Daňová optimalizace právnických osob
Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracoval samostatně, a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 15. 3. 2016

Martin Žák
Na tomto místě bych rád poděkoval doc. JUDr. Radimovi Boháčoví, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce, za cenné odborné rady, připomínky a podněty při psaní této práce. Rád bych též poděkoval své rodině za veškerou pomoc a podporu po celou dobu studia a psaní diplomové práce.

Martin Žák
Obsah

Úvod ................................................................................................................................. 1

1.  Vymezení základních pojmů ......................................................................................... 3
   1.1. Co je daňová optimalizace ................................................................................. 3
   1.2. Co je daňový únik .............................................................................................. 3
       1.1.1. Tresty a sankce .......................................................................................... 4

2.  Vymezení daní a jejich funkce .................................................................................... 6
   2.1. Konstrukční prvky daně ..................................................................................... 8
   2.2. Funkce daní ......................................................................................................... 9

3.  Daňový mix a daňová kvóta ....................................................................................... 11
   3.1. Daňová kvóta ..................................................................................................... 11
   3.2. Daňový mix ......................................................................................................... 12

4.  Daňová soustava ČR ..................................................................................................... 14
   4.1. Nepřímé daně ...................................................................................................... 15
       4.1.1. Daň z přidané hodnoty ........................................................................... 15
   4.2. Přímé daně .......................................................................................................... 18
       4.2.1. Daň z příjmů fyzických osob ................................................................. 18
       4.3.1. Daň z příjmů právnických osob ............................................................. 20
       4.4.1. Společná ustanovení daní z příjmů ...................................................... 23
       4.5.1. Přímé daně majetkového typu ................................................................. 26
   4.3. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ......................................... 28
       4.1.1. Metody zamezení dvojímu zdanění ...................................................... 29

5.  Daňová optimalizace právnické osoby .................................................................. 31
5.1. Optimalizace prostřednictvím nákladů a výnosů ................................................................. 31
5.1.1. Optimalizace pomocí odpisů .................................................................................. 31
5.2.1. Optimalizace pomocí daňové ztráty ........................................................................ 34
5.2. Slevy na dani .................................................................................................................. 35
5.1.1. Zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností .................................. 35
5.3. Zaměstnanecké benefity ................................................................................................. 37
5.1.1. Odborný růst zaměstnanců ......................................................................................... 39
5.2.1. Príspevok na stravování ........................................................................................... 39
5.3.1. Príspevok na penzijní připojištění .......................................................................... 40
5.4.1. Príspevok na rekreaci a zájezd .............................................................................. 41
6. Optimalizace skrze mezinárodní daňové plánování ...................................................... 42
6.1. Daňové ráje .................................................................................................................. 42
6.2. Transfer pricing ............................................................................................................. 42
6.3. Způsoby uplatnění metody transferových cen ............................................................. 44
6.4. Kyperská republika jako daňový ráj EU ..................................................................... 45
6.5. Praktický příklad mezinárodní daňové optimalizace společnosti ......................... 47
6.1.1. Varianta 1 .................................................................................................................. 47
6.2.1. Varianta 2 .................................................................................................................. 48
6.3.1. Převod zisku zpět do ČR ........................................................................................ 49
7. Optimalizace příjmu majitele právnické osoby ............................................................... 51
7.1. Druhy příjmu majitele právnické osoby .................................................................... 51
7.2. Optimalizátor pro majitele právnických osob .......................................................... 52
7.3. Vliv starobního důchodu na algoritmus optimalizátoru .......................................... 53
7.4. Kdy je vhodné vyplatit podíl na zisku? .................................................................... 54
8. Návrhy ke změně současné daňové právní úpravy de lege ferenda ............................. 56
Závěr ........................................................................................................................................ 58
Seznam zdrojů ......................................................................................................................... 60
Seznam tabulek, grafů a obrázků ................................................................. 63
Seznam příloh ......................................................................................... 64
Resumé ................................................................................................. 66
Abstract .............................................................................................. 68
Úvod

Diplomová práce se zabývá možnostmi využití daňové optimalizace ve vztahu k právnickým osobám. Pokrývá tak téma daňové optimalizace samotných právnických osob, možnosti mezinárodního daňového plánování a také optimalizaci příjmu majitelů právnických osob. Právnické osoby a jejich majitelé mají značné zákonné možnosti efektivně daňově optimalizovat. Zpravidla je však plně nevyužívají. Důvodem může být neznalost zákonů, nedostatek času a informaci, nedostupnost daňového poradenství či nezájem se vůbec daněmi a jejich optimalizací zabývat. Faktem ale zůstává, že uplatněním daňových možností může právnická osoba a její majitel dosáhnout značných finančních úspor.

Cílem této práce je tak analyzovat možnosti daňové optimalizace pro právnické osoby s přesahem na možnosti optimalizace pro její majitele. V tomto smyslu je taktéž cílem najít daňové optimální rozložení a strukturu příjmů majitele společnosti. Cílem posledním je poté na základě provedené analýzy zhodnotit současnou právní úpravu daní v České republice a zamyslet se nad možnými návrhy řešení vybraných oblastí de lege ferenda.

K naplnění cílů práce bylo použito široké množství literatury, a to jak české, tak i zahraniční zejména anglicky psané. Mimoto byly použity též odborné zdroje internetové, judikatura soudů a samotné zákony. Metodikou práce byla zejména v teoretické části literární rešerše, jejímž úkolem bylo vytvořit ucelený přehled současných literatur a zdrojů k tématu optimalizace daní pro právnické osoby. Metoda srovnání umožnila porovnání složené daňové kvóty ve vybraných zemích OECD. V praktické části byla využita především analýza, kdy byly rozebírány určité jednotlivé složky daňové optimalizace na základě současně právní úpravy. Metoda modelování byla použita při vytváření optimální hranice pro výplate podílu na zisku. Pro závěrečnou úvahu byla užita metoda indukce, kdy je na základě konkrétních kalkulací a analýz v této práci představena obecná právní úprava de lege ferenda.

Teoretická část práce definovala rozdíl mezi daňovou optimalizací a únikem. Dále vytváří základ pro naplnění cíle práce v praktické části definicí daně, popisem jejích konstrukčních prvků a funkcí a detailním souhmem české daňové soustavy. Na závěr jsou popsány smlouvy o zamezení dvojímu zdanění důležité pro mezinárodní daňovou optimalizaci.

Praktická část se již plně zaměřuje na hlavní cíle práce. Pro větší názornost jsou v práci hojně využívány praktické příklady.

První kapitola práce se zabývá optimalizací příjmu právnické osoby. Je probírana a ilustrována optimalizace pomocí odpisů a daňové ztráty, kalkulován dopad zaměstnávání
pracovníků se změněnou pracovní schopností na hospodaření společnosti a detailněji analyzována výhodnost jednotlivých skupin zaměstnaneckých benefitů.


Ve třetí kapitole praktické části práce je optimalizován příjem majitele právnické osoby. Na základě analýzy zákonních možností byl autorem sestaven optimalizátor rozložení příjmu mezi mzdu a podíl na zisku, který hledá nejoptimálnější výši mzdy a podílu na zisku při zadaných podmínkách. Taktéž je diskutován ekonomický smysl výplaty podílu na zisku v určitých situacích.

Poslední kapitolou práce jsou návrhy řešení problematických oblastí současné daňové právní úpravy de lege ferenda. Tyto myšlenky vycházejí z teoretického základu v první části práce a analýzy jednotlivých možností optimalizace právnických osob provedené v části praktické.
1. Vymezení základních pojmů

1.1. Co je daňová optimalizace


Podobně na problematiku nahlíží též Klimešová, která definuje daňovou optimalizaci tak, že „daňová optimalizace představuje možnosti efektivního využití konkrétních zákonných ustanovení (např. forma odpisů u majetku), daňových výhod ve formě různých slev na daní, optimalizace daňové povinnosti s využitím podpory výzkumu a vývoje apod.“ Z definice tedy plyne, že pod daňovou optimalizací lze ředit jak aktivity obažené v zákoně, tak takže možnosti vyplývající z mezer zákona, neboli využívat možnosti, na které zákonodárci přímo nemysleli. Příkladem může být přesídlení sídla společnosti do zahraničí.

1.2. Co je daňový únik

„Daňový únik je stav, kdy daň (resp. její část) nebyla vůbec přiznána, a tedy ani zaplacená.“ Tímto se liší od daňových nedoplatků, které jsou občas za daňové úniky též označovány. Daňové nedoplatky jsou však již vyměřené daně, které jen nebyly jen zaplaceny v zákonném termínu.

---

Macháček mluví podobně o daňovém úniku jako o přímém porušení zákona, a to ať už úmyslném či neúmyslném.⁴

Široký⁵ definuje 4 hlavní techniky, pomocí kterých lze spáchat daňový únik. Prvním způsobem je krácení výnosů, jakým je například neevidování podnikání, krácení tržeb. Druhou technikou je poté nadhodnocování nákladů kupříkladu zahrnováním daňově neuznatelných nákladů do daňového základu či obdobně vykazováním fiktivních nákladů. Zatřetí se jedná o nesprávné či fiktivní využití daňových výhod, pod které spadá například neoprávněné využití slev na daní či různých odčitatelných položek. Čtvrtou a poslední metodu daňového úniku spatřuje Široký v krácení příjmů z kapitálového majetku, což lze jednoduše popsat jako výplata dividend společníkům mimo účetnictví společnosti.

1.1.1. Tresty a sankce

Daňové únisky jsou ve významném procentu případů potrestány ve správním řízení pokutou či penálem uděleném finanční správou. Menší procento případů je kvalifikováno jako trestný čin. Daňové trestné činy jsou charakterizovány v trestním zákoníku.⁶ V současné době máme celkem čtyři případy:

- zkrácení daně, poplatku a podobně povinné platby,
- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobně povinné platby,
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení,
- porušení předpisů o nálepkách k označení zboží.

O trestný čin se jedná v případech, kdy jde o čin úmyslný a vzniklá škoda dosáhla hranice trestného činu. V případě úmyslu platí zásada trestního zákoníku, že není-li v trestním zákoně u určitého trestného činu výslovně uvedeno, že k jeho spáchání postačí zavinění z nedbalosti, je vyžadován úmysl. Ve skutkových podstátech trestných činů týkajících se daní není nedbalost výslovně uvedena. Co se týče hranice způsobené škody státu, tak je u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení definována

větším rozsahem, tedy dle definice trestního zákoníku § 138 odst. 1 nejméně 50 000 Kč. „Problematické se však mohou jevit případy, kdy určitý subjekt kráti daň soustavně v menších částkách. Zde může být jednání pachatele posouzeno jako pokračování v trestném činu podle ustanovení trestního zákoníku § 116 odst. 2.\textsuperscript{7}"

2. Vymezení daní a jejich funkce

K tomu, abychom se mohli zabývat daňovou optimalizací je potřeba definovat, co je to vlastně daň a jaké plní ve státu funkce. Definice daně se příliš u autorů neliší. Například Klimešová říká, že daň je „povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, a která se pravidelně opakuje.“

Boháč definuje daň podobným způsobem zevrubněji popisující charakter daní z hlediska příjmu veřejných rozpočtů: „Daň je nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní a nesankční peněžitá plnění ukládaná na základě zákona spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla neúčelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými.“

Fakt, že daň může být uložena jen na základě zákona je dán článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Daně tak nelze nižší právní normou než zákonem, například nařízením vlády, uložit. Co se týče uložení daně vyhláškou na základě zákona (jak to stanovuje Listina základních práv a svobod), tak tento způsob uložení daně byl v podstatě vyloučen nálezem Ústavního soudu. Jednalo se o návrh prezidenta republiky na zrušení vyhlášky Ministerstva zemědělství ČR upravující pojem nezávislosti pivovaru pro účely placení daně, respektive daňové úlevy. Zákon definoval, že úlevy získají pivovary s výstavem piva ne větším než 200 000 hl a splňující podmínky dle zvláštního předpisu. Zvláštním předpisem, zde vyhláškou Ministerstva zemědělství ČR, byl upraven pojem „nezávislosti“ malých pivovarů. Tak ponechal zákonodárce definici nezávislosti na prováděcím předpisu, tj. nižší právní normě. Dle čl. 79 odst. 3 Ústavy ČR lze však prováděcí předpis vydat jen "na základě a v mezích zákona“. V daném případě však došlo k překročení mezi zákona, jelikož ty nebyly stanoveny. ÚS ČR podal toto odůvodnění: „Splnění bliže neoznačených podmínek zvláštního předpisu, které se pak "ex post" stávají konstitutivními znaky zákonem chráněného předmětu, vzbuzuje dojem, že by bylo možné stejně neurčitě formulovat zákonodárcovo zmocnění výkonné moci i v jiných oblastech života společnosti.“

---


Samotné daňové zákony pojem daně přesně nedefinují. Jen daňový řád13 v § 2 odst. 3 a 4 určuje, co je myšleno daní pro účely správy daní. Je zde uvedena daň jak v širším slova smyslu zahrnující jak samotné daně, tak i poplatky, cla, dále peněžitá plnění, o kterých zákon stanoví, že se postupuje dle daňového řádu a též plnění v tzv. dělené správě. Jedná se o případy, kdy je plnění uloženo například na základě správního řádu, vymáhání pak ale probíhá dle řádu daňového. Těž se za daň považuje daňový odpočet, ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.


13 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
2.1. Konstrukční prvky daně

Konstrukční prvky daně, stejně tak jako daňová povinnost a podmínky jejího vzniku, jsou stanoveny zákonem. Jak již bylo zmíněno, požadavek zákonnosti vyplývá z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Prvním konstrukčním prvkem je subjekt daně. Obecně můžeme říci, že daňovým subjektem je osoba, která má právní povinnost daň platit. Tato osoba je poté tzv. poplatníkem daně. Vedle poplatníka daně existuje ještě tzv. plátcem daně. Plátcem je „osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odváděla správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.“  

Daňový poplatník, resp. plátcem daně jsou poté zavázány ve smyslu splnění hmotněprávní daňové povinnosti daně zákonem. Oprávnění takovéto plnění přijmout má poté příslušný správce daně.

Druhým prvkem je daňový předmět neboli objekt. „Předmětem daně je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Z právního hlediska se ovšem jedná o typickou právní skutečnost vedoucí ke vzniku právního vztahu – daňového dluhu subjektu daně. Takovou skutečností může být určitý příjem, věc, úkon nebo majetek, dále pak určitá činnost (spotřeba, obrat) a byť i jen hypoteticky, samotná existence daňového subjektu („daň z hlavy“).“


Daňový základ slouží k vyměření daně daňovou sazbou, která je čtvrtým konstrukčním prvkem daně. Vyměřenou daň je poté nutno zaplatit.

Tímto se dostáváme k mírně diskutabilnímu pátému prvků prvu daně, a to ke splatnosti daně. Můžeme nalézt autory, kteří splatnost mezi prvky daně zařazují. Bakeš například zmiňuje Engliše či Kubátovou.  

daňová povinnost vůči státu, daň zaplatit. Splatnost je stanoveny buďto k určitému dni, nebo jistou lhůtou.

Dále může daň obsahovat taktéž jiné prvky. Jedná se například o osvobození od daně, slevy na daní, daněprostě minimum, zvýšení či snížení daní, paušální daň, daňové zvýhodnění, minimální výši daně a další.

2.2. Funkce daní

V současné době jsou dané již nedílnou součástí ekonomiky a je tak potřeba vnímat jednotlivě důležité funkce daní, které v ekonomice plní. V zásadě všechny funkce daní vychází z té nejzákladnější, kterou je funkce fiskální. Jedná se vůbec o historicky nejstarší funkci a dá se říct, že dan vznikly právě kvůli této funkcii. “Fiskální funkce se rozumí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů za účelem financování veřejných statků, veřejných potřeb.”

Prostředky získané funkcí fiskální využívá dále funkce alokační. Jedná se o přemístění prostředků tam, kde tržní mechanismy nejsou schopné zajistit efektivní alokaci zdrojů. Jde například o trh nedokonalé konkurence. Zároveň je však s touto funkcí daní spojené riziko neodborného zásahu státu, popřípadě též přílišné zasahování státu do ekonomiky. Často tak dochází k případům, kdy se jsou zásahy veřejného sektoru uskutečňovány i tam, kde by byly zdroje efektivněji umisťovány prostřednictvím trhu.

Třetí funkcí daní je funkce redistribuční. “Redistribuční funkce vychází ze skutečnosti, že rozdělení důchodů a bohatství, tak jak vzniklo v důsledku fungování trhu, je z hlediska veřejného minění, z hlediska občanů státu, ne vždy plně akceptovatelné.” Stát tak pomocí redistribuce příjmů jaksi modifikuje prvotní rozdělení důchodů tak, aby nedocházelo k přílišné nerovnosti mezi obyvateli. Míra nerovnosti důchodů ve společnosti, popřípadě i změna rozdělení důchodů před a po zdanění, se dá zachytit na tzv. Lorenzově křivce (viz obrázek 1 níže). Ta říká jak velké procento domácností (osa X) dostává v ekonomice odpovídající procento příjmů (osa Y). Může se tak například stát, že v nerovné společnosti dostává spodních 50% domácností jen 20% příjmů.

---


Poslední funkci daní je funkce stabilizační. Jedná se o funkci jaksi kontroverzní a je o ní též vedeno nejvíce debat. Tato funkce je důležitá zejména pro keynesiánskou školu, která říká, že má vláda využívat daně ke zmírňování ekonomických cyklů. Jinými slovy říká, že daňový systém je schopen ovlivňovat chování ekonomických subjektů, ale i agregátní národní ekonomické ukazatele jakými jsou agregátní poptávka či cenová hladina, a tak právě stabilizovat výkyvy přirozených ekonomických cyklů.
3. Daňový mix a daňová kvóta

3.1. Daňová kvóta

Daňový mix a daňová kvóta jsou dva důležité termíny v oblasti daní. K tomu, aby bylo možné porovnávat daně v čase nebo mezi jednotlivými státy, je potřeba mít nějaký souhrnný ukazatel vypovídající o celkové výši daňového břemene v určité zemi v určité době. Tímto ukazatelem je daňová kvóta. „Daňovou kvótou se rozumí podíl daní na hrubém domácím produktu.“\(^{19}\) Jedná se tak vlastně o část hrubého domácího produktu, která se přerozděluje prostřednictvím veřejných rozpočtů. Daňová kvóta je měřena buď jako jednoduchá, kdy k hrubému domácímu produktu poměřujeme jen příjmy z daní, nebo složená, kdy k hrubému domácímu produktu poměřujeme příjmy ze všech fiskálních nástrojů, tj. daní, cla, povinného pojistného na sociální zabezpečení, též i příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a povinného zdravotního pojištění.

![Graf 1: Složená daňová kvóta ve vybraných zemích OECD v % Zdroj dat: stats.oecd.org. Úprava: Autor práce](graf1.png)

Jak lze vidět na grafu 1 výše, nejvyšší složené daňové kvóty mají obecně skandinávské státy s nejvyšší kvótou v Dánsku 50,9%. Česká republika se pohybuje více často okolo průměru

zemí OECD. V roce 2014 se složená daňová kvóta dostala mírně pod průměr zemí OECD a činila 33,5%. Na druhé straně poté stojí státy jako USA či Švýcarsko, které mají velmi nízké daňové kvóty, a to konkrétně v případě USA 26% a Švýcarska 26,6% v roce 2014. Nutno však podotknout, že i statistiky OECD je třeba v mezinárodních komparacích uplatňovat obezřetně, a to zejména z důvodu rozdílné konstrukce daňových soustav, rozdílné velikosti šedé ekonomiky a v neposlední řadě též rozdílných systému sociálního a zdravotního zabezpečení.

3.2. Daňový mix

Daňový mix je rozdělením daňových příjmů na jednotlivé typy daní. V rámci ČR můžeme rozlišit několik základních typů daňových příjmů, a to daň z přidané hodnoty, spotřební daně, daň z příjmů právnických osob, daň z příjmů fyzických osob a daně ostatní, pod které spadá například daň majetková či daň z loterii.


Jak lze vidět na grafu 2 výše, 40% daňových příjmů ČR v roce 2015 tvoří daň z přidané hodnoty. Absolutně se jedná o 229,3 mld. Kč. Můžeme tedy vidět, že v ČR je trend k proporčně vyššímu zdanění neprůměrných daní. Klimešová k tomu říká, že je tento trend zjevný zejména v zemích s nízkými příjmy, s malou ochotou platit daně a špatnou daňovou morálkou. Vláda tak spoléhá na daňové zatížení spotřeby a nepřímé zdanění, které je v takovýchto podmínkách

4. Daňová soustava ČR

Na úvod této části práce je třeba objasnit rozdíl mezi daňovou soustavou a daňovým systémem. „Daňová soustava představuje souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska to jsou jednotlivé daně upravené v daňových zákonech.” Daňovou soustavou se bude zabývat též následující část práce. Oproti daňové soustavě je daňový systém pojmem širším. Nezahrnuje tedy jen soustavu daňovou, ale i systém institucí, které zajišťují správu daní, jejich vymáhání a kontrolu. Dále lze do systému zařadit postupy a metody, kterými se tyto instituce řídí a které aplikují taktéž směrem k daňovým subjektům.

Daňová soustava vychází ze základního dělení daní na přímé a nepřímé. Jánošíková uvádí jako hlavní rozlišovací kritérium mezi daněmi přímými a nepřímými fakt, že daně přímé postihují příjem při jeho vzniku a dané nepřímé při jeho spotřebě.

Bakeš dále daně nepřímé rozděluje na nepřímé daně univerzální, což jsou „takové daně, které se vztahují v zásadě na veškeré zboží, služby a jiná plnění s výjimkou plnění osvobozených.“ Typickým zástupcem této daně je daň z přidané hodnoty. Druhým typem nepřímé daně jsou daně selektivní. Tyto se vztahují pouze na určité druhy zboží, služeb nebo plnění. Jedná se například o daně spotřební a energetické respektive ekologické. Přímé daně Bakeš člení dále na ty důchodového a majetkového typu. „Přímé daně důchodového typu představují daně z příjmů, kde se přešlo od systému analytického zdanění k systému syntetického zdanění příjmů.“ „Analytické zdanění je založeno na zásadě rozdělení daně, tj. zdaňuje se každý příjem podle jeho zdroje, například ze zemědělství, z podnikání, ze mzdy a tím narušuje neutralitu stanovení základu daně pro jednotlivé poplatníky.” Přímé důchodové daně se dělí na dané z příjmů fyzických osob a dané z příjmů právnických osob.

---

Přímé daně majetkového typu jsou daň z nemovitosti, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitosti. Dále sem lze zařadit i daň silniční.

4.1. Nepřímé daně

4.1.1. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty byla zavedena již v roce 1953 v USA, a to konkrétně ve státě Michigan. V ČR je daň upravená v zákoně o daní z přidané hodnoty. Zákon obsahuje též mnoho novel kvůli harmonizaci s EU. Jsou to totiž zejména daně nepřímé, u kterých dochází v EU k největším snahám o harmonizaci mezi členskými státy.


27 Zákon č.235/2004 Sb., o daní z přidané hodnoty
4.2.1. Princip reverse charge u daně z přidané hodnoty

Jelikož je v poslední době princip reverse charge hojně diskutován a zmiňován zejména v oblasti boje proti daňovým únikům, je součástí této práce. V režimu tzv. reverse charge je povinnost odvěst daně nikoli standardně na straně dodavatele, ale na straně odběratele. V českém právním řádu mluvíme o přenesené daňové povinnosti, která je upravena v § 92a až § 92e zákona o daní z přidané hodnoty.

„Mechanismus reverse charge ulehčuje odběrateli či příjemci zboží nebo služby ve svém státě bez složitého uplatňování nároku na odpočet daně v jiném státě nebo dokonce nutné registrace k daní z přidané hodnoty v tomto cizím státě."\(^{29}\)

V případech uvedených v zákoně vydává dodavatel fakturu bez DPH s informací, že se jedná o přenesenou daňovou povinnost, tedy že povinnost přiznat a zaplatit daň má příjemce zboží či služby. Odběratel tak musí odvěst danu a současně mu vzniká právo na nárok na vstupu. O reverse charge se jedná v těchto v zákoně uvedených případech:

a) dodání zlata
b) dodání odpadu a šrotu
c) obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů
d) poskytnutí stavebních a montážních prací
e) ve většině případů přeshraničního obchodu

4.3.1. Spotřební daně

Spotřební daně byly v ČR zavedeny 1. ledna 1993.\(^{30}\) Současná právní úprava je v zákoně o spotřebních daních.\(^{31}\) Stejně jako daně z přidané hodnoty zatěžuje až konečného spotřebitele, ale daň je odváděna výrobcem. Daně spotřební jsou poté výrobcem odváděny jednorázově na rozdíl od daně z přidané hodnoty. Liší se též sazbou daně, která je u spotřebních daní nastavena většinou pevně, nebo-li je stanovena absolutní daň za určitý počet kusů výrobku. Jsou též součástí základu pro výpočet daně z přidané hodnoty, čímž se ještě dále násobí jejich


\(^{31}\) Zákon č.353/2003 Sb., o spotřebních daních
ekonomický efekt. Tím, že zvyšují základ daně z přidané hodnoty, navyšují její absolutní výši. Často se jedná o daně, které mají motivovat k lepšímu životnímu stylu či snížování dopadu negativních externálit jako je například znečišťování životního prostředí. Konkrétně se jedná o daně z minerálních olejů, z tabákových výrobků, z lihu, z piva a z vína a meziproductů.

Plátci spotřebních daní jsou právnické nebo fyzické osoby, a to provozovatelé daňových skladů, oprávnění příjemci či výrobci, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením výrobků do volného oběhu či též v souvislosti se ztrátou či jiným znehodnocením výrobků dopravovaných v režimu tzv. podminěného osvobození od daně. Tento režim definuje Bakeš jako období mezi okamžikem vzniku daňové povinnosti, kterým je okamžik výroby či dovozu výrobků a povinností daň přiznat a zaplatit, která se váže k okamžiku uvedení výrobků do volného daňového oběhu. Daňovým skladem je poté myšleno ohraničené místo v daňovém území České republiky, kde provozovatel vyrábí nebo přepravuje výrobky, zpracovává je, skladuje, anebo přijímá či odesílá, pokud nestanoví zákon jinak. Platí dále též, že ohraničení daňového skladu nesmí být přerušeno, s výjimkou míst přechodu veřejné komunikace.

4.4.1. Energetické daně

Energetické neboli ekologické daně upraveny v zákoně o stabilizaci veřejných rozpočtů. Daně z energií byly právně zakotveny z důvodu ochrany životního prostředí a jejich cílem je dle Vančurové zejména snížování spotřeby energií a emisí skleníkových plynů do ovzduší. Můžeme rozlišovat daň z pevných paliv, ze zemního plynu a daň z elektriny. Plátcem daně z pevných paliv a zemního plynu je dodavatel, který pevná paliva dodal spotřebiteli. Platí však zároveň, že dopad daně se promítne do konečné ceny paliva, a tudíž zátěž nese spotřebitel. Povinnost dodavatele daň přiznat a zaplatit je tak dána okamžikem dodání pevných paliv spotřebiteli. Předmětem daně jsou černé a hnědé uhlí, brikety, koks, dehet, smola a rašeliny. Daň z elektriny funguje na stejné principu jako daň z pevných paliv, kdy plátcem je dodavatel, ale břemeno nese spotřebitel. Od daně jsou však osvobozeny skupiny jako například

---

33 Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.
ekologicky šetrná výroba (fotovoltaické, vodní, větrné elektrárny, biomasa) či elektřina vyrobená v dopravních prostředcích, kde je i spotřebována.

4.2. Přímé daně

Přímé daně, jak již bylo nastíněno v úvodu této kapitoly, budou děleny na důchodového a majetkového typu.

4.1. Přímé daně důchodového typu

Přímé daně důchodového typu jsou z hlediska důležitosti příjmu do státního rozpočtu druhou nejvyšší složkou daňového mixu, hned po nepřímých daních. Daně z příjmů jsou legislativně upraveny zákonem o daních z příjmů.35

4.2.1. Daň z příjmů fyzických osob

Poplatníky této daně jsou tzv. daňoví rezidenti. To jsou dle definice Bakeše „všechny fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují (tj. pobývají zde alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích).“36 U daňových rezidentů podléhají dani z příjmů veškeré příjmy, které plynou ze zdrojů v České republice, ale i ze zdrojů, které jsou v zahraničí. Dále platí, že ostatní poplatníci platí daň jen z příjmů, jejichž zdroj je na území ČR. Tyto poplatníky se poté označují jako daňoví nerezidenti. Jistou výjimkou jsou ti, kteří se na území ČR zdržují 183 dnů v roce, ale jen za účelem studia či léčení. Tito poplatníci patří též mezi daňové nerezidenty.

Předmětem daně jsou:

a) Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky
b) Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti
c) Příjmy z kapitálového majetku
d) Příjmy z pronájmu
e) Ostatní příjmy

---

35 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
Základ daně z příjmu fyzických osob je určen jako „částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.“ Platí zároveň, že dílčím základem u příjmů ze závislé činnosti funkčních požitků je tzv. superhrubá mzda. Jedná se o celkové náklady zaměstnavatele na zaměstnance, jelikož obsahují zdravotní i pojistné na sociální zabezpečení hrazené jak zaměstnavatelem, tak i zaměstnancem.

Dílčím základem pro příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti jsou tyto příjmy znovu snížené o ty výdaje, které byly vynaloženy na jejich dosažení, zajištění a udržení. Zároveň zde je možno těž uplatnit tzv. paušální výdaje ve smyslu §7 odst. 7 zákona o daních z příjmu, kdy paušál zahrnuje veškeré výdaje poplatník vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Základem daně je poté součet dílčích základů daně. Ze základu daně se poté vypočítá daň na základě 15% lineární sazby daně.

**Nezdanitelná část základu daně**

Nezdanitelnou částí daně jsou položky definované zákonem o daních z příjmu, které se odečítají od výsledku základu daně za dané zdaňovací období. Mezi nejvýznamnější patří možnost odečtení úroků z úvěru ze stavebního spoření či hypotečního úvěru. Zároveň pro tento případ platí podmínka, že daný úvěr musí být použit poplatníkem na financování bytových potřeb. Další položkou nezdanitelné části základu daně jsou příspěvky na penzijní pojištění či doplněkové penzijní spoření. Lze v tomto případě odečíst maximálně 12 000 Kč s tím, že se celkový příspěvek zaplacený poplatníkem za zdaňovací období pro tyto účely snižuje o částku 12 000 Kč. Podobně lze odečíst od základu daně též pojistné zaplacené na soukromé životní pojištění. Maximální částka je tu taktéž 12 000 Kč.

**Slevy na dani**

Vypočtenou daň lze poté snížit, a to v případě zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností (18 000 – 60 000 Kč v závislosti na míře postižení pracovníka), investičními pobídkami, o částky reflektující sociální funkci daně z příjmů fyzických osob. Jedná se například o: 24 840 Kč sleva na poplatníka, 24 840 Kč sleva na manželku (manžela) pokud nemá příjem přes 68 000Kč a žijící s poplatníkem v domácnosti, 16 140 Kč pro držitele

---

průkazu ZTP/P, 4 020 Kč pro studenty do 26 let věku. Další slevou na daní je sleva za umístění dítěte. Lze se těž často v médiích setkat s termínem „školkovně“.

Zároveň platí, že výše této slevy může činit maximálně výši minimální mzdy za každé vyživované dítě. Jelikož se k této slevě přihlíží až při ročním zúčtování záloh, lze uplatnit částku 9 200 Kč za celé zdaňovací období. Dále lze těž uplatnit slevy na vyživované dítě až do výše 60 300 Kč. Zde též může nastat situace tzv. daňového bonusu, kdy stát platí za vyživované děti poplatníkovi, pokud mu byla vyměřena daň nižší, než činí slevy na děti.

**Solidární zvýšení daně**

Solidární zvýšení daně je navýšením daňové povinnosti poplatníka při překročení určité hranice příjmů ze závislé a samostatné činnosti. Při výpočtu daně se poté daň zvýší o solidární zvýšení daně. „Solidární zvýšení daně činí 7 % z kladného rozdílu mezi:

a) součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 v příslušném zdaňovacím období a

b) 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.”

4.3.1. Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je daní klíčovou pro optimalizaci daní právnických osob. Z tohoto důvodu je této dani věnována vlastní kapitola a je rozebrána detailněji. Daň z příjmu právnických osob je zakotvena v druhé části zákona o daních z příjmů počínaje § 17.

**Poplatníci**

Poplatníky daně jsou právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy, svěřenský fond, fondy obhospodařované penzijní společnosti a další poplatníci specifikovaní v zákoně. „Poplatníky daně jsou tedy veškeré právnické osoby, a to nejen ty, které vznikají...}

---

38 §35bb odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
39 §38h odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
40 §16a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
zápisem do obchodního rejstříku" 441 Osvobozena je například Česká národní banka. Poplatníky jsou jak daňoví rezidenti, tak i nerezidenti. Daňoví rezidenti jsou ti, kteří mají na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení. Tím se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Daňoví rezidenti mají daňovou povinnost k příjmům plynoucím z ČR i ze zahraničí. Daňoví nerezidenti jsou ti, kteří nemají své sídlo na území ČR nebo také ti, o kterých to stanoví mezinárodní smlouvy. Jejich daňová povinnost se pak vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Vančurová dále navazuje tím, že příjmy může daňový nerezident dosáhnout i prostřednictvím tzv. stálé provozovny, kterou definuje jako „trvalé místo na území České republiky určené k výkonu činnosti daňového nerezidenta“ 442. Fakticky zákon dále rozlišuje těž mezi podnikatelskými subjekty a nepodnikatelskými subjekty, kdy nepodnikatelské subjekty jako například nadace, které nejsou založeny za účelem generování zisku, jsou zdaněny jen částečně. Zákon mluví v §17a o tzv. veřejně prospěšném poplatníkovi. Bakeš dále doplňuje, že „těmito poplatníky ale nejsou obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání.“ 443 Zdanění tak u těchto právnických osob podléhají jen příjmy, které nepatří do hlavní činnosti subjektu. Jedná se například o příjmy z reklamy, z nájemného či členského příspěvku.

Předmět daně

„Předmětem dan jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Za příjmy se považuje jak peněžní, tak i nepeněžní plnění.“ 444 Zákon o daních z příjmů též v § 18 odst. 2 definuje příjmy, které nejsou předmětem daně. Patří sem:

- příjmy získané z nabytí akcií
- příjmy oprávněné osoby získané vydaním pohledávky
- příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů
- spravedlivé zadostučinění přiznané ESLP
- příjmy svěřeneckého fondu z vyčlenění majetku (napodobení trustů)
- majetkový prospěch z bezúročné zápůjčky, výpůjčky, výprose

---


některé příjmy zdravotní pojišťovny
některé příjmy společenství vlastníků jednotek

Základ daně

Základ daně je definován v části společných ustanovení v § 23 zákona o daních z příjmů. Zákon základ vypočítává jako rozdíl příjmů/výnosů (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a které jsou osvobozeny od daně) a nákladů/výdajů při respektování věcné a časové souvislosti za dané zdaňovací období.

Základ daně se dále snižuje o položky odčitatelné od základu daně. Tyto položky byly již popsány výše a jsou definovány v § 34 zákona o daních z příjmů. Shodně jako u fyzických osob se jedná o daňovou ztrátu, výzkum a vývoj a odborné vzdělávání. Dále lze dle §20 odst. 8 odečíst od základu daně i dary poskytnuté obcím, krajům, organizačním složkám státu a právnickým osobám na území ČR, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek, na účely stanovené zákonem.

Samostatný základ daně

Platí, že samostatný základ daně tvoří veškeré příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo i jiná obdobná plnění a to včetně daně sražené v zahraničí a plynoucí poplatníkům ze zdrojů v zahraničí.

Sazba daně

Sazba daně je stanovena poměrně lineárně a to na 19%. U investičních fondů je to však pouze 5% ze základu daně. Fondy penzijní společnosti platí sazbu daně 0%. Řešení, je stanovena sazba daně 0% namísto osvobození od daně, je zvolena státem záměrně z toho důvodu, aby mohl sledovat finanční toky. Ze samostatného základu daně je to poté 15%.

Slevy na daní

Celkovou daň lze dále snížit slevami na daní. Ty jsou definovány ve společných ustanoveních zákona o daních z příjmů, a to konkrétně v §35, 35a a 35b. Jedná se zejména o zaměstnávání postižených pracovníků, příslub investiční pobídky podle zákona o investičních pobídkách.45 Těm, kteří dostali investiční pobídku je za podmínek dle §35a a 35b umožněno

---

45 Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách.
uplatnit slevu na dani až do výše daňové povinnosti. Často se mluví o tzv. „daňových prázdninách“ pro tyto poplatníky.

**Zdaňovací období**

Právnické osoby mají možnost volby při výběru zdaňovacího období, čímž se otvírá možnost daňové optimalizace. Lze si zvolit zdaňovací období:

- Kalendářní rok.
- Hospodářský rok.
- Období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka a nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka nebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku.
- Účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

Platí zároveň, že hospodářským rokem je 12 měsíční účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období může být až o 3 měsíce delší nežli je 12 měsíců.

**4.4.1. Společná ustanovení daní z příjmů**

**Daňově uznatelné výdaje**

Část třetí zákona o daních z příjmů upravuje společná ustanovení pro daně z příjmů. § 24 vyjmenovává výdaje, které jsou z daňového hlediska uznatelné. § 25 poté popisuje výdaje, které nelze za daňový výdaj uznat. Patří sem například výdaje na reprezentaci, kterými jsou výdaje na občerstvení, pohoštění a dary. Daňově uznatelným je však reklamní či propagační předmět, který je opatřen ochrannou známkou nebo obchodní firmou nebo názvem propagovaného zboží či služby, jehož hodnota bez DPH nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně. Obě ustanovení jsou demonstrativního charakteru.

**Daňové odpisy**

„Daňové odpisy mají zcela odlišnou funkci od účetních odpisů. Metody daňových odpisů zohledňují fiskální zájmy státu i přístup státu ke stimulování investiční činnosti
Způsob, jakým může být majetek odpisován, určuje taxativně pro daňové úcely zákon o daních z příjmů. Daňový odpis je určitá část ceny majetku za zdaňovací období, kterou je možné uplatnit jako daňově uznatelný výdaj/náklad. Majetek je dělen na hmotný a nehmotný.

Hmotný majetek je definován pro účely daňových odpisů v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Základním ustanovením je, že hmotným majetkem se rozumí samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok. Dále jsou to budovy, domy nebo nebytové prostory a též většina staveb.

Hmotný majetek se odepisuje z tzv. vstupní ceny, případně někdy těž zvýšené vstupní ceny. Vstupní cena je upravena § 29 zákona o daních z příjmů. Rozumí se jí zejména:

- pořizovací cena, je-li tedy hmotný majetek pořízen úplatně
- vlastní náklady na výrobu ve vlastní režii
- hodnota nesplacené pohledávky, zajištěné převodem práva, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele
- reprodukční pořizovací cena v ostatních případech zjištěná dle zákona o oceňování majetku

Zůstatkovou cenou je poté rozdíl mezi vstupní cenou a celkovými odpisy daného majetku. V prvním roce poplatník zařadí hmotný majetek do odpisových skupin, u nichž je stanovena doba odpisování. Odpisové skupiny definuje § 30 zákona o daních z příjmů.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Odpisová skupina</th>
<th>Doba odpisování</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1</td>
<td>3 roky</td>
</tr>
<tr>
<td>2</td>
<td>5 let</td>
</tr>
<tr>
<td>3</td>
<td>10 let</td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
<td>20 let</td>
</tr>
<tr>
<td>5</td>
<td>30 let</td>
</tr>
<tr>
<td>6</td>
<td>50 let</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabulka 1: Odpisové skupiny a doba jejich odpisování. Zpracováno autorem.

Poplatník může dále zvolit mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním. Způsob odpisování však nelze o dobu odpisování již měnit s výjimkou uvedenou v zákoně. Způsob

odpisování ale nemá žádný vliv na délku odpisování, která zůstává stále stejná. V případech stanovených zákonem má poplatník možnost zvolit si v prvním roce tzv. zvýšený odpis, při kterém, jak již název napovídá, dochází k navýšení odpisů v prvním roce odpisování. Důvodem může být například daňová spekulace, kdy subjekt předpokládá, že se v přístich letech sníží daně, a tudiž se vyplatí odečíst si vyšší odpisy ze základu daně v prvním roce.

Nehmotný majetek je definován v § 32a. Odpisují se tak zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený účetními předpisy, pokud byl nabyt úplně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a jeho vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. § 32a odst. 4 stanovuje odpisy u nehmotného majetku s právem užívání na dobu určitou, tak že doba odpisování je stejná jako doba užívání. U ostatního nehmotného majetku, který se odepisuje, je zákonem přesně stanovena doba odpisování v rozmezí od 18 do 72 měsíců.

Položky odčítatelné od základu daně

Od základu daně lze dle zákona odečíst určité položky. Jedná se například o odpočty daňové ztráty či odpočty na projekty na výzkum a vývoj. Daňovou ztrátou je chápán záporný hospodářský výsledek a lze ji dle současně právní úpravy odečíst nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích. Dále lze na základě §34a odst. 1 odečíst od základu daně 100%, resp. 110% výdajů vynaložených na výzkum a vývoj. „Novelou zákona o daních z příjmů je od roku 2014 zvýhodněn přírůstek nákladů na výzkum a vývoj mezi následujícími zdaňovacími obdobími (meziroční přírůstek), přičemž je možné uplatnit v těchto případech 110% nákladů.„47 Poté lze taktéž odečíst výdaje na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a výdaje vynaložené na žáka nebo studenta ve výši 200 Kč na hodinu.

4.5.1. Přímé daně majetkového typu

Daň z nemovitosti

Daň z nemovitosti je v daňové soustavě ČR již od roku 1993.48 Právní úprava je obsažena v zákoně o daní z nemovitosti.49 Příjem z daní z nemovitostí je příjemem rozpočtů obcí. Ty mají taktéž relativně rozsáhlé pravomoci, pokud se týče úpravy koeficientů ovlivňujících výši daně s ohledem na rozdílnost místních podmínek. Daň se skladá z daně z pozemků a daně ze staveb. Důvodem je to, že poplatník daně z pozemku a ze staveb nemusí být vždy ta samá osoba a těž jsou dány určité odlišnosti v jejich určení.

Subjektem daně je vlastník pozemku. V případě, že vlastník pozemku není znám, je jím uživatel pozemku. Nájemce či pachtýř je poplatníkem, pokud je zapsán v katastru nemovitostí. Předmětem daně je definován v §2 zákona o daní z nemovitostí. Jsou jím pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí. Základ daně je valorický jen u určitých typů pozemků jako například orná půda, chmelnice či vinice a u hospodářských lesů a rybníků. Sazbou daně je zde procentní ze základu definována zákonem. U ostatních pozemků je dán základ daně specificky a je stanovena sazba daně za 1 m². Tato sazba se dále násobí koeficientem daným v zákoně, a to podle počtu obyvatel v obci. Obec může stanovit vyhláškou různé výše koecifientů pro různé části obce. U daně ze staveb a jednotek je subjektem podobně jako u daně z pozemků vlastník stavby, dále též nájemce či pachtýř u jednotky, která zahrnuje nebytový prostor jiný než sklep nebo komoru. Předmětem daně jsou dle §7 zákona o daní z nemovitých věcí vdanatelné stavby a zdánileté jednotky na území ČR. Základ daně je specifický a počítá se dle výměry zastavěné plochy zdanitelné stavby, u jednotek poté výměra vynásobená koeficientem 1,2 či 1,22. Základ daně se poté násobí sazbou daně definovanou v zákoně. Výsledná sazba se dále násobí rozdílnými koecifienty založenými na velikosti. Může též dojít na uplatnění zvýšené sazby daně například pro případ přítomnosti nebytových prostor určených k podnikání.

Daň z nabytí nemovitých věcí

Daň z nabytí nemovitých věcí byla zavedena v roce 1993 původně označovaná jako daň z převodu nemovitostí. Byla součástí zákona o daní dědické, daní darovací a daní z převodu nemovitostí. Od roku 2014 byla však daň dědická de facto zrušena a daň darovací předvedena

49 Zákon č. 338/1992 Sb., o daní z nemovitostí

**Daň silniční**

Daň silniční je právně upravena v zákoně o dani silniční.\textsuperscript{51} Poplatníkem je provozovatel vozidla, uživatel vozidla, pokud je v technickém průkazu zapsána osoba, která zemřela, zanikla nebo byla zrušena, anebo jehož provozovatel byl odhlášen z registru vozidel. Poplatníkem je rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci. Předmětem daně jsou motorová vozidla a přípojní vozidla registrovaná, provozovaná a používaná v ČR. Základem daně je u osobních automobilů zdvihový objem motoru, u návěsů součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav, u ostatních poté největší povolená hmotnost v tunách a počet přeprav. Sazby daně jsou poté specifikovány v zákoně.

\textsuperscript{50} Zákon č.340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
\textsuperscript{51} Zákon č.16/1993 Sb., o dani silniční
4.3. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění


Historicky první takovéto smlouvy vznikly již koncem 19. století, a to konkrétně mezi rakouskou a uherskou částí Rakousko-uherské monarchie. V podobně době mezi sebou začaly uzavírat smlouvy o zamezení dvojímu zdanění též jednotlivé kantony Švýcarské federace. „V roce 1899 byla uzavřena smlouva mezi Rakouskem a Pruskem, jež položila základy moderních smluv o zákazu dvojího zdanění.“52 Na počátku 20. století začalo i Československo postupně tyto smlouvy uzavírat. V roce 1922 to byla smlouva s Rakouskem a o rok později s Německem. V současné době má Česká republika smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s 85 státy světa a s naprostou většinou ekonomicky významnějších států.

Z právního pohledu je dvojí zdanění kolizí daňových úprav dvou či více států. Určitá osoba totiž splňuje podmínky daňové příslušnosti v obou či více státech. Příčinu této kolize lze hledat v tom, že většina daňových systémů států je založena na osobní daňové příslušnosti neboli osoba v daném státě jako daňový rezident daní všechny příjmy bez ohledu na to, zda je zdroj příjmu v tuzemsku či v zahraničí. Současně platí ale též věcná daňová příslušnost, kdy osoba daní na území určitého státu všechny příjmy, jejíchž zdroj je na území tohoto státu. Takovéto uspořádání tak často zakládá daňovou povinnost na základě věcné daňové příslušnosti v jednom státu a též povinnost na základě osobní daňové příslušnosti ve státu druhotně. Dochází tak ke dvojímu zdanění.

Vzhledem k českému právnímu řádu jsou smlouvy o zamezení dvojímu zdanění vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal souhlas Parlament ČR na základě článku 49 Ústavy, který vyžaduje souhlasu obou komor parlamentu v případě mezinárodních smluv: a) upravujících práva a povinnosti osob, b) spojeneckých, mírových a jiných politických, c) z nichž vzniká členství České republiky ve mezinárodní organizaci, d) hospodářských, jež jsou všeobecné povahy, e) o dalších věcech, jejichž úprava je vyhrazena zákonu.

---

Jedná se konkrétně o tzv. prezidentské smlouvy. Pravomoc je sjednávat je tak dána dle článku 63 Ústavy prezidentu republiky. Prezident též tyto smlouvy ratifikuje. Často však prezident tuto pravomoc přenáší na vládu, což mu tento článek Ústavy umožňuje, a to na ministra financí. Před samotnou ratifikaci je kromě souhlasu Parlamentu ČR nutné i rozhodnutí Ústavního soudu o souladu mezinárodní smlouvy s ústavním pořádkem dle článku 87 odst. 2 Ústavy. Po ratifikaci prezidentem republiky je smlouva publikována ve Sbírce mezinárodních smluv sdělením Ministerstva zahraničních věcí. Vyhlášením se tak smlouva stává součástí českého právního řádu, a to na základě článku 10 Ústavy, který stanovuje, že „vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.“ Česká republika je tak smlouvou vázána a ta je nadřazena daňovým zákonům. V praxi je tedy potřeba nejdříve použít smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a až poté subsidiárně daňové zákony.

4.1.1. Metody zamezení dvojímu zdanění

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění upravují postup mezi jednotlivými státy, kterým se předchází dvojímu zdanění. Lze se setkat se dvěma metodami. Tou první je metoda vynětí a tou druhou metoda započtení.

**Metoda vynětí**

Metoda vynětí znamená, že příjem již zdaněný v zahraničí se už nezahrne do daňového základu v tuzemsku. Jedná se o metodu, kterou lze najít spíše ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, jak uvádí Sojka.54 Tato metoda se může uplatnit plně, kdy se mluví o tzv. vynětí úplném, aneb s výhradou progrese. Výhra progrese znamená, že příjem ze zahraničí se stále do daňového základu v tuzemsku nezahrne, ale stát si ponechává možnost zohlednit tento příjem při stanovení daně respektive výši daňové sazby. Použije se tak sazba daně, která odpovídá základu daně, který je zvýšen právě o příjem zdaněný v zahraničí. Tato metoda má však smysl jen v případech poměrně progresivní sazby daně.

---

53 Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, článek 10
**Metoda započtení**

Metoda započtení funguje tak, že v tuzemsku se zahrnou do daňového základu veškeré celosvětové příjmy a vypočte se daň. Od takto vyměřené daně se poté odečte daň již zaplacená v zahraničí. Jsou zde možné dále dva přístupy a to započtení plné a prosté. U započtení plného dochází k odečtení celé daně zaplacené již v zahraničí. V případě započtení prostého se odečte daň zaplacená v zahraničí do výše, která odpovídá proporcionálně části příjmu, který pocházejí ze zahraničí. Například pokud by byla odvedená daň v zahraničí 50 000 Kč, vyměřená daň v ČR 60 000 Kč a zahraniční příjmy by činily 50% příjmů poplatníka, bylo by možné odečíst od vyměřené daně v ČR jen 50% této částky, tedy 30 000 Kč a nikoli celých již v zahraniči zaplacených 50 000 Kč.
5. Daňová optimalizace právnické osoby

5.1. Optimalizace prostřednictvím nákladů a výnosem

Základem pro optimalizaci pomocí nákladů je vlastní určení toho, o který náklad se vůbec jedná. Dojde-li k jeho určení, přistupuje se poté k zákonu, který určí chování a možnosti aplikace nákladu. Nejprve je třeba na základě §25 zákona o daních z příjmů zkонтrolovat, zdali jde o daňově uznatelný náklad. Mezi daňově neuznatelné náklady patří kupříkladu vyplácené podíly na zisku. Dále je vhodné se podívat na § 24 odst. 2, který uvádí uznatelné náklady podle §24 odst. 1. V tomto případě se poplatník nemusí zaobírat podmínkou uznatelnosti nákladu, jelikož je náklad uveden přímo v zákoně. Obecně se k uznatelnosti nákladů staví §24 odst. 1, který definuje daňově uznatelné náklady. „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“

V této kapitole se zaměřím konkrétně na optimalizaci pomocí odpisů a daňové ztráty.

5.1.1. Optimalizace pomocí odpisů

Odpisy jsou zpravidla jedním z významnějších nákladů ve společnostech. Zákon o daních z příjmů je uvádí přímo v §24 odst. 2, což znamená, že podmínka uznatelnosti je splněna. Zároveň je však potřeba dodat, že odpisy musí být spojeny s majetkem, který slouží k dosahování zdanitelného příjmu společnosti. Takovýto majetek je poté zařazen do určité odpisové skupiny dle zákona o daních z příjmů. Podrobnosti k majetku z hlediska odpisů byly již popsány v první, teoretické části této práce.

Z hlediska daňové optimalizace je důležitá možnost volby metody odpisování, případně jeho přerušení či prodloužení. Zákon o daních z příjmů dává poplatníkovi dvě základní možnosti volby odpisování. Tou první je tzv. rovnoměrně odpisování a druhou volbou je zrychlené odpisování. Dále je poplatníkovi v některých případech dána možnost zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování. Zákon definuje vzorce, podle kterých dochází ke stanovení výše odpisů v jednotlivých letech:

§24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
§31 a §32 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
1. Rovnoměrné odpisování:
Odpis = (Vstupní cena × odpisová sazba) / 100

2. Zrychlené odpisování:
Odpis první období = Vstupní cena / koeficient
Odpis další období = (2 × zůstatková cena) / (koeficient – počet let odpisování)

Obecně lze říci, že volba metody odpisování závisí na tom, kdy je společnost vhodné mít zvýšené či snížené náklady. Zejména se jedná o plánování budoucích toků hotovosti, očekávané daňové a legislativní změny a též časovou hodnotu peněz.

Nejlépe lze daňovou optimalizací pomocí odpisů ukázat na praktickém příkladu. Řekněme, že společnost si vybavila svou kancelář nábytkem v hodnotě 400 000 Kč. Nábytek patří do 2. odpisové skupiny a poplatník může dle zákona uplatnit též zvýšení odpisu v prvním roce rovnoměrného odpisování o 10%, respektive též zvýšení odpisu o 10% vstupní ceny v případě zrychleného odpisování.

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Rovnoměrné odpisování</th>
<th>Rovnoměrné odpisování se zvýšením</th>
<th>Zrychlené odpisování</th>
<th>Zrychlené odpisování se zvýšením</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>2016</td>
<td>44 000</td>
<td>84 000</td>
<td>80 000</td>
<td>120 000</td>
</tr>
<tr>
<td>2017</td>
<td>89 000</td>
<td>79 000</td>
<td>128 000</td>
<td>112 000</td>
</tr>
<tr>
<td>2018</td>
<td>89 000</td>
<td>79 000</td>
<td>96 000</td>
<td>84 000</td>
</tr>
<tr>
<td>2019</td>
<td>89 000</td>
<td>79 000</td>
<td>64 000</td>
<td>56 000</td>
</tr>
<tr>
<td>2020</td>
<td>89 000</td>
<td>79 000</td>
<td>32 000</td>
<td>28 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>


Pokud by společnost očekávala zvýšení korporátní daně, bylo by vhodné minimalizovat v prvním roce odpisy a využít tak metodu rovnoměrného odpisování. Taktéž je tento případ výhodný z hlediska časové hodnoty peněz, kdy jsou vyšší daně placeny v pozdějších letech a je tak jejich současná hodnota nižší. Na druhou stranu pokud by byly vyhlídky společnosti horší a počítala by tak s klesajícími tržbami například, bylo by vhodné použít metodu zrychleného odpisování se zvýšením o 10% vstupní ceny v prvním roce. Jak lze vyčíst z tabulky výše, dojde v prvních dvou letech k odepsání více než poloviny vstupní ceny majetku. Výsledkem bude nižší základ daně v prvních letech a díky nižším odpisům v dalších letech se společnost může vyhnout daňové ztrátě. Společnost těží musí brát v úvahu tok hotovosti. Jelikož k platbě za

---

57 §31 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, respektive §32 odst. 2 a) bod 3. stejného zákona
nábytek dojde v roce 2016, může společnost mít zvýšenou potřebu hotovosti v prvních letech. Tudiž by bylo vhodné se rozhodnout pro zrychlené odpisování se zvýšením o vstupní cenu a zaplatit tak v prvních letech nižší daně. Daňová optimalizace pomocí odpisů však není zpravidla takto izolovaná záležitost a společnosti tak musí brát v úvahu několik možností dohromady a plánovat tak i několik variant budoucího vývoje a na tomto základě zvolit následně nejlepší metodu odpisování.

Daňové odpisy nabízí i další možnosti optimalizace. Jedná se například o tzv. přerušení odpisování hmotného majetku§58. Jedná se typicky o případy, kdy dosáhne společnost nízké výše základu daně a pokud by došlo k uplatnění odpisů, nemohla by společnost již uplatnit jiné slevy na daní či odpočty od základu daně. V případě nevyužití možností přerušení odpisování může společnost využít odpisů prohloubit svou daňovou ztrátu a tu poté uplatnit v dalších 5 letech. Domnívám se však, že se nejedná o velmi rozumnou variantu, jelikož daňovou ztrátu lze použít jen po časově definovanou dobu a hrozí tak její nevyužití.

Podobnou možností k přerušení odpisování je tzv. nevyužití maximální sazby pro odpisování.§59 Zákon však umožňuje nevyužit maximálních odpisů jen u rovnoměrného odpisování. Optimální je znovu využití v případě nízké výše základu daně, kdy pokud by došlo k uplatnění odpisů, nemohla by společnost již uplatnit jiné slevy na daní či odpočty od základu daně. V tabulce níže shrnu popsané možnosti optimalizace pomocí odpisů na praktickém příkladu společnosti s příjmy ve výši 650 000 Kč, náklady 270 000 Kč a rovnoměrným odpisem 92 000 Kč v daném zdaňovacím období a nárokem na slevu na daní ve výši 60 000 Kč na zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Příjmy</th>
<th>Daňově uznatelné náklady bez odpisů</th>
<th>Daňově uznatelné náklady bez odpisů</th>
<th>Daňově uznatelné náklady bez odpisů</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>650 000</td>
<td>270 000</td>
<td>380 000</td>
<td>92 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Zákon však umožňuje nevyužit maximálních odpisů jen u rovnoměrného odpisování. Optimální je znovu využití v případě nízké výše základu daně, kdy pokud by došlo k uplatnění odpisů, nemohla by společnost již uplatnit jiné slevy na daní či odpočty od základu daně. V tabulce níže shrnu popsané možnosti optimalizace pomocí odpisů na praktickém příkladu společnosti s příjmy ve výši 650 000 Kč, náklady 270 000 Kč a rovnoměrným odpisem 92 000 Kč v daném zdaňovacím období a nárokem na slevu na daní ve výši 60 000 Kč na zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Rozměrný odpis</th>
<th>Základ daně snížený o odpisy</th>
<th>Daň</th>
<th>Sleva na daní</th>
<th>Daň snížená o slevu na daní</th>
<th>Výsledná daňová povinnost</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>92 000</td>
<td>288 000</td>
<td>288 000</td>
<td>60 000</td>
<td>-5 280</td>
<td>0</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabulka 3: Dopad uplatnění nižší než maximální sazby odpisů. Zpracováno autorem.

58 §26 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
59 §31 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
60 §35 odst. 1 b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
Společnost pokud by uplatnila odpisy v plné výši, nevyužila by potenciálu 5 280 Kč. V případě přerušení odpisování by došlo k vyměření daňové povinnosti ve výši 12 200 Kč. Pokud by však společnost chtěla plně využít slevy na daní a v daném zdaňovacím období neplatit daň, využila by možnosti nižší sazby odpisů a odepsala by tak pouze 64 211 Kč. Tímto optimalizačním postupem by výsledná daňová povinnost byla nulová a navíc by si společnost záchovala možnost využít 27 789 Kč odpisů v příštích letech. Řekl bych však současně, že rozhodnutí mezi přerušením a uplatněním nižší sazby odpisů závisí na další řadě faktorů jako je například tok hotovosti dané společnosti, vyhlídky na změny výše daní a plánované příjmy a náklady dalších let, a tedy nelze posuzovat tuto situaci izolovaně.

5.2.1. Optimalizace pomocí daňové ztráty


61 §38n odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
62 §38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
63 §34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
64 §26 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

5.2. Slevy na dani

Právnické osoby mají dle zákona dvě základní možnosti uplatnění slev na dani. Tou první je zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností a druhou investiční pobídky. Tato část práce se zaměří na zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností, jelikož investiční pobídky svým obsahem překračují cíl a rozsah této práce.

5.1.1. Zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností

Je zřejmé, že náklady na zaměstnance patří i vzhledem k relativně vysokým odvodům k nejvýznamnějším nákladovým položkám společností. Proto si myslím, že je vhodné přinejmenším zvážit při obsazování pracovních míst či tvorbě míst nových možností zaměstnávání pracovníků se zdravotním postižením. Věřím, že většina menších podnikatelů si daňové a nákladové dopady v případě využití této možnosti nespočítá a rovnou ji zavrhne z důvodu náročnějšího hledání, úpravy pracovních podmínek či administrativy. Proto se
zaměřím na optimalizaci skrze zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností spíše prakticky a možné dopady ukážu na konkrétním vykonstruovaném příkladu.


<table>
<thead>
<tr>
<th>Pracovník s těžším postižením</th>
<th>Pracovník</th>
<th>Rozdíl</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Příjem</td>
<td>18 000 000</td>
<td>18 000 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Daňově uznatelné náklady</td>
<td>16 900 000</td>
<td>16 900 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklad - mzda nové místo</td>
<td>252 000</td>
<td>252 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklad - pojistné nově</td>
<td>85 680</td>
<td>85 680</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklad - odvod do rozpočtu</td>
<td>12 952</td>
<td>77 709</td>
</tr>
<tr>
<td>Daňový základ</td>
<td>749 369</td>
<td>684 611</td>
</tr>
<tr>
<td>Daň</td>
<td>142 380</td>
<td>130 076</td>
</tr>
<tr>
<td>Sleva na daní</td>
<td>60 000</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>Výsledná daňová povinnost</td>
<td>82 380</td>
<td>130 076</td>
</tr>
<tr>
<td>Výsledek hospodaření</td>
<td>666 988</td>
<td>554 535</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabulka 5: Dopad zaměstnání pracovníků s těžším postižením na hospodaření společnosti. Zpracováno autorem.


---

65 Zaměstnavatel s počtem zaměstnanců nad 25 je povinen dle §81 zákona o zaměstnanosti zaměstnávat 4% osob se zdravotním postižením z celkového počtu zaměstnanců.
Druhou část úspory lze poté najít ve výsledné daňové povinnosti. V tomto případě předpokládejme, že pracovník nebude celý rok na nemocenské či v pracovní neschopnosti, za kterou přísluší náhrada mzdy a společnost si tak započte slevu na dani v plné výši 60 000 Kč. Dojde tak k rozdílu ve výsledné daňové povinnosti 47 696 Kč.

Po sečtení obou částí úspory vychází, že společnost, která zaměstná osobu s těžším zdravotním postižením, v této situaci ročně získá navíc 112 454 Kč. Jedná se o téměř polovinu mzdových nákladů bez odvodů, což je již velmi významná úspora pro menší společnosti. Proto se domnívám, že by menší a střední podnikatelé, především s počtem zaměstnanců větším než 25, měli při obsazování pracovních pozic pečlivě zvážit i možnost zaměstnání zdravotně postižené osoby.

Na tomto místě bych též rád upozornil, že zaměstnávání těchto osob se stává výhodnější při nižších mzdách. Změněme-li v příkladu vyplacenou mzdu na minimální mzdu ve výši 9 900 Kč, činí rozdíl mezi reálnými náklady na zaměstnance za rok a úsporou na tohoto zaměstnance jen 46 738 Kč (118 800 Kč + 40 392 Kč – 112 454 Kč). Lze tak získat zaměstnance, jehož reálné roční náklady budou činit méně než 2 měsíční průměrné mzdy.

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Pracovník s těžším postižením</th>
<th>Pracovník</th>
<th>Rozdíl</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Příjem</td>
<td>18 000 000</td>
<td>18 000 000</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Daňově uznatelné náklady</td>
<td>16 900 000</td>
<td>16 900 000</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Náklad - mzda nové místo</td>
<td>118 800</td>
<td>118 800</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Náklad - pojistné nově</td>
<td>40 392</td>
<td>40 392</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Náklad - odvody do rozpočtu</td>
<td>12 952</td>
<td>77 709</td>
<td>-64 758</td>
</tr>
<tr>
<td>Daňový základ</td>
<td>927 857</td>
<td>863 099</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Daň</td>
<td>176 923</td>
<td>163 989</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Sleva na dani</td>
<td>60 000</td>
<td>0</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Výsledná daňová povinnost</td>
<td>116 293</td>
<td>163 989</td>
<td>-47 696</td>
</tr>
<tr>
<td>Výsledek hospodaření</td>
<td>811 564</td>
<td>699 110</td>
<td>112 454</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabulka 6: Dopad na hospodaření společnosti pro případ, kdy má pracovník s těžším postižením minimální mzdu. Zpracováno autorem.

5.3. Zaměstnanecké benefity

Zaměstnanecké benefity hrají dnes ve společnostech významnou roli. Přispívají k větší spokojenosti zaměstnanců, mohou zvyšovat motivaci či produktivity na pracovišti a stávají se jedním z faktorů při rozhodování o volbě povolání. Zaměstnanecké benefity jsou však nejen

37
zajímavé pro zaměstnance, ale při vhodném nastavení systému a optimalizaci jednotlivých typů benefitů se stávají též zajímavým nástrojem daňové optimalizace společností.

V současné zákonné úpravě platí, že benefity mohou být buďto daňově uznatelným či neuznatelným nákladem společnosti. Obdobně mohou zaměstnanci, který je obdrží, zvyšovat základ daně či ho ponechat stejný, a nijak ho nezvyšovat. Zároveň samozřejmě platí, že benefity, které zaměstnanci zvýší základ daně, zvyšují zároveň společnosti, která je poskytla, povinné 34% odvody za zaměstnance. Macháček považuje za nejoptimálnější možnost takový systém benefitů, u kterých je zaměstnanec osvobozen od daně z příjmů, neboli nezvyšuje se jeho vyměřovací základ pro odvod daně z příjmů a zároveň je z pohledu společnosti daňově uznatelným nákladem.68 Abych tuto Macháčkovu myšlenku ověřil, vytvořil jsem tabulku, která ilustruje situaci společnosti, která dosáhla příjmů 25 000 000 Kč a má 4 možnosti uplatnění 1 000 000 Kč v benefitech pro zaměstnance.

<table>
<thead>
<tr>
<th>1</th>
<th>2</th>
<th>3</th>
<th>4</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Daňově uznatelný náklad</strong></td>
<td><strong>Daňově neuznatelný náklad</strong></td>
<td><strong>Nezvyšuje základ daně zaměstnance</strong></td>
<td><strong>Zvyšuje základ daně zaměstnance</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Tržby</td>
<td>25 000 000</td>
<td>25 000 000</td>
<td>25 000 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady</td>
<td>22 000 000</td>
<td>22 000 000</td>
<td>22 000 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklad - benefity</td>
<td>1 000 000</td>
<td>1 000 000</td>
<td>1 000 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklad – odvody zam.</td>
<td>0</td>
<td>340 000</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>Základ daně</td>
<td>2 000 000</td>
<td>1 660 000</td>
<td>3 000 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Daň</td>
<td>380 000</td>
<td>315 400</td>
<td>570 000</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Výsledek hospodaření</strong></td>
<td><strong>1 620 000</strong></td>
<td><strong>1 344 600</strong></td>
<td><strong>1 430 000</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Rozdíl</td>
<td>275 400</td>
<td>0</td>
<td>85 400</td>
</tr>
<tr>
<td>% rozdíl</td>
<td>20%</td>
<td>0%</td>
<td>6%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabulka 7: Dopad uplatnění jednotlivých druhů zaměstnaneckých benefitů na hospodaření společnosti. Zpracováno autorem.

Z tabulky jednoznačně vyplývá, že lze s tvrzením Macháčka souhlasit. Pokud by byl 1 000 000 Kč benefítů poskytnut zaměstnancům v benefitech, které jsou pro společnost daňově uznatelné a nezvyšují zároveň základ daně zaměstnancům, dosáhne společnost o 20% vyššího výsledku hospodaření než v případě, kdy by byl onen 1 000 000 Kč byl vyplacen jako mzdy zaměstnancům. Taktéž výše uvedený příklad odhaluje, že se společnosti vyplatí poskytnout 1 000 000 Kč v benefitech i pokud se jedná o daňově neuznatelné náklady zároveň nezvyšující základ daně zaměstnance. V tomto případě je výsledek hospodaření o 6% vyšší než v případě

---

výplaty benefity jako mzdy. V praxi lze tedy účinně využívat obou těchto skupin benefít. Pakliže zaměstnanci vnímají výši benefity shodně jako stejně vysokou mzdu, případně jim benefity přináší více užitku nežli stejně vysoká mzda, vyplatí se oběma stranám zaměstnanecné benefity plně využívat.

Daňově uznatelné benefity definuje zákon především jako výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, peči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců. Zároveň by tyto benefity měly být uvedeny v kolektivní smlouvě, vnitřním předpisu, pracovní či jiné smlouvě.

5.1.1. Odborný růst zaměstnanců

Jedním z častých benefítů takto využívaných je odborný růst zaměstnanců. Zde dochází k osvobození od daně u zaměstnanců v případech, kdy se jedná o nepeněžní plnění vynaložené zaměstnavatelem a rozvoj souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele či se jedná o rekvalifikaci. Zároveň se takto v nepeněžní podobě jedná o daňově uznatelný náklad společnosti. Podíváme-li se na tabulku výše, potvrdí se, že se v této formě jedná o oboustranně nejvýhodnější variantu benefitu na odborný růst zaměstnance. Pokud by společnost vyplatila benefity v peněžní podobě, má stejně účinky jako výplata mzdy. Myslím si, že lze v tomto případě uvažovat o větších užitku pro společnost, která takto může motivovat zaměstnance k odbornému růstu. Zároveň se takto v nepeněžní podobě jedná o daňově uznatelný náklad společnosti.

5.2.1. Příspěvek na stravování

Dalším častým benefitem je stravování a populární stravenky. Stravenky jsou tak populární zejména díky tomu, že pokud by zaměstnavatel příspěvek na jídlo vyplatil v peněžním plnění, vstupoval by do základu daně zaměstnance. Stravenky jsou tak od daně

---

69 §24 odst. 2) j) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
70 §24 odst. 2) j) bod 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
71 §6 odst. 9 a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
z příjmu fyzických osob osvobozeny.\textsuperscript{72} Na straně zaměstnavatele platí, že si může do výše 55% nominální hodnoty stravenky uplatnit daňově uznatelné náklady.\textsuperscript{73} Jedná se tak o daňově nejvýhodnější situaci. Zároveň se domníváme, že přináší zaměstnancům vysoký užitek, jelikož se jedná o uspokojení základní lidské potřeby. Z těchto důvodů jsou stravenky jedním z nejpopulárnějších benefítů na obou stranách. Pokud by tedy společnost měla 50 zaměstnanců, kterým by byla část mzdy nahrazena 55% příspěvkem na stravenky o nominální hodnotě 100 Kč denně, došlo by k nahrazení cca 1 100 Kč (55 Kč × 20 pracovních dní) mzdy stravenkami měsíčně každému zaměstnanci ze strany společnosti. Společnost by tak ušetřila 374 Kč (100 Kč × 34%) měsíčně na odvodech za každého zaměstnance. Ročně se jedná o již relativně významnou částku 224 400 Kč. Na druhé straně zaměstnanec nemusí tento příjem danit. To znamená, že ušetří jak na odvodech, tak těž i na dani z příjmů fyzických osob. Celkově zaměstnanec takto získá 342,1 Kč (1 100 Kč × 11% + 1 100 Kč × 134% × 15%) měsíčně. Za rok tedy dosáhne zaměstnanec úspory 4 105 Kč. Tato čísla dokazují, že se jedná o velmi výhodný benefit pro obě strany. Zaměstnanec tak dostane vyšší čistou mzdu a společnost na tom ještě uspoří.

\textbf{5.3.1. Příspěvek na penzijní připojištění}

Poslední benefit z nejvýhodnější skupiny, který bych zmínil je příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem a příspěvek zaměstnavatele na doplňkové penzijní spoření poukázaný na účet zaměstnance u penzijní společnosti a dále příspěvek na penzijní pojištění poukázaný ve prospěch zaměstnance u instituce penzijního spoření. Zaměstnanec je osvobozen od daně až do výše příspěvku 30 000 Kč. Pro společnost se jedná o daňově uznatelný náklad, pokližě splňuje zákonné podmínky.\textsuperscript{74} Přestože pro společnost není stanoven limit, není příliš výhodné překročit částku 30 000 Kč za rok. Daňový účinek je totožný se mzdu, ale domníváme se, že se užívek pro zaměstnance s přibývající částkou snižuje. Jelikož zaměstnancem společnosti může být i její majitel, nabízí se zde zajímavá možnost optimalizace i z hlediska příjmu jako fyzické osoby, kdy si může majitel nechat vyplatit 24 000 Kč na penzijní připojištění ze společnosti jako benefity a nikoli platit připojištění ze svého příjmu. V případě, že si nechá částku vyplatit jako benefit je celá částka osvobozena od daně z příjmu, kdežto jako

\textsuperscript{72} §6 odst. 9 b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
\textsuperscript{73} §24 odst. 2 j) bod 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
\textsuperscript{74} §24 odst. 2 j) bod 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
příjem je nezdanitelnou částí základu daně jen 12 000 Kč. Majitel tak může tímto krokem ušetřit 1 800 Kč za rok.

5.4.1. Příspěvek na rekreaci a zájezd

Jedním z nejzajímavějších benefitů z druhé nejvýhodnější skupiny, tedy daňově neuznatelný náklad pro společnost, ale daňově osvobozený příjem pro zaměstnance je příspěvek na rekreaci a zájezd do výše až 20 000 Kč. Platí, že se musí jednat o příspěvek nepeněžní. Tudiž musí například cenu zájezdu uhradit zaměstnavatel a nikoli peněžně sám zaměstnanec. U pohledu majitele společnosti se jedná též o zajímavou možnost optimalizace příjmu, kdy pokud by se rozhodl danou částku vyplatit jako podíl na zisku, činila by kumulovaná daňová zátěž na jeho straně a straně společnosti 31,15 %, tedy 6 230 Kč. Pokud se rozhodne využít tohoto benefitu, jsou náklady jen na straně společnosti, a to ve výši 3 800 Kč (20 000 Kč × 19%). Tudiž může majitel společnosti takto ušetřit 2 430 Kč.

---

75 Tento režim zdanění je dán §6 odst. 9 d) bod 1. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve spojení §24 odst. 2 j) bod 5. téhož zákona
6. Optimalizace skrze mezinárodní daňové plánování

Poslední kapitola této práce se věnuje možnosti zvýšení majetku majitele právnické osoby skrze mezinárodní daňovou optimalizaci. Jedná se především o možnost snížení korporátní daně a následného převedení zisku pomocí dividend s nulovým zdaněním zpět do České republiky. Celý systém je většinou založen na principu tzv. transfer pricingu neboli transferových cen. Právě tato metoda bude vzhledem k jejímu častému využívání podrobněji v této kapitole rozebrána.

6.1. Daňové ráje

Jedním ze znaků současného vývoje světa je bezesporu globalizace. S tou souvisí i jednodušší možnosti přenášení sídel společností mezi státy a zakládání nových společností v různých zemích. V rámci své daňové kompetence si jednotlivé státy určují vlastní daňová pravidla a dochází tak k rozdílným podmínkám v daňové oblasti mezi jednotlivými státy. V rámci konkurence mezi státy vznikají i takové, jejichž zákony popřípadě mezinárodní smlouvy, nabízejí nízké, či dokonce nulové zdanění. Tyto státy jsou poté označovány termínem daňové ráje. Vytvoření celého optimalizačního systému je tak umožněno existencí těchto zemí.

Daňový ráj však neznamená jen nízké či žádné daně. Může jít i o menší byrokratickou zátěž, chybějící povinnost auditu, vedení účetnictví, rozšířené možnosti daňové uznatelnosti nákladů či levné správní náklady. Všechny tyto aspekty motivují společnosti k založení právní entity v daňovém ráji.

Daňové ráje se zpravidla dělí na offshore a onshore. Offshore centra se vyznačují nulovými či velmi nízkými daněmi, volnější legislativou, vysokou diskrétností a popřípadě též zárukou anonymity. Oproti tomu onshore centra poskytují společnostem daňové výjimky, úlevy či prázniny. Často se jedná pouze o určité ekonomické činnosti, které jsou takto zvýhodňovány. „Česká republika může být a mnohdy také je v tomto kontextu považována za onshore destinaci, zejména z titulu poskytování investičních pobídek.“

6.2. Transfer pricing

Hlavním nástrojem mezinárodní daňové optimalizace jsou transferové ceny. „Je to takové nastavení ceny za obchodní transakci mezi spojenými osobami, které způsobí převod

---

zisku do destinace s výhodným daňovým režimem."\textsuperscript{77} Transferové ceny jsou tak uplatňovány mezi dvěma společnostmi, které jsou spojenými osobami a jedna z nich sídli v daňovém ráji. Dochází tak k přenosu zisků do těchto rájů. Nelze se však domnivat, že lze takto přenést všechny zisky a vyhnout se tak placení daní. Český právní řád a judikatura poměrně detailně upravuje oblast transferových cen. Zapravě stanovuje pravidla pro výši transferové ceny. Ta se nesmí lišit od ceny, která by byla v běžných obchodních vztazích sjednána nespojenými osobami.\textsuperscript{78} Jedním z posledních judikátů zabývajících týkající se tohoto ustanovení je judikát z roku 2013, ve kterém se jednalo o spojené osoby Goldfein CZ s.r.o a Goldfein GmbH.\textsuperscript{79} Česká dceřiná společnost od německé matky odebírala suroviny na výrobu pekařských produktů. Ty následně dodávala mateřské společnosti pro prodej na zahraničních trzích. Problémem bylo, že německá matka prodávala české dceřiné společnosti suroviny na základě chybné kalkulace, kdy k nákupní ceně suroviny, přímým a režijním nákladům připočítávala kromě přiměřené marže také příspěvek na pokrytí ztráty matky. NSS dospěl k názoru, že v běžných obchodních vztazích by se příspěvek na pokrytí ztráty matky neaplikoval při kalkulaci ceny, a proto neexistují důvody pro změnu dodatečně vyměřené daně. V tomto judikátu se jedná o dle mého názoru zcela správné posouzení případu. Myslím si, že pokud by neexistoval institut cen v běžných obchodních vztazích, získávaly by nadnárodní společnosti tržně nekonkurenční výhody právě v oblasti daňové optimalizace. Stejně tak jako by běžný zákazník na přirozeně konkurenčním trhu neakceptoval cenu, která zahrnuje příspěvek na pokrytí ztráty, neměla by se takto chovat ani dceřiná společnost.

Mimo výše zmíněné ustanovení zákona též platí, že finanční orgány posuzují činnost, za kterou je stanovena transferová cena, zda je činností reálnou, ke které opravdu dochází. Taktéž se posuzuje, zdali má daná činnost ekonomický smysl. Pokud nedává ekonomický smysl či se nejedná o reálnou činnost, dochází k daňovému úniku. K této situaci se vztahuje nedávno vydaný judikát NSS.\textsuperscript{80} Tento judikát z konce roku 2015 potvrzuje dle mého názoru již několikatý trend boje proti danění zisků v zemích s nižším zdaněním a jedná se též svým způsobem o přelomový rozsudek. Týká se totiž otázky, zdali je možná ekonomická a právní

\textsuperscript{78} §23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
\textsuperscript{79} Česko, Nejvyšší správní soud. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR č.1 Afs 99/2012 - 52 (ze dne 13.března 2013).
\textsuperscript{80} Česko, Nejvyšší správní soud. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR č.9 57/2015 – 120 (ze dne 15.října 2015)
změna aspektů podnikání, která vede k vyvedení dosahovaných zisků v České republice do daňových rájů, respektive zemí s nižším zdaněním. Jednalo se o společnost CTP Property VI, a.s. Předmětem sporu byla daňová uznatelnost úroku z úvěru, který si nárokovala právě společnost CTP Property VI, a.s. Tato společnost však vznikla odštěpením části obchodního jmění společnosti CTP Property, a.s. Tímto odštěpením na ni právě přešel i úvěr od lucemburské matky. Výsledkem celé této restrukturalizace bylo, že společnost jako celek vykazovala v České republice nově daňovou ztrátu, zatímco předtím zde byla v zisku. Nové uspořádání však pomohlo lucemburské matce, které se tak zvýšil zisk.


6.3. Způsoby uplatnění metody transferových cen

Způsobů, jak dosáhnout daňové úspory a převedení daňové povinnosti do jiného státu je mnoho. Nejedná se tak jen o převod peněžních prostředků, ale i například o převod majetku.
Na základě toho, co společnost převádí, se též rozlišuje několik metod stanovení transferových cen. Zdařilé rozdělení způsobů uplatnění transferových cen použila Kranecova.  

1) **Hmotné dodávky**  
Hmotné dodávky znamenají nejen hotové výrobky, ale také materiál, nedokončenou výrobu či části výrobků.

2) **Výrobní nehmotný majetek**  
Jedná se o majetek, který byl vytvořen společností zpravidla v rámci výzkumu a vývoje. Typicky jsou to patenty, speciální know-how, nové technologie a postupy.

3) **Marketingový nehmotný majetek**  
V tomto případě je jedná o hodnotu obchodních názvů, značky, pověsti.

4) **Poskytování služeb**  
Často se lze v této oblasti setkat s tím, že si sdružené podniky poskytují služby v oblasti účetní, právní, IT či poradenství. Může však jít i o služby, které souvisí například s hmotným majetkem jako je servis či správa tohoto majetku. V tomto případě je pak nutné zamezet jejich dvojimu zdanění, jednak jako služby a jednak při převodu hmotného majetku.

5) **Finanční služby**  
U finančních služeb jde zejména o poskytování půjček a úvěrů. Finanční orgány v této oblasti uplatňují stále tvrdší postupy a kritéria. Je třeba respektovat zákonná pravidla nízké kapitalizace, ale nově například též sledovat ekonomický smysl dané transakce. Stále se však jedná o významný způsob převodu zisku v rámci daňové optimalizace.

6.4. **Kyperská republika jako daňový ráj EU**

Kypr je jedním z nejpopulárnějších daňových rájů pro české společnosti. Jedná se člena EU a eurem se zde platí již od roku 2008. Vzhledem ke členství v EU, právní stabilitě, velkému množství smluv o zamezení dvojího zdanění a výhodným podmínkách zdanění příjmů.

---

právnických osob, které činí pouhých 12,5% 82, jsem se rozhodl se na Kypr zaměřit detailněji a dále též tuto zemi využít v praktickém příkladu mezinárodní daňové optimalizace.

Základním typem společnosti na Kypru je Private Company Limited by Shares. Ta je něčím mezi akciovou společností a společností s ručením omezeným, které známe v českém právním systému. Založení takovéto společnosti poté trvá cca 2-3 týdny. Ředitelem společnosti může být fyzická i právnická osoba i bez trvalého pobytu či sídla na Kypru. Podmínkou však je, že společnost musí mít také svého tajemníka, který plní převážně funkci kontaktu s místními úřady. Pokud chce však společnost využívat výhod plynoucích sjednaných ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění či směrnice EU o zdanění dividend, musí být na Kypru daňově rezidentní, což znamená, že zde musí mít místo skutečného vedení společnosti. Na Kypru je povinně předkládání účetních výkazů a provádění auditu společnosti. Měli bych tak mluvit o Kypru spíše jako onshore destinaci.

V případě úvah o založení společnosti na Kypru je potřeba vztít v úvahu poplatky při založení a taktéž každoroční opakující se platby. V tabulkách níže jsou tyto náklady shrnuty. Jedná se o hlavní a nejpodstatnější položky.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Poplatky při založení společnosti83</th>
<th>EUR</th>
<th>CZK</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Registrace společnosti s kapitálem 5000 EUR</td>
<td>135</td>
<td>3 645</td>
</tr>
<tr>
<td>Šepsání stanov a společenské smlouvy</td>
<td>500</td>
<td>13 500</td>
</tr>
<tr>
<td>Přihláška ke schválení firmy společnosti</td>
<td>120</td>
<td>3 240</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Celkem</strong></td>
<td><strong>755</strong></td>
<td><strong>20 385</strong></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Poplatky každý rok</th>
<th>EUR</th>
<th>CZK</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Roční poplatek za zápis v rejstříku</td>
<td>350</td>
<td>9 450</td>
</tr>
<tr>
<td>Vedení účetnictví a administrativa</td>
<td>5 000</td>
<td>135 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady na audit</td>
<td>1 500</td>
<td>40 500</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Celkem</strong></td>
<td><strong>6 850</strong></td>
<td><strong>184 950</strong></td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabulka 8: Poplatky při založení společnosti na Kypru a každoroční výše poplatků. Zpracováno autorem.


společnosti s obratem v řádu desítek či stovek milionů korun. Je tak názorně vidět, že mezinárodní daňová optimalizace přichází v úvahu spíše jen pro větší korporace a nikoli pro malé podniky, kterým by způsobila nepřiměřenou administrativní a finanční zátěž. Taktéž se domnívám, že administrativní bude dále stoupat se zpřísnějícími se požadavky finančních orgánů a orgánů EU. Tudíž bych řekl, že lze do budoucna očekávat další zvyšování každoročních nákladů offshorových či onshorových společností a tudíž snižování dostupnosti této možnosti daňové optimalizace.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Zisk před zdaněním</th>
<th>ČR</th>
<th>Kypr</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Korporátní daň %</td>
<td>19%</td>
<td>12,5%</td>
</tr>
<tr>
<td>Korporátní daň absolutní</td>
<td>540 623</td>
<td>355 673</td>
</tr>
<tr>
<td>Rozdíl ve výši korporátní daně</td>
<td>184 950</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>


6.5. Praktický příklad mezinárodní daňové optimalizace společnosti


6.1.1. Varianta 1

Společnost ČR před a po optimalizaci

<table>
<thead>
<tr>
<th>Postup</th>
<th>Před</th>
<th>Po</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Tržby</td>
<td>120 000 000</td>
<td>120 000 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - materiál</td>
<td>55 000 000</td>
<td>58 000 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - výroba</td>
<td>25 000 000</td>
<td>25 000 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - administrativa</td>
<td>10 000 000</td>
<td>10 000 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - doprava</td>
<td>15 000 000</td>
<td>18 000 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

| Zisk před zdaněním v ČR | 15 000 000 | 9 000 000 |
| Daň 19% | 2 850 000 | 1 710 000 |

Tabulka 10: Společnost ČR před a po daňové optimalizaci. Zpracováno autorem.

Společnost Kypr

<table>
<thead>
<tr>
<th>Postup</th>
<th>Před</th>
<th>Po</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Tržby</td>
<td>76 000 000</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - materiál</td>
<td>55 000 000</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - doprava</td>
<td>15 000 000</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - administrativa vlastní</td>
<td>184 950</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

| Zisk před zdaněním v ČR | 5 815 050 |
| Daň 12,5% | 726 881 |


Výsledek optimalizace

<table>
<thead>
<tr>
<th>Celkem</th>
<th>Před</th>
<th>Po</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Daň ČR</td>
<td>2 850 000</td>
<td>1 710 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Daň Kypr</td>
<td>0</td>
<td>726 881</td>
</tr>
</tbody>
</table>

| Daňová úspora | 0 | 413 119 |


V této variantě by došlo k celkové daňové úspěchu 413 119 Kč. Je však otázkou, jak by takovéto uspořádání posoudili finanční orgány. Kyperská společnost by sice měla na prodeji jen normální tržní marži, ale české společnosti by nedávalo ekonomický smysl nakupovat materiál a dopravu od kyperské společnosti, když lze tyto služby získat levněji u jiných společností. Mohlo by tak dojít k situaci dopočtu daňové povinnosti v ČR. Dle mého názoru není tato varianta optimální jak z právního, tak i ekonomického hlediska.

6.2.1. Varianta 2


### 6.3.1. Převod zisku zpět do ČR

Jak již bylo řečeno, Kypr má uzavřeno velké množství smluv o zamezení dvojího zdanění, které nabízejí zajímavé možnosti optimalizace daně. Aktuální smlouva s Českou republikou byla podepsána v roce 2009.\(^{84}\) Z této smlouvy vyplývá, že pokud by česká společnost vlastnila minimálně 10 % kapitálu kyperské společnosti, a to alespoň po dobu 1

---

\(^{84}\) Smlouva č. 120/2009 Sbírky mezinárodních smluv, O zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Kyperskou republikou

---

<table>
<thead>
<tr>
<th>Společnost ČR před a po optimalizaci</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Před</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Tržby</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - materiál</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - výroba</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - administrativa</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - doprava</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Zisk před zdaněním v ČR</strong></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Daň 19%</strong></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Společnost Kypr</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Tržby - prodej nábytku do Německa</td>
</tr>
<tr>
<td>Tržby - prodej materiálu do ČR</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - nákup zboží z ČR</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - materiál</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - doprava</td>
</tr>
<tr>
<td>Náklady - administrativa vlastní</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Zisk před zdaněním v ČR</strong></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Daň 12.5%</strong></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Výsledek optimalizace</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Celkom</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Daň ČR</td>
</tr>
<tr>
<td>Daň Kypr</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Daňová úspora</strong></td>
</tr>
</tbody>
</table>

---


roku, jsou dividendy vyplácené kyperskou společností zdaněny 0% sazbou daně na Kypru. 

Dle českého právního řádu by tato dividenda od dceřiné společnosti byla osvobozena od daně. Tudíž by bylo možné převádět zisk mezi společnostmi bez dodatečné daňové povinnosti. Domnívám se, že tento fakt je důležitý zejména z investičních důvodů, kdy lze důvodně předpokládat, že investiční nároky české výrobní společnosti budou vyšší nežli kyperské obchodní. Proto by mohlo docházet k převodu zisku za účelem investic do výrobního kapitálu české společnosti.

85 Článek 10 bod 2. a) Smlouvy č. 120/2009 Sbírky mezinárodních smluv, O zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Kyperskou republikou

86 §19 odst. 1 z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (jde o výsledek zapracování směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států)
7. Optimalizace příjmu majitele právnické osoby

První možností zvyšování hodnoty majetku majitele právnické osoby je optimalizace jeho příjmu jako fyzické osoby. Stejně jako zaměstnanci podává i majitel společnosti daňové přiznání jako fyzická osoba a stejně jako zaměstnanci může být i on zaměstnancem společnosti. Zákon mu však navíc dává určité dodatečné možnosti daňové optimalizace, které vyplývají zejména z jiné výše zdanění právnických osob.

7.1. Druhy příjmu majitele právnické osoby

Zákon dává majitelí společnosti v zásadě tři možnosti příjmu jako fyzické osobě. Tou první je klasický pracovněprávní vztah a z něj vyplývající příjem ze závislé činnosti. Možností druhou, která je velmi významná z hlediska optimalizace právě pro majitele právnických osob, je možnost výplaty podílu na zisku společnosti. Jedná se o kapitálový příjem, který podléhá jinému zákonem úzce definovanému způsobu zdanění nežli příjem ze závislé činnosti. Tento rozdíl ve zdanění nabízí zajímavé možnosti daňových úspor. Třetí možností je situace, kdy je majitel právnické osoby zároveň jejím jednatelem a pobírá tak odměnu za výkon jednatele. Tato odměna je dle zákona daňována ve stejném právním režimu jako mzda.87 Pouze pokud se jedná o částku menší než 2 500 Kč, neplatí se sociální pojištění. Jedná se totiž o tzv. zaměstnání malého rozsahu, které nepodléhá odvodům sociálního pojištění.88 Teoreticky by se dalo této možnosti využít i k daňové optimalizace příjmu jako fyzická osoba, ale finanční dopady takového postupu jsou částečně navzdory nutnosti odvádět zdravotní pojistné. Pokud by si majitel vyplatil 2 500 Kč jako podíl na zisku, je kumulovaná daňová zátěž pro něj a společnost 31,15%, tedy 779 Kč. Pokud by si částku vyplatil jako odměnu za výkon funkce jednatele, dalo by to sociální pojištění 9% jako odvod zdravotního pojištění, tedy 225 Kč. Celkem by tedy kumulovaná daňová povinnost činila 757 Kč. Došlo by tak k zdanění daňové úspory pro výsah 22 Kč. Proto jsem se rozhodl nadále se v této práci zaměřit jen na optimalizaci dvou prve zmiňovaných druhů příjmů, tedy mzdy a podílu na zisku.

87 §6 odst. 1 c) bod 1. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
88 §7 odst. 2 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění a na toto ustanovení navazující §8 odst. 1 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění
7.2. Optimalizátor pro majitele právnických osob

Věřím, že pro mnoho malých a středních podnikatelů je téma daní a daňové optimalizace příliš složité a nechtějí či nemají příliš času se jím zabývat. Zároveň jsem přesvědčen, že nenáročnou úpravou struktury příjmu lze dosáhnout značných daňových úspor. Nenarazil jsem též na žádnou jednoduchou a rychlou možnost zjištění komplexní optimalizační struktury příjmu. Z těchto důvodů jsem v rámci této práce vytvořil interaktivní optimalizátor v MS Excel, který sám vypočte daňově nejoptimálnější rozdělení požadovaného příjmu mezi mzdu a podíl na zisku. Kalkulátor pracuje se všemi zákonnými možnostmi uplatnění nezdanitelných částí daně, slev na daní a daňových zvýhodnění.

Základní princip fungování kalkulátoru, respektive daňové optimalizace je v tzv. kumulované výši zdanění majitele společnosti. K tomuto konceptu jsem došel tím, že cílem této práce je zvýšit hodnotu majetku majitele společnosti skrze optimalizaci. Tohoto lze dosáhnout jak vyšším příjmem jako fyzická osoba, tak i nižší daňovou povinností osoby právnické, které je fyzická osoba majitelem. Proto dochází k sečtení daňové povinnosti fyzické osoby a právnické osoby v případě zdanění jejího majitele. Rozdílné kumulativní výši zdanění v případě výplaty mzdy jako příjmu ze závislé činnosti a podílu na zisku jako kapitálového příjmu je poté základním nástrojem optimalizace v kalkulátoru. V případě výplaty mzdy bez jakýchkoliv nezdanitelných částí daně, slev na daní či daňových zvýhodnění, dochází k velmi vysoké kumulativní daňové zátěži příjmu ve výši 58,64%. Samozřejmě se jedná o čistě hypotetickou situaci, jelikož v běžném životě je minimálně sleva na poplatníka započítána. Oproti tomu kumulativní zdanění podílu na zisku činí jen 31,15%. V případě, kdy poplatník uplatní základní slevu na poplatníku 24 840 Kč a též daňové zvýhodnění na 2 děti, je stále kumulativní zdanění mzdy ve výši 26 000 Kč relativně vysoké, a to 41,32%. Platí také, že tato výše zdanění stoupá se zvyšující se mzdou. Například při mzde ve výši 50 000 Kč se tak zdanění dostává až na 49,63%. V této situaci by mohl poplatník nabýt dojmut, že se tedy vyplatí si vyplácet celý příjem jako podíl na zisku, který je daňově výhodnější. Není tomu ale tak. Majiteli společnosti se vyplatí obdržet mzdu až do té výše, kdy se její kumulativní zdanění rovná zdanění podílu na zisku, tedy 31,15%. To je těž základ algoritmu fungování kalkulátoru, který na tomto principu sám tuto výši mzdy dohledá. Ve výše uvedené situaci je tedy daňově optimální obdržet 16 387 Kč jako mzdu a 9 613 Kč jako podíl na zisku při požadovaném hrubém měsíčním příjmu 26 000 Kč. Můžeme tedy říct, že částka 16 387 Kč tvoří jakousi hranici, od které se vyplatí majiteli daně.

89 § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
90 § 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
vyplácet si již jen podíl na zisku a do které zároveň by si měl vyplácet jen mzdu. Od této chvíle budu v této práci používat pro tuto hranici termín „hranice pro výplatu podílu na zisku“. Tato hranice se však významně mění s počtem a výši uplatněných nezdaničelných částí základu daně, slev na dani a daňových zvýhodnění. V situaci většího využití těchto možností, kdy poplatník poskytne bezúplatné plnění ve výši 30 000 Kč na kulturní veřejnou sbírku dle zákona, zpočte si úroky ze stavebního úvěru na bytové potřeby ve výši 40 000 Kč, taktéž využije možnosti uplatnění 12 000 Kč jako příspěvek na penžijní připojištění se státní příspěvkem a 12 000 Kč jako příspěvek na soukromé životní pojištění. Dále využije poplatník základní slevy na poplatníka a slevy na manželku, která má příjem nižší než 68 000 Kč a slevu za umístění dítěte ve výši 9 900 Kč. Poplatník má taktéž 3 děti a uplatňuje tak daňové zvýhodnění na všechny. V této situaci se hranice posouvá až na 36 365 Kč. Jen tak využije majitel společnosti plně všech daňových možností, které mu dává zákon. Toto potvrzuje nutnost stanovení optimální kombinace příjmů pro každého majitele zákonů.

Zajímavé je však zjistění, že v některých situacích se optimální hranice dostává pod hranici minimální mzdy, jež činí v roce 2016 9 900 Kč. Jedná se typicky o poplatníky s malými možnostmi uplatnění nezdaničelných částí daně, slev a zvýhodnění. Například se jedná o situaci, kdy uplatňuje majitel společnosti jen odečet příspěvku na penžijní připojištění ve výši 12 000 Kč a základní slevu na poplatníka. Jsem přesvědčen, že i v situacích, kdy je hranice pod úrovní minimální mzdy, by mělo docházet k výplatě mzdy, jelikož placením důchodového pojištění vzniká postupně nárok na státní starobní důchod. Tato částka tak později převáží jisté daňové ztráty v průběhu pracovního života majitele. V současné situaci má totiž poplatník, který popírá minimální mzdu, nárok na výplatu starobního důchodu ve výši 8 677 Kč měsíčně (pokud platí důchodové pojištění po dobu 42 let).

7.3. Vliv starobního důchodu na algoritmus optimalizátoru

Tímto se dostává k problematice starobního důchodu při optimalizaci příjmu majitele společnosti jako fyzické osoby. Kalkulátor počítá též předpokládanou výši důchodu poplatníka

---

91 §15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
92 Kalkulací v optimalizátoru lze vidět v Příloze 1
na základě nynější právní úpravy. Rozhodl jsem se však, kromě výše zmíněného případu s minimální mzdou, nevyužívat předpokládané výše důchodu v optimalizačním algoritmu a to z několika důvodů. Prvním důvodem je nestálost právní úpravy týkající se vyplácení starobního důchodu. Tato nestálost vyplývá těž z faktu, že důchodový účet je v posledních letech v záporných číslech a vzhledem k demografickému vývoji a stárnutí populace bude potřeba jistým způsobem stávající, zjevně neudržitelný systém, změnit. Druhým důvodem je nemožnost určení počtu let vyplácení státního důchodu, respektive stanovení přesného data smrti poplatníka a tím velikost obdržené částky v současné hodnotě. Třetím a posledním významným důvodem jsou těž malé rozdíly mezi vyplácenými částkami starobního důchodu, které vyplývající z vysoké solidarity našeho důchodového systému. Myslím si, že kalkulace optimalizace bez zohlednění předpokládané výše důchodu je jednodušší na pochopení pro uživatele a též jistější z hlediska budoucího vývoje. Jedinou situací, kdy optimalizátor bere starobní důchod v úvahu, je tedy již výše zmíněný výsledek optimalizace, kdy se mzda dostává pod hranici minimální mzdy. Za těchto okolností dochází ke zvýšení mzdy na hranici minimální mzdy a navazující úpravě výše podílu na zisku.

7.4. Kdy je vhodné vyplácet podíl na zisku?

Jak již bylo mírně nastíněno v kapitole výše, hranice pro výplatu podílu na zisku je velmi široká. Z tohoto důvodu jsem se rozhodl graficky hranici zachytit pro různé modelové případy poplatníka. Jednotlivé případy jsou poté vyjmenovány v tabulce pod grafem a jsou vystaveny na principu přidávání, což znamená, že případ s vyšším číslem vždy zahrnuje všechny případy snížení daňové povinnosti vyjmenované v případech s nižšími čísly. Například tak případ číslo 3 modeluje poplatníka, který uplatňuje základní slevu na poplatníka, navíc ze stavebního úvěru ve výši 15 000 Kč a příspěvek na penzijní připojištění v maximální výši 12 000 Kč. Hranice pro výplatu podílu na zisku pro modelového poplatníka 3 je poté 8 765 Kč.

94 Zejména zákon č 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění
Pohled na modelové případy a šířku hranice, která jde od 7 527 Kč až k 56 049 Kč, výborně ilustruje hlavní myšlenku této kapitoly. Je potřeba si uvědomit, že ne vždy má optimalizace skrze výplatu podílu na zisku ekonomický smysl. Zejména v případech, kdy poplatník může uplatnit více různých možností snížení daňové povinnosti, je vhodné si optimalizační záměr důkladně propočítat. Řekl bych, že to však činí velmi malé procento malých a středních podnikatelů, popřípadě jejich účetních. Dochází tak k výplatě buďto příliš vysoké či spíše příliš nízké mzdy nežli leží optimální hranice.
8. Návrhy ke změně současné daňové právní úpravy de lege ferenda

Daňový systém České republiky nabízí právnickým osobám a jejím majitelům značné možnosti optimalizace daní, které byly též popsány v předchozích kapitolách práce. V této části bych se však rád zamyslel nad obsahem výše zmíněných kapitol a navrhl řešení respektive úpravy daňového systému de lege ferenda.

První oblast, na kterou bych se nyní rád zaměřil, je popsána v kapitole „Daňová optimalizace právnické osoby“. Jedná se o současnou právní úpravu zaměstnaneckých benefitů. V již zmíněná kapitole jsem vypočetl dopady jednotlivých druhů zaměstnaneckých benefitů na hospodaření právnické osoby a také srovnával náklady v případě využití benefitů oproti případu výplaty stejně částky jako mzdy. Zjistil jsem tak, že zaměstnanecké benefity z první skupiny, tedy ty, které jsou na straně zaměstnavatele daňově uznatelné a osvobozené od daně na straně zaměstnance, přináší oproti výplatě mzdy 20% daňovou výhodu. Typickým příkladem je příspěvek zaměstnanci na stravování. Vypočetl jsem, že malá společnost s 50 zaměstnanci může zavedením stravenek na daních ušetřit na daních bezmála čtvrt milion korun. Další čtvrt milion korun poté ušetří na daních zaměstnanci. Jedná se samozřejmě o příjmy, o které stát takto přišel. Domnívám se proto, že by mělo dojít ke zrušení zaměstnaneckých benefitů této kategorie a jejich přesunutí do kategorie, kdy se jedná o daňově neuznatelný náklad pro společnost. V této kategorii je dle mého výpočtu výhodnost oproti mzde jen 6%. Stále je tak naplněna motivační úloha poskytování benefitů zaměstnancům, ale již nedochází k příliš velkému, až nesystémovému, 20% rozdílu oproti výplatě mzdy jako v prvně zmíněné skupině. Věřím, že by stát díky této úpravě zvýšil výběr daní.

V kapitole „Optimalizace příjmu majitel právnické osoby“ jsem díky modelování jednotlivých daňových situací podatníka narazil na zajímavou skutečnost. Tou je, že hranice pro výplatu podílu na zisku je velmi široká a sahá, dle možností uplatnění zákonných daňových výhod, od 7 527 Kč až k 56 049 Kč. Z toho vyplývá, že značná část majitelů právnických osob, jejichž příjem se nachází pod touto hranicí, by se měla racionálně rozhodnout, nevyplatit si podíl na zisku vůbec. Problémem však je špatná zjistitelnost těchto informací pro většinu podatníků, a tím způsobené následné špatné rozhodování. Jinými slovy pokud si podatník nedokáže vypočítat daňové důsledky svých rozhodnutí, vede to k tomu, že je přestane při rozhodování brát v úvahu. Tímto se však ztrácí onen motivační faktor těchto ustanovení, který zákonodárci zamýšleli. Hlavní příčinu jisté zmatečnosti a nepřehlednosti zákona v tomto smyslu spatřuji v systému daňových zvýhodnění respektive daňového bonusu, slev na daní a
nezdanitelných částí daně. Z tohoto důvodu bych navrhoval zejména jeho značné zjednodušení. Řešením by bylo sjednocení daňových zvýhodnění respektive daňového bonusu, slev na daní a nezdanitelných částí daně jen do jedné kategorie, která by přehledně stanovovala výši slevy na dani pro zákonem určené situace. Těchto situací by bylo značně méně, než je jich v současně právní úpravě. Takovýto změnou by došlo k větší přehlednosti úpravy a zejména by to usnadnilo pochopení poplatníkovi. Domnívám se, že by každý poplatník měl být schopen uplatnit svá zákonná práva v této oblasti.

Kromě výrazného zjednodušení daňových zvýhodnění, slev na dani a nezdanitelných částí daně bych těž navrhoval řešení dnešní nepřehledné situace v rozdělení zákona o daních z příjmů na 2 samostatné zákony, a to zákona o daních z příjmů fyzických osob a zákona o daních z příjmů právnických osob. Jsem toho názoru, že společná ustanovení stávající právní úpravy významně přispívají k nesrozumitelnosti a nepřehlednosti současné zákonné úpravy. Těchto situací by bylo značně méně, než je jich v současné právní úpravě. Takovýto změnou by došlo k větší přehlednosti úpravy a zejména by to usnadnilo pochopení poplatníkovi. Domnívám se, že by každý poplatník měl být schopen uplatnit svá zákonná práva v této oblasti.

Na závěr bych též rád vyslovil svůj názor na právní úpravu týkající se mezinárodního daňového plánování. Řekl bych, že trend, již nastíněný v kapitole „Optimalizace skrze mezinárodní daňové plánování“, je jasný. Je zde vidět zřetelnou snahu národních států a Evropské unie o zamezování praktikám přesunu zisku do daňových rájů. Dochází tak ke zpřísnění právních úprav a přísnějšemu posuzování soudů. V tomto kontextu bych se zastavil nad již zmíněným rozhodnutím soudu z konce roku 2015. Nejvyšší správní soud judikoval, že i v případě splnění zákonného pravidla nízké kapitalizace, nedošlo k naplnění ekonomického smyslu transakce, a tudíž se jednalo jen o záměr nedovoleného přesunu zisku do daňového ráje za účelem zkrácení dani. Osobně považuji tento rozsudek za pozitivní a navrhoval bych zahrnout onen ekonomický smysl přímo do zákonné úpravy. Došlo by tak k jasnému dalšímu omezení přesunu zisků do daňových rájů. Domnívám se, že praktiky přesunů zisků zaprvé nespravedlivě distribuují daně mezi státy a zadruhé narušují přirozené konkurenční prostředí trhu. Tento názor vychází z výpočtů v této práci, na základě kterých jsem došel k závěru, že se optimalizace vyplati zejména kapitálově silnějším větším společnostem. Tím tyto získávají určitou nespravedlivou výhodu oproti menším a středním podnikům, pro které jsou přesuny zisků za účelem daňové optimalizace neefektivní a nedostupné.
Závěr

Cílem práce bylo analyzovat možnosti daňové optimalizace pro právnické osoby s přesahem na možnosti optimalizace pro její majitele a v tomto smyslu též najít daňově optimální rozložení a strukturu příjmů majitele společnosti. Cílem bylo dále na základě provedené analýzy zhodnotit současnou právní úpravu daní v České republice a zamyslet se nad možnými návrhy řešení vybraných oblastí de lege ferenda.


Druhou možností optimalizace daňové povinnosti je pro právnické osoby mezinárodní daňové plánování, kdy je možné přesunout sídlo společnosti do daňového ráje a pomocí transférových cen převést zisky společnosti a daní ji výhodněji sázit. Z hlediska politického i ekonomického byla vybrána jako optimální destinace pro tyto účely Kyperská republika. Praktický příklad na závěr ukázal možnou daňovou úsporu při vytvoření společnosti právě na Kypru a potvrdil tak ekonomický smysl využívání daňových rájů. Díky uzavřené smlouvě o zamezení dvojímu zdanění lze poté možné zisk převést zpět do ČR bez dodatečného zdanění.

Třetí oblast analýzy byla zaměřena na majitele právnické osoby. Zde byla nalezena optimální struktura příjmů majitele jako fyzické osoby. Za tímto účelem byl autorem vyvozen interaktivní optimalizátor v MS Excel, který komukoliv najde optimální rozložení příjmu mezi mzdu a podíl na zisku na základě možností daných současnou právní úpravou. Pomocí optimalizátoru byla namodelována hranice pro výplatu podílu na zisku. Ukázalo se, že je velmi široká, kdy na modelových případech sahala od 7 527 Kč až k 56 049 Kč. Tímto bylo ilustrován
fakt, že ne vždy dává majiteli ekonomický smysl si podíl na zisku vůbec vyplácet a optimální struktura příjmu se tak může skládat jen z výplaty mzdy.


Celkově tedy práce plně splnila své cíle a na základě analýzy právní úpravy a její praktické aplikace, pevně doufám, přiblížila a osvětila možnosti daňové optimalizace pro právnické osoby a její majitele a též přispěla k diskuzi o změně současné právní úpravy daní.
Seznam zdrojů

Literatura


**Judikatura**


Právní předpisy

- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č.353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách.
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí
- Zákonné opatřením Senátu č.340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
- Zákon č 16/1993 Sb., o dani silniční
- Ústavní zákon ČNR č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
- Smlouva č. 120/2009 Sbírky mezinárodních smluv, O zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Kyperskou republikou
- Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění
- Zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění
- Nařízení vlády č. 233/2015 Sb., kterým stanovila minimální mzdu pro rok 2016
- Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti
Seznam tabulek, grafů a obrázků

Seznam tabulek
Tabulka 1: Odpisové skupiny a doba jejich odpisování. ................................................................. 24
Tabulka 3: Výsledek jednotlivých metod odpisování. ................................................................. 32
Tabulka 4: Dopad uplatnění nižší než maximální sazby odpisů .................................................. 33
Tabulka 5: Uplatnění daňové ztráty při optimalizaci ..................................................................... 35
Tabulka 6: Dopad zaměstnání pracovníka s těžším postižením na hospodaření společnosti . . 36
Tabulka 7: Dopad na hospodaření společnosti pro případ, kdy má pracovník s těžším postižením minimální mzdu .................................................................................................................. 37
Tabulka 8: Dopad uplatnění jednotlivých druhů zaměstnaneckých beneficí na hospodaření společnosti .............................................................................................................. 38
Tabulka 9: Poplatky při založení společnosti na Kypru a každoroční výše poplatků .......... 46
Tabulka 10: Výsledný dopad založení společnosti na Kypru na korporátní daň .................. 47
Tabulka 11: Společnost ČR před a po daňové optimalizaci .......................................................... 48
Tabulka 12: Zdanění kyperské společnosti ...................................................................................... 48
Tabulka 13: Výsledný dopad optimalizace .................................................................................... 48
Tabulka 14: Společnost ČR před a po daňové optimalizaci .......................................................... 49
Tabulka 15: Zdanění kyperské společnosti ...................................................................................... 49
Tabulka 16: Výsledný dopad optimalizace .................................................................................... 49
Tabulka 2: Případy a hranice pro výplatu podílu na zisku .............................................................. 55

Seznam grafů
Graf 1: Složená daňová kvóta ve vybraných zemích OECD v % ........................................ 11
Graf 2: Struktura daňových příjmu ČR v roce 2015 ............................................................... 12
Graf 3: Hranice pro výplatu podílu na zisku ............................................................................. 55

Seznam obrázků
Obrázek 1: Lorenzova křivka ........................................................................................................ 10
Seznam příloh

Příloha 1 – ukázka optimalizátoru v MS Excel, samotný programovací kód kalkuluje optimální rozdělení příjmu byl vytvořen ve VBA editoru MS Excel. (ZOP = Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

<table>
<thead>
<tr>
<th>Požadovaný měsíční příjem</th>
<th>Vypočti optimalizovaný příjem</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Požadovaný příjem za rok</strong></td>
<td><strong>Příjem ze závislé činnosti - mzda (pracovněprávní vztah)</strong></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Procentuální část příjmu</strong></td>
<td><strong>Absolutní výšě</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>50 000</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

| Korporátní daň | 19,0% |

| % požadovaného příjmu k danění jako FO | 100% | 600 000 | 81% | 486 000 |

**Povinné odvody:**
- Odvody ZP ze mzdy majitel: 4,5% | 27 000
- Odvody SP ze mzdy majitel: 6,5% | 39 000
- Odvody ZP ze mzdy právnická osoba: 9,0% | 54 000
- Odvody SP ze mzdy právnická osoba: 25,0% | 150 000

| Základ daně - superhrubá mzda | 134,0% | 804 000 |

**Nezdanielná část základu daně:**
- Bezúplatné plnění dle §15(1) ZOP (max. 15% základu daně): 5,0% | 30 000
- Úroky z úvěrů dle §15(3) ZOP (max. 12 000 Kč, max. 12 000 Kč): 6,7% | 40 000
- Příspěvek na PPř. Se st. Přísp. Či PP dle §15(5)ZOP (Příspěvky - 12 000Kč, max. 12000 Kč): 2,0% | 12 000
- Pojistné na soukromé životní pojištění dle §15 (6) ZOP (max. 12 000 Kč): 2,0% | 12 000
- Zkoušky ověřující výsledky vzdělávání dle §15 (8) ZOP (max. 10 000 Kč): 0,0% | 0

| Sazba daně | 15% | 15% |

| Daň | 17,75% | 106 500 | 31,15% | 186 900 |

<p>| Slevy na daní: | 0% | 0% |</p>
<table>
<thead>
<tr>
<th>Základní sleva na poplatníka 24 840</th>
<th>4,1%</th>
<th>24 840</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Kč dle §35ba(1)a ZOP</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>☑ Sleva na manžela 24 840Kč pokud nemá příjem nad 68000Kč dle §35ba(1)b ZOP</td>
<td>4,1%</td>
<td>24 840</td>
</tr>
<tr>
<td>☐ Sleva na manžela ZTP/P, pokud nemá příjem nad 68000Kč dle §35ba(1)b ZOP</td>
<td>0,0%</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>☐ Sleva na invaliditu dle §35ba(1)c ZOP</td>
<td>0,0%</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>☐ Sleva na invaliditu dle §35ba(1)d ZOP</td>
<td>0,0%</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>☐ Sleva na držitele ZTP/P dle §35ba(1)e ZOP</td>
<td>0,0%</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>☐ Sleva na studenta dle §35ba(1)f ZOP</td>
<td>0,0%</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>☑ Sleva za umístění dítěte - &quot;školkovné&quot; (max. do výše min mzdy dle §35bb(4) ZOP )</td>
<td>1,7%</td>
<td>9 900</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**Daňové zvýhodnění / daňový bonus (max. 60 300Kč):**

| 1. dítě - 13 404Kč | 2,2% | 13 404 |
| 2. dítě - 15 804Kč | 2,6% | 15 804 |
| 3. dítě - 17 004 Kč | 2,8% | 17 004 |
| 4. dítě - 17 004 Kč | 0,0% | 0 |
| 5. dítě - 17 004 Kč + na každě další 17 004Kč | 0,0% | 0 |

**Daňová zátěž pro majitele jako poplatníka:**

| Daňová zátěž pro majitele jako poplatníka | 11,12% | 66 708 |

**Zátěž pro právnickou osobu majitele:**

| Zátěž pro právnickou osobu majitele | 27,54% | 165 240 |

**Celková daňová zátěž pro majitele před optimalizací:**

| 38,66% | 231 948 | 31,15% | 186 900 |

**Požadovaný příjem**

| 50 000 |

**Optimalizované rozdělení příjmu**

| 73% | 36 365 | 27% | 13 635 |

**Optimalizovaná daňová zátěž pro majitele měsíčně**

| 31,17% | 11 334 | 31,15% | 4 247 |

**Čistý příjem**

| 34 419 |

**Předpokládaná výše důchodu:**

| 13 936 |
Resumé

V diplomové práci se zaměřuji na téma využití daňové optimalizace ve vztahu k právnickým osobám. Práce tedy pokrývá tak téma daňové optimalizace samotných právnických osob, možnosti mezinárodního daňového plánování a také optimalizaci příjmu majitelů právnických osob. Toto téma jsem si vybral z důvodu osobního zájmu v oblasti daní, ale také kvůli její rostoucí aktuálnosti a dynamickému vývoji v poslední době. Zejména oblast mezinárodního daňového plánování prochází obdobím výrazných změn. Rychlost, jakou se mění situace v oblasti daňového plánování, je jedním z důvodů, proč je tato oblast pro poplatníky a majitele právnických osob značně nepřehledná a obtížně se jim zde orientuje. Řád bych tak vypracováním této diplomové práce přispěl k objasnění určitých složitých částí systému a nastínil možnosti, díky kterým může právnická osoba či její majitel dosáhnout značných finančních úspor. V neposlední řadě bych se rán zapojil do diskuze o možných úpravách a nedostatcích současného systému daní.

Cílem této práce je tak analyzovat možnosti daňové optimalizace pro právnické osoby s přesahem na možnosti optimalizace pro její majitele. V tomto smyslu je taktéž cílem najít daňově optimální rozložení a strukturu příjmů majitele společnosti. Cílem posledním je poté na základě provedené analýzy zhodnotit současnou právní úpravu daní v České republice a zamyslet se nad možnými návrhy řešení vybraných oblastí de lege ferenda.

Celá práce se dělí na úvod, teoretickou část, část praktickou, kapitolu o úpravách systému de lege ferenda a závěr.

Teoretická část práce nejdříve definuje rozdíl mezi daňovou optimalizací a únikem. Dále vytváří základ pro naplnění cíle práce v praktické části tím, že definuje daně, popisuje jejich konstrukční prvky a funkce a detailně shrnuje současnou českou daňovou soustavu. Na závěr jsou též popsány smlouvy o zamezení dvojímu zdanění důležité pro mezinárodní daňovou optimalizaci.

Praktická část se již plně zaměřuje na hlavní cíle práce. Pro větší názornost jsou v práci hojně využívány praktické příklady.

První kapitola této části práce se zaměřuje na optimalizaci příjmu právnické osoby. Je probírána a ilustrována optimalizace pomocí odpisů a daňové ztráty, kalkulován dopad zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností na hospodaření společnosti a detailněji analyzována výhodnost jednotlivých skupin zaměstnanec nekých benefítů.

zahraničí tzv. transfer pricing, je mu věnována též značná část kapitoly. Transferové ceny se poslední dobu stávají symbolem boje finančních orgánů proti daňové optimalizaci. I proto byla zevrubněji probána aktuální relevantní judikatura v této oblasti. Dále je popsán daňový režim Kyperské republiky jako potenciálně zajímavé destinace pro optimalizaci daní. Celou kapitolu shrnuje komplexnější praktický příklad, jehož součástí je i proces a dopady převodu zisku zpět do ČR.

Ve třetí kapitole praktické části práce je optimalizován příjem majitele jako fyzické osoby. Na základě analýzy zákonných možností byl autorem sestaven optimalizátor rozložení příjmu mezi mzdu a podíl na zisku, který hledá nejoptimálnější výši mzdy a podílu na zisku při zadaných podmínkách. Taktéž je diskutován ekonomický smysl výplaty podílu na zisku v určitých situacích.

Poslední kapitolou práce jsou návrhy řešení problematických oblastí současné daňové právní úpravy de lege ferenda. Tyto myšlenky vycházejí z teoretického základu v první části práce a analýzy jednotlivých možností optimalizace právnických osob provedené v části praktické.

V závěru diplomové práce jsou shrnuty hlavní poznatky jednotlivých kapitol a jejich přínos k naplnění cílů této práce. Celkově tato diplomová práce plně splnila své cíle a na základě analýzy právní úpravy a její praktické aplikace, pevně doufám, přiblížila a osvětlila možnosti daňové optimalizace pro právnické osoby a její majitele a též přispěla k diskuzi o změně současně právní úpravy daní.
Abstract

In this master thesis I focus on the topic of tax optimization in relation to legal entities. Thus the thesis covers the topic of a tax optimization of legal entities, possibilities of international tax planning and also a tax optimization of an income of legal entities owners. I chose this topic because of a personal interest in the area of taxes, but also because of a growing up-to-dateness and recent dynamic development. Especially the area of international tax planning experiences significant changes these times. The speed, by which the situation in tax planning is being changed, is one of the reasons, why this area is not very transparent for tax payers and legal entities owners and they do not orientate here very well. I would be very glad, if this thesis contributed to a clarification of certain confusing and difficult to understand parts of the tax system and unhide possibilities for legal entities and their owners for financial savings. Last but not least I would like to join the discussion about possible revision and imperfection of the current tax system.

Goal of the thesis is to analyse possibilities of tax optimization for legal entities with an overlap to possibilities of tax optimization for legal entities owners. In this sense, it is also a goal of this thesis, to find the income distribution tax optimum for legal entities owners. The last goal is then, based on the previous analysis, evaluate the current legal tax system in the Czech Republic and think about the possible solutions in certain areas de lege ferenda.

The thesis is split into the introduction, theoretical part, practical part, chapter about possible system changes de lege ferenda and the conclusion.

The theoretical part first defines the difference between tax optimization and tax evasion. Next it creates basis for thesis goals fulfilment by tax definition, initial tax construction parts description, function specification and detailed tax system explanation. In conclusion the contracts against double taxation are discussed.

The practical part focuses fully on the main goals of this thesis. For a better understanding there are a lot of practical examples used in this part.

The first chapter of this part of the thesis focuses on tax optimization for legal entities. The optimization through depreciation and tax loss is illustrated and described, also the impact of employing people with lower physical or mental skills is calculated and the advantages of certain employee benefits groups are analysed in details.

The second chapter of the practical part analyses possibilities of international tax optimization. Types of tax heavens are described. Because the main and most common profit transfer method is transfer pricing, the major part of this chapter is focused on the topic of
Transfer prices. Transfer prices are becoming a symbol of financial offices fight against the tax optimization. That is also why the judicature in this area was discussed in details. The tax system of the Republic of Cyprus was analysed as a potentially interesting destination for tax optimization. The whole chapter is summarized by a complex practical example, which contains the process and consequences of profit transfer back to the Czech Republic as well.

In the third chapter of the practical part of the thesis the income of the legal entity owner is being optimized. Based on the legal options analysis, the author of the thesis developed a calculator, which finds the most optimal income distribution between salary and profit contribution payment under given conditions. The economical sense of profit contribution payment is discussed as well.

The last chapter of the thesis contains several proposals of problematic areas in the legal tax system de lege ferenda. These thoughts come from the theoretical basis in the first part of this thesis and the analysis of legal entities tax optimization possibilities described in the practical part.

In the conclusion of the thesis the main outcomes of the chapters and their contributions to the thesis goal fulfilment are summarized. Al in all this master thesis accomplished its goals and on the basis of the theoretical part and practical application, I hope, clarified the possibilities of the tax optimization for legal entities and their owners and also contributed to the discussion about the current legal tax system.
Název práce v anglickém jazyce
Tax optimization of legal entities

Klíčová slova
Daňová optimalizace
Právnická osoba
Optimalizace příjmu

Keywords
Tax optimization
Legal entity
Income optimization