti, které při realizaci projektů VaV nelze zahrnout pro účely odpočtu od základu daně z příjmů:

- vzdělávání a výcvik pracovníků na univerzitách a institucích pro vyšší a pomaturitní vzdělávání,
- příbuzné vědeckotechnické činnosti, kterými jsou zejména informační služby jako shromažďování, kódování, klasifikace, zaznamenávání, rozšiřování, překládání, analyzování, vyhodnocování prováděné vědeckotechnickými pracovníky, bibliografickou, informační, poradenskou či patentovou službu, nebo vědeckou konferencí, sběr údajů či pozorování rutinního charakteru jakož i zpracování těchto údajů, například geologický, meteorologický průzkum, astronomická pozorování, sčítání lidu, průzkum trhu, udržování národních standardů, kalibraci a analýzu materiálu, výrobků, procesů, půd, ovzduší; výjimkou jsou činnosti prováděné výlučně pro účely projektu,
- studie proveditelnosti, specializovanou zdravotní péči, rutinní zkoumání a používání lékařských znalostí; výjimkou jsou činnosti prováděné výlučně pro účely projektu,
- administrativní a právní úkony spojené s patentovou a licenční činností; studie záměrů politiky či podnikatelské činnosti, udržování národních standardů, kalibrace

druhotných standardů; výjimkou jsou činnosti prováděné výlučně pro účely projektu,

- standardní vývoj softwaru a počítačová údržba, kterými jsou zejména implementace (ladění a úpravy) existujícího systému v podmínkách zákazníka, přidání uživatelské funkčnosti k aplikačním programům, řešení technických problémů, údržba softwaru, podpora nebo úprava existujících systémů, předvádění nebo překlady počítačových jazyků, příprava uživatelské dokumentace,
- administrativa a ostatní podpůrné činnosti, zejména činnost centrálních oddělení poplatníka, např. činnost oddělení finančních a personálních, manažerské činnosti, přeprava, skladování, úklid, opravy, údržba a bezpečnost,
- běžné použití lékařských znalostí, veškerou lékařskou péči, není-li spojena přímo s projektem,
- udržovací šlechtění,
- stálé analýzy,
- činnosti inovačního charakteru, který nezahrnují ocenitelný prvek novosti, zejména výzkum trhu, nastartování výroby využitelné pro všechny průmyslové situace, vybavení nástroji, úprava návrhu pro výrobní proces, získání technologie (hmotné i nehmotné), provozní inženýrství, marketing nových nebo zdokonalených výrobků, výroba ukázkových modelů, provádění zkoušek pro uživatele, průmyslová výroba, předvýrobní příprava, distribuce zboží a služeb a příbuzné technické služby v rámci činností inovačního charakteru.

Osobní přímé náklady VaV Astry 92, a.s.:

- osobní náklady zaměstnanců, podílející se na řešení projektů, včetně zaměstnanců administrativních nebo dělnických profesí,
- příslušná část osobních nákladů zaměstnanců, podílejících se na projektu pouze dílčím úvazkem,
- odměny poskytované na základě dohody o pracovní činnosti, dohody o provedení práce nebo obdobné dohody podle zahraničních právních předpisů, uzavřených v přímé souvislosti s řešením projektu.

Nutným předpokladem uplatnění je, že vykonávané činnosti jsou vykonávány na projektu VaV, tj. ve výkazu práce musí být u všech činností, uváděných jako činnosti VaV, obsažen kód a název projektu. Tyto činnosti lze vykazovat VaV pouze, pokud byly vykonány po datu vzniku projektu VaV.

Tab. 10. Seznam kódů a činností

Kód	Popis činnosti	Je vývoj?
A01	Práce na přípravě zadání projektu VaV, vypracování harmonogramu projektu, stanovení úkolů pro projekt	Ano
A02	Vedení projektu VaV zajištění projektu	Ano
A03	Schůzka k projektu VaV, porada – prověrka stavu projektu	Ano
A04	Analýza, studie rešerše	Ano
A05	Návrhy řešení, simulace a výpočty	Ano
A06	Vývoj softwaru	Ano
A07	Testování	Ano
N08	Ostatní činnosti nesouvisející s VaV	Ne

Ostatní přímé náklady VaV Astry 92, a.s.:

- další provozní výdaje (náklady), vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu, např. výdaje (náklady) na materiál, zásoby a drobný hmotný majetek, výdaje na knihy a časopisy, na elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky a vodné a stočné, vedené v oddělené evidenci (náklady střediska vývoje),
- výdaje (náklady) na certifikaci,
- cestovní náhrady, pokud zaměstnancům vzniknou v přímé souvislosti s řešením projektu.

Za náklady vynaložený na realizaci projektu VaV nelze považovat např. zůstatkovou cenu vyřazeného majetku, náklady, které nebyly nutné, atd.

Nepřímé náklady projektu VaV firmy Astra 92 a.s.:

- odpisy (nebo jejich část) hmotného movitého majetku a nehmotného majetku (s výjimkou nehmotných výsledků VaV pořízených od jiných osob), používané v přímé souvislosti s řešením projektu.

Předpokladem znatelnosti nákladů je uvedení kódu výzkumného úkolu na příslušných dokladech, u mezd dále uvedení druhu činnosti.

Náklady budou vyčíslovány následujícími metodami:

- **přímé sčítání**: náklady, které byly vynaloženy na realizaci projektu VaV jako celek,
- **nepřímo vyčíslitelné náklady**: náklady, které byly vynaloženy na realizaci projektu VaV z části
  - % na konkrétním druhu nákladu = počet odpracovaných hodin na výzkumném úkolu zaměstnanců střediska VaV v měsíci (roce) / celkový počet odpracovaných hodin zaměstnanců střediska VaV v měsíci (roce) * 100,
  - hodnota nákladu = plocha budovy příslušející VaV / celková plocha budovy * vzorec viz výše * částka časově rozlišeného nákladu příslušného roku,
- **měření** = spotřeba energie (doložitelná) * aktuální sazba energie.

4.3.2 Návrh optimalizace daně z příjmů PO

Problematika výzkumu a vývoje z hlediska daně z příjmů právnických osob je zajímavá především tím, **že náklady vývoje a výzkumu lze uplatnit v roce jejich vynaložení** a jelikož vstupují taktéž do hodnoty dlouhodobého majetku nehmotného, **lze uplatnit odpočet odpisů po zařazení majetku do užívání.**

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 34, odst. 4 stanovuje, že od základu daně lze odečíst 100 % nákladů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období při realizaci projektů výzkumů a vývoje.

V průběhu zdaňovacího období jsou společností vynakládány výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Na konci zdaňovacího období se předpokládá provést **aktivaci celé roční hodnoty zaúčtovaných nákladů** na vývoj na vrub dlouhodobého nehmotného majetku účetním zápisem 041AE/621AE v souladu s účetními zásadami a postupy účetnictví.

Tyto výdaje (náklady) mohou být při dodržení stanovených podmínek zahrnuty do odpočtu od základu daně jak v případě, kdy podnik účtuje o nákladech a poté o nedokončené výrobě z důvodů realizace vývoje na zakázku pro konkrétního odběratele, tak i v případě, kdy je při realizaci výzkumu a vývoje pořizován nehmotný majetek.

Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře VaV z veřejných prostředků, v platném znění, tvrdí: „VaV se rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití; VaV se dále rozčleňuje na: základní výzkum… a aplikovaný výzkum…, jeho součástí je průmyslový výzkum, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu (obchodní zákon). Vývojem se rozumí systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.“.

Nehmotnými výsledky VaV vytvořenými vlastní činností (tento majetek vznikne aktivováním nákladů VaV) jsou takové výsledky, které jsou určeny pro obchodování. Obchodováním se rozumí předpokládaný vícenásobný prodej. Hodnota majetku se bude rozpouštět prostřednictvím odpisů v obdobích, kdy se bude současně produkt prodávat (důvodem je časová a věcná souvislost mezi náklady a výnosy). Předpokladem zahájení odepisování je uvedení majetku do provozu.

Pokud bude výroba (tedy i vývoj) z počátku (v budoucnu je v zájmu každého podnikatele vícenásobný prodej) realizována pouze na zakázku (pro jednoho zákazníka dle smlouvy), budou muset být opět výnosy a náklady zaúčtovány v časové a věcné souvislosti, ale oboje (náklady i výnosy) v období, kdy bude zakázka dokončena. Předpokladem předání zákazníkovi je opět uvedení do funkčního stavu.

Realizuje-li firma produkt pouze pro svoji potřebu, nikdy nebude třeba řešit časovou a věcnou souvislost nákladů s výnosy, protože výnosy nikdy nenastanou.

Z nahoře citované části zákona o VaV plyne, že výsledky VaV se využijí k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků,…, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu (obchodní zákon). Tudíž lze **vývoj realizovat se záměrem prodeje jak pro jednoho zákazníka na zakázku, tak pro opakovaný prodej**, stále jde o podnikání podle zvláštního předpisu – obchodního zákona. Samozřejmě existuje rozdílné pojetí účtování zakázkové výroby a „výroby" pro opakovaný prodej. Pro produkt realizovaný pouze pro vlastní potřebu nebude nejspíš možno vyhlásit projekt VaV (uplatnit odčitatelnou položku), protože jeho výsledek nebude určen k podnikání podle zvláštního právního předpisu.

Tím, že společnost uvádí do dokumentace k VaV informaci o již uskutečněném dílčím prodeji vývoje, nepopírá vývoj, ale pouze informuje, že existuje již „první očekávané ovoce" – dílčí výsledky vývoje byly použity k podnikání dle zvláštního předpisu (obchodní zákon).

Skutečnost, zda je prvotním impulsem pro vyhlášení projektu vývoje smlouva s odběratelem vývoje (financování odběratelem) nebo rozhodnutí účetní jednotky (financování z vlastních zdrojů) je v účetní jednotce vždy známo. Dle těchto známých informací by se mělo v reálném čase účtovat, buď o majetku, který se bude odepisovat, nebo o zakázkách (zásobách). Zdůvodnění společnosti ohledně neprovedené aktivace, že jde o prodej (byť dílčí) jednomu zákazníkovi, neobstojí zejména v budoucnu, kdy bude možné získat celkové související skutečnosti – zejména faktury na opakovaný prodej dnes vyvíjeného SW a naopak smlouva o SW, kvůli kterému byl projekt vyhlášen, neexistuje. Jediné, co je diskutabilní je, kdy aktivovat. Zda průběžně v letech nebo k ukončení (po smysluplných celcích).

Odčitatelná položka je vzhledem k účetnictví relativně samostatnou záležitostí. Aby ji bylo možné využít, je třeba splnit požadavky kladené zákonem na existenci VaV. Účetnictví pak odráží majetkovou a závazkovou stránku a lze z něj odvodit způsob financování VaV.

4.3.3 Vyhodnocení a doporučení

Z výše uvedeného je zřejmé, že firma Astra 92 a.s. dlouhodobý majetek nehmotný prostřednictvím projektu VaV. Hodnota tohoto majetku je tvořena aktivací nákladů spojených s tímto projektem. Náklady projektu v roce 2009 činily celkově 1 779 798 Kč.

Pokud by společnost netvořila dlouhodobý nehmotný majetek prostřednictvím výzkumu a vývoje, nemohla by si v daňovém přiznání uplatnit odčitatelnou položku od základu daně ve výši 100% výdajů a daňové přiznání z příjmů právnických osob by mělo následující podobu.

Tab. 11. Daňové přiznání z příjmů PO za rok 2009 v původním stavu

Řádek	Název položky	Částka v celých Kč
10	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -)	4 506 735
40	Výdaje (náklady), neuznávané výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 zákona nebo 24 zákona)	106 554
200	Základ daně před úpravou	4 613 289
250	Základ daně po úpravě	4 613 289
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona	13 222
270	Základ daně po úpravě zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	4 600 000
280	Sazba daně (v %)	20
290	Daň	920 000
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí	11 263
330	Daň po zápočtu	908 737
340	Celková daňová povinnost	**908 737**

Tab. 12. Daňové přiznání z příjmů PO za rok 2009 po optimalizaci

Řádek	Název položky	Částka v celých Kč
10	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -)	4 506 735
40	Výdaje (náklady), neuznávané výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 zákona nebo 24 zákona)	106 554
200	Základ daně před úpravou	4 613 289
242	**Odečet daně podle § 34 odst. 4 až 8 zákona**	**1 779 798**
250	Základ daně po úpravě	2 833 491
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona	13 222
270	Základ daně po úpravě zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	2 820 000
280	Sazba daně (v %)	20
290	Daň	564 000
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí	11 263
330	Daň po zápočtu	552 737
340	Celková daňová povinnost	**552 737**

Při realizaci tohoto návrhu optimalizace daně z příjmů PO podnik **ušetří 356 000 Kč na dani**.

Jelikož Astra 92 a.s. pořizuje dlouhodobý nehmotný majetek prostřednictvím realizace výzkumu a vývoje, dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 34 odst. 4 může uplatnit **odčitatelnou položku** od základu daně **ve výši 100 % nákladů spojených s projektem VaV**. Tímto způsobem se bude postupovat i další roky až do ukončení softwaru. Navíc tyto náklady vstupují do hospodaření podniku podruhé v podobě odpisů dlouhodobého nehmotného majetku vytvořeným výzkumem a vývojem po jeho zařazení do užívání. Software se bude odepisovat klasicky 36 měsíců do nákladů dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32a.

Aby byla odčitatelná položka uznatelná, je nutné dodržet zákonné podmínky. Problémem společnosti je forma prezentace produktů v případě uplatnění nákladů

na výzkum a vývoj jako odčitatelné položky. Základními nedostatky neumožňujícími v současné situaci odčitatelnou položku uplatnit je, že prováděný vývoj neobsahuje povinné náležitosti projektů vývoje a není vyhlašován ani sledován podle podmínek stanovených v 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Pracovníci podílející se na vývoji svou konanou práci nedokumentují dle činností a počtu hodin odpracovaných pro účely projektů vývoje.

Mzdové náklady jsou nyní vykazovány podle měsíčních výkazů. Všechny mzdy vyplácené pracovníkům vývoje jsou nárokové a lze je proto zahrnout, po doplnění zákonem stanovených požadavků, pro uplatnění odčitatelné položky výzkumu a vývoje.

V současném stavu by vykazované náklady na výzkum a vývoj na projektu vývoje nebyly pro případnou kontrolu dostatečné. **Ke sledování nákladů pro projekt je nutno:**

- vývojový projekt vyhlásit podle podmínek stanovených v § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů,
- náklady na vývoj průkazně sledovat podle jednotlivých vývojových a nevývojových činností, uvádět je v přílohách účetních závěrek a zprávách o výsledcích hospodaření za uplynulý rok,
- doplnit oběh účetních dokladů o konkrétní specifikované povinnosti, aby byly jako samostatně průkazné vykazovány vyčleněné náklady na výzkum a vývoj v souladu s požadavky na vykazování a účtování,
- doplnit procesy vývoje o povinné prvky z pohledu požadavků příslušných zákonů – formuláře, kompetence, výkazy,
- stanovit přesnou funkční odpovědnost za dodržování stanoveného postupu,
- zpracovat výkazy práce na projektu vývoje podle jednotlivých měsíců k možnosti ocenění osobních nákladů na projektu vynaložených,
- osobní náklady vykázané v měsíčních výkazech práce, vynaložené na projekt vývoje v jednotlivých měsících, ocenit jejich finanční hodnotou,
- zpracovat příslušné směrnice a přesnou funkční odpovědnost pro řízení projektu výzkumu a vývoje,
- hodnotit výsledky vývoje z pohledu nutnosti či vhodnosti jejich aktivace,

- způsoby vykazování uplatňované ve společnosti uvést do souladu se zákonnými požadavky na vykazování vztahující se k oblasti výzkumu a vývoje.

Z kontrolního pohledu je nejvýš vhodné náklady na vývoj a výsledky vývoje uvádět v přílohách účetních závěrek minimálně v rozsahu, daném platnými účetními předpisy pro obsah přílohy účetní závěrky.

Z hlediska organizační struktury je třeba zpracovat popisy funkcí a činností ve vztahu ke konkretizaci rozsahu účasti zaměstnanců při řešení činností vývoje v procesní směrnici, nebo případně tento rozsah převést do jiného dokumentu („Pracovní řád“ nebo „Organizační řád“) a jednoznačně stanovit, které činnosti budou sledovány z hlediska nákladů na vývoj.

Při splnění výše uvedených předpokladů jsou náklady na realizaci projektů výzkumu a vývoje uplatnitelné, neboť část činnosti společnosti nese zákonem vyžadované charakteristiky vývoje (ocenitelné prvky novosti, odstranění technické nejistoty). Proto po doplnění požadovaných náležitostí a současně po splnění podmínek pro vykazování nákladů na vývoj zákonem, bude společnost vyhovovat podmínkám pro aplikaci odčitatelné položky na vývoj dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů.

Jelikož je firma ze zákona auditovaná, má možnost odevzdat daňové přiznání z příjmů PO nejpozději do 30. 6. 2010, lze reálně tyto výše uvedené podmínky z časového hlediska splnit.

5 AGENTURA OSMA A.S.

Agentura Osma a.s. se sídlem ve Zlíně byla založena 25. 6. 1991 osmi společníky, odtud vznikl název firmy. V současné době má jediného majitele. Právní forma společnosti je akciová společnost a její základní kapitál činí 5 000 000 Kč, a to:

- 4 ks kmenových akcií na majitele v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 1 000 000 Kč,
- 5 ks kmenových akcií na majitele v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč,
- 10 ks kmenových akcií na majitele v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 50 000 Kč.

Předmětem podnikání firmy je sítotisk, gumotisk, chemigrafie, stereotypie, galvanoplastika, ofsetový tisk, reklamní a propagační služby.

5.1 Současnost

Od svého vzniku se firma zabývá výrobou samolepicích etiket – nejdříve na ručním zařízení, od února 1992 pak na sítotiskové lince SMAG francouzské výroby.

V roce 1999 došlo k významnému rozšíření možností tisku prostřednictvím nákupu flexotiskového stroje švýcarské firmy GALLUS. S tímto strojem přišla možnost tisku rotačním sítem a rotační horkou ražbou současně s výrazným nárůstem produktivity práce.

Protože se flexotisk ukázal být vysoce progresivní technologií splňující nejpřísnější požadavky zákazníků, bylo v roce 2005 rozhodnuto o rozšíření strojního parku o další flexotiskový stroj GALLUS M 280.

Agentura Osma a.s. patří dlouhodobě mezi přední české výrobce samolepicích etiket. Společnost se specializuje především na tisk vysoce náročných kvalitních etiket, odpovídajících rozmanitým požadavkům jejich zákazníků ve všech oblastech využití samolepicích etiket.

Mezi nejznatelnější výhody samolepicích etiket patří:

- snadná aplikace,
- levnější a jednodušší,

- vyšší rychlost etiketování
- možnost použití fóliových etiket,
- použití různých druhů lepidel,
- variabilita tvarů,
- specifický a atraktivní vzhled,
- možnost kombinace různých technologických technologií.

Pro zajištění vysokého kvalitního standardu společnost zavedla a certifikovala systém řízení kvality dle normy ČSN EN ISO 9001:2009. Systém řízení kvality je začleněn do řízení společnosti i organizace páce a je postaven na stálém zlepšování kvality všech užívaných postupů a procesů. Opírá se o vysokou kvalifikaci všech zaměstnanců a s tím související vysokou úroveň kvality a spolehlivosti.

Ke konci roku 2009 firma přešla na nový ERP systém, který do budoucna výrazným způsobem zjednoduší a zpřehlední výrobní procesy a přispěje k větší efektivitě a kvalitě výroby.

Společnost je řádným členem prestižního celosvětového sdružení výrobců samolepicích etiket FINAT.

V oblasti ekologie výroby firma disponuje pracovišti, která splňují ta nejpřísnější kritéria pro ochranu odpadních vod, zdraví pracovníků, ovzduší a dalších oblastí životního prostředí.

5.2 Daňový kalendář na rok 2010

Tab. 13. Daňový kalendář Agentury Osma a.s. na rok 2010

Leden 2010		
Středa 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za prosinec 2009 – souhrnné hlášení za prosinec 2009

Únor 2010		
Pondělí 1.	Daň silniční	Daňové přiznání a daň za rok 2009
Pondělí 15.	Daň z příjmů	Podpis prohlášení poplatníka daně z příjmů FO ze závislé činnosti a z funkčních požitků na zdaňovací období 2010 a podpis k provedení ročního zúčtování záloh na daň a daňové zvýhodnění za zdaňovací období 2009
Pondělí 22.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
		Podání vyúčtování daně z příjmů FO ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2009
Čtvrtek 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za období 2010 – souhrnné hlášení za leden 2010
Březen 2010		
Pondělí 22.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Čtvrtek 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za únor 2010 – souhrnné hlášení za únor 2010
Duben 2010		
Čtvrtek 15.	Silniční daň	Záloha na daň za 1. čtvrtletí 2010
Úterý 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 26.	DPH	Daňové přiznání a daň za březen 2010 – souhrnné hlášení za březen 2010
Květen 2010		
Čtvrtek 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Úterý 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za duben 2010 – souhrnné hlášení za duben 2010
Pondělí 31.	Daň z nemovitosti	Splatnost daně

Červen 2010		
Pondělí 21.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pátek 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za zdaňovací období květen 2010 – souhrnné hlášení za květen 2010
Středa 30.	Daň z příjmů	Daňové přiznání z příjmů PO a daň za zdaňovací období 2009
Červenec 2010		
Čtvrtek 15.	Daň silniční	Záloha na daň za 2. Čtvrtletí
Úterý 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 26.	DPH	Daňové přiznání a daň za červen 2010 – souhrnné hlášení za červen 2010
Srpen 2010		
Pátek 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Středa 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za červenec 2010 – souhrnné hlášení za červenec 2010
Září 2010		
Pondělí 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 27.	DPH	Daňové přiznání a daň za srpen 2010 – souhrnné hlášení za srpen 2010
Říjen 2010		
Pátek 15.	Daň silniční	Záloha na daň za 3. čtvrtletí
Středa 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za září 2010 – souhrnné hlášení za září 2010

Listopad 2010		
Pondělí 22.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Čtvrtek 25.	DPH	Daňové přiznání a daň za říjen 2010 – souhrnné hlášení za říjen 2010
Prosinec 2010		
Středa 15.	Daň silniční	Záloha na daň za září a říjen 2010
Pondělí 20.	Daň z příjmů	Měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
Pondělí 27.	DPH	Daňové přiznání a daň za listopad 2010 – souhrnné hlášení za listopad 2010

5.3 Návrh optimalizace daně z příjmů

Na žádost společnosti Agentura Osma a.s. se bude tato kapitola zabývat dlouhodobým hmotným majetkem firmy a jeho vlivem na daň z příjmů právnických osob.

5.3.1 Charakteristika současného stavu odpisů DHM

Dne 14. 12. 2007 podnik koupil od dodavatele **stroj OFFSET GALLUS v pořizovací ceně 35 653 500 Kč** a v tentýž den byl zařazen do užívání.

Výše uvedený majetek je zařazen do 2. odpisové skupiny – stroje a zařízení pro polygrafickou a knihařskou výrobu – s dobou odpisování na 5 let. Agentura Osma a.s. uplatňuje zrychlený odpis, a jelikož je prvním majitelem tohoto stroje v prvním roce odpisování zvýšila odpis o 10 % vstupní ceny hmotného majetku podle § 32 odst. 2 písm. a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zrychlené odpisy se v tomto případě vypočítávají podle vzorce: 2*ZCD/(6,00 – počet roků)

Při zrychleném odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku v prvním roce odpisování jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu platného v prvním roce odpisování, což je pro případ 2. odpisové skupiny koeficient 5. V dalších zdaňovacích obdobích se vypočítá jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným

koeficientem pro zrychlené odpisování (v dalších zdaňovacích obdobích je hodnota koeficientu pro 2. odpisovou skupinu 6) a počtem let, po které již byl odpisován.

Tab. 14. Plán daňových odpisů

Období	Daňový odpis	Daňové oprávky	ZCD
2007	10 696 050 Kč	10 696 050 Kč	24 957 450 Kč
2008	9 982 980 Kč	20 679 030 Kč	14 974 470 Kč
2009	7 487 235 Kč	28 166 265 Kč	7 487 235 Kč
2010	4 991 490 Kč	33 157 755 Kč	2 495 745 Kč
2011	2 495 745 Kč	35 653 500 Kč	0 Kč

Pokud by společnost odepisovala stroj rovnoměrně, do nákladů by vstupovaly následující hodnoty daňových odpisů. U rovnoměrného odpisu lze taktéž uplatnit navíc 10% odpis v prvním roce u prvního majitele.

Tab. 15. Daňové odpisy při rovnoměrné variantě odpisování

Období	Daňový odpis	Daňové oprávky	ZCD
2007	10 696 050 Kč	10 696 050 Kč	24 957 450 Kč
2008	6 239 363 Kč	16 935 413 Kč	18 718 087 Kč
2009	6 239 363 Kč	23 174 776 Kč	12 478 724 Kč
2010	6 239 363 Kč	29 414 139 Kč	6 239 361 Kč
2011	6 239 361 Kč	35 653 500 Kč	0 Kč

Protože společnost potřebovala uplatnit v prvních letech odpisování co nejvyšší odpisy, zvolila si zrychlený způsob odpisování. Dle zákona nelze tento způsob v průběhu odpisování již měnit.

5.3.2 Návrh optimalizace daně z příjmů PO

Dle předběžného daňového přiznání z příjmů právnických osob (firma je ze zákona auditovaná, tudíž má možnost odevzdat daňové přiznání nejpozději do 30. 6. 2010

a v důsledku tohoto není účetnictví za rok 2009 definitivně uzavřeno) je předpokládána ztráta za 2009 díky uplatnění ztrát z minulých let.

Tab. 16. Daňové ztráty z minulých let

Zdaňovací období	Celková výše ztráty
1. 1. 2007 – 31. 12. 2007	746 284 Kč
1. 1. 2008 – 31. 12. 2008	7 455 181 Kč
Celkem	8 201 465 Kč

Dle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v **5 zdaňovacích obdobích** následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Na základě zjištěných okolností se předpokládá, že společnost ve zdaňovacím období roku 2009 uplatní ztrátu z minulých let jako odčitatelnou položku pouze ve výši 5 259 376 Kč a zbytek 2 942 089 Kč bude moct být odečten v následujících zdaňovacích obdobích.

Po uplatnění těchto ztrát se podnik dostává na základ daně v hodnotě 0. Z toho vyplývá, že uplatnění daňových odpisů v daňovém přiznání z příjmů PO za rok 2009 je bezpředmětné a zbytečné a tím by firma uplatnila daňový odpočet, který nebude mít vliv na výslednou daň.

§ 26 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů tvrdí, že odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom **odpisování lze i přerušit**, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování nebylo přerušeno.

To znamená, že Agentura Osma a.s. neprovede daňový odpis dlouhodobého hmotného majetku za rok 2009, protože neovlivní výši vypočtené daně z příjmu, a plán daňových odpisů se o rok prodlouží. S nadsázkou lze říci, že daňové odpisy se dle zákona mohou přerušit i na 10 nebo více let, pokud to situace bude vyžadovat a bude tím docházet k optimalizaci daňového zatížení společnosti. Kdežto daňovou ztrátu lze uplatnit pouze v 5 zdaňovacích obdobích následujících po vzniku této ztráty.

5.3.3 Vyhodnocení a doporučení

Tab. 17. Daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2009

Řádek	Název položky	Částka v celých Kč
10	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -)	3 241 325
40	Výdaje (náklady) uznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona)	2 019 041
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotné majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	**0**
220	Základ daně po úpravě	5 260 366
230	Odečet daňové ztráty	5 259 376
250	Základ daně po úpravě	990
270	Základ daně po úpravě zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	0
280	Sazba daně (v %)	20
290	Daň	**0**

Za podmínek, že společnost přijme toto opatření daňové optimalizace, plán daňových odpisů se změní následovně.

Tab. 18. Plán daňových odpisů po optimalizaci

Období	Daňový odpis	Daňové oprávky	ZCD
2007	10 696 050 Kč	10 696 050 Kč	24 957 450 Kč
2008	9 982 980 Kč	20 679 030 Kč	14 974 470 Kč
2009	0 Kč	20 679 030 Kč	14 974 470 Kč
2010	7 487 235 Kč	28 166 265 Kč	7 487 235 Kč
2011	4 991 490 Kč	33 157 755 Kč	2 495 745 Kč
2012	2 495 745 Kč	35 653 500 Kč	0 Kč

Pokud firma bude za rok 2010 vykazovat značně vysoký zisk a pořídí do data 30. 6. 2010 dlouhodobý hmotný majetek a tímto bude účelem značně snížit základ daně, dle § 30a odst. 1 až 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů lze doporučit následující:

- hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 podle přílohy č. 1 zákona může společnost, pokud je jeho prvním majitelem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců,
- hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2 podle přílohy č. 1 zákona může společnost, pokud je jeho prvním vlastníkem, odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

ZÁVĚR

Tato diplomová práce se zabývala optimalizací daňových zatížení obchodní a výrobních firem.

V teoretické části jsem popsala základní pojmy týkající se daňové problematiky a daňový systém ČR. Poznatky z teoretické části jsem aplikovala na část praktickou.

Pro praktickou část jsem si vybrala podniky Kroměřížská nemocnice a.s., Astra 92, a.s. a Agentura Osma a.s. a následně jsem optimalizovala konkrétní daňovou povinnost na přání jednotlivých společností.

U společnosti Kroměřížská nemocnice a.s. došlo k optimalizaci daně z přidané hodnoty na základě rozdělení vstupů na krátící a plný odpočet. Tímto nemocnice uspoří až cca 200 000 Kč měsíčně na dani a vlivem dodatečných daňových přiznání jí bude vráceno až 9 000 000 Kč za předcházející daňová období.

U firmy Astra, a.s. jsem se zabývala rozsáhlým tématem vývoje a výzkumu, na jehož základě dojde k úspoře 356 000 Kč na dani z příjmů právnických osob. Pokud by společnost vyvíjela daný software bez projektu výzkumu a vývoje, nemohla by použít náklady projektu jako odčitatelnou položku od základu daně.

U Agentury Osma a.s. jsem přerušila daňové odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Při uplatnění ztráty z minulých let v daňovém přiznání z příjmů právnických osob roku 2009 vycházel základ daně nulový. Tím by se dalo říci, že uplatnění daňových odpisů by přišlo vniveč. Na mé doporučení společnost přerušila daňové odpisy do doby, kdy základ daně bude kladný.

Všeobecně nejvíce nástrojů daňové optimalizace nabízí zákon o daních z příjmů, v této oblasti je doporučeno firmám využít je v největší možné míře. Jedná se především o opatření v oblasti odpisů, tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku, opravných položek k pohledávkám po splatnosti a uplatnění slev na dani z příjmů právnických osob.

Je naprosto pochopitelné, že každý daňový subjekt se snaží minimalizovat velikost své daňové povinnosti. Minimalizace daňové povinnosti je chápáno jako racionální ekonomické chování daňového subjektu. Stát s tímto chováním nejen počítá, ale snaží se ho i využít k tomu, aby nasměroval aktivitu daňového subjektu žádoucím směrem.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

[12] MULLEROVÁ, Libuše; VANČUROVÁ, Alena. *Daně v účetnictví podnikatelů*. 1. Praha: ASPI, a.s., 2006. 280 s. ISBN 80-7357-163-3.

[2] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2006*. 8. Praha: 1. VOX a.s., 2006. 328 s. ISBN 80-86324-60-5.

[3] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. Praha: ASPI a.s., 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.

[4] RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2010 v úplném znění k 1.1.2010*. 1. Brno: Computer Press, a.s., 2010. 200 s. ISBN 978-80-251-2904-3.

[5] SYNEK, Miloslav, et al. *Podniková ekonomika*. 4. Praha: C. H. Beck, 2006. 475 s. ISBN 80-7179-892-4.

[6] ŠŤASTNÝ, Zdeněk; ŠKAMPA, Jiří; NESROVNAL, Jiří. *Daň z příjmů a podvojné účetnictví*. 1. Brno: Komora daňových poradců ČR, 2002. 702 s. ISBN 80-238-9950-3.

[7] ČR. Pokyn č. D - 300 : Jednotný postup při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In *Věstník Ministerstva financí*. 2006, 39, s. 10-20. Dostupný také z WWW: <www.business.center.cz>.

[8] ROUDNÝ, Václav. Daňové plánování: I. část. *Daně a právo v praxi*. 2005, roč. 2005, č. 11, s. 43-47.

[9] GEUSS, Erik. Daňová optimalizace: část osmá. *Daňový a účetní poradce podnikatele*. 2001, č. 6, s. 39-44.

[10] GOLA, Petr. OECD: Kde je daňové zatížení nejvyšší?. *Finance.cz* [online]. 2009, 1, [cit. 2010-03-29]. Dostupný z WWW: <www.finance.cz>.

[11] *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2000 [cit. 2010-04-26]. Ministerstvo financí ČR. Dostupné z WWW: <www.mfcr.cz>.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BSC Balanced scorecard.

DHM Dlouhodobý hmotný majetek.

DPH Daň z přidané hodnoty.

FO Fyzická osoba.

HDP Hrubý domácí produkt.

OECD Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.

OSVČ Osoba samostatně výdělečně činná.

PO Právnická osoba.

VaV Výzkum a vývoj.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Daňový systém ČR 17

Obr. 2. Trojúhelník podnikatelského prostoru 35

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Způsob výpočtu daně z PO 20

Tab. 2. Přehled roztřídění zdanitelného plnění 27

Tab. 3. Daňové zatížení Kroměřížské nemocnice a.s. 38

Tab. 4. Daňové přiznání k DPH leden 2010 39

Tab. 5. Daňové přiznání k DPH za leden 2010 po optimalizaci 41

Tab. 6. Účtování DPH před optimalizací 43

Tab. 7. Účtování DPH po optimalizaci 43

Tab. 8. Předpokládané náklady projektu 46

Tab. 9. Daňový kalendář Astry 92, a.s. 2010-04-29 46

Tab. 10. Seznam kódů a činností 53

Tab. 11. Daňové přiznání z příjmů PO za rok 2009 v původním stavu 57

Tab. 12. Daňové přiznání z příjmů PO za rok 2009 po optimalizaci 58

Tab. 13. Daňový kalendář Agentury Osma a.s. za rok 2010 62

Tab. 14. Plán daňových odpisů 66

Tab. 15 Daňové odpisy při rovnoměrné variantě 66

Tab. 16. Daňové ztráty z minulých let 67

Tab. 17. Daňové přiznání k dani z příjmů PO za rok 2009 68

Tab. 18. Plán daňových odpisů po optimalizaci 68

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA PI: DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ V ZEMÍCH OECD

PŘÍLOHA P I: DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ V ZEMÍCH OECD

Tabulka: Daňové zatížení v členských zemích OECD (v % k HD)

Země	Rok				
	2004	2005	2006	2007	2008
Dánsko	49,00	50,80	49,63	48,67	48,29
Švédsko	48,70	49,50	49,05	48,31	47,11
Belgie	44,80	44,70	44,36	43,87	44,30
Itálie	41,00	40,80	42,34	43,46	43,17
Francie	43,50	43,90	44,05	43,47	43,07
Rakousko	43,40	42,30	41,81	42,27	42,87
Finsko	43,50	44,00	43,48	43,01	42,78
Norsko	43,30	43,50	43,97	43,63	42,09
Maďarsko	37,60	37,30	37,12	39,55	40,14
Lucembursko	37,20	37,60	36,82	36,65	38,29
Nizozemí	37,30	38,50	38,91	37,54	n.a.
Česko	37,80	37,60	37,10	37,37	36,58
Portugalsko	33,90	34,70	35,48	36,41	36,47
Německo	34,80	34,80	35,59	36,17	36,43
Island	38,00	40,60	41,50	40,86	36,04
Velká Británie	34,90	35,80	36,62	36,08	35,71
Polsko	31,70	33,00	33,98	34,86	n.a.
Nový Zéland	35,30	37,40	36,56	35,73	34,47
Španělsko	34,60	35,70	36,67	37,24	33,00
Kanada	33,60	33,40	33,55	33,28	32,17
Řecko	31,10	31,40	31,24	32,03	31,32
Austrálie	31,10	30,80	30,63	30,83	n.a.
Švýcarsko	28,80	29,20	29,34	28,89	29,45
Slovensko	31,60	31,40	29,36	29,39	29,31
Japonsko	26,30	27,40	27,97	28,33	n.a.
Irsko	29,90	30,40	31,69	30,81	28,26
USA	26,10	27,50	28,20	28,29	26,86
Korea	23,20	23,90	24,98	26,53	26,59
Turecko	24,10	24,30	24,52	23,71	23,54
Mexiko	17,10	18,10	18,26	17,98	21,10

Pramen: OECD, Revenue Statistics, 1965-2008, 2009 Edition