

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Zjištění základu daně z příjmů v různých typech podniků

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Ekaterina BARSUKOVA**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana FIALOVÁ, Ph.D.**

Praha, 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Zjištění základu daně z příjmů v různých typech podniků zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucí bakalářské práce Ing. Jany Fialové, Ph.D. a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 30. 4. 2020

.....

Ekaterina Barsukova

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí bakalářské práce Ing. Janě Fialové, Ph.D. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Ekaterina BARSUKOVA
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Zjištění základu daně z příjmů v různých typech podniků
Název (v angličtině)	Income tax basis calculations in various business forms

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem práce je zpracování a porovnání způsobů výpočtu základu daně z příjmů u různých typů podniků. Na základě získaných poznatků provést analýzu daně z příjmu ve vybraném podniku a navrhnout opatření ke snížení daňové povinnosti.

Postup práce:

1. Zpracování literární rešerše na vybrané téma
2. Porovnání způsobů výpočtu základu daně z příjmu u různých typů podniků
3. Analýza stanovení základu daně ve vybraném podniku
4. Návrh vhodných opatření snižujících daňovou povinnost vybraného podniku
5. Závěr

Metody: Literární rešerše, analýza, komparace, syntéza

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. HNÁTEK, Miloslav. *Daňové a nedaňové náklady 2019*. Praha: ESAP, 2019, 270 s. ISBN 978-80-905899-8-8
2. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. vyd. Praha: VOX, 2018, 403 s. ISBN 978-80-87480-63-2
3. VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2019*. 15. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 556 s. ISBN 978-80-7598-325-1
4. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Datum zadání bakalářské práce: duben 2019

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2020




Ekaterina BARSUKOVA
student


Ing. Jana FIALOVÁ, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce


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


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

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá problematikou stanovení základu daně z příjmů v různých typech podniků, respektive u různých způsobů vedení evidence podnikatelské činnosti.

V teoretické části jsou popsány jednotlivé způsoby vedení podnikatelské činnosti. Dále je v teoretické části shrnuta právní úprava a způsoby stanovení základu daně z příjmů z výkazů daňové evidence a podvojného účetnictví. Praktická část se věnuje stanovení základu daně z příjmů ve vybrané společnosti a návrhům úprav základu daně z příjmů.

Klíčová slova: Podnikání, daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, základ daně, předmět daně

ABSTRACT

The bachelor's thesis deals with the issue of determining the income tax base in various types of companies, respectively in various ways of keeping records of business activities.

The theoretical part describes the various ways of conducting business. Furthermore, the theoretical part summarizes the legislation and methods of determining the income tax base from tax records and double-entry bookkeeping. The practical part is devoted to determining the income tax base in a selected company and proposals for adjustments to the income tax base.

Keywords: Business, personal income tax, corporate income tax, tax base, subject of taxation,

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	PODNIK A PODNIKÁNÍ	11
3.1.1	Formy podnikání	11
3.2	DAŇ Z PŘÍJMŮ	13
3.2.1	Daňový subjekt daně z příjmů	13
3.2.2	Předmět daně z příjmů	14
3.2.3	Osvobozené příjmy	14
3.2.4	Příjmy nezahrnované do základu daně	15
3.3	ZPŮSOBY VEDENÍ EVIDENCE PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI	15
3.3.1	Daňová evidence	15
3.3.2	Účetnictví	18
3.4	ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ NA ZÁKLADĚ VÝKAZŮ DAŇOVÉ EVIDENCE	20
3.4.1	Uzavření zdaňovacího období	20
3.4.2	Stanovení základu daně z příjmů	21
3.5	STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ NA ZÁKLADĚ ÚČETNÍCH VÝKAZŮ	23
3.5.1	Ukončení účetního období	23
3.5.2	Stanovení základu daně z příjmů	24
3.6	SLOŽKY UPRAVUJÍCÍ ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ	25
3.6.1	Rezervy a opravné položky	25
3.6.2	Daňová ztráta	25
3.6.3	Výdaje na výzkum a vývoj	25
3.6.4	Podpora vzdělání	26
3.6.5	Dary	26
3.7	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	27
4	PRAKTICKÁ ČÁST	28
4.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	28
4.2	OPERACE PŘEDCHÁZEJÍCÍ UZAVŘENÍ ÚČETNÍCH KNIH	28
4.2.1	Inventarizace majetku	28
4.2.2	Kurzové rozdíly	29
4.2.3	Časové rozlišení a dohadné položky	29
4.3	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ A JEHO TRANSFORMACE NA ZÁKLAD DANĚ	30
4.3.1	Daňově neuznatelné náklady a výnosy	31
4.3.2	Odpisy	32

4.3.3	Opravné položky k pohledávkám	33
4.4	ODČITATELNÉ POLOŽKY OD ZÁKLADU DANĚ	33
4.5	ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ	34
4.6	NÁVRHY ÚPRAV	35
5	ZÁVĚR	41
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	42
7	SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ	44

1 ÚVOD

Podnikatelské činnosti se nemůže věnovat každý. Vedení podniku klade určité nároky na schopnosti a dovednosti jedince či jedinců, kteří se rozhodnou opustit „pohodlí“ zaměstnání a vrhnout se do nevyzpytatelného tržního prostředí. V České republice lze podnikat různými způsoby. Podniky mohou být zakládány jak jedinci nebo i skupinami a za určitým cílem. Podnikání může být provozováno na základě různých oprávnění, může být upravováno různými zákony.

Většina podnikatelů provozuje svou činnost za účelem dosažení zisku. A tento zisk musí být v souladu se zákony zdaněn. Právě stanovením základu daně, konkrétně daně z příjmu, se bude zabývat tato bakalářská práce.

Ať už je podnikatelem drobný živnostník, obchodní společnost nebo nadnárodní korporace, musí alespoň jednou za rok podat daňové přiznání k dani z příjmů a zdanit veškeré příjmy, které s podnikatelskou činností souvisí. Tyto příjmy musí v souladu s právními předpisy každý podnikatel evidovat a následně z těchto výkazů stanovit základ daně pro dané zdaňovací období.

Svou činnost může podnikatel evidovat vedením daňové evidence. Ze samotného názvu je patrné, že tato evidence slouží k daňovým účelům. Jedná se o jednoduchý způsob zaznamenávání příjmů a výdajů podnikatele, které v daném roce vynaložil za účelem dosažení zisku. Zdanitelné příjmy zjištěné na základě daňové evidence následně podléhají dani z příjmů fyzických osob.

Podvojně účetnictví si vedou ti podnikatelé, kterým to ukládá zákon, anebo se pro to dobrovolně rozhodli. Úlohou účetnictví je poskytovat informace o pohybu majetku a závazků, o nákladech a výnosech a výsledku hospodaření. Zjištěný výsledek hospodaření je nutné pro stanovení základu daně z příjmů dále upravovat. Podnikatelé, kteří vedou účetnictví, se řídí ustanoveními zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, které upravují daň z příjmů právnických osob.

Zákon o daních z příjmů umožňuje poplatníkům i různé způsoby, jak základ daně snížit. Nicméně orientace v daňových předpisech a jejich změnách je velmi složitá. Proto mnoho podnikatelů využívá služeb daňových poradců.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem práce je podat ucelený přehled o stanovení základu daně z příjmů v závislosti na způsobu vedení evidence podnikatelské činnosti.

Teoretická část bakalářské práce se zaměřuje na rozdíl ve vedení daňové evidence a podvojného účetnictví a stanovení základu daně na základě jejich výkazů. V závěru teoretické části jsou uvedeny možné způsoby úprav základu daně z příjmů. Pro zpracování teoretické části bakalářské práce byly použity metody deskripce, klasifikace a komparace různých způsobů vedení podnikatelské činnosti a způsobů stanovení základu daně z příjmů.

Cílem praktické části je stanovení výsledku hospodaření vybrané společnosti s ručením omezeným, analýza nákladů a výnosů této společnosti a úprava výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob na základě poznatků získaných v teoretické části. Následně je cílem autora navrhnout vybrané společnosti možné způsoby úprav základu daně pro optimální uplatnění odčitatelných položek a jejich komparace.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Podnik a podnikání

Základními právními normami, které upravují podnikání, jsou zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále také jen občanský zákoník), zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon (dále také jen živnostenský zákon) a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále také jen zákon o obchodních korporacích). V těchto normách jsou uvedeny základní definice, pojmy a vztahy.

Pojem „podnikání“ nedefinuje žádná z výše uvedených norem. Nový občanský zákoník, který vstoupil v platnost 1. 1. 2014, zahrnuje pouze pojem „podnikatel“, kterým je ten, „kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku“. Výdělečnou činností tedy rozumíme činnost podnikatelskou, neboli podnikání, jejíž charakteristické znaky jsou dále vymezeny v občanském zákoníku.

Pojem „podnik“ byl v § 5 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, definován jako „soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit“. Nový občanský zákoník nahrazuje „podnik“ pojmem „obchodní závod“ nebo „závod“ a v § 502 ho definuje jako „organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu“.

3.1.1 Formy podnikání

Před zahájením podnikatelské činnosti musí každý budoucí podnikatel zvolit formu podnikání. Ta může vycházet např. z oblasti, ve které chce podnikatel podnikat, na jeho schopnostech nebo i vzdělání.

Právní formu definuje Šafrová Drášilová (2019, s. 191) jako jakýsi obal podniku, který „má usnadnit jeho fungování a případně chránit podnikatele tím, že oddělí jeho soukromý majetek od majetku určeného k podnikání“. Právní formy dělí z hlediska počtu společníků, kteří se podnikání účastní, a z hlediska formy ručení.

Obrázek 1 Právní formy podnikání

	osobní	smíšené	kapitálové
jednotlivec	živnostenské podnikání podnikání podle zvláštních předpisů	X	společnost s ručením omezeným (akciová společnost)
skupina osob	veřejná obchodní společnost	komanditní společnost	společnost s ručením omezeným družstvo akciová společnost

Zdroj: Šafrová Drášilová, 2019, s. 191

Každý podnik, podnikatelská jednotka, má svou právní formu. Právní formy můžeme rozdělit do skupin na:

- podniky jednotlivce,
- obchodní společnosti,
- družstva.

Podniky jednotlivce mají podobu živnosti. Podmínky živnostenského podnikání upravuje živnostenský zákon. Živností se rozumí „soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku“. Podnikatelé, jejichž činnost neupravuje živnostenský zákon ale jiné zvláštní předpisy, obvykle k výkonu své činnosti potřebují jiné povolení, oprávnění nebo vzdělání.

Obchodní společnosti vymezuje zákon o obchodních korporacích a dělí je na osobní společnosti (veřejná obchodní společnost) a na kapitálové společnosti (společnost s ručením omezeným a akciová společnost), evropské společnosti a evropské hospodářská zájmová sdružení. Komanditní společnost patří do společností se smíšenou formou ručení.

3.2 Daň z příjmů

Daň je obecně charakterizována jako povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Daně členíme na daně přímé a nepřímé, dále pak na důchodové a majetkové. Daň z příjmů řadíme mezi přímé důchodové daně, jejímž předmětem jsou příjmy neboli důchody.

Daně z příjmů jsou součástí daňové soustavy ČR od 1. ledna 1993. Z hlediska subjektu se tyto daně člení na daně z příjmů fyzických osob (osobní důchodová daň, daň z příjmů jednotlivců) a daň z příjmů právnických osob (daň ze zisku společností). Jediným předpisem, který obě tyto příjmové daně reguluje, je zákon o daních z příjmů, jehož poslední novelizace proběhla 1. 4. 2019. První část zákona se zabývá zdaněním příjmů fyzických osob, druhá část upravuje podmínky pro zdanění příjmů právnických osob a část třetí obsahuje podmínky, které jsou pro fyzické i právnické osoby společné. Ve zvolené úpravě, a to jednomu zákonu pro obě daně, bylo přihlédnuto ke specifickému zdanění některých typů obchodních společností (veřejné obchodní společnosti a částečně komanditní společnosti), kde jsou podíly na zisku zdaňovány osobní důchodovou daní. (Radvan a Mrkývka, 2016, s. 39-41)

3.2.1 Daňový subjekt daně z příjmů

Daňový subjekt je definován jako osoba podle zákona povinná strpět, odvádět nebo platit daň. Tyto subjekty dále dělíme na poplatníky, které tíží daň nebo daňové břemeno, kterým daň snižuje důchod, a plátce, kteří jsou povinni odvádět daň do veřejného rozpočtu. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 14)

Poplatníky důchodových daní jsou tedy všechny osoby, tj. osoby fyzické i právnické, přičemž fyzické osoby platí daň z příjmů fyzických osob. České právnické osoby a případně další subjekty podle zahraničních právních řádů hradí daň z příjmů právnických osob. Vymezení plátce důchodové daně je složitější, neboť se u důchodových daní plátce daně nevyskytuje. Pouze v daňovém procesu lze plátce daně z příjmů vymežit jako subjekt, který je odpovědný za to, že daň u poplatníka srazí, vybere a odvede ji správci daně. Subjektem důchodové daně plátce být tedy nemůže, je toliko daňovým subjektem z hlediska procesního (typicky zaměstnavatel u daně z příjmů ze závislé činnosti). (Radvan a Mrkývka, 2016, s. 45)

Poplatníka daně z příjmů fyzických osob vymezuje § 2 zákona o daních z příjmů. Poplatníky jsou všechny fyzické osoby, které zákon dělí na daňové rezidenty a nerezidenty. Rezydentem se

rozumí fyzická osoba s bydlištěm na území ČR nebo i fyzická osoba, která se na území ČR pobývá alespoň 183 dní v průběhu kalendářního roku. Daňoví nerezidenti nemají na území ČR bydliště a ani se zde obvykle nezdržují.

Poplatníci daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami a jsou uvedeni v § 17 zákona daních z příjmů. Zákon dělí na daňové rezidenty a daňové nerezidenty také poplatníky daně z příjmů právnických osob.

3.2.2 Předmět daně z příjmů

Radvan a Mrkývka (2016, s. 45-46) uvádí, že předmětem daně musí být veškeré příjmy, a to i ze zahraničí. Příjmy se rozumí příjmy peněžní, ale i ty nepeněžní či dosažené směnou, bez ohledu na složitost prokazování takových příjmů či jejich hodnoty. Výši nepeněžních plnění je třeba do jisté míry regulovat, např. daňovými předpisy tak, aby nedocházelo k jejich zneužívání. Jako regulaci výdajů daňovými předpisy uvádí např. omezenou výši náhrad nákladů na pracovní cesty.

Dani z příjmů fyzických osob podléhají veškeré příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou jejím předmětem. Řada příjmů může být od daně z příjmů osvobozena, jako například některé bezúplatné příjmy, důchody a sociální transfery, některé příjmy z prodeje majetku nebo některé výhry. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 161)

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem za určité zdaňovací období, kterým je u právnických osob zpravidla kalendářní rok. Podnikatelské subjekty, jestliže jsou právnickými osobami, musí povinně vést podvojný účetnictví. Proto existuje úzká vazba mezi účetním výsledkem hospodaření, tedy rozdílem mezi náklady a výnosy, a základem daně. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 96)

3.2.3 Osvobozené příjmy

Příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob jsou vyjmenovány v § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ovšem v případě fyzických osob bude obzvlášť záležet, zda tyto příjmy nesouvisely s ekonomickou činností podnikatele. Výčet příjmů osvobozených od daně příjmů právnických osob je uveden v § 19 zákona o daních z příjmů.

U příjmů osvobozených od daně z příjmů u podnikatelských subjektů se bude jednat zejména o (Vančurová a Láchová, 2018, s. 98):

- Bezúplatná plnění nabytá dědictvím nebo odkazem,
- Úroky z přeplatku daně zaviněného správcem daně a orgánem správy sociálního zabezpečení atp.

3.2.4 Příjmy nezahrnované do základu daně

Příjmy, které se nezahrnují do základu daně, jsou (Vančurová, Láchová, 2018, s. 98):

- Částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zákona o daních z příjmů, jsou-li zahrnuty ve výnosech,
- Příjmy tvořící samostatné základy, např. přijaté podíly na zisku (dividendy) atd.

3.3 Způsoby vedení evidence podnikatelské činnosti

3.3.1 Daňová evidence

Daňová evidence je vymezena § 7b zákona o daních z příjmů jako „evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů, která poskytuje informace o **příjmech a výdajích** (v členění potřebném pro zjištění základu daně) a majetku a dlužích poplatníka“. Povinnost vést daňovou evidenci mají podnikatelské subjekty, které nejsou účetními jednotkami dle § 1 odst. 2 zákona o účetnictví. Poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci, se účetní předpisy netýkají, pokud to zákon o daních z příjmů vysloveně nestanovuje.

Daňová evidence je obdobou jednoduchého účetnictví, které upravoval zákon o účetnictví platný do konce roku 2003. Zachycuje podle zásady jednoduchosti pouze peněžní toky, které bezprostředně souvisí s podnikáním, a stav majetku a dluhů podnikatele na konci zdaňovacího období. Obdobně jako účetnictví vymezuje složky majetku, které podléhají evidenci, a určuje metody oceňování majetku a dluhů. (Dušek, 2019, s. 9)

Formu a způsob vedení daňové evidence si volí sám podnikatel, neboť nejsou zákonem o daních z příjmů upraveny. Jediným požadavkem je pouze zajistit podklady pro výpočet základu daně z příjmů. Za předpokladu, že bude podnikatel vést daňovou evidenci průběžně, může podnikateli poskytnout přehled o stavu a pohybu majetku a dluhů (Štohl, 2019, s. 14). Je však nutné si uvědomit, že poplatník musí v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (v dalším textu jen „daňový řád“), konkrétně v souladu s § 92 odst. 3, prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Poplatník musí správci daně při

případné kontrole prokázat zejména, že výdaje, které uplatnil jako výdaje daňové, jsou skutečně výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stejně tak poplatník musí kdykoliv doložit způsob nabytí, hodnotu a stav majetku i zásob. Z toho jednoznačně vyplývá, že poplatník by měl uchovávat příslušné doklady jako jsou účtenky, faktury, vést evidenci zásob apod. Zrovna tak je zapotřebí vést průkaznou evidenci veškerého hmotného, nehmotného, movitého i nemovitého majetku souvisejícího s podnikatelskou činností (Sedláková, 2018, s. 40).

Jak již bylo uvedeno, záleží pouze na podnikateli, jakou formu daňové evidence si zvolí. Evidenci je možné vést ručně nebo pomocí softwaru v knihách, které byly dříve využívány v soustavě jednoduchého účetnictví. Pro vedení evidence se mohou využít například tyto knihy (Hákalová, Pšenková, 2019, s. 15):

- a) peněžní deník,
- b) kniha pohledávek,
- c) kniha dluhů
- d) evidence, záznamy o ostatních složkách majetku a dlužích (závazcích) z pracovněprávních vztahů, pokud pro ně mají použití,
- e) ostatní záznamy vyplývající ze zvláštních právních předpisů.

Podnikatel může do daňové evidence zahrnout pouze příjmy a výdaje související s majetkem zahrnutým v obchodním majetku. Ten je zákonem o dani z příjmů definován jako souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných hodnot), které jsou ve vlastnictví podnikatele, a které byly, nebo jsou obsahem daňové evidence. (Dušek a Sedláček, 2019, s. 15)

Příjmy jsou definovány zákonem o dani z příjmů jako peněžité i nepeněžité plnění, která nabývá poplatník v průběhu podnikání. Příjmy se člení na peněžité, nepeněžité a příjmy dosažené směnou. Mezi peněžité příjmy se řadí skutečné peněžní přítoky peněz, kterými jsou například příjem hotovosti do pokladny nebo připsání peněžních prostředků na bankovní účet. Jako příklad nepeněžitých příjmů lze uvést zápočet vzájemných pohledávek a dluhů. (Dušek a Sedláček, 2019, s. 23)

Příjmy z podnikání upravuje § 7 zákona o daních z příjmů a jedná se o:

- příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodaření, přičemž podnikání

v této oblasti upravuje § 2e zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství,

- příjem ze živnosti, tj. z podnikání na základě živnostenského oprávnění podle živnostenského zákona,
- příjem z jiného podnikání neuvedeného, ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění podle zvláštního právního předpisu (např. činnost lékařů, auditorů, daňových poradců, advokátů aj.),
- podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.

Problematické výdajů se věnují především § 24 a 25 zákona o daních z příjmů. **Výdaje** vynaložené na dosažení příjmů z podnikání lze také členit na peněžní a nepeněžní daňové výdaje. Mezi nepeněžní výdaje patří např. odpisy dlouhodobého majetku, tvorby rezerv atd. (Dušek a Sedláček, 2019, s. 24)

Výdaje lze uplatnit několika způsoby:

- prokazatelně vynaložené výdaje,
- procentem z dosažených příjmů, a to ve výši dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů:
 - 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše do částky 1 600 000 Kč,
 - 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše však do částky 1 200 000 Kč,
 - 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; nejvýše však do částky 600 000 Kč,
 - 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odstavce 6; nejvýše však do částky 800 000 Kč.
- Podnikatelé, kteří dosahují příjmy z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů a neuplatňují výdaje procentem z příjmů, vedou deník příjmů a výdajů. Zápisy do deníku se zachycují peněžní příjmy a výdaje (skutečné platby) a nepeněžní transakce, které zvyšují nebo snižují rozdíly mezi příjmy a výdaji.

Závazná podoba deníku příjmů a výdajů není předepsána. Deník může mít následující podobu:

Tabulka 1 Deník příjmů a výdajů

Datum	Doklad	Text	Peněžní prostředky v hotovosti		Peněžní prostředky na bankovních účtech		Průběžné položky		Příjmy zahrn. do ZD	Výdaje odčit. od ZD	Příjmy nezahrn. do ZD	Výdaje neodčit. od ZD
			Příjem	Výdej	Příjem	Výdej	Příjem	Výdej				

Zdroj: Štohl, 2019, s. 39, vlastní zpracování autora

První sloupce peněžního deníku označují doklad, datum jeho vystavení a stručný popis účetní operace. Peněžní prostředky v hotovosti zachycují pohyb, tedy příjem nebo výdaj peněžních prostředků na základě příjmových a výdajových pokladních dokladů. Na základě výpisů z bankovních účtů se zachycuje pohyb bezhotovostních peněžních prostředků ve sloupcích Peněžní prostředky na bankovních účtech. Do průběžných položek se zapisují zejména odvody peněz na bankovní účet nebo výběr z účtu do pokladny, případně převody mezi dvěma bankovními účty. V posledních sloupcích se zapisují příjmy a výdaje s ohledem na jejich vliv na základ daně z příjmů.

3.3.2 Účetnictví

Povinnost vést účetnictví mají podle § 1 odst. 2 zákona o účetnictví mj. účetní jednotky, kterými jsou:

- právnické osoby se sídlem v ČR,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále také jen zákon o dani z přidané hodnoty) včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhli za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku

25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,

- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní předpis.

Na konci zdaňovacího období sestavují účetní jednotky účetní závěrku. Tato závěrka je tvořena rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou s vysvětlujícími a doplňujícími informacemi. Právě výkaz zisků a ztráty slouží jako podklad pro stanovení základu daně z příjmů.

Rozsah a způsob vedení účetnictví jsou upraveny ustanoveními zákona o účetnictví. Úlohou účetnictví je poskytování informací o pohybu majetku a závazků, **o nákladech, výnosech** a o výsledku hospodaření. Mezi funkce účetnictví patří (Štohl, 2019, s. 17):

- poskytování informací o hospodaření firmy,
- zjištění informací pro účely daňové,
- poskytování informací pro rozhodování a řízení podniku.

Výnosy se z hlediska účetnictví rozumí finanční prostředky podniku získané jeho činností. Mezi výnosy řadíme tržby z prodeje výkonů podniku (výrobků, zboží nebo služeb) a další finanční a mimořádné výnosy. **Náklady** pak představují účelově vynaložené hospodářské prostředky a práce, respektive jejich spotřebu vyjádřenou v penězích, které podnik vynakládá na získání těchto výnosů. Stejně jako výnosy i náklady se rozdělují na provozní, finanční a mimořádné. (Sedláčková a Mirčevská, 2019, s. 21)

Dvořáková (2017, s. 80–81) definuje výnosy jako „taková zvýšení aktiv či snížení závazků, která ovlivní vlastní kapitál a nejedná se o transakci s vlastníky (například vklad kapitálu do podniku vlastníkem)“, a náklady jako „taková snížení aktiv, nebo zvýšení závazků, která snižují vlastní kapitál a nejedná se o transakci s vlastníky“. Uvedená vymezení vysvětlují, čím je vznik nákladů nebo výnosů vyvolán, ale nelze je chápat opačně, a to tak, že každé zvýšení aktiv či snížení závazků je výnos a každé snížení aktiv a zvýšení závazků je náklad. Příklady transakcí, které nejsou výnosy nebo náklady jsou uvedeny níže.

Výnosem například není (Dvořáková, 2017, s. 80):

- zvýšení aktiv provázené současným zvýšením závazků - např. přijetí dlouhodobého úvěru

- zvýšení aktiv vkladem majitele (zde dochází ke zvýšení jiných složek vlastního kapitálu, než je zisk),
- snížení závazku kompenzované zvýšením jiného závazku, snížením aktiv nebo zvýšením základního kapitálu (tj. kapitalizace závazku).

Nákladem například není (Dvořáková, 2017, s. 81):

- snížení aktiv vyvolané splácením závazků,
- snížení aktiv vyvolané výběrem z podniku pro osobní spotřebu majitele,
- snížení jednoho aktiva kompenzované současným zvýšením aktiva jiného (například při nákupu materiálu či zboží za hotové),
- vznik (zvýšení) závazku provázené současným zvýšením aktiv (např. přijetí půjčky, nákup aktiv se současným vznikem závazku vůči dodavateli),
- vznik (zvýšení) závazku provázené snížením závazku jiného.

O skutečnostech, které jsou předmět účetnictví, se účtuje vždy do účetního období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. To platí i pro účtování nákladů a výnosů, u kterých není na rozdíl od příjmů a výdajů rozhodný okamžik jejich zaplacení nebo přijetí (Zákon č. 563/1991 Sb., § 3 odst. 1). Pro vznik výnosu je tedy rozhodující okamžik provedení určitého výkonu a pro vznik nákladu je důležitý okamžik skutečné spotřeby. Z výše uvedeného vyplývá, že pro vznik nákladu nebo výnosu není rozhodující uskutečnění peněžního toku, např. úhrada závazku nebo pohledávky.

3.4 Základ daně z příjmů na základě výkazů daňové evidence

3.4.1 Uzavření zdaňovacího období

Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů, který upravuje vedení daňové evidence, nestanovuje ani závazný postup uzavírání zdaňovacího období, budou vycházet níže uvedené kroky z odborné literatury.

Štohl (2019, s. 69) doporučuje na konci zdaňovacího období provést přípravné práce, které zahrnují zejména:

- prověření technického zhodnocení a převýšení částek dle § 30 zákona o daních z příjmů,

- výpočet cestovních náhrad za vozidla nevložená do obchodního majetku,
- kontrolu rezerv na opravy hmotného majetku (tj. zda nemělo být zahájeno čerpání rezerv),
- kontrolu konečného zůstatku pokladny (nesmí vykazovat záporný zůstatek),
- ověření, zda souhlasí souhrnné kontrolní propočty v deníku za zdaňovací období.

K poslednímu dni zdaňovacího období je poplatník, který vede daňovou evidenci, dle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů zjistit **skutečný stav zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů**. O tomto zjištění provede zápis, který porovná se stavem evidovaných v knihách. Případné rozdíly vyčíslí a upraví o ně základ daně dle § 24 a 25.

Poplatník, který nezajistil v průběhu zdaňovacího období úpravu příjmů a výdajů v souladu s požadavky zákona o daních z příjmů, musí upravit příjmy a výdaje o (Štohl, 2019, s. 70-72):

- peněžní a nepeněžní dary, který poplatník přijal v souvislosti s podnikáním,
- hodnotu hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, pokud byly výdaje na jeho pořízení evidovány jako daňové,
- čerpání zákonné rezervy na opravy hmotného majetku,
- nepeněžní příjmy a výdaje ze zápočtu vzájemných pohledávek a závazků, pokud takový zápočet vliv na výši základu daně z příjmů,
- odpisy hmotného majetku vypočtené dle zákona o daních z příjmů
- zůstatkovou cenu vyřazeného hmotného majetku v zákonem uznatelné výši,
- poměrnou část nájemného u finančního leasingu
- tvorbu zákonné rezervy na opravy hmotného majetku a
- darované zásoby jako snížení výdajů.

3.4.2 Stanovení základu daně z příjmů

Základem daně z příjmů podnikatele, který vede daňovou evidenci, je částka, o kterou příjmy poplatníka ve zdaňovacím období převyšují výdaje, které byly prokazatelně vynaloženy na jejich dosažení, zajištění a udržení. Tento základ se následně upravuje v souladu s požadavky zákona o daních z příjmů.

Rozlišujeme příjmy zahrnované nebo nezahrnované do základu daně. Do příjmů zahrnovaných do základu daně patří zejména peníze za prodej zboží, výrobků a poskytnutí služeb, tzn. příjmy

související s jeho podnikatelskou činností. Mezi příjmy, které se do základu daně nezahrnují, lze uvést např. peněžní vklady podnikatele, přijaté zápůjčky apod. (Štohl, 2019, s. 14)

Obdobně jako příjmy se evidují také výdaje v členění na odčitatelné nebo neodčitatelné od základu daně. Odčitatelné výdaje budou výdaje sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a odečítají se od základu daně ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů. Mezi tyto náklady patří výdaje za materiál, zboží a služby. Výdaji neodčitatelnými jsou například výdaje pro osobní potřebu podnikatele, na splátku zápůjčky nebo pořízení hmotného majetku.

Pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci, platí, že pro vynaložení konkrétního nákladu, resp. výdaje, je nutné ho i zaplatit, aby byl tento výdaj uznán jako daňový. Výjimkou, kdy zaplacení není podmínkou uznatelnosti, je například nákup hmotného majetku vymezeného v § 26 zákona o daních z příjmů, kdy je uznán pouze daňový odpis tohoto majetku. Další výjimkou je finanční leasing dle § 24 zákona o daních z příjmů. Poplatník v tomto případě může uplatnit pouze poměrnou výši finančního leasingu, a to bez ohledu na to, zda platba skutečně proběhla nebo ne. (Hnátek, 2019, s. 11)

Poplatník musí navýšit základ daně zejména o tyto položky (Štohl, 2019, s. 70–72):

- Přijaté zdanitelné dary – jedná se o peněžité i nepeněžité dary přijaté poplatníkem v souvislosti s podnikáním.
- Hodnotu hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, pokud byly výdaje evidovány jako daňové, neboť hodnota hmotného majetku se do daňových výdajů přenáší prostřednictvím odpisů.
- Čerpání zákonné rezervy na opravu hmotného majetku.
- Nepeněžní příjmy ze zápočtu vzájemných pohledávek a závazků – např. v případě, kdy by nedaňový výdaj převýšil daňový příjem.
- Darované zásoby jako snížení výdajů.

Dále je poplatník povinen snížit základ daně zejména o tyto položky (Štohl, 2019, s. 71–72):

- Odpisy hmotného majetku – daňově uznatelným výdajem jsou odpisy vypočtené dle zákona o daních z příjmů.
- Zůstatková cena vyřazeného hmotného majetku (ve výši uznatelné dle zákona o daních z příjmů) – daňově uznatelným výdajem zůstatková

cena prodaného nebo zlikvidovaného hmotného majetku nebo zůstatková cena majetku vyřazeného v důsledku škody jen do výše náhrad od pojišťovny.

- Poměrnou výši nájemného a finančního leasingu.
- Zákonou rezervu vytvořenou na opravu hmotného majetku za podmínek uvedených v zákoně o rezervách.
- Nepeněžní příjmy ze zápočtu vzájemných pohledávek a závazků – např. v případě, kdy by daňový výdaj byl nižší než nedaňový příjem.

3.5 Stanovení základu daně z příjmů na základě účetních výkazů

3.5.1 Ukončení účetního období

Účetní jednotky jsou v souladu se zákonem o účetnictví povinné sestavit k rozvahovému dni, kterým většinou bývá poslední den účetního období, účetní závěrku. Dle § 18 zákona o účetnictví je účetní závěrka tvořena rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou, která vysvětluje a doplňuje informace uvedené v prvních dvou výkazech. Obchodní společnosti navíc sestavují přehled o peněžních příjmech a přehled o změnách vlastního kapitálu.

K okamžiku sestavení účetní závěrky musí účetní jednotky v souladu s § 29 zákona o účetnictví provést **inventarizaci**, kterou ověřují, zda skutečný stav majetku a závazků odpovídá stavu v účetnictví. Výsledky inventarizace se zahrnují do účetního období, za které se sestavuje účetní závěrka na základě vhodných metod, pravidel a nástrojů, které si stanoví každá účetní jednotka. (Březinová, Štohl, 2017, s. 43)

Dále je nutné provést přecenění aktiv a závazků původně vyjádřených v cizí měně, a to kurzem vyhlášeným Českou národní bankou k poslednímu dni účetního období. Případné rozdíly se promítnou do nákladů nebo výnosů účetní jednotky.

Pro dodržení aktuálního principu účetnictví, tj. dodržení věcné a časové souvislosti při účtování o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, provede účetní jednotka pomocí dohadných účtů aktiv a pasiv zaúčtování. Tento krok je důležitý pro dodržení aktuálního principu podvojného účetnictví. Dohadné účty se použijí v případě účtování pohledávek nebo závazků, ke kterým nebyl vystaven nebo doručen účetní doklad. U časového rozlišení se zpravidla se jedná o položky jako nájemné, zálohy na energie, předplatné apod. (Březinová, Štohl, 2017, s. 48-49)

3.5.2 Stanovení základu daně z příjmů

Podnikatel, který vede evidenci své podnikatelské činnosti prostřednictvím účetnictví, vychází při stanovení základu daně z příjmů z výsledku hospodaření, tedy rozdílu mezi náklady a výnosy. Tento účetní výsledek hospodaření se pak při transformaci na základ daně upravuje o částky, které „nelze zahrnout do nákladů nebo jsou do nich zahrnuty v nesprávné výši, a o veškeré částky neoprávněně zkracující příjmy. Pokud je rozsah některých druhů nákladů omezen nebo limitován zákonem o daních z příjmů nebo jinými předpisy, lze pro stanovení základu daně tyto náklady zahrnout maximálně ve stanovené a prokazatelné výši.“ (Skálová, 2019, s. 23)

Obecné schéma úpravy výsledku hospodaření před zdaněním na základ daně vypadá takto (Vančurová a Láchová, 2018, s. 97 a 139):

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním

- osvobozené příjmy
- příjmy nezahrnované do základu daně včetně samostatných základů daně
- rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
- + účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
- + - vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacený
- = ZÁKLAD DANĚ
- odpočty, neboli odčitatelné položky (§ 34 zákona o daních z příjmů)
- = mezisoučet
- bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely
- = ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů).

Rozdíl mezi výnosy a náklady účetní jednotky, které vznikly v daném účetním období, se musí vždy snížit o osvobozené příjmy dle § 19 a příjmy nezahrnované do základů daně dle § 20b nebo § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dále se od výsledku hospodaření odečtou rezervy a opravné položky, které nesplňují podmínky zákona o rezervách. Následně se zvýší nebo sníží o náklady a výnosy, které nebyly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení příjmů a jsou tedy v souladu s § 25 zákona daně z příjmů daňově neuznatelné. Položky, o které musí poplatník upravit výsledek hospodaření a jejichž daňová účinnost je podmíněna jejich zaplacením, jsou stanoveny v § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

3.6 Složky upravující základ daně z příjmů

Zákon o daních z příjmů umožňuje různými způsoby snížit daňovou povinnost. V případě právnických i fyzických osob se jedná o úpravy základu daně o daňovou ztrátu, výdaje na výzkum a vývoj, na podporu odborného vzdělávání a poskytnuté dary. Podmínky a rozdíly uplatnění těchto odpočtů u fyzických a právnických osob jsou uvedeny níže.

3.6.1 Rezervy a opravné položky

Vytvářet rezervy a opravné položky mohou jak fyzické osoby, které vedou daňovou evidenci nebo účetnictví, tak i právnické osoby. Daňově uznatelným nákladem (výdajem) jsou pouze rezervy a opravné položky vytvořené způsobem a ve výši v souladu se zákonem o rezervách. Při použití vytvořených rezerv a opravných položek naopak vniká poplatníkovi zdanitelný výnos (příjem). (Vychopeň, 2019, s. 188–189)

Nejrozšířenější rezervou je rezerva na opravu hmotného majetku, která je upravena § 7 zákona o rezervách. Lze ji vytvořit jen u majetku, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je pět a více let. Tyto rezervy se nesmí tvořit pouze jedno zdaňovací období, maximální délka je upravena zákonem dle příslušné odpisové skupiny.

Opravné položky definuje § 2 odst. 2 zákona o rezervách jako opravné položky vytvořené k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, které byly zaúčtovány v souladu s účetními předpisy, nebo pohledávek vedených v prokazatelné evidenci podle § 3 odst. 3.

3.6.2 Daňová ztráta

Daňová ztráta v souladu s § 38n zákona o daních z příjmů vzniká „pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23“. Odčitatelnou položkou od základu daně je daňová ztráta, která vznikla nebo byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část. Daňovou ztrátu lze dle § 34 zákona o daních z příjmů uplatnit nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

3.6.3 Výdaje na výzkum a vývoj

Dále lze od daňového základu odečíst výdaje na projekty výzkumu a vývoje, které přesně určuje zákon o daních z příjmů. Hlavní podmínkou pro odpočet takových nákladů je, že

na realizaci podpořeného projektu nesmí být poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, a to i v případě, že by veřejné zdroje nepokrývaly veškeré výdaje vynaložené na projekt.

Odpočet těchto výdajů se uplatňuje ve výši stanovené zákonem. Z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty může podnikatel v souladu s § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů výdaje na podporu výzkumu a vývoje odečíst nejpozději ve třetím zdaňovacím období následujícím po období, ve kterém vznikly.

V případě podnikatelů, kteří vedou podvojný účetnictví a musí se tedy řídit i zákonem o účetnictví, existuje při uplatňování nákladů na výzkum a vývoj omezení, jenž je definováno v § 28 zákona o účetnictví. Dle zmíněného ustanovení je zakázáno vyplácení podílů na zisku, jsou-li tyto náklady vykazovány v aktivech rozvahy. Vyplácení podílů je umožněno jen v případě, že „disponibilní zdroje, z nichž lze jinak vyplácet podíly na zisku a nerozdělný zisk minulých období, jsou nejméně rovny neodepsané části nákladů na vývoj“.

3.6.4 Podpora vzdělání

Podnik může využít odpočet na podporu odborného vzdělání, který se skládá ze součtu odpočtu na pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání. V první části odpočtu se jedná o pořízení nového majetku, hmotného majetku z 1. – 3. odpisové skupiny nebo nehmotného majetku (softwaru, jehož vstupní cena musí být vyšší než 60 000 Kč bez DPH), a to přímo pro odborné vzdělávání. Druhá část odpočtu, tedy dopočet na žáka nebo studenta, může být uplatněna ve výši 200 Kč na žáka nebo studenta a hodinu výuky uskutečněnou na pracovišti poplatníka. Stejně jako v případě výdajů vynaložených na výzkum a vývoj lze odpočet na podporu odborného vzdělávání odečíst ve třech obdobích následujících po období, ve kterém vznikly.

3.6.5 Dary

Od základu daně může podnikatel odečíst hodnotu bezúplatných plnění, neboli darů, poskytnutých v souladu se zákonem o daních z příjmů.

Je-li poplatníkem fyzická osoba, postupuje dle pravidel stanovených § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zákon říká, že souhrnná hodnota všech bezúplatných plnění musí přesáhnout 2 % základu daně anebo činit alespoň 1000 Kč. V úhrnu je fyzickým osobám povoleno odečíst maximálně 15 % ze základu daně.

Právnícká osoba se řídí § 20 zákona o daních z příjmů. Hodnota bezúplatného plnění právnických osob musí činit alespoň 2 000 Kč. Maximální výše darů, které může takový poplatník odečíst, nesmí přesáhnout 10 % sníženého základu daně.

Za dary se nepovažují například reklamní nebo propagační předměty dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, jenž jsou opatřeny jménem nebo ochrannou známkou dárce nebo názvem propagovaného zboží nebo služby. Hodnota daru nesmí přesáhnout 500 Kč bez daně z přidané hodnoty a nesmí podléhat spotřební dani s výjimkou tichého vína. (Hnátek, 2019, s. 68-69)

3.7 Shrnutí teoretické části

V teoretické části byly nejdříve vysvětleny pojmy jako podnikatel a podnik. Následně byly popsány formy podnikání a způsoby vedení podnikatelské činnosti.

V dalších kapitolách byl popsán způsob stanovení základu daně na základě výkazů daňové evidence a podvojného účetnictví. Zde byly uvedeny rozdíly mezi příjmy a výdaji, které jsou předmětem výkazů daňové evidence, a náklady a výnosy, se kterými se setkáváme ve výkazech podvojného účetnictví.

Poslední kapitola teoretické části se zabývá podpisem položek, které mají vliv na základ daně z příjmů. U těchto položek jsou uváděny i případné rozdíly v právních předpisech, které se upravují daň z příjmů fyzických nebo právnických osob.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V této části bakalářské práce jsou poznatky z teoretické části uplatněny v konkrétním podniku, konkrétně při stanovení základu daně za rok 2019 ve společnosti s ručením omezeným. Společnost, která poskytla data a informace pro tuto část práce, si nepřeje zveřejňovat identifikační údaje.

V souladu s cíli bakalářské práce bude provedena transformace výsledku hospodaření společnosti na základ daně z příjmů právnických osob včetně návrhu na daňovou optimalizaci.

4.1 Představení společnosti

Společnost ABC, s.r.o. byla založena v roce 1998. Předmětem činnosti společnosti je výroba a prodej interiérových dveří a zárubní a výroba a prodej skříní. Společnost má dva jednatele, kteří jsou současně majiteli firmy s vlastnickými podíly 71 % a 29 %, její základní kapitál činí 100 000,- Kč. Jedná se o daňového rezidenta, jehož sídlo se nachází na území Středočeského kraje. Společnost je plátcem DPH. Účetním obdobím společnosti je kalendářní rok, tj. od 1. 1. do 31. 12. Společnost podléhá povinnému auditu účetní závěrky.

4.2 Operace předcházející uzavření účetních knih

Před uzavřením účetních knih byla provedena inventarizace, během které bylo zjištěno, zda skutečný stav majetku a závazků souhlasí se zůstatky v účetních výkazech. Inventarizace byla provedena v souladu s vnitropodnikovými směrnicemi.

4.2.1 Inventarizace majetku

Vzhledem k tomu, že společnost sleduje výsledek hospodaření za každý měsíc, provádí inventarizaci majetku v pravidelných měsíčních intervalech.

Inventarizace zásob se ve společnosti ABC s.r.o. provádí vždy ke konci kalendářního roku. Při provádění fyzické inventarizace se zjišťuje skutečný stav materiálu, rozpracované výroby a hotových výrobků, dále pak zboží na skladě a prodejnách. Zjištěný stav je následně porovnán se stavem účetním. Případné rozdíly se v souladu s vnitropodnikovou směrnicí pak účtují do spotřeby (účet 501) jako přirozené úbytky nebo na účty 549 – Manka a škody z provozní činnosti a 648 – Ostatní provozní výnosy.

Při inventarizaci dlouhodobého majetku provede ekonomické oddělení společnosti prověření pohybů na majetkových účtech v průběhu roku. Dále zkoumá návaznost těchto pohybů na změny v kartách majetku. Poté je provedena fyzická inventarizace na jednotlivých střediscích a případné inventarizační rozdíly jsou zaneseny do účetnictví.

Společnost ke konci roku neevidovala žádný dlouhodobý finanční majetek. Krátkodobý finanční majetek v sobě zahrnoval peníze v pokladně, na běžných účtech v bankách a krátkodobý revolvingový úvěr v cizí měně. U těchto položek nebyly zjištěny žádné inventarizační rozdíly.

Inventarizace pohledávek a závazků zahrnuje ověření a odsouhlasení neuhrazených pohledávek a závazků všemi dlužníky a věřiteli. U pohledávek jsou ověřeny promlčecí lhůty, výše stávajících opravných položek, rušení a tvorba nových OP a jejich vliv na konci účetního období. Vzhledem k výborné platební morálce podnik neeviduje závazky po splatnosti. Stav výše pohledávek po splatnosti ke konci účetního období byl je 1 188 tis. Kč. K neuhrazeným pohledávkám účetní jednotka tvoří opravné položky v souladu se zákonem o rezervách. Odpis pohledávky se provádí na základě soudního rozhodnutí.

4.2.2 Kurzové rozdíly

U odsouhlasených pohledávek a závazků v cizí měně je nutné provést přepočet, a to kurzem ČNB platným ke konci rozvahového dne. Kurzové rozdíly jsou poté zaúčtovány do nákladu nebo do výnosu a ovlivní tak výsledek hospodaření, resp. základ daně.

Společnost eviduje kurzové ztráty nebo výnosy na účtech 563 a 663, které dále analyticky dělí. Běžné kurzové rozdíly, které vznikají např. při nákupech cizí měny, jsou účtovány na účty 563.00 a 663.00. Kurzové rozdíly z přecenění závazků se evidují na účtu 563.900 a 663.900.

4.2.3 Časové rozlišení a dohadné položky

Časové rozlišení u nákladů a výnosů zajišťuje dodržení zásady věcné a časové souvislosti s účetním obdobím a používá se v případě, že je známa výše nákladu nebo výnosu. Ve společnosti ABC jsou časově rozlišovány zálohy na elektřinu, předplatné, licence na programy s platností delší než 1 rok, leasing automobilu, a to pomocí účtu 381 – Náklady příštích období. Náklady související s aktuálním obdobím, které budou vyfakturovány až v roce následujícím, jsou účtovány proti účtu 383 – Výdaje příštích období. Položky pravidelně se opakující

a položky do 10 000 Kč, které jsou dle vnitropodnikové směrnice považovány za nevýznamné, se časově nerozlišují.

Není-li známa přesná výše pohledávek nebo závazků, které s uzavíraným obdobím souvisí, účtují se takové položky pomocí účtů 388 – Dohadný účet aktivní a 389 - Dohadný účet pasivní. Proti těmto účtům se účtují náklady související s uzavíraným obdobím.

4.3 Výsledek hospodaření a jeho transformace na základ daně

Při stanovení výsledku hospodaření vychází společnost z transakcí, které byly zachyceny na výsledkových účtech v daném účetním období. Ve zdaňovacím období roku 2019 byly vykázány tyto náklady a výnosy:

Tabulka 2 Výkaz zisku a ztrát ve zjednodušeném rozsahu za rok 2019 (v Kč)

Provozní náklady	191 772 401,36
Provozní výnosy	192 094 655,68
Provozní výsledek hospodaření	322 254,32
Finanční náklady	385 658,35
Finanční výnosy	161 121,03
Finanční výsledek hospodaření	-224 537,32
Mimořádné náklady	-
Mimořádné výnosy	-
Mimořádný výsledek hospodaření	-
Výsledek hospodaření před zdaněním k 31. 12. 2019	97 717,00

Zdroj: výkazy společnosti, vlastní zpracování autora

Tabulka č. 2 zobrazuje výsledek hospodaření před zdaněním, který se stanoví jako rozdíl mezi výnosy a náklady Provozní výsledek hospodaření činí 322 254,32 Kč. Společnost dosáhla záporného finančního výsledku hospodaření, a to -224 537,22 Kč. Celkový výsledek hospodaření za zdaňovací období roku 2019 činí 97 717,00 Kč.

Zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 2 písm. a) stanovuje, že poplatník, který vede účetnictví, při stanovení základu daně vychází z výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření ovšem zahrnuje náklady i výnosy, aniž by byla zohledněna jejich daňová uznatelnost. Proto v souladu s dalšími ustanoveními zákona dochází dále k jeho úpravě, kterou poplatník provádí v II. Oddílu daňového přiznání.

4.3.1 Daňově neuznatelné náklady a výnosy

Daňově neúčinné náklady a výnosy jsou v účetnictví společnosti evidovány na samostatných analytických účtech. Společnost se snaží zkoumat daňovou uznatelnost nákladů a výnosů již v průběhu účetního období. V účetním období byly vykázány tyto nedaňové náklady a výnosy podléhající dani z příjmů:

Tabulka 3 Daňově neuznatelné náklady a výnosy (v Kč)

Účet	Popis	Náklad	Výnos
513.00	Náklady na reprezentaci	191 987,66	
518.933	MO-Domény ostatní	1 447,00	
518.999	Ostatní služby-daňově neuznatelné náklady	87 632,54	
543.00	Dary	22 000,00	
545.00	Ostatní pokuty a penále	9 041,00	
549.200	Manka a škody z provozní činnosti nedaňový	-515,65	
668.999	Ostatní finanční výnosy – daňově neuznatelné		1 545,68
	Celkem	311 592,55	1 545,68

Zdroj: výkazy společnosti, vlastní zpracování autora

Účetní výsledek hospodaření za rok 2019 musí být **zvýšen** o součet nedaňových nákladů o částku 311 592,55 Kč a **snížen** o částku daňově neúčinného výnosu, tedy o 1 545,68 Kč. Náklady a výnosy, o které se upravil výsledek hospodaření společnosti, jsou:

513 – Náklady na reprezentaci

Společnost na účtu 513.00 – Náklady na reprezentaci v účetním období vykazovala náklady na pořízení pohoštění a občerstvení. Tyto náklady jsou dle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů vždy daňově neúčinné.

Při podrobném prozkoumání položek zaúčtovaných na tomto účtu bylo autorem práce zjištěno, že na účtu byl zaúčtován nákup neperlivé vody pro zaměstnance, který by měl být u zaměstnavatele nákladem daňovým podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Společnosti bylo doporučeno, aby náklad ve výši 14 061,87 Kč přeúčtovala do spotřeby na účet 501.70 – Spotřeba ostatního materiálu. Návrh autora byl přijat.

518 – Ostatní služby

Na účtu 518.933 byl v účetním období vykázán výdaj za reklamu ve výši 1 447,00 Kč, který nebyl vynaložen k dosažení, zajištění a udržení příjmů dané společnosti, tudíž tento výdaj nelze

zahrnout do daňově uznatelných nákladů. Na účtu 518.999 byly účtovány dodavatelské faktury, které společnost obdržela po roční uzávěrce.

543 – Dary

Společnost ABC v roce 2019 poskytla dary v celkové výši 22 000,00 Kč. Hodnota daru pro českou organizaci Člověk v tísni činila 12 000 Kč. Další dar ve výši 10 000,00 Kč byl poskytnut SK Sokol Kytín.

545 – Ostatní pokuty a penále

Na účtu 545.00 společnost účtovala o penále vyúčtovaných správou sociálního zabezpečení a o pokutách za překročení rychlosti nebo špatné parkování služebních vozů. Dle § 25 odst. 1) jsou tyto náklady považovány za daňově neúčinné bez vazby na provedení úhrady.

549 – Manka a škody z provozní činnosti

Na účtu 549,200 byl ve zaúčtován inventární přebytek materiálu ve výši 515,65 Kč. Společnosti bylo autorem práce doporučeno, aby se tyto položky účtovaly do provozních nákladů.

668 – Ostatní finanční výnosy

Na účtu 668.999 je účtováno v případě úhrady pohledávky zaměstnancem, jemuž byla předepsána pokuta za překročení rychlosti nebo špatné parkování se služebním vozidlem k náhradě.

4.3.2 Odpisy

Odpisový plán společnosti je stanoven tak, aby se účetní odpisy rovnaly daňovým. Praktikuje jak rovnoměrné, tak i zrychlené odpisy majetku ze skupin 1-5. Je na zvážení, zda tento postup je u výrobního podniku vhodný, neboť daňové odpisy na rozdíl od účetních nereflktují skutečné opotřebení majetku. Budou-li účetní odpisy majetku stanovovány dle skutečnosti, dodrží účetní jednotka akruální princip účetnictví, tj. že vynaložené náklady (odpisy) budou co nejpřesněji odpovídat výnosům dosaženým pomocí daného dlouhodobého majetku v daném účetním období.

Účetní odpisy společnosti v roce 2019 činily 5 153 415 Kč, daňové odpisy společnosti v tomto roce byly stanoveny ve výši 5 234 517 Kč. Účetní jednotka pořídila v roce 2019 hmotný

majetek v celkové hodnotě 5 088 198,42 Kč bez DPH. Vzhledem k tomu, že daňové odpisy se stanovují za celé účetní období a odpisy účetní se vypočítávají s přesností na měsíce, jsou v tomto roce daňové odpisy vyšší než účetní. Výsledek hospodaření tedy bude **snížen** o částku 81 102 Kč.

4.3.3 Opravné položky k pohledávkám

Společnost ke dni 31. 12. 2019 evidovala pohledávky po době splatnosti v celkové výši 1 188 362,69 Kč. Autor bakalářské práce prověřil, zda k těmto pohledávkám lze vytvořit zákonné opravné položky v souladu se zákonem o rezervách.

Tabulka 4 Pohledávky po splatnosti (v Kč)

Doba po splatnosti	Fakturovaná částka	Odpočet záloh	Uhrazeno	Zbývá uhradit
Do 30 dnů	1 680 972,25	817 748,00	2 005,89	861 218,36
Do 60 dnů	314 642,75	142 314,00	12 421,46	159 907,29
Do 90 dnů	135 419,75	109 784,00	9 034,58	16 601,17
Do 180 dnů	83 930,25	27 757,00	-4 144,62	60 317,87
Do 360 dnů	401 227,00	305 848,00	5 061,00	90 318,00
CELKEM	2 616 192,00	1 403 451,00	24 378,31	1 188 362,69

Zdroj: výkazy společnosti, vlastní zpracování autora

Zákon o rezervách u pohledávek splatných od 1. 1. 2014 umožňuje tvorbu opravných položek za podmínky, že od konce sjednané doby splatnosti uplynulo více než 18 nebo 30 měsíců, tedy 1,5 a 2,5 roku. Vzhledem k tomu, že společnost eviduje pouze pohledávky, jejichž splatnost nepřekročila jeden rok, tvorba zákonných opravných položek v souladu s ustanovením § 8a zákona o rezervách není možná.

Společnost nemůže vytvořit ani opravné položky k pohledávkám dle § 8c zákona o rezervách, neboť pro tvorbu takovéto opravné položky nebyly splněny zákonné podmínky, konkrétně uplynutí 12 měsíců od konce doby splatnosti.

4.4 Odčitatelné položky od základu daně

Nyní je možné od základu daně odečíst položky dle § 34 zákona o daních z příjmů. Společnosti ABC nikdy nevznikla ani nebyla vyměřena daňová ztráta. Mezi odčitatelnými položkami, které může společnost uplatnit, jsou náklady na vývoj a výzkum a poskytnutá bezúplatná plnění.

Náklady na vývoj a výzkum

Společnost si klade velký důraz na vlastní vývoj výrobního procesu. Jeden ze stěžejních projektů podniku je vývoj protipožárních dveří. Zároveň společnost pracuje na rozvoji automatizace výroby. Následným nákupem nových technologií tak může omezit nedostatek pracovních sil ve výrobě. K evidenci jsou v účetnictví využívány analytické účty, zakázky a střediska. V zdaňovacím období za rok 2019 může účetní jednotka uplatnit odpočet v celkové výši 1 235 000 Kč.

Dary

V roce 2019 poskytla účetní jednotka dary v celkové výši 22 000,00 Kč. Hodnota daru pro českou organizaci Člověk v tísni činila 12 000 Kč. Další dar ve výši 10 000,00 Kč byl poskytnut SK Sokol Kytín. Poskytnuté dary splňují zákonné podmínky pro odpočet, tj. dary jsou vyšší než 2 000 Kč a nepřevyšují 10 % základu daně.

4.5 Základ daně z příjmů

Po provedení analýzy položek, které snižují nebo zvyšují základ daně z příjmů, je možné upravit výsledek hospodaření. Obecný základ daně z příjmů poplatníka se tedy zvýší o náklady, které nejsou daňově uznatelné, a sníží o daňově neuznatelné výnosy. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy základ daně navýší v případě, že účetní odpisy jsou vyšší než daňové.

Tabulka 5 Úprava VH na základ daně (v Kč)

Výsledek hospodaření před zdaněním k 31. 12. 2019	97 717,00
Daňově neúčinné náklady	+ 311 592,55
Výnosy daňově neúčinné	- 1 545,68
Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	- 81 102,00
Základ daně (před snížením o odpočty)	326 661,87

Zdroj: vlastní zpracování autora

Nyní je možné od základu daně odečíst náklady na vědu a výzkum a poskytnuté dary. Vzhledem k tomu, že základ daně činí pouze 326 661,87 Kč, bude účetní jednotce v následující kapitole praktické části bakalářské práce navržen možný způsob úpravy základu daně tak, aby bylo možné odpočet nákladů na vývoj a výzkum uplatnit v největší možné částce.

4.6 Návrhy úprav

V teoretické části práce již bylo uvedeno, že uplatnění odpočtů, kterými může poplatník snížit základ daně z příjmů, je časově omezeno. Společnosti ABC s.r.o. má v roce 2019 možnost odpočtu nákladů na výzkum a vývoj ve výši 1 235 000 Kč. V případě nízkého základu daně může odpočet, který nebylo možné uplatnit v jednom roce, přesunout až do tří let následujících. Poplatník tedy může v roce 2019 uplatnit odpočet nákladů na výzkum a vývoj ve výši maximálně 326 661,87 Kč a nárok na odpočet ve výši 908 338,13 Kč uplatnit v následujících třech letech. Autor práce se domnívá, že vzhledem k tomu, že práce na projektu pokračují a v příštím období vznikne poplatníkovi nárok na další odpočet, je vhodné v daňovém přiznání za rok 2019 uplatnit co největší možný odpočet.

K tomu autor doporučuje využít možnosti přerušování daňových odpisů. Na rozdíl od účetních odpisů, které musí účetní jednotka účtovat vždy, uplatnění daňových odpisů až na několik výjimek není v souladu s § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů povinné. V případě pokračování v odepisování postupuje poplatník stejně, jako by daňové odepisování nebylo přerušeno. Při takto zvoleném postupu se pouze prodlouží doba odepisování, a to o počet období, při nichž k přerušování došlo.

Jednou z úprav výsledku hospodaření, kterou musí účetní jednotka při stanovení základu daně z příjmů provést, je zvýšení, případně snížení, základu daně o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Přerušování daňových odpisů u majetku vybrané společnosti bude mít za následek snížení ročních daňových odpisů a rozdíl účetních a daňových odpisů se tedy zvýší. Tím se účetní jednotce zvýší i základ daně z příjmů.

Na první pohled vypadá tato úprava jako nežádoucí, neboť cílem většiny podniků je, aby jejich základ daně z příjmů byl co nejnižší. Autorem práce bude dále vysvětleno, že i toto navýšení povede ke snížení daňového základu v důsledku uplatnění odpočtů.

Při výpočtech ročních daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku v navrhovaných variantách bude autor práce vycházet z odpisových sazeb přiřazených jednotlivým odpisovým skupinám dlouhodobého majetku uvedených v § 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, konkrétně:

Tabulka 6 Roční odpisové sazby pro hmotný majetek

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování
1	20	40
2	11	22,25
3	5,5	10,5
4	2,15	5,15
5	1,4	3,4
6	1,02	2,02

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, vlastní zpracování autora

V níže uvedených variantách budou autorem práce navrženy různé způsoby, resp. kombinace přerušení daňových odpisů. Varianta A počítá s přerušením, resp. neuplatněním daňových odpisů u nově pořízeného majetku. Varianta B hledá vhodnou kombinaci dlouhodobého majetku, u kterého je možné přerušit daňové odpisy pro uplatnění odpočtů nákladů na výzkum a vývoj a poskytnutých darů v plné výši.

Varianta A:

Společnost pořídila v roce 2019 dlouhodobý hmotný majetek v celkové hodnotě 5 088 198,42 Kč. Varianta A tedy uvažuje, že by společnost u nově pořízeného majetku neuplatnila daňové odpisy již v 1. roce.

Pořízený dlouhodobý majetek byl dle § 30 zákona o daních z příjmů, resp. dle přílohy č. 1 tohoto zákona, byl zařazen do 2. a 3. odpisové skupiny a byl u něj stanoven rovnoměrný způsob odpisování. Výpočet daňových odpisů při rovnoměrném způsobu odpisování vychází ze vstupní ceny, která se vynásobí koeficientem pro 1. rok odpisování a danou odpisovou skupinu a vydělí 100. Odpis se případně zaokrouhlí na celé koruny nahoru.

V případě Vysokozdvížného vozíku VE 42 bude výpočet daňového odpisu v 1. roce vypadat následovně:

Daňový odpis v 1. roce (VZV VE 42) = 399 500 Kč * 11 / 100 = 43 945 Kč.

Obdobným způsobem postupoval autor při výpočtu daňových odpisů v 1. roce u dlouhodobého majetku pořízeného společností v roce 2019.

Tabulka 7 Varianta A – daňové odpisy nově pořízeného majetku

Majetek	Datum zařazení	Pořizovací hodnota (v Kč)	Odpis. sk.	Způsob odpisování	Odpis v 1. roce (v Kč)
Vysokozdvíhací vozík čelní VE 42	14.01.2019	399 500,00	2	Rovnoměrný	43 945,00
Flotační hlava - CNC	29.03.2019	163 332,25	2	Rovnoměrný	17 967,00
Sekční průmyslová vrata Horman	30.04.2019	204 786,00	3	Rovnoměrný	11 264,00
Manipulátor k olepovačce vykládací	01.07.2019	253 763,00	2	Rovnoměrný	27 914,00
Manipulátor k 3-ti osé CNC + 5 m	01.07.2019	299 375,00	2	Rovnoměrný	32 932,00
Manipulátor k 5-ti osé CNC + 6 m	01.07.2019	301 862,00	2	Rovnoměrný	33 205,00
Kovové skládací regály	01.08.2019	63 190,00	3	Rovnoměrný	3 476,00
Kondenzační sušička ATMOS A	02.09.2019	53 069,00	3	Rovnoměrný	2 919,00
Dvoustranný formátovací frézovací stroj	06.09.2019	95 000,00	2	Rovnoměrný	10 450,00
Manipulátor + 6 m nástěnné rameno	01.10.2019	253 980,00	3	Rovnoměrný	13 966,00
Manipulátor + 6 m nástěnné rameno	01.10.2019	253 980,00	3	Rovnoměrný	13 969,00
Manipulátor + 4 m sloupové rameno	01.10.2019	302 040,00	3	Rovnoměrný	16 613,00
Nákladní automobil FIAT DUCAT	23.10.2019	639 354,00	2	Rovnoměrný	70 329,00
Jednučelový stroj na lepení a frézování	01.11.2019	1 356 555,00	2	Rovnoměrný	149 222,00
Osobní automobil VW Tiguan	04.12.2019	448 412,17	2	Rovnoměrný	49 326,00
Celkem		5 088 198,42			497 497,00

Zdroj: výkazy společnosti, vlastní zpracování autora

V Tabulce č. 7 jsou u každé položky dlouhodobého majetku pořízeného v roce 2019 uvedeny daňové odpisy pro 1. rok odpisování. Součet všech těchto odpisů za rok 2019 činí 497 497 Kč.

V případě, že by společnost přerušila daňové odpisy u nově pořízeného majetku, snížila by se hodnota daňových odpisů z 5 234 517,00 Kč na 4 737 020 Kč. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se pak touto úpravou zvýší z -81 102 Kč na 416 395 Kč. Vyhodnocení vlivu navržených úprav na základ daně bude provedeno níže.

Varianta B:

Zákon o daních z příjmů umožňuje přerušit daňové odpisy i u hmotného majetku stávajícího, u kterého byly odpisy již uplatňovány. Poplatník si také může sám stanovit, u kterého majetku odpisy přerušit a kterého ne. Autor bakalářské práce se zaměřil na dlouhodobý hmotný majetek s vyšší pořizovací hodnotou a navrhl variantu pozastavení daňových odpisů u majetku uvedeného v Tabulce č. 8.

Tabulka 8 Varianta B – daňové odpisy vybraného majetku

Majetek	Datum zařazení	Pořizovací hodnota (v Kč)	Odpis. sk.	Způsob odpisování	Rok odpisování	Odpis (v Kč)
Jednoúčelový stroj na lepení a frézování	01.11.2019	1 356 555,00	2	Rovnoměrný	1.	149 221,05
5osé frézovací CNC centrum	27.12.2018	3 763 026,00	2	Rovnoměrný	2.	837 273,29
Celkem		5 119 581,00				945 663,36

Zdroj: výkazy společnosti, vlastní zpracování autora

Jednoúčelový stroj na frézování a lepení byl pořízen v roce 2019. Autor práce při stanovení daňového odpisu použil odpisovou sazbu pro 1. rok odpisování pro 2. odpisovou skupinu. 5osé frézovací CNC centrum bylo společností pořízeno v roce 2018 a daňový odpis za 1. rok odpisování již byl uplatněn. Je tedy potřeba stanovit daňový odpis pro další roky odpisování. Při výpočtu daňového odpisu v dalších letech se postupuje obdobně jako při výpočtu odpisu pro 1. rok, tj. vstupní cena se vynásobí koeficientem v dalších letech odpisování příslušný dané odpisové skupině majetku a vydělí 100.

Pro uplatnění odpočtu veškerých nákladů vynaložených v roce 2019 na výzkum a vývoj a poskytnutých darů by se měl základ daně před snížením o odpočty pohybovat okolo 1,3 mil. Kč. Pokud by společnost přerušila daňové odpisy u vybraného majetku s vyšší cenou pořízení, sníží se hodnota daňových odpisů z 5 234 517,00 Kč na 4 248 021 Kč. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se pak touto úpravou zvýší z -81 102 Kč na 905 394 Kč. Vyhodnocení vlivu navržených úprav na základ daně bude provedeno níže.

Vyhodnocení navrhovaných variant:

Jak již bylo zmíněno, společnost v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2019 má nárok na odpočet nákladů vynaložených na výzkum a vývoj ve výši 1 235 000 Kč a poskytnutých bezúplatných plnění ve výši 22 000 Kč. V Tabulce č. 9 jsou autorem porovnány jednotlivé návrhy přerušení daňových odpisů, jejich vliv na změnu základu daně a následné možnosti uplatnění odpočtů.

Tabulka 9 Srovnání navrhovaných variant

	Základ daně před úpravami (v Kč)	Základ daně - Varianta A (v Kč)	Základ daně - Varianta B (v Kč)
Výsledek hospodaření	97 717,00	97 717,00	97 717,00
Daňově neúčinné náklady	311 592,55	311 592,55	311 592,55
Daňově neúčinné výnosy	- 1 545,68	- 1 545,68	- 1 545,68
Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	- 81 102,00	416 392,35	905 392,34
Základ daně (před snížením o odpočty)	326 661,87	824 158,87	1 313 157,87
Odpočet – náklady na výzkum a vývoj	304 661,87	802 158,87	1 235 000,00
Odpočet – dary	22 000,00	22 000,00	22 000,00
Základ daně snížený o odpočty	0,00	0,00	56 157,87
Neuplatněné odpočty	930 338,13	432 841,13	0,00

Zdroj: vlastní zpracování autora

V případě, že by společnost uvažovala navrženou variantu A, tedy neuplatnila daňové odpisy u nově pořízeného majetku, změnil by se základ daně z příjmů právnických osob z 326 661,87 Kč na 824 158,87 Kč. Základ daně by tedy byl stále nižší než celková výše odčitatelných položek od základu daně. Vzhledem k tomu, že hodnota poskytnutých bezúplatných plnění lze uplatnit pouze ve zdaňovacím období, ve kterých byly podnikatelem poskytnuty, bylo by vhodné tento odpočet uplatnit v celé výši. Náklady vynaložené na výzkum a vývoj může daňový poplatník na rozdíl od darů uplatnit v dalších dvou letech, proto by v tomto případě uplatnil v roce 2019 pouze částku ve výši 802 158,87 Kč. Zbývající částku, tedy 432 841,13 Kč, by mohla společnost uplatnit v daňovém přiznání za rok 2020, případně za rok 2021.

Pokud by společnost zvolila přerušení daňových odpisů u dlouhodobého hmotného majetku zvoleného ve variantě B, zvýšil by se její základ daně z příjmů na 1 313 157,87 Kč. Při takovém základu daně by mohl poplatník uplatnit odpočty v plné výši, tj. celých 1 257 000 Kč. Zároveň by společnosti vznikla daňová povinnost ve výši 19 % ze základu daně 56 157,87 Kč.

Bude-li se společnost při stanovení základu daně z příjmů přiklánět k variantě zvýšení základu daně tak, aby mohla uplatnit odpočty v plné výši, a zároveň by chtěla mít co nejnižší daňovou povinnost, lze vhodnou kombinací dlouhodobého majetku, u kterého by se mohly přerušit daňové odpisy, najít pomocí jednoduchého propočtu v tabulkovém kalkulátoru, např. MS Excel.

Obrázek 2 Výpočet vlivu přerušení daňových odpisů na základ daně

	A	B
1	Majetek - přerušení daň. odpisování	Roční odpis
2	Majetek 1	
3	Majetek 2	
4	Celkem	B4
5		
6	Účetní odpis	5 153 415 Kč
7	Daňový odpis	5 234 517 Kč - B4
8	Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	B9
9		
10	Výsledek hospodaření	97 717,00
11	Daňově neúčinné náklady	311 592,55
12	Daňově neúčinné výnosy	-1 545,68
13	Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	= B9
14	Základ daně (před snížením o odpočty)	= SUMA (B11 ; B14)
15	Odpočet - náklady na výzkum a vývoj	1 235 000,00
16	Odpočet - dary	22 000,00
17	Základ daně snížený o odpočty	= B15 - B16 - B17

Zdroj: vlastní zpracování autora

Obrázek č. 2 znázorňuje možnou úpravu tabulkového kalkulátoru MS Excel. Zadáním ročního daňového odpisu u zvoleného majetku dojde k úpravě rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy, což bude mít vliv na výši základu daně z příjmů. Následně po odečtení nákladů na výzkum a vývoj vynaložených ve zdaňovacím období za rok 2019 a poskytnutých darů zjistí společnost možný základ daně snížený o tyto odpočty.

5 ZÁVĚR

Cílem praktické části bylo analyzovat náklady a výnosy u vybrané společnosti a vyčíslit její výsledek hospodaření. Na základě poznatků získaných v teoretické části bylo cílem autora práce stanovit základ daně z příjmů za zdaňovací období roku 2019 a navrhnout možné způsoby úpravy základu daně pro uplatnění odpočtů v souladu s platnou legislativou.

V teoretické části byly nejprve definovány základní pojmy týkající se daně z příjmů. Následně byly popsány způsoby evidence podnikatelské činnosti a způsoby stanovení základu daně, které vychází z výkazů daňové evidence a podvojného účetnictví. V závěru teoretické části byly uvedeny možné způsoby uplatnění položek upravující základ daně a rozdíly v jejich uplatnění pro plátce daně z příjmů fyzických a právnických osob.

Praktická část se zabývala problematikou daně z příjmů v konkrétní společnosti. Na základě poznatků získaných v teoretické části a výkazů a informací poskytnutých vybranou společností s ručením omezeným byl autorem bakalářské práce stanoven výsledek hospodaření. Pro úpravu výsledku hospodaření provedl autor práce analýzu daňově účinných a neúčinných nákladů a výnosů. Na základě této analýzy byly doporučeny drobné úpravy v účtování.

S ohledem na nízký základ daně z příjmů vybrané společnosti a nákladů, které by poplatník mohl odečíst od základu daně v rámci odčitatelných položek, bylo autorem práce navrženo přerušení daňových odpisů. V souladu s § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů není poplatník povinen daňové odpisy uplatnit nebo je může kdykoliv přerušit, s tím, že při dalším odpisování bude pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo.

Poplatníkovi, vybrané společnosti, byly navrženy dvě varianty přerušení daňových odpisů. První varianta uvažuje přerušení odpisů u nově pořízeného majetku. Avšak i po snížení daňových odpisů nedošlo ke zvýšení základu daně tak, aby bylo možné uplatnit odpočet nákladů na výzkum a vývoj a poskytnutých bezúplatných plnění v plné výši. Proto byla autorem navržena varianta, ve které byla zvolena kombinace přerušení daňových odpisů u stroje pořízeného v roce 2019 a stroje pořízeného v roce 2018, jejichž pořizovací hodnota činila v součtu více jak 5,1 mil. Kč. Touto úpravou došlo ke snížení daňových odpisů a následně zvýšení rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Tento rozdíl měl za následek zvýšení základu daně z příjmů na 1,3 mil Kč, což by společnosti umožnilo uplatnit veškeré odčitatelné položky ve výši 1,257 mil. Kč.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel ŠTOHL, 2017. *Finanční účetnictví II – účetní závěrka*. 2. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 176 s. ISBN 978-80-87314-88-3.

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Základy účetnictví*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 296 s. ISBN 978-80-7552-892-6.

DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK, 2019. *Daňová evidence podnikatelů 2019*. 16. vyd. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada), 72 s. ISBN 978-80-271-2248-6.

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK, 2019. *Daňové a nedaňové náklady 2019*. 2. rozš. vyd. Praha: ESAP, 270 s. ISBN 978-80-905899-8-8.

RADVAN, Michal a Petr MRKÝVKA, 2016. *Důchodové daně*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 247s. ISBN 978-80-210-8395-0.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2018. *Daňový systém ČR 2018*. 14. vyd. Praha: 1. VOX, Ekonomie (1. VOX), 403 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

VYCHOPEŇ, Jiří, 2019. *Daň z příjmů 2019*. 15. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 576 s. ISBN 978-80-7598-325-1.

SEDLÁČKOVÁ, Eva a Dalimila MIRČEVSKÁ, 2018. *Daňové a nedaňové výdaje: A-Z 2018*. Český Těšín: Poradce, 400 s. ISBN: 978-80-7365-399-6.

SKÁLOVÁ, Jana, 2019. *Podvojně účetnictví 2019*. 25. vyd. Praha: Grada, 192 s. ISBN 978-80-271-2249-3.

ŠAFROVÁ DRÁŠILOVÁ, Alena, 2019. *Základy úspěšného podnikání: průvodce začínajícího podnikatele*. 1. vyd. Praha: Grada, 248 s. ISBN: 978-80-271-2182-3

ŠTOHL, Pavel, 2019. *Daňová evidence 2019: praktický průvodce*. 7. vyd. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, 164 s. ISBN 978-80-88221-24-1.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *ÚZ č. 1347 – Účetnictví podnikatelů, Audit 2019*. ISBN 978-80-7488-381-1.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Daňové zákony v úplném znění k 1. 4. 2019 s přehledy a komentáři*. ISBN 978-80-7554-248-9.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Daňové zákony v úplném znění k 1. 4. 2019 s přehledy a komentáři*. ISBN 978-80-7554-248-9.

7 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

Tabulka 1 Deník příjmů a výdajů.....	18
Tabulka 2 Výkaz zisku a ztrát ve zjednodušeném rozsahu za rok 2019 (v Kč).....	30
Tabulka 3 Daňově neuznatelné náklady a výnosy (v Kč).....	31
Tabulka 4 Pohledávky po splatnosti.....	33
Tabulka 5 Úprava VH na základ daně (v Kč).....	34
Tabulka 6 Roční odpisové sazby pro hmotný majetek.....	36
Tabulka 7 Varianta A – daňové odpisy nově pořízeného majetku.....	37
Tabulka 8 Varianta B – daňové odpisy vybraného majetku.....	38
Tabulka 9 Srovnání navrhovaných variant.....	39
Obrázek 1 Právní formy podnikání.....	12
Obrázek 2 Výpočet vlivu přerušení daňových odpisů na základ daně.....	40