

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA**

Evidenčné číslo: 101006/I/2019/36069387451465220

**MOŽNOSTI OPTIMALIZÁCIE
ZÁKLADU DANE PRÁVNICKEJ OSOBY
VO VYBRANEJ KRAJINE EÚ**

Diplomová práca

2019

Bc. Viktória Molnárová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

MOŽNOSTI OPTIMALIZÁCIE
ZÁKLADU DANE PRÁVNICKEJ OSOBY
VO VYBRANEJ KRAJINE EÚ

Diplomová práca

Študijný program: Daňovníctvo a daňové poradenstvo

Študijný odbor: Financie, bankovníctvo a investovanie

Školiace pracovisko: Katedra financií

Vedúci záverečnej práce: Ing. Jana Kušnírová, PhD.

ABSTRAKT

MOLNÁROVÁ, Viktória: *Možnosti optimalizácie základu dane právnickej osoby vo vybranej krajine EÚ*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; Katedra financií. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Jana Kušnírová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2019, 62 s.

Cieľom záverečnej práce je poskytnúť ucelený pohľad na hospodárenie právnickej osoby v Českej republike a daňové aspekty jej pôsobenia. Práca je rozdelená do 4 kapitol. Obsahuje 1 obrázok, 3 schémy, 3 grafy a 10 tabuliek. Prvá kapitola je venovaná vytýčeniu teoretického a legislatívneho rámca, charakteristike českej daňovej sústavy a otázkam daňovej uznateľnosti vybraných nákladov právnickej osoby. V druhej kapitole sú charakterizované ciele práce. Tretia kapitola je zameraná na opísanie metodiky práce a metód skúmania. Záverečná kapitola sa zaoberá analýzou hospodárenia konkrétnej českej spoločnosti v rokoch 2016 a 2017, porovnaním sledovaných období z hľadiska nákladov, výnosov, výsledku hospodárenia, pripočítateľných položiek, základu dane a daňovej povinnosti. Opisuje reálne daňové zaťaženie subjektu. Výsledkom riešenia danej problematiky je zhodnotenie dvoch sledovaných období a sformulovanie odporúčaní pre analyzovanú spoločnosť.

Kľúčové slová: výsledok hospodárenia, náklady, pripočítateľné položky, základ dane, daň z príjmov právnickej osoby.

ABSTRACT

MOLNÁROVÁ, Viktória: *Possibilities of optimization of the tax base of a legal entity in the selected country EÚ.* - University of Economics in Bratislava. Faculty of National Economy; Department of Finance. - Tutor: Ing. Jana Kušnírová, PhD. - Bratislava: NHF EU, 2019, 62 p.

The aim of the final thesis is to provide a comprehensive view of the legal entity management in the Czech Republic and the tax aspects of its operation. The thesis is divided into 4 chapters. It contains 1 picture, 3 diagrams, 3 graphs and 10 tables. The first chapter is devoted to defining the theoretical and legislative framework, the characteristics of the Czech tax system and the issues of the tax deductibility of selected costs of a legal entity. The second chapter describes the aims of the work. The third chapter is focused on describing work methodology and methods of investigation. The final chapter deals with the analysis of the management of a particular Czech company in the years 2016 and 2017. It compares these periods under review in terms of costs, revenues, profit, additions to tax, tax base and tax liability. It describes the real tax burden on the subject. The result of the thesis is the evaluation of the two monitored periods and the formulation of recommendations for the analyzed company.

Key words: profit, costs, additions to tax, tax base, corporate income tax.

Pod'akovanie

Ďakujem Ing. Jane Kušnírovej, PhD. za cenné rady a usmernenie pri vypracovávaní diplomovej práce.

Úvod	8
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	10
1.1 Definovanie základných pojmov v oblasti daní	10
1.1.1 Základné znaky daní	10
1.1.2 Vedľajšie znaky daní	13
1.1.3 Daňové zaťaženie.....	13
1.2 Daň z príjmov právnických osôb v Slovenskej republike	14
1.3 Daňová sústava Českej republiky	16
1.3.1 Priame dane v Českej republike.....	18
1.3.1.1 Daň z príjmov fyzických osôb	18
1.3.1.2 Daň z príjmov právnických osôb	19
1.3.1.3 Cestná daň.....	20
1.3.1.4 Daň z nehnuteľností	21
1.3.1.5 Daň z nadobudnutia nehnuteľnosti	21
1.3.1.6 Dedičská a darovacia daň (do roku 2014)	21
1.3.2 Nepriame dane v Českej republike	22
1.3.2.1 Daň z pridanej hodnoty.....	22
1.3.2.2 Spotrebné dane.....	24
1.3.2.3 Ekologické dane.....	24
1.3.2.4 Daň z hazardných hier	24
1.3.3 Vybrané makroekonomické ukazovatele.....	25
1.4 Optimalizácia základu dane právnických osôb v Českej republike.....	27
1.4.1 Vybrané náklady a ich vplyv na základ dane právnickej osoby	29
1.4.1.1 Náklady na reklamu a náklady na reprezentáciu	30
1.4.1.2 Kurzové rozdiely a ich vplyv na základ dane právnickej osoby.....	31

2	Ciele práce	32
3	Metodika práce a metódy skúmania	34
4	Optimalizácia základu dane spoločnosti v Českej republike.....	36
4.1	Charakteristika spoločnosti	36
4.2	Informácie o účtovných metódach právnickej osoby.....	37
4.3	Vybrané nákladové položky právnickej osoby	37
4.4	Vybrané výnosové položky právnickej osoby	39
4.5	Analýza hospodárenia spoločnosti v roku 2016.....	40
4.5.1	Analýza nákladov spoločnosti v roku 2016.....	40
4.5.2	Analýza výnosov spoločnosti v roku 2016	43
4.5.3	Výpočet výsledku hospodárenia spoločnosti za rok 2016	43
4.5.4	Transformácia výsledku hospodárenia na základ dane a výpočet dane z príjmov právnickej osoby za rok 2016.....	45
4.6	Analýza hospodárenia spoločnosti v roku 2017.....	47
4.6.1	Analýza nákladov spoločnosti v roku 2017	47
4.6.2	Analýza výnosov spoločnosti v roku 2017	50
4.6.3	Výpočet výsledku hospodárenia spoločnosti za rok 2017	50
4.6.4	Transformácia výsledku hospodárenia na základ dane a výpočet dane z príjmov právnickej osoby za rok 2017.....	52
4.7	Porovnanie hospodárenia spoločnosti v rokoch 2016 a 2017	53
4.7.1	Nákladová oblasť	53
4.7.2	Výnosová oblasť	55
4.7.3	Výsledok hospodárenia, základ dane a daňová povinnosť	55
4.7.4	Efektívna sadzba dane	56
	Záver a diskusia	59
	Zoznam použitej literatúry	61

Úvod

Daňová optimalizácia zahŕňa legálne možnosti zníženia daňovej povinnosti fyzických a právnických osôb. Problematika optimalizácie daňovej povinnosti je aktuálna a často sa stáva predmetom diskusií na celospoločenskej úrovni. Odborné diskusie prekračujú aj hranice štátov, pretože táto otázka je zaujímavá tak z pohľadu nadnárodných zoskupení, ako aj z hľadiska záujmov jednotlivých štátov.

Každá krajina potrebuje k svojmu plynulému fungovaniu príjmy do štátneho rozpočtu, ktoré v značnej miere pochádzajú z jednotlivých daní. Daňové príjmy sú pre štáty kľúčové, preto sa snažia o správne nastavenie daňovej politiky – stanovenie výšky daňovej sadzby a ostatných podmienok tak, aby boli zabezpečené daňové príjmy štátneho rozpočtu, ale pritom nezaťažujú daňové subjekty príliš vysokou daňovou povinnosťou. Tá totiž pôsobí na ekonomiku kontraproduktívne, pri neúmerne vysokom daňovom zaťažení daňovníci strácajú motiváciu vyvíjať hospodársku aktivitu. Na druhej strane je prítomná snaha štátov podchytiť všetky zdaniteľné príjmy, aby nedochádzalo k daňovým únikom. Nie je jednoduché nájsť rovnováhu, a nastaviť systém tak, aby bol efektívny z hľadiska daňovníkov aj správcu dane.

Daňovníci majú opačný záujem ako správca dane – pre platcov dane je dôležité znižovať neproduktívne náklady a zaplatiť len takú výšku dane, ktorá je nevyhnutná. Nemusí pritom ísť o minimálnu výšku, mohli by sme ju nazvať skôr optimálnou. Inými slovami ide o výšku dane primeranú napríklad v odvetví podnikania, primeranú hospodárskym podmienkam daného štátu alebo primeranú ekonomickým možnostiam danej korporácie. Z uvedených príkladov môžeme vidieť, že je potrebné zohľadniť rôzne aspekty fungovania podnikateľského subjektu a taktiež národnej (svetovej) ekonomiky ako celku.

V diplomovej práci sa zaoberáme možnosťami optimalizácie základu dane právnickej osoby v Českej republike. Stanovili sme si za cieľ poskytnúť ucelený pohľad na hospodárenie obchodnej spoločnosti a daňové aspekty jej pôsobenia v podmienkach Česka. Českú republiku sme si vybrali z dôvodu jednoduchej porovnateľnosti so Slovenskom. Chceli sme zistiť, či majú tieto dve krajiny nejaké výrazné odlišnosti v oblasti zdaňovania príjmov právnických osôb.

Naším zámerom bolo poukázať na to, kde má analyzovaná česká spoločnosť ešte určité rezervy v oblasti optimalizácie výšky daňovej povinnosti. Keďže ide o komplexnú tému, najprv sme sa orientovali na stanovenie a plnenie čiastkových cieľov. Začali sme zadefinovaním potrebných teoretických poznatkov, pokračovali charakteristikou českej daňovej sústavy a postupne sme sa dostávali k otázkam daňovej optimalizácie. Rozoberali sme vybrané náklady právnickej osoby so zameraním sa na posúdenie možnosti ich uplatniteľnosti z daňového hľadiska.

Pri skúmaní hospodárenia konkrétnej spoločnosti sme sa zamerali na analýzu výnosových a nákladových položiek daného podniku. Následne sme vypočítali výsledok hospodárenia za účtovné obdobie, upravovali ho o pripočítateľné položky a vyčíslili základ dane z príjmov právnickej osoby. Porovnávali sme výšku nominálnych sadzieb s reálnym daňovým zaťažením analyzovaného subjektu v období dvoch po sebe nasledujúcich rokov. Snažili sme sa nájsť tie oblasti, kde by bolo možné zefektívniť jej činnosť a sformulovať závery a odporúčania využiteľné v jej hospodárskom živote.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Daň predstavuje povinnú, zákonom určenú platbu do štátneho alebo iného verejného rozpočtu v zákonom stanovenej výške a lehote, ktorá môže byť charakterizovaná vlastnosťami ako nenávratnosť, neekvivalentnosť a neúčelovosť. Baláži uvádza, že „rôzne platobné povinnosti zodpovedajúce súčasnému inštitútu daní boli známe aj v období staroveku či stredoveku, ale o podobe, ako ich poznáme dnes, možno hovoriť od osemnásteho storočia.“¹ Ľudstvo je sprevádzané daňami resp. obdobnými platbami už od staroveku a dane sa postupom času neustále vyvíjajú a zdokonaľuje sa spôsob ich výberu. Ich podstata ale ostáva rovnaká: sú dôležitým nástrojom pri tvorbe hospodárskej politiky a ovplyvňovaní ekonomickej aktivity v jednotlivých štátoch. Pri terajších trendoch globalizácie a čoraz väčšej miere prepojenia ekonomík sa dostáva do popredia otázka zdanenia príjmov a majetku na nadnárodnej úrovni. To, čo bolo na začiatkoch histórie daňových platieb výsadou panovníka, je dnes záležitosťou presahujúcou hranice štátov a pripravujú sa rôzne návrhy na zavedenie spoločnej legislatívy v tejto oblasti na úrovni nadnárodných zoskupení. Keďže každá krajina má svoju vlastnú daňovú sústavu, ktorá od daňových sústav ostatných krajín sa v značnej miere odlišuje kvôli jedinečnému historickému vývoju a z neho vyplývajúcich tradícií a zvyklostí národov, problematika zdaňovania subjektov na nadnárodnej úrovni bude pravdepodobne ešte dlho predmetom diskusií v okruhu odborníkov na túto oblasť.

1.1 Definovanie základných pojmov v oblasti daní

1.1.1 Základné znaky daní

Každá daň má určité náležitosti, ktoré sú vymedzené zákonom. Tie náležitosti, ktoré sú charakteristické a určujúce pre každú daň, označujeme ako **základné znaky daní**. Paria sem predmet dane, subjekt dane, základ dane a sadzba dane.

Predmetom dane môže byť zisk, mzda, majetok alebo iný príjem. Je stanovený osobitne pri každej dani. Zákonodarca určí, čo je predmetom dane – ide o pozitívne vymedzenie predmetu dane. Je možné vymedziť predmet dane aj negatívne – zákonodarca stanoví v daňových zákonoch činnosti, príjmy a pod. ktoré nie sú predmetom dane.

¹ BALÁŽI, Peter. *Dejiny financií: (vybrané problémy)*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2014. s. 158. ISBN 978-80-225-3858-9.

Niektoré zákonom stanovené príjmy sú síce predmetom dane, ale za určitých podmienok môžu byť od dane oslobodené. Ide o daňové oslobodenia, ktoré zohľadňujú spoločenský, sociálny, ekologický alebo iný aspekt dane. Podmienky oslobodenia sú stanovené zákonom a v prípade porušenia týchto podmienok subjekt stráca nárok na oslobodenie.

Existujú aj daňové úľavy, ktoré štát smeruje na vybrané činnosti. Ich cieľom je buď stimulácia investičnej činnosti, alebo zmiernenie daňových vplyvov na vybrané subjekty. Od oslobodenia od dane sa líšia daňové úľavy tým, že subjekt po splnení zákonom stanovených podmienok má povinnosť zaplatiť určitú výšku dane. Poskytnutie alebo určenie výšky daňovej úľavy je často v kompetencii správcu príslušnej dane.

Subjektom dane je osoba, ktorá je povinná platiť daň, pričom môže ísť o fyzickú alebo právnickú osobu. V daňovo-právnych vzťahoch sa stretávame s pojmami ako daňovník, platiteľ dane, daňový dlžník alebo zdaniteľná osoba.

Daňovníkom je osoba, ktorej príjem, majetok alebo činnosť podlieha dani a svoje daňové bremeno znáša sám, nemá možnosť ho preniesť na iný subjekt.

Platiteľom dane je osoba, ktorá je zodpovedná za vypočítanie a odvedenie dane príslušnému správcovi dane. Odvedenú daň zahrnie do ceny realizovanej produkcie alebo poskytnutej služby, preto túto daň zaplatí subjekt, ktorý si produkty kúpi alebo ktorému je služba poskytnutá. V konečnom dôsledku sa teda daňové bremeno prenáša z platiteľa na iný subjekt. S pojmom platiteľ dane sa môžeme stretnúť najmä pri dani z pridanej hodnoty a pri spotrebných daniach, ale aj v prípade, ak zamestnávateľ odvádza daň pri zdaňovaní príjmov svojich zamestnancov (daň z príjmov zo závislej činnosti).

Výraz *daňový dlžník* sa spája so spotrebnými daňami. Rozumieme pod ním každú fyzickú alebo právnickú osobu, ktorej vznikla daňová povinnosť.

Pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty sa stretneme s pojmom *zdaniteľná osoba*. Každá osoba, ktorá podniká nezávisle, bez ohľadu na účel alebo výsledok tejto činnosti, je považovaná za zdaniteľnú osobu. Platiteľom dane sa však stane až registráciou, a to dňom uvedeným v osvedčení o registrácii.

Vnútorne trhy štátov sa stávajú čoraz otvorenejšími a subjekty so sídlom alebo s trvalým pobytom v jednom štáte sa zapájajú do ekonomickej aktivity v iných štátoch. Na základe takéhoto vývoja je pochopiteľná snaha krajín zdaniť nielen subjekty disponujúce trvalým pobytom alebo sídlom na ich území, ale i subjekty, ktoré sa tam obvykle zdržiavajú za účelom vykonávania zárobkovej činnosti, resp. ktoré vykonávajú činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne. Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia boli vytvorené práve preto, aby sa vymedzil právny rámec zdaňovania takýchto cezhraničných

ekonomických aktivít. Ekonomicky aktívne osoby (fyzické i právnické) preto členíme na daňových rezidentov a daňových nerezidentov danej krajiny.

Daňový rezident má určitý vzťah k štátnemu územiu, na základe ktorého mu vzniká daňová povinnosť. Podlieha neobmedzenej daňovej povinnosť, čo znamená, že zdaňuje v danom štáte svoje celosvetové príjmy.

Daňový nerezident nemá v tuzemsku trvalý pobyt, ani sa tu zvyčajne nezdržiava, nedisponuje tu sídlom ani stálou prevádzkarňou. Má obmedzenú daňovú povinnosť, zdaňuje len príjmy plynúce z tuzemska alebo majetok nachádzajúci sa v tuzemsku.

Základ dane predstavuje kvantitatívne vyjadrenie predmetu dane. Výpočet základu dane sa líši pri každej dani, pri niektorých daniach základ dane podlieha dodatočným úpravám na daňové účely. V prípade právnických osôb sa základ dane vyčísluje ako rozdiel výnosov a nákladov. Potom sa ešte upravuje o pripočítateľné a odpočítateľné položky v závislosti od toho, či a do akej výšky sú uznané z daňového hľadiska. Pri výpočte sa zohľadňujú aj iné skutočnosti, napríklad možnosť úpravy základu dane o daňovú stratu.

Sadzba dane môže byť určená pevnou sumou na mernú jednotku základu dane alebo percentuálne. Percentuálna sadzba dane je buď progresívna, proporcionálna alebo degresívna.

Pri proporcionálnej (lineárnej) sadzbe dane sa výška sadzby stanoví určitým pomerom k základu dane, pričom je vždy rovnaká – lineárna.

Progresívna sadzba je taká, pri ktorej sa výška sadzby dane mení so zmenou základu dane, tzn. pri vyššom základe dane sa zvyšuje aj sadzba dane. Pre zmiernenie dosahu progresivity sa v daňovej praxi často využíva progresívne kĺzavá sadzba dane. Základ dane je rozdelený na dve časti – jedna časť sa zdaňuje pevnou sumou a druhá časť prevyšujúca hornú hranicu predchádzajúceho daňového pásma sa zdaňuje vyššou percentuálnou sadzbou dane.

V prípade degresívnej sadzby sa zvyšovaním základu dane znižuje sadzba dane. Tento typ sadzby sa vyskytuje v daňových sústavách štátov len ojedinele.

Rozlišujeme aj nominálne a efektívne sadzby dane. Nominálne sadzby dane nájdeme v príslušnom daňovom zákone a možno za ne považovať všetky sadzby vzťahujúce sa na jednotlivé druhy daní. Efektívne sadzby vypovedajú o dosahu sadzieb dane na rôzne oblasti. Sú prostriedkom na vyjadrenie skutočného dopadu daní resp. samotných daňových sadzieb na rôzne makroekonomické alebo mikroekonomické ukazovatele.

1.1.2 Vedľajšie znaky daní

Vedľajšie znaky daní sú často uvedené priamo v daňových zákonoch alebo v daňovom poriadku. Označujú sa aj ako doplnkové náležitosti daní a bližšie špecifikujú jednotlivé dane. Uvedieme len tie, ktoré sa týkajú dane z príjmov právnických osôb.

Určenie správcu dane, ktorým môže byť vo všeobecnosti daňový úrad, colný úrad alebo obec. V prípade dane z príjmov právnických osôb je správcom dane miestne príslušný daňový úrad podľa sídla právnickej osoby. Pokiaľ právnická osoba nemá na území Slovenskej republiky sídlo ani prevádzkareň, ale i napriek tomu mu vzniká daňová povinnosť v SR, potom je miestne príslušný Daňový úrad Bratislava.

Splatnosť dane znamená určenie lehoty na platenie dane, uvádza sa pre každú daň osobitne v príslušnom zákone.

Zaokrúhľovanie dane a zaokrúhľovanie základu dane patria tiež k vedľajším znakom daní. Spôsob zaokrúhľovania môže byť pri každej dani určený rôzne.

Minimálna výška dane predstavuje zákonom stanovenú minimálnu hranicu výšky dane, ktorú subjekt musí dosiahnuť k tomu, aby daň vôbec platil.² V prípade právnických osôb sa daň na úhradu vypočítaná v daňovom priznaní neplatí, ak nepresiahne 5 eur.³

Daňové priznanie právnickej osoby má zákonom určenú formu. Podáva sa do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia. Lehotu na podanie daňového priznania je možné predĺžiť o tri mesiace na základe oznámenia, ktoré právnická osoba musí doručiť správcovi dane ešte v termíne na podanie riadneho daňového priznania. Ak spoločnosti plynú príjmy aj zo zdrojov v zahraničí a túto skutočnosť správcovi dane oznámi v riadnej lehote na podanie daňového priznania, má právo si predĺžiť lehotu na podanie daňového priznania maximálne o šesť mesiacov.⁴

1.1.3 Daňové zaťaženie

Daňové zaťaženie je meradlom toho, že v akom rozsahu odčerpáva daňový systém finančné zdroje z výnosu daňového subjektu. Vyjadruje sa pomocou makroekonomických

² SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I.* 3. dopl. a preprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. s. 37-43. ISBN 978-80-7478-867-3.

³ Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, § 46

⁴ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike.* Praha: Wolters Kluwer, 2016. s. 50. ISBN 978-80-7552-490-4.

ukazovateľov. Najjednoduchším spôsobom vyjadrenia daňového zaťaženia je porovnanie nominálnych daňových sadziieb. Avšak nominálne sadzby nemajú veľkú vypovedaciu schopnosť, pretože neobsahujú postupy úprav základu dane o odpočítateľné a pripočítateľné položky, nezdaniteľné časti základu dane a pod. Keďže tieto úpravy základu dane a rozsah oslobodení a úľav stanovuje každý štát samostatne v rámci vnútroštátnych predpisov, odlišuje sa spôsob vyčíslenia základu dane a tým aj výška daňovej povinnosti. Objektívnejším spôsobom vyjadrenia daňového zaťaženia subjektu je porovnanie priemernej sadzby dane v rôznych krajinách. Priemerná sadzba dane predstavuje percentuálny podiel dane k hrubému príjmu. Jej výška je ovplyvnená spôsobom konštrukcie základu dane, výškou hraničných sadziieb i šírkou daňových pásiem.

Daňový mix poskytuje informácie o štruktúre daňových výnosov podľa ich druhov a skupín. Najčastejšie sa používa ako ukazovateľ daňového mixu podiel priamych a nepriamych daní na celkovom výbere daní.⁵

1.2 Daň z príjmov právnických osôb v Slovenskej republike

Daňovníkmi dane z príjmov právnickej osoby sú obchodné spoločnosti, družstvá, iné právnické osoby ustanovené zákonom a právnické osoby založené podľa práva Európskych spoločností. Ide o subjekty zapísané v obchodnom registri. Daňovníkmi tejto dane sú aj niektoré subjekty, ktoré sa do obchodného registra nezapisujú. Sú to subjekty, ktoré nevznikli s cieľom vykonávania podnikateľských aktivít, ale vykonávajú rôzne činnosti, z ktorých dosahujú zisk. Ako príklad takéhoto subjektu môžeme uviesť územnú samosprávu, politickú stranu, verejnoprávnu inštitúciu a pod.

Povinnosť podať daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby majú daňovníci so sídlom na území SR a právnické osoby, ktorých miesto skutočného vedenia sa nachádza v SR. Ďalej tejto povinnosti podliehajú aj zahraničné právnické osoby v prípade, že majú príjmy zo zdrojov na území SR, ktoré nie sú zdaňované zrážkovou daňou. Rozlišujeme daňovníkov s obmedzenou a neobmedzenou daňovou povinnosťou.

Predmetom dane z príjmov právnickej osoby je príjem resp. výnos z činnosti vykonávanej daňovníkom a z nakladania s jeho majetkom. Sú predmetom dane aj príjmy dosahované správcovskou spoločnosťou, dôchodkovou správcovskou spoločnosťou, doplnkovou dôchodkovou spoločnosťou a príjmy investičných fondov s premenlivým základným imaním. V prípade právnických osôb nezriadených na podnikanie sú

⁵ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I.* 3. dopl. a preprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. s. 25. ISBN 978-80-7478-867-3.

zdaňované len príjmy, ktorými dosahujú zisk, a to: príjmy z predaja majetku, príjmy z nájomného, príjmy z reklám, príjmy z členských príspevkov a príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou. Tieto subjekty platia daň len z tej časti príjmov, ktoré sú predmetom dane. Vo všeobecnosti platí, že predmetom dane z príjmov právnickej osoby nie je príjem získaný darovaním alebo dedením, príjem z podielu zaplatenej dane na osobitné účely, ani členské príspevky, ktorých odvod je založený na povinnom princípe platenia pre niektoré profesie.

Pri zisťovaní základu dane právnickej osoby vychádzame z toho, či vedie účtovníctvo v sústave jednoduchého alebo podvojného účtovníctva. Pri daňovníkovi účtujúcom v sústave jednoduchého účtovníctva je základom dane rozdiel medzi príjmami a výdavkami. V prípade subjektov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva sa vychádza pri výpočte základu dane z výsledku hospodárenia. Výsledok hospodárenia pred zdanením je rozdiel medzi výnosmi a nákladmi. Základ dane sa upravuje o pripočítateľné a odpočítateľné položky. Pripočítateľné položky sú sumy, ktoré z daňového hľadiska nie je možné zahrnúť do výdavkov alebo je limitovaná výška čiastky, ktorú možno zahrnúť. Odpočítateľné položky znižujú základ dane – ide o položky, ktoré sa nezahŕňajú do základu dane napriek tomu, že sú súčasťou výsledku hospodárenia.⁶

Medzi pripočítateľné položky možno zaradiť napríklad: úplatky a neoprávnené výhody poskytnuté inej osobe priamo, náklady na obstaranie hmotného a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania, náklady na technické zhodnotenie, náklady na zvýšenie základného imania, poskytnuté peňažné a nepeňažné dary, reprezentačné a propagačné predmety, náklady vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane, náklady na osobnú spotrebu, zmluvné a nezmluvné pokuty a penále, rozdiel medzi výškou zavinených mánk a škôd na majetku a prijatými náhradami od vinníkov, náklady presahujúce stanovené limity.

Odpočítateľnými položkami sú napríklad: príjmy získané darovaním alebo dedením, použitie a zrušenie rezerv a opravných položiek, významné opravy chýb nákladov minulých období, podiel na zisku inej právnickej osoby, suma, ktorá už bola

⁶ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I.* 3. dopl. a preprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. s. 97-104. ISBN 978-80-7478-867-3.

u tohto daňovníka zdanená, príjmy, pri ktorých je daň vyberaná zrážkou, príjmy prislúchajúce k výdavkom, ktoré neboli uznané za daňový náklad.⁷

V prípade subjektov nezaložených za účelom podnikania a dosahovania zisku je potrebné oddeliť účtovanie o ich hlavnej činnosti, ktorá dani nepodlieha od účtovania o ich podnikateľskej činnosti, ktorá je predmetom dane. Ak nedosahujú príjmy podliehajúce zdaneniu, alebo majú len príjmy zdaňované zrážkovou daňou, potom im nevznikne ani povinnosť podávať daňové priznanie a platiť daň z príjmov právnických osôb.

Daňovníci môžu daňovú stratu alebo jej časť odpočítať od upraveného základu dane. V SR došlo v roku 2014 k zmene v tejto oblasti. Skrátila sa doba umorovania daňovej straty na štyri roky. Daňovú stratu je možné odpočítavať rovnomerne počas najviac štyroch po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, začínajúc zdaňovacím obdobím, ktoré nasleduje po zdaňovacom období, za ktoré daňovník vykázal daňovú stratu. Ak daňovník nevykáže dostatočne vysoký základ dane na odpočet pomernej časti daňovej straty v príslušnom zdaňovacom období, tak stráca nárok na odpočet jej neuplatnenej časti.⁸

1.3 Daňová sústava Českej republiky

Daňová sústava Českej republiky prešla i napriek doposiaľ krátkej existencii veľkým počtom zmien. Jej základná štruktúra vznikla v roku 1993, kedy vstúpil do platnosti zákon č. 212/1992 Sb. o sústave daní a sformoval tak jej dnešnú podobu.

Dane daňového systému Českej republiky v súčasnosti môžeme rozdeliť do troch hlavných skupín na základe predmetu dane:

- dane z príjmov (dôchodkov),
- dane zo spotreby,
- dane z majetku, predmetom dane je predovšetkým nehnuteľný majetok, ktorý je vo vlastníctve, prípadne v držbe rôznych subjektov a nachádza sa na území Českej republiky, resp. nadobudnutie nehnuteľnosti.

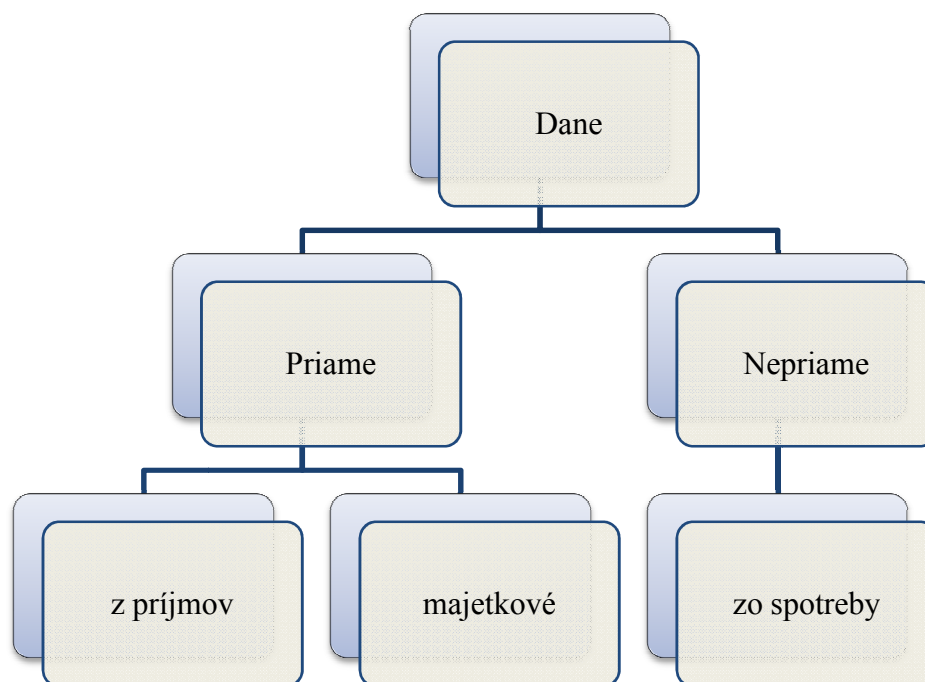
Aj v prípade českých daní platí jedno zo základných rozdelení daní, a to podľa väzby na dôchodok platcu dane:

⁷ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. s. 41-45. ISBN 978-80-7552-490-4.

⁸ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I*. 3. dopl. a preprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. s. 104-105. ISBN 978-80-7478-867-3.

- ❖ Priame dane platí platca dane (daňovník) na úkor svojho dôchodku, nie je možné ich preniesť na iný subjekt. Ide o dane z príjmov a majetkové dane;
- ❖ Pri nepriamych daniach sa predpokladá, že platca dane neodvádza daň zo svojho dôchodku, ale daňové bremeno prenáša na iný subjekt. To znamená, že v tomto prípade vystupujú dva subjekty: platca dane – odvádza daň príslušnému finančnému úradu a daňovník – osoba, ktorá v skutočnosti znáša daňové bremeno v podobe vyššej ceny nakúpených tovarov a služieb. Zaráďujeme sem dane zo spotreby a daň z obratu (daň z pridanej hodnoty).⁹

Schéma č. 1: Daňová sústava ČR



Zdroj: Vlastné spracovanie.

Daňový systém Českej republiky sa vo svojich hlavných znakoch podobá na daňové systémy vyspelých štátov, najmä európskych. Daňové príjmy štátnej správy pochádzajú zhruba v rovnakej miere z priamych a nepriamych daní (schéma č. 1).¹⁰

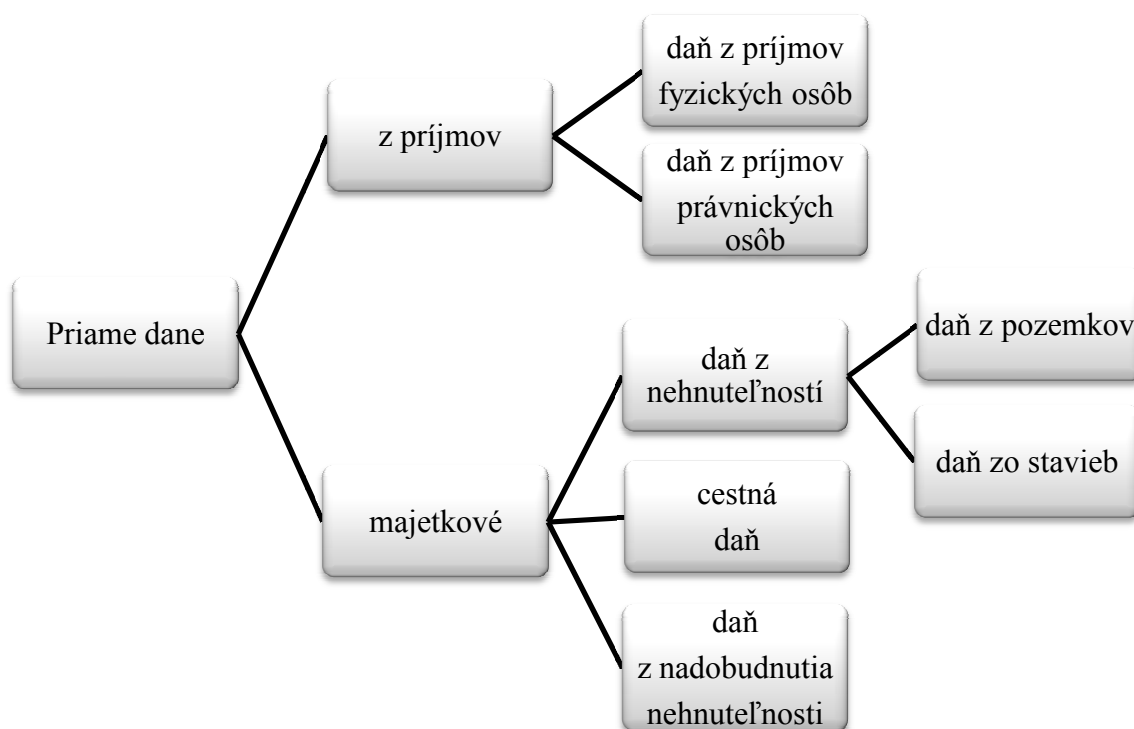
⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizované vydanie. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 20. ISBN 978-80-7357-574-8.

¹⁰ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> [cit. 2018-09-12]

1.3.1 Priame dane v Českej republike

Priame dane sú zdanením príjmu alebo majetku daňovníka. Sú odvedené príslušnému finančnému úradu na základe daňového priznania daňovníka. Ich charakteristickým znakom je adresnosť a tým aj možnosť využitia sociálnych prvkov a stimulačných impulzov. Jednotlivé druhy priamych daní v Českej republike sú znázornené na schéme č. 2.

Schéma č. 2: Priame dane v ČR



Zdroj: Vlastné spracovanie.

1.3.1.1 Daň z príjmov fyzických osôb

Od zdaňovacieho obdobia 2008 bola zavedená jednotná sadzba dane z príjmov fyzických osôb, a to vo výške 15 %. Zároveň od zdaňovacieho obdobia 2008 bolo zrušené spoločné zdanenie manželov. Spoločné zdanenie manželov bolo zavedené do českého daňového systému prvýkrát od zdaňovacieho obdobia 2005, naposledy mali možnosť platcovia dane využiť túto možnosť v daňovom priznaní k dani z príjmu fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2007. Zrušenie spoločného zdanenia manželov malo byť čiastočne

kompenzované výrazným zvýšením daňových úľav a zvýšením daňového bonusu na vyživované deti.¹¹

Výpočet dane z príjmov fyzickej osoby oproti výpočtu v Slovenskej republike je odlišný. Daň z príjmov fyzických osôb sa totiž počíta zo superhrubej mzdy, kým na Slovensku štandardne z hrubej mzdy. Superhrubá mzda zahrňuje sociálne aj zdravotné poistenie platené zamestnávateľom. Čo sa týka nominálnej sadzby dane, v porovnaní s ostatnými európskymi krajinami sú v tomto meradle obe krajiny na pomerne nízkej úrovni.¹²

1.3.1.2 Daň z príjmov právnických osôb

Predmetom dane sú príjmy z akejkoľvek činnosti spoločnosti vrátane príjmov z nakladania s majetkom spoločnosti. Dani z príjmov právnických osôb podliehajú spoločnosti, ktoré sú zapísané v obchodnom registri, a tiež subjekty, ktoré nie sú založené na podnikateľské účely, ale dosahujú zisk.¹³

Daňová sadzba bola stanovená v roku 2009 vo výške 20 % a od roku 2010 vo výške 19 %. Od roku 1992 (sadzba 42 %) do roku 2010 došlo k zníženiu daňovej sadzby o 23 percentuálnych bodov.

Investičné fondy a podielové fondy podliehajú nižšej sadzbe dane, ktorá od roku 2004 predstavuje 5 %.¹⁴ Sadzba dane činí 0 % u fondov penzijných spoločností alebo u inštitúcií penzijného poistenia s výnimkou penzijných spoločností alebo obdobných spoločností obhospodarujúcich fondy obdobné fondom penzijného poistenia.¹⁵

Právnické osoby platia preddavky na daň a nasledujúci rok podávajú daňové priznanie s vyúčtovaním dane z príjmov. Každý platca dane z príjmov právnických osôb si môže vybrať medzi rovnomerným (lineárnym) a zrýchleným odpisovaním hmotného majetku, pričom doba odpisovania sa pohybuje v závislosti od odpisovej skupiny medzi tromi a päťdesiatimi rokmi. V prípade rozsiahlych nových investícií je možné získať investičný stimul v podobe daňovej úľavy, ktorú majú možnosť právnické osoby

¹¹ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> [cit. 2018-09-12]

¹² <http://www.slovakportal.cz/clanok/279/uzitocne-informacie-k-daniam-v-cr.html> [cit. 2018-09-12]

¹³ SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové systémy štátov Európskej únie*. 3. vydanie. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2018. s. 145. ISBN 978-80-225-4505-1.

¹⁴ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> [cit. 2018-09-12]

¹⁵ Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov, § 21, ods. 2

uplatňovať po dobu piatich po sebe nasledujúcich zdaňovacích období. Pri hmotnom majetku zaradenom do odpisových skupín 1 a 2, zaobstaraného v období od 1. januára 2009 do 30. júna 2010 je možné si uplatniť mimoriadne odpisy, pričom doba odpisovania predstavuje pri prvej odpisovej skupine 12 mesiacov a pri druhej odpisovej skupine 24 mesiacov.

Daňovú stratu je možné odpočítať od základu dane ako odpočítateľnú položku v piatich zdaňovacích obdobiach nasledujúcich bezprostredne po období, za ktoré bola daňová strata dosiahnutá. Ďalšou odpočítateľnou položkou výdavky vynaložené na realizáciu projektov v oblasti výskumu a vývoja, a to vo výške 100 %.¹⁶ Základ dane môže právnická osoba znížiť aj o hodnotu darov na verejnoprospešný účel.

České právne predpisy neobsahujú žiadne ustanovenia upravujúce oblasť skupinového zdanenia spoločností.¹⁷

1.3.1.3 Cestná daň

Zdaneniu podliehajú vozidlá používané alebo určené na podnikanie registrované v Českej republike. Vozidlá používané výlučne na osobnú spotrebu sú od tejto dane oslobodené. Sadzby dane sú stanovené ako pevne dané ročné čiastky. V prípade osobných vozidiel závisí výška dane od zdvihového objemu motora vozidla, pri nákladných vozidlách a autobusoch od počtu náprav a celkovej hmotnosti vozidla.¹⁸

Od cestnej dane sú oslobodené vozidlá zabezpečujúce vnútroštátnu linkovú osobnú dopravu, vozidlá požiarnej ochrany, vozidlá prevádzkované ozbrojenými silami, vozidlá konzulárnych úradov a diplomatických misií (za predpokladu vzájomnosti), vozidlá na elektrický pohon a pod. Daňovníkom využívajúcim kombinovanú dopravu sa poskytuje úľava na cestnej dani, pričom jej výška závisí od intenzity využívania motorového vozidla v kombinovanej doprave.¹⁹

¹⁶ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> [cit. 2018-09-12]

¹⁷ SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové systémy štátov Európskej únie*. 3. vydanie. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2018. s. 145-146. ISBN 978-80-225-4505-1.

¹⁸ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> [cit. 2018-09-12]

¹⁹ SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové systémy štátov Európskej únie*. 3. vydanie. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2018. s. 146. ISBN 978-80-225-4505-1.

V Česku existuje aj poplatok za využívanie diaľnic, ktorý je povinné zaplatiť za všetky vozidlá využívajúce diaľnice bez ohľadu na účel použitia (t. j. tak ako vozidlá používané na podnikanie, aj vozidlá používané na osobnú spotrebu).²⁰

1.3.1.4 Daň z nehnuteľností

Daňou z nehnuteľností sú zdaňované pozemky a stavby. V prípade pozemkov je základom dane buď výmera alebo cena pozemku. Sadzba dane závisí od kvality pozemku, jeho umiestnenia a účelu používania. V prípade stavieb je základom dane zastavaná plocha. Sadzba dane závisí od druhu stavby a účelu používania. Zdaňovacím obdobím je kalendárny rok.²¹

1.3.1.5 Daň z nadobudnutia nehnuteľností

V roku 2014 daň z prevodu nehnuteľnosti bola nahradená daňou z nadobudnutia nehnuteľnosti. Sadzba dane sa zmenila tiež – bola zvýšená z 3 % na 4 %. Kým do roka 2014 sa kupujúci a predávajúci mohli dohodnúť na tom, ktorý z nich uhradí daň pri predaji resp. kúpe nehnuteľnosti (obvykle platil predávajúci), po novom vzniká daňová povinnosť vždy kupujúcemu. Daňové priznanie k dani z nadobudnutia nehnuteľnosti podáva daňovník najneskôr do konca tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom bol zapísaný vklad do katastra nehnuteľností.²²

1.3.1.6 Dedičská a darovacia daň (do roku 2014)

Daň z dedičstva a daň z darovania boli v roku 2014 zrušené. V minulosti sa sadzby dedičskej a darovacej dane pohybovali v rozpätí 0,5 % - 40 % a ich výška bola stanovená v závislosti od vzťahu medzi porúčiteľom/darcom a nadobúdateľom (dedičom alebo obdarovaným). Dedičstvo medzi deťmi a rodičmi dani nepodliehalo.²³

²⁰ Pozn.: Poplatok za využívanie diaľnic, tak ako vyplýva aj z jeho názvu, je druhom poplatku, nejde o daňový príjem štátu.

²¹ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> [cit. 2018-09-12]

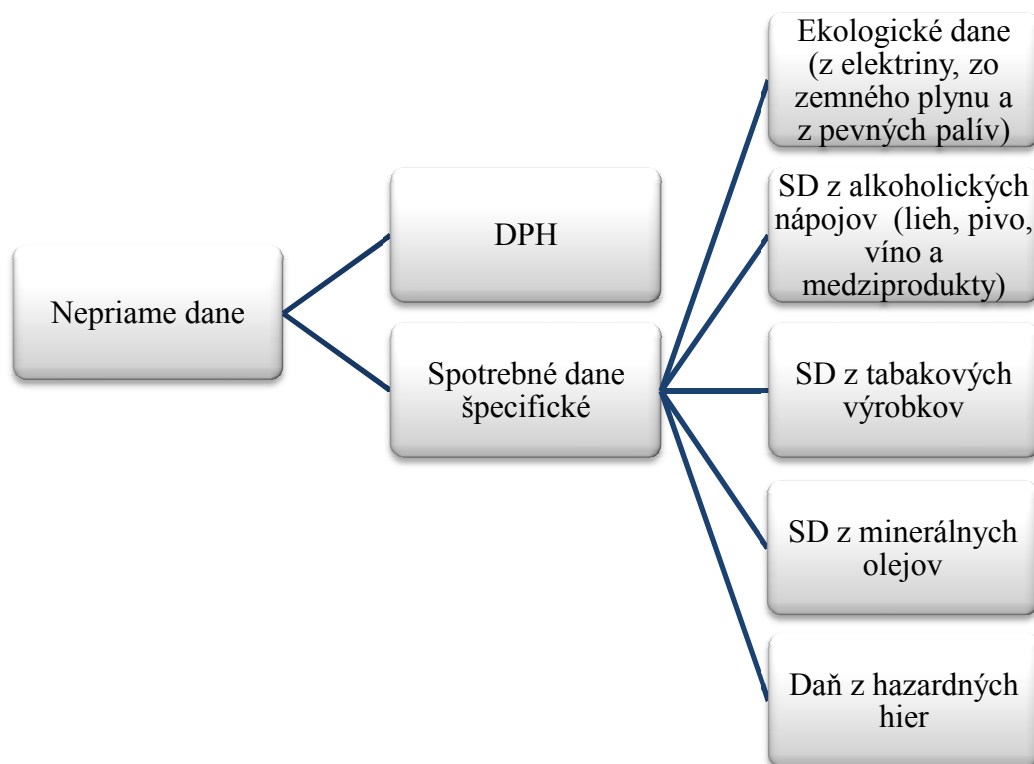
²² <https://www.aktualne.cz/wiki/finance/dan-z-nabyti-nemovitosti/r~i:wiki:4026/?redirected=1549135538> [cit. 2018-09-12]

²³ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> [cit. 2018-09-12]

1.3.2 Nepriame dane v Českej republike

V českej daňovej sústave sa môžeme stretnúť s podobnými typmi nepriamych daní ako v Slovenskej republike – ide o všeobecnú obrátovú daň, čiže daň z pridanej hodnoty a o špecifické spotrebné dane (schéma č. 3).

Schéma č. 3: Nepriame dane v ČR



Zdroj: Vlastné spracovanie.

1.3.2.1 Daň z pridanej hodnoty

Daň z pridanej hodnoty je harmonizovaná s príslušnými predpismi Európskej únie. Podlieha jej väčšina zdaniteľných plnení v Českej republike i tovar z dovozu. Základná sadzba dane je stanovená vo výške 21 % a znížená sadzba vo výške 15 %. Väčšina tovarov a služieb podlieha základnej sadzbe, t. j. 21 %.²⁴

Znížená sadzba 15 % platí v Česku pre základné potraviny, dodávky tepla a chladu, dovoz umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, služby spisovateľov, skladateľov, sochárov a iných výkonných umelcov, opravu zdravotníckych pomôcok a invalidných vozíkov, zdravotnú a sociálnu starostlivosť – pokiaľ nie sú tieto činnosti oslobodené, služby súvisiace s upratovaním vnútorných priestorov domácností, služby

²⁴ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> [cit. 2018-09-13]

súvisiace s komunálnym odpadom, služby posilňovní a fitnesscentier, domácu starostlivosť o deti a zdravotne postihnutých občanov, vstupné na kultúrne podujatia, stravovacie a ubytovacie služby, pohrebné služby a i.

V roku 2015 bola v ČR zavedená aj 10 % sadzba vzťahujúca sa ku knihám, dojčenskej výžive a potravinám pre malé deti, pekárenským výrobkom, pozemnej a vodnej pravidelnej hromadnej doprave, liekom a iným zdravotníckym potrebám.²⁵

Povinnosť registrovať sa majú osoby, ktorých obrat presiahne jeden milión českých korún za 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Daň je platená buď mesačne, alebo štvrťročne, v závislosti od výšky obratu platcu dane.

Vyvážané tovary sú od dane z pridanej hodnoty oslobodené a vývozca má nárok na uplatnenie dane na vstupe.²⁶ Od DPH sú oslobodené bez nároku na odpočet dane nasledovné činnosti:

- základné poštové služby a dodanie poštových známok,
- finančné služby,
- dôchodkové činnosti,
- poisťovacia činnosť,
- dodanie nehnuteľností,
- nájom nehnuteľností,
- výchova a vzdelávanie,
- zdravotné služby a dodanie zdravotných pomôcok,
- sociálna pomoc,
- prevádzkovanie hazardných hier,
- ostatné plnenia oslobodené od dane bez nároku na odpočet dane,
- dodanie tovaru, ktoré bolo použité na plnenia oslobodené od dane bez nároku na odpočet dane, a tovar, u ktorého nemá platiteľ právo na odpočítanie dane.²⁷

Od roku 2005 daň z dovážaných tovarov nie je vyberaná colnými úradmi do 10 dní od dovozu, ale je až súčasťou daňového priznania, ktorý sa podáva do 25. dňa po skončení zdaňovacieho obdobia. Týmto opatrením sa pre podnikateľov významne znížila finančná náročnosť importu do Českej republiky.

²⁵ Spracované podľa zákona č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty, § 47, Příloha č. 2, Příloha č. 3

²⁶ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> [cit. 2018-09-13]

²⁷ Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty, § 51

1.3.2.2 Spotrebné dane

Rovnako ako daň z pridanej hodnoty, aj spotrebné dane sú harmonizované s príslušnými smernicami Európskej únie. Spotrebným daniam podliehajú minerálne oleje, tabakové výrobky, lieh, pivo, víno a medziprodukty. Dane sú stanovené pevnými sadzbami (s výnimkou cigariet, kde sú tvorené kombináciou pevnej sadzby a percentuálnej sadzby z konečnej maloobchodnej ceny). Zdaňovacím obdobím je kalendárny mesiac. Daň je splatná, keď je tovar uvedený do voľného daňového obehu, to znamená, keď opustí registrovaný daňový sklad. Daňové priznanie sa podáva do 25. dňa po skončení zdaňovacieho obdobia. Daň je splatná do 40. dňa po skončení príslušného zdaňovacieho obdobia, pokiaľ nie je stanovené inak. Spotrebná daň z tabakových výrobkov je platená prostredníctvom tabakových nálepiek. Daň je splatná do 60 dní odo dňa odobratia tabakových nálepiek od správcu dane.²⁸

Správa všetkých spotrebných daní je vykonávaná colnými orgánmi.

1.3.2.3 Ekologické dane

Ekologické dane boli zavedené od 1. januára 2008 na základe toho, že Česku vznikla povinnosť zaviesť tieto dane v súlade s podmienkami členstva v Európskej únii. Ide o daň z elektriny, zo zemného plynu a z pevných palív. Predmet dane sa líši v závislosti od druhu energetického produktu. Predmetom dane zo zemného plynu je zemný plyn a niektoré ďalšie plyny, predmetom dane z pevných palív čierne uhlie, hnedé uhlie, koks a ostatné uhl'ovodíky. Pri dani z elektriny je predmetom dane elektrina.

Správcom ekologických daní sú colné orgány.²⁹

1.3.2.4 Daň z hazardných hier

V roku 2017 bola zavedená v Česku daň z hazardných hier. Predmetom dane je prevádzkovanie hazardných hier na území Českej republiky pre účastníka hazardnej hry, ak je na prevádzkovanie tejto hry potrebné základné povolenie podľa zákona upravujúceho hazardné hry, alebo táto hra má byť podľa zákona upravujúceho hazardné hry ohlásená. Základom dane je súčet čiastkových základov dane, ktorý tvorí suma, o ktorú úhrn prijatých a nevrátených vkladov prevyšuje úhrn vyplatených výhier:

²⁸ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> [cit. 2018-09-13]

²⁹ <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/ekologicke-dane/Stranky/default.aspx> [cit. 2018-09-13]

- z lotérie v prípade čiastkovej dane z lotérií,
- z kurzovej stávky v prípade čiastkovej dane z kurzových stávok,
- zo stávok na športové výsledky v prípade čiastkovej dane zo stávok na športové výsledky,
- z binga v prípade čiastkovej dane z binga,
- z technickej hry v prípade čiastkovej dane z technických hier,
- zo živej hry v prípade čiastkovej dane zo živých hier,
- z tomboly v prípade čiastkovej dane z tombol,
- z turnaja malého rozsahu v prípade čiastkovej dane z turnajov malého rozsahu.

Čiastkový základ dane v prípade hazardnej hry prevádzkovej diaľkovým prístupom prostredníctvom internetu, pri ktorej účastník hazardnej hry hrá proti inej osobe, ktorá sa k účasti na hazardnej hre registrovala alebo zaplatila vklad a ktorá nemá bydlisko na území Českej republiky, tvorí súčin:

- sumy, o ktorú úhrn prijatých a nevrátených vkladov prevyšuje úhrn vyplatených výhier, a
- pomeru úhrnu prijatých a nevrátených vkladov od účastníka hazardnej hry a úhrnu všetkých prijatých a nevrátených vkladov.

Uplatňuje sa 23 % sadzba dane pri všetkých čiastkových daniach okrem čiastkovej dane z technických hier, pri ktorej je sadzba 35 %. Zdaňovacím obdobím je kalendárny štvrťrok. Celoštátny príjem plynúci z dane z hazardných hier sa rozdeľuje medzi štátny rozpočet a rozpočty obcí a miest v pomere 70:30. Výnimku tvorí len príjem z čiastkovej dane z technických hier, pri ktorom je tento pomer 35:60.³⁰

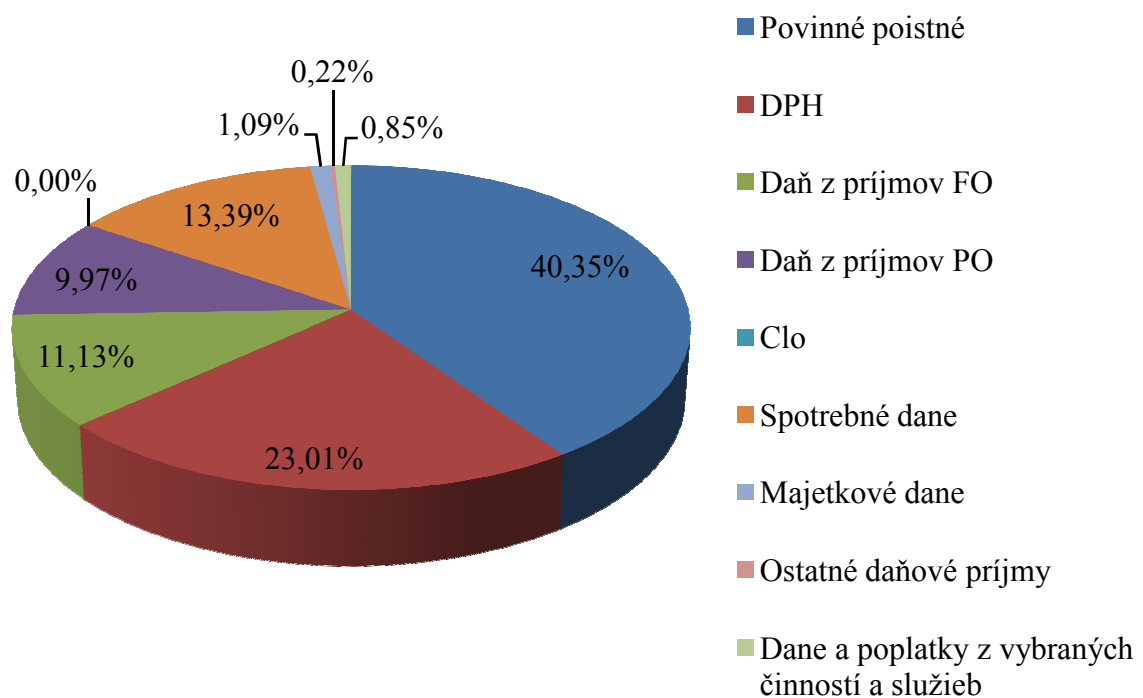
1.3.3 Vybrané makroekonomické ukazovatele

Pre poskytnutie uceleného pohľadu na českú daňovú sústavu sme sa pozreli aj na podiel jednotlivých daní na celkových daňových príjmoch štátneho rozpočtu Českej republiky v roku 2017 (graf č. 1). Pri zisťovaní výšky jednotlivých druhov príjmov sme vychádzali z Monitoru štátnej pokladne, ktorá je aplikácia prevádzkovaná Ministerstvom financií Českej republiky. Celkové príjmy štátneho rozpočtu v roku 2017 predstavovali 1 273 644 382 000 CZK, z čoho 1 155 614 200 000 CZK bolo zaradených medzi daňové príjmy. Až 40,35 % daňových príjmov tvorili platby na povinné poistné, ktoré zahŕňajú poistné na sociálne zabezpečenie a príspevky na štátnu politiku zamestnanosti.

³⁰ Spracované podľa zákona č. 187/2016 Sb. o dani z hazardných hier

Z klasických daňových príjmov dosiahla najvyšší podiel na celkových daňových príjmoch daň z pridanej hodnoty vo výške 23,01 %. Druhý najvyšší podiel mala daň z príjmov (21,10 %) – v členení na daň z príjmov fyzických osôb 11,13 % a daň z príjmov právnických osôb 9,97 %. Po nej nasledovali spotrebné dane (vrátane ekologických daní) s 13,39 %. Majetkové dane predstavovali 1,09 % všetkých daňových príjmov. Zvyšných 1,06 % tvorili dane a poplatky z vybraných činností a služieb, ostatné daňové príjmy a clo. Ostatné daňové príjmy zahŕňali neidentifikované a nezaraditeľné daňové príjmy, tržby z predaja kolkov, odvody zamestnávateľov nahrádzajúce zamestnávanie občanov so zmenenou pracovnou schopnosťou a i. Medzi dane a poplatky z vybraných činností a služieb sú zahrnuté napr. správne poplatky, daň z hazardných hier, poplatky a odvody v oblasti životného prostredia.

Graf č. 1: Podiel jednotlivých daní na daňových príjmoch štátneho rozpočtu ČR v r. 2017



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa údajov dostupných na <<https://monitor.statnipokladna.cz/2017/statni-rozpocet/#rozpocet-prijmy-druhovy>> [cit. 2019-02-10].

Ďalším zaujímavým makroekonomickým ukazovateľom z nášho pohľadu je podiel dane z príjmov právnických osôb na hrubom domácom produkte. Udáva, v akej miere sa podieľali dane platené právnickými osobami na tvorbe HDP v danom roku. Pri výpočte tohto ukazovateľa sme vychádzali z údajov uvedených v komentári Českého štatistického

úřadu zameraného na výstupy národných účtov, kde je uvedená hodnota HDP za rok 2017 v bežných cenách.³¹ Pri dani z príjmov právnických osôb sme opäť použili údaj o ročnom výbere tejto dane z Monitoru štátnej pokladne³². Na výpočet sme použili vzorec:

$$\frac{\text{príjmy z dane z príjmov PO za rok 2017 v CZK}}{\text{HDP v roku 2017 v CZK}} \times 100$$

Pri dosadení hodnôt vyzerá výpočet nasledovne:

$$\frac{115\,188 \text{ mil. CZK}}{5\,045\,188 \text{ mil. CZK}} \times 100 = 2,28 \%$$

Na tvorbe hrubého domáceho produktu Českej republiky v roku 2017 mala daň z príjmov právnických osôb podiel 2,28 %.

1.4 Optimalizácia základu dane právnických osôb v Českej republike

Daňovú optimalizáciu môžeme charakterizovať ako legálnu postupnosť krokov k vykázaniu takej daňovej povinnosti, ktorú je subjekt dane nevyhnutne povinný zaplatiť. Ide o minimalizáciu daňovej povinnosti v rámci zákonom stanovených možností. Daňovník analyzuje a uplatňuje v praxi všetky dostupné prvky, ktorými môže znížiť základ dane, vyhľadáva rôzne variantné riešenia uplatnenia daňových výdavkov a využíva prípadné medzery v daňových zákonoch. Cieľom daňovej optimalizácie nie je vykázanie nulovej daňovej povinnosti, ale vykázanie optimálnej daňovej povinnosti – takej, ktorá je primeraná výške obratu, ziskovosti v odvetví a celkovému podnikateľskému prostrediu. Pojem optimalizácia základu dane sa spája s daňovým plánovaním.

Daňové plánovanie je širší pojem v porovnaní s daňovou optimalizáciou. Zaoberá sa nielen optimalizáciou daní, ale zahŕňa aj iné oblasti, ako výber daňového prostredia, spôsob platenia preddavkov, spôsob komunikácie so správcom dane a pod.³³ Daňové plánovanie možno rozdeliť na národné daňové plánovanie, medzinárodné daňové plánovanie a kombináciu národného a medzinárodného daňového plánovania. Pri medzinárodnom daňovom plánovaní je potrebné zohľadniť aj zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

³¹ https://apl.czso.cz/nufile/Komentar_29_06_2018.pdf [cit. 2019-02-10].

³² <https://monitor.statnipokladna.cz/2017/statni-rozpocet/#rozpocet-prijmy-druhovy> [cit. 2019-02-10].

³³ KOLEMBUS, Anton. Optimalizácia základu dane právnických osôb. In: *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*. Žilina: Poradca podnikateľa, 2013, (10), 55-56. ISSN 1335-0897.

Nakoľko daňové zaťaženie je jedným z kľúčových nákladov právnických osôb, je pochopiteľná ich snaha o minimalizáciu zaplatenej dane. V rámci daňovej optimalizácie ide o legálnu stratégiu zníženia daňovej povinnosti podnikov. Pre dosahovanie tohto cieľa veľké nadnárodné spoločnosti obvykle vyhľadávajú vhodnú jurisdikciu pre umiestnenie svojej finančnej skupiny. Keďže každá krajina má špecifický daňový systém, tieto rozhodnutia vyžadujú podrobnú analýzu legislatívy.³⁴

Podnikateľské subjekty sa usilujú v snahe dosiahnuť zisk o znižovanie nákladov, a to najmä neproduktívnych nákladov. Ich cieľom je vynaloženie len takých nákladov, ktoré sú pre realizovanie ich ekonomických aktivít nevyhnutné. Keďže zaplatená daň je neproduktívnym nákladom, je zrejmé, že právnické osoby sa budú snažiť o to, aby ju platili len v nevyhnutnej výške. Prostriedky na optimalizáciu základu dane môžeme členiť z viacerých hľadísk. Z pohľadu zákona o dani z príjmov poznáme:

- položky znižujúce základ dane, ktoré sú uvedené priamo v daňovom zákone, napríklad odpočet daňovej straty,
- položky umožňujúce ovplyvnenie základu dane podľa rozhodnutia daňovníka, ako napríklad voľba spôsobu odpisovania a prerušenie odpisovania, započítavanie kurzových rozdielov, daňové výdavky až po zaplatení, uplatnenie daňových opravných položiek a rezerv.

Existujú aj určité rozhodnutia daňovníka, ktoré nevyplývajú priamo z daňového zákona, ale úzko súvisia s možnosťou optimalizácie základu dane. Medzi takéto rozhodnutia patrí:

- výber spôsobu obstarania majetku,
- výber formy podnikania a účtovnej sústavy,
- výber hospodárskeho alebo bežného roka za účtovné obdobie.

Podľa možnosti uplatnenia sa dajú nástroje daňovej optimalizácie rozdeliť na:

- nástroje uplatňované fyzickými osobami – nezdaniteľná časť základu dane, daňový bonus, rozdelenie príjmov, uplatnenie oslobodenia príjmov, výber účtovnej sústavy, odpočítanie daňovej straty;

³⁴HAJNIKOVÁ, Tatiana. Transferové oceňovanie ako metóda daňového plánovania a optimalizácie: Transfer pricing as a method of tax planning and optimization. *Podnikové financie vo vede a praxi - 2016: zborník vedeckých statí Katedry podnikových financií*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2016, s. 196-197. ISBN 978-80-225-4308-8.

- nástroje uplatňované právnickými osobami – pripočítateľné a odpočítateľné položky, výber účtovného obdobia, zahŕňanie kurzových rozdielov do základu dane, daňový odpis pohľadávky, zahŕňanie výdavkov do daňových výdavkov až po zaplatení a iné;
- nástroje uplatňované fyzickými aj právnickými osobami – výber spôsobu odpisovania, možnosť prerušenia odpisovania.

Z uvedených členení môžeme vidieť, že daňovníci majú k dispozícii širokú škálu možností ovplyvňovania základu dane a tým aj výšky daňovej povinnosti. Je v rukách daňovníka, akú stratégiu si zvolí v oblasti uplatňovania nástrojov daňovej optimalizácie.³⁵

1.4.1 Vybrané náklady a ich vplyv na základ dane právnickej osoby

Daňový náklad je definovaný ako náklad na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom. Je potrebné splniť aj kritérium časovej a vecnej súvislosti – spoločnosť má zahrnúť daný náklad do základu dane v tom zdaňovacom období, s ktorým vecne a časovo súvisí. Podmienky uznateľnosti nákladu za daňový náklad právnickej osoby sú nasledovné:

- ❖ podmienka vecnosti – ide o náklad súvisiaci s predmetom podnikania,
- ❖ podmienka preukázateľnosti – náklad je fyzicky doložený daňovým dokladom,
- ❖ podmienka zaevidovania – náklad je zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka resp. evidovaný v evidencii daňovníka,
- ❖ podmienka rozsahu – niektoré náklady je možné daňovo uplatniť len do určitej výšky, rozsah uplatnenia nákladu je limitovaný priamo v daňovom zákone alebo osobitným predpisom.

Členenie nákladov na daňovo uznateľné a daňovo neuznateľné má vplyv na správne určenie základu dane a výpočet daňovej povinnosti. Daňové náklady znižujú základ dane podnikateľského subjektu, nedaňové náklady pôsobia opačne. Sú to položky zvyšujúce základ dane, tvoria pripočítateľnú položku k výsledku hospodárenia. Pre podniky je preto dôležité sledovať výšku svojich nedaňových nákladov a snažiť sa eliminovať tieto náklady.³⁶

³⁵ KOLEMBUS, Anton. Optimalizácia základu dane právnických osôb. In: *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*. Žilina: Poradca podnikateľa, 2013, (10), 55-56. ISSN 1335-0897.

³⁶ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. s. 66-68. ISBN 978-80-7552-490-4.

1.4.1.1 Náklady na reklamu a náklady na reprezentáciu

Náklady na reklamu zohrávajú dôležitú úlohu z vecného aj daňového hľadiska. Jednak umožňujú podnikateľskému subjektu sa zviditeľniť, osloviť nových zákazníkov alebo obchodných partnerov, na druhej strane hovoríme o nákladoch daňovo uznateľných v plnej výške.

Zákon č. 40/1995 Sb. o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů definuje reklamu ako oznámenie, predvedenie či inú prezentáciu šírenú najmä komunikačnými médiami, majúce za cieľ podporu podnikateľskej činnosti, najmä podporu spotreby alebo predaja tovaru, výstavby, prenájmu alebo predaja nehnuteľností, predaja alebo využitia práv alebo záväzkov, podporu poskytovania služieb, propagáciu ochrannej známky.³⁷ Investovanie do reklamy môže mať viacero podôb – zahŕňame sem aj bezodplatné poskytovanie propagačných a reklamných darčkových predmetov, organizovanie ochutnávok, poskytovanie vzoriek, účasť na výstavách a veľtrhoch, poskytovanie výhier v reklamných, predajných a žrebovacích súťažiach prístupných verejnosti. Existujú aj určité netradičné formy reklamy ako napr. živé terče, lietajúce balóny, letecké plagáty a i. V praxi sa najčastejšie využívajú reklamné predmety slúžiace na prezentáciu podnikateľskej činnosti spoločnosti s cieľom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia jej príjmov. Kým na Slovensku firma nie je povinná označiť reklamné predmety svojím obchodným menom alebo ochrannou známkou, aby išlo o daňovo uznateľné náklady³⁸, v Česku opak je pravdou. Za reklamný alebo propagačný predmet sa považuje predmet, na ktorom je uvedené meno alebo ochranná známka poskytovateľa tohto predmetu alebo názov propagovaného tovaru alebo služby, ktorého hodnota bez dane z pridanej hodnoty nepresahuje 500 CZK (19,44 EUR³⁹) a ktorý nie je s výnimkou tichého vína predmetom spotrebnej dane.⁴⁰ Daňová uznateľnosť nákladov na reklamu je podmienená tým, že cieľom týchto nákladov je zvýšenie príjmov spoločnosti.

³⁷ Zákon č. 40/1995 Sb. o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů, § 1 ods. 2

³⁸ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. s. 93-95. ISBN 978-80-7552-490-4.

³⁹ Prepočet kurzom NBS k 31. 12. 2018 1 EUR = 25,724 CZK

⁴⁰ Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, § 25, ods. 1

Náklady na reprezentáciu môžeme chápať ako špecifickú formu reklamných nákladov, pretože tiež predstavujú určitý spôsob prezentácie spoločnosti. Avšak tieto náklady sú v plnej výške daňovo neuznateľným nákladom. Náklady na reprezentáciu môžu mať podobu občerstvenia a pohostenia klientov a členov spoločnosti, nákladov na osobnú spotrebu členov vedenia spoločnosti alebo vstupeniek na kultúrne podujatia pre klientov.⁴¹ Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov uvádza, že nákladmi na reprezentáciu sú najmä náklady na pohostenie, občerstvenie a dar.⁴²

1.4.1.2 Kurzové rozdiely a ich vplyv na základ dane právnickej osoby

Kurzové rozdiely, o ktorých sa účtuje na účtoch nákladov a výnosov, ktoré vznikli z titulu precenenia neuhradených pohľadávok a záväzkov alebo z dôvodu existencie pokladnice v cudzej mene, ku dňu zostavenia účtovnej závierky sa považujú za zdaniteľné alebo daňovo uznané.

Kurzové rozdiely a ich vplyv na základ dane spoločnosti oznámi podnikateľský subjekt správcovi dane prostredníctvom daňového priznania. Spoločnosť sa môže rozhodnúť, či kurzové rozdiely vzniknuté z neukončených obchodov zahrnie alebo nezahrnie do základu dane aktuálneho alebo nasledujúceho zdaňovacieho obdobia.

Postup pre zahrnutie kurzových rozdielov do základu dane je odlišný z účtovného a daňového hľadiska. V rámci účtovníctva sú všetky kurzové rozdiely zahrnuté do základu dane z príjmov tak, ako sú súčasťou výsledku hospodárenia za príslušné zdaňovacie obdobie. Z daňového pohľadu spoločnosť nezahŕňa do základu dane v aktuálnom zdaňovacom období kurzové rozdiely vzniknuté z nerealizovaných pohľadávok a záväzkov, ak tento postup oznámi správcovi dane. Kurzový rozdiel ovplyvní základ dane až v zdaňovacom období, keď dôjde k jeho úhrade.⁴³

⁴¹ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. s. 93-95. ISBN 978-80-7552-490-4.

⁴² Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov, § 25, ods. 1

⁴³ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. s. 153. ISBN 978-80-7552-490-4.

2 Ciele práce

Hlavným cieľom diplomovej práce je poskytnúť ucelený pohľad na hospodárenie právnickej osoby a s tým súvisiace daňové dôsledky pre danú obchodnú spoločnosť vo vybranej krajine Európskej únie, konkrétne v Českej republike.

K dosiahnutiu hlavného cieľa sme si potrebovali stanoviť niekoľko čiastkových cieľov. Prvým čiastkovým cieľom bolo poskytnúť teoretický a legislatívny rámec k pochopeniu danej problematiky. Na začiatku prvej kapitoly sme preto zadefinovali základné a vedľajšie daňové náležitosti a vysvetlili určité pojmy súvisiace s okruhom daňového zaťaženia. Pre možnosť porovnania sme bližšie špecifikovali podmienky v Slovenskej republike v oblasti zdaňovania príjmov právnických osôb.

Druhým čiastkovým cieľom bolo načrtnúť zdaňovanie právnických osôb v Česku v kontexte vnútroštátnych právnych predpisov a ekonomických podmienok. K naplneniu tohto čiastkového cieľa viedla stručná charakteristika daňovej sústavy Českej republiky v jadre prvej kapitoly, kde sme sa podrobnejšie venovali aj popisu dane z príjmov právnických osôb v Česku. V rámci tejto časti práce sme uviedli vybrané makroekonomické súvislosti pre získanie prehľadu o stave daňových príjmov štátu v súčasnosti a o postavení dane z príjmov právnických osôb v národnej ekonomike.

Ako ďalší čiastkový cieľ sme si stanovili charakterizovanie zákonných možností optimalizácie základu dane právnickej osoby. Na konci prvej kapitoly sme preto vysvetlili pojmy daňová optimalizácia a daňové plánovanie. V tejto časti sme sa zaoberali otázkou daňovej uznateľnosti vybraných nákladov podnikateľského subjektu. Uviedli sme podmienky, ktoré určujú, či ide o náklad daňový alebo nedaňový. Zadefinovali sme si položky, o ktoré sa upravuje výsledok hospodárenia spoločnosti pri transformácii výsledku hospodárenia za účtovné obdobie na základ dane.

Cieľom praktickej časti práce bolo podrobiť hlbšej analýze hospodárenie konkrétnej českej obchodnej spoločnosti a poukázať na daňové aspekty jej pôsobenia. Pre splnenie tohto cieľa sme v štvrtej kapitole najprv stručne predstavili vybranú spoločnosť s ručením obmedzením a potom popísali priebeh hospodárenia podniku v dvoch sledovaných obdobiach. Ako časový úsek sme si zvolili dva po sebe nasledujúce roky, posledné dve zdaňovacie obdobia – rok 2016 a 2017. Vychádzali sme z účtovných kníh a účtovných výkazov právnickej osoby za uvedené roky. Po opísaní činnosti spoločnosti a jej vnútropodnikových účtovných metód sme sa oboznámili s jednotlivými nákladovými a výnosovými položkami, o ktorých sa v tejto firme účtuje. Potom nasledovala analýza

nákladov a výnosov v účtovnom období 2016 a výpočet výsledku hospodárenia spoločnosti za tento rok. Po vyčíslení výsledku hospodárenia pred zdanením sme sa zamerali na transformáciu výsledku hospodárenia na základ dane. V priebehu tohto procesu sme poukázali na jednotlivé položky zvyšujúce základ dane a hľadali príčiny vzniku pripočítateľných položiek. Po zistení základu dane za dané zdaňovacie obdobie sme vypočítali výšku splatnej dane z príjmov právnickej osoby. Uvedený postup sme zopakovali aj pri spracovávaní údajov z roku 2017 – najprv sme analyzovali nákladové a výnosové položky, potom vypočítali výsledok hospodárenia za účtovné obdobie, upravili ho o pripočítateľné položky, vyčíslili základ dane a vypočítali daňovú povinnosť spoločnosti za zdaňovacie obdobie. Po analýze obidvoch rokov sme porovnávali sledované obdobia z hľadiska výnosov, nákladov, výsledku hospodárenia, pripočítateľných položiek, základu dane a daňovej povinnosti. Následne sme zisťovali skutočné daňové zaťaženie daňovníka prostredníctvom vyčíslenia efektívnej sadzby korporátnej dane za obidva roky (obrázok č. 1).

V závere sme zhodnotili hospodárenie podnikateľského subjektu počas sledovaných období a sformulovali odporúčania do budúcnosti pre dosiahnutie optimálnej výšky daňovej povinnosti prostredníctvom eliminácie nedaňových nákladov spoločnosti.

Obrázok č. 1: Ciele práce



Zdroj: Vlastné spracovanie.

3 Metodika práce a metody skúmania

Diplomová práca je rozdelená do štyroch kapitol, ktoré sa ďalej členia na podkapitoly spojené s preberanou problematikou. Témou diplomovej práce sú možnosti optimalizácie základu dane právnickej osoby v Českej republike. Objektom skúmania praktickej časti bola česká obchodná spoločnosť s právnou formou spoločnosť s ručením obmedzeným. Jej bližšia charakteristika je uvedená vo štvrtej kapitole práce.

Pri vypracovávaní teoretickej časti, t. j. prvej kapitoly sme získavali poznatky z viacerých odborných publikácií – išlo o knižné zdroje, články v časopisoch a príspevky v zborníkoch prevažne slovenských, ale aj českých autorov. Tieto zdroje sme používali najmä pri definovaní teoretického rámca a skúmaní nákladov z daňového hľadiska. Pre charakterizovanie českej daňovej sústavy bolo nutné siahnuť po internetových zdrojoch. V najväčšej miere sme využívali webovú stránku Finančnej správy Českej republiky, ale taktiež sme použili portál Ministerstva financií Českej republiky, Colnej správy Českej republiky, údaje Českého štatistického úradu a príslušné daňové zákony. Pri hľadaní aktuálnych údajov a sledovaní zmien v českej daňovej sústave sme použili aj články dostupné na rôznych webových portáloch zameraných na oblasť podnikania, účtovníctva a daní. Po zhromažďovaní zdrojov a poznatkov sme sa venovali ich podrobnej analýze, tzn. preskúmali sme obsah získaných dokumentov. Informácie sme usporiadali do logických celkov, interpretovali a prepájali jednotlivé časti pomocou syntézy.

V druhej kapitole sa zaoberáme cieľmi diplomovej práce. Vyjadrili sme hlavný cieľ poskytnúť náhľad do fungovania hospodárenia právnickej osoby a poukázať na daňové dôsledky jej pôsobenia. K dosiahnutiu tohto cieľa sme si stanovili čiastkové ciele zamerané na jednotlivé oblasti súvisiace s touto problematikou. Pri naplnení čiastkových cieľov dosiahneme i splnenie hlavného cieľa a účelu diplomovej práce.

Tretia kapitola sa zameriava na stručnú charakteristiku objektu skúmania a jednotlivých častí diplomovej práce, ako aj na popísanie pracovných postupov, objasnenie spôsobu získavania údajov a označenie ich zdrojov. V tejto kapitole sú opísané použité metódy vyhodnotenia a interpretácie výsledkov, ako aj štatistické metódy použité v práci.

Zdrojom údajov praktickej časti – štvrtej kapitoly – boli interné údaje firmy a verejne dostupné listiny z rôznych verejných registrov Českej republiky. Spoločnosť poskytla hlavnú knihu aj účtovné výkazy za roky 2016 a 2017. Vychádzali sme najmä z účtovníctva podniku a spracovávali dáta získané z poskytnutých materiálov. Venovali

sme sa analýze nákladových a výnosových položiek, pričom sme využili metódu komparácie. Pomocou nej sme porovnávali dva sledované obdobia, hospodárenie spoločnosti v roku 2016 a 2017. Abstrakciu, metódu zovšeobecnenia sme použili pri vyčlenení najdôležitejších a najvýznamnejších položiek nákladov a výnosov v jednotlivých rokoch, pričom sme ich triedili z hľadiska ich podielu na celkových veličinách. Prostredníctvom metódy analógie sme hľadali zhody v hospodárení spoločnosti za sledované roky, poukazovali sme na rozdiely a vyvodzovali závery na základe zistených poznatkov. Dedukciou sme pri analýze nedaňových nákladov podniku identifikovali problémové oblasti a hľadali možné riešenia.

Pri vypracovávaní práce sme použili v teoretickej aj praktickej časti tak grafické metódy, ak aj matematicko-štatistické metódy. Preskúmali sme účtovné výkazy a účtovné knihy poskytnuté spoločnosťou a uskutočňovali výpočty na základe získaných údajov. Dáta sme triedili, vytvárali z nich tabuľky a graficky znázorňovali pomocou grafov. Pre prehľadnosť sme k viacúrovňovým členeniam umiestnili schémy zobrazujúce jednotlivé podskupiny.

4 Optimalizácia základu dane spoločnosti v Českej republike

V praktickej časti diplomovej práce sa budeme zaoberať analýzou nákladov a výnosov konkrétnej českej obchodnej spoločnosti a tiež spôsobom transformácie výsledku hospodárenia na základ dane v dvojročnom období – v rokoch 2016 a 2017.

Firma poskytla interné údaje z účtovníctva s podmienkou, že v práci bude vystupovať pod fiktívnym obchodným menom. Nakoľko ide o citlivé údaje doteraz existujúcej a ekonomicky aktívnej spoločnosti, pre splnenie požiadavky jej neidentifikovateľnosti ju nazveme pre účely tejto práce Sampieli, s. r. o.

Podkladom pre vypracovanie tejto kapitoly boli zakladateľské listiny, spoločenská zmluva, výpis z obchodného registra ČR, notárske zápisnice o rozhodnutiach valného zhromaždenia, daňové priznania k dani z príjmov právnických osôb, hlavná kniha, a účtovné výkazy ako súvaha, výkaz ziskov a strát a poznámky za roky 2016 a 2017.

4.1 Charakteristika spoločnosti

Objektom skúmania je česká obchodná spoločnosť založená pred 20 rokmi zahraničnou právnickou osobou. Má právnu formu spoločnosť s ručením obmedzeným a bola založená podľa právnych predpisov Českej republiky. Po dvoch rokoch od vzniku spoločnosti bola uzavretá spoločenská zmluva medzi zakladateľom a českou fyzickou osobou – konateľom spoločnosti, na základe ktorej sa konateľ stal spoločníkom. Obchodný podiel si rozdelili v pomere 20:80. V roku 2017 prebehol prevod zostávajúceho 20 % obchodného podielu zakladateľa na fyzickú osobu – konateľa.

Obchodné vedenie a riadenie spoločnosti zabezpečuje štatutárny orgán. Štatutárnym orgánom je konateľ spoločnosti, ktorý zastupuje spoločnosť pri všetkých právnych úkonoch potrebných k jej chodu a koná v jej mene. V prípade Sampieli, s. r. o., je konateľ zároveň aj vlastníkom firmy.

Predmetom podnikania sú nasledovné činnosti:

- poskytovanie upratovacích a čistiacich služieb,
- prenájom a požičiavanie hnutelných vecí,
- maloobchod v nešpecializovaných predajniach,
- vedenie účtovníctva.

V sledovanom dvojročnom období vykonávanú hospodársku činnosť podniku môžeme charakterizovať najmä ako prenájom a požičiavanie hnutelných vecí, išlo prevažne o prenájom mobilných WC a s tým súvisiace služby.

4.2 Informácie o účtovných metódach právnickej osoby

Sampieli, s. r. o., má vo svojich vnútro podnikových smerniciach presne stanovené pravidlá pre oceňovanie a odpisovanie majetku, pre spôsob tvorby opravných položiek k majetku a pre prepočet cudzích mien na českú menu.

Dlhodobý hmotný majetok a dlhodobý nehmotný **majetok obstaraný odplatne sa oceňuje** obstarávacou cenou.

V účtovníctve sa používa **rovnomerný spôsob odpisovania**. Dlhodobý nehmotný majetok, ak jeho obstarávacía cena presahuje 60 000 CZK (2 332,45 EUR⁴⁴), je účtovne odpisovaný za podmienok stanovených ustanoveniami zákona 586/92 Sb. o daních z príjmov. Doba odpisovania dlhodobého hmotného majetku sa stanovuje zhodne so zatriedením majetku do odpisových skupín na daňové účely. Drobný hmotný a nehmotný majetok sa účtuje priamo do nákladov, ak je jeho obstarávacía cena do 10 000 CZK (388,74 EUR⁴⁵) vrátane a nie je ďalej evidovaný. Ak jeho obstarávacía cena presahuje 10 000 CZK (388,74 EUR⁴⁶), potom je evidovaný vo vnútornej evidencii spoločnosti.

Opravné položky sa stanovujú podľa vnútornej smernice spoločnosti. U pohľadávok je kritériom dĺžka doby po lehote splatnosti.

Prepočet cudzích mien na českú menu je účtovaný v súlade s príslušnými zákonnými ustanoveniami a internými predpismi spoločnosti. Majetok a záväzky v cudzej mene sú počas roka prepočítavané mesačným kurzom Českej národnej banky, stanoveným k prvému dňu príslušného kalendárneho mesiaca.

4.3 Vybrané nákladové položky právnickej osoby

V účtovníctve (v hlavnej knihe) spoločnosti Sampieli, s. r. o., sa za roky 2016 a 2017 vyskytli nasledovné nákladové účty:

- 501 – Spotreba materiálu,
- 511 – Opravy a udržiavanie,
- 513 – Náklady na reprezentáciu,

⁴⁴ Prepočet kurzom NBS k 31. 12. 2018 1 EUR = 25,724 CZK

⁴⁵ Prepočet kurzom NBS k 31. 12. 2018 1 EUR = 25,724 CZK

⁴⁶ Prepočet kurzom NBS k 31. 12. 2018 1 EUR = 25,724 CZK

- 518 – Ostatné služby,
- 521 – Mzdové náklady,
- 524 – Zákonné sociálne poistenie,
- 527 – Zákonné sociálne náklady,
- 531 – Daň z motorových vozidiel / Cestná daň,
- 538 – Ostatné dane a poplatky,
- 545 – Ostatné pokuty, penále a úroky z omeškania / Ostatné pokuty a penále,
- 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť / Ostatné prevádzkové náklady,
- 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku /
Odpisy dlhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- 562 – Úroky,
- 563 – Kurzové straty,
- 568 – Ostatné finančné náklady,
- 591 – Splatná daň z príjmov / Daň z príjmov z bežnej činnosti – splatná.

Charakter podnikateľskej činnosti určuje, aké typy nákladov budú prevažovať v danej firme. Keďže analyzovaná spoločnosť sa zameriava na prenájom hnutelných vecí, v jej prípade pôjde najmä o náklady spojené s prepravou, so zabezpečením servisných a technických služieb a mzdové náklady. Vznikajú ale i náklady, ktoré sú všeobecného charakteru, ako napr. náklady na reklamu, telekomunikačné služby, administratívu, účtovníctvo a iné.

V tabuľke č. 1 sme zhrnuli všetky typy nákladov, o ktorých sa účtuje na jednotlivých nákladových účtoch Sampieli, s. r. o.

Tabuľka č. 1: Obsah nákladových účtov

Účet	Zahrnuté náklady
501	nákup pohonných hmôt, čistiacich a hygienických potrieb, čistiacich prostriedkov, režijného materiálu, príslušenstva a doplnkov do firemného motorového vozidla, kancelárskych potrieb, drobného nábytku a doplnkov do kancelárie
511	náklady súvisiace s firemným motorovým vozidlom ako napr. oprava pneumatiky, prezutie pneumatík
513	náklady na reprezentáciu bližšie nešpecifikované

518	údržba software, prenájom programu, internetová doména, telekomunikačné služby - mobil aj pevná linka, prenájom serveru, sprostredkovanie a technické služby, reklama a prenájom reklamnej plochy, odvoz odpadu, stočné, poštovné, prenájom vozidiel, vedenie účtovníctva, odtiahnutie vozidla, prenájom prívesu, výpis z Verejného registra ČR, overenie podpisu, preprava a skladanie mobilných toaliet, prenájom toaliet, školenie BOZP, prenájom kancelárskych priestorov, prekladateľské služby, organizačná činnosť, prenájom zariadenia, školenie vodičov, výpis z Obchodného registra ČR, administratívne práce, notárske služby
521	hrubé mzdy – závislá činnosť, hrubé mzdy DPP (dohoda o provedení práce), náhrady pri PN
524	odvody na sociálne poistenie a zdravotné poistenie platené zamestnávateľom
527	stravné, pracovné odevy
531	cestná daň
538	diaľničné známky, správne poplatky
545	penále
548	drobné rozdiely zo zaokrúhľovania, poistenie vozidla, povinné poistenie, rozpustenie účtu 381 (náklady budúcich období), poistenie D.A.S., platba bez dokladu
551	odpisy dlhodobého hmotného majetku
562	zaplatené úroky
563	kurzové straty pri úhrade prijatých faktúr a precenení vystavených faktúr
568	bankové poplatky
591	predpis dane z príjmov právnickej osoby

Zdroj: Vlastné spracovanie.

4.4 Vybrané výnosové položky právnickej osoby

V účtovníctve (v hlavnej knihe) spoločnosti Sampieli, s. r. o., za roky 2016 a 2017 boli zachytené pohyby na nasledovných výnosových účtoch:

- 602 – Tržby z predaja služieb,
- 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti / Ostatné prevádzkové výnosy,
- 662 – Úroky,
- 663 – Kurzové zisky.

Tabuľka č. 2 uvádza prehľad výnosov dosiahnutých spoločnosťou Sampieli, s. r. o., účtovaných na jednotlivých výnosových účtoch.

Tabuľka č. 2: Obsah výnosových účtov

Účet	Zahrnuté výnosy
602	prenájom mobilných toaliet a servisné služby pri nich, prenájom mobilného oplatenia, prenájom mobilných spŕch
648	drobné rozdiely zo zaokrúhľovania
662	pripísané úroky
663	kurzové zisky pri precenení a úhrade prijatých faktúr

Zdroj: Vlastné spracovanie.

4.5 Analýza hospodárenia spoločnosti v roku 2016

V tejto podkapitole sa zaoberáme analýzou nákladov a výnosov, výpočtom výsledku hospodárenia, vyčíslením základu dane a daňovej povinnosti spoločnosti Sampieli, s. r. o., v zdaňovacom období 2016.

4.5.1 Analýza nákladov spoločnosti v roku 2016

Ak sa pozrieme na náklady podniku z účtovného hľadiska, zistíme, že v roku 2016 vynaložila celkové účtovné náklady vo výške 1 779 292,17 CZK. O týchto nákladoch bolo účtované na 15 účtoch, ak zoberieme do úvahy aj analytickú evidenciu, ide spolu o 44 druhov alebo typov nákladov.

Viac ako polovicu celkových účtovných nákladov, presne 52,53 % tvorili náklady na účte 518 – ostatné služby v sume 934 579,99 CZK. Takmer jedna tretina týchto nákladov, t. j. 31,61 % z nich bola vynaložená na technické služby. Na tomto účte sa ešte výrazne podieľali dva typy nákladov. Vo výške takmer 14 % - sprostredkovanie a technické služby (13,98 %). Druhá skupina bola tvorená z rôznych typov nákladov ako náklady na prepravu a skladanie mobilných toaliet, servisné služby, odtiahnutie vozidla, prekladateľské služby, organizačnú činnosť, prenájom serveru, správne poplatky za úradné overenie podpisu a za výpis z Verejného registra ČR (13,57 %). Za nimi nasledovali tiež dva typy nákladov vynaložené v podobnej výške – 9,95 % tvorili náklady za vedenie účtovníctva a 8,68 % náklady na prenájom vozidla. Potom nasledovala trojica s podielom 4 % - 6%, išlo o náklady na zabezpečenie telekomunikačných služieb (5,83 %), náklady

vynaložené na prenájom toaliet (5,47 %) a náklady na reklamu (4,19 %). Ostatné analytické účty k účtu 518 tvorili veľmi malý podiel na celkových nákladoch vynaložených na ostatné služby, v rozmedzí 0,22 % až 2,36 %.

Jednu pätinu (21,07 %) celkových účtovných nákladov predstavovali náklady na účte 501 – spotreba materiálu v úhrne 374 820,58 CZK. Na tejto sume tvorili nosnú časť, takmer 70 %, náklady vynaložené na nákup pohonných hmôt (68,52 %). Výraznú hodnotu (21,22 %) dosahovali aj náklady na čistiace prostriedky, hygienické a čistiace potreby a toaletný papier, čo kvôli predmetu podnikania nie je prekvapujúce. Ostatné analytické účty k účtu 501 tvorili len zanedbateľnú časť hodnoty spotreby materiálu, jednotlivé položky dosahovali 1,09 % až 3,20 %.

Tretí najvyšší podiel (17,85 %) na celkových účtovných nákladoch dosahovali mzdové náklady na účte 521 vo výške 317 552 CZK. Tvorili ich mzdové náklady na hrubú mzdu zamestnanca vykonávajúceho závislú činnosť (67,85 %) a hrubé mzdy vyplatené na základe dohôd o vykonaní práce (32,15 %).

Náklady na zákonné sociálne poistenie vedené na účte 524 boli 73 260 CZK, t. j. 4,12 % celkových účtovných nákladov. Účet 511 – opravy a udržiavanie mal 1,48 % podiel na celkových účtovných nákladoch so sumou 26 367,74 CZK, účet 548 – ostatné prevádzkové náklady dosiahol 1,11% v úhrne 19 745,30 CZK. Ostatné nákladové účty tvorili pomerne malý podiel celkových účtovných nákladov, išlo o hodnoty v rozmedzí 0,0006 % až 0,65 %. Presné hodnoty na jednotlivých nákladových účtoch a ich podiel na celkových účtovných nákladoch uvádzame v tabuľke č. 3.

Tabuľka č. 3: Náklady v roku 2016 z účtovného hľadiska

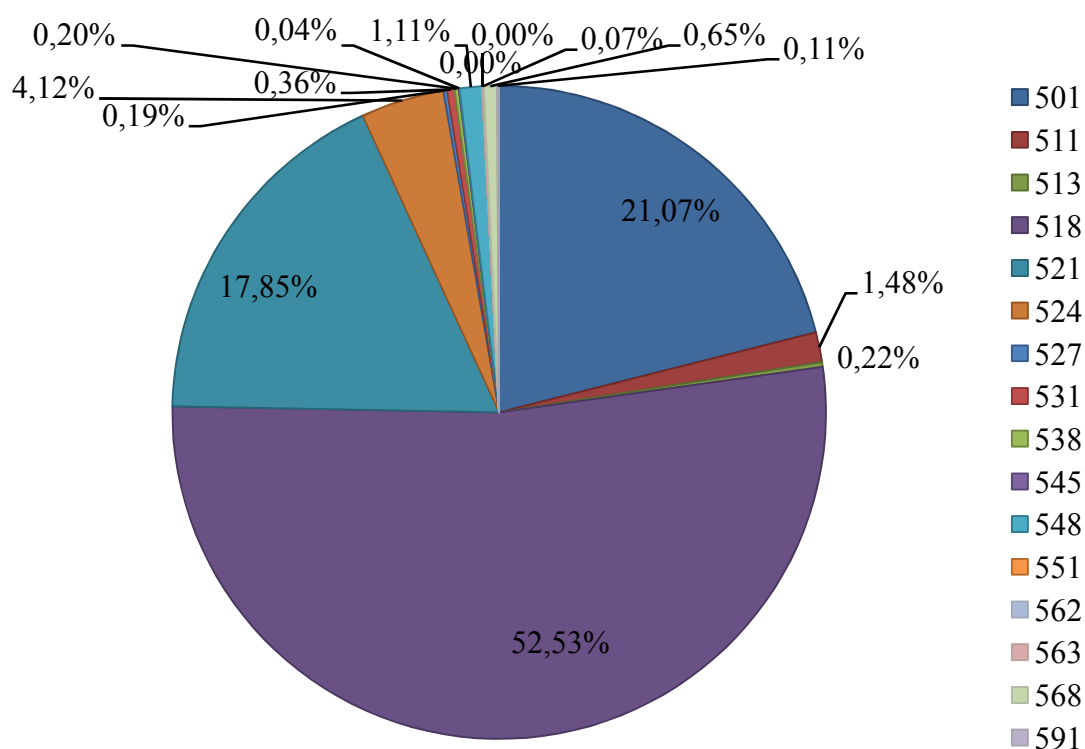
Účet	Suma v CZK	Podiel na celkových účtovných nákladoch
501	374 820,58	21,07 %
511	26 367,74	1,48 %
513	3 975,16	0,22 %
518	934 579,99	52,53 %
521	317 552,00	17,85 %
524	73 260,00	4,12 %
527	3 323,50	0,19 %
531	6 475,00	0,36 %
538	3 640,00	0,20 %

545	746,00	0,04 %
548	19 745,30	1,11 %
562	10,20	0,0006 %
563	1 259,06	0,07 %
568	11 637,64	0,65 %
591	1 900,00	0,11 %
Spolu	1 779 292,17	100,00 %

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Údaje z tabuľky č. 3 sú znázornené na grafe č. 2, kde môžeme vidieť podiel jednotlivých nákladových účtov na celkových účtovných nákladoch. Tu je jednoznačne vidieť nadpolovičný podiel nákladov vynaložených na ostatné služby, značný podiel spotreby materiálu, ako aj mzdových nákladov na celkových účtovných nákladoch, pričom ostatné nákladové účty dosahujú neporovnateľne nižšie podiely.

Graf č. 2: Podiel jednotlivých nákladových účtov na celkových účtovných nákladoch



Zdroj: Vlastné spracovanie.

4.5.2 Analýza výnosov spoločnosti v roku 2016

Účtovná jednotka dosiahla v roku 2016 celkové výnosy, resp. čistý obrat za účtovné obdobie vo výške 1 777 907,75 CZK. O týchto výnosoch bolo účtované na štyroch účtoch – 602, 648, 662 a 663. Analytická evidencia bola vedená iba k účtu 602.

Tržby z predaja služieb na účte 602 tvorili 99,75 % celkových výnosov v úhrne 1 773 402 CZK. Z toho iba 0,69 % pripadalo na službu poskytnutú príležitostne, a to odtiahnutie vozidla. 99,31 % tržieb z predaja služieb bolo dosiahnutých z titulu prenájmu mobilných toaliet, v ojedinelých prípadoch z prenájmu mobilného oplatenia a mobilných spích.

Zvyšných 0,25 % výnosov sa skladalo z nasledovných položiek:

- ❖ účet 648 – ostatné prevádzkové výnosy 78,61 CZK,
- ❖ účet 662 – pripísané úroky 3,13 CZK,
- ❖ účet 663 – kurzové zisky 4 424,01 CZK.

Kurzové zisky vznikli z úhrad prijatých faktúr a z precenenia prijatých faktúr v mene euro.

4.5.3 Výpočet výsledku hospodárenia spoločnosti za rok 2016

Výsledok hospodárenia sa vykazuje samostatne za hospodársku činnosť a samostatne za finančnú činnosť. Sčítaním výsledku hospodárenia z prevádzkovej činnosti a výsledku hospodárenia z finančnej činnosti dostaneme výsledok hospodárenia za účtovné obdobie.

Výnosové položky sledované pri výpočte prevádzkového výsledku hospodárenia Sampieli, s. r. o., v roku 2016 sú nasledovné:

- Tržby z predaja výrobkov a služieb – suma z účtu 602,
- Ostatné prevádzkové výnosy – suma z účtu 648.

Pri výpočte výsledku hospodárenia za hospodársku činnosť Sampieli, s. r. o., v roku 2016 sledujeme tieto nákladové položky:

- Spotreba materiálu a energie – suma z účtu 501,
- Služby – súčet súm z účtov 511, 513 a 518,
- Osobné náklady – súčet súm z účtov 521, 524 a 527,
- Ostatné prevádzkové náklady – súčet súm z účtov 545 a 548,
- Ostatné dane a poplatky v prevádzkovej oblasti – súčet súm z účtov 531 a 538.

Pri vyčíslení výsledku hospodárenia za finančnú činnosť Sampieli, s. r. o., v roku 2016 sledujeme iba jednu výnosovú položku a jednu nákladovú položku:

- Ostatné finančné výnosy – súčet súm z účtov 662 a 663,
- Ostatné finančné náklady – súčet súm z účtov 562, 563 a 568.

Výpočet výsledku hospodárenia z hospodárskej činnosti (sumy sú uvedené v CZK):

Tabuľka č. 4: Výpočet výsledku hospodárenia z hospodárskej činnosti

Tržby z predaja výrobkov a služieb	1 773 402,00
Ostatné prevádzkové výnosy	+ 78,61
Výnosy z hospodárskej činnosti	= 1 773 480,61
Spotreba materiálu a energie	374 820,58
Služby	+ 964 922,89
Osobné náklady	+ 394 135,50
Ostatné prevádzkové náklady	+ 20 491,30
Ostatné dane a poplatky v prevádzkovej oblasti	+ 10 115,00
Náklady na hospodársku činnosť	= 1 764 485,27

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Výsledok hospodárenia z prevádzkovej činnosti

1 773 480,61 - 1 764 485,27 = 8 995,34 CZK

Výpočet výsledku hospodárenia z finančnej činnosti (sumy sú uvedené v CZK):

Ostatné finančné výnosy boli vo výške **4 427,14 CZK**, zároveň ide o **celkové výnosy z finančnej činnosti**. Ostatné finančné náklady vznikli vo výške **12 906,90 CZK**, zároveň hovoríme o **celkových nákladoch na finančnú činnosť**.

Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti

4 427,14 - 12 906,90 = - 8 479,76 CZK

Výpočet výsledku hospodárenia za účtovné obdobie (sumy sú uvedené v CZK):

Tabuľka č. 5: Výpočet výsledku hospodárenia za účtovné obdobie

Výsledok hospodárenia z prevádzkovej činnosti	8 995,34
Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti	+ (-8 479,76)
Výsledok hospodárenia pred zdanením	= 515,58

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Spoločnosť Sampieli, s. r. o., v roku 2016 dosiahla kladný výsledok hospodárenia – zisk pred zdanením vo výške 515,58 CZK.

4.5.4 Transformácia výsledku hospodárenia na základ dane a výpočet dane z príjmov právnickej osoby za rok 2016

Do tlačiva daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb sa v Českej republike zapisujú sumy zaokrúhlené na celé české koruny. V tejto podkapitole preto uvádzame aj výsledok hospodárenia za účtovné obdobie v takejto podobe, t. j. ako **516 CZK**. Rovnako postupujeme aj pri položkách zvyšujúcich základ dane. Spoločnosti Sampieli, s. r. o., vznikli v zdaňovacom období 2016 nasledovné pripočítateľné položky:

- 513 – náklady na reprezentáciu 3 976 CZK,
- 518 – ostatné služby 3 973 CZK,
- 545 – pokuty a penále 746 CZK,
- 548 – ostatné prevádzkové náklady 1 387 CZK,
- 568 – ostatné finančné náklady 251 CZK.

Ide o náklady, ktoré nie sú uznateľné z daňového hľadiska. Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov vymedzuje daňovo neuznateľné náklady v § 25. Náklady na účtoch 513 – náklady na reprezentáciu a 545 – pokuty a penále sú vždy daňovo neuznateľnými nákladmi v plnej výške.

Náklady na reprezentáciu sú upravené v § 25 v prvom odseku pod písmenom t) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov, kde sa uvádza, že za náklady vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na daňové účely nemožno uznať najmä (...) výdavky na reprezentáciu, ktorými sú najmä náklady na pohostenie, občerstvenie a dar; za dar sa nepovažuje reklamný alebo propagačný predmet, na ktorom je uvedené meno alebo ochranná známka poskytovateľa tohto predmetu alebo názov propagovaného tovaru alebo

služby, ktorého hodnota bez dane z pridanej hodnoty nepresahuje 500 CZK (19,44 EUR⁴⁷) a ktorý nie je s výnimkou tichého vína predmetom spotrebnej dane.⁴⁸

Pokuty, penále a úroky z omeškania sú obsiahnuté v § 25 v prvom odseku pod písmenom f) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov, podľa ktorého za výdavky (náklady) vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na daňové účely nemožno uznať najmä (...) penále, úroky z omeškania a pokuty s výnimkou uvedenou v § 24 ods. 2 písm. zi), úroky z odkladu platenia sumy, peňažné tresty, prirážky k poistnému na sociálne zabezpečenie a príspevku na štátnu politiku zamestnanosti a k poistnému na verejné zdravotné poistenie, a náklady spojené s trestom zverejnenia rozsudku podľa osobitného predpisu.⁴⁹

Na účte 518 – ostatné služby sa vyskytli pripočítateľné položky ako platba bez dokladu, omylom uplatnený náklad v roku 2015, mobilné telefóny a internetová doména schiefer. Pri platbách bez dokladu je problémom to, že ide o nepreukázateľné náklady, nakoľko nie sú doložené účtovným dokladom. Situácia je podobná aj pri platbe za internetovú doménu schiefer – doména patrí inej firme, kde má majiteľ spoločnosti Sampieli, s. r. o., obchodný podiel. Za doménu zaplatil cez svoju firmu (Sampieli, s. r. o.), ale táto platba nebola prefakturovaná a ani nedošlo k žiadnej inej kompenzácii zo strany spoločnosti, ktorá doménu používa. Z tohto dôvodu sa účtuje o tejto platbe ako o nedaňovom náklade. Pod položkou mobilné telefóny treba rozumieť platby tretej strane cez mobil za prémiové SMS, ako DMS (darcovská SMS), registrácie do súťaží a pod. Tieto náklady nesúvisia s podnikateľskou činnosťou spoločnosti, preto ich nie je možné zahrnúť do daňových nákladov.

Účet 548 – ostatné prevádzkové náklady obsahoval poistné hradené za člena štatutárneho orgánu t. j. za konateľa spoločnosti z titulu zodpovednosti za škodu spôsobenú spoločnosti pri výkone funkcie a platbu bez dokladu. Boli tu zahrnuté tiež platby vykonané cez firemný účet na poistné týkajúce sa poistenia, pri ktorom je poistná zmluva uzavretá na majiteľa spoločnosti ako na fyzickú osobu.

Na účte 568 – ostatné finančné náklady boli zachytené bankové poplatky, ktoré sú daňovo neuznateľným nákladom, pretože súvisia s platbou za internetovú doménu, ktorá patrí inej firme (bližšie vysvetlené pri účte 518).

⁴⁷ Prepočet kurzom NBS k 31. 12. 2018 1 EUR = 25,724 CZK

⁴⁸ Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov, § 25, ods. 1

⁴⁹ Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov, § 25, ods. 1

Súčet pripočítateľných položiek, t. j. celková výška položiek zvyšujúcich základ dane predstavuje **10 333 CZK**.

Výpočet základu dane a daňovej povinnosti:

Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie	516
Pripočítateľné položky (súčet)	+ 10 333
Základ dane	= 10 849
Základ dane zaokrúhlený na celé tisíckoruny nadol	10 000
Sadzba dane	19 %
Daň	1 900 CZK

Spoločnosti Sampieli, s. r. o., vznikla daňová povinnosť vo výške **1 900 CZK**.

4.6 Analýza hospodárenia spoločnosti v roku 2017

Táto podkapitola je zameraná na analýzu nákladov a výnosov, vypočítanie výsledku hospodárenia, vyčíslenie základu dane a daňovej povinnosti spoločnosti Sampieli, s. r. o., v zdaňovacom období 2017.

4.6.1 Analýza nákladov spoločnosti v roku 2017

Celkové účtovné náklady podniku v účtovnom období 2017 dosiahli výšku 1 839 394,07 CZK. O nákladoch spoločnosti bolo účtované na 16 účtoch, v prípade zohľadnenia analytickej evidencie ide spolu o 45 druhov alebo typov nákladov.

Takmer polovicu celkových účtovných nákladov tvorili náklady vynaložené na ostatné služby na účte 518 v sume 844 941,86 CZK. Ich podiel na celkových účtovných nákladoch bol 45,94 %. Jednu štvrtinu (25,45 %) nákladov na tomto účte predstavovali náklady na sprostredkovanie a technické služby. Za nimi nasledovala s podielom 14,5 % skupina tvorená z viacerých typov nákladov, ktorá zahŕňala náklady na prepravu a skladanie mobilných toaliet, servisné služby, školenie vodičov, prenájom serveru a software, prekladateľské služby, administratívnu činnosť, služby notára, správne poplatky za úradné overenie podpisu a za výpis z Obchodného registra ČR. Výrazný podiel tvorili ešte náklady vynaložené na prenájom mobilných toaliet (13 %), na prenájom vozidla (11,25 %) a na vedenie účtovníctva (9,35 %). Ďalej nasledovala trojica s podielom 4 % - 7 %, išlo o náklady na zabezpečenie telekomunikačných služieb (6,49 %), náklady

na reklamu (5,44 %) a na prenájom kancelárie (4,73 %). Ostatné analytické účty k účtu 518 dosahovali malý podiel na celkových nákladoch vynaložených na ostatné služby, boli to hodnoty v rozmedzí 0,04 % až 3,13 %.

Mzdové náklady na účte 521 v úhrne 406 909 CZK predstavovali jednu pätinu (22,12 %) celkových účtovných nákladov. Zahŕňali hrubé mzdy vyplatené na základe dohôd o vykonaní práce (53,62 %), mzdové náklady na hrubú mzdu zamestnanca vykonávajúceho závislú činnosť (45,61 %) a náhrady pri PN (0,77 %).

Tiež jednu pätinu (21,22 %) celkových účtovných nákladov dosahovali náklady na účte 501 – spotreba materiálu v sume 390 359,89 CZK. Na tomto účte tvorili najväčšiu časť náklady na nákup pohonných hmôt s podielom 62,95 %. Druhou významnou položkou boli náklady na čistiace prostriedky, hygienické a čistiace potreby vo výške 18,24 %. Približne v rovnakej hodnote vynaložila firma náklady na nákup drobného nábytku do kancelárie (6,19 %), aj na nákup príslušenstva a doplnkov do motorového vozidla (6,12 %). Takmer v rovnakej výške sa podieľali na spotrebe materiálu náklady na kancelárske potreby (3,4 %) a náklady na režijný materiál (3,1 %).

Účet 524 – zákonné sociálne poistenie dosiahol 3,43 % podiel na celkových účtovných nákladoch so sumou 63 107 CZK. Odpisy na účte 551 tvorili 2,29 % celkových účtovných nákladov v hodnote 42 046 CZK, opravy a udržiavanie na účte 511 1,43 % v úhrne 26 309,51 CZK. Ostatné nákladové účty tvorili zanedbateľný podiel na celkových účtovných nákladoch, v rozmedzí 0,018 % až 0,73 %. Presné hodnoty na jednotlivých nákladových účtoch a ich podiel na celkových účtovných nákladoch obsahuje tabuľka č. 6.

Tabuľka č. 6: Náklady v roku 2017 z účtovného hľadiska

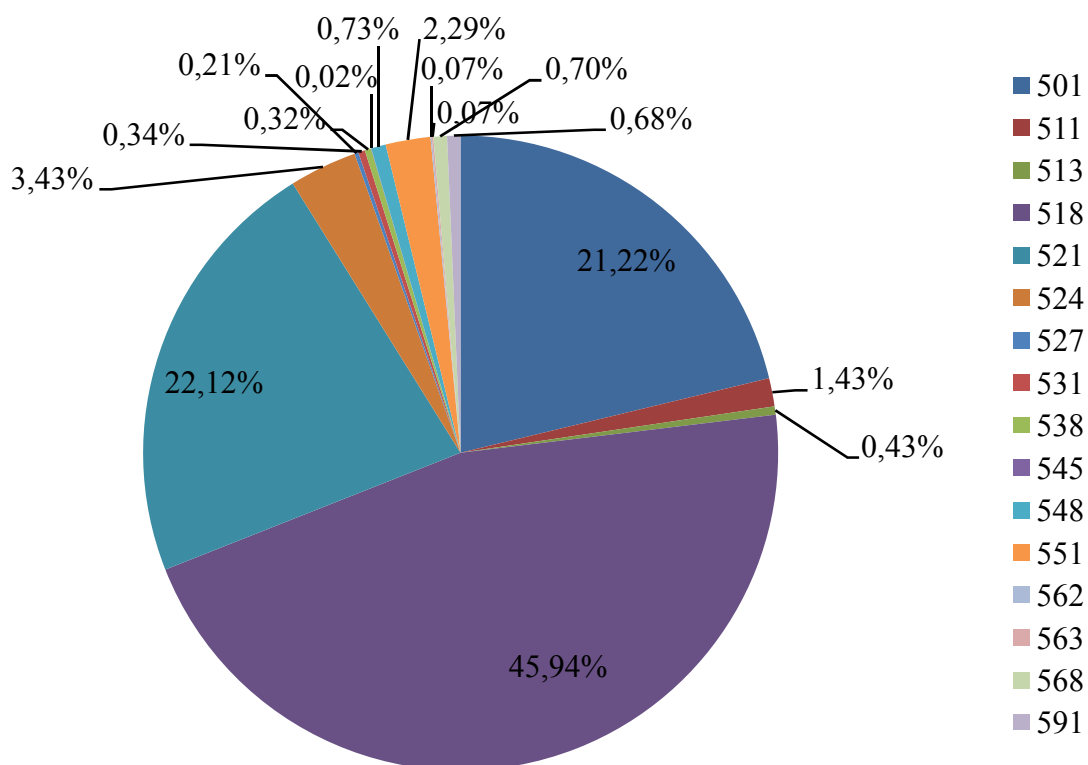
Účet	Suma v CZK	Podiel na celkových účtovných nákladoch
501	390 359,89	21,22 %
511	26 309,51	1,43 %
513	7 861,48	0,43 %
518	844 941,86	45,94 %
521	406 909,00	22,12 %
524	63 107,00	3,43 %
527	3 888,12	0,21 %
531	6 256,00	0,34 %
538	5 910,00	0,32 %

545	339,00	0,018 %
548	13473,63	0,73 %
551	42046,00	2,29 %
562	1 279,30	0,07 %
563	1 314,44	0,07 %
568	12858,84	0,70 %
591	12540,00	0,68 %
Spolu	1 839 394,07	100,00 %

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Percentuálne hodnoty z tabuľky č. 6 sme premietli do grafu č. 3, kde sú zobrazené podiely jednotlivých nákladových účtov na celkových účtovných nákladoch. Z grafu č. 3 môžeme vidieť, že náklady na ostatné služby tvorili takmer polovicu, kým mzdové náklady a spotreba materiálu mali približne rovnaký podiel na celkových účtovných nákladoch. Ostatné nákladové účty sú menej výrazné, nakoľko išlo o rádovo nižšie podiely.

Graf č. 3: Podiel jednotlivých nákladových účtov na celkových účtovných nákladoch



Zdroj: Vlastné spracovanie.

4.6.2 Analýza výnosov spoločnosti v roku 2017

V roku 2017 dosiahla spoločnosť celkové výnosy resp. čistý obrat za účtovné obdobie 1 883 555,87 CZK. O výnosoch bolo účtované tak isto na štyroch účtoch, ako aj v roku 2016 – 602, 648, 662 a 663. Analytická evidencia bola vedená len k účtu 648.

Tržby z predaja služieb na účte 602 predstavovali 98,29 % celkových výnosov v sume 1 851 260 CZK. Išlo o prenájom hnutelných vecí, konkrétne mobilných toaliet.

Účet 663 – kurzové zisky sa na celkových výnosoch podieľal vo výške 1,55 % v úhrne 29 213,72 CZK. Kurzové zisky vznikli pri úhradách prijatých faktúr a pri precenení prijatých faktúr v mene euro.

Zvyšných 0,16 % výnosov tvorili dve položky:

- ❖ účet 648 – ostatné prevádzkové výnosy 3076,50 CZK,
- ❖ účet 662 – 5,65 CZK.

4.6.3 Výpočet výsledku hospodárenia spoločnosti za rok 2017

Pri výpočte výsledku hospodárenia spoločnosti postupujeme rovnako, ako v roku 2016. Najprv vyčíslime výsledok hospodárenia za hospodársku činnosť a výsledok hospodárenia za finančnú činnosť. Potom sčítaním výsledku hospodárenia z prevádzkovej činnosti a výsledku hospodárenia z finančnej činnosti zistíme výsledok hospodárenia za účtovné obdobie. Sledujeme výnosové a nákladové položky v nezmenenom členení v porovnaní s rokom 2016. Jediným rozdielom je, že pri nákladových položkách pribudli odpisy dlhodobého hmotného majetku na účte 551.

Výpočet výsledku hospodárenia z hospodárskej činnosti (sumy sú uvedené v CZK):

Tabuľka č. 7: Výpočet výsledku hospodárenia z hospodárskej činnosti

Tržby z predaja výrobkov a služieb	1 851 260,00
Ostatné prevádzkové výnosy	+ 3 076,50
Výnosy z hospodárskej činnosti	= 1 854 336,50
Spotreba materiálu a energie	390 359,89
Služby	+ 879 112,85

Osobné náklady	+ 473 904,12
Odpisy dlhodobého hmotného majetku	+ 42 046,00
Ostatné prevádzkové náklady	+ 13 812,63
Ostatné dane a poplatky v prevádzkovej oblasti	+ 12 166,00
Náklady na hospodársku činnosť	= 1 811 401,49

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Výsledok hospodárenia z prevádzkovej činnosti

1 854 336,50 - 1 811 401,49 = 42 935,01 CZK

Výpočet výsledku hospodárenia z finančnej činnosti (sumy sú uvedené v CZK):

Súčet kurzových ziskov (29 213,72 CZK) a výnosových úrokov (5,65 CZK) dosiahol výšku **29 219,37 CZK**, zároveň ide o **celkové výnosy z finančnej činnosti**. Ostatné finančné náklady vznikli vo výške **15 452,58 CZK**, zároveň hovoríme o **celkových nákladoch na finančnú činnosť**.

Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti

29 219,37 - 15 452,58 = 13 766,79 CZK

Výpočet výsledku hospodárenia za účtovné obdobie (sumy sú uvedené v CZK):

Tabuľka č. 8: Výpočet výsledku hospodárenia za účtovné obdobie

Výsledok hospodárenia z prevádzkovej činnosti	42 935,01
Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti	+ 13 766,79
Výsledok hospodárenia pred zdanením	= 56 701,80

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Spoločnosť Sampieli, s. r. o., v roku 2017 dosiahla kladný výsledok hospodárenia – zisk pred zdanením vo výške 56 701,80 CZK.

4.6.4 Transformácia výsledku hospodárenia na základ dane a výpočet dane z príjmov právnickej osoby za rok 2017

Do tlačiva daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb je potrebné v Českej republike zapisovať sumy zaokrúhlené na celé české koruny. V súlade s touto skutočnosťou budeme operovať aj s výsledkom hospodárenia za účtovné obdobie v takejto forme, uvádzame ho ako **56 702 CZK**. Rovnaký postup sme si zvolili aj pri položkách zvyšujúcich základ dane. Spoločnosti Sampieli, s. r. o., vznikli v zdaňovacom období 2017 nasledovné pripočítateľné položky:

- 513 – náklady na reprezentáciu 7 862 CZK,
- 518 – ostatné služby 811 CZK,
- 545 – pokuty a penále 339 CZK,
- 568 – ostatné finančné náklady 300 CZK.

Tieto náklady nie sú uznateľné z daňového hľadiska. Daňovo neuznateľné výdavky (náklady) upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov v § 25.

Náklady na účtoch 513 – náklady na reprezentáciu a 545 – pokuty a penále sú v plnej výške daňovo neuznateľnými nákladmi. Náklady na reprezentáciu nájdeme v § 25 v prvom odseku pod písmenom t) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov. Pokuty, penále a úroky z omeškania sú uvedené v § 25 v prvom odseku pod písmenom f) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov,

Na účte 518 – ostatné služby sa vyskytla jedna položka zvyšujúca základ dane. Išlo o internetovú doménu schiefer. Situácia sa zhodovala s tou z roku 2016: bola uskutočnená úhrada za internetovú doménu, ktorá nepatrí spoločnosti Sampieli, s. r. o., ale inej firme (v ktorej má majiteľ Sampieli, s. r. o., obchodný podiel). Táto platba nebola prefakturovaná a ani nedošlo k žiadnej inej kompenzácii zo strany spoločnosti, ktorá doménu používa. Takýto postup viedol k tomu, že sa o úhrade účtuje ako o nedaňovom náklade.

Pri účte 568 – ostatné finančné náklady môžeme vidieť také isté položky, ako v roku 2016. Na tomto účte boli zachytené opäť bankové poplatky súvisiace platbou za internetovú doménu, ktorá nemá súvis s podnikateľskou činnosťou Sampieli, s. r. o. Z tohto dôvodu nie je možné si uplatniť tieto náklady z daňového hľadiska.

Súčet pripočítateľných položiek, t. j. celková výška položiek zvyšujúcich základ dane predstavuje **9 312 CZK**.

Výpočet základu dane a daňovej povinnosti:

Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie	56 702
Pripočítateľné položky (súčet)	+ 9 312
Základ dane	= 66 014
Základ dane zaokrúhlený na celé tisíckoruny nadol	66 000
Sadzba dane	19 %
Daň	12 540 CZK

Spoločnosti Sampieli, s. r. o., vznikla daňová povinnosť vo výške **12 540 CZK**.

4.7 Porovnanie hospodárenia spoločnosti v rokoch 2016 a 2017

V tejto podkapitole sa venujeme porovnávaniu dvoch sledovaných období z hľadiska nákladov, výnosov, výsledku hospodárenia, úprav výsledku hospodárenia na základ dane a výšky splatnej dane z príjmov právnickej osoby.

4.7.1 Nákladová oblasť

Celková výška účtovných nákladov v roku 2017 vzrástla z 1 779 292,17 CZK na 1 839 394,07 CZK, čo predstavuje 3,38 % nárast v porovnaní s rokom 2016.

Skupina nákladov s najväčším podielom na celkových účtovných nákladoch, účet 518 – ostatné služby zaznamenal naopak 9,59 % pokles z 934 579,99 CZK na 844 941,86 CZK. Na tomto poklese sa v najväčšej miere podieľalo zníženie nasledovných nákladov:

- nákladov na technické služby o 27,22 %,
- nákladov na sprostredkovanie a technické služby o 79,76 %,
- nákladov na účtovníctvo o 15,05 %.

Zníženie nákladov na ostatné služby sa neodzrkadlil v podobe zníženia celkových účtovných nákladov, pretože bolo vykompenzované nárastom mzdových nákladov a nákladov na spotrebu materiálu. Tieto dva účty tvorili približne rovnaký podiel na celkových účtovných nákladoch v oboch rokoch, nasledovali hneď za nákladmi na ostatné služby.

Mzdové náklady na účte 521 vzrástli o 28,14 % zo sumy 317 552 CZK na 406 909 CZK. Ich zvýšenie bolo spôsobené najmä 113,70 % rastom hrubých miezd vyplatených na základe dohôd o vykonaní práce.

Účet 501 – spotreba materiálu zaznamenal zvýšenie nákladov o 4,15 % z 374 820,58 CZK na 390 359,89 CZK. Kým došlo k poklesu nákladov na nákup pohonných hmôt (4,3 %) a na nákup čistiacich prostriedkov (12,54 %), zvýšili sa náklady na drobný kancelársky nábytok (492,7 %), na príslušenstvo a doplnky do motorového vozidla (99,14 %), na režijný materiál (40,64 %) a na kancelárske potreby (11,06 %).

V roku 2017 pribudli proti roku 2016 odpisy dlhodobého hmotného majetku na účte 551. Ich výška bola 42 046 CZK. Na náraste celkových účtovných nákladov tvorili takmer 70 % práve odpisy (presný podiel 69,96 %).

Čo sa týka ostatných nákladových účtov, ktoré tvoria na celkových účtovných nákladoch výrazne menší podiel, zmeny boli rôzne. Niektoré sa pohli smerom nahor, niektoré smerom nadol. Prehľad pohybov z roka 2016 na rok 2017 na všetkých nákladových účtov uvádzame v tabuľke č. 9.

Tabuľka č. 9: Náklady v rokoch 2016 a 2017 v CZK

Účet	Rok 2016	Rok 2017	Rast alebo pokles
501	374 820,58	390 359,89	4,15 %
511	26 367,74	26 309,51	-0,22 %
513	3 975,16	7 861,48	97,77 %
518	934 579,99	844 941,86	-9,59 %
521	317 552,00	406 909,00	28,14 %
524	73 260,00	63 107,00	-13,86 %
527	3 323,50	3 888,12	16,99 %
531	6 475,00	6 256,00	-3,38 %
538	3 640,00	5 910,00	62,36 %
545	746,00	339,00	-54,56 %
548	19 745,30	13 473,63	-31,76 %
551	0,00	42 046,00	-
562	10,20	1 279,30	12 442,16 %
563	1 259,06	1 314,44	4,40 %
568	11 637,64	12 858,84	10,49 %

591	1 900,00	12 540,00	560,00 %
Spolu	1 779 292,17	1 839 394,07	3,38 %

Zdroj: Vlastné spracovanie.

4.7.2 Výnosová oblasť

Oproti roku 2016 sa v roku 2017 celkové výnosy zvýšili z 1 777 907,75 CZK na 1 883 555,87 CZK. Ide o 5,94 % nárast.

Ani jeden z výnosových účtov nezaznamenal pokles v roku 2017 v porovnaní s predchádzajúcim rokom. Tržby z predaja služieb na účte 602 vzrástli o 4,39 % zo sumy 1 773 402 CZK na 1 851 260 CZK. Tieto výnosy tvorili v obidvoch rokoch podstatnú časť výnosov, ostatné výnosy dosahovali v porovnaní s nimi zanedbateľnú výšku. Pri ostatných výnosových účtoch si môžeme všimnúť obrovské hodnoty percentuálneho nárastu, lenže vzťahom k tomu, že ide o nízke sumy na týchto účtoch, je potrebné ich brať s rezervou.

Kurzové zisky na účte 663 vzrástli z 4 424,01 CZK na 29 213,72 CZK, čo predstavuje 560,34 % nárast. Výnosové úroky na účte 662 sa zvýšili o 80,51 % – z 3,13 CZK na 5,65 CZK. Účet 648 – ostatné finančné výnosy zaznamenal 3 813,62 % nárast z 78,61 CZK na 3 076,50 CZK. Pri tomto účte zavážilo najmä to, že bola zrušená nadmerná opravná položka vo výške 3 000 CZK.

4.7.3 Výsledok hospodárenia, základ dane a daňová povinnosť

Spoločnosť Sampieli, s. r. o., dosiahla v roku 2016 výsledok hospodárenia pred zdanením 516 CZK, kým v roku 2017 až 56 702 CZK (po zaokrúhlení na celé tisíckoruny). Zvyšovali sa účtovné náklady aj výnosy spoločnosti, ale došlo k nárastu výnosov vo väčšej miere, čo sa podpísalo na vyššej sume výsledku hospodárenia za účtovné obdobie.

Celková výška položiek zvyšujúcich základ dane sa nezmenila výrazne. Menila sa ale ich štruktúra. V roku 2016 vznikli pripočítateľné položky v úhrne 10 333 CZK, v roku 2017 v sume 9 312 CZK, čo predstavuje ich zníženie o 9,88 %.

Náklady na reprezentáciu na účte 513 sa takmer zdvojnásobili, išlo o nárast o 97,74 % z 3 976 CZK na 7 862 CZK. Pri nedaňových nákladoch na ostatné služby na účte 518 došlo naopak k poklesu približne o 80 % – z 3 973 CZK na 811 CZK. Na účte 545 – pokuty a penále bol tiež zaznamenaný pokles, a to vo výške 54,56 % z 746 CZK na 339 CZK. Na účte 545 – ostatné náklady na hospodársku činnosť v roku 2017 nevznikli žiadne

nedaňové náklady. Náklady neuznatel'né z daňového hľadiska sa na účte 568 – ostatné finančné náklady zvýšili takmer o 20 %, z 251 CZK na 300 CZK. V porovnaní s ostatnými sumami ale ide o zanedbateľnú čiastku. Prehľad pripočítateľných položiek a ich percentuálnu zmenu z roka 2016 na rok 2017 uvádzame v tabuľke č. 10.

Tabuľka č. 10: Pripočítateľné položky v rokoch 2016 a 2017 v CZK

Účet	Rok 2016	Rok 2017	Zmena
513	3 976	7 862	97,74 %
518	3 973	811	-79,59 %
545	746	339	-54,56 %
548	1 387	0	-100,00 %
568	251	300	19,52 %
Spolu	10 333	9 312	-9,88 %

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Základ dane po zaokrúhlení na celé tisíckoruny nadol bol vyčíslený v roku 2016 vo výške 10 000 CZK, kým v roku 2017 dosiahol výšku 66 000 CZK. Sadzba dane sa nezmenila, bola 19 %. Spoločnosti Sampieli, s. r. o., vznikla daňová povinnosť 1 900 CZK v zdaňovacom období 2016 a 12 540 CZK v zdaňovacom období 2017. Keďže sadzba zostala nezmenená, išlo o zvýšenie základu dane i splatnej dane z príjmov právnickej osoby o 560 %.

4.7.4 Efektívna sadzba dane

Pomocou nominálnych daňových sadziieb nie je možné objektívne vyjadriť skutočné daňové zaťaženie konkrétneho podnikateľského subjektu. Dôvodom nesúladu je to, že výška dane sa odvíja od základu dane z príjmov, ktorého výpočet ovplyvňuje viacero faktorov. V prípade právnických osôb majú vplyv na základ dane najmä pripočítateľné a odpočítateľné položky, ale i prípadné daňové stimuly či daňové úľavy. Právnická osoba môže dosahovať aj príjmy, ktoré nie sú predmetom dane alebo príjmy oslobodené od dane. Výška dane je podmienená nielen daňovou sadzbou, ale aj základom dane s pomerne zložitou konštrukciou. Z uvedených dôvodov sa používa ako objektívnejší ukazovateľ daňového zaťaženia efektívna sadzba dane, ktorá zohľadňuje všetky prvky, od ktorých závisí výpočet základu dane z príjmov. Výška efektívnej daňovej sadzby sa líši od výšky

nominálnej daňovej sadzby najmä kvôli tomu, že výsledok hospodárenia za účtovné obdobie nie vždy sa zhoduje so základom dane z príjmov. Keďže výsledok hospodárenia zistený v účtovníctve sa upravuje o položky zvyšujúce základ dane a o položky znižujúce základ dane, daň sa nakoniec počíta z upraveného základu dane. Ak chceme zistiť skutočné daňové zaťaženie firmy, potrebujeme vychádzať z výsledku hospodárenia spoločnosti pred zdanením. Efektívnu sadzbu dane vypočítame ako podiel daňovej povinnosti a výsledku hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením.⁵⁰

Pri výpočte efektívnej sadzby dane spoločnosti Sampieli, s. r. o., za roky 2016 a 2017 sme vychádzali z nasledujúceho vzorca:

$$\text{Efektívna daňová sadzba} = \frac{\text{daň z príjmov}}{\text{výsledok hospodárenia za účtovné obdobie}} \times 100$$

V roku 2016 vyzeral výpočet nasledovne:

$$\frac{1\,900}{516} \times 100 = 368,22 \%$$

V zdaňovacom období 2016 spoločnosť dosiahla zisk pred zdanením vo výške 516 CZK a až po pripočítaní položiek zvyšujúcich základ dane a zaokrúhlení sa dopracovali k základu dane 10 000 CZK, z ktorej vypočítali daň vo výške 1 900 CZK. Preto vychádza pomer dane z príjmov a výsledku hospodárenia za účtovné obdobie na 368,22 %. To znamená, že spoločnosť zaplatila daň vo výške viac ako trojnásobku svojho zisku, čím sa dostala do účtovnej straty vo výške 1 384 CZK.

Výpočet efektívnej sadzby dane za rok 2017:

$$\frac{12\,540}{56\,702} \times 100 = 22,12 \%$$

V roku 2017 vznikol spoločnosti zisk pred zdanením 56 702 CZK, po úprave o pripočítateľné položky a zaokrúhlení dosahovali základ dane vo výške 66 000 CZK, z ktorej zaplatili daň 12 540 CZK. Efektívna sadzba dane vychádza na 22,12 %. V tomto

⁵⁰ <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/efektivna-sadzba-dane-z-prijmov> [cit. 2019-02-10]

prípade môžeme vidieť, že efektívna daňová sadzba mierne prevyšuje nominálnu 19 % sadzbu dane z príjmov právnických osôb. Dôvodom rozdielu medzi nominálnou a efektívnou sadzou dane boli opäť pripočítateľné položky. V tomto zdaňovacom období bol účtovný výsledok hospodárenia spoločnosti kladný, išlo o zisk po zdanení vo výške 44 162 CZK.

Záver a diskusia

Hlavnou náplňou podnikateľskej činnosti analyzovanej spoločnosti je prenájom hnutelných vecí. Z tejto skutočnosti vyplýva aj povaha nákladov – v podniku vznikajú najmä náklady spojené s prepravou, údržbou, so zabezpečením servisných a technických služieb a mzdové náklady. Tieto náklady tvoria približne 90 % celkových nákladov. Samozrejme firme vznikajú aj iné náklady, ktoré sú všeobecného charakteru, ako napr. náklady na reklamu, telekomunikačné služby, administratívu a iné.

Účtovné náklady sa zvýšili z roka 2016 na rok 2017 o 3,38 %. V roku 2017 bol takýto vývoj spôsobený narastajúcou tendenciou mzdových nákladov i nákladov na spotrebu materiálu, ako aj vznikom nového typu nákladov – odpisov dlhodobého hmotného majetku. Najväčšia skupina nákladov, t. j. náklady na ostatné služby zaznamenali síce pokles, ale ten bol vykompenzovaný nárastom mzdových nákladov.

Nedaňové náklady vznikali v oboch sledovaných rokoch v podobnej výške. Kým spoločnosti sa podarilo zredukovať takmer všetky položky zvyšujúce základ dane v roku 2017 oproti roku 2016, náklady na reprezentáciu sa zvýšili skoro dvojnásobne. V tejto oblasti preto nedošlo k výraznému zlepšeniu. Vidieť ale rastúcu snahu majiteľa spoločnosti o oddelenie nákladov súkromného charakteru od nákladov firemných. Je možné, že tieto súkromné náklady mohli byť do istej miery zahrnuté do nákladov na reprezentáciu, ktorá je pripočítateľnou položkou vždy v plnej výške. To by odôvodňovalo ich výrazný nárast. V rámci nedaňových nákladov na ostatné služby figuruje v oboch účtovných obdobiach platba za internetovú doménu, ktorá patrí inej firme (v ktorej má vlastník spoločnosti podiel). Navyše s touto úhradou sú spojené aj bankové poplatky, ktoré sú tiež pripočítateľnou položkou. Túto platbu odporúčame realizovať v budúcnosti z účtu firmy, ktorá danú doménu využíva, nakoľko s podnikateľskou činnosťou Sampieli, s. r. o., tento náklad nesúvisí. Druhou alternatívou je túto platbu prefakturovať predmetnej firme. V roku 2017 boli platby bez dokladu obmedzené, čo hodnotíme pozitívne. Vytvárali totiž zbytočné neuplatniteľné náklady v predchádzajúcom zdaňovacom období.

Hlavným zdrojom výnosov spoločnosti sú tržby z predaja služieb, čo vyplýva z predmetu podnikania. Tržby z prenájmu hnutelných vecí predstavujú približne 99 % celkových výnosov. Spoločnosť dosahovala aj kurzový zisk v oboch sledovaných obdobiach. V roku 2016 oproti roku 2017 došlo k nárastu celkových výnosov

spoločnosti takmer o 6 %. Na vývoji celkových výnosov sa podpísali najmä zvyšujúce sa výnosy z predaja služieb, ktoré, ako bolo už spomínané, tvoria nosnú časť výnosov podnikateľského subjektu. Zaznamenali rast o 4,39 %. Ale i finančné výnosy mali rastúcu tendenciu, čo sa odzrkadlilo na kladnom výsledku hospodárenia z finančnej činnosti dosiahnutom v roku 2017.

Účtovná jednotka vykázala tak ako v roku 2016, aj v roku 2017 kladný výsledok hospodárenia za účtovné obdobie – zisk. Pri miernom zvýšení účtovných nákladov a výraznom raste účtovných výnosov ale v účtovnom období 2017 došlo k viac ako stonásobnému nárastu zisku pred zdanením oproti roku 2016, z 516 CZK na 56 702 CZK. V oblasti položiek zvyšujúcich základ dane bolo zaznamenané takmer 10 % zníženie – v peňažnom vyjadrení ale nešlo o vysoké hodnoty, zmena sa týkala najmä štruktúry pripočítateľných položiek. Základ dane je podmienený výsledkom hospodárenia za účtovné obdobie a výškou položiek upravujúcich základ dane. Keďže v oblasti pripočítateľných položiek nedošlo k prelomovým zmenám, zvýšenie základu dane môžeme pripisovať obrovskému zvýšeniu výsledku hospodárenia za účtovné obdobie. Išlo o nárast z 10 000 CZK v zdaňovacom období 2016 na 66 000 CZK v roku 2016.

Spoločnosť platila daň z príjmov právnickej osoby vo výške 1 900 CZK v zdaňovacom období 2016 a 12 540 CZK v ďalšom roku, čo predstavuje nárast daňovej povinnosti o 560 %. Takýto vývoj priamo vyplýval z vyššieho základu dane v druhom sledovanom roku (základ dane dosahoval vyššiu hodnotu v dôsledku vykázania vyššieho zisku pred zdanením). Nominálna sadzba dane z príjmov právnických osôb sa nezmenila, v obidvoch sledovaných obdobiach predstavovala 19 %. Pre vyčíslenie reálneho daňového zaťaženia firmy sme vypočítali aj efektívnu sadzbu dane. Pri porovnaní nominálnej a efektívnej sadzby dane sme zistili, že v roku 2016 bola efektívna daňová sadzba 368,22 %, a v roku 2017 činila 22,12 %. Kým v zdaňovacom období 2016 spoločnosť po úhrade dane z príjmov právnickej osoby kĺzla do účtovnej straty, v roku 2017 dosahovala kladný účtovný výsledok hospodárenia aj po zdanení.

Elimináciou nedaňových nákladov by mohla spoločnosť dosiahnuť zníženie reálneho daňového zaťaženia, a toto tvrdenie platí obzvlášť v prípade vykázania nízkeho zisku pred zdanením.

Zoznam použitej literatúry

Knižné zdroje / Monografie

1. BALÁŽI, Peter. *Dejiny financií: (vybrané problémy)*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2014. 162 s. ISBN 978-80-225-3858-9.
2. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
3. KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 198 s. ISBN 978-80-7552-490-4.
4. SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I*. 3. dopl. a preprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 360 s. ISBN 978-80-7478-867-3.
5. SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové systavy štátov Európskej únie*. 3. vydanie. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2018. 193 s. ISBN 978-80-225-4505-1.

Články v časopisoch a príspevky v zborníkoch

1. HAJNIKOVÁ, Tatiana. Transferové oceňovanie ako metóda daňového plánovania a optimalizácie: Transfer pricing as a method of tax planning and optimization. *Podnikové financie vo vede a praxi - 2016: zborník vedeckých statí Katedry podnikových financií*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2016, , 196-201. ISBN 978-80-225-4308-8.
2. KOLEMBUS, Anton. Optimalizácia základu dane právnických osôb. *In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa*. Žilina: Poradca podnikateľa, 2013, (10), 55-83. ISSN 1335-0897.

Zákony

1. Zákon č. 187/2016 Sb. o dani z hazardných her
2. Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty

3. Zákon č. 40/1995 Sb. o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů
4. Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů
5. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov

Internetové zdroje

1. https://apl.czso.cz/nufile/Komentar_29_06_2018.pdf [cit. 2019-02-10].
2. <https://monitor.statnipokladna.cz/2017/statni-rozpočet/#rozpočet-prijmy-druhovy> [cit. 2019-02-10].
3. <https://www.aktualne.cz/wiki/finance/dan-z-nabyti-nemovitosti/r~i:wiki:4026/?redirected=1549135538> [cit. 2018-09-12].
4. <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/ekologicke-dane/Stranky/default.aspx> [cit. 2018-09-13].
5. <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> [cit. 2018-09-12].
6. <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/efektivna-sadzba-dane-z-prijmov> [cit. 2019-02-10].
7. <http://www.slovakportal.cz/clanok/279/uzitocne-informacie-k-daniam-v-cr.html> [cit. 2018-09-12].