

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní

Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně  
z příjmů právnických osob

Lucie Formanová

Bakalářská práce  
2019

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lucie Formanová**  
Osobní číslo: **E16435**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**  
Název tématu: **Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob**  
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce je popsat nejčastější úpravy účetního výsledku hospodaření na základ daně včetně odkazu na konkrétní legislativní ustanovení. Práce obsahuje také proces tvorby daňového přiznání účetních jednotek.

Osnova:

- Základní právní úprava účetnictví a daně z příjmů právnických osob.
- Modifikace hospodářského výsledku na základ daně - nejčastější daňově neuznatelné náklady, náklady/výnosy s daňovou vazbou na peněžní tok apod.
- Aplikace jednotlivých modifikací do daňového přiznání.
- Položky odčitatelné od základu daně a slevy na dani.
- Formulace závěrů.

Rozsah grafických prací: -  
Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická  
Seznam odborné literatury:

CHALUPA, Rostislav; KADLEC, Jiří; PILÁTOVÁ, Jana, et al. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018. 16. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-121-5.

RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018. 18. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-116-1.

SVATOŠOVÁ, Jana; TRÁVNÍČKOVÁ, Jana; PILÁTOVÁ, Jana. Účtová osnova, české účetní standardy - postupy účtování pro podnikatele 2017. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-066-9.

VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka; VÍTKOVÁ, Jana. Daňový systém ČR 2016. 13. aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.



Vedoucí bakalářské práce:

**Ing. Simona Tuzarová, Ph.D.**

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **3. září 2018**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2019**

doc. Ing. Romana Provozničková, Ph.D.  
děkanka



L.S.

doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.  
vedoucí ústavu



V Pardubicích dne 3. září 2018

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 23. 4. 2019

Lucie Formanová

## **PODĚKOVÁNÍ**

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí bakalářské práce Ing. Simoně Tuzarové, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady, podnětné připomínky a také ochotu a čas při zpracovávání této bakalářské práce. Chtěla bych také poděkovat své rodině a přátelům za jejich značnou podporu a pomoc v průběhu vytváření práce.

## **ANOTACE**

*Bakalářská práce se zabývá transformací účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů. Teoretická část shrnuje základní právní úpravu účetnictví a daně z příjmů právnických osob. Je zde řešen i vztah mezi účetnictvím a daňovým systémem. Hlavním cílem této práce je popsat nejčastější úpravy hospodářského výsledku a předvést jejich aplikaci v praxi včetně procesu tvorby daňového přiznání.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

*účetnictví, daň z příjmů právnických osob, výsledky hospodaření, základ daně*

## **TITLE**

*Transformation of accounting profit to tax base for legal entity.*

## **ANNOTATION**

*The Bachelor thesis deals with the transformation of the accounting profit to corporate tax base. The theoretical part summarises the basic regulations of accounting and corporate income tax. There is also presented the relationship between accounting and the tax system. The main aim of this thesis is to describe the most frequent adjustments of the economic result and to demonstrate their application in practice, including the process of making a tax return.*

## **KEYWORDS**

*accountancy, corporate income tax, economic results, tax base*

# OBSAH

<b>ÚVOD.....</b>	<b>10</b>
<b>1 SOUSTAVA ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>12</b>
1.1 Úprava účetnictví v České republice.....	15
1.2 Subjekty účetnictví.....	16
1.3 Kategorie účetních jednotek.....	18
1.4 Povinnosti a zásady při vedení podvojného účetnictví.....	19
<b>2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....</b>	<b>20</b>
2.1 Poplatníci.....	21
2.2 Zdaňovací období.....	22
2.3 Sazba daně.....	23
<b>3 VZTAH ÚČETNICTVÍ A DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....</b>	<b>24</b>
3.1 Rozdílné přístupy států.....	24
3.2 Situace v České republice.....	26
3.2.1 Základ daně z příjmů právnických osob.....	26
<b>4 NÁKLADY V ZÁKLADU DANĚ.....</b>	<b>29</b>
4.1 Neuznané daňové náklady.....	29
4.2 Rezerva na opravu hmotného majetku.....	30
4.3 Neuhrazené pohledávky.....	31
4.4 Hmotný a nehmotný majetek.....	32
4.5 Provoz automobilu.....	36
4.6 Náklady na zaměstnance.....	37
4.7 Daně jako náklad.....	38
<b>5 ÚPRAVA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ V PRAXI.....</b>	<b>39</b>
5.1 Rozbor vybraných operací v podniku.....	39
5.2 Další úpravy v základu daně.....	47
<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>48</b>
<b>POUŽITÁ LITERATURA.....</b>	<b>50</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>53</b>

## SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1: Bilanční rovnice .....	13
Obrázek 2: Schéma vztahů mezi účetními výkazy .....	14
Obrázek 3: Struktura příjmů státního rozpočtu z roku 2017 .....	20
Obrázek 4: Graf vývoje inkasa DPPO 2003-2017 v mil. Kč.....	21
Obrázek 5: Dělení obchodních korporací .....	22
Obrázek 6: Graf vývoje procentní sazby DPPO od roku 2003.....	23
Tabulka 1: Kategorie účetních jednotek .....	19
Tabulka 2: Rozdíly mezi anglosaským a kontinentálním systémem účetnictví .....	25
Tabulka 3: Stupně vazby mezi daňovým a účetním výkaznictvím (Lamb, Nobes a Roberts) .	26
Tabulka 4: Úprava výsledku hospodaření na základ DPPO a výpočet daně .....	28
Tabulka 5: Příklad zařazení H MV do kategorií dlouhodobého majetku .....	33
Tabulka 6: Zaúčtované operace – příklad 1 .....	40
Tabulka 7: Zaúčtované operace – příklad 2.....	40
Tabulka 8: Zaúčtované operace – příklad 3 .....	42
Tabulka 9: Zaúčtované operace – příklad 4.....	42
Tabulka 10: Zaúčtované operace – příklad 5.....	43
Tabulka 11: Zaúčtované operace – příklad 6.....	44
Tabulka 12: Zaúčtované operace – příklad 7.....	44
Tabulka 13: Zaúčtované operace – příklad 8.....	45
Tabulka 14: Zaúčtované operace – příklad 9.....	46
Tabulka 15: Zaúčtované operace – příklad 10.....	46



## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
DDHM	drobný dlouhodobý hmotný majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DrHM	drobný hmotný majetek
EU	Evropská unie
ES	Evropská společenství
FO	fyzická osoba
HMV	hmotné movité věci
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
OP	opravná položka
PO	právnická osoba
VH	výsledek hospodaření
ZC	zůstatková cena
ZD	základ daně
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZoR	zákon o rezervách
ZoÚ	zákon o účetnictví

## ÚVOD

Účetnictví a daňová soustava jsou dva odděleně řízené systémy. Cíle těchto systémů a uživatelé z nich plynoucích informací se odlišují. Přesto mezi účetnictvím a daní z příjmů existuje určitá vazba a intenzita jejich vzájemného propojení se liší v závislosti na právní úpravě jednotlivých států. Problematikou tohoto vztahu se již zabývala řada autorů. Byly například definovány rozdíly mezi systémem účetnictví anglosaských zemí a systémem uplatňovaným převážně státy kontinentální Evropy. Také byla vytvořena metoda měření závislosti systémů účetnictví a daní, použitelná v kterémkoli státě. Aktuální snaha o harmonizaci účetnictví, ať už v rámci Evropské unie nebo v celosvětovém měřítku, může být potenciální příčinou dalších komplikací vztahu mezi těmito systémy, a to kvůli dodatečným úpravám výstupů z účetnictví podle individuálních daňových předpisů každého státu.

Bakalářská práce se zabývá transformací účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob. V České republice se vychází při výpočtu této daně právě z výsledku hospodaření před zdaněním. Zákon o daních z příjmů ale vymezuje, které náklady zahrnuté v účetnictví jsou uznatelné i z daňového pohledu, a které je naopak potřeba před výpočtem daně z výsledku hospodaření vyloučit a zvýšit tak o ně daňový základ. ZDP definuje také položky, které mohou základ daně snížit. Veškeré tyto korekce jsou prováděny mimo účetnictví a z upraveného základu daně se vypočte daň. Výše daně se zaúčtuje a účetní jednotka tak získá výsledek hospodaření po zdanění za dané účetní období.

Cílem práce je popsat nejčastější úpravy účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů včetně odkazu na konkrétní legislativní ustanovení. Záměrem tedy není vyjmenovat všechny možné modifikace výsledku hospodaření, ale charakterizovat nejběžnější položky ovlivňující základ daně. Práce obsahuje také proces tvorby daňového přiznání.

První kapitola je věnována soustavě účetnictví a jejímu účelu. Jsou zde popsány složky účetní závěrky a jejich význam. Pozornost je zaměřena také na právní úpravu účetnictví v České republice. V neposlední řadě tato kapitola vymezuje, které jednotky a za jakých podmínek mají povinnost vést účetnictví, jejich klasifikaci do účetních kategorií i základní povinnosti a zásady účetních jednotek při vedení podvojného účetnictví. Další kapitola popisuje význam a základní právní úpravu daně z příjmů právnických osob, včetně jejího zařazení v daňovém systému ČR. Jsou zde definovány také základní prvky této daně – poplatníci, zdaňovací období a sazba daně. Třetí kapitola se zabývá vztahem účetnictví a daně z příjmů právnických osob. Vymezuje cíle účetnictví a daňového systému i uživatele informací plynoucích z obou struktur. V této kapitole

jsou také přiblíženy různé přístupy států k účetnictví a možnosti propojenosti či nezávislosti účetního a daňového systému. Podrobněji je zde rozebrána situace v České republice a její přístup k dané problematice. V následující kapitole jsou charakterizovány jednotlivé náklady, které nejčastěji ovlivňují základ daně, neuznané daňové náklady nebo případně podmínky a limity uznatelnosti za daňový náklad.

Závěr práce, tedy pátá kapitola, se zabývá úpravou výsledku hospodaření v praxi. Ukazuje daňové dopady jednotlivých úprav výsledku hospodaření podle ZDP na příkladu konkrétního podniku a demonstruje způsob tvorby daňového přiznání právnických osob.

# 1 SOUSTAVA ÚČETNICTVÍ

Účetnictví můžeme chápat jako určitý proces poznávání, měření, evidence a zprostředkování ekonomických informací, které pomáhají v rozhodování uživatelů těchto informací. Tento přístup je také hlavní myšlenkou mezinárodních účetních standardů IFRS (International Financial Reporting Standards). Účetní výkaznictví IFRS stojí na principu poskytování věrného zobrazení ekonomické situace podniku a také vydávání jasných a transparentních zpráv o jeho hospodaření, což umožňuje efektivnější rozhodování investorů, dodavatelů, odběratelů, zaměstnanců a dalších uživatelů.

Výsledkem celého účetního cyklu je sestavení účetní závěrky, její ověření a následné zveřejnění. Běžné obchodní a účetní operace se uskutečňují v průběhu účetního období a procházejí procesem identifikace, ocenění, ověření a zaúčtování. Výsledkem těchto operací jsou úhrnné stavy předmětu účetnictví, zachycené v účetních knihách a předvaze. Účetní závěrka je sestavována na konci účetního období a jejím hlavním cílem je podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku. Dosažení tohoto cíle je ovšem závislé na řadě dalších úkonů, jako je především zaúčtování tzv. uzávěrkových operací, ověření shody skutečného a účetního stavu majetku a závazků (provedení inventarizace), sestavení účetních výkazů, přílohy k výkazům a výroční zprávy, v určitých případech i ověření účetní závěrky auditorem a v poslední řadě její zveřejnění. [1]

Význam podvojného účetnictví spočívá zejména v poskytování spolehlivých informací, týkajících se finanční situace podniku, výsledku hospodaření společnosti a úspěšnosti řízení vedoucích pracovníků (jejich schopnosti zajistit dlouhodobou stabilitu podniku, dosahování jeho přiměřené výnosnosti a schopnosti hradit dluhy podniku). Poskytování těchto informací spadá do informační funkce účetnictví, které má ale řadu dalších funkcí, a to registrační, důkazní, kontrolní, daňovou a také dispoziční. [2]

Vlivem různých potřeb uživatelů informací z účetnictví postupně došlo k diferenciaci způsobu zachycení a zobrazení podnikatelského procesu na účetní informace finančního účetnictví a na ty, které se využívají pro řízení podnikatelských procesů (manažerské účetnictví).

**Manažerské účetnictví** poskytuje informace, které potřebuje vedení podniku k rozhodování v dalším ekonomickém vývoji a k jeho kontrole. S využitím informací z manažerského účetnictví se setkáváme např. u kalkulací, sestav rozpočtů nebo finančních plánů. Informace získané v manažerském účetnictví pomáhají předvídat vývoj a slouží k hodnocení správnosti dříve přijatých rozhodnutí. Některé výstupy mohou být následně převzaty do finančního účetnictví,

zejména v případě ocenění dlouhodobého majetku a zásob vytvářených vlastní činností. Manažerské účetnictví není předmětem žádné externí regulace a o jeho struktuře a rozsahu si rozhoduje management sám. [3]

**Finanční účetnictví** zachycuje souhrnné informace určitého subjektu jako celku s cílem zjištění hospodářského výsledku podniku a jsou v něm zaznamenány informace ze vztahů k vnějšímu okolí, např. k odběratelům, dodavatelům, bankám a dalším institucím. Informace z finančního účetnictví by měly být sestaveny v souladu s obecně uznávanými účetními zásadami a standardy, aby byla zaručena jejich spolehlivost a jsou využívány především externími uživateli (bankami, investory apod.). Vrcholem finančního účetnictví je **účetní závěrka**, kterou podle § 18 odst. 1 zákona o účetnictví „*tvoří [4]:*

- a) *rozvaha (balance),*
- b) *výkaz zisku a ztráty,*
- c) *příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v částech uvedených pod písmeny a) a b).“*

Obchodní společnosti (vyjma bank, pojišťoven, zajišťoven a penzijních společností) mají povinnost podle § 18 odst. 2 ZoÚ sestavovat další výkazy, a to přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Ve stejném paragrafu je také uvedeno, že malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky nejsou povinné tyto dva přehledy sestavovat.

**Rozvaha**, označována rovněž jako *balance*, je výkaz podávající přehled o majetku společnosti a zdrojích, z nichž je majetek financován. Sestavuje se vždy k určitému datu, v případě účetní závěrky je to k rozvahovému dni. V rámci sestavování rozvahy je dodržován základní znak účetnictví, tzv. bilanční princip, který říká, že hodnota aktiv se vždy rovná hodnotě pasiv.

AKTIVA	VLASTNÍ ZDROJE
	CIZÍ ZDROJE
$\Sigma$ AKTIVA	= $\Sigma$ PASIVA

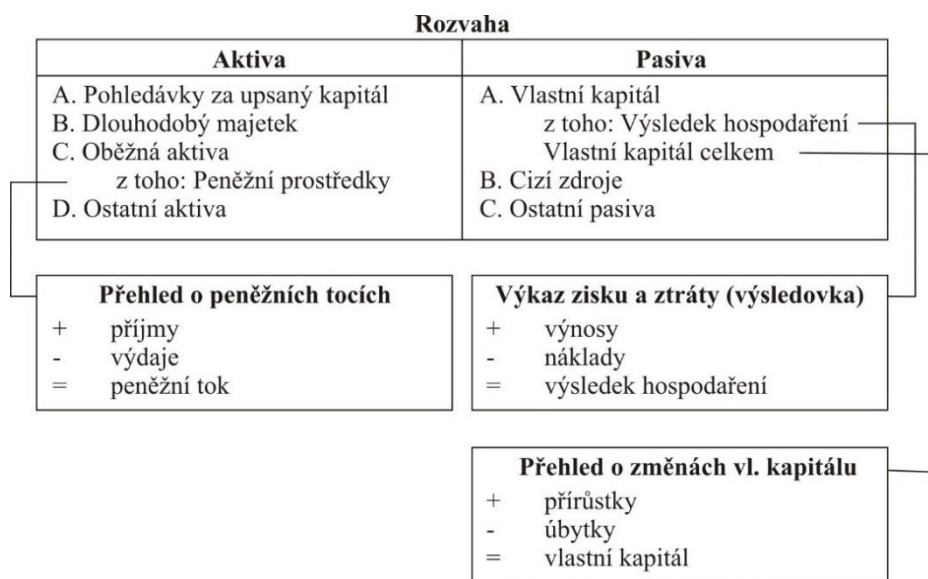
**Obrázek 1:** Bilanční rovnice

*Zdroj: vlastní zpracování*

Dalším důležitým výkazem je **výkaz zisku a ztráty** neboli „výsledovka“. Jedná se o uspořádaný stupňovitý přehled nákladů a výnosů s mezisoučty na úrovni hospodaření v provozní činnosti a finanční činnosti. Tento výkaz podává přehled o ziskovosti podniku a je vždy sestavován za určité období (nejčastěji za rok). Výsledek hospodaření z provozní i finanční činnosti včetně započítání daně z příjmů tvoří výsledek hospodaření dané účetní jednotky za sledované období.

**Přehled o peněžních tocích**, známý rovněž jako výkaz cash-flow, podává podrobné informace o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků. Je sestavován za běžné účetní období s uvedením srovnatelných údajů za minulé období a je povinnou samostatnou součástí účetní závěrky u středních a velkých účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi.

Podstatným výkazem je také **přehled o změnách vlastního kapitálu**, díky kterému má společnost větší přehled o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu. Stejně jako cash-flow se sestavuje za běžné účetní období s uvedením srovnatelných údajů za období minulé a je samostatnou součástí účetní závěrky u středních a velkých účetních jednotek. V případě, že tento výkaz není sestaven jako samostatná součást, musí být informace o změnách vlastního kapitálu uvedeny v příloze k účetní závěrce. [5]



**Obrázek 2:** Schéma vztahů mezi účetními výkazy

*Zdroj: [1]*

Důležitou součástí účetnictví je **směrná účtová osnova**, definovaná v prováděcí vyhlášce, která určuje uspořádání a označení účtových tříd a skupin pro účtování o stavu pohybu majetku a jiných aktiv, závazků, vlastního kapitálu a jiných pasiv, také o nákladech, výnosech

a výsledku hospodaření. Účtová osnova zajišťuje sestavení účetní závěrky, jednotlivé řádky rozvahy a výkazu zisku a ztráty totiž převážně navazují na její náplň. Na základě směrné účtové osnovy je každá účetní jednotka povinna sestavit si účtový rozvrh, ve kterém jsou uvedeny veškeré syntetické a analytické účty (vytvořené připojením dalších číslicových znaků ke dvoumístnému označení účtových skupin) potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky. Účtový rozvrh se sestavuje pro každé účetní období a v případě potřeby je možné ho v průběhu období doplňovat o nové syntetické či analytické účty. Pokud nedojde k prvnímu dni účetního období k žádné změně, je možné postupovat podle rozvrhu používaného v předchozím období. Účtové rozvrhy se mohou lišit podle jednotlivých typů účetních jednotek, jejich činnosti, velikosti, organizačního uspořádání, používaných technik vedení účetnictví a dalších kritérií. Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele je uveden v příloze. [5][6]

## 1.1 Úprava účetnictví v České republice

V České republice je účetnictví podnikatelských subjektů usměřňováno souborem předpisů v podobě zákonů a norem, navazujících na jiné věcně právní zákony a předpisy, jako např. občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích, zákon o veřejných rejstřicích, zákon o daních z příjmů, insolvenční zákon, zákon o podnikání na kapitálovém trhu a další zákony. Mezi základní předpisy, které upravují účetnictví podnikatelů patří především zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (mimo bank a pojišťoven, které sice jsou podnikateli, ale řídí se odlišnými vyhláškami) a v neposlední řadě také České účetní standardy pro podnikatele. [5]

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ze dne 12. prosince 1991 patří mezi nejstarší porevoluční zákony ČR a je tedy velmi stabilním zákonem. Soustava účetních předpisů by měla vždy odpovídat aktuálním požadavkům uživatelů výstupů z účetnictví a reagovat na mezinárodní trendy, jako např. Mezinárodní účetní standardy IFRS, které dosahují v oblasti regulace stále většího významu. Správné reakce na tyto trendy ulehčí ČR zajistit srovnatelnost informací vykazovaných účetními jednotkami v její jurisdikci. Ministerstvo financí ČR proto aktuálně navrhuje novou úpravu vypracovanou na základě koncepčního rámce, jehož jednotlivé koncepční prvky by byly promítnuty do textu zákona. [7]

Prozatím byl tento zákon postupem času doplňován a lehce upravován novelami. Zatímco v prvních 10 letech byly přijaty čtyři novely, od roku 2002 do konce roku 2017 jich přibýlo více než třicet. V praxi je důležité pracovat s úplným zněním zákona o účetnictví ve znění příslušných novel s datem jejich účinnosti a je také nutné vycházet z případných přechodných ustanovení novel zákona. Datum nabytí účinnosti novely je velice důležité a zásadní v případě posouzení správného postupu a jednání účetní jednotky v různých časových úsecích. Novely mají za cíl především dosažení plné kompatibility české právní úpravy účetnictví s právem Evropské unie, které je pro oblast účetnictví upraveno směrnici. Nařízení EU jsou ovšem také pravidelně novelizována. Další podstatou novel jak u nás, tak v zahraničí, je upřesňování požadavků na kvalitu účetní uzávěrky, a to hlavně kvůli rostoucímu veřejnému zájmu, např. ze strany investorů, bank, obchodních partnerů nebo kapitálového trhu. Novely v České republice mají tedy obecně za cíl zpřesnění a zpřísnění právní úpravy účetnictví a zajišťují modernizaci účetního práva s ohledem na vnitrostátní i mezinárodní vývoj. [6]

Účetnictví může být regulováno zákonnými normami, ale i dodržováním zásad a doporučení. V EU jsou využívány Mezinárodní účetní standardy IFRS (International Financial Reporting Standards), které jsou vypracovávány nezávislým subjektem pro účetnictví – Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Systém IFRS neupravuje účetní postupy, ale sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky. Podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů jsou všechny společnosti v EU, které vydaly cenné papíry na regulovaném trhu v EU, včetně bank a pojišťoven, povinny sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS, a to od roku 2005. V ČR upravuje povinnost sestavování účetní závěrky v souladu s IFRS těmito společnostmi § 19a ZoÚ. [8]

## 1.2 Subjekty účetnictví

Povinnost řídit se zákonem o účetnictví a účtovat v soustavě podvojného účetnictví se vztahuje na účetní jednotky, kterými se mohou stát jak fyzické, tak právnické osoby. Zákon o účetnictví se tedy vztahuje na tyto uvedené jednotky [4]:

- a) **právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky (§ 1 odst. 2 písm. a) ZoÚ),**

Do této kategorie patří především obchodní společnosti včetně evropské společnosti a evropského hospodářského zájmového sdružení, družstva a evropská družstevní společnost se sídlem na území České republiky a také státní podniky.



**b) zahraniční právnické osoby (§ 1 odst. 2 písm. b) ZoÚ),**

Pokud má zahraniční právnická osoba, se sídlem mimo ČR, na území České republiky umístěný obchodní závod, pobočku nebo organizační složku (odštěpný závod), považuje se za osobu podnikající na tomto území.

**c) organizační složky státu (§ 1 odst. 2 písm. c) ZoÚ),**

**d) fyzické osoby tuzemské i zahraniční,**

Podle § 1 odst. 2 písm. d) ZoÚ se účetní jednotkou stává fyzická osoba, která je jako podnikatel zapsána v obchodním rejstříku, a to buď na vlastní žádost, nebo povinně podle zákona o veřejných rejstřících, kde se v § 45 odst. 1 uvádí: „Fyzická osoba, která je podnikatelem podnikajícím na území České republiky, se zapíše do obchodního rejstříku vždy, jestliže výše jejích výnosů nebo příjmů snížených o daň z přidané hodnoty, je-li součástí výnosů nebo příjmů, dosáhla nebo přesáhla za 2 po sobě bezprostředně následující účetní období v průměru částku 120 000 000 Kč [9].“

Podnikatelem se rozumí osoby zapsané v obchodním rejstříku, osoby podnikající na základě živnostenského oprávnění nebo osoby podnikající na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů. Občanský zákoník také v § 420 vymezuje podnikatele takto: „Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele [10].“

Účetní jednotkou je podle ustanovení § 1 odst. 2 písm. e) ZoÚ fyzická osoba, která je podnikatelem, pokud její obrat z podnikání podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostředně přecházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč. Tato osoba je povinna vést účetnictví od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, ve kterém se stala v důsledku překročení obratu účetní jednotkou.

Podle § 1 odst. 1 písm. g) ZoÚ jsou účetní jednotkou fyzické osoby, které jsou podnikateli a společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou, která je účetní jednotkou a povinně vede podvojně účetnictví. Společnost není sama o sobě právnickou osobou a je upravena v občanském zákoníku § 2716 až § 2746.

Fyzická osoba se stává účetní jednotkou i podle § 1 odst. 2 písm. h) ZoÚ, kdy povinnost vést účetnictví vzniká podle zvláštního právního předpisu. Podvojně účetnictví může být vedeno také na základě vlastního rozhodnutí, tato možnost je upravena v § 1 odst. 2 písm. f) ZoÚ.

Zahraniční fyzické osoby, tedy takové, které mají sídlo mimo území České republiky, mohou v ČR podnikat ve stejném rozsahu a za stejných podmínek jako osoby tuzemské, pokud to ovšem není v rozporu s občanským zákoníkem či zákonem o veřejných rejstřících.

**e) svěřenské fondy (§ 1 odst. 2 písm. i) ZoÚ),**

Svěřenské fondy jsou upraveny v občanském zákoníku (§ 1448 až § 1474) a přestože nejsou právnickými osobami, vztahuje se na ně povinnost vést podvojný účetnictví. Svěřenský fond je vytvořen vyčleněním majetku z vlastnictví zakladatele. Majetek je k určitému účelu svěřen správci, který ho drží a spravuje.

**f) další účetní jednotky.**

Mezi účetní jednotky patří také fondy obhospodařované penzijní společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové spoření a investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy.

### **1.3 Kategorie účetních jednotek**

Začlenění účetní jednotky do kategorie určí její povinnosti, případně osvobození od těchto povinností, a to v následujících oblastech [5]:

- rozsah vedení účetnictví,
- rozsah sestavení účetní závěrky a výroční zprávy,
- povinnost sestavení výroční zprávy,
- rozsah a způsob zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy,
- povinnost sestavení výkazu o peněžních tocích a výkazu o změnách vlastního kapitálu,
- vymezení účetních metod, postupů a způsobů oceňování,
- povinnost auditu účetní závěrky.

Účetní jednotka se v prvním účetním období po svém vzniku nebo zahájení činnosti začlení do takové kategorie účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období. Následná kontrola správného zařazení probíhá vždy při sestavení účetní závěrky. Pokud jsou ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích překročena (nebo naopak nejsou splněna) dvě ze tří kritérií, je třeba přesun do vyšší (případně nižší) kategorie, a to na počátku bezprostředně následujícího účetního období. Hraniční hodnoty jednotlivých kategorií jsou uvedeny v tabulce. [6]

**Tabulka 1:** Kategorie účetních jednotek

Kategorie	Aktiva – netto celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
<b>Mikro ÚJ</b>	do 9 mil. Kč	do 18 mil. Kč	do 10
<b>Malá ÚJ</b>	do 100 mil. Kč	do 200 mil. Kč	do 50
<b>Střední ÚJ</b>	do 500 mil. Kč	do 1 mld. Kč	do 250
<b>Velká ÚJ</b>	Přesahuje alespoň dvě hraniční hodnoty střední účetní jednotky nebo je subjektem veřejného zájmu či vybranou účetní jednotkou.		

*Zdroj: upraveno podle [6]*

#### 1.4 Povinnosti a zásady při vedení podvojného účetnictví

Nejdůležitějším principem je **vedení věrného a poctivého účetnictví**. Každá účetní jednotka má povinnost vést účetnictví tak, aby na jeho základě mohla být sestavena účetní závěrka podávající věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a trvalé.

Účetní jednotky musí dodržovat také několik dalších zásad. **Akruální princip** pojednává o nutnosti zobrazovat jen takové účetní případy, které s daným účetním obdobím časově a věcně souvisí bez ohledu na samotný tok peněz. V praxi to znamená, že je nutné používat časové rozlišení nákladů a výnosů, např. v případě předem placeného nájemného.

**Zásada stálosti účetních metod** říká, že uspořádání a označování položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty (včetně jejich obsahového vymezení) a také způsoby oceňování se nesmí mezi jednotlivými účetními obdobími měnit (výjimkou je pouze úprava z důvodu změny předmětu podnikání nebo zpřesnění věrného zobrazení účetní závěrky, každá taková změna ale musí být řádně odůvodněna a uvedena v příloze k účetní závěrce).

Prostřednictvím opravných položek a tvorby rezerv je realizována **zásada opatrnosti**. Účetní jednotky tak kryjí možné ztráty či rizika, týkající se majetku a závazků, přestože ještě nenastaly.

Nutné je také dodržovat **zásadu zákazu kompenzace** neboli vzájemného zúčtování položek. Položky aktiv a pasiv je potřeba zobrazovat v účetních knihách samostatně, jejich vzájemné vyrovnání je zakázáno. Existují ovšem výjimky definované ve vyhlášce k účetnictví.

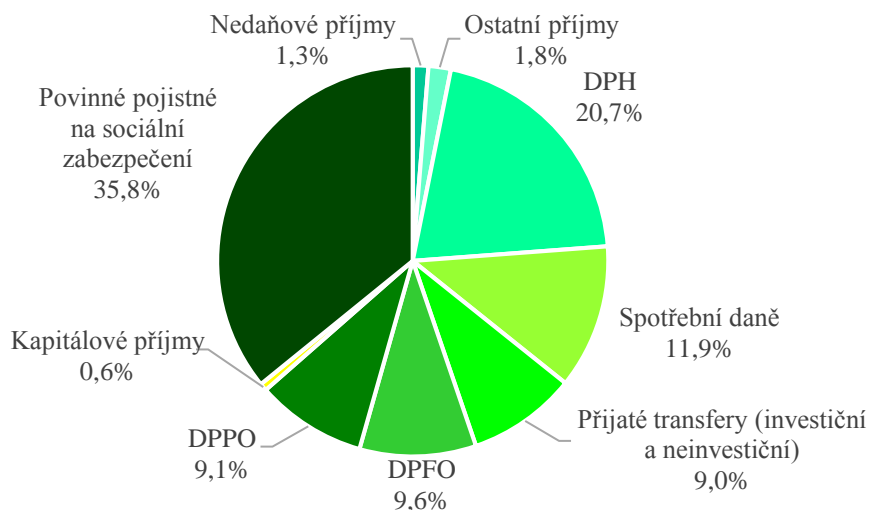
Splnění těchto předpokladů je podmíněno také definováním účetního období, vzájemné nezávislosti účetních období a použitím účetních metod způsobem vycházejícím z předpokladu, že bude účetní jednotka nepřetržitě pokračovat v činnosti (zásada neomezeného trvání). [6][11]

## 2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Daní obecně rozumíme povinnou, zákonem uloženou platbu, která plyne do veřejného rozpočtu. Tato platba je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Výjimkou z neúčelových daní je například silniční daň, u které je naopak určeno, že z ní bude financována výstavba a údržba dálnic a silnic. Povinnost platit daň je vždy uložena na základě všeobecně závazné právní normy, tedy zákona. Neekvivalentnost daňových plateb spočívá v tom, že bohužel neexistuje téměř žádný vztah mezi tím, jak bude jednotlivec využívat veřejně financované statky a v jaké výši se bude podílet na společných příjmech veřejného rozpočtu. [13]

Daň z příjmů právnických osob se řadí mezi poměrně mladé daně v daňovém systému. DPPO je přímou důchodovou daní, jejím předmětem jsou tedy důchody (příjmy). Jedná se o univerzální daň, které podléhají všechny právnické osoby. Daň z příjmů PO je stanovena spolu s daní z příjmů FO zákonem 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Mezi další zákony upravující daň z příjmů patří např. zákon č. 593/1992, o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů nebo i zákon č. 280/2009 Sb, daňový řád.

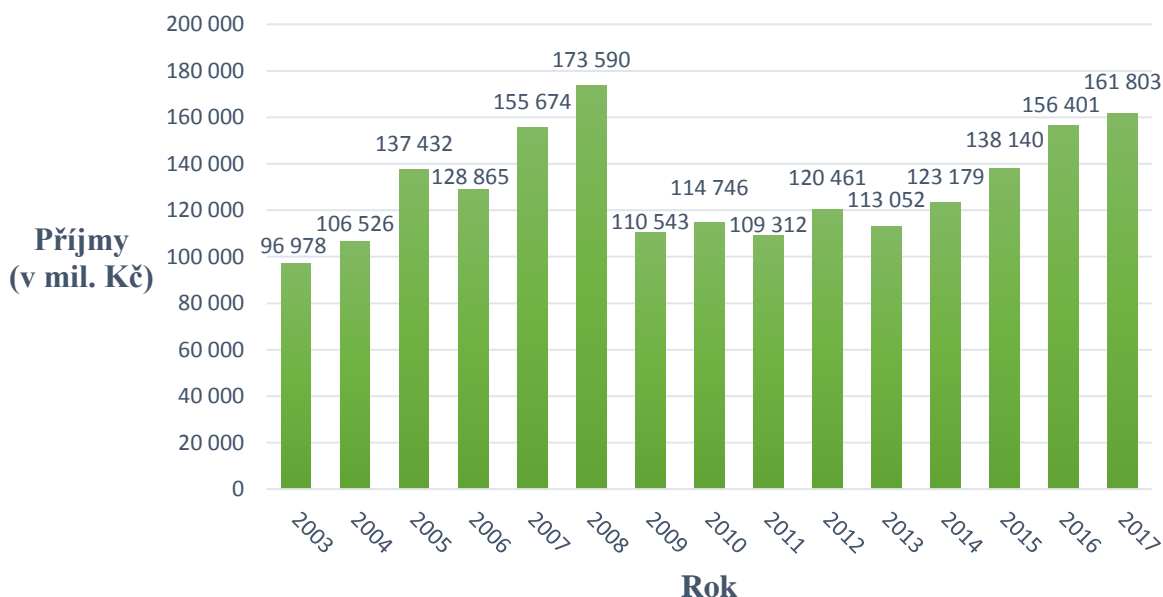
Daň z příjmů patří spolu s majetkovými daněmi do daní přímých. Základní přímá daň, tedy daň z příjmů, je rozdělena na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. Mezi nepřímé daně se řadí daň z přidané hodnoty, spotřební a ekologické daně. Významnou složkou státních příjmů jsou i povinné odvody pojistného na sociální a zdravotní zabezpečení.



**Obrázek 3:** Struktura příjmů státního rozpočtu z roku 2017

*Zdroj: vlastní zpracování podle [12]*

Důchodové daně nemají za úkol postihovat celý hrubý důchod, ale pouze disponibilní, tedy ten, který zůstává poplatníkovi k osobní spotřebě nebo rozvoji svého podnikání. Přesto, že se podíl DPPO na celkových příjmech z daní za posledních 10 let snížil, je stále nezanedbatelnou součástí a tvoří přibližně 10 % daňových příjmů. [13]



**Obrázek 4:** Graf vývoje inkasa DPPO 2003-2017 v mil. Kč

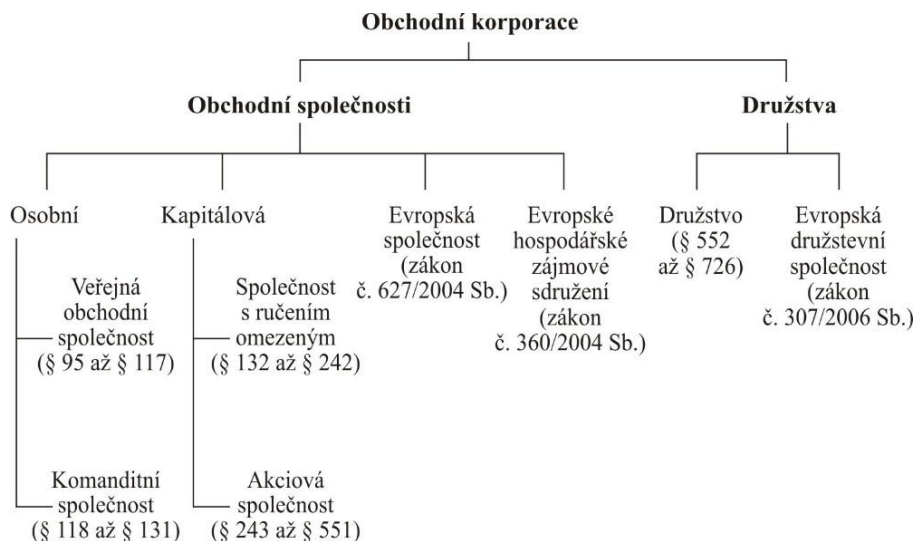
*Zdroj: vlastní zpracování podle [14]*

## 2.1 Poplatníci

Poplatníky této daně upravuje § 17 ZDP. Spadají sem osoby, které nejsou fyzickými osobami. Poplatníkem může být daňový rezident nebo daňový nerezident. Daňový rezident, tedy takový poplatník, který má na území ČR sídlo nebo místo svého vedení (adresa místa, ze kterého je poplatník řízen), má neomezenou daňovou povinnost, to znamená, že dani podléhají jak příjmy z území ČR, tak i příjmy ze zahraničí. [15]

Podnikatelské subjekty, které byly založeny za účelem podnikání, především tedy obchodní korporace, podléhají této dani všemi příjmy z činnosti a nakládání s majetkem. Veřejně prospěšní poplatníci, kteří jsou právnickými osobami, ale jejich hlavní činností není podnikání, podléhají dani z příjmů v omezeném rozsahu. Zdaňují pouze příjmy z vedlejších výdělečných aktivit a mají odlišná pravidla pro úpravu základu daně. [13]

Rozdělení obchodních korporací podle § 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů, je zobrazeno v následujícím schématu.



**Obrázek 5:** Dělení obchodních korporací

Zdroj: [16]

## 2.2 Zdaňovací období

Podle paragrafu § 21a ZDP „zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob je [15]:

- a) kalendářní rok,
- b) hospodářský rok,
- c) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo
- d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsících.“

Hospodářským rokem je období 12 po sobě jdoucích měsíců, které začíná prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Pokud chce účetní jednotka uplatnit hospodářský rok, musí oznámit záměr změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů, a to nejméně tři měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo před koncem běžného účetního období (podle toho, který z termínů nastává dříve). V případě přechodu z hospodářského roku na kalendářní má účetní jednotka povinnost nahlásit změnu stejným způsobem. Nově vzniklá účetní jednotka

může hospodářský rok uplatnit do 30 dnů ode dne vzniku. Změna účetního období může proběhnout pouze jednou za běžné účetní období.

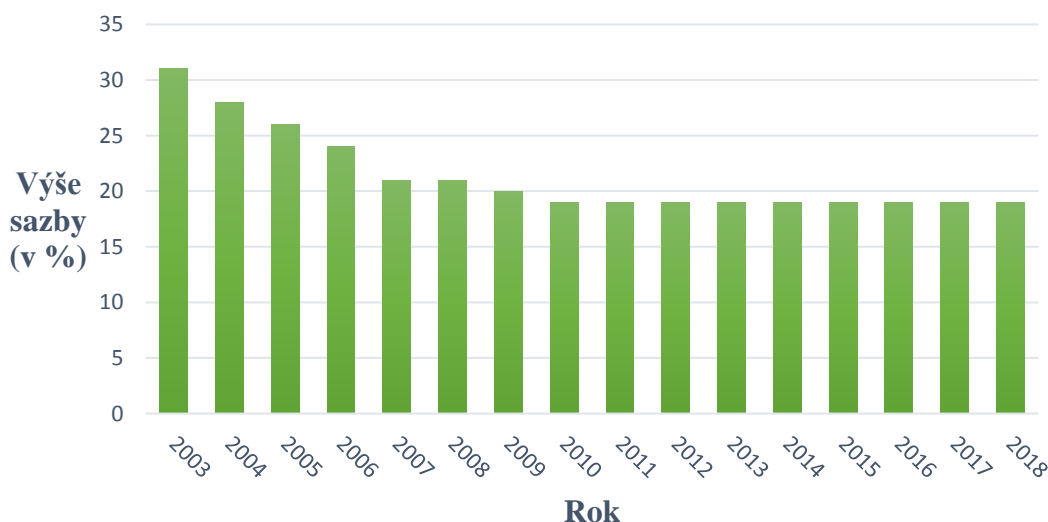
Období delší než po sobě jdoucích 12 měsících může nastat nejčastěji ze dvou důvodů. Prvním z nich je vznik účetní jednotky v období tří měsíců před koncem kalendářního roku. Například pokud účetní jednotka vznikla 1. 12. 2018, může si zvolit, že její první účetní období bude trvat od 1. 12. 2018 do 31. 12. 2019 (tedy 13 měsíců). Dalším důvodem pak může být zánik účetní jednotky v období tří měsíců po skončení kalendářního nebo hospodářského roku. [17]

## 2.3 Sazba daně

Sazba daně podle § 21 ZDP činí 19 %. Výjimkou je základní investiční fond, pro který platí sazba 5 % a fond penzijní společnosti, kdy je sazba 0 %. Na samostatný základ daně upravený podle § 20b ZDP se vztahuje sazba 15 %. [15]

Sazba DPPO je předmětem daňové konkurence a slouží jako jeden z indikátorů daňového zatížení při mezinárodním srovnávání. Proto jí většina států věnuje patřičnou pozornost. Trendem předchozího desetiletí bylo sice rozšiřování základny zdanění, ale současně snižování sazeb daní z příjmů, na které se zaměřila i Česká republika. [13]

Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob je znázorněn v následujícím grafu, ze kterého je patrné, že od roku 2010 se sazba ustálila na 19 %.



**Obrázek 6:** Graf vývoje procentní sazby DPPO od roku 2003

*Zdroj: vlastní zpracování podle [18]*

### **3 VZTAH ÚČETNICTVÍ A DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB**

Účetnictví představuje základní ekonomický informační systém podniků. Informace plynoucí z účetnictví využívá velké množství uživatelů. Bezpochyby mezi ně patří společníci či akcionáři, banky, konkurenční podniky, zaměstnanci a také především management podniku. Tento systém je tedy tvořen tak, aby dokázal interpretovat pravdivé informace o ekonomické situaci podniku, jeho schopnosti hradit závazky, stabilitě, ziskovosti i předpokládaném vývoji do budoucna. Díky tomu umožňuje uživatelům správné rozhodování, ať už se jedná o investice akcionářů, poskytování úvěrů ze strany bank nebo další kroky managementu v řízení podniku. Z účetnictví vychází účetní zisk, který je stanoven snížením celkových výnosů o celkové náklady podniku. Vždy je určován v souladu s platnými účetními předpisy daného státu.

Daň z příjmů a její výše je předmětem zájmu pouze jednoho uživatele, a tím je stát. Daňový systém má za úkol především naplnit státní rozpočet, tato jeho funkce se nazývá fiskální. Mezi další úlohy, které tento systém plní, patří funkce alokační, redistribuční a také stabilizační. Zdanitelný příjem, který podléhá dani z příjmů podle daňových zákonů příslušného státu, se může od účetního zisku lišit, a je tomu tak ve většině případů.

Rozdílné funkce a cíle těchto systémů pak způsobují jejich oddělenost a rozdílnou úpravu, přičemž v jednotlivých státech se míra závislosti mezi těmito celky odlišuje. Existují systémy zcela oddělené i takové, které mají obě soustavy vysoce propojené.

#### **3.1 Rozdílné přístupy států**

Vztahem účetnictví a daní se již zabýval velký počet autorů. Přesto, že se jedná o starší studie, jsou jejich výsledky stále interpretovány i v novějších publikacích.

Jeden z těchto výzkumů zpracovali například Blake a kolektiv v roce 1997. Rozdělili Evropské země do dvou skupin reprezentujících různý přístup k účetnictví, přičemž v největším kontrastu byla Velká Británie jako zástupce anglosaských zemí a Německo v čele kontinentální Evropy. Rozdíly mezi těmito dvěma přístupy jsou uvedeny v tabulce. [19]



**Tabulka 2:** Rozdíly mezi anglosaským a kontinentálním systémem účetnictví

ANGLOSASKÝ SYSTÉM ÚČETNICTVÍ (VB)	KONTINENTÁLNÍ SYSTÉM ÚČETNICTVÍ (NĚMECKO)
ekonomický pohled	právní pohled
orientace na vlastníky	orientace na věřitele
zveřejňování účetních informací	utajování účetních informací
daňová pravidla jsou oddělena	daňová pravidla dominují
podstata nad formou	forma nad podstatou
standarty tvořené profesionály v oboru	pravidla vydaná státem

*Zdroj: [19]*

V zemích následující anglosaský systém funguje daňový systém víceméně odděleně od účetnictví, můžeme sem dále zařadit Spojené státy americké. Zatímco země, které navazují na kontinentální systém, mají účetnictví a daně významně propojené, do této skupiny můžeme zařadit také například Belgii, Francii, Itálii a další. [20]

Česká republika se v teoretické rovině řadí mezi státy s oddělenými systémy účetnictví a zdanění. V praxi ovšem najdeme významné podněty, které vzájemnou nezávislost těchto systémů vyvrací.

Rozdíly mezi anglosaským a kontinentálním účetním systémem se zabývali i Lamb, Nobes a Roberts v roce 1998, kteří podrobněji dovysvětlili tyto dva směry [19]:

- historickou vazbu mezi účetnictvím a zdaněním,
- stupeň oddělení, nebo spíše souvislosti, mezi finančním a daňovým výkaznictvím při výpočtu zisku.

Tito autoři vypracovali také metodu měření závislosti systémů použitelnou v kterémkoli státě. Vazby mezi účetnictvím a daňovým systémem jsou zde rozděleny do pěti kategorií, zobrazených v následující tabulce.

**Tabulka 3:** Stupně vazby mezi daňovým a účetním výkaznictvím (Lamb, Nobes a Roberts)

<b>I. kategorie</b>	oddělenost daňových pravidel od účetního výkaznictví	Pro účetnictví a zdanění se využívají odlišná pravidla.
<b>II. kategorie</b>	totožnost daňových pravidel a účetního výkaznictví	Pravidla účetnictví a zdanění se ve všech zásadních ohledech shodují.
<b>III. kategorie</b>	vedoucí pozice účetních pravidel	Pravidla účetnictví se používají i pro daňové účely. Daňová pravidla nejsou v tomto případě dostatečně podrobná.
<b>IV. kategorie</b>	vedoucí pozice daňových pravidel	Daňová pravidla se používají i pro účetnictví. Účetní pravidla nejsou v tomto případě dostatečně podrobná.
<b>V. kategorie</b>	dominance daňových pravidel	Daňová pravidla se používají pro účetnictví namísto účetních pravidel.

*Zdroj: upraveno podle [21]*

## 3.2 Situace v České republice

V České republice, stejně jako ve značné většině evropských zemí, bývá vyzdvihován požadavek věrného a poctivého obrazu o pohybu majetku a závazků, nákladech a výnosech, výsledku hospodaření i celkové finanční situaci účetní jednotky.

Faktem je, že tvorba daňových i účetních předpisů spadá pod Ministerstvo financí, což může prohlubovat dojem propojenosti účetních předpisů a daňového systému. V praxi ovšem existuje mnoho patrných rozdílů mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně z příjmů.

V případě daně z příjmů právnických osob je účetní jednotka přímo daňovým poplatníkem a předmětem zdanění jsou její příjmy. Výše této daně se obecně počítá ze základu daně a platné sazby daně z příjmů, přičemž jsou uplatněny položky upravující základ daně nebo přímo samotnou vypočtenou daň.

### 3.2.1 Základ daně z příjmů právnických osob

Pro zjištění základu daně u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví se v souladu s ustanovením § 23 odst. 2 písm. a) ZDP vychází z výsledku hospodaření, zjištěného v účetnictví, a to vždy bez vlivu mezinárodních účetních standardů. Vybrané účetní jednotky, které mají povinnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS, musí tedy v souladu s tímto ustanovením provádět oproti ostatním účetním jednotkám řadu dalších úprav účetního výsledku hospodaření nebo vést dvojí účetnictví, aby měly k dispozici oddělená data pro výkaznictví podle IFRS a pro daňové účely.

Výsledek hospodaření se poté pro účel základu daně podstatně upravuje, zejména podle § 23 ZDP, a to následovně [22]:

- zvýšení VH – 18 druhů úprav (§ 23 odst. 3 písm. a) ZDP),
- snížení VH:
  - 6 povinných úprav (§ 23 odst. 3 písm. b) ZDP),
  - 8 dobrovolných korekcí (§ 23 odst. 3 písm. c) ZDP),
  - 13 druhů příjmů (výnosů) vyloučených ze ZD (§ 23 odst. 4 ZDP),
- speciální úpravy ovlivňující výsledek hospodaření (§ 23 odst. 5 až 17 ZDP).

Podstatnou úpravou je také zvýšení hospodářského výsledku o náklady, které jsou zahrnuty podle ZDP v nesprávné výši nebo je nelze z daňového hlediska do nákladů zahrnout vůbec. Výdaje (náklady), které nejsou uznatelné pro daňové účely definuje § 25 ZDP s odkazy na některé výjimky podle ustanovení v § 24 ZDP, kde jsou naopak uvedeny náklady uznatelné pro uplatnění v základu daně.

Vzhledem k obecnější formulaci zákona o daních z příjmů je někdy třeba přihlídnout i k výkladům Ministerstva financí k jednotlivým ustanovením, vydávaným jako Pokyny řady D.

Základ daně po uvedených úpravách lze ještě snížit o daňovou ztrátu z minulých let a odpočty. Právnícké osoby mohou využít pouze několik odčitatelných položek vymezených § 20 a § 34 ZDP. Teprve z této částky, zaokrouhlené na celé tisícikoruny dolů, se vypočte daň. Výsledek ovšem opět nemusí být konečný, je možné zde uplatnit ještě slevy na dani, upravené § 35, § 35a a § 35b ZDP. Daň po slevách potom představuje konečnou daňovou povinnost poplatníka.

Zjištění a zaúčtování splatné daně z příjmů se řadí mezi závěrkové operace. Samotný výpočet daně z příjmů probíhá při zpracovávání daňového přiznání k daně z příjmů.

Zjednodušená úprava výsledku hospodaření, snížení základu daně a výpočet daně z příjmů právnických osob je zobrazena v následující tabulce.

**Tabulka 4:** Úprava výsledku hospodaření na základ DPPO a výpočet daně

<b>Výsledek hospodaření (před zdaněním)</b>	
-	osvobozené příjmy
-	příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně)
+/-	očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
+	účetní náklady, které nejsou uznány jako daňové náklady
+/-	vyločení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacené
<b>Základ daně z příjmů</b>	
-	daňová ztráta
-	odpočty
	= mezisoučet
-	bezúplatná plnění (maximálně 10 % z mezisoučtu)
<b>Upravený základ daně</b>	
*	sazba daně
<b>Daň</b>	
-	slevy na dani
<b>Daň po slevách</b>	

*Zdroj: vlastní zpracování podle [13]*

## 4 NÁKLADY V ZÁKLADU DANĚ

Účetní náklad musí splnit určité podmínky, aby mohl být uznán též jako náklad daňový. Základním kritériem je souvislost s dosahovanými příjmy. Nelze tedy uplatnit náklady, které neslouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Touto podmínkou ovšem není potřeba zabývat se u nákladů v § 24 odst. 2 ZDP, kde se automaticky považuje za splněnou. Neuznávají se také náklady související s osobní spotřebou. Pokud náklad souvisí se zdaňovanými příjmy pouze částečně, je nutné ho v ZD krátit podle vhodného kritéria, případně může poplatník požádat o závazné posouzení výše uplatnitelných nákladů.

V některých případech je pro daňové uplatnění nákladu stanoven právními normami limit. Potřeba regulovat náklady se objevuje i v případech, kdy zákonné limity nejsou určeny. Přihlíží se pak například k vnitřnímu předpisu poplatníka odůvodněnému řádnou kalkulací (patří sem technologické úbytky zásob apod.). Uplatnění nákladu může být vázáno také na výši souvisejícího příjmu nebo být podmíněno průkazností reálného zaplacení. Zahrnutí některých druhů nákladů do ZD je pak přímo zakázáno.

Poplatník musí být schopen správci daně taktéž prokázat, že veškeré náklady byly vynaloženy pro dané účely. Důkazní prostředky je nutné brát v úvahu již v momentě vynakládání výdaje. Podstatnou roli zde mají smlouvy, účetní doklady, výpisy z účtů a další. [13][23]

V následujících podkapitolách budou uvedeny náklady nejčastěji ovlivňující základ daně.

### 4.1 Neuznané daňové náklady

**Manka** jako daňové náklady nelze zpravidla uplatnit, ovšem i toto pravidlo má své výjimky. V základu daně lze uznat technologické a technické přirozené úbytky vznikající ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu, ztratné v maloobchodním prodeji a také nezaviněné úhyny zvířat (která nejsou považována za hmotný majetek), a to do výše relevantní normy stanovené poplatníkem. Ekonomickou odůvodněnost této normy může posoudit správce daně. Uplatnit lze také manko, za které obdržel poplatník náhradu, a to pouze do její výše. [13][23]

**Škody** jsou taktéž převážně neuznatelným daňovým nákladem. Stejně jako v případě manka lze ale uznat škodu do výše obdržené náhrady. Škoda může být ovšem uznána i v plné výši, a to, pokud byla zapříčiněna neznámým pachatelem a poplatník to doloží potvrzením od policie

nebo v případě, kdy byla způsobena živelní pohromou a její výše je potvrzena posudkem pojišťovny nebo soudního znalce. Živelní pohromy pro účely daně z příjmů jsou definovány v § 24 odst. 10 ZDP.

**Pokuty, penále** a další sankce, zejména pokuty udělené správními orgány, sankce od zdravotních pojišťoven, úřadů sociálního zabezpečení a další, patří mezi nedaňové náklady. Výjimkou jsou sankce ze závazkových vztahů uvedené v § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, které jsou daňovým nákladem, jestliže byly zaplacený.

Daňovým nákladem nejsou ani **náklady na reprezentaci**, které zahrnují především dary, občerstvení nebo pohoštění obchodních partnerů. Za dary se ovšem pro tyto účely nepovažují reklamní nebo propagační předměty, označené obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží či služby, které naopak lze v základu daně uplatnit. Reklamní předměty nesmí být předmětem spotřební daně (s výjimkou tichého vína) a nesmí přesáhnout hodnotu 500,- Kč bez DPH. [23][24]

## 4.2 Rezerva na opravu hmotného majetku

Z hlediska běžného podnikatele je rezerva na opravu hmotného majetku tou nejdůležitější, kterou lze v základu daně uplatnit. Daňově účinné jsou i další rezervy tvořené poplatníky, ale pouze ty, které jsou vymezené zákonem. Zpravidla se jedná o rezervy stanovené zákonem o rezervách. S výjimkou rezervy na opravu hmotného majetku jsou ostatní určeny úzkým skupinám subjektů, jde například o rezervy v bankovníctví a pojišťovnictví nebo rezervy vyhrazené konkrétnímu účelu (pěstební činnost, odbahnění rybníka). [13][23]

Rezervu na opravu hmotného majetku vytváří zpravidla vlastník, a to na majetek s minimální dobou odpisování 5 let. Prostředky k vytváření rezervy musí být blokovány na specifickém účtu po celou dobu tvorby, aby nedocházelo k jejímu zneužívání na neoprávněné snižování ZD. Celkovou vypočtenou výši rezervy je potřeba rovnoměrně rozložit do jednotlivých let tvorby. Maximální počet let, na který je možné tvorbu rozdělit stanovuje ZoR v závislosti na odpisových skupinách hmotného majetku. Minimální doba vytváření rezervy představuje alespoň dvě po sobě následující zdaňovací období, přičemž předpokládaný rok zahájení opravy se do této doby nezahrnuje. Mimo rovnoměrné časové rozložení může podnikatel tvořit rezervu v závislosti na objemu výkonu movitého hmotného majetku v technických jednotkách (například podle ujetých kilometrů nákladního automobilu).

Změna účelu rezervy je podle zákona nepřipustná. Dojde-li v průběhu tvorby rezervy ke změně její kalkulace (např. v důsledku zvýšení cen materiálu), je třeba změnit výši tvořené rezervy v průběhu zbývajících doby včetně zdaňovacího období, ve kterém došlo k nutnosti úpravy předpokládané ceny opravy. Pokud nedojde k zahájení čerpání rezervy v roce následujícím po předpokládaném k opravě, je nutno v tomto zdaňovacím období zvýšit VH o celou částku vytvořené rezervy. Tvorba ani použití zákonné rezervy jinak neovlivňuje základ daně.

Ostatní účetní rezervy neupravené zákonem nejsou považovány za daňový náklad a ovlivňují základ daně. Při vytváření těchto rezerv se zvyšuje ZD ve výši tvorby a ve zdaňovacím období při jejich čerpání je naopak potřeba výsledek hospodaření snížit o příslušnou částku. [13]

### 4.3 Neuhrazené pohledávky

Hodnotu neuhrazených pohledávek lze do daňových nákladů zahrnout dvěma způsoby, a to prostřednictvím **opravných položek** nebo pomocí odpisů.

Jednorázovou opravnou položku v plné výši lze vytvořit na pohledávku, kterou poplatník v daném zdaňovacím období přihlásil do insolvenčního řízení. Tento typ OP upravuje § 8 ZoR.

Zákon umožňuje plnou výši opravné položky uplatnit i u drobných (tzv. nevýznamných) pohledávek. Jejich úprava je zakotvena v § 8c ZoR. Hodnota nepromlčené pohledávky v okamžiku jejího vzniku nebo souhrn hodnot pohledávek za jedním dlužníkem v průběhu jednoho zdaňovacího období nesmí přesáhnout částku 30 000,- Kč. Doba od konce sjednané splatnosti pohledávky musí být minimálně 12 měsíců. [13]

Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám upravuje § 8a ZoR a lze je tvořit za podmínky, že od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo [24]:

- více než 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- více než 30 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Tento způsob tvorby opravných položek je možný uplatnit u pohledávek splatných od 1. 1. 2014, kdy došlo k novelizaci zákona.

Ostatní účetní opravné položky, které nejsou vytvářeny v souladu se zákonem, nejsou uznaným daňovým nákladem a ovlivňují základ daně podle stejných principů jako nedaňové rezervy. Tvorba těchto OP zvyšuje výsledek hospodaření a jejich rozpuštění ho naopak snižuje. [13]

## 4.4 Hmotný a nehmotný majetek

**Dlouhodobý hmotný majetek** v účetnictví je podstatně širší pojem než **hmotný majetek** podle daňových předpisů. Hmotným majetkem se zabývá především v § 26 až § 33 ZDP. Zahrnujeme do něj zejména [13]:

- samostatné hmotné movité věci, popřípadě jejich soubory se vstupní cenou vyšší než 40 000,- Kč, jejichž provozně-technické funkce jsou delší než jeden rok,
- budovy, domy a jednotky (nezahrnující pozemek),
- stavby (s výjimkou provozních důlních šachet, drobných staveb sloužících k provozu lesních školek nebo provozování myslivosti a oplocení sloužících k zajišťování lesní výroby a myslivosti),
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky (ovocné stromy, ovocné keře, chmelnice a vinice),
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000,- Kč,
- jiný majetek (např. technické zhodnocení odpisované samostatně nebo právo stavby).

Hmotný majetek se v základu daně uplatňuje prostřednictvím daňových odpisů. Ve většině případů se účetní a daňové odpisy neshodují. Výsledek hospodaření je nutné o tento rozdíl upravit.

Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska je vymezen § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Řadí se do něj i pozemky (neodpisují se). Pro účely DHM není určena hranice vstupní ceny HMV a dospělých zvířat, kterou si účetní jednotka stanovuje sama podle struktury a hodnoty jejich aktiv. V praxi si poplatníci tuto hranici často nastavují na hodnotu 40 000,- Kč, díky čemuž rozdíl mezi daňovým a účetním vymezením pomine. Pokud je limit stanoven na částku nižší než 40 000,- Kč, vzniká kategorie majetku, který se řadí mezi DHM podle účetních předpisů, ale z hlediska daňových předpisů není hmotným majetkem. Jedná se o drobný dlouhodobý hmotný majetek. DDHM by měl být odpisován nejméně dvě účetní období (pokud by byl odepsán jednorázově, ztrácel by tím status „dlouhodobého“ majetku). Účetní odpisy tohoto majetku jsou podle § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP považovány za daňové náklady. HMV (a dospělá zvířata a jejich skupiny), které nejsou svojí hodnotou významné pro věrný a poctivý obraz majetku účetní jednotky, by neměly být vykazovány v DHM nebo DDHM. Tento majetek se řadí do kategorie drobného hmotného majetku (DrHM), o kterém se účtuje jako o pořízení a spotřebě zásob. Související účetní náklady jsou při určování ZD uznány jako daňové. [24]



Možnost zařazení HMV s dobou použitelnosti delší než 1 rok do jednotlivých kategorií s ohledem na výši ocenění je znázorněna v následující tabulce. Hodnoty v ní nejsou dané žádným předpisem a závisí pouze na rozhodnutí poplatníka, jak si stanoví limity pro zařazení. Musí být ovšem určeny s ohledem na princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

**Tabulka 5:** Příklad zařazení HMV do kategorií dlouhodobého majetku

Ocenění v Kč	Kategorie	Uplatnění v ZD
<5 000,- Kč	DrHM	účetní náklady související se zařazením do používání
5 000,- Kč – 40 000,- Kč	DDHM	účetní odpisy
>40 000,- Kč	DHM	daňové odpisy

*Zdroj: vlastní zpracování*

**Dlouhodobý nehmotný majetek** je vzhledem k pojmu **nehmotný majetek** také obsáhlejší. Nehmotným majetkem podle § 32a ZDP se rozumí především [15]:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- jiný majetek, pokud je veden v účetnictví jako nehmotný podle zvláštního předpisu.

Nehmotný majetek musí být vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo získán úplatně, vkladem, přeměnou, darováním či zděděním. Minimální hranice jeho vstupní ceny je 60 000,- Kč. V základu daně se uplatňuje prostřednictvím daňových odpisů.

Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska upravuje § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Oproti nehmotnému majetku podle ZDP zahrnuje navíc i goodwill, povolenky na emise nebo preferenční limity. Jeho položky lze rozdělit do kategorií podle stejného principu jako u DHM. Daňovým nákladem u drobného dlouhodobého nehmotného majetku, povolenek na emise a preferenčních limitů jsou podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 2. ZDP účetní odpisy. Zvláštní daňový režim platí pro goodwill, jeho účinnost v ZD upravuje § 23 odst. 15 ZDP. Důvodem pro jeho specifický režim je fakt, že goodwill může nabýt i záporné hodnoty a být tedy účtován nikoli do nákladů, ale do výnosů. [23]

Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek je v základu daně uplatňován nejčastěji formou daňových odpisů. Odepisovat majetek lze vždy zásadně maximálně do výše jeho vstupní ceny.

V případě hmotného majetku definuje ZDP tyto metody odpisování [24]:

- rovnoměrné odpisy (§ 31 ZDP),
- zrychlené odpisy (§ 32 ZDP),
- časové odpisy (§ 30 odst. 4, 5 a 6 ZDP, vymezeny pouze pro stanovený druh majetku), mimořádné odpisy (§ 30a ZDP) a odpisy fotovoltaických zařízení (§ 30b ZDP),
- výkonové odpisy (§ 30 odst. 5 ZDP, pouze pro stanovený druh majetku).

U nehmotného majetku jsou využívány pouze časové odpisy, jejich minimální doba je podle druhu odepisovaného majetku stanovena § 32a odst. 4 ZDP.

**Vstupní cenu**, která je u dlouhodobého majetku základnou pro výpočty daňových odpisů, lze stanovit několika způsoby. Zabývá se jimi § 29 ZDP. Nejčastějšími možnostmi jsou [23]:

- pořizovací cena, využívaná při úplatném pořízení,
- vlastní náklady, v případě pořízení nebo vyrobení ve vlastní režii,
- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva k hmotnému movitému majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- reprodukční pořizovací cena v ostatních případech,
- cena určená, při neúplatném nabytí majetku, podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění,
- ocenění převzaté od účetní jednotky, která o majetku naposledy účtovala.

Součástí vstupní ceny je technické zhodnocení, pokud je provedeno v prvním roce zařazení majetku do užívání, bez ohledu na výši vynaložených výdajů. Vstupní cena se snižuje o dotace, podpory a příspěvky například od státu nebo obcí poskytnuté na pořízení majetku nebo na jeho technické zhodnocení. Pokud je majetek ve spoluvlastnictví, vstupní cena je určena podle příslušného spoluvlastnického podílu.

Po zahájení odpisování se vstupní cena zpravidla nemění, ale pokud ano, je to nejčastěji z důvodu technického zhodnocení. Za technické zhodnocení se považují dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce (která má za následek změnu účelu používání majetku či technických parametrů) a modernizace majetku. Pokud jeho výše u jednoho majetku

překročí 40 000,- Kč za zdaňovací období, pak automaticky zvyšuje vstupní cenu. V případě, kdy je hodnota nižší, může se poplatník sám rozhodnout, zda to bude považovat za technické zhodnocení zvyšující vstupní cenu nebo tuto částku jednorázově zahrne do nákladů. Důležité je rozlišovat technické zhodnocení od oprav. V některých případech je velmi těžké rozlišit, o co se jedná. Zákon proto poplatníkům umožňuje zažádat o závazné posouzení správce daně, který určí, zda zásah do majetku je opravou nebo technickým zhodnocením. [13]

**Zůstatková cena** představuje vstupní cenu sníženou o odpisy a je důležitá při vyřazení majetku z užívání. Ze vstupní ceny se vždy odečítá celý odpis, a ne pouze uplatněný. Pokud tedy poplatník uplatnil v některém roce odpis jen částečně, například u automobilu, který byl zčásti používán pro osobní spotřebu, sníží se vstupní cena o vyšší částku, než jaká byla uplatněna v základu daně. V roce vyřazení majetku lze uplatnit jen polovinu standardního daňového odpisu. Jako důsledek rozdílů mezi účetním a daňovým odpisováním vzniká i různá účetní a daňová zůstatková cena. Tuto skutečnost je třeba v základu daně zohlednit. Pokud účetní ZC převyšuje daňovou, bude rozdíl mezi nimi položkou připočitatelnou. V případě, kdy bude účetní ZC nižší než daňová, rozdíl sníží základ daně. [13][23]

Majetek bývá vyřazován především z důvodu prodeje, likvidace, darování či v důsledku škody. Vyřazení majetku je upraveno několika ustanoveními, zejména v § 24, 25 a 26 ZDP. U majetku, který byl podle ZDP odpisován, je daňová ZC zpravidla daňově uznatelným nákladem.

Daňovou ZC ovšem nelze uplatnit při vyřazení z důvodu darování nebo jiného bezúplatného převodu, ani v případě, kdy se majetek vkládá do jiné obchodní společnosti. Při vyřazení v důsledku škody lze daňovou ZC uplatnit pouze do výše přijaté náhrady (toto omezení ovšem neplatí u škody způsobené živelní pohromou nebo neznámým pachatelem na základě potvrzení od policie). V případě prodeje majetku vyloučeného z odpisování je daňově uznatelným nákladem vstupní nebo pořizovací cena, maximálně však do výše příjmů z jeho prodeje.

Při vyřazení majetku mohou vznikat i další náklady, jako např. náklady na bourání staveb a další náklady spojené s likvidací. Tyto náklady jsou zpravidla daňově uznatelné. Pokud se z majetku vyřazuje budova z důvodu demolice a není v plánu nová výstavba, je daňová ZC účinným nákladem v základu daně. Pokud ovšem dochází k demolicí budovy, místo které bude postavena budova nová, stává se daňová ZC demolované budovy součástí vstupní ceny nově stavěné budovy, stejně tak i náklady vynaložené na demolicí. [23]

## 4.5 Provoz automobilu

Výdaje na provoz motorových vozidel jsou mnohdy pro poplatníka významným nákladem. Právnícké osoby mají dvě možnosti jejich uplatnění v základu daně.

**Náklady v prokázané výši** jsou uplatňovány u vozidel zařazených v majetku poplatníka nebo najatých poplatníkem. Jedná se o odpisy, náklady na spotřebované pohonné hmoty, opravy a údržbu apod. Pokud je vozidlo využíváno i pro účely nesouvisející s podnikáním, je třeba tyto výdaje uplatnit pouze v poměrné výši připadající na používání vozidla pro dosahování zdaňovaných příjmů. Výjimkou je silniční daň, která se uplatňuje vždy v plné výši. [13]

Další možností, jak uplatnit výdaje na provoz vozidla, je **paušální výdaj** na dopravu vymezený v ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP. Poplatníkům může tato varianta významně ulehčit evidenci a vykazování nákladů na provoz vozidla. Paušální výdaj lze uplatnit nejvýše na tři vozidla za zdaňovací období. Rozlišuje se krácený a nekrácený druh tohoto paušálu.

Nekrácený paušál se uplatňuje ve výši 5 000,- Kč měsíčně v případě, kdy poplatník využívá vozidlo pouze v souvislosti se zdanitelnými příjmy. Z daňových nákladů se musí vyloučit náklady na spotřebované pohonné hmoty a parkovné při používání vozidla na pracovních cestách.

Pokud je vozidlo využíváno v souvislosti se zdanitelnými příjmy jen částečně, může poplatník uplatnit pouze krácený paušál ve výši 4 000,- Kč (80 % z 5 000,- Kč). V tomto případě je třeba z daňových nákladů vyloučit vedle nákladů na spotřebované pohonné hmoty a parkovné také 20 % ostatních nákladů, jako např. pojistné, náklady na opravy a údržbu a další. Stejně pravidlo krácení o 20 % platí také u odpisů, a to i v případě, kdy byl krácený paušál využit jen v jednom měsíci zdaňovacího období a v ostatních měsících paušál nekrácený.

Při uplatnění paušálního výdaje nelze přenechat vozidlo k užívání jiné osobě např. formou nájmu či na základě smlouvy o výpůjčce. Pokud je vozidlo v podílovém spoluvlastnictví, paušál uplatnit lze, ovšem pouze 1x, nikoliv za každého spoluvlastníka. Použití vozidla jiným spolupracovníkem či společníkem ve společnosti, než je vlastník vozidla je považováno též za přenechání vozidla jiné osobě, nejedná-li se o spoluvlastníky vozidla.

Paušální výdaj, ať už krácený nebo nekrácený, je vždy vztahován k celému měsíci používání. V měsíci pořízení nebo vyřazení vozidla se tedy uplatní pouze poměrná část paušálu.

V průběhu zdaňovacího období není možné měnit formu uplatňování výdajů na dopravu. Poplatník si tedy musí vždy zvolit, zda bude u vozidla za celé zdaňovací období uplatňovat prokázané výdaje nebo měsíční paušál. [24]

## 4.6 Náklady na zaměstnance

Významnou položkou sledovanou pro potřeby základu daně v souvislosti se zaměstnanci je bezesporu **zdravotní a sociální pojištění**. Podmínkou pro daňovou uznatelnost pojistného je jeho zaplacení. Patří sem pojistné hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance i ta část, která je zaměstnancům srážena ze mzdy. Pojistné, které hradí zaměstnavatel, je upraveno v ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) ZDP a je daňově účinné, pokud bylo zaplaceno, a to nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Pojistné sražené zaměstnancům, které je zaměstnavatel povinen odvést upravuje § 23 odst. 3 písm. a) bod 5. V případě, že bylo sraženo, ale nebylo odvedeno do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období, je nutné o jeho hodnotu zvýšit výsledek hospodaření. Při pozdějším zaplacení nebo odvedení pojistného se o stanovené částky výsledek hospodaření v příslušném období snižuje. [24]

**Stravování** zaměstnanců může zaměstnavatel dotovat dle ZDP § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 dvěma způsoby, a to provozem vlastního stravovacího zařízení nebo příspěvkem na stravování zajištěné jinými subjekty. Při stravování ve vlastním zařízení jsou daňovým nákladem veškeré výdaje související s provozem, kromě hodnoty potravin. Příspěvky na stravování prostřednictvím jiných subjektů jsou daňově uznatelné do výše 55 % ceny na jedno jídlo za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného vymezeného v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP při pracovních cestách trvajících 5 až 12 hodin (tedy částku 67,9 Kč pro rok 2019). Podmínkou pro daňovou uznatelnost příspěvku je také přítomnost zaměstnance v práci, během směny musí trvat alespoň 3 hodiny. Pokud délka směny včetně povinné přestávky přesáhne 11 hodin, lze za daňový náklad uznat příspěvek na další jídlo zaměstnance. Příspěvek nelze uplatnit vůbec pokud vznikl zaměstnanci v průběhu směny nárok na stravné podle zvláštního právního předpisu. [23][25]

**Cestovní náhrady** poskytované zaměstnancům jsou daňovým nákladem, pokud jsou poskytovány v souladu se zákoníkem práce, což je stanoveno § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP. V rámci pracovních cest se nejčastěji vyplácí náhrady jízdních výdajů, výdajů za ubytování a stravné.

Zaměstnavatel může poskytovat mnoho **zaměstnaneckých benefitů**, jako např. motivační příspěvek žákům a studentům podle § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP. Další benefity (včetně příspěvků na penzijní a soukromé životní pojištění zaměstnanců) a jejich daňový řád vychází především z ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP, které uznává daňově účinnými práva zaměstnanců na pracovní a sociální podmínky vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud ZDP nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Většina omezení daňové uznatelnosti těchto nákladů je zakotvena v jednotlivých předpisech § 25 odst. 1 ZDP. [23]

## 4.7 Daně jako náklad

Většině poplatníků vzniká daňová povinnost k několika daním najednou a je tedy velice důležité ujasnit si, které z nich je možné uplatnit v základu daně z příjmů a za jakých podmínek.

ZDP uvádí v § 25 odst. 2 písm. ch), které z daní jsou daňově účinné. Daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí (pokud není součástí ocenění majetku) se uznávají, pokud byly zaplacený. Daň z příjmů a daň darovací zaplacené v zahraničí mohou být zahrnuty v základu daně při splnění dalších podmínek uvedených v tomto ustanovení. Daňově účinné jsou i další daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25 ZDP. Mezi ostatní daně se řadí např. daň silniční, která je daňovým nákladem, pokud je hrazena poplatníkem. Daň z přidané hodnoty bude uznatelná pouze ve specifických případech, např. pokud plátce daně neuplatnil nárok na odpočet nebo v případě zákazu odpočtu. [24]

## 5 ÚPRAVA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ V PRAXI

V této kapitole se autor zabývá především tím, jak některé vybrané operace, výše popsané teoreticky, reálně ovlivňují výsledek hospodaření podniku v praxi. Zaměřuje se zde ovšem také na celkovou problematiku tvorby daňového přiznání právnických osob. Každá operace ovlivňující základ daně je proto opatřena odkazem na místo v daňovém přiznání, kde je třeba danou částku zaznamenat.

Podnik použitý pro tento praktický příklad se zabývá grafickými pracemi, tiskem a podobně. Jedná se o menší rodinný podnik ve vlastnictví jednoho majitele, který zaměstnává tři pracovníky. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Vnitropodnikovou směrnicí je určen začátek účetního odpisování od měsíce následujícího po uvedení majetku do používání.

**Výsledek hospodaření** před zdaněním za rok 2017 (kterým se bude autor v tomto příkladě zabývat) činí **181 022,- Kč** (v daňovém přiznání *II. oddíl, řádek 10*). Tento VH zahrnuje skutečnosti uvedené v následující podkapitole.

### 5.1 Rozbor vybraných operací v podniku

#### 1. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Společnost ve svém majetku eviduje profesionální rolový laminátor CTP GAMA 36 MCS. Byl pořízen právě v roce 2017 a do používání zařazen v dubnu. Vstupní cena činila 78 480,- Kč. Daňové odpisy byly zvoleny rovnoměrné (1. odpisová skupina). Daňový odpis za rok 2017 činí **15 696,- Kč**. Účetní odpisy použity časové se stanovenou dobou použitelnosti na 48 měsíců. Účetní odpis v roce 2017 je ve výši **13 080,- Kč**.

Další položkou DHM je řezací stroj 4808HD. Do užívání byl zařazen v červnu 2016 se vstupní cenou ve výši 58 320,- Kč. Stroj je daňově odpisován rovnoměrně (1. odpisová skupina) a v účetnictví pomocí časových odpisů (doba použitelnosti 60 měsíců). Za rok 2017 je daňový odpis **23 328,- Kč** a účetní odpis **11 664,- Kč**.

V evidenci je také tiskárna Roland VersaCamm VS-540i. Zakoupena v září roku 2014, kdy byla také zařazena do užívání. Vstupní cena byla velmi vysoká, a to 420 000,- Kč. Daňové odpisy využity rovnoměrné (2. odpisová skupina), účetní časové. Vzhledem ke kvalitě stroje byla doba účetního odpisování stanovena na 96 měsíců. Daňový odpis za rok 2017 činí **93 450,- Kč**, účetní odpis **52 500,- Kč**.

Poslední položkou je majetek nehmotný – grafický software. Rok pořízení 2016, do používání byl zařazen v dubnu. Vstupní cena softwaru 66 780,- Kč. Daňové odpisy jsou podle § 32a) odst. 4 ZDP časové po dobu 36 měsíců. Doba použitelnosti pro časové účetní odpisování byla stanovena taktéž na 36 měsíců. Daňový i účetní odpis za rok 2017 je **22 260,- Kč**.

**Tabulka 6:** Zaúčtované operace – příklad 1

Popis	Částka	MD	D
Odpis laminátor	13 080,-	551	082
Odpis řezací stroj	11 664,-	551	082
Odpis tiskárna	52 500,-	551	082
Odpis software	22 260,-	551	073

*Zdroj: vlastní zpracování*

Celková výše zaúčtovaných odpisů je 99 504,- Kč. Daňové odpisy přitom v souhrnu činí 154 734,- Kč. Jejich rozdíl **55 230,- Kč** tedy sníží ZD (*II. oddíl, řádek 150*).

Daňové odpisy se musí uvést ještě dále do daňového přiznání podle odpisových skupin (*příloha č. 1 II. oddílu, tabulka B*).

## 2. Provoz automobilu

Majitel pořídil v únoru roku 2016 osobní automobil Opel a ihned ho zařadil do používání. Vstupní cena činila 231 480,- Kč. V účetnictví byly zvoleny časové odpisy a určena doba použitelnosti automobilu 72 měsíců. Účetní odpis za rok 2017 je ve výši **38 580,- Kč**. Pro daňové odpisování byly vybrány zrychlené odpisy. Daňový odpis za rok 2017 činí **74 074,- Kč**.

V souvislosti s tímto automobilem byly zaúčtovány náklady na pohonné hmoty 17 113,- Kč a parkovné při služebních cestách 1 396,- Kč (v součtu **18 509,- Kč**).

**Tabulka 7:** Zaúčtované operace – příklad 2

Popis	Částka	MD	D
Odpis automobilu	38 580,-	551	082
Pohonné hmoty	17 113,-	501	221
Parkovné	1 396,-	518	211

*Zdroj: vlastní zpracování*



V rámci odpisů je zaúčtováno 38 580,- Kč. Daňově je ale uznatelná částka 74 074,- Kč. Rozdíl **35 494,- Kč**, o kterou daňové odpisy převyšují účetní odpisy dodatečně sníží ZD (*II. oddíl, řádek 150*).

Daňový odpis automobilu je ještě třeba uvést samostatně do daňového přiznání (*příloha č. 1 II. oddílu, tabulka B, řádek 3*).

Automobil je využíván čistě v souvislosti se zdanitelnými příjmy, nabízí se tedy možnost místo skutečných výdajů použít paušální výdaj na dopravu. Pokud by se společnost rozhodla tuto možnost využít, mělo by to následující daňový dopad.

Paušální výdaje na dopravu, které lze u tohoto automobilu uplatnit v nekrácené výši činí **60 000,- Kč** (5 000,- Kč měsíčně).

Náklady na pohonné hmoty a parkovné ve výši **18 509,- Kč** by bylo třeba vyloučit z daňově účinných nákladů (*II. oddíl, řádek 40* – hodnota z řádku 40 se dále rozepisuje podle účtových skupin položek v *příloze č. 1 II. oddílu, tabulka A*).

Paušální výdaje na dopravu by následně snížily základ daně o **60 000,- Kč** (*II. oddíl, řádek 162*). Základ daně by se tedy snížil o 41 491,- Kč.

Oproti uplatnění skutečných nákladů by tato možnost snížila celkový základ daně o vyšší částku (přesněji o 22 982,- Kč) a pro společnost by tedy byla výhodnější.

Použití paušálního výdaje je při vyplnění daňového přiznání v tomto příkladě využito.

### **3. Vyřazení automobilu**

Společnost doposud vlastnila i další automobil, důsledkem škody ho ale musela v dubnu 2017 vyřadit z majetku. Automobil byl do majetku zařazen v květnu roku 2014 v pořizovací ceně 160 920,- Kč. Pro účetní časové odpisování byla stanovena doba použitelnosti 72 měsíců, daňové odpisy zvoleny rovnoměrné. Účetní odpis za první tři měsíce činí **6 705,- Kč**. Poloviční daňový odpis **17 903,- Kč**.

Účetní zůstatková cena je pro rok 2017 **84 930,- Kč**, daňová zůstatková cena **53 705,- Kč**. Pachatel škody byl zadržen policií a během roku zaplatil společnosti škodu, kterou soud vyčíslil na **60 000,- Kč**.

**Tabulka 8:** Zaúčtované operace – příklad 3

Popis	Částka	MD	D
Odpis automobilu	6 705,-	551	082
Doúčtování zůstatkové ceny	84 930,-	549	082
Přijatá náhrada škody	60 000,-	221	648

*Zdroj: vlastní zpracování*

Daňová ZC je uznatelná do výše náhrady škody, v tomto případě ji lze uplatnit v celé výši. Výsledek hospodaření se ovšem upraví o rozdíl **31 225,- Kč** mezi účetní a daňovou ZC, který zvýší ZD (*II. oddíl, řádek 40* – opět je třeba dále rozepsat v *příloze č. 1 II. oddílu, tabulka A*).

Rozdíl **11 198,- Kč** mezi daňovým a účetním odpisem naopak ZD sníží, protože daňově je uznatelná vyšší částka, než jaká byla zaúčtována (*II. oddíl, řádek 150*).

Výši uplatněného daňového odpisu je třeba vypsát v daňovém přiznání (*příloha č. 1 II. oddílu, tabulka B, řádek 3*).

#### 4. Rezervy

Během předchozích 4 let tvořila společnost rezervu na opravu fasády budovy. Rozpočet a plán oprav byl zpracován na začátku její tvorby. Celková výše rezervy dosahuje **35 000,- Kč**, ročně společnost dávala na zvláštní účet 8 750,- Kč, kde byly peněžní prostředky po celou dobu blokovány. V roce 2017 společnost rezervu čerpala. Skutečně bylo na opravu použito 29 500,- Kč.

Podnik také podle své vnitropodnikové směrnice každý rok tvoří rezervu na údržbu a opravy majetku v 1. odpisové skupině, případně upravuje výši této rezervy. Začátkem roku vyčerpala z rezervy částku **7 400,- Kč** na opravu laminátoru. Následně na základě odhadu nákladů na tyto účely v průběhu zdaňovacího období vytvořila rezervu ve výši **9 000,- Kč**.

**Tabulka 9:** Zaúčtované operace – příklad 4

Popis	Částka	MD	D
Rozpuštění rezervy na opravu fasády	35 000,-	451	552
Faktura za opravu	29 500,-	511	321
Čerpání účetní rezervy	7 400,-	459	554
Úhrada opravy	7 400,-	511	211
Tvorba účetní rezervy	9 000,-	554	459

*Zdroj: vlastní zpracování*

Rezerva na opravu fasády je v souladu s ustanoveními § 7 ZoR. Jedná se tedy o daňovou rezervu a její tvorba ani použití nemá žádný vliv na ZD.

Rezerva na údržbu a opravy majetku z 1. odpisové skupiny není daňově uznatelná. Tvorba účetních rezerv jako je tato zvyšuje ZD a jejich čerpání naopak ZD snižuje.

V tomto případě se ZD sníží o použitou rezervu 7 400,- (**II. oddíl, řádek 112**) a následně zvýší o tvorbu rezervy ve výši 9 000,- Kč (**II. oddíl, řádek 40 + příloha č. 1 II. oddílu, tabulka A**).

## 5. Neuhrazené pohledávky

Odběratel dlouhou dobu neuhradil pohledávku ve výši 46 600,- Kč a společnost vytvořila opravnou položku. Pohledávka byla již 20 měsíců po splatnosti. Opravná položka byla vytvořena ve výši **23 300,- Kč**.

Vnitropodnikovou směrnicí je stanoveno, že účetní opravné položky k pohledávkám budou tvořeny v případě pohledávek nejméně 5 měsíců po splatnosti ve výši 50 % z jejich hodnoty a u pohledávek 10 a více měsíců po splatnosti ve výši 100 %. V roce 2017 byla vytvořena účetní opravná položka k pohledávce v částce **21 700,- Kč**, která byla 10 měsíců po splatnosti. Opravná položka byla vytvořena dle směrnice na celou částku neuhrazené pohledávky.

**Tabulka 10:** Zaúčtované operace – příklad 5

Popis	Částka	MD	D
Opravná položka 1	23 300,-	558	391
Opravná položka 2	21 700,-	559	391

*Zdroj: vlastní zpracování*

Opravná položka ve výši 23 300,- Kč splňuje podmínky tvorby podle §8a ZoR a je proto daňově uznatelná. Její tvorba nemá žádný vliv na ZD. Je ale třeba uvést zákonné OP v daňovém přiznání (**příloha č. 1 II. oddílu, tabulka C písm. a), řádky 5-7**).

Druhá opravná položka by se dala uplatnit jako drobná pohledávka podle § 8c ZoR. Nesplňuje ale podmínku minimálně 12 měsíců od konce sjednané doby splatnosti pohledávky. Částka **21 700,- Kč** proto zvýší ZD (**II. oddíl, řádek 40 + příloha č. 1 II. oddílu, tabulka A**).

## 6. Manko a technologický úbytek

V průběhu roku vzniklo v pokladně manko ve výši **8 000,- Kč**. Důvodem byla neúmyslná chyba zaměstnance a polovina částky mu byla předepsána k úhradě.

Při inventarizaci na konci roku byl zjištěn také fyzicky nižší stav materiálu (přesněji polepových fólií) než byl jeho účetní stav. V korunách byl rozdíl vyčíslen na **6 400,- Kč**. Podle podnikové normy se jedná o přirozené úbytky, které vznikly při výrobě (zbytkové odřezky fólií).

**Tabulka 11:** Zaúčtované operace – příklad 6

Popis	Částka	MD	D
Manko v pokladně	8 000,-	569	211
Předpis úhrady manka zaměstnanci	4 000,-	335	668
Přirozený úbytek materiálu	6 400,-	501	112

*Zdroj: vlastní zpracování*

Manko je uznatelné pouze do výše náhrady. Částka **4 000,- Kč**, která nebyla předepsána zaměstnanci k úhradě, zvýší ZD (*II. oddíl, řádek 40 + příloha č. 1 II. oddílu, tabulka A*).

Technologické a technické úbytky, které vznikají ve výrobním procesu, nejsou považovány podle § 25 odst. 2 ZDP za škody nebo manka a do normy stanovené poplatníkem jsou uznatelným daňovým nákladem.

## 7. Dary

Společnost během roku darovala finanční částky v celkové hodnotě **16 000,- Kč**. Z toho **14 500,- Kč** obdržel zvířecí útulek, který se stará především o opuštěná zvířata a **1 500,- Kč** darovala společnost rehabilitačnímu centru pro děti.

**Tabulka 12:** Zaúčtované operace – příklad 7

Popis	Částka	MD	D
Dar zvířecímu útulku	14 500,-	543	221
Dar rehabilitačnímu centru	1 500,-	543	211

*Zdroj: vlastní zpracování*

Dary nejsou daňově uznatelnými náklady. Jejich uplatnění je ovšem možné za předpokladu splnění podmínek určených ZDP po upravení základu daně, čímž se budu zabývat v následující podkapitole. Prozatím ale tyto dary o **16 000,- Kč** zvýší ZD (*II. oddíl, řádek 40 + příloha č. 1 II. oddílu, tabulka A*).

## 8. Náklady na reprezentaci

Majitel firmy uspořádal k příležitosti 10 let od založení společnosti oslavu včetně večeře v restauraci, které se zúčastnili stálí odběratelé. Celkové náklady činily **13 800,- Kč**. Každý zúčastněný mohl dobrovolně přispět na zaplacení večíрку a vybralo se tak **4 600,- Kč**.

Ke konci roku rozesílala společnost odběratelům také kalendáře (označené obchodním názvem firmy) obsahující její produkty. Celkem poslala kalendáře v hodnotě **7 500,- Kč**, přičemž cena jednoho kalendáře byla 250,- Kč.

**Tabulka 13:** Zaučtované operace – příklad 8

Popis	Částka	MD	D
Oslava s odběrateli	13 800,-	513	211
Příspěvek od odběratelů	4 600,-	211	648
Rozeslané kalendáře	7 500,-	513	112

*Zdroj: vlastní zpracování*

Náklady na firemní oslavu budou uznatelné do výše, která byla uhrazena odběrateli. Zbylá část, tedy **9 200,- Kč**, zvýší ZD (*II. oddíl, řádek 40 + příloha č. 1 II. oddílu, tabulka A*).

Kalendáře jako propagační předměty splňují limit maximální hodnoty 500,- Kč a podmínku označení obchodní firmou podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP a nejsou tak považovány za dar. Náklady jsou proto daňově uznatelné.

## 9. Stravenky

Zaměstnancům jsou poskytovány stravenky v hodnotě 70,- Kč. Zaměstnavatel hradí **75 %** stravenek (tedy 20 % nad zákonný limit), **25 %** si hradí zaměstnanci. Celkem byly zaměstnancům vydány stravenky za **50 400,- Kč**.

**Tabulka 14:** Zaúčtované operace – příklad 9

Popis	Částka	MD	D
Stravenky do zákonného limitu (55 %)	27 720,-	527	213
Stravenky nad zákonný limit (20 %)	10 080,-	528	213
Stravenky hrazené zaměstnanci (25 %)	12 600,-	335	213

*Zdroj: vlastní zpracování*

Příspěvek na stravování (v tomto případě stravenky) hrazený zaměstnavatelem do zákonného limitu podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 je daňově účinným nákladem.

Hodnota stravenek hrazená zaměstnavatelem nad limit ovšem není daňově uznatelným nákladem a zvýší tak o **10 080,- Kč ZD (II. oddíl, řádek 40 + příloha č. 1 II. oddílu, tabulka A)**.

### 10. Sražené pojistné

Mzdové náklady za prosinec 2017 činily 50 000,- Kč. Zaměstnancům bylo sraženo ZP a SP ve výši **5 500,- Kč**. Odvedeno bylo ale až v únoru 2018. ZP a SP hrazené zaměstnavatelem (17 000,-) bylo uhrazeno včas.

**Tabulka 15:** Zaúčtované operace – příklad 10

Popis	Částka	MD	D
Mzdové náklady	50 000,-	521	331
ZP a SP sražené zaměstnancům	5 500,-	331	336
ZP a SP hrazené zaměstnavatelem	17 000,-	524	336
Uhrazené ZP a SP za zaměstnavatele	17 000,-	336	221

*Zdroj: vlastní zpracování*

ZP a SP hrazené zaměstnavatelem bylo uhrazeno včas a ZD neovlivní.

Oproti tomu ZP a SP sražené zaměstnancům nebylo odvedeno do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období a není tak v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 5 uznatelným daňovým nákladem. Částka **5 500,- Kč** zvýší ZD (**II. oddíl, řádek 30**).

V daňovém priznání za další účetní období potom tato částka po úhradě ZD opět sníží (**II. oddíl, řádek 111**).

## 5.2 Další úpravy v základu daně

### 1. Daňová ztráta

Společnost vykázala za rok 2015 daňovou ztrátu **17 000,- Kč**. Podmínky pro uplatnění daňové ztráty jsou uvedeny v § 34 odst. 1 ZDP. Částku 10 000,- Kč uplatnila společnost ke snížení ZD za zdaňovací období 2016.

V roce 2017 může společnost využít zbylých **7 000,- Kč** a snížit si tak ZD (*II. oddíl, řádek 230 + příloha č. 1 II. oddílu, tabulka E*).

### 2. Dary

Společnost může od upraveného ZD odečíst dary (bod 7. předchozí kapitoly), pokud splní podmínky stanovené § 20 odst. 8 ZDP.

Minimální hodnota darů pro jeden subjekt musí být alespoň 2 000,- Kč, proto dar rehabilitačnímu centru nelze ze ZD odečíst.

Maximální hodnota darů, kterou lze odečíst, je 10 % z upraveného ZD (*II. oddíl, řádek 250*).

Upravený ZD činí **129 914,- Kč** (10 % z této částky je 12 691,- Kč), proto společnost může uplatnit odečet daru zvířecímu útulku (14 500,- Kč), ale pouze ve výši **12 991,- Kč**. (*II. oddíl, řádek 260 + příloha č. 1 II. oddílu, tabulka G, řádek 1*).

## ZÁVĚR

Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů může být mnohdy velmi komplikovaný proces. Správný postup vyžaduje důkladnou znalost účetní i daňové legislativy. Zákon o daních z příjmů neuznává některé zaúčtované náklady účetního subjektu jako daňově účinné nebo určuje limit či podmínky pro jejich uznatelnost v základu daně.

Cílem práce nebylo vyjmenovat veškeré možné modifikace, ale popsat nejčastější úpravy účetního výsledku hospodaření na základ daně včetně odkazu na konkrétní legislativní ustanovení.

Jako první byly v práci zmíněny neuznané daňové náklady, mezi které patří manka, škody, náklady na reprezentaci (především dary), pokuty a penále. Dále byla popsána problematika rezerv a opravných položek, tvořených podle ZDP, ale také účetní formy, které nejsou tvořeny v souladu s tímto zákonem, a jejich možné daňové dopady. Podstatná část práce byla věnována hmotnému a nehmotnému majetku. Ten je nezbytnou součástí každého účetního subjektu a je tedy pro poplatníky důležité se v této oblasti správně orientovat. Přiblíženo bylo možné zařazení majetku, daňové a účetní odpisy i vstupní a zůstatková cena s důrazem na případné ovlivnění základu daně. Často diskutovaným tématem poplatníků je provoz automobilu. V práci byly shrnuty možnosti uplatnění výdajů v základu daně včetně použití čistě daňového nástroje – paušálního výdaje na dopravu, který může nahradit účetní náklady spojené s automobilem. Náklady na zaměstnance jsou důležitým prvkem většiny podniků, ZDP je však v některých ohledech omezuje. Jedná se například o zákonný limit pro uplatnění nákladů na stravování zaměstnanců nebo podmínka zaplacení pojistného, aby mohlo být považováno za daňově účinný náklad. V neposlední řadě byly zmíněny ostatní daně jako potenciální náklad. Poplatníkům ve většině případů vzniká daňová povinnost k několika daním najednou a je třeba mít jistotu, které z nich je možné uplatnit v základu daně z příjmů a také za jakých podmínek. Položek ovlivňujících základ daně je podstatně více, v práci byly ovšem zmíněny pouze ty, které jsou podle názoru autora v praxi nejběžnější.

Poslední kapitola názorně demonstruje vliv úprav účetního výsledku hospodaření na konkrétním podniku. Operace rozebrané v tomto komplexním příkladě se vyskytují podle autora nejčastěji. Každý příklad obsahuje s ním související zaúčtované náklady a ukazuje, zda jsou nebo nejsou uznatelné i z daňového hlediska nebo případně v jaké výši je lze v základu daně uplatnit. Součástí práce je také proces tvorby daňového přiznání. Jednotlivé případy jsou proto opatřeny odkazem na místo v daňovém přiznání, kde je třeba zaznamenat příslušnou částku.



Zjištění základu daně z účetního výsledku hospodaření je často složitý proces a vyžaduje mnoho modifikací stanovených zákonem o daních z příjmů. Přestože se Česká republika podle několika autorů, kteří se vztahem účetnictví a základu daně z příjmů zabývali, řadí v teoretické rovině mezi státy s oddělenými systémy účetnictví a zdanění, je patrné, že mezi nimi existuje určitá závislost. Dojem této propojenosti může zdůraznit i fakt, že tvorba účetních i daňových předpisů spadá pod jeden subjekt, kterým je Ministerstvo financí ČR. Vzhledem k vyzdvihování požadavků na věrné a poctivé zobrazení pohybu majetku a závazků, nákladů a výnosů, výsledku hospodaření i celkové finanční situace účetní jednotky se však řadí Česká republika spíše mezi státy následující anglosaský systém účetnictví, kde jsou daňová pravidla oddělena. Hlavní představitel tohoto pojetí účetnictví v EU je Velká Británie. Rozdílný přístup má kontinentální systém účetnictví, kam se řadí například Německo. Státy následující tento systém mají účetnictví a daně významně propojené a dominují zde daňová pravidla. Vztah účetnictví a daně z příjmů je bezesporu ve všech státech stále diskutovaným tématem.

## POUŽITÁ LITERATURA

- [1] LANDA, Martin. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Key Publishing, 2008. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-87071-85-4.
- [2] STEJSKALOVÁ, Irena. *Finanční účetnictví pro manažery s netradičně pojatými případovými studiemi*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-036-6.
- [3] NAVRÁTIL, J. Účetnictví od A do Z: 3 díl – Dělení účetnictví a legislativa. In: *Uctovani.net: jasně a srozumitelně* [online]. Uctovani.net, 2013 [cit. 2018-11-24]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Ucetnictvi-od-A-do-Z-3-dil-Deleni-ucetnictvi-a-legislativa&idc=74>
- [4] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. *Zákony pro lidi* [online]. ©2010-2019 [cit. 2019-03-17]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>
- [5] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. 18. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-116-1.
- [6] CHALUPA, Rostislav, KADLEC, Jiří a PILÁTOVÁ, Jana et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-121-5.
- [7] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Souhrn řešení koncepce nové účetní legislativy 2020-2030. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí České republiky, 2018 [cit. 2019-03-29]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2018/verejna-konzultace-k-souhrnu-reseni-konc-33609>
- [8] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). *EUR-Lex* [online]. 2018 [cit. 2019-03-29]. Dostupné z: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISUM%3A126040#keyterm\\_E0001](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISUM%3A126040#keyterm_E0001)
- [9] Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. *Zákony pro lidi* [online]. ©2010-2019 [cit. 2018-11-14]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-304>
- [10] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. *Zákony pro lidi* [online]. ©2010-2019 [cit. 2018-11-14]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

- [11] HAUZAROVÁ, Michaela. Účetní zásady a principy. In: *Portál POHODA* [online]. STORMWARE, 2017 [cit. 2018-12-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>
- [12] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Státní rozpočet v kostce - 2017. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí České republiky, 2017 [cit. 2018-11-28]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdela-vani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2017-28944>
- [13] VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka a VÍTKOVÁ, Jana. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.
- [14] Finanční správa ČR. Inkasa daní 1993-2017. In: *Finanční správa* [online]. Finanční správa České republiky, 2017 [cit. 2018-12-03]. Dostupné z: <https://www.financ-nisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>
- [15] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. *Zákony pro lidi* [online]. ©2010-2019 [cit. 2018-12-02]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>
- [16] SVATOŠOVÁ, Jana, TRÁVNÍČKOVÁ, Jana a PILÁTOVÁ, Jana. *Účtová osnova, české účetní standardy – postupy účtování pro podnikatele 2017*. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-066-9.
- [17] KADLEC, Michal. Účetní a zdaňovací období. In: *Portál POHODA* [online]. STORMWARE, 2016 [cit. 2018-12-03]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-zdanovaci-obdobi/>
- [18] AZ DATA. Daň z příjmů právnických osob: Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob. *AZ DATA* [online]. 2014 [cit. 2018-12-02]. Dostupné z: <https://www.az-data.cz/clanky/dan-prijmu-pravnickych-osob>
- [19] CUZDRIOREAN, Dacian. The relationship between accounting an taxation: A brief international literature review. *Annals of the University of Oradea: Economic Science*. 2010, s. 496-502.

- [20] TURKOVÁ, Zuzana. *Vztah účetního výsledku hospodaření k základu daně z příjmů právnických osob*. Brno, 2008 [cit. 2019-04-01]. Dostupné z: <https://is.mendelu.cz/lide/clovek.pl?id=1688;zalozka=13;studium=24346;zp=20236;lang=cz>. Bakalářská práce. Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce doc. Ing. Hana Bohušová, Ph.D.
- [21] Lamb, M., Nobes, C., Roberts, A. International Variations in the Connections between Tax and Financial Reporting. *Accounting and Business Research*. 1998, 28(3), s. 173-188. DOI: 10.1080/00014788.1998.9728908. ISSN 0001-4788. Dostupné také z: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.1998.9728908>
- [22] DĚRGEL, Martin. Změny v úpravách základu daně z příjmů od roku 2014. In: *Portál POHODA* [online]. STORMWARE, 2014 [cit. 2018-12-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/zmeny-v-upravach-zakladu-dane-z-prijmu-2014/>
- [23] HNÁTEK, Miloslav. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP, 2018. ISBN 978-80-905899-7-1.
- [24] KOUT, Petr a LÍBAL, Tomáš. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualiz. a doplněné vyd. Praha: VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-55-7.
- [25] SOBOTKOVÁ, Michaela. Cestovní náhrady v roce 2019. In: *Portál POHODA* [online]. STORMWARE, 2019 [cit. 2019-03-04]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/mzdy-a-prace/cestovni-nahrady-v-roce-2019/>

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha A – Vzorový účtový rozvrh

Příloha B - Daňové přiznání





# Příloha B - Daňové přiznání

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Pardubický kraj

Územnímu pracovišti v, ve, pro

Pardubicích

01 Daňové identifikační číslo

C Z 1 2 3 4 5 6 7 8

02 Identifikační číslo

1 2 3 4 5 6 7 8

03 Daňové přiznání<sup>1)</sup>

řádné  ~~XXXXX~~ ~~XXXXX~~

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

\_\_\_\_\_

04 Kód rozlišení typu přiznání

I A

Základní investiční fond podle § 17b zákona<sup>1)</sup>

ano ne

Zdaňovací období podle § 21a písm.

A

zákona

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet příloh II. oddílu

1

Počet zvláštních příloh<sup>2)</sup>

0

Počet samostatných příloh<sup>3)</sup>

0

## PŘIZNÁNÍ

### k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)

za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od 0 1 0 1 2 0 1 7 do 3 1 1 2 2 0 1 7

#### I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

X Y , s . r . o .

06 Sídlo<sup>10)</sup>

a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

\_\_\_\_\_

b) obec

\_\_\_\_\_

c) PSČ

\_\_\_\_\_

d) stát/kód státu

ČESKÁ REPUBLIKA

e) číslo telefonu

C Z

\_\_\_\_\_

07 (neobsazeno)

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce<sup>1)</sup>

~~XXXX~~ ne

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne<sup>2)</sup>

\_\_\_\_\_

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem<sup>1)</sup>

~~XXXX~~ ne

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy<sup>1),7)</sup>

~~XXXX~~ ne ano ne<sup>3)</sup>

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami<sup>9)</sup>

Kód N

13 Hlavní (převažující) činnost

Kód klasifikace CZ-NACE<sup>2)</sup>

TISK A ČINNOSTI SOUVOLEJÍCÍ S TISKEM

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



**II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)**

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 <sup>a</sup> )	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) <sup>2)</sup> nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji <sup>3)</sup> ke dni <input type="text" value="31.12.2017"/>	181 022	

20 <sup>a</sup> )	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 <sup>a</sup> )	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona, s výjimkou § 23 odst. 3 písm. a) bodů 1 a 2 zákona, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10	5 500	
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	119 714	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 <sup>a</sup> )	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 <sup>a</sup> )			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	125 214	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 <sup>a</sup> )	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 <sup>a</sup> )	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 <sup>a</sup> )	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 <sup>a</sup> )	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	7 400	
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 <sup>a</sup> )	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	101 922	
160 <sup>a</sup> )	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 <sup>a</sup> )	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 <sup>a</sup> )	Paušální výdaj na dopravu	60 000	
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	169 322	

Identifikační číslo

1 2 3 4 5 6 7 8

Daňové identifikační číslo

C Z 1 2 3 4 5 6 7 8

**A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady**

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	50 - Spotřebované nákupy	17 113	
2	51 - Služby	10 596	
3	52 - Osobní náklady	10 080	
4	54 - Jiné provozní náklady	47 225	
5	55 - Odpisy, rezervy a opravné položky v provozní oblasti	30 700	
6	56 - Finanční náklady	4 000	
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	119 714	

**B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku****a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona**

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1	39 024	
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	185 427	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později	22 260	
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	246 711	

**b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona**

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	---	--	--

**C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)**

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání	46 600	
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání	23 300	
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání	23 300	
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
12	Úhrn hodnot pohledávek nebo požizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 <sup>a)</sup>	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 <sup>b)</sup>	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 <sup>a)</sup>	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

27	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 <sup>a)</sup>	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

g) Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k její tvorbě a použití

30	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů vytvořená podle § 11a až 11c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
31	Stav rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů (§ 11a až 11c zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona<sup>5)</sup> (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od – do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	01012015 31122015	17 000	10 000	7 000	0
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9	Celkem			7 000	0

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

b) Uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

c) Uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

**G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona<sup>5)</sup>**

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona, vč. částky ze ř. 2	14 500	
2	(neobsazeno)	X	X

**H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300<sup>6)</sup>**

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)		
5 <sup>9)</sup>	Sleva podle § 35a <sup>1)</sup> nebo 35b <sup>1)</sup> zákona		

**I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí<sup>5)</sup>**

Počet samostatných příloh

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 <sup>8)</sup>	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 <sup>8)</sup>	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		
3 <sup>8)</sup>	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

**J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti<sup>4)</sup> (vyplní se v celých Kč)**

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/c)			
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	(neobsazeno)	X	X	X
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

**K. Vybrané ukazatele hospodaření**

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obrátu	Kč		
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby		

Řádek		Vypni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) <sup>3)</sup>	136 914	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře <sup>4)</sup>		
210 <sup>5)</sup>	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí <sup>6)</sup>		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona <sup>3)</sup> nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) <sup>3)</sup>	136 914	

Řádek		Vypni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona <sup>5)</sup>	7 000	
240 <sup>6)</sup>			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona <sup>3)</sup> (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)	129 914	

251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) <sup>5)</sup>	12 991	
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů <sup>5)</sup> (ř. 250 – 251 – 260)	116 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19	
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	22 040	

300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) <sup>5)</sup>		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) <sup>5)</sup>	22 040	

320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 <sup>5)</sup> (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru <sup>5)</sup>	22 040	

331 <sup>5)</sup>	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů <sup>5)</sup>		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$ , zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
334	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		

340	Celková daň (ř. 330 + 335)	22 040	
-----	----------------------------	--------	--

360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)	22 040	
-----	--	--------	--

III. ODDÍL – (neobsazeno)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (-) daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (-) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno		
2 <sup>a</sup> )	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 <sup>a</sup> )	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 8 zákona)		
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0	-22 040	

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ  
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě:  Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

**Fyzická osoba oprávněná k podpisu** (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),  
**s uvedením vztahu k právnické osobě** (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)  
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

**Osoba oprávněná k podpisu**

Datum  Otisk razítka  Vlastnoruční podpis osoby oprávněné k podpisu

Vysvětlivky:

- Nehodící se škrtněte
- Vyplní finanční úřad
- V případě vykázání ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-)
- Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů anebo podle § 38u zákona, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se Účetní závěrkou rozumí elektronické přílohy **Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty**, popřípadě **Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu**, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a **Opis Přílohy účetní závěrky**, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu doc, docx, txt, xls, xlsx, rtf, pdf nebo jpg. **Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky**, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu doc, txt, xls, rtf, pdf nebo jpg.
- Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočty. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- Výpočet vykázané částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro finanční správu.
- § 17 odst. 3 zákona.