

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Účetní výsledek hospodaření versus základ daně z příjmů dle české legislativy

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **David KOUBEK**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Petr KOUT**

Praha, 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Účetní výsledek hospodaření versus základ daně z příjmů dle české legislativy zpracoval samostatně pod odborným vedením vedoucího bakalářské práce Ing. Petra Kouta a že veškeré použité zdroje jsem uvedl v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 9. dubna 2020

.....

David Koubek

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval svému vedoucímu Ing. Petru Koutovi za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.

Dále bych chtěl poděkovat spolužákům, zaměstnancům a spolupracovníkům školy za odborné rady a poznatky, které ve své bakalářské práci i v životě uplatním.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	David KOUBEK
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Účetní výsledek hospodaření versus základ daně z příjmů dle české legislativy
Název (v angličtině)	Profit and loss account versus income tax base according to Czech legislation

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je stanovení výsledku hospodaření, jeho optimalizace s ohledem manažerského vedení účetní jednotky, následná transformace na základ daně, vyčíslení daňové povinnosti a účetní souvislosti s danou tematikou.

Postup práce:

1. Zpracovat literární rešerši na téma Účetní výsledek hospodaření versus základ daně
2. Vymezení a konstrukce účetního výsledku hospodaření
3. Vymezení a konstrukce základu daně
4. Analýza účetního výsledku hospodaření a základu daně v konkrétní společnosti
5. Navržení optimalizace výsledku hospodaření vedoucí ke snížení daňové zátěže

Metody: Literární rešerše, klasifikace, analýza, komparace

Rozsah práce: 40 - 55

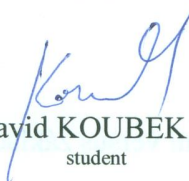
Seznam odborné literatury:

1. HRDÝ, Milan a HOROVÁ, Michaela. *Strategické finanční řízení a investiční rozhodování*. 2. vyd. Praha: Bilance, 2011, 275 s. ISBN 978-80-86371-55-9
2. MÜLLEROVÁ, Libuše a ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada, 2016, 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.
3. OTRUSINOVÁ, Milana a ŠTEKER, Karel. *Jak číst účetní výkazy*. 2. vyd. Praha: Grada, 2016, 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4

Datum zadání bakalářské práce: duben 2017

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2019




David KOUBEK
student


Ing. Petr KOUT
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce „Účetní výsledek hospodaření versus základ daně z příjmů dle české legislativy“ zpracovává problematiku transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob dle české legislativy. Strukturovaně jsou zde popsány činnosti předcházející zjištění účetního výsledku hospodaření, jeho úprava na základ daně, výpočet daňové povinnosti a zpracování daňového přiznání. Nedílnou součástí jsou i návrhy na možné daňové optimalizace, které jsou prezentovány na vybrané účetní jednotce, ale mohou je využít i jiné účetní jednotky.

Klíčová slova: účetní výsledek hospodaření, daňová optimalizace, základ daně, daňová povinnost, daňové přiznání

ABSTRACT

The bachelor thesis “Profit and loss account versus income tax base according to Czech legislation” deals with issues of profit and loss account transformation into legal person income tax base according to Czech legislation. The structure of the process preceding working out the bottom line is described here, including its transformation into tax base, tax duty calculation and the tax return processing. The thesis also contains possible tax optimisation proposals presented on a specific accounting entity, but applicable on other accounting entities.

Key words: profit and loss account/ bottom line, tax optimisation, tax base, tax duty, tax return

OBSAH

1	ÚVOD	8
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	9
3	TEORETICKÁ ČÁST	10
3.1	DEFINICE A PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ	10
3.1.1	Účetní zásady a principy.....	12
3.1.2	Účetní a daňový systém.....	14
3.2	ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ.....	15
3.3	ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM	16
3.4	TRANSFORMACE VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ NA ZÁKLAD DANĚ.....	16
3.4.1	Výpočet daňové povinnosti	20
3.4.2	Sazba daně a její vývoj	22
3.4.3	Vztah účetnictví k zákonu o daních z příjmů	25
3.4.4	Chronologický postup před a po uzavření účetního období	26
4	PRAKTICKÁ ČÁST	28
4.1	PŘEDSTAVENÍ OBCHODNÍ KORPORACE	28
4.2	ANALÝZA ÚČETNÍHO VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ.....	29
4.2.1	Komentář z výroční zprávy	36
4.2.2	Analýza základu daně.....	37
4.2.3	Konstrukce základu daně.....	38
5	ZÁVĚR.....	47
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	48
7	SEZNAM TABULEK, GRAFŮ A OBRÁZKŮ.....	50
8	SEZNAM ZKRATEK.....	51

1 ÚVOD

Téma mé bakalářské práce Účetní výsledek hospodaření versus základ daně z příjmů dle české legislativy, jsem si zvolil proto, že správná transformace výsledku hospodaření společnosti na základ daně s návazností na výpočet daňové povinnosti je velmi obsáhlou a složitou problematikou. V době zvýšeného daňového zatížení obchodních korporací v České republice se snaží každá taková korporace optimalizovat nejen účetní výsledek hospodaření, vykázaný ve výkazu zisku a ztráty, ale i výsledek hospodaření transformovaný na základ daně v daňovém přiznání. Úpravou účetního výsledku hospodaření o zákonem povolené daňové odpočty podle zákona o daních z příjmů, je cílem dosažení minimální daňové povinnosti.

Předkládaná bakalářská práce se bude v teoretické části zabývat výpočtem účetního výsledku hospodaření a výsledku hospodaření před zdaněním po uskutečněných daňově účinných a daňově neúčinných úpravách.

Praktická část bude věnována rozboru účetního výkazu zisku a ztráty ve vztahu k výpočtu účetního výsledku hospodaření, stanovení základu daně a výpočtu konečné daňové povinnosti u vybrané obchodní korporace.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem bakalářské práce je stanovení výsledku hospodaření, jeho optimalizace s ohledem manažerského vedení účetní jednotky, následná transformace na základ daně, vyčíslení daňové povinnosti a účetní souvislosti s danou tematikou. Předmětem praktické části bude konkrétní daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob vybrané obchodní korporace. A dále navržení daňového řešení problému obchodní korporace a navržení personální změny s vlivem na daňovou povinnost.

Vzhledem k tématu práce jsou formulovány následující otázky:

Otázka č. 1

Jaké transakce se podílely na stanovení účetního výsledku hospodaření?

Otázka č. 2

Je výkaz zisku a ztráty dostatečně transparentním pro zjištění účetního HV pro uživatele?

Otázka č. 3

Je možné daňové řešení problému při odkoupení osobního automobilu u finančního leasingu před uplynutím 54 měsíců?

Otázka č. 4

Je možná daňová úspora při přehodnocení personálních možností?

V bakalářské práci budou použity metody rešerše, klasifikace, komparace a syntéza.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Cílem teoretické části bakalářské práce je shrnout zákonné požadavky na výpočet základu daně z výsledku hospodaření a postup vyplnění daňového přiznání. Nutné je však nejprve si definovat pojmy a to zejména účetnictví a zákonná ustanovení upravující jeho vedení, vykazování a vliv na transfer směrem k daňovému základu.

3.1 Definice a právní úprava účetnictví

Nejdříve si musíme definovat účetnictví v obecné rovině. Smyslem a cílem účetnictví je poskytnout potřebné informace pro řízení, rozhodování a pro ostatní uživatele v předepsané formě. „Účetnictví z hlediska funkce a významu účetních informací rozdělujeme do dvou základních skupin:

- a) Finanční účetnictví, které poskytuje informace o finanční situaci a výkonnosti podniku jako celku, a to především ve vztahu k vnějšímu okolí. Tyto informace jsou podávány v podobě účetních výkazů za určité časové období,
- b) Manažerské účetnictví poskytuje informace potřebné k efektivnímu vnitřnímu řízení daného podniku. Tyto informace bývají často důvěrné, určené pouze řídicím pracovníkům. Manažerské účetnictví není právně upraveno, proto je plně v kompetenci podniku, jaké postupy a metody využije.“ (Otrusínová a Šteker, 2016, s. 15-16)

V paragrafu 8 odst. 1 zákona o účetnictví je povinnost pro účetní jednotky vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Základním kamenem účetnictví v České republice je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. 12. 1991 (dále jen „ZoÚ“), který již byl mnohokrát upraven a novelizován. Skládá se z devíti částí, ve kterých jsou paragrafy upravující následující oblasti:

Tabulka č. 1: Struktura zákona č. 563/1991 Sb.

Část první	§ 1 - § 8	Obecná ustanovení
Část druhá	§ 9 - § 17	Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy
Část třetí	§ 18 - § 23b	Účetní závěrka
Část čtvrtá	§ 24 - § 28	Způsoby oceňování
Část pátá	§ 29 - § 30	Inventarizace majetku a závazků
Část šestá	§ 31 - § 32	Úschova účetních záznamů
Část sedmá	§ 32a - § 32e	Zpráva o platbách orgánů správy státu EU
Část osmá	§ 32f - § 32i	Uvádění nefinančních informací
Část devátá	§ 33 - § 40	Ustanovení společná, přechodná a závěrečná

Zdroj: Vlastní zpracování

„Zákon o účetnictví mimo jiné obsahuje:

- obecná ustanovení (např. kdo je považován za účetní jednotku, definice jednotlivých kategorií účetních jednotek, co je předmětem účetnictví, definice účetních zásad, stanovení délky účetního období, určení měny vykazování);
- rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, definice jednoduchého účetnictví, den otevírání a uzavírání účetních knih;
- součásti účetní závěrky a její obsah, rozvahový den, použití IFRS pro sestavení individuální a konsolidované účetní závěrky, ověření účetní závěrky auditorem, vyhotovení výroční zprávy, způsob zveřejnění účetní závěrky;
- způsoby oceňování a okamžik ocenění majetku a závazků, postup při použití cizí měny;
- inventarizaci majetku a závazků, způsob a dobu zjišťování skutečného stavu,

inventarizační rozdíly;

- úschova účetních záznamů a jejich průkaznost, opravy v účetních záznamech;
- sestavení a zveřejnění zprávy o platbách;
- sankce za porušení stanovených povinností.“ (Otrusinová a Šteker, 2016, s. 36)

Dále je nutné brát na zřetel:

- Vyhlášky k zákonu o účetnictví,
- České účetní standardy,
- Pokyny Generálního finančního ředitelství, judikáty soudů aj.,
- Vnitřní účetní směrnice, kde jejich obsah má přímý vliv na základ daně.

Na českou legislativu a tudíž i na české účetnictví mají vliv dále mezinárodně uznávané účetní normy, které mají za cíl zajistit mezinárodní srovnatelnost informací z účetních závěrek. Představují je:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – dříve IAS),
- Americké účetní standardy (US GAAP),
- Směrnice Evropské unie.

„V současné době dochází ze strany organizací vydávajících oba soubory účetních standardů (IFRS a US GAAP) k odstraňování rozdílů mezi nimi a k jejich postupnému sbližování.“ (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 18)

3.1.1 Účetní zásady a principy

Účetní zásady představují soubor určitých pravidel a základních principů účetního myšlení, které jsou dodržovány všemi účetními jednotkami při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Většina z nich je zapracována do zákona o účetnictví a společně s dalšími účetními principy vytvářejí obecně uznávané účetní zásady, které musí účetní jednotky při vedení

účetnictví respektovat a dodržovat.

„Mezi účetní zásady a principy patří:

- zásada věrného a poctivého zobrazení;
- zásada účetní jednotky;
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky;
- zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech;
- zásada nezávislosti účetních období (akruální princip);
- zásada stálosti metod (konzistence);
- zásada významnosti (materiality);
- zásada zákazu kompenzace;
- zásada opatrnosti;
- princip podvojnosti;
- princip souvztažnosti;
- princip dokumentace;
- bilanční princip;
- bilanční kontinuita.“ (Otrusinová a Šteker, 2016, s. 17)

„Zákaz kompenzace platí pro pohledávky, závazky, náklady a výnosy (§ 7 ZoÚ). Existují ovšem výjimky, které umožňují vzájemně zúčtovat (vyrovnat) tyto položky. V účetnictví a v účetní závěrce lze vzájemně zúčtovat položky uvedené v § 58 VyZÚ.“ (Otrusinová a Šteker, 2016, s. 19)

3.1.2 Účetní a daňový systém

Účetní systém upravuje především zákon o účetnictví, vyhlášky k zákonu o účetnictví, české účetní standardy a vnitřní směrnice účetní jednotky. Na základě těchto požadavků účetní jednotka za určité časové období sleduje stavy a pohyby aktiv (majetku), pasiv (vlastního kapitálu a závazků), nákladů, výnosů. Zjišťuje výsledek hospodaření a sestaví účetní výkazy a jejich přílohy.

Zjištěný výsledek hospodaření je však třeba transformovat na základ daně a to s ohledem na „další významné předpisy ovlivňující účetnictví:

- zákon o obchodních korporacích;
- zákon o přeměnách obchodních společností a družstev;
- zákon o daních z příjmů;
- zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů;
- zákon o dani z přidané hodnoty;
- zákon o spotřebních daních;
- zákon o dani silniční;
- zákon o dani z nemovitých věcí;
- zákoník práce;
- zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti;
- zákon o pojistném na veřejné všeobecné zdravotní pojištění;
- zákon o nemocenském pojištění.“ (Otrusinová a Šteker, 2016, s. 35)

Vlivem výše uvedených předpisů se účetní výsledek hospodaření z účetního systému upraví na základ daně aplikací daňového systému dle české legislativy, zjistí se daňová povinnost, která

se zpětně promítne do účetního systému. Tím je pak možné sestavit komplexní výkazy, které jsou výsledkem účetního systému; výsledkem aplikace daňového systému je daňové priznání dané účetní jednotky.

3.2 Účetní výsledek hospodaření

Účetní výsledek hospodaření je definován účetními předpisy (§ 38a Vyhlášky č. 500/2003 Sb.) jako rozdíl zaúčtovaných nákladů a výnosů. Základ daně z příjmů právnických osob je definován v § 23 odst. 1 ZDP jako rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, který je dále upravován podle § 23 ZDP.

„Základním ustanovením, které řeší návaznost účetnictví a základu daně z příjmů, je ustanovení § 23 odst. 10 ZDP, které stanoví, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví, pokud zvláštní předpis či zákon o daních z příjmů nestanoví jinak, nebo pokud nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Speciálním ustanovením ve vztahu účetní výsledek hospodaření – základ daně je bezesporu § 23 odst. 2 písm. a) ZDP. Pro zjištění základu daně se totiž vždy vychází z výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, a to i u poplatníků, kterým zákon o účetnictví (v § 19a) nařizuje účtování a sestavení účetní závěrky podle Mezinárodních účetních standardů. Ke zvládnutí této komplikované situace vydalo MF Pokyn D-295, podle kterého mají poplatníci postupovat. Podle tohoto Pokynu jsou poplatníci, na které se vztahuje povinnost účtovat a sestavit účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, v případě odlišného účtování podle Mezinárodních účetních standardů a českých předpisů povinni:

- doplnit účetní doklad o příslušná čísla účtů, na které by byl účetní případ zaúčtován podle českých účetních předpisů,
- provádět další záznamy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, a to způsobem, který odpovídá účetním metodám a zápisům v hlavní knize a knize analytických účtů,
- zpracovat přehled, který svým obsahovým vymezením odpovídá výkazu zisku a

ztráty.“ (Pilařová a Pilátová, 2016, s. 74)

3.3 Účetní výsledek hospodaření před zdaněním

„Východiskem pro stanovení základu daně je účetní výsledek hospodaření před zdaněním (řádek 10 daňového přiznání). V případě účetní ztráty uvádíme číselný údaj se znaménkem minus. Účetní výsledek hospodaření před zdaněním je rozdíl mezi účty 6. účtové třídy a účty účtových skupin 50 až 58. Částky zaúčtované na účtech účtové skupiny 59 nesmí ovlivnit výši údaje vykazovaného v řádku 10.“ (Pilařová a Pilátová, 2016, s. 75)

3.4 Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Je tedy zřejmé, že mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně je značný rozdíl. Proto je nutné účetní výsledek hospodaření před zdaněním transformovat na základ daně a to prostřednictvím úprav.

„Přitom platí, že položky, na kterých se realizuje transformace z účetního výsledku hospodaření na základ daně (tj. řádky 20 až 170 daňového přiznání), nesmí nabývat záporných hodnot. Úpravy realizované v daňovém přiznání:

- a) položky zvyšující účetní výsledek hospodaření
 - hodnoty zaúčtovaných, avšak daňově neúčinných nákladů a
 - hodnoty nezaúčtovaných, avšak zdanitelných výnosů a dalších neúčtetných položek
- b) položky snižující účetní výsledek hospodaření
 - hodnoty zaúčtovaných výnosů, které však z různých důvodů nejsou zahrnovány do základu daně a
 - hodnoty nezaúčtovaných, avšak daňově účinných nákladů.“ (Pilařová a Pilátová, 2016, s. 76)

Následná tabulka číslo 2 uvádí přehlednou transformaci výsledku hospodaření na základ daně.

Tabulka č. 2: Přehled úprav výsledku hospodaření pro zjištění základu daně

	Výsledek hospodaření před zdaněním (rozdíl mezi výnosy a náklady)
-	Příjmy (výnosy) vyňaté z předmětu daně
-	Osvobozené příjmy (výnosy)
-	Příjmy (výnosy) nezahrnované do ZD (včetně samostatných ZD)
-	Částky nesprávně zvyšující příjmy (výnosy)
+	Částky neoprávněně zkracující příjmy (výnosy)
+/-	Očištění o rezervy a OP, které nejsou daňově uznatelné
+	Účetní náklady, které nejsou daňovými náklady
+/-	Vyloučení zaúčtovaných položek, které jsou uznatelné jen, jsou-li zaplacený
+/-	Další položky upravující výsledek hospodaření
=	Základ daně

Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016, s. 62

„Položky, které zvyšují základ daně, mohou být:

1) daňově neúčinné náklady

K účetnímu výsledku hospodaření musí být přičteny všechny zaúčtované daňově neúčinné náklady v souladu s § 24 a 25 ZDP (některé případy jsou i v § 23 ZDP). Pro posouzení daňově účinných a neúčinných nákladů je nutné zvažovat, zda:

- náklad slouží k podnikání,
- se jedná o náklad daného subjektu, či jiného poplatníka,
- se jedná o náklady tohoto zdaňovacího období,
- dotyčný náklad není uplatňován duplicitně

2) Nepeněžní příjmy, nezaúčtované příjmy

Nepeněžní a nezaúčtované příjmy jsou v daňovém přiznání vykazovány na řádcích 20 a 30. Tyto řádky jsou svým obsahem velmi důležité, neboť je využijeme v případě, kdy v účetnictví některé výnosy podléhající dani nebyly proúčtovány. Nabízí se sice možnost případného znovuotevření účetních knih a sestavení nové účetní závěrky, to je však možné pouze při splnění zákonných podmínek daných v § 17 odst. 4 ZÚ – tj. pouze

v době mezi sestavením účetní závěrky a konáním valné hromady, která účetní závěrku schvaluje.

Příkladem zdanitelného nepeněžního příjmu může být případ stanovený v § 23 odst. 6 ZDP, kdy např. nájemce odpisoval se souhlasem vlastníka technické zhodnocení pronajatého objektu a byl ukončen nájemní vztah či byl pronajímatelem nájemci odejmut souhlas s odpisováním. Hodnota technického zhodnocení je zdanitelným příjmem pronajímatele, a to buď ve výši daňové zůstatkové ceny, kterou by mělo technické zhodnocení po rovnoměrném odpisování bez možnosti zvýšení odpisů, nebo v hodnotě znaleckého posudku. Podle Pokynu D-22 (k § 23, bod 4) je možné od takto stanovené hodnoty nepeněžního příjmu odečíst hodnotu úhrady hodnoty technického zhodnocení, pokud byla pronajímatelem nájemci po dohodě poskytnuta.

Položky, které snižují základ daně, mohou být:

1) Příjmy mimo předmět daně a od daně osvobozené

Do základu daně nepatří výnosy, které nejsou předmětem daně. Pokud jsou takové výnosy zaúčtovány v 6. účtové třídě, musí být uvedeny na řádcích 100 a 101. Důvodem může být:

- nulová cena plnění, nebo
- osvobození od daně (použití odlišného řádku), nebo
- osvobození od daně a rozvahové účtování.

2) Příjmy snižující základ daně

V souladu s konstrukcí § 23 ZDP byly do daňového přiznání zavedeny dva částečně si podobné řádky:

- řádek 111 korespondující s § 23 odst. 3 písm. b) ZDP, jehož obsahem jsou položky, o které je základ daně snížen podle zákona (tj. vždy),
- řádek 112 korespondující s § 23 odst. 3 písm. c) ZDP, jehož obsahem jsou položky, o které je možné (dle rozhodnutí poplatníka) snížit základ daně.

3) Příjmy nezahrnované do základu daně

Zákon o daních z příjmů rozlišuje vedle příjmů (výnosů), které jsou od daně osvobozené a příjmů, které nejsou předmětem daně, ještě příjmy, které se z různých důvodů do základu daně nezahrnují. Důvodem je například:

- zdanění tohoto příjmu zvláštní sazbou daně (srážkovou daní) podle § 36 ZDP,
- zdanění tohoto příjmu v samostatném základu daně,
- další důvody uvedené v § 23 odst. 4 písm. c) až m) ZDP.

4) Nezaúčtované daňově účinné náklady

Základ daně může být snížen o náklady, které jsou daňově účinné, z různých důvodů však o těchto nákladech nebylo do výsledku hospodaření účtováno. Může se jednat o následující případy:

- náklad nebyl do daného roku zaúčtován lidskou chybou, proto sníží základ daně na řádku 112 daňového přiznání, zaúčtován bude do roku následného, kde bude při použití výsledkové metody opravy chyby jako daňově neúčinný vyloučen na řádku 30 daňového přiznání,
- náklad je daňově účinný, není však možné o jeho výši účtovat, neboť se nejedná o účetní operaci. V tomto případě se obvykle pracuje s rozdílem nižšího proúčtovaného účetního nákladu a vyššího nákladu pro účely daně z příjmů. Do této kategorie řadíme:
 - rozdíl vyšších daňových a nižších účetních odpisů dlouhodobého majetku – řádek 150,
 - rozdíl vyšších daňových a nižších účetních zůstatkových cen majetku, který je vyřazován daňově účinnými způsoby vyřazení (prodej, likvidace, krádež neznámým pachatelem) – řádek 160,
 - rozdíl vyšší nabývací ceny podílu a jeho nižšího účetního vyjádření při daňově účinném vyřazení podílu. Zatímco účetní ocenění podílu se rovná účetní hodnotě vkládaného aktiva, daňové ocenění je definováno v § 24

odst. 7 ZDP. Pokud je daňové ocenění vyšší, je nutné základ daně o tento rozdíl snížit. Limitem pro uznání daňové hodnoty podílu je zdanitelná tržba z prodeje podílu.“ (Pilařová a Pilátová, 2016, s. 87 – 106)

3.4.1 Výpočet daňové povinnosti

„Aby bylo možné zjistit výslednou daňovou povinnost právnické osoby, je nutné provést několik kroků, které uvádí následující tabulka číslo 3.“ (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 64)

Tabulka č. 3: Schéma výpočtu DPPO

Výsledek hospodaření před zdaněním	
+/-	Úpravy výsledku hospodaření
=	Základ daně
-	daňové odpočty:
	* daňová ztráta (§ 34 ZDP)
	* výdaje na výzkum a vývoj (§ 34a - 34e ZDP)
	* odpočet na podporu odborného vzdělávání (§ 34f - 34h ZDP)
=	mezisoučet
-	dary na veřejně prospěšné účely, max. do výše 10 % mezisoučtu (§ 20 odst. 8 ZDP)
=	Základ daně snížený o odpočty zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů (§ 20 odst. 11 ZDP)
x	sazba daně (§ 21 ZDP)
=	Daň
-	slevy:
	* sleva na zaměstnance se zdravotním postižením (§ 35 ZDP)
=	Výsledná daňová povinnost k DPPO

Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016, s. 65

Tabulka č. 3 ukazuje, jaký typ daňových odpočtů si může právnická osoba odečíst od základu daně a tím snížit výslednou daňovou povinnost. Bližší pohled na charakteristiku těchto odpočtů je následující. Prvním zákonným daňovým odpočtem je uplatnění daňové ztráty podle ustanovení § 34 odst. 1 ZDP, z jehož dílce se podává, že od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Další možností daňových odpočtů je odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle ustanovení § 34a odst. 1 ZDP, který umožňuje odpočet 100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu. Dále je možné si odečíst 110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu.

Výdaji, které poplatník, jako právnická osoba, vynaložil na výzkumu a vývoj zahrnované do odpočtu, se podle ustanovení § 34b odst. 1 ZDP rozumí:

- experimentální a teoretické práce,
- projekční a konstrukční práce,
- výpočty,
- návrhy technologií,
- výroba funkčního vzorku či prototypu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje.

Současně musí tyto výdaje být výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů a jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).

Základním dokumentem, který musí poplatník (právnická osoba) připravit, je projekt výzkumu a vývoje, kterým se podle ustanovení § 34c odst. 1 ZDP rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje. Pro uplatnění uskutečněných výdajů, jako daňově uznatelných nákladů, musí poplatník požádat správce daně (místně a věcně příslušný finanční úřad) o vydání rozhodnutí o závazném posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj. V žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení musí poplatník podle ustanovení § 34e odst. 3 ZDP uvést:

- a) projekt výzkumu a vývoje,
- b) výčet činností, které byly uskutečněny v přímé souvislosti s plněním úkolů výzkumu a vývoje,
- c) výčet výdajů, které byly realizovány v přímé souvislosti s plněním úkolů výzkumu a vývoje,

- d) výčet činností, u kterých má poplatník pochybnost, zda byly uskutečněny v přímé souvislosti s plněním úkolů výzkumu a vývoje,
- e) způsob rozdělení jednotlivých výdajů na činnosti uskutečněné v souvislosti s plněním úkolů výzkumu a vývoje,
- f) období, kterého se má rozhodnutí o závazném posouzení týkat,
- g) návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení.

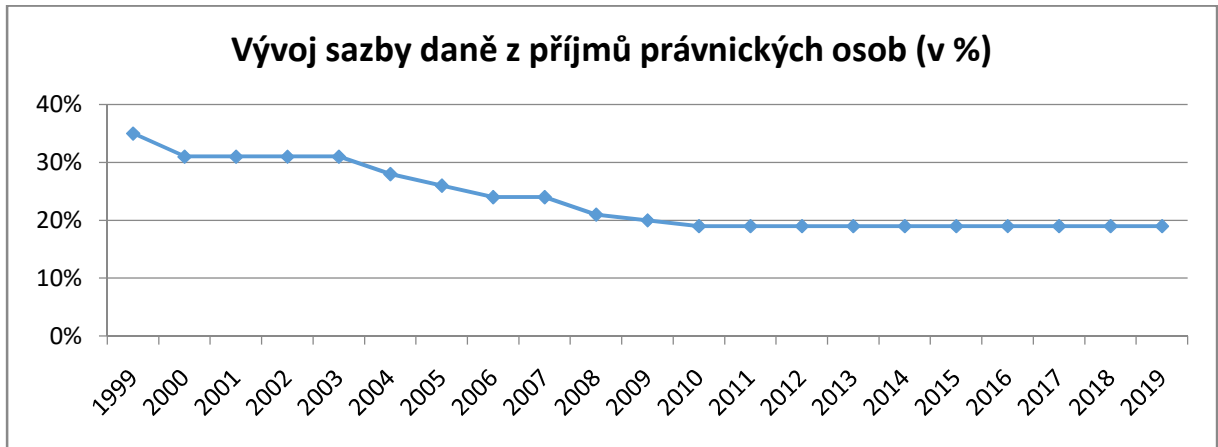
Třetí možností daňového odpočtu je odpočet na podporu odborného vzdělávání podle ustanovení § 34f odst. 1 ZDP, z jehož dikce vyplývá, že odpočet na tento typ podpory činí součet odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání. Odpočet výdajů na žáka nebo studenta podle ustanovení § 34h ZDP činí součin 200 Kč a počtu hodin uskutečněných v období na pracovišti poplatníka v rámci praktického vyučování, odborné praxe nebo vzdělávací činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy.

Čtvrtým typem daňového odpočtu, který mohou právnické osoby využít, je odpočet na bezúplatné plnění poskytnuté právnickým a fyzickým osobám na veřejně prospěšné účely ve výši alespoň 2 000 Kč. Veřejně prospěšné účely jsou stanoveny v ustanovení § 20 odst. 8 ZDP, z jehož dikce vyplývá, že tímto účelem je např. podpora vědy, vzdělávání, výzkumu a vývoje atd. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle ustanovení § 34 ZDP, tj. o tři předchozí daňové odpočty.

3.4.2 Sazba daně a její vývoj

Sazba daně z příjmů právnických osob je upravena v § 21 odst. 1 ZoDP a pro rok 2019 i 2020 je stanovena ve výši 19 %. Na této výši je již od roku 2010, kdy se změnila naposledy. Prozatím není navrhována změna sazby, ale případná změna sazby je předpokládána směrem dolů, tak jak naznačuje níže Graf 1. Tento předpoklad má vliv na rozhodování při daňové optimalizaci. Proto pokud účetní jednotka zvažuje použití daňové optimalizace v několika účetních obdobích, tak by skutečnost, že daňová sazba daně z příjmů může klesnout, měla mít stále na zřeteli. Nejvyšší sazba daně byla v roce jejího prvního stanovení a to rok 1993, kdy činila 45 %.

Graf 1: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob (v %)

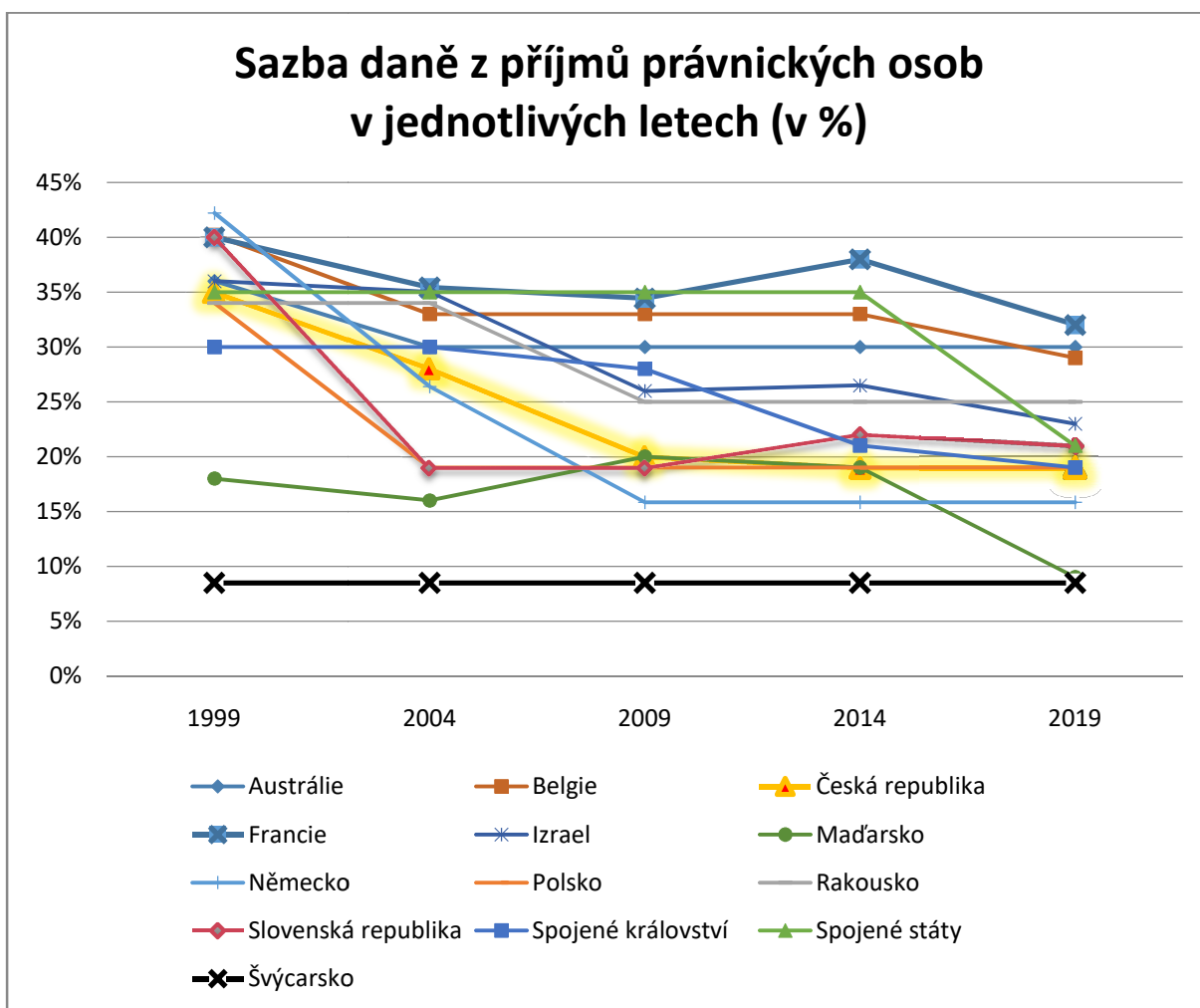


Zdroj dat: Vlastní zpracování / Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob,
www.pragoecon.cz, 2020

Pro lepší představu daňového zatížení příjmů právnických osob je v následujícím grafu vybráno několik členských států OECD a zobrazen vývoj sazby v letech 1999 až 2019. „Nutno však podotknout, že v Německu, Švýcarsku a ve Spojených státech je zisk právnické osoby ještě zatížen, kromě sazby daně z příjmů právnické osoby, dalším zdaněním. Proto například v Německu je pro rok 2019 relativní sazba daně z příjmů právnické osoby ve výši 29,89 %. Je to dáno úhradou živnostenské daně (její výši určují místní orgány) a příspěvku solidarity.“ (Daňový systém v Německu, www.finance.cz, 2020)

Z grafu 2 je zřejmé, že až na výjimky je trend sazby daně z příjmů právnických osob klesající. Tento předpoklad je nutné brát v potaz při modelování daňové optimalizace v delším časovém úseku. Důkazem je pokles mediánu sazby daně z příjmů právnických osob z grafu 2 (a to bez Německa, Švýcarska a Spojených států) z hodnoty 36 % v roce 1999 na hodnotu 22 % v roce 2019.

Graf 2: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob vybraných členských států OECD



Zdroj dat: Vlastní zpracování / Statutory corporate income tax rate, 2020

Konečná výše daňové povinnosti je zachycena v DPPO a je poplatníkem (právnickou osobou) odvedena místně a věcně příslušnému finančnímu úřadu. DPPO musí být podáno nejpozději do tří měsíců od skončení zdaňovacího období. Má-li právnická osoba daňového poradce, je lhůta k podání DPPO prodloužena o další tři měsíce. O této skutečnosti musí poplatník zpravit správce daně, kterému předkládá plnou moc s daňovým poradcem, předloženou ve lhůtě do tří měsíců od skončení zdaňovacího období.

Taktéž prodloužení termínu podání DPPO platí i pro účetní jednotky, které účetní závěrku ověřují auditorem. Povinnost ověření účetní závěrky auditorem je upravena v § 20 ZoÚ. Termín je určen dle § 40 odstavce 3 zákona č. 337/1992 Sb., zákon České národní rady o správě daní a poplatků, tedy nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Den splatnosti daňové povinnosti je totožný s posledním dnem lhůty pro podání DPPO podle ustanovení § 135 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Je-li poplatníkem DPPO právnická osoba, je povinna podle ustanovení § 38a ZDP hradit podle stanovených podmínek zálohy na DPPO. Výše a periodicita záloh je stanovena podle poslední známé daňové povinnosti s tím, že zálohy na daň jsou spravovány jako daně podle DŘ a zaokrouhlují se na celé stokoruny nahoru podle § 146 odst. 2 DŘ. Následující tabulka číslo 4 ukazuje podmínky výše a splatnosti záloh na DPPO.

Tabulka č. 4: Podmínky, výše a splatnost záloh na DPPO

Poslední známá daňová povinnost (DP)	Výše zálohy	Splatnost jednotlivých záloh
DP < 30 000 Kč	0	žádné zálohy
30 000 Kč < DP < 150 000 Kč	40 % z DP	pololetní zálohy
		15. den 6. měsíce zdaň. období
		15. den 12. měsíce zdaň. období
DP > 150 000 Kč	1/4 z DP	čtvrtletní zálohy
		15. den 3. měsíce zdaň. období
		15. den 6. měsíce zdaň. období
		15. den 9. měsíce zdaň. období
		15. den 12. měsíce zdaň. období

Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016, s. 66

3.4.3 Vztah účetnictví k zákonu o daních z příjmů

Neexistuje formálně přímý vztah mezi účetními a daňovými předpisy. Účetní předpisy a účetní praxe jsou daňovými předpisy velmi silně ovlivňovány prostřednictvím samotných daňových zákonů, zejména zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách. V praxi se často pro zjednodušení přistupuje k praktice stanovení limitů, norem apod. „daňové = účetní“, což není vždy správně. Ryneš (2018, s. 21) ke kontextu účetnictví a daní doplňuje, že „vazba účetnictví na zákon o daních z příjmů vyplývá zejména z ustanovení § 23 odst. 2 až 4 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení zákona o daních z příjmů v zásadě stanoví způsob zjištění základu daně u poplatníků daně účtujících v soustavě podvojného účetnictví. U těchto poplatníků se zjišťuje základ daně z příjmů za zdaňovací období z výsledku hospodaření zjištěného v účetnictví, přičemž tento výsledek hospodaření se zvyšuje a snižuje, popř. je možné ho snižovat či zvyšovat o položky vymezené zákonem o daních z příjmů“.

V neposlední řadě je nutné brát v zřetel i vnitropodnikové směrnice, které mají přímý dopad na základ daně, protože ovlivňují daňové a nedaňové posouzení různých položek nákladů. Příkladem může být manko do normy, které je daňově uznatelné. Norma musí být stanovena vnitropodnikovou směrnicí a zároveň prokazatelná, nebo alespoň obvyklá pro danou položku v obdobném odvětví. Důkazní břemeno je na poplatníkovi. Pokud by tato norma nebyla akceptována správcem daně, a byla ponížena, došlo by k zpětnému doměření daně z rozdílu manka původní normy a nově stanovené normy pro manko. Klesla by tak daňově uznatelná položka, čímž by se zvýšil základ daně.

3.4.4 Chronologický postup před a po uzavření účetního období

Před uzavření účetního období provede účetní jednotka přípravné práce pro účetní závěrku, někdy též označované jako předuzávěrkové operace. Nejčastěji jimi bývají:

- Inventarizace majetku a závazků,
- Závěrečné operace u zásob,
- Odpis pohledávek,
- Tvorba a rozpouštění opravných položek,
- Časové rozlišení nákladů a výnosů,
- Uzávěrkové kurzové rozdíly,
- Tvorba a čerpání rezerv,
- Zaúčtování dohadných položek,

Nyní může účetní jednotka provést daňovou analýzu a výpočet daně odložené i splatné. Dojde k uzavření účetních knih. Proběhne zpracování účetní závěrky a následně jednotka postupuje dle svých povinností související s účetní závěrkou. Těmito povinnostmi bývají:

- Ověření účetní závěrky auditorem,
- Odevzdání daňového přiznání spolu s účetní závěrkou,

- Sestavení Výroční zprávy,
- Zveřejnění údajů z účetní závěrky.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Předmětem praktické části bude analýza konkrétního daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob od vybrané obchodní korporace spolu se základními přílohami, jako je účetní závěrka, tvořená účetními výkazy „rozhaha“ a „výkaz zisku a ztráty“. Každý jednotlivý výkaz bude podroben důsledné analýze a následnému vyhodnocení, zda deklaruje relevantní skutečnosti z hlediska zejména zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů.

Jednotlivá zjištění budou diskutována a bude-li potřeba optimalizovat účetní výsledek hospodaření, eventuálně základ daně, bude to navrženo v části dalších opatření pro optimalizaci finančního řízení v následujícím účetní období.

Součástí praktické části bude také odpověď na otázku, týkající se charakteru účetních transakcí, které se hlavní měrou podílely na výpočtu konečného účetního výsledku hospodaření. Současně budou hledány odpovědi na další otázky.

4.1 Představení obchodní korporace

Pro praktickou část bakalářské práce jsou využita data obchodní korporace, která však nechce být jmenována. Dále bude společnost označována jako „Podnik Z“. Proto představení obchodní korporace je v základních rysích:

- Sídlo: Kraj Vysočina
- Právní forma: akciová společnost
- Předmět podnikání: společnost vyrábí a dodává: odlitky, ingoty, volně kované výrobky a modely, zařízení válcoven, tvářecí stroje a nástroje, hydraulické prvky, provádí rekonstrukce a modernizace strojů, doplňující sortiment
- Statutární orgán: představenstvo (6 členů)
- Způsob jednání: za společnost jednají společně dva členové představenstva

Organizační struktura společnosti je následující:

- valná hromada,
- dozorčí rada,
- představenstvo,
- generální ředitel.

Pod úsek generálního ředitele spadají výrobní divize, jako je divize strojírná, metalurgie a nástrojárna. Dále úsek technického a výrobního ředitele, úsek nákupu, služeb, kvality, finance a úsek generálního ředitele.

Z přílohy k účetní závěrce za účetní období 2018 vyplývá, že účetnictví je vedeno v souladu se zákonem č. 563/191 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a s vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/191 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Účetnictví je též vedeno v souladu s Českými účetními standardy pro účetní jednotky, kterou jsou podnikateli.

4.2 Analýza účetního výsledku hospodaření

Pro účely analýzy účetního výsledku hospodaření byl poskytnut ze strany vybrané obchodní korporace výkaz zisku a ztráty. Účetní závěrka byla sestavena ke dni 31. prosince 2018. Ze zprávy představenstva o podnikatelské činnosti za účetní období 2018 této společnosti vyplývají následující finanční informace:

Tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb = 2 609 641 tis. Kč, z toho v hlavních činnostech:

- tvářecí stroje = 636 994 tis. Kč,
- válcovny = 93 934 tis. Kč,
- produkce metalurgie = 1 407 859 tis. Kč,
- ostatní výroba (energetika, nástroje, kooperace) = 470 854 tis. Kč

Tabulka č. 5: Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty 2018		v tis. Kč
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	2 538 399
II.	Tržby za prodej zboží	71 242
A.	Výkonová spotřeba	1 583 390
A. 1	Náklady vynaložené na prodané zboží	61 646
A. 2	Spotřeba materiálu a energie	1 203 350
A. 3	Služby	318 394
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-127 701
D.	Osobní náklady	929 529
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	172 916
III.	Ostatní provozní výnosy	99 544
F.	Ostatní provozní náklady	151 310
F. 3.	Daně a poplatky	5 261
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	57 397
F. 5.	Jiné provozní náklady	61 871
*	Provozní výsledek hospodaření	37 202
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	13 463
VII.	Ostatní finanční výnosy	31 558
K.	Ostatní finanční náklady	31 952
*	Finanční výsledek hospodaření	-113 857
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní HV + finanční HV)	-76 655
L.	Daň z příjmu	783
L. 1.	Daň z příjmu splatná	22 860
**	Výsledek hospodaření po zdanění (HV před zdaněním - L.)	-77 438
***	Výsledek hospodaření za účetní období	-77 438
*	Čistý obrát za účetní období (I. + II. + III. + IV. + VII.)	2 740 743

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Provozní výnosy

Tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb dosáhly za účetní období 2018 hodnoty 2 609 641 tis. Kč, a jsou tvořeny obraty na výsledkových účtech účtové třídy 6, což jsou následující účty:

- 601 – Tržby za vlastní výrobky,
- 602 – Tržby z prodeje služeb,
- 604 – Tržby za zboží,
- 641 – Tržby z prodeje DNM a DHM,
- 648 – Jiné provozní výnosy.

Na celkových tržbách se největším měrou podílely výnosy z vlastních výrobků (účet 601), které činily 2 538 399 tis. Kč, dále jiné provozní výnosy ve výši 99 544 tis. Kč (účet 648) a následují je výnosy z prodeje zboží ve výši 71 242 tis. Kč (účet 604). Struktura celkových výnosů jasně ukazuje na společnost, jejímž hlavním předmětem podnikání je výroba a prodej vlastních výrobků, jako jsou odlitky, ingoty, volně kované výrobky, modely, zařízení válcoven, tvářecí stroje, nebo tvářecí nástroje. Z celkových výnosů společnosti tvoří tržby z prodeje výrobků a služeb 97 %.

Tabulka č. 6: Výnosy z běžné činnosti

(údaje v tis. Kč)		Období do 31. 12. 2018			Období do 31. 12. 2017		
		Tuzem.	Zahr.	Celkem	Tuzem.	Zahr.	Celkem
Tržby za prodej zboží	Odlitky	0	17	17	37	3	40
	Tvářecí stroje	26 835	20 993	47 828	11 452	6 771	18 223
	Válcovací zařízení	1 160	5 210	6 370	3 803	6 002	9 805
	Ostatní	7 686	9 341	17 027	8 768	5 391	14 159
	Celkem	35 681	23 909	71 242	24 060	18 167	42 227
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	Ingoty	148 833	162 712	311 545	142 244	145 917	288 161
	Výkovky	282 048	262 574	544 622	243 385	214 075	457 460
	Odlitky	153 419	346 234	499 653	153 247	253 921	407 168
	Modely	16 325	35 547	51 872	21 986	26 405	48 391
	Tvářecí stroje	374 598	214 568	589 166	295 349	237 173	532 522
	Válcovací zařízení	20 595	66 969	87 564	35 587	41 849	77 436
	Ostatní	366 922	87 055	453 977	356 679	91 981	448 660
	Celkem	1 362 740	1 175 659	2 538 399	1 248 477	1 011 321	2 259 798

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Provozní náklady

Provozní náklady ve formě výkonové spotřeby činily 1 583 390 tis. Kč, a jsou tvořeny obraty na výsledkových účtech účtové třídy 5, což jsou následující účty:

- 501 – Spotřeba materiálu,
- 502 – Spotřeba energie,
- 504 – Prodané zboží,
- 518 – Ostatní služby,
- 521 – Mzdové náklady,

- 541 – Zůstatková cena prodaného DNM a DHM,
- 543 – Dary,
- 546 – Odpisy pohledávek,
- 549 – Manka, škody a mimořádné provozní náklady,
- 551 – Odpisy DNM a DHM,
- 552 – Tvorba zákonných rezerv,
- 554 – Tvorba ostatních rezerv.

Tabulka č. 7: Struktura provozního hospodářského výsledku

Výkaz zisku a ztráty 2018		v tis. Kč
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	2 538 399
II.	Tržby za prodej zboží	71 242
A.	Výkonová spotřeba	1 583 390
A. 1	Náklady vynaložené na prodané zboží	61 646
A. 2	Spotřeba materiálu a energie	1 203 350
A. 3	Služby	318 394
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-127 701
D.	Osobní náklady	929 529
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	172 916
III.	Ostatní provozní výnosy	99 544
F.	Ostatní provozní náklady	151 310
F. 3.	Daně a poplatky	5 261
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	57 397
F. 5.	Jiné provozní náklady	61 871
*	Provozní výsledek hospodaření	37 202

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Na celkových provozních nákladech se největším měrou podílely na spotřebu materiálu a energie ve výši 1 203 350 tis. Kč (účet 501 a 504), osobní náklady ve výši 929 529 tis. Kč (účet 521), dále náklady vynaložené na prodané zboží ve výši 61 646 tis. Kč (účet 504), a služby ve výši 318 394 tis. Kč (účet 518). Položka spotřeba materiálu a energie tvoří 76 % a položka osobní náklady tvoří 59 % z celkové výkonové spotřeby.

Struktura celkových nákladů ukazuje, že výrobní společnost spotřebovává materiál a energii k výrobě a zpracování vlastních výrobků spolu s pracovním výkonem všech zaměstnanců.

Tabulka č. 8: Vývoj ekonomický ukazatelů

Ekonomické ukazatele v letech	2014	2015	2016	2017	2018
Přepočtený stav zaměstnanců	2434	2383	2269	2110	2018
Osobní náklady na 1 zaměstnance v tis. Kč	390	390	392	417	461
Produktivita z přidané hodnoty na 1 zaměstnance v tis. Kč	501	503	465	524	590

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Celkový přepočtený stav zaměstnanců má klesající tendenci s tím, že naopak rostou osobní náklady na jednoho zaměstnance v ročním vyjádření. Pozitivní informací je, že s růstem osobních nákladů roste také produktivita z přidané hodnoty na zaměstnance.

Nemalou část provozních nákladů tvoří položky:

- Ostatní provozní náklady - 151 310 tis. Kč,
- Daně a poplatky – 5 261 tis. Kč,
- Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období - 57 397 tis. Kč,
- Jiné provozní náklady - 61 871 tis. Kč.

Celkové výnosy za prodej výrobků a tržeb tak meziročně vzrostly o 12 % a výkonová spotřeba vzrostla o 18 %. I přes vysoké číslo výkonové spotřeby společnost realizovala kladný provozní výsledek hospodaření ve výši 37 202 tis. Kč, což je meziroční růst o 117 %. Výsledek je ovšem ovlivněn mimořádnou položkou, a to výnosem z prodeje dlouhodobého majetku.

Finanční výnosy

Obsahem finančních výnosů jsou účty účtové třídy 6, tj. součet obrátů na straně D (Dal) následujících účtů:

- 661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů,
- 662 – Úroky,

- 663 – Kurzové zisky,
- 665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (dále jen „DFM“).

Tabulka č. 9: Struktura finančního výsledku hospodaření

Výkaz zisku a ztráty 2018		v tis. Kč
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	100 000
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	13 463
VII.	Ostatní finanční výnosy	31 558
K.	Ostatní finanční náklady	31 952
*	Finanční výsledek hospodaření	-113 857

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Obsahem finančních nákladů jsou účty účtové třídy 5, tj. součet obrátů na straně MD (Má dáti) následujících účtů:

- 561 – Prodané cenné papíry a podíly,
- 562 – Úroky,
- 563 – Kurzové ztráty,
- 568 – Ostatní finanční náklady.

Celkový finanční výsledek hospodaření je záporné číslo, které je ovlivněno tvorbou rezerv ve finanční oblasti, které nejsou daňově účinné. Jedná se o rezervy vytvořené na účtu 574 s následujícími tituly:

- Prodloužená záruka – 46 741 tis. Kč,
- Rezerva na nevybranou dovolenou – 14 347 tis. Kč,
- Rezerva na prémie – 36 440 tis. Kč,
- Rezerva na sociální benefity – 10 164 tis. Kč,

Celková výše takto vytvořených rezerv činila 107 692 tis. Kč, což je nárůst o 114 % oproti předchozímu účetnímu období 2017. Největší růst byl zaznamenán u rezervy na prodloužené záruky a prémie.

Tabulka č. 10: Struktura nakupovaných služeb

(údaje v tis. Kč)	Období do 31. 12. 2018	Období do 31. 12. 2017
Opravy a udržování	18 533	18 822
Cestovné	18 142	20 239
Náklady na reprezentaci	1 874	1 127
Telefon, fax, internet	1 178	1 208
Nájemné	2 388	1 989
Leasing	1 563	1 481
Reklama	2 508	1 740
Údržba SW, HW	16 063	16 904
Kooperace	124 702	82 346
Přepravné	21 692	18 474
Provize	12 621	6 700
Mezinárodní pronájem pracovních sil	20 959	23 026
Práce ve mzdě	16 580	9 728
Svoz odpadu	10 318	11 136
Poradenské služby	8 794	3 244
Ostatní služby	40 479	32 079
Celkem	318 394	250 243

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Tabulka č. 13 ukazuje strukturu ostatních provozních nákladů, které ve společnosti vznikly.

Tabulka č. 11: Jiné provozní náklady

(údaje v tis. Kč)	Období do 31. 12. 2018	Období do 31. 12. 2017
Dary	712	627
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	12 723	301
Ostatní pokuty a penále	28	5
Odpisy pohledávek a postoupené pohledávky	11 491	9 829
Emisní povolenky	22 403	15 714
Ostatní provozní náklady	14 512	15 437
Manka a škody v provozní oblasti	2	3
Ostatní provozní náklady celkem	61 871	41 916

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Součet provozního a finančního HV pak dává účetní výsledek hospodaření před zdaněním, který musí být ještě upraven o určité položky pro zjištění základu daně podle ustanovení § 23 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Komentář k výroční zprávě.

Účetní období 2018 bylo hodnoceno ze strany vedení společnosti jako úspěšné, i když bylo dosaženo záporného účetního výsledku hospodaření. Největší vliv na tento záporný HV mělo vytvoření mimořádné účetní opravné položky na finanční investici ve vztahu k dceřině společnosti, která v účetním období dosáhla záporného vlastního kapitálu. Z důvodu dodržení účetních zásad o věrném a poctivém zobrazení všech skutečností, které nastaly v průběhu účetního období, společnost v souladu s touto zásadou, správně vytvořila tuto opravnou položku. Nevytvořením této opravné položky by jinak byl dosažen kladný účetní výsledek hospodaření.

Prezentované hospodářské výsledky za účetní období 2018 úspěšně navázaly na předchozí účetní období 2017. Mezi hlavní příčiny růstového trendu patří zcela určitě změny ve způsobu řízení společnosti, úsporná opatření, zvýšená obchodní aktivita a efektivita výroby, technický rozvoj.

V rámci hodnocení přínosu všech ve společnosti přijatých změn, je brán v úvahu hlavní ekonomický ukazatel EBITDA, který byl v roce 2018 o meziročně vyšší o cca 20 mil. Kč. Růstový trend tohoto ukazatele jednoznačně ukazuje na finanční zdraví a sílu společnosti.

Výrobní program společnosti je realizován ve třech výrobních divizích – v divizi metalurgie, divizi strojírný a divizi nástrojárna. Výrobním programem divize metalurgie jsou tradičně dodávky ingotů, odlitků z ocelolitiny a tvárné litiny včetně vlastní výroby modelů a dále dodávky volně kovaných výkovků. Výrobním programem divize strojírný jsou dodávky zařízení válcoven, tvářecích strojů pro volné a zápuskové kování, plošné a objemové tváření, zařízení na zpracování kovového odpadu. Výrobním programem divize nástrojárna je výroba nástrojů pro automobilový průmysl, pro postupové tváření a speciální strojírenská výroba pro energetiku. Veškeré dodávky zákazníkům jsou realizovány pomocí vlastních externích montáží a zajišťovány kvalitními servisními službami. Výše uvedený výrobní program řadí společnost Podnik Z k předním evropským výrobcům, který je schopen realizovat dodávky kompletních výrobních celků až po jednotlivé stroje.

Vedle výše uvedeného tradičního výrobního programu začala společnost aktivně působit

v odvětví energetiky, kde spolupracuje se světovými významnými společnostmi, jako je GE či Siemens, na dodávkách paroplynových a plynových elektráren. V oblasti energetiky společnost připravuje produkci nového typu bezlopatkové vodní turbíny do segmentu mikroenergetiky a předpokládá zavedení sériové výroby tohoto produktu. Společnost úspěšně navázala obchodní vztahy s významnými zákazníky i dodavateli v oblasti energetiky a uchází se o řadu velkých projektů v oblasti dodávek investičních celků na bázi vlastní produkce, kde se dostává do pozice vedoucího dodavatele celého investičního celku s vyšší přidanou hodnotou.

Pro hospodaření účetního období 2018 bylo charakteristické téměř 100% využití plánovaných výrobních kapacit všech divizí a bohužel také přetrvávající nedostatek kvalifikovaných zaměstnanců. Lze konstatovat, že kdyby společnost disponovala potřebným množstvím dlouhodobě chybějících kvalifikovaných zaměstnanců, byl by výsledek hospodaření za účetní období 2018 výrazněji překročen, protože mnoho zakázek muselo být z tohoto důvodu odmítnuto.

Nadále byl kladen důraz na výzkum a vývoj jak v oblasti strojíren, tak i v metalurgii, kde je snahou vyvíjet nová strojní zařízení a vyrábět speciální druhy ocelí s vyšší přidanou hodnotou. Rok 2018 byl významný z pohledu investic do nových strojních zařízení a modernizací stávajícího výrobního zařízení, zejména v divizi strojírna a divizi nástrojárna.

4.2.1 Analýza základu daně

Základ daně je upraven ustanovením § 23 odst. 1 ZDP, z jehož dikce vyplývá, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Pro zjištění základu podle ustanovení § 23 odst. 2 ZDP se vychází z výsledku hospodaření, kterým může být zisk nebo ztráta, a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví podle ZoÚ.

Zákon o daních z příjmů stanoví v ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) částky, o které se zvyšuje účetní výsledek hospodaření. Příkladem zvýšení může být:

- částky neoprávněně zkracující příjmy, nebo
- částky, které nelze podle ZDP zahrnout do výdajů (nákladů).

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) ZDP naopak stanovuje částky, o které se účetní výsledek hospodaření snižuje. Příkladem takového snížení je:

- částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, o které byl zvýšen účetní výsledek hospodaření u poplatníka, který vede účetnictví, ale to za situace, že tyto částky do státního rozpočtu již odvedl,
- částky dalších výdajů (nákladů), které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ovšem jen tehdy, pokud byly uhrazeny, a došlo-li k jejich uhrazení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření.

4.2.2 Konstrukce základu daně

Vypočtený účetní výsledek hospodaření z výkazu zisku a ztráty se pro výpočet konečné daňové povinnosti převede na základ daně, od kterého se odečítají následující daňové odpočty:

- daňová ztráta (§ 34 ZDP),
- výdaje na výzkum a vývoj (§ 34a - 34e ZDP),
- odpočet na podporu odborného vzdělávání (§ 34f - 34h ZDP).

Po odečtení těchto daňových odpočtů vzniká mezisoučet, od kterého se následně mohou odečíst tyto odpočty:

- dary na veřejně prospěšné účely, max. do výše 10 % mezisoučtu (§ 20 odst. 8 ZDP),

= **Základ daně snížený o odpočty zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů (§ 20 odst. 11 ZDP),**

vynásobena sazbou daně (§ 21 ZDP)

= **Daň**

- slevy, např. sleva na zaměstnance se zdravotním postižením (§ 35 ZDP)

= **Výsledná daňová povinnost k DPPO.**

Z výroční zprávy společnosti za účetní období 2018 vyplývají ve vztahu k základu daně a daňové povinnosti následující skutečnosti:

Splatná daň z příjmů právnických osob k datu účetní závěrky je ve výši 22 860 tis. Kč

Tabulka č. 12: Celkem daň z příjmů

(údaje v tis. Kč)	Stav k 31. 12. 2018	Stav k 31. 12. 2017
Zisk před zdaněním	-76 655	17 404
Sazba daně z příjmu	19%	19%
Daň při lokální sazbě z příjmu	0	3 307
Daňový dopad nákladů/výnosů, které nejsou daňově uznatelné	783	-3 307
Celkem daň z příjmů za běžnou činnost a z mimořádné činnosti	783	0

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Výpočet odložené daně ke dni 31. prosinci 2018

Tabulka č. 13: Výpočet odložené daně z příjmů

Odložený daňový závazek k 31. 12. 2017				91 674
Přechodný rozdíl zdanitelný	základ odložené daně	předpoklad uplatnění v %	sazba daně v %	odložená daň
Rozdíl zůstatkových cen DM k 31. 12. 2018	562 438	100	19	106 863
<i>Odložený daňový závazek</i>				<i>106 863</i>
OP k pohledávkám - nedaňová	0	100	19	0
- bez vlivu na odloženou daň	12 571	0	19	0
OP k materiálu	2 074	100	19	394
OP k nedokončené výrobě	95 727	100	19	18 188
OP k hotovým výrobkům	7 859	100	19	1 493
OP k obchodnímu zboží	2 970	100	19	564
Nezaplacené smluvní úroky a pokuty	0	100	19	0
Prodloužená záruka	41 187	100	19	7 826
Rezerva na sociální benefity	10 164	100	19	1 931
Rezerva na prémie	36 440	100	19	6 924
Rezerva na nevybranou dovolenou	14 346	100	19	2 726
Ostatní rezervy	0	100	19	0
Rezerva na náklady	5 555	100	19	1 055
Přecenění finančních derivátů - dlouhodobá část	0	0	0	0
Přecenění finančních derivátů - krátkodobá část	-751	100	19	-143
<i>Odložená daňová pohledávka</i>				<i>40 958</i>
Výsledná odložená daň (závazek) k 31. 12. 2018				65 905
Rozdíl mezi stavem odložené daně k 31. 12. 2018 a k 31. 12. 2017				-25 769
Odložená daň účtovaná proti výkazu zisku a ztráty – náklad (výnos)				-22 077
Odložená daň účtovaná proti účtu vlastního kapitálu				-3 692

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Vhledem ke skutečnosti, že výroční zpráva společnosti neobsahuje DPPO za účetní období 2018, nebylo tak možné blíže identifikovat položky, o které se výsledek hospodaření zvýšil nebo naopak snížil. Bylo možné zjistit pouze splatnou a odloženou daň spolu s výslednou daňovou povinností.

Účetnictví jsou povinny účetní jednotky vést tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, a tyto informace pak mohou dále využívat třetí osoby pro uskutečnění jejich ekonomických rozhodnutí.

Výsledek hospodaření, vykázaný ve výkazu zisku a ztráty, je rozdílem mezi výnosy a náklady, pro hlavní a vedlejší činnost. Mezi hlavní činnost ve společnosti patří činnost z předmětu podnikání, z kterého této společnosti plynou provozní výnosy, a pro uskutečnění těchto výnosů je nutné realizovat provozní náklady. Rozdíl mezi provozními výnosy a provozními náklady je provozní výsledek hospodaření, který patří mezi hlavní ukazatele, ukazujícím, jak je společnost finančně zdravá či nikoliv.

Kromě provozního výsledku hospodaření se ve výkazu zisku a ztráty vyazuje také finanční výsledek hospodaření, jenž je rozdílem mezi finančními výnosy a finančními náklady. Z rozdílu mezi provozním a finančním hospodářským výsledkem vzniká výsledek hospodaření, který je dále transformován na základ daně, a postupně upravován postupy podle zákona o daních z příjmů. Existují zákonné úpravy podle ZDP, kterými je výsledek hospodaření nejen zvyšován postupem podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1. až 18. ZDP, ale také snižován postupy podle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1. až 6. ZDP.

V kontextu shora uvedených skutečností lze nyní odpovědět na otázky.

Odpověď na otázku č. 1

Jaké transakce se podílely na stanovení účetního výsledku hospodaření?

Mezi účetní transakce, které se podílely na stanovení účetního výsledku hospodaření, patří prodeje vlastních výrobků, tj. suma obrátů na výsledkových účtech účtové třídy 6 na straně Dal. Jedná se tedy o uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění v účetním období 2018 v následujícím rozsahu s tím, že údaje jsou uvedeny v tis. Kč:

První sloupec následujících tabulek č. 14 a 15 ukazuje prodeje do České republiky, druhý sloupec prodeje do zahraničí.

Tabulka č. 14: Prodej vlastních výrobků a služeb

(údaje v tis. Kč)	Období do 31. 12. 2018		
	Tuzem.	Zahr.	Celkem
Ingoty	148 833	162 712	311 545
Výkovky	282 048	262 574	544 622
Odlitky	153 419	346 234	499 653
Modely	16 325	35 547	51 872
Tvářecí stroje	374 598	214 568	589 166
Válcovací zařízení	20 595	66 969	87 564
Ostatní	366 922	87 055	453 977
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb celkem	1 362 740	1 175 659	2 538 399

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Tabulka č. 15: Prodej zboží

(údaje v tis. Kč)	Období do 31. 12. 2018			Období do 31. 12. 2017		
	Tuzem.	Zahr.	Celkem	Tuzem.	Zahr.	Celkem
Odlitky	0	17	17	37	3	40
Tvářecí stroje	26 835	20 993	47 828	11 452	6 771	18 223
Válcovací zařízení	1 160	5 210	6 370	3 803	6 002	9 805
Ostatní	7 686	9 341	17 027	8 768	5 391	14 159
Tržby za prodej zboží	35 681	23 909	71 242	24 060	18 167	42 227

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Mezi přijatá zdanitelná plnění s největším podílem na celkových nákladech patří nákupy materiálu a energie a osobní náklady, tj. suma obrátů na výsledkových účtech účtové třídy 5 na straně Má dáti v následujícím rozsahu uvedeném v tabulce č. 16.

Tabulka č. 16: Přijatá zdanitelná plnění

(údaje v tis. Kč.)	Období do 31. 12. 2018	Období do 31. 12. 2017
Opravy a udržování	18 533	18 822
Cestovné	18 142	20 239
Náklady na reprezentaci	1 874	1 127
Telefon, fax, internet	1 178	1 208
Nájemné	2 388	1 989
Leasing	1 563	1 481
Reklama	2 508	1 740
Údržba SW, HW	16 063	16 904
Kooperace	124 702	82 346
Přepravné	21 692	18 474
Provize	12 621	6 700
Mezinárodní pronájem pracovních sil	20 959	23 026
Práce ve mzdě	16 580	9 728
Svoz odpadu	10 318	11 136
Poradenské služby	8 794	3 244
Ostatní služby	40 479	32 079
Celkem	318 394	250 243

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Tabulka č. 17: Daňově neuznatelné náklady

(údaje v tis. Kč.)	Období do 31. 12. 2018	Období do 31. 12. 2017
Dary	712	627
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	12 723	301
Ostatní pokuty a penále	28	5
Odpisy pohledávek a postoupené pohledávky	11 491	9 829
Emisní povolenky	22 403	15 714
Ostatní provozní náklady	14 512	15 437
Manka a škody v provozní oblasti	2	3
Ostatní provozní náklady celkem	61 871	41 916

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Odpověď na otázku č. 2

Je výkaz zisku a ztráty dostatečně transparentním pro zjištění účetního HV pro uživatele?

Základním účetním výkazem, který vyazuje finanční zdraví společnosti, patří výkaz zisku a ztráty, jenž je také součástí účetní závěrky. Výroční zpráva společnost obsahuje tento velmi důležitý výkaz, který je uveden v druhovém členění. Výkaz jako takový je transparentní a

umožňuje třetím osobám orientaci ve všech relevantních položkách, které jsou nezbytně nutné pro pochopení hospodaření společnosti. Níže uvedený výkaz zisku za účetní období 2018 ukazuje transparentnost v jeho nejdůležitějších položkách.

Tabulka č. 18: Výkaz zisku a ztrát - 2018

Výkaz zisku a ztráty 2018		v tis. Kč
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	2 538 399
II.	Tržby za prodej zboží	71 242
A.	Výkonová spotřeba	1 583 390
A. 1	Náklady vynaložené na prodané zboží	61 646
A. 2	Spotřeba materiálu a energie	1 203 350
A. 3	Služby	318 394
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-127 701
D.	Osobní náklady	929 529
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	172 916
III.	Ostatní provozní výnosy	99 544
F.	Ostatní provozní náklady	151 310
F. 3.	Daně a poplatky	5 261
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	57 397
F. 5.	Jiné provozní náklady	61 871
*	Provozní výsledek hospodaření	37 202
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	13 463
VII.	Ostatní finanční výnosy	31 558
K.	Ostatní finanční náklady	31 952
*	Finanční výsledek hospodaření	-113 857
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní HV + finanční HV)	-76 655
L.	Daň z příjmu	783
L. 1.	Daň z příjmu splatná	22 860
**	Výsledek hospodaření po zdanění (HV před zdaněním - L.)	-77 438
***	Výsledek hospodaření za účetní období	-77 438
*	Čistý obrát za účetní období (I. + II. + III. + IV. + VII.)	2 740 743

Zdroj: Vlastní zpracování / Výroční zpráva Podniku Z za rok 2018

Odpověď na otázku č. 3

Je možné daňové řešení problému při odkoupení osobního automobilu u finančního leasingu před uplynutím 54 měsíců?

Podnik Z řeší situaci odkupu osobního automobilu z finančního leasingu před uplynutím 54 měsíců, a zda je nějaké řešení bez vlivu na základ daně. Následně bude automobil prodán zaměstnanci.

Jednou z podmínek, kdy finanční leasing je daňově účinný určuje ta skutečnost, že smlouva s následným odkupem takto pořizovaného majetku, trvání smlouvy 54 měsíců. Pokud by automobil byl odkoupen dříve, přehodnotí se leasingový vztah na běžný nájem. Tím by došlo k přesunu splátek z daňových na nedaňové a to od samého počátku.

Podmínkou pro daňovou uznatelnost splátek je splnění minimální výše kupní ceny od leasingové společnosti, tedy daňová zůstatková cena vypočtená rovnoměrným způsobem, která se stanoví ze vstupní ceny u leasingové společnosti. Kupní cena musí být vyšší než daňová zůstatková cena.

Protože však kupuje Podnik Z automobil za cenu nižší o 35 000,- Kč a prodá zaměstnanci po dohodě dle stavu opotřebení za cenu sníženou o dalších 15 000,- Kč, musí Podnik Z zvýšit základ daně o částku vyloučeného nájemného a ve stejném daňovém přiznání uplatní v nákladech jako součást zůstatkové ceny prodávaného automobilu částku vyloučeného nájemného. Tím bude vliv na základ daně nulový. A v poslední řadě bude mít vliv na základ daně prodej automobilu zaměstnanci. Protože bude cena nižší, půjde o ztrátu ve výši 15 000,- Kč a tím pádem se sníží základ daně o tuto částku. Výsledná daňová povinnost bude nižší o 2 850,- Kč.

Odpověď na otázku č. 4

Je možná daňová úspora při přehodnocení personálních možností?

V areálu Podniku Z, kde má sídlo, se nacházejí dvě vrátnice. Na hlavní vrátnici jsou v době od sedmé hodiny ranní do čtrnácté hodiny odpolední vždy dva zaměstnanci v pracovní dny. Mimo ně je zde pouze jeden zaměstnanec. Na druhé vrátnici je vždy pouze jeden zaměstnanec.

Rozborem dané situace bylo zjištěno, že výkon práce na vrátnici by zvládl i zaměstnanec s těžším zdravotním postižením a současný zaměstnanec by mohl pracovat v úseku strojírny, kde nyní je zaměstnanců nedostatek.

Po souhlasu zaměstnanců by tak bylo vhodné k přesunu dvou zaměstnanců z vrátnice do výroby, čímž by se i zvýšila efektivita využití strojů. Zároveň může zaměstnavatel při zaměstnání zaměstnance s těžším zdravotním postižením využít slevu zjištěnou jako součin základní částky 60 000,- Kč a průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců s těžším zdravotním postižením. V roce 2019 by bohužel tuto slevu Podnik Z nevyužil z důvodu ztráty, ale v roce 2020, kdy předpokládá kladný hospodářský výsledek, by bylo možné odečíst slevu ve výši 120 000,- Kč za dva zaměstnance s těžším zdravotním postižením. To představuje úsporu vyčíslenou základem daně 631 579,-, tedy před zaokrouhlení na celé tisíce základu daně.

Podnik Z má relativní možnost snižovat budoucí daňovou povinnost ročně o 120 000,- Kč.

Jak ukazuje obrázek číslo 1. Příklad daňového základu v částce 1 000 000,-Kč, vyčíslení daňové povinnosti v daňovém priznání a její snížení o slevu dle § 35 odst. 1.

Obrázek č. 1: Ukázka DPPO, využití slevy, vyčíslení nižší daňové povinnosti

250 (?)	základ daně uvedený na ř. 250	
260 (?)	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10% z částky na ř. 250) ⁵⁾	
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 vyloučení, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 - 251 - 260)	1 000 000
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 (ř. 270 x ř. 280) / 100	190 000
300 (?)	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾	60 000
301 (?)		
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 - 300 ± 301) ⁵⁾	130 000
319 (?)	Snížení daně podle § 38fa zákona	
320 (?)	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310 po snížení daně na ř. 319 (do 31. 3. 2019: uvedené na ř. 310))	
330 (?)	Daň po snížení na ř. 319 a po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 - 319 - 320) (do 31. 3. 2019: Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 - 320)), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾	130 000

Zdroj: Vlastní zpracování / Formulář DPPO, <https://adisepo.mfcr.cz>, 2020

5 ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo stanovení výsledku hospodaření, jeho optimalizace s ohledem manažerského vedení účetní jednotky, následná transformace na základ daně, vyčíslení daňové povinnosti a účetní souvislosti s danou tematikou.

Teoretickou část je věnována popisu problematiky účetního výsledku hospodaření spolu s výčtem účetních operací, které se musí ve vybrané korporaci realizovat, pro zjištění konečného výsledku hospodaření. Současně je popsán proces transformace výsledku hospodaření na základ daně s následnou úpravou tohoto výsledku o daňově účinné a daňově neúčinné odpočty, které vedou ke konečnému výpočtu základu daně sníženého o odpočty zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů. A to až k výsledné daňové povinnosti.

Obsahem praktické části byla analýza účetních výkazů vybrané obchodní korporace ve vztahu ke zjištění účetního výsledku hospodaření spolu se zjištěním výsledku hospodaření před zdaněním. Závěr praktické části byl věnován odpovědím na otázky s možným daňovým dopadem pro Podnik Z.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografické publikace

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2016, *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*, 1. vyd., Praha: Grada, 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

RYNEŠ, Petr, 2018, *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*, 18. vyd., Olomouc: Anag, 1064 s. ISBN 978-80-7554-116-1.

SEDLÁČEK, Jaroslav, HÝBLOVÁ, Eva, KŘÍŽOVÁ, Zuzana a Petr, Valouch, 2010, *Finanční účetnictví*, 1. vyd., Brno: Masarykova univerzita, 240 s. ISBN 978-80-210-5268-0.

STROUHAL, Jiří, *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*, 2018, 2. vyd., Praha: Wolters Kluwer, 264 s. ISBN 978-80-7552-991-6.

STOUHAL, Jiří, *Účetnictví: velká kniha příkladů*, 2014, 1. vyd., Brno: BizBooks, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*, 2016, 2. vyd., Praha: Grada, 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

Právní předpisy

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém], Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2020-03-10].

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém], Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2020-03-10].

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém], Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2020-03-10].

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém], Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2020-03-10].

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém], Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2020-03-10].

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém], Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2020-03-10].

Elektronické zdroje:

Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob [online]. [cit. 2020-03-10]. Dostupné z:

<<https://www.pragoecon.cz/informace/sazba-dane-pravnickych-osob/>>.

Daňový systém v Německu [online]. [cit. 2020-03-10]. Dostupné z:

<<https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-nemecku/>>.

Statutory corporate income tax rate [online]. [cit. 2020-03-10]. Dostupné z:

<https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_II1>.

Daňový portál [online]. [cit. 2020-03-10]. Dostupné z:

<https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/form/form_uvod.faces?CPodani=MnqGcVqnF1cNd1nTO1meN114&nov=1>.

7 SEZNAM TABULEK, GRAFŮ A OBRÁZKŮ

Tabulka č. 1: Struktura zákona č. 563/1991 Sb.	11
Tabulka č. 2: Přehled úprav výsledku hospodaření pro zjištění základu daně	17
Tabulka č. 3: Schéma výpočtu DPPO	20
Tabulka č. 4: Podmínky, výše a splatnost záloh na DPPO	25
Tabulka č. 5: Výkaz zisku a ztráty	30
Tabulka č. 6: Výnosy z běžné činnosti	31
Tabulka č. 7: Struktura provozního hospodářského výsledku	32
Tabulka č. 8: Vývoj ekonomický ukazatelů	33
Tabulka č. 9: Struktura finančního výsledku hospodaření	34
Tabulka č. 10: Struktura nakupovaných služeb	35
Tabulka č. 11: Jiné provozní náklady	35
Tabulka č. 12: Celkem daň z příjmů	39
Tabulka č. 13: Výpočet odložené daně z příjmů	40
Tabulka č. 14: Prodej vlastních výrobků a služeb	42
Tabulka č. 15: Prodej zboží	42
Tabulka č. 16: Přijatá zdanitelná plnění	43
Tabulka č. 17: Daňově neuznatelné náklady	43
Tabulka č. 18: Výkaz zisku a ztrát - 2018	44
Graf 1: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob (v %)	23
Graf 2: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob vybraných členských států OECD	24
Obrázek č. 1: Ukázka DPPO, využití slevy, vyčíslení nižší daňové povinnosti	46

8 SEZNAM ZKRATEK

DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
HV	Výsledek hospodaření
OP	Opravná položka
VyZÚ	Vyhláška k zákonu o účetnictví pro podnikatele
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů