

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Výpočet výsledku hospodaření a základu daně
společnosti s ručením omezeným v ČR, Polsku
a Nizozemí**

Gabriela Černochová

© 2020 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Gabriela Černochová

Hospodářská politika a správa

Podnikání a administrativa

Název práce

Výpočet výsledku hospodaření a základu daně společnosti s ručením omezeným v ČR, Polsku a Nizozemí

Název anglicky

Calculation of the earnings and of the tax base of limited liability companies in the Czech Republic, Poland, and the Netherlands

Cíle práce

Cílem diplomové práce bude na základě porovnání postupů při výpočtu výsledku hospodaření a výpočtu základu daně zvolené obchodní korporace dle zákonů platných v České republice, v Polsku a v Nizozemí provést vzájemné srovnání a vyhodnocení ekonomické výhodnosti provozování obchodní korporace ve vybraných státech.

Metodika

V teoretické části práce bude použita metoda rešerše dostupných sekundárních zdrojů. Vedle odborných českých a zahraničních knih budou využity odborné časopisy a internetové zdroje. Teoretická část bude popisovat pravidla výpočtu výsledku hospodaření a základu daně ve vybraných státech EU a vzájemnou komparaci těchto pravidel. Praktická část se zaměří, na základě poznatků získaných studiem odborné literatury, na analýzu dostupných výsledků hospodaření vybrané společnosti, popis způsobu výpočtu výsledku hospodaření a základu daně a následně odvození výsledku hospodaření dle pravidel platných pro zvolené státy EU. Tyto získané dílčí poznatky budou mezi sebou porovnány a vyhodnoceny.

Doporučený rozsah práce

80 stran bez příloh

Klíčová slova

korporace, rozvaha, účetní závěrka, výkaz zisků a ztrát, výsledek hospodaření, základ daně

Doporučené zdroje informací

- BŘEZINOVÁ, Hana. Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) : komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-064-7.
- JARUGA, Alicja, Ewa WALIŃSKA a Andrzej BANIEWICZ. The relationship between accounting and taxation in Poland. European Accounting Review [online]. 1996, 5(sup1), 883-897 [cit. 2019-05-16]. DOI: 10.1080/09638189600000057. ISSN 0963-8180. Dostupné z: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638189600000057>
- NERUDOVOVÁ, Danuše, 2014. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-626-6.
- SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii: Nizozemí. 19. část. Daně a právo v praxi. 2010, roč. 15, č.10. ISSN 1211-7293
- SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii: Polsko. 17. část. Daně a právo v praxi. 2010, roč. 15, č.11. ISSN 1211-7293
- STRZELEC, Dariusz. Dyrektywa dotycząca podatków od gromadzenia kapitału a regulacje krajowe. Warszawa: Wolters Kluwer, 2017. 134s. ISBN 978-83-8092-435-2.
- ŠIROKÝ, Jan, 2018. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges. Teoretik. ISBN 978-80-7502-274-5.

Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 25. 11. 2019

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 25. 11. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 07. 03. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci „Výpočet výsledku hospodaření a základu daně společnosti s ručením omezeným v ČR, Polsku a Nizozemí“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30. 3. 2020

Gabriela Černochová

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí diplomové práce Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D. za odborné vedení, podporu a cenné rady při zpracování této diplomové práce.

Zároveň bych chtěla poděkovat svému příteli a rodině za podporu po celou dobu mého studia.

Výpočet výsledku hospodaření a základu daně společnosti s ručením omezeným v ČR, Polsku a Nizozemí

Abstrakt

Diplomová práce s názvem „Výpočet výsledku hospodaření a základu daně společnosti s ručením omezeným v ČR, Polsku a Nizozemí“ se zabývá problematikou výpočtu účetního výsledku hospodaření a jeho transformací na základ daně. Práce je rozdělena do dvou částí. První část, nazvaná „Teoretická východiska“, obsahuje pět podkapitol, ve kterých jsou popsány formy podnikání a právní úprava účetnictví, výsledek hospodaření a základ daně v ČR, Polsku a Nizozemí. Pojednáno je též o harmonizaci účetnictví a daní v EU. Praktická část práce je rozčleněna do šesti podkapitol. Je zde popsána a charakterizována malá rodinná společnost, výpočet výsledku hospodaření společnosti za rok 2018 v ČR a transformace výsledku hospodaření za rok 2018 v ČR, Polsku a Nizozemí. Závěr praktické části se věnuje komparaci základů daně a vybraných položek nákladů. Je zhodnocena ekonomická výhodnost provozování dané obchodní korporace ve vybraných státech. Hlavním cílem práce je porovnání a analýza výsledku hospodaření a výpočtu základu daně obchodní korporace dle zákonů platných v České republice, v Polsku a v Nizozemí. Hlavní cíl byl realizován pomocí dvou dílčích cílů. Diplomová práce je doplněna tabulkami, schématy, grafem a obrázky.

Klíčová slova: hlavní kniha, rozvaha, společnost s ručením omezeným, účetní závěrka, výkaz zisků a ztrát, výsledek hospodaření, základ daně, zákon

Calculation of the earnings and of the tax base of limited liability companies in the Czech Republic, Poland, and the Netherlands

Abstract

Titled "Method for Calculating Profit/Loss and Tax Based by Limited Liability Companies in Poland, the Netherlands, and the Czech Republic", the thesis examines the process of calculating profit/loss and subsequently the tax base. The thesis is structured into two sections. The first section, titled "Theoretical Background", contains five subsections that describe types of businesses, accounting laws, profit/loss, and tax base in Poland, the Netherlands, and the Czech Republic. The text also examines the harmonization of accounting and taxation laws within the EU. The practical section of the thesis is divided into six subsections. They describe and examine a small family firm, the calculation of the firm's profit/loss in the Czech Republic in 2018, and the methods for using profit/loss to calculate the tax base in 2018 in Poland, the Netherlands, and the Czech Republic. The closing part of the practical section contains a comparison of tax bases and selected cost items. There is an assessment of the financial benefits of operating the given business corporation in selected countries. The main objective of the thesis is to compare and analyze profit/loss and the calculation of the tax base of a business corporation according to laws in effect in Poland, the Netherlands, and the Czech Republic. The main objective was fulfilled using two sub-objectives. The thesis is complemented with tables, charts, a graph, and images.

Keywords: Main ledger, balance sheet, limited liability company, financial statements, profit and loss statement, profit/loss, tax base, law

Obsah

1 Úvod.....	14
2 Cíl práce a metodika	16
2.1 Cíl práce	16
2.2 Metodika	16
3 Teoretická východiska	19
3.1 Formy podnikání v ČR, PL, NL.....	19
3.1.1 Právní úprava účetnictví v České republice.....	20
3.1.2 Právní úprava účetnictví v Polské republice.....	21
3.1.3 Právní úprava účetnictví v Nizozemí.....	23
3.2 Výsledek hospodaření a základ daně v ČR.....	25
3.2.1 Postup zjišťování účetního výsledku hospodaření v ČR	26
3.2.2 Základ daně z příjmů právnických osob v ČR.....	30
3.2.2.1 Položky zvyšující účetní výsledek hospodaření	32
3.2.2.2 Položky snižující účetní výsledek hospodaření.....	34
3.2.2.3 Odčitatelné položky	36
3.3 Výsledek hospodaření a základ daně v Polské republice.....	39
3.3.1 Postup zjišťování výsledku hospodaření v Polsku.....	39
3.3.1.1 Náklady.....	39
3.3.1.2 Výnosy.....	41
3.3.2 Základ daně z příjmů právnických osob v Polské republice	43
3.4 Výsledek hospodaření a základ daně v Nizozemí.....	48
3.4.1 Účetní výsledek hospodaření v Nizozemí	48
3.4.2 Stanovení základu daně z příjmů právnických osob v Nizozemí	50
3.4.2.1 Daňově uznatelné náklady a výnosy	50
3.4.2.2 Daňově neuznatelné náklady a výnosy.....	52
3.4.2.3 Základ daně z příjmů právnických osob.....	52
3.4.3 Daňové pobídky v Nizozemí	54
3.4.3.1 Příspěvek VAMIL	54
3.4.3.2 Příspěvek KIA	54
3.4.3.3 Příspěvek MIA.....	55

3.4.3.4	Příspěvek EIA.....	56
3.5	Harmonizace účetnictví a daní v EU.....	56
4	Praktická část	59
4.1	Charakteristika zkoumané společnosti	59
4.2	Výpočet výsledku hospodaření za rok 2018 v ČR	61
4.3	Transformace výsledku hospodaření za rok 2018 v ČR na základ daně.....	62
4.3.1	Položky zvyšující základ daně	62
4.3.2	Položky snižující základ daně	71
4.3.3	Odčitatelné položky	72
4.4	Transformace výsledku hospodaření na základ daně v Polské republice	75
4.4.1	Položky zvyšující základ daně	78
4.4.2	Položky snižující základ daně	85
4.4.3	Odčitatelné položky	86
4.5	Transformace výsledku hospodaření na základ daně v Nizozemí	89
4.5.1	Položky zvyšující základ daně	91
4.5.2	Položky snižující základ daně	96
4.6	Komparace základů daně a vybraných položek nákladů.....	99
5	Závěr.....	102
6	Seznam použitých zdrojů.....	104
7	Seznam příloh	108
8	Přílohy	109

Seznam schémat

Schéma 1: Zjišťování účetního výsledku hospodaření	28
Schéma 2: Uzavírání rozvahových účtů a účtu zisků a ztrát	29
Schéma 3: Zaúčtování splatné daně z příjmů	38
Schéma 4: Výpočet výsledku hospodaření	43

Seznam grafů

Graf 1: Vliv rozdílů odpisů na základ daně	70
--	----

Seznam obrázků

Obrázek 1: Zařazení osobního automobilu dle klasifikace hmotného majetku.....	81
Obrázek 2: Výňatek z klasifikace dlouhodobého majetku o způsobu zařazení zkušebny brzd	83

Seznam tabulek

Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek v ČR	21
Tabulka 2: Kategorizace účetních jednotek v Polsku	22
Tabulka 3: Kategorizace účetních jednotek v Nizozemí	23
Tabulka 4: Postup transformace výsledku hospodaření na základ daně.....	31
Tabulka 5: Vliv rozdílů mezi odpisy na základ daně.....	36
Tabulka 6: Postup výpočtu základu daně v Polské republice	44
Tabulka 7: Kalkulace výpočtu základu daně v Nizozemí.....	53
Tabulka 8: Sazby daně platné k 1. 1. 2019	53
Tabulka 9: Výše odpočtů platná pro rok 2019.....	55
Tabulka 10: Položky zvyšující základ daně.....	63
Tabulka 11: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	65
Tabulka 12: Výňatek z karty dlouhodobého hmotného majetku – osobní automobil	66
Tabulka 13: Výňatek z karty majetku – zkušebna brzd MAHA.....	67
Tabulka 14: Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem bez přerušení odpisování.....	68

Tabulka 15: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy bez vlivu přerušení a snížení odpisových sazeb	69
Tabulka 16: Vliv rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně	70
Tabulka 17: Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou	72
Tabulka 18: Transformace výsledku hospodaření na základ daně	73
Tabulka 19: Výpočet disponibilního výsledku hospodaření	74
Tabulka 20: Srovnání hodnotových kritérií s vybranými ekonomickými ukazateli	76
Tabulka 21: Účetní výsledek hospodaření za rok 2018 v PL	78
Tabulka 22: Náklady daňově neúčinné	79
Tabulka 23: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v roce 2018	80
Tabulka 24: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy osobního vozidla	82
Tabulka 25: Porovnání účetních a daňových odpisů DHIM	84
Tabulka 26: Rozdíl mezi zůstatkovými cenami prodaného dlouhodobého majetku	86
Tabulka 27: Transformace výsledku hospodaření na základ daně	88
Tabulka 28: Hraniční hodnoty kritérií pro kategorizaci malé účetní jednotky v NL	90
Tabulka 29: Výpočet výsledku hospodaření za rok 2018	91
Tabulka 30: Nedaňové náklady roku 2018 dle zákonů platných v NL	91
Tabulka 31: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy uplatňovanými v NL	92
Tabulka 32: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy u vozidla Škoda Octavia	94
Tabulka 33: Výňatek z karty válcové zkušební brzd	95
Tabulka 34: Porovnání účetní a daňové zůstatkové ceny prodaného majetku	96
Tabulka 35: Schéma transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně	97
Tabulka 36: Příklad transformace výsledku hospodaření na základ daně v Nizozemí	98
Tabulka 37: Porovnání základů daně, daně z příjmů a disponibilního zůstatku v ČR, PL a NL	99
Tabulka 38: Porovnání daňově uplatnitelné výše darů	100

Seznam použitých zkratk

CIT	Zákon o dani z příjmů právnických osob v Polské republice
ČÚS	České účetní standardy
NL	Nizozemí
PL	Polská republika
PLN	Polský zlotý
VÚD	Vnitřní účetní doklad
VZZ	Výkaz zisků a ztrát
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

1 Úvod

Diplomová práce „Výpočet výsledku hospodaření a základu daně společnosti s ručením omezeným v ČR, Polsku a Nizozemí“ se zabývá, jak již napovídá její název, problematikou výpočtu účetního výsledku hospodaření a jeho transformací na základ daně. Autorka pro účel vypracování předkládané diplomové práce vybrala tři státy Evropské unie: Českou republiku, kde autorka práce žije, Polsko, ke kterému ji pojí rodinné vazby, a Nizozemí, jež je stále považováno za jeden z evropských daňových rájů.

Podobně jako u systémů právních, také v účetních systémech jednotlivých států existují rozdíly mezi modelem kontinentálním a anglosaským. V kontinentálním modelu je účetnictví regulováno právními normami daného státu a je více podřízeno daňovým zákonům a obchodnímu právu. Dá se tedy říci, že kvalita účetnictví závisí na kvalitě právní úpravy daného státu. Naproti tomu v anglosaském modelu je oblast regulace účetnictví upravena prostřednictvím profesních standardů, vydávaných soukromými organizacemi, a tedy nevytvářených formou zákonů nebo jiných právních předpisů vydaných zákonodárnou mocí daného státu. Preferován je obsah před formou.

Zatímco pro Českou republiku a Polsko je charakteristický kontinentální model, pro Nizozemí, kde neexistuje jednotná národní úprava účetnictví, je charakteristický spíše anglosaský model vedení účetnictví.

Diplomová práce je rozčleněna do tří částí. První z nich vymezuje cíl práce a metodiku, následují dvě hlavní části práce, nazvané „Teoretická východiska“ a „Praktická část“.

Kapitola „Teoretická východiska“ obsahuje pět podkapitol. První z nich popisuje formy podnikání a právní úpravu účetnictví v ČR, Polsku a Nizozemí. Následující tři podkapitoly se soustředí na výsledek hospodaření a základ daně v ČR, Polsku a Nizozemí. Závěrečná podkapitola teoretické části pojednává o harmonizaci účetnictví a daní v EU.

V praktické části práce jsou analyzovány výsledky hospodaření malé rodinné společnosti TRUCKS & TRAILERS, s. r. o., spadající do kategorie malá účetní jednotka. Společnost se zabývá obchodováním, její stěžejní činností je nákup a prodej nových a ojetých nákladních automobilů zn. Renault, nákup a prodej návěšové a přívěšové techniky zn. Panav, ale zabývá se i poskytováním servisních služeb. S ohledem na zachování anonymity majitelů je název společnosti pozměněn.

Praktická část je rozdělena do šesti podkapitol. V nich je popsána a charakterizována zkoumaná společnost, výpočet výsledku hospodaření společnosti za rok 2018 v ČR a transformace výsledku hospodaření za rok 2018 v ČR, v Polsku a v Nizozemí. Poslední podkapitola praktické části se věnuje komparaci základů daně a vybraných položek nákladů.

Závěr diplomové práce obsahuje souhrn zjištěných poznatků a relevantních informací vyplývajících jak z teoretické, tak z praktické části práce. Je zde zhodnocena ekonomická výhodnost provozování dané obchodní korporace ve vybraných státech.

Hlavním cílem práce a zároveň také jejím přínosem je porovnání a analýza výsledku hospodaření a výpočtu základu daně výše popsané obchodní korporace dle zákonů platných v České republice, v Polsku a v Nizozemí. Hlavní cíl byl realizován pomocí dvou dílčích cílů.

Diplomová práce je doplněna tabulkami, schématy, grafem a obrázky.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem této diplomové práce bude porovnání výpočtu výsledku hospodaření a výpočtu základu daně zvolené obchodní korporace dle zákonů platných v České republice, v Polsku a v Nizozemí. Tento hlavní cíl bude realizován pomocí dílčích cílů, a to analýzou výpočtu výsledku hospodaření účetní jednotky v České republice, rozбором způsobu výpočtu výsledků stejné společnosti dle zákonů platných v Polsku a dle zákonů platných v Nizozemí. Dalším dílčím cílem bude rozbor a výpočet základu daně vybrané společnosti dle zákonů platných v České republice, v Polsku a v Nizozemí.

2.2 Metodika

Tato diplomová práce je rozdělena na dvě části, a to na literární rešerši a praktickou část. Teoretická část je vypracována na základě informací získaných z odborné české i zahraniční literatury, z odborných elektronických zdrojů a z platných zákonů v České republice, v Polsku a v Nizozemí, které souvisejí s popisovanou problematikou. Po provedení analýzy sebraných dat a poznatků následuje popis postupu výpočtu výsledku hospodaření ve zmíněných státech EU, jehož výsledkem je slovní srovnání a vyhodnocení rozdílů ve výpočtu výsledku hospodaření v ČR, Polsku a Nizozemí. Výpočet výsledku hospodaření se provádí na základě zjištěného konečného stavu všech zaúčtovaných výnosů a všech zaúčtovaných nákladů jako **rozdíl mezi zaúčtovanými náklady (účetová třída 5) a zaúčtovanými výnosy (účetová třída 6)**. V případě, že výnosy převyšují náklady, hovoří se o **účetním zisku**, v situaci, kdy výnosy jsou nižší než náklady, byla vypočtena **účetní ztráta**. Do výsledku hospodaření vstupují i náklady amortizace dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. V práci jsou použity výpočty pro stanovení výše ročních účetních odpisů rovnoměrným způsobem, a to jako:

$$O = \frac{PC}{n} \quad (1)$$

Kde:

O představuje roční odpis;

PC označuje vstupní pořizovací cenu;

n vyjadřuje dobu odpisování (nebo dobu životnosti).

Při stanovení maximální výše daňových ročních odpisů jsou rovněž použity zásady rovnoměrného odpisování platné dle zákona o dani z příjmu v ČR na základě vzorců:

$$\text{Roční odpis v 1. roce} = (\text{PC} \times \text{příslušná odpisová sazba v 1. roce}) / 100 \quad (2)$$

kde PC je vstupní pořizovací cena.

Výpočet výše ročního odpisu dalších let po zavedení majetku do používání se provádí dle níže uvedeného vzorce č. 3:

$$\text{Roční odpis v dalších letech} = (\text{PC} \times \text{příslušná odpisová sazba v dalších letech}) / 100 \quad (3)$$

kde PC je vstupní pořizovací cena.

Pro výpočet výše ročních odpisů v Polsku a v Nizozemí je použit vzorec:

$$\text{Roční odpis} = (\text{PC} \times \text{příslušná odpisová sazba}) / 100 \quad (4)$$

kde VC je vstupní cena.

V další části literární rešerše jsou popsány principy a zásady sestavení základu daně u společností s ručením omezeným, které se řídí platnými zákony České republiky, Polska a Nizozemí. Metodika stanovení základu daně je v popisovaných státech rozdílná, ale obecně lze tvorbu základu daně z příjmů právnických osob popsat jako následující algoritmus:

Účetní výsledek hospodaření, ke kterému / od kterého se:

- **přičítají připočitatelné položky;**
- **odečítají odpočitatelné položky;**
- **odečítají odčitatelné položky.**

Výsledkem je základ daně ke zdanění.

Následně jsou popsány rozdíly v určení základu daně dané různými legislativními pravidly zmíněných evropských států a je provedena komparace rozdílů ve stanovení základů daně. V závěru teoretické části je nastíněna problematika harmonizace účetnictví a daní v EU, která má za úkol sjednotit účetní postupy, zásady a výkaznictví států EU za účelem jednoduššího srovnávání a vyhodnocování ekonomických výsledků podnikatelských subjektů států EU.

V praktické části této práce jsou aplikovány zjištěné teoretické poznatky na výsledky konkrétní aktivní společnosti s ručením omezeným, zabývající se prodejem nákladních vozidel, návěsové a přívěsové techniky a poskytováním servisu pro tuto dopravní techniku. Na základě dostupných účetních výkazů, zejména obrátové předvahy a výkazu zisku a ztráty, je postupně zpracován účetní výsledek hospodaření společnosti podle platných předpisů v ČR, v Polsku a v Nizozemí. Poté následuje sestavení tří základů

daně této společnosti na základě platných zákonů v každé zmiňované evropské zemi, výpočet daně z příjmů právnických osob a stanovení disponibilního hospodářského výsledku.

Daň z příjmů právnických osob se určuje dle vzorce:

$$\text{Daň z příjmů splatná} = (\text{základ daně} \times \text{sazba daně}) / 100 \quad (5)$$

Disponibilní hospodářský výsledek je stanoven jako rozdíl mezi účetním výsledkem hospodaření a vypočtenou daní z příjmů právnických osob.

K sestavení základu daně jsou použity údaje jak z výkazu zisku a ztráty, tak z obrátové předvahy. V závěru praktické části je provedena komparace vyčíslených výsledků a tyto výsledky jsou vyhodnoceny a okomentovány. Nakonec je vyvozen závěr o ekonomické výhodnosti provozování konkrétní společnosti v České republice, v Polsku anebo v Nizozemí. jak z hlediska účetního výsledku hospodaření, tak z hlediska daňového výsledku hospodaření a disponibilního výsledku hospodaření ekonomických subjektů.

3 Teoretická východiska

3.1 Formy podnikání v ČR, PL, NL

Podnikat lze několika způsoby – od nejjednodušší formy, tj. podnikání fyzické osoby s živnostenským listem, až po podnikání jako právnická osoba. V rámci České republiky je nejrozšířenější formou společnost s ručením omezeným.

Jak vyplývá ze zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále také jako „zákon o obchodních korporacích“), společnost s ručením omezeným je kapitálovou společností, právnickou osobou založenou zpravidla za účelem podnikání. Mezi základní rysy podnikání patří kromě soustavnosti, samostatnosti a vlastní odpovědnosti také snaha o dosažení zisku.

Zákon o obchodních korporacích v díle 2, § 8, odst. 1 určuje způsob založení obchodní korporace, potažmo i společnosti s ručením omezeným, a to sepsáním společenské smlouvy, avšak právně obchodní společnost vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku, který je veden příslušným rejstříkovým soudem, jímž je krajský soud příslušný dle registrovaného sídla společnosti v České republice. Březinová a Štohl (2015) uvádí, že k tomuto datu také obchodní korporace otevírá účetní knihy a sestavuje zahajovací rozvahu. Dle zákona o obchodních korporacích lze společnost s ručením omezeným v České republice založit s minimální výší vkladu 1 Kč, pokud společenská smlouva neurčuje částku vkladu vyšší, a může být založena jedním nebo více zakladateli.

Společnost s ručením omezeným, tzv. *spółka z ograniczoną odpowiedzialnością* označovaná zkratkou *spółka z o. o.* nebo *sp. z o. o.*, je nejoblíbenějším typem obchodní společnosti v Polsku. Jde o kapitálovou obchodní společnost s právní subjektivitou, která může být tvořena jedním nebo více partnery. Společenská smlouva musí být uzavřena formou notářského zápisu a založení podléhá zápisu do Celostátního soudního rejstříku KRS (*Krajowy rejestr sądowy*), který je veden na portálu Ministerstva spravedlnosti Polské republiky. Základní kapitál společnosti je minimálně 5 000 polských zlotých a nominální hodnota podílu nemůže být nižší než 50 polských zlotých (KARR, 2018).

Právní oporu má založení obchodní společnosti, právní odpovědnost zakladatelů, fungování obchodní společnosti, fúzování, transformace a vypořádání podílů obchodních společností v zákoně o obchodních společnostech – *Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*.

I v Nizozemí je nejběžnějším typem právnické osoby tzv. *besloten vennootschap*, označovaný zkratkou B. V. či BV, tedy společnost s ručením omezeným. Požadavky na její založení jsou velmi podobné postupu u formy s. r. o. užívané v českém právním systému. Může být založena jedním nebo více zakladateli, může mít jednoho nebo více společníků. Minimální vklad činí 0,01 EUR, přičemž do října 2012 byl minimální vklad při založení společnosti stanoven ve výši 18 000 EUR. V současnosti jsou společnosti založené s minimálním vkladem 0,01 EUR označovány jako Flex BV, i když toto označení není v oficiálních dokumentech používáno. Pokud byla společnost BV založena před změnou zákona v roce 2012, může být převedena na BV podle pravidel platných od roku 2012, čímž může získat zpět vložený kapitál ve výši 18 000 EUR. Lze tedy říci, že se jedná o převod klasické BV na Flex BV. Společnost vzniká zápisem do obchodního rejstříku, který spravuje nizozemská Obchodní komora (*Kamer van Koophandel*), tzv. *KVK – Handelsregister* (Business.gov, 2019).

3.1.1 Právní úprava účetnictví v České republice

V každém oboru podnikatelské činnosti se sleduje výhodnost a rentabilita podnikání. Je třeba získávat informace důležité pro vyhodnocení ekonomické situace v podniku, které slouží vlastníkům pro další strategii, k efektivnímu řízení a kontrole. Zároveň je třeba zjišťovat informace pro plnění daňových povinností podnikatele. Zdrojem všech zmíněných informací je účetnictví.

Způsoby a pravidla vedení účetnictví pro podnikatelské subjekty jsou regulovány obecně platnými právními předpisy, a to zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou aplikují účetní jednotky účtující v podvojném účetnictví. Na předchozí dvě normy navazují české účetní standardy pro podnikatele. Důležitým dokumentem je prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., jelikož stanovuje rozsah účetní závěrky, obsahové vymezení, uspořádání a označování položek účetní závěrky, definuje strukturu jednotlivých výkazů a směrnou účtovou osnovu. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v § 3 až 4 určuje zásady vedení účetnictví. Jedná se zejména o **zásadu věrného a poctivého zobrazení, zásadu opatrnosti, zásadu stálosti účetních metod, zásadu věcné a časové souvislosti a princip významnosti.**

V § 1b zákona o účetnictví je popsána kategorizace účetních jednotek, která je důležitá pro formu sestavení konečných účetních výkazů a obsahu účetní závěrky. Zákon o účetnictví tak od roku 2016 rozlišuje čtyři kategorie účetních jednotek, které jsou

znázorněny v tabulce 1, a to mikro, malé, střední a velké účetní jednotky, přičemž měřítkem sloužícím pro toto členění jsou hodnoty dle stavu k rozvahovému dni uvedené v položkách:

- Aktiva celkem netto;
- roční úhrn čistého obratu;
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období,
jak zmiňuje Pilátová (2017).

Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek v ČR

Kategorie účetní jednotky	Aktiva celkem	Čistý obrat	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	90 mil. Kč	18 mil. Kč	10
Malá účetní jednotka	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
Střední účetní jednotka	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250
Velká účetní jednotka	překračuje alespoň dvě kritéria pro střední jednotku		

Zdroj: Vlastní zpracování autorky podle zákona o účetnictví

Jak již bylo zmíněno, výše uvedená kategorizace účetních jednotek má vliv na rozsah výkazů účetní závěrky, která musí být dle § 21a zákona o účetnictví zveřejněna ve sbírce listin příslušného rejstříkového soudu, a to v rozsahu stanoveném tímto zákonem. Podle tohoto zákona např. mikro a malé účetní jednotky nemusí zveřejňovat sestavený výkaz zisku a ztráty, ale pouze rozvahu ve zkráceném rozsahu (mikro – v základní verzi, malé – v rozšířené verzi) a přílohu v účetní závěrce.

V § 1 zákona o účetnictví jsou vymezeny účetní jednotky, na něž se tento zákon vztahuje. Patří mezi ně mimo jiné i společnosti s ručením omezeným. Cílem každého podnikatelského subjektu je dosahování zisku. Výsledek hospodaření je důležitou součástí ukazatelů nákladové rentability, rentability vlastního kapitálu a rentability podniku.

3.1.2 Právní úprava účetnictví v Polské republice

Podnikatelské subjekty se sídlem v Polské republice vedou účetnictví dle polského zákona o účetnictví z 29. 9. 1994 (*Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*), kde v § 2 jsou vyjmenovány společnosti, jichž se vedení účetnictví týká. Polský zákon

o účetnictví v článku 3, § 1, písm. a třídí účetní jednotky na mikro subjekty a malé subjekty, jejichž hraniční hodnoty kategorizace jsou uvedeny v tabulce 2.

Tabulka 2: Kategorizace účetních jednotek v Polsku

Kategorie účetní jednotky	Aktiva celkem	Čistý příjem	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	1,5 mil. PLN	3 mil. PLN	10
Malá účetní jednotka	25,5 mil. PLN	50 mil. PLN	50
Střední účetní jednotka	215 mil. PLN	250 mil. PLN	250
Velká účetní jednotka	všechny, které překračují výše uvedená kritéria		

Zdroj: Vlastní zpracování autorky podle zákona o účetnictví Polské republiky

Mikro a malé účetní jednotky mohou uplatňovat zjednodušené účetní zásady a sestavovat účetní výkazy ve zjednodušené formě. Dále tento zákon vymezuje i způsob ocenění a v § 4 až 8 určuje zásady vedení účetnictví. Účetní knihy jsou vedeny v polském jazyce a v polské měně podle polských zásad. V Polské republice platí obdobné zásady vedení účetnictví jako v účetnictví vedeném dle českých právních předpisů. Paragraf 4a polského zákona o účetnictví definuje odpovědnost statutárního orgánu – jednatele a členů dozorčí rady. Další paragrafy popisují zásady neomezeného trvání účetní jednotky (*Zasada ciągłości i kontynuacji działalności*), zásadu věcné a časové souvislosti (*Zasada memoriału i współmierności*), zásadu významnosti (*Zasada istotności*) a zásadu opatrnosti (*Zasada ostrożnej wyceny*).

Účetnictví účetní jednotky zahrnuje přijaté účetní zásady, vedení účetních knih na základě účetních dokladů, včetně záznamů o událostech v chronologickém a systematickém pořadí, pravidelné hodnocení nebo kontrolu skutečného stavu aktiv a pasiv pomocí inventarizace, oceňování aktiv a pasiv a stanovení finančního výsledku. Dalšími povinnostmi účetní jednotky jsou sestavení účetní závěrky, shromažďování a ukládání účetních dokladů a další dokumentace stanovené zákonem, podrobení se auditu, předložení závěrky příslušnému rejstříku a v případech stanovených zákonem také zveřejnění účetní závěrky. Účetní jednotka může přijaté účetní zásady zjednodušit, pokud to nemá významný negativní dopad na plnění jejích povinností vyplývajících ze zákona o účetnictví (*Ustawa o rachunkowości*, 1994, čl. 4).

Směrná účetní osnova dle polských zákonů má obdobnou strukturu jako účetní osnova aplikovaná účetními jednotkami v České republice. Rozlišují se účtové třídy 0–8,

kde účtová třída 0 zobrazuje hodnotu dlouhodobého majetku včetně opravek, účtová třída 1 – peněžní prostředky a krátkodobý finanční majetek, účtová třída 2 – zúčtovací vztahy, účtová třída 3 – materiál a zboží, účtová třída 4 – náklady dle druhů (nakoupené služby, odpisy, spotřeba energie), účtová třída 5 – náklady dle druhu činnosti, účtová třída 6 – nedokončené výrobky, časové rozlišení, účtová třída 7 – výnosy a náklady spojené s jejich dosažením, účtová třída 8 – kapitálové účty, výsledek hospodaření (Jak księgować, 2019).

3.1.3 Právní úprava účetnictví v Nizozemí

Zárybnická Žárová (2006) ve své publikaci uvádí, že podnikatelské prostředí, obchodní právo, Obchodní komora a účetní a auditorská profese velmi zásadně ovlivňují účetní zásady v Nizozemí. Zároveň podotýká, že v Nizozemí neexistuje jednotná národní úprava účetnictví, což jsou všechno znaky charakteristické pro anglosaský model vedení účetnictví. Obchodní společnosti většinou vedou finanční účetnictví relativně odděleně od daňového, avšak menší společnosti přizpůsobují účetní pravidla daňovým požadavkům. Základní rozdělení společností podle velikosti má vliv na účetní výkaznictví. Podniky se dělí na čtyři základní skupiny, jak níže uvádí tabulka č. 3, a to na velké, střední, malé a mikro společnosti, přičemž posuzovanými kritérii jsou bilanční suma, čistý obrat a počet zaměstnanců.

Tabulka 3: Kategorizace účetních jednotek v Nizozemí

Kategorie účetní jednotky	Aktiva celkem	Čistý obrat	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	350 tis. EUR	700 tis. EUR	10
Malá účetní jednotka	6 mil. EUR	12 mil. EUR	50
Střední účetní jednotka	20 mil. EUR	40 mil. EUR	250
Velká účetní jednotka	překračuje alespoň 2 kritéria pro střední jednotku		

Zdroj: Vlastní zpracování autorky podle zákona o účetnictví

Každý rok vydává Dutch Accounting Standard Board (DASB) dvě sady dokumentů: nizozemské účetní standardy pro střední a velké právnické osoby a účetní standardy pro malé a mikro podniky. Malé podniky a mikro podniky si musí vybrat mezi

následováním *Burgerlijk Wetboek Boek 2* (Knihy 2 nizozemského občanského zákoníku) v kombinaci se zásadami daňového oceňování, nizozemskými účetními standardy pro mikro podniky a malé právní subjekty, nizozemskými účetními standardy pro střední a velké právnické osoby, nebo IFRS včetně některých částí nizozemského občanského zákoníku zpracovaných v nizozemských účetních standardech pro střední a velké právnické osoby. Střední a velké subjekty si musí vybrat mezi nizozemskými účetními standardy pro střední a velké právnické osoby, nebo IFRS včetně některých částí nizozemského občanského zákoníku zpracovaných v nizozemských účetních standardech pro střední a velké právnické osoby (Raad voor de Jaarverslaggeving, 2019).

Obdobně jako v předešlých dvou státech i v Nizozemí platí určité účetní zásady, které jsou subjekty povinny dodržovat. V Nizozemsku se užívá celkem 6 základních účetních principů (AccountantsOnline, 2019). Pro účely stanovení ročního zisku společnosti musí být celkový zisk přiřazen k jednotlivým vykazovaným rokům. Pro toto rozdělení je rozhodující období, ke kterému se vztahují příjmy a výdaje, a nikoli období, ve kterém je získán příjem ve formě hotovosti, nebo období, ve kterém jsou náklady ve formě hotovosti vypláceny. V ČR je tento přístup uplatňován jako princip věcné a časové souvislosti, z nizozemského systému lze jeho označení přeložit jako **princip přidělování**. Stejně jako v ČR je využívána **zásada opatrnosti**, která předpokládá, že zisky jsou zaúčtovány v momentě, kdy je dostatečně zřejmé, že byly dosaženy. Ztráty jsou přijímány, jakmile jsou zjištěny, a to i když ještě nejsou jisté a později se může ukázat, že výsledek situace je příznivější. Podle **principu realizace** mohou být zisky zaúčtovány pouze tehdy, existuje-li dostatečná jistota, že byly dosaženy. Společnosti obvykle dosahují zisku prodejem zboží nebo služeb a je nezbytné definovat, kdy je zisk z prodejních transakcí dostatečně jistý. Obecně platí, že transakci lze považovat za uskutečněnou po prodeji nebo po dodání. **Princip shody** znamená, že náklady jsou účtovány v maximální možné míře v období, ve kterém jsou dosaženy příjmy spojené s těmito náklady, což odpovídá české zásadě časové souvislosti. **Princip kontinuity** předpokládá, že organizace bude pokračovat ve svých činnostech i v budoucnu. V případě hrozby možného bankrotu musí být oceněna likvidační hodnotou. V ČR je princip užíván v podobě zásady neomezeného trvání účetní jednotky. Podle **principu stability** je možné rozlišit současnou stabilitu a následnou stabilitu. Současná stabilita znamená, že podobné položky nebo činnosti musí být vykázány v účetní závěrce podobným způsobem. Následná

stabilita vyžaduje, aby byl zachován způsob oceňování, stanovení zisku a období vykazování výsledků (AccountantsOnline, 2019).

Konkrétní strukturu aktiv a pasiv v rozvaze upravuje oddíl 3 nizozemského občanského zákoníku (Burgerlijk Wetboek Boek 2, 2019). V nizozemském účetnictví je uspořádání položek v rozvaze obdobné jako v českém účetnictví. Aktiva se rozlišují na fixní a krátkodobá v závislosti na tom, zda mají sloužit trvale nebo nikoliv ve výkonu činnosti právnické osoby. V položce oběžných aktiv se zobrazuje odděleně hodnota zásob, výše pohledávek, cenné papíry a hotovosti. Závazky zahrnují samostatně kapitál, opravné položky, dluhy a závazky časově rozlišené.

Strukturu aktiv upravuje § 2 oddílu 3 tohoto zákona. Do dlouhodobého nehmotného majetku holandské právní předpisy řadí náklady na vývoj, náklady spojené s vydáním akcií, náklady na získání koncesí, povolení aj. Jsou k němu stejně jako v ČR přiřazeny budovy, stroje a zařízení, pozemky. Na konci účetního období musí být provedeny odpisy, přecenění aktiv a vypočtena účetní hodnota z konce období. Do zásob se řadí nezpracovaný materiál, hotové výrobky a zboží, zálohy na zásoby. Pohledávky patřící do krátkodobého majetku zahrnují pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky vůči spojeným společnostem, vklady upsaného základního kapitálu a ostatní pohledávky. Mezi krátkodobá aktiva patří i akcie a jiné formy podílů ve společnostech, peněžní prostředky a zůstatky na bankovních účtech (Burgerlijk Wetboek Boek 2, 2019, oddíl 3, § 2, článek 368 až 372).

Pasiva vyjadřují hodnotu celkového kapitálu, který zahrnuje vlastní kapitál, obsahující vydaný kapitál, ážio, rezervy z přecenění, ostatní rezervy, které si společnost vytvoří a svou povahou patří do vlastního kapitálu, a nerozdělené zisky. Cizí kapitál zahrnuje rezervy, které jsou rozděleny podle povahy závazků, položka dluhů představuje dluhopisy, zástavy a jiné půjčky, dluhy vůči bankám či dodavatelům a obchodní úvěry s rozlišením na dlouhodobé závazky a závazky se splatností do jednoho roku (Burgerlijk Wetboek Boek 2, 2019, oddíl 3, § 2, článek 373 až 376).

3.2 Výsledek hospodaření a základ daně v ČR

Účetní výsledek hospodaření a základ daně jsou dvě různé veličiny, které mají oporu v odlišných zákonech. Výpočet výsledku hospodaření se opírá o zákon o účetnictví, zatímco způsob výpočtu základu daně má svou oporu jednak v zákoně č. 586/1992 Sb.,

o daních z příjmů, jednak jej ovlivňuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

3.2.1 Postup zjišťování účetního výsledku hospodaření v ČR

Účetní výsledek hospodaření je definován účetními předpisy (např. příloha č. 2 vyhlášky 500/2002 Sb.) jako rozdíl zaúčtovaných nákladů a výnosů, konstatují Pilařová a Pilátová (2018).

Náklady představují vyjádření peněžní hodnoty všech spotřebovaných vstupů při produkci výrobků nebo služeb, je to suma peněžních hodnot, které organizace účelně vynaložila na získání výnosů, bez ohledu na to, zda byly v daném období skutečně zaplacený. Náklady vedou ke snížení vlastního kapitálu společnosti. Výnosy jsou souhrnem peněžních prostředků, které podnik získá ze všech svých činností (produkce výrobků nebo služeb) za určité období. Záleží tedy na tom, co daná firma dělá, a z toho také pramení její příjmy a výnosy. Kromě své hlavní činnosti může mít i vedlejší výnosy z jiných aktivit (ManagementMania, 2019a). Výnosy vedou ke zvýšení vlastního kapitálu účetní jednotky.

Základní postupy účtování nákladů a výnosů se jsou uvedeny v ČÚS č. 019 – náklady a výnosy, který má za úkol zajistit soulad v používání účetních metod účetními jednotkami. Jak tento standard uvádí v odst. 2.1., obsahové vymezení nákladů a výnosů je stanovené v § 20 až 38 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

V účetnictví se člení náklady podle jejich druhu, pohlíží se při tom na to, co bylo spotřebováno, a na jaký účel byly náklady použity. Tomuto členění nákladů odpovídá i struktura výkazu zisků a ztrát, která je uvedena v příloze č. 2 až 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Rozlišuje se tak výkaz zisku a ztráty v druhovém členění a v účelovém členění.

Směrná účtová osnova, která je přílohou č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., člení náklady dle druhu spotřeby na:

- Spotřebované nákupy – účtová skupina 50;
- služby – účtová skupina 51;
- osobní náklady – účtová skupina 52;
- daně a poplatky – účtová skupina 53;
- jiné provozní náklady – účtová skupina 54;

- odpisy, rezervy a komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní činnosti – účtová skupina 55;
- finanční náklady – účtová skupina 56;
- rezervy a opravné položky ve finanční oblasti – účtová skupina 57;
- změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace – účtová skupina 58;
- daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů – účtová skupina 59.

Z hlediska členění výsledku hospodaření se člení i náklady na:

- Provozní, které zahrnují účtovou skupinu 50–55 a skupinu 58;
- finanční zahrnující účtové skupiny 56–57.

Náklady vykazované v účetnictví účetní jednotky lze třídit dle různých hledisek na náklady přímé a nepřímé, podle funkce na výrobní a nevýrobní, podle vztahu k objemu produkce na fixní a variabilní náklady. Toto členění nákladů je nejčastěji používáno v manažerském účetnictví, slouží pro optimalizaci výroby, pro fungování účetní jednotky, plánování a stanovení rozpočtu účetní jednotky, pro průběžné vyhodnocování a manažerské vedení podniku.

Rovněž struktura výnosů účetní jednotky je odvozena z oblasti výnosů, k nimž se vztahuje. Směrná účetní osnova dělí výnosy na:

- Tržby za vlastní výkony a zboží – účtová skupina 60;
- jiné provozní výnosy – účtová skupina 64;
- finanční výnosy – účtová skupina 66;
- převodové účty – účtová skupina 69.

Výnosy lze třídit na:

- Provozní výnosy zahrnující účtovou skupinu 60–64;
- finanční výnosy, do kterých spadá účetní skupina 66.

Paragraf 3, odst. 1 zákona o účetnictví nařizuje účetním jednotkám povinnost účtovat o skutečnostech do období, se kterým věcně a časově souvisejí, a o veškerých nákladech a výnosech, a to bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí (Březinová, 2016). Podle § 7, odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky „...*povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí*“.

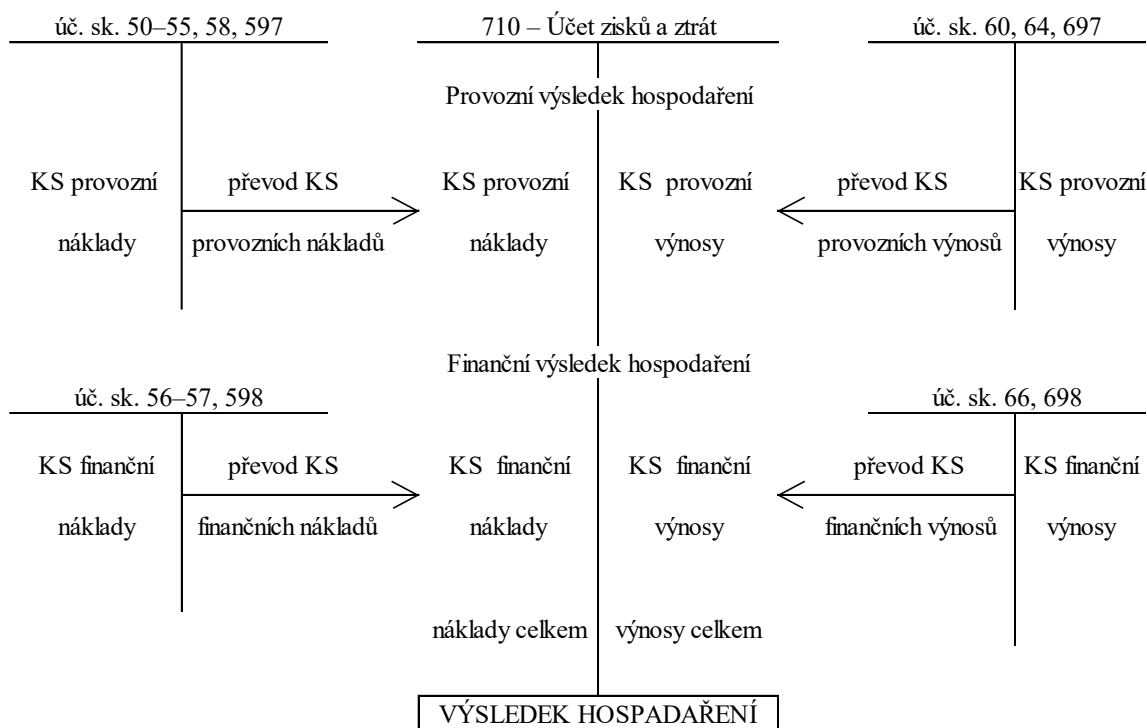
V § 8, odst. 3 pak zákon uvádí, že účetnictví účetní jednotky je úplné, pokud v daném účetním období zaúčtovala všechny účetní případy, které v něm měla podle § 3 zákona o účetnictví zaúčtovat. Aby mohly být informace z účetních knih vzaty za základ účetních výkazů, musí být záznamy před jejich využitím v účetní závěrce konfrontovány s realitou, upozorňuje Březinová (2016).

Účetní závěrka představuje soubor účetních operací, které předcházejí sestavení účetních výkazů. Jsou to zejména:

- Zaúčtování výsledků inventarizace;
- zaúčtování položek na přechodné účty aktiv a pasiv, čímž bude dodržen jeden z nejvýznamnějších principů podvojného účetnictví, jímž je aktuální princip;
- zaúčtování tvorby a rozpuštění rezerv;
- zaúčtování kurzových rozdílů;
- zaúčtování úpravy ocenění majetku – odpisy, opravné položky, přecenění cenných papírů;
- účtování odložené daně.

Jedním z kroků účetní závěrky je uzavírání účetních knih, které se řídí českým účetním standardem č. 002 (Březinová, 2016).

Schéma 1: Zjišťování účetního výsledku hospodaření



Zdroj: Vlastní zpracování autorky dle Březinové (2016)

Při tomto uzavírání se děje následující:

- Jsou zjištěny obraty stran má dáti a dal u syntetických účtů;
- jsou zjištěny konečné zůstatky rozvahových účtů (aktiva a pasiva);
- jsou zjištěny konečné zůstatky výsledkových účtů (výnosy a náklady);
- jsou převedeny nákladové účty na stranu má dáti účtu 710 – účet zisků a ztrát;
- jsou převedeny výnosové účty na stranu dal účtu 710 – účet zisků a ztrát;
- je zjištěn výsledek hospodaření na účtu 710 – účet zisků a ztrát.

Tyto účetní úkony znázorňuje schéma č. 1.

V konečné fázi účetní závěrky účetní jednotka:

- Zjistí základ daně z příjmů, ze kterého se vypočte daňová povinnost;
- uzavře účetnictví dané účetní jednotky, a to převodem konečných stavů rozvahových účtů a výsledku hospodaření z účtu 710 – účet zisků a ztrát na účet 702 – konečný účet rozvažný.

Níže vyobrazené schéma č. 2 znázorňuje účtování účetních případů při uzavírání rozvahových účtů a účtu zisků a ztrát.

Schéma 2: Uzavírání rozvahových účtů a účtu zisků a ztrát



Zdroj: Vlastní zpracování autorky dle Štohl (2019)

„Výsledek hospodaření je důležitým kvalitativním ukazatelem umožňujícím posoudit hospodaření účetní jednotky. Hospodářský výsledek zjišťuje účetní jednotka především na konci účetního období, ale také je vedením sledován v průběhu účetního období“ (Fučík & Partners, 2019).

V případě, že zaúčtované výnosy převyšují náklady, mluví se o účetním zisku, v opačném případě účetní jednotka dosáhla ztráty. Rozlišuje se několik druhů hospodářských výsledků, a to:

- Provozní výsledek hospodaření – řádek 30 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu;
- finanční výsledek hospodaření – řádek 48 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu;
- výsledek hospodaření před zdaněním – řádek 49 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu;
- výsledek hospodaření po zdanění – řádek 53 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu;
- výsledek hospodaření za účetní období – řádek 55 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu.

Výsledek hospodaření běžného účetního období je vykazován jak ve výkazu zisku a ztráty, tak v rozvaze v položce pasiv a je součástí vlastního kapitálu účetní jednotky.

Provozní výsledek hospodaření sděluje, kolik účetní jednotka vydělala prostřednictvím své běžné podnikatelské činnosti za sledované účetní období. Finanční výsledek hospodaření vypovídá o tom, kolik účetní jednotka vydělala v rámci své finanční činnosti.

Součtem provozního a finančního výsledku hospodaření získáme výsledek hospodaření před zdaněním. Poslední a důležitou položkou zaúčtovanou před konečným sestavením výkazů je zaúčtování splatné daně z příjmů. Jak se zmiňuje Březinová (2016), daň z příjmů se zjišťuje mimo systém účetnictví, a to na základě daňového priznání. Finální daň představuje závazek účetní jednotky vůči státu. Touto účetní operací vytvoří účetní jednotka výsledek hospodaření po zdanění.

3.2.2 Základ daně z příjmů právnických osob v ČR

Vlastní úprava účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob je složitý proces, konstatuje Březinová a Štohl (2015). Pilařová a Pilátová (2018) uvádějí, že základ daně z příjmů právnických osob je definován v § 23, odst. 1 zákona o daních z příjmů jako rozdíl, o který příjmy s výjimkou těch, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují náklady, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Dle zákona o dani z příjmu v § 23, odst. 2 je řečeno, že pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vždy vychází z výsledku hospodaření bez vlivu mezinárodních účetních standardů.

Jak konstatují Pilařová a Pilátová (2018), pro poplatníky, na které se vztahuje povinnost účtovat a sestavit účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů, vydalo Ministerstvo financí pokyn D–295, podle kterého jsou povinni postupovat.

„Východiskem pro stanovení základu daně je účetní výsledek hospodaření před zdaněním“ (Pilařová, Pilátová, 2018).

Jak znázorňuje tabulka 4 (viz níže), transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně vyžaduje několik úprav. Rozlišujeme položky zvyšující účetní výsledek hospodaření a snižující výsledek hospodaření, a to jak v položkách zaúčtovaných nákladů, tak v položkách zaúčtovaných výnosů.

Tabulka 4: Postup transformace výsledku hospodaření na základ daně

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním – řádek 49 VZZ v plném znění	
+	Připočitatelné položky
	náklady, které nejsou uznány na dosažení, zajištění a udržení příjmů
	výnosy, které jsou zdanitelné, avšak nejsou zaúčtovány v účetních knihách
	rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
-	Odpočitatelné položky
	náklady, které jsou daňově uznatelné, ale nejsou zaúčtovány v účetních knihách
	výnosy, které nejsou součástí daňového základu
	rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
=	Hrubý základ daně
-	odčitatelné položky (§ 34 ZDP)
	dary (§ 20/8 ZDP)
=	Základ daně po úpravě ke zdanění – řádek 270 Přiznání k dani z příjmů PO

Zdroj: Vlastní zpracování autorky podle Štohl (2019)

Položkami zvyšujícími účetní výsledek hospodaření dle Pilařové a Pilátové (2018) jsou:

- Hodnoty zaúčtovaných, avšak daňově neúčinných nákladů;
- hodnoty nezaúčtovaných, avšak zdanitelných výnosů a dalších neúčetních položek.

Položkami snižujícími účetní výsledek hospodaření jsou:

- Hodnoty zaúčtovaných výnosů, které však z různých důvodů nejsou zahrnovány do základu daně;

- hodnoty nezaúčtovaných, avšak daňově účinných nákladů.

3.2.2.1 Položky zvyšující účetní výsledek hospodaření

Mezi neproučtovatelné položky nebo zaúčtované mimo výsledek hospodaření zvyšující základ daně řadí Pilařová a Pilátová (2018, s. 95) zejména:

- Nezaúčtované zdanitelné nepeněžní příjmy (§ 23, odst. 6 ZDP);
- závazky, které jsou k rozvahovému dni promlčené či po splatnosti déle než 30 měsíců (tzv. polhůtní závazky definované v § 23, odst. 3 písm. a, bod 11 ZDP);
- vrácení dříve uplatněného odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání nebo na podporu výzkumu a vývoje (§ 23, odst. 3, písm. a, bod 16 ZDP);
- bezúplatné zdanitelné příjmy účtované mimo výnosy (§ 23, odst. 3, písm. a, bod 14 ZDP);
- smluvní sankce přijaté v aktuálním období výnosově zaúčtované v minulých obdobích (§ 23, odst. 3, písm. a, bod 6 ZDP);
- rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Jsou-li účetní odpisy vyšší než daňové, rozdíl se přičítá.

Důležitou činností při transformaci výsledku hospodaření na základ daně je posuzování daňové uznatelnosti a daňové neuznatelnosti zaúčtovaných nákladů. Pilařová a Pilátová (2018) doporučují u každého nákladu zvažovat, zda slouží k podnikání, zda se jedná o náklady daného subjektu či jiného poplatníka, jestli se jedná o náklady tohoto období a zdali není dotyčný náklad uplatňován duplicitně. Pokud náklady prošly zmíněným testem, lze se zaměřit na selekci nákladů daňově uznatelných a neuznatelných dle zákona o daních z příjmů. Daňově neúčinné náklady jsou vyjmenovány zejména v § 24 a 25 zákona č. 586/2004 Sb., o daních z příjmů. Rozlišují se účetní náklady, které nikdy nejsou daňově akceptovány, náklady, které jsou uznatelné pouze do výše souvisejících příjmů, náklady daňově účinné jen při splnění podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů a posledními jsou náklady, které jsou daňově uznatelné, jen pokud byly zaplacený.

Mezi náklady, které z nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů vylučuje zákon o daních z příjmů, se řadí následující druhy (Březinová, Štohl, 2015):

- Účet 513 – náklady na reprezentaci;
- účet 528 – ostatní sociální náklady;

- účet 543 – dary;
- účet 545 – ostatní pokuty a penále;
- účet 554, 574 – tvorba a zúčtování ostatních rezerv (rezervy netvořené dle zákona o rezervách);
- účet 559, 579 – tvorba a zúčtování opravných položek (opravné položky, které nejsou tvořeny dle zákona o rezervách).

Březinová a Štohl (2015) vyjmenovávají účetní náklady, které jsou daňově uznatelné jen do výše souvisejících příjmů, jimiž jsou například náklady související s postoupením pohledávky (§ 24, odst. 2, písm. s ZDP), prodejem pozemků (§ 24, odst. 2, písm. t ZDP), mank a některých škod (§ 25, odst. 1, písm. n ZDP). Poměrně obsáhlá je skupina nákladů, které jsou daňově účinné jen při splnění podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů.

Jak dále popisuje Březinová a Štohl (2015), zákon o daních z příjmů stanoví limity nebo jiná omezení zejména u následujících položek:

- Příspěvky právnickým osobám;
- výdaje na pracovní cesty;
- doprava zaměstnanců do zaměstnání;
- přechodné ubytování zaměstnanců;
- příspěvek na penzijní připojištění;
- úroky z úvěrů a zápůjček;
- náklady související s finančním leasingem;
- tvorba a zúčtování opravných položek;
- tvorba a zúčtování rezerv;
- odpisy hmotného a nehmotného majetku.

Poslední kategorií jsou účetní náklady, které jsou daňově akceptovatelné, jen pokud byly zaplacené. Tato podmínka je stanovena zákonem o daních z příjmů například v případě pojistného na sociální a zdravotní pojištění, které má hradit zaměstnavatel (§ 24, odst. 2, písm. f ZDP), smluvní pokuty, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů (§ 24, odst. 2, písm. zi ZDP).

3.2.2.2 Položky snižující účetní výsledek hospodaření

„Od účetního výsledku hospodaření se naopak odčítají do výsledku hospodaření zaúčtované výnosy, které v daňovém přiznání nebudou zdaněny“ (Pilařová, Pilátová, 2018).

Jedná se zejména o tyto výnosy:

- Výnos není předmětem daně (účelové dotace ze státního rozpočtu);
- výnos je od daně osvobozen (dividendy, podíly na zisku);
- výnos je zdaňován srážkovou daní (příjmy z vypořádání podílu při zániku účasti společníka na společnosti s ručením omezeným);
- výnos je zdaňován až při zaplacení (předepsané smluvní pokuty a penále);
- výnos je zdaňován v samostatném základu daně;
- výnos souvisí s daňově neuznatelnými náklady předchozích zdaňovacích období;
- výnos byl již u téhož poplatníka daní z příjmů zdaněn.

Další položkou snižující základ daně jsou nezaúčtované, ale daňově akceptovatelné náklady. Do těchto mimoúčetních nákladů nebo nákladů zaúčtovaných mimo výsledek hospodaření minulých let Pilařová a Pilátová (2018) řadí:

- Uplatnění paušálního výdaje na dopravu (§ 24, odst. 2, písm. zt ZDP);
- rozdíl mezi vyšší daňovou a nižší účetní zůstatkovou cenou při daňově účinném způsobu vyřazení dlouhodobého majetku;
- úhrady v minulosti nákladově zaúčtované smluvní sankce, která podle § 23, odst. 3, písm. a, bod 6 ZDP zvýšila základ daně v období, kdy byla zaúčtována, a nyní podle § 23, odst. 3, písm. b, bod 1 ZDP základ daně snižuje;
- úhrady polhůtního závazku, o jehož hodnotu byl základ daně v minulosti zvýšen (§ 23, odst. 3, písm. c, bod 6 ZDP);
- rozdíl mezi vyšší nabývací cenou podílu (§ 24, odst. 7 ZDP) a nižší účetní hodnotou podílu zachyceného v účetnictví;
- povinné pojistné na sociální a zdravotní pojištění, které bylo uhrazeno po termínu 31. ledna následujícího roku.

Zákon o daních z příjmů dává možnost poplatníkům dobrovolně snížit základ daně.

Jedná se například o následující položky:

- Vytvořené opravné položky v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů;
- rozdíl vyšších daňových a nižších účetních odpisů dlouhodobého majetku.

Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Odpisy neboli postupné umořování vstupní ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku společnosti do nákladů je složitou činností. Tato práce nebude do hloubky analyzovat metody a způsoby odpisování, ale pouze okrajově zmíní vliv dvou druhů odpisů na tvorbu výsledku hospodaření a základ daně. Problematika odepisování hmotného a nehmotného majetku je řešena v zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb., v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. k zákonu o účetnictví a ČÚS č. 013, kdy se hovoří o **účetním odepisování** hmotného a nehmotného majetku. Ve svých vnitřních účetních směrnících má účetní jednotka popsané hodnotové hranice pro zařazení pořízeného majetku do různých kategorií dlouhodobých aktiv, předpokládanou dobu životnosti a tím i stanovenou dobu účetního odpisování, které by mělo odrážet postupné opotřebení tohoto majetku, metodiku odpisování a způsob účtování. Účetní odpisy mají tedy vliv na účetní výsledek hospodaření společnosti. Na straně druhé je **daňové odpisování** majetku, které má svou oporu v zákoně o dani z příjmů č. 586/1992 Sb., § 26 až 32a. Uplatnění daňových odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je plně na vůli poplatníka. Poplatník má možnost odložit začátek odpisování majetku na dobu pozdější, přerušit odepisování stávajícího dlouhodobého majetku anebo prodloužit dobu daňového odpisování, jelikož zákonem o dani z příjmů jsou pro odpisové skupiny určeny pouze minimální doby odpisování. Taktéž poplatníci mohou při rovnoměrném daňovém odpisování využít i nižší roční odpisové sazby než stanoví zákon o dani z příjmů v § 31, odst. 1, písm. a. Poplatník má rovněž možnost dle § 31, odst. 1, písm. b–d zákona o daních z příjmů využít navýšení roční odpisové sazby o 20 %, 15 % a 10 %. Uvedené navýšení odpisové sazby mohou využít pouze poplatníci uvedení v odst. 2 až 4 § 31 ZDP, kteří jsou prvním odpisovatelem hmotného majetku zaříděného v odpisových skupinách 1 až 3. Tohoto navýšení roční odpisové sazby lze využít jen v roce zařazení dlouhodobého majetku do používání, v dalších letech se do daňových odpisů promítne již pouze zbývající částka. Daňové odpisy zase mají vliv na základ daně účetní jednotky a právě tento rozdíl podstatně ovlivňuje tvorbu základu daně.

Níže uvedená tabulka č. 5 znázorňuje vliv těchto rozdílů při transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ.

Tabulka 5: Vliv rozdílů mezi odpisy na základ daně

Porovnání odpisů	Vliv rozdílu na základ daně
účetní > daňové	rozdíl zvyšuje základ daně
účetní < daňové	rozdíl snižuje základ daně
účetní = daňové	bez korekce základu daně

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Problematika tvorby zákonných opravných položek a uplatňování daňových odpisů jsou nástrojem pro optimalizaci základu daně poplatníka. Je jen v kompetenci účetní jednotky, zdali této možnosti využije právě v daném zdaňovacím období nebo nevyužije.

3.2.2.3 Odčitatelné položky

Rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady je základ daně, případně daňová ztráta. Vyčíslený základ daně lze dále upravovat o odčitatelné položky.

Jak Pilařová a Pilátová (2018) uvádějí, některé z odčitatelných položek lze s určitými omezeními přesunout do následujících let, některé propadnou bez možnosti dalšího uplatnění. Zákon o daních z příjmů nestanoví poplatníkovi, v jakém pořadí má uplatnit jednotlivé odčitatelné položky. Od základu daně může účetní jednotka uplatnit následující odčitatelné položky:

- Daňovou ztrátu minulých let;
- odpočet na výzkum a vývoj;
- odpočet na podporu odborného vzdělávání;
- hodnotu darů, kde je limit vypočítáván ze základu sníženého již o předchozí odčitatelné položky.

Pravidla pro **odpočet daňové ztráty minulých let** jsou definována v § 34, odst. 1 ZDP. Podmínkou pro uplatnění je, že ztráta vznikla a byla vyměřena podle § 38n, odst. 2 ZDP, ztráta může být uplatněna nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po zdaňovacím období, ve kterém byla v daňovém přiznání uvedena (ZDP § 34, odst. 1). Další podstatná pravidla a omezení pro uplatnění odpočtu ztráty minulých let od základu daně jsou definována v § 38na, odst. 1 ZDP: daňovou ztrátu nelze odečíst

od základu daně, došlo-li u poplatníka k podstatné změně ve složení společníků a došlo-li ke změně struktury výnosů podle jednotlivých činností z více než 20 % (ZDP, § 38na, odst. 3).

Ve své publikaci Pilařová a Pilátová (2018) konstatují, že podstatnou změnou se rozumí změny, které se v úhrnu týkají více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo kterými společník získá rozhodující vliv, tj. alespoň 40% podíl. „Zda došlo k podstatné změně, se zjišťuje porovnáním vlastnické struktury společnosti za dvě období, a to za které má být daňová ztráta uplatněna a za které byla daňová ztráta vyměřena“ (Pilařová, Pilátová, 2018).

Jiný postup při zjišťování struktury vlastníků je v případě akciové společnosti, která vydala akcie na majitele. V této situaci má podle § 38na, odst. 2 ZDP akciová společnost dvě možnosti: buď testuje rovnou strukturu výnosů a jejich změnu, nebo (pokud je schopna správci daně prokázat výsledek testování podstatné změny ve složení akcionářů) postupuje stejným způsobem jako ostatní účetní jednotky dle § 38na, odst. 1 ZDP.

Odčitatelná položka výdajů na výzkum a vývoj se uplatňuje v souladu s ustanovením § 34, odst. 4 a 5. Tato odčitatelná položka se rovná 100 % výdajů souvisejících s výzkumem a vývojem.

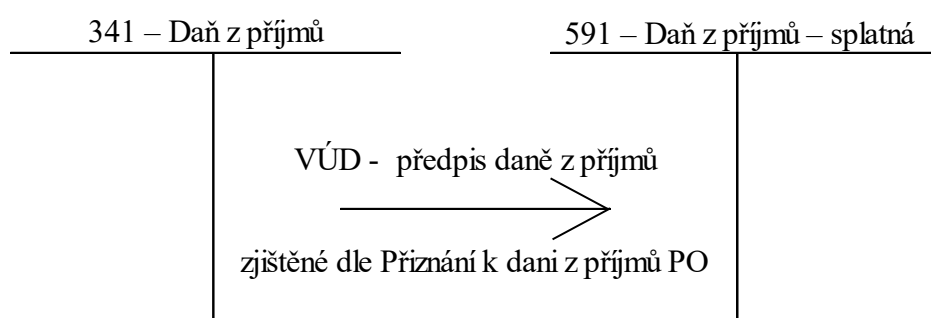
Všechny podmínky odpočtu jsou uvedeny v § 34 a–e zákona o daních z příjmů. Běhounek (2019) ve svém komentáři k novele zákona o dani z příjmů uvádí, že podle bodu 14 přechodných ustanovení zákona č. 80/2019 Sb. lze nová pravidla pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj použít na projekty, jejichž řešení bylo zahájeno ve zdaňovacím období nebo v období, která neskončila do 31. 3. 2019, tzn. nejen na projekty započaté ve zdaňovacím období kalendářního roku 2019, ale i v hospodářských letech započatých 1. 5. 2018 a později. Novinkou je oznámení o záměru uplatnit odpočet podle nového § 34ba – lze uplatnit jen výdaje vynaložené po podání tohoto oznámení. Projektová dokumentace již nemusí být zpracována před zahájením prací, ale až v termínu pro podání daňového přiznání.

Dalším možným odpočtem od základu daně je **odpočet na podporu odborného vzdělávání**, který se řídí § 34 f–h zákona o daních z příjmů a činí součet odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta. Jak uvádí Pilařová (2018), aplikace tohoto odpočtu je komplikovaná a vázaná na řadu podmínek.

Posledním a zajisté jedním z nejpoužívanějších odpočtů jsou **dary**, tzv. bezúplatná plnění. Hodnota darů uvedená v účetních knihách je nákladem daňově neuznatelným, avšak v tomto bodě se k nim opět účetní jednotka vrací. Zatímco při transformaci účetního výsledku hospodaření o hodnotu uvedenou na účtu 543 – dary účetní jednotka zvyšuje základ daně, v odčitatelných položkách může opět snížit svůj daňový základ. Podmínky a limity, za kterých lze uplatnit daňový odpočet na veřejně prospěšné účely – například obcím, krajům, školskému zařízení, útlukům, registrovaným církvím, spolkům sportovního, sociálního, ekologického či zdravotnického zaměření, jsou pro právnické subjekty definovány v § 20, odst. 8 ZDP. Minimální výše jednoho bezúplatného plnění činí 2 000 Kč a maximální limit součtu hodnot všech darů nesmí překročit 10 % ze základu daně sníženého o uplatněný odpočet daňové ztráty a o další odčitatelné položky od základu daně. Bezúplatné plnění lze poskytnout i ve formě majetku, kde odčitatelnou položkou se při splnění dalších podmínek může stát maximálně daňová zůstatková cena hmotného majetku, v případě poskytnutí zásob pak maximálně účetní hodnota zvýšená o DPH, píše ve své publikaci Pilařová (2018).

Z takto upraveného základu daně se následně vypočte daň z příjmů právnických osob, která dle § 21 zákona o daních z příjmů činí 19 % ze základu daně. Představuje součin sazby daně a upraveného základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů. Takto vypočtenou (splatnou) daň z příjmů zaúčtuje účetní jednotka jako poslední účetní operaci zdaňovacího období před uzavřením účetních knih. Zjištěná splatná daň se zaúčtuje ve prospěch závazků vůči finančnímu úřadu. Tuto účetní operaci znázorňuje schéma č. 3.

Schéma 3: Zaúčtování splatné daně z příjmů



Zdroj: Vlastní zpracování autorky

3.3 Výsledek hospodaření a základ daně v Polské republice

Účetní knihy účetní jednotky by měly zahrnovat všechny dosažené výnosy a náklady spojené s konkrétními příjmy, které se vztahují k danému finančnímu roku (bez ohledu na datum úhrady). Aby bylo zajištěno sladění výnosů a souvisejících nákladů, je nutné mezi aktiva nebo pasiva daného vykazovaného období zahrnout náklady nebo výnosy související s budoucím obdobím a náklady související s tímto vykazovaným obdobím, které dosud nebyly vynaloženy (Ustawa o rachunkowości, 1994, čl. 6, odst. 1).

Náklady a výnosy z podnikání definuje zákon o dani z příjmů právnických osob (*Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*). Výnosy z prodeje zboží, vlastnických práv nebo poskytnutí služeb za úplaty jsou jejich hodnotou vyjádřenou v ceně uvedené ve smlouvě. Pokud se však cena bez popsání ekonomických důvodů výrazně liší od tržní hodnoty těchto věcí, práv nebo služeb, přepočítá daňový úřad tento příjem na tržní hodnotu. Tržní hodnota vlastnického práva nebo služby se stanoví na základě tržních cen použitých při prodeji předmětů, práv nebo služeb stejného druhu, přičemž se bere v úvahu zejména jejich stav a stupeň opotřebení a čas a místo prodeje nebo služby. Pokud se hodnota vyjádřená v ceně uvedené ve smlouvě výrazně liší od tržní hodnoty, vyzve daňový úřad smluvní strany ke změně této hodnoty nebo uvede argumenty, které odůvodňují, že se cena výrazně liší od tržní hodnoty. Pokud neobdrží odpověď subjektu, hodnota se nezmění nebo nejsou uvedeny důvody, které opravňují k poskytnutí ceny výrazně odlišné od tržní hodnoty, určí daňový úřad hodnotu s přihlédnutím ke znaleckému posudku. Pokud se takto určená hodnota odchyluje nejméně o 33 % od hodnoty vyjádřené v ceně, nese náklady na znalecký posudek prodejce nebo poskytovatel služeb (*Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*, 1992, kap. 2, čl. 14, odst. 3).

3.3.1 Postup zjišťování výsledku hospodaření v Polsku

Náklady a výnosy účtované účetní jednotkou dle polských zákonů mají obdobnou strukturu jako náklady a výnosy používané dle zákonů České republiky.

3.3.1.1 Náklady

Polské účetnictví třídí náklady na dvě základní skupiny (Kusznierowska, 2015a):

A) Provozní náklady – náklady spojené s provozní činností účetní jednotky, které se dále dělí na:

- *Náklady z běžné provozní činnosti* – jsou přímo spojené s podnikatelskou činností účetní jednotky a vykazují se v druhovém členění a v účelovém členění (dle výrobků a dle místa vzniku).

Náklady v druhovém členění jsou účtovány v účetní třídě 4. Na účty této skupiny se účtují například:

- Odpisy – účet 400 (*Amortyzacja*);
- spotřeba energie – účet 401 (*Zużycie materiałów i energii*);
- ostatní služby – účet 402 (*Usługi obce*);
- daně a poplatky – účet 403 (*Podatki i opłaty*);
- mzdové náklady – účet 404 (*Wynagrodzenia*);
- sociální zabezpečení a zaměstnanecké výhody – účet 405 (*Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia*);
- pracovní cesty – účet 406 (*Podróże służbowe*).

Na výše zmíněné účty se účtují veškeré náklady, které vznikly v daném období a souvisí i s obdobími příštími nebo minulými. Teprve během přeúčtování na výsledek hospodaření se náklady rozdělují na náklady běžného období a náklady příštích období. Přeúčtování těchto nákladů probíhá prostřednictvím účtu 490 – rozúčtování nákladů (*Rozliczenie kosztów*). Z tohoto účtu jsou náklady přeúčtovány buď na účet 640 – časové rozlišení nákladů (*Rozliczenie międzyokresowe kosztów*), nebo na účty 600 – hotové výrobky a polotovary (*Wyroby gotowe i półfabrykaty*) (Infor, 2019).

Náklady dle účelového členění mají následující strukturu:

- Náklady základní činnosti – účet 500;
- náklady střediskové – účet 520;
- náklady nákupní – účet 522;
- náklady prodeje – účet 527;
- prodejní náklady – účet 528;
- náklady vedení společnosti – účet 550.

V případě účtování na nákladové účty dle účelového členění rozúčtuje účetní jednotka náklady související s jinými obdobími ihned na účty časového rozlišení.

V účtové třídě 7 jsou obsaženy jak nákladové, tak výnosové účty, které se pojí s jejich dosažením. Uvedeny jsou zde dvojice účtů jako například:

- účet 701 – výnosy z prodeje hotových výrobků a k němu účet 711 – náklady prodaných výrobků;

účet 702 – výnosy z prodeje služeb a proti němu účet 712 – náklady na prodané služby;

účet 750 – finanční výnosy a účet 751 – finanční náklady.

- *Ostatní provozní náklady* – škody, náklady spojené s prodejem dlouhodobého majetku.

B) Finanční náklady – náklady vzniklé z důvodu finančních operací – zde uvádí účetní jednotka úroky, kurzové ztráty, hodnotu prodaných finančních aktiv.

Náklady mohou být účtovány v obou členěních, jak v druhovém, tak v účelovém, ale do výsledku hospodaření se musí promítnout pouze jednou.

3.3.1.2 Výnosy

Veškeré výnosy účetní jednotky související s běžným účetním obdobím jsou rozděleny na (Kusznierowska, 2015b):

A) Výnosy provozní – tzn. výnosy spojené s provozní činností účetní jednotky, tyto výnosy jsou dále rozděleny na:

- Výnosy z prodeje (výrobků, zboží, poskytování služeb – činnosti, na jejichž základě byla účetní jednotka založena);
- ostatní výnosy, do kterých se řadí výnosy z prodeje dlouhodobého majetku, přijaté odškodné, mimořádné výnosy, přijaté dary.

B) Výnosy finanční – výnosy z titulu přijatých dividend, přijaté bankovní úroky, kurzové výnosy.

Jak uvádí polský zákon o účetnictví v článku 42, odst. 1, v účetních jednotkách je čistý finanční výsledek tvořen provozním výsledkem, včetně ostatních provozních výnosů a nákladů, výsledkem z finančních operací a povinným zatížením finančního výsledku v důsledku daně z příjmu. Provozní výsledek hospodaření tvoří rozdíl mezi výnosy z prodeje výrobků, zboží a materiálu, včetně subvencí, rabatů a jiných zvýšení nebo snížení, náklady za pořízení zboží a materiálu oceněnými ve výrobních nákladech nebo v nákupních cenách výrobků, zboží a materiálů, a dalšími provozními náklady. Výsledkem finančních operací je rozdíl mezi finančními příjmy, zejména z podílů na zisku, dále úroků, zisků z prodeje a přecenění investic a kurzových rozdílů (Ustawa o rachunkowości, 1994, odst. 4, čl. 42).

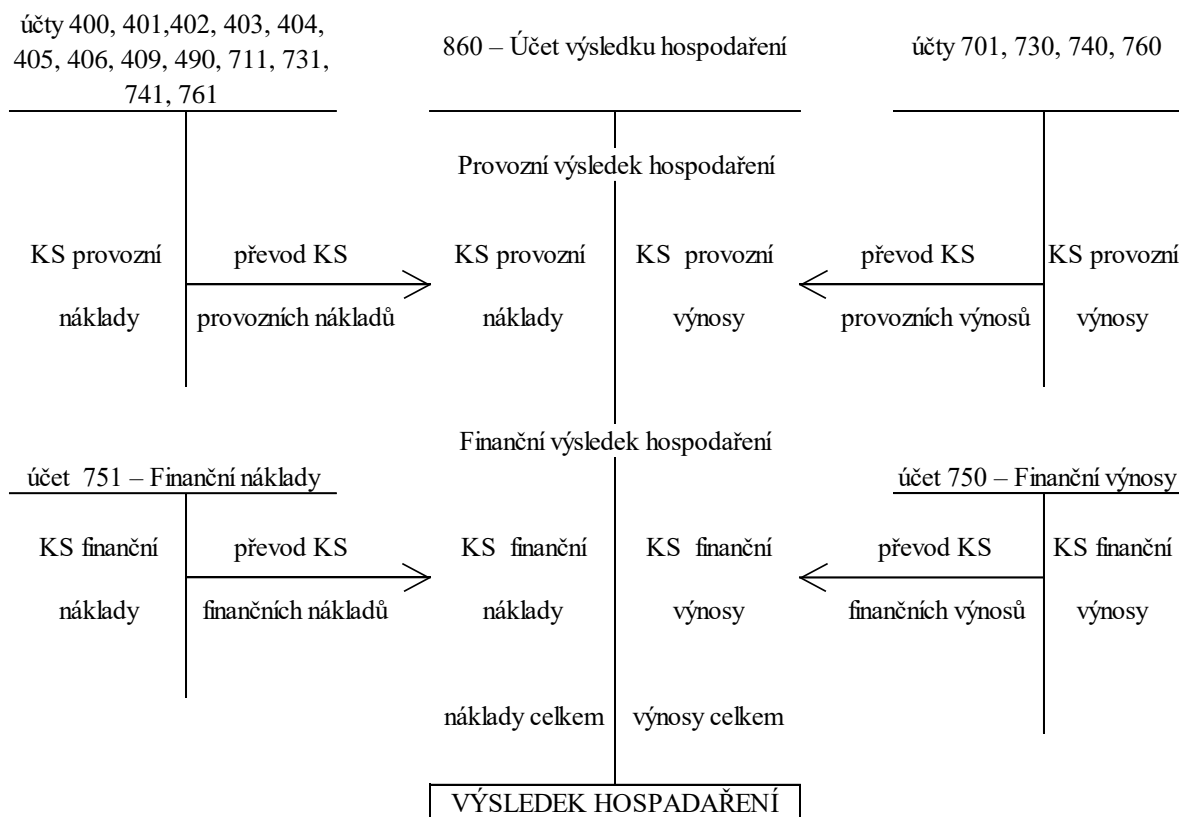
Schéma č. 4 znázorňuje přeúčtování výsledkových účtů na účet výsledku hospodaření. V souladu s polským zákonem o účetnictví (Ustawa o rachunkowości, 1994,

část 5) k rozvahovému dni účetní jednotka sestavuje účetní závěrku, která se skládá z následujících výkazů: rozvaha, výkaz zisků a ztrát, příloha v účetní závěrce a dodatečné informace a vysvětlení. Povinnost sestavení účetní závěrky mají všechny účetní jednotky, které vedou své účetnictví v plném rozsahu, tato povinnost se tudíž netýká účetních jednotek s jedním společníkem, veřejných spolků, podnikatelů, kteří vedou zjednodušené účetnictví KPiR. Stejně jako v českém účetnictví i polské zákony vyžadují, aby před sestavením konečných účetních výkazů (*Sprawozdanie finansowe jednostki*) proběhl soubor závěrkových činností, které vedou k naplnění požadavků účetních zásad. Jedná se zejména o:

- Inventarizaci aktiv – majetku, zásob;
- zaúčtování inventárních rozdílů;
- přecenění aktiv a pasiv s ohledem na dodržení zásady opatrnosti (mikro účetní jednotka nemusí tuto zásadu dodržovat);
- výpočet a zaúčtování rezerv a časové rozlišení nákladů;
- kontrolu úplnosti účetních zápisů;
- zaúčtování kurzových rozdílů;
- zaúčtování odložené daně.

Poté následuje: Vyčíslení obrátů aktivních a pasivních účtů;
 zjištění konečných zůstatků výsledkových účtů;
 převod nákladových účtu na účet výsledku hospodaření;
 převod výnosových účtů na účet výsledků hospodaření.

Schéma 4: Výpočet výsledku hospodaření



Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Před sestavením účetní závěrky by si každá účetní jednotka měla určit, ke které kategorii účetních jednotek patří nebo může patřit. Zákon o účetnictví (*Ustawa o rachunkowości*) umožňuje konkrétní zjednodušení při sestavování konečných výkazů pro mikropodniky a malé účetní jednotky, které mohou sestavit účetní závěrku v souladu s přílohami 4 a 5 polského zákona o účetnictví. Rozhodnutí účetní jednotky o zařazení do skupiny mikro nebo malé účetní jednotky musí být schváleno valnou hromadou před sestavením účetní závěrky. Účetní závěrka musí být sestavena do 31. března následujícího roku po rozvahovém dni, v elektronické podobě, podepsána elektronickým podpisem a zveřejněna v KRS (*Krajowy rejestr sądowy*).

3.3.2 Základ daně z příjmů právnických osob v Polské republice

Zákon o dani z příjmů právnických osob v Polsku v kapitole 1, čl. 1, odst. 1 uvádí, že poplatníci, kteří mají sídlo nebo představenstvo na území Polské republiky, jsou povinni k dani z úhrnů svých příjmů bez ohledu na místo jejich zdroje, jedná se o tzv. neomezenou daňovou povinnost. Jak uvádí ve svém článku Hana Skalická (2010), dani z příjmů

právnických osob podléhají rovněž společnosti ve fázi po založení, ale před vznikem, které již vykonávají ekonomickou činnost, ačkoli ještě nejsou plně registrovány. Zdanitelný příjem v Polské republice se stanoví jako rozdíl mezi hrubým příjmem a daňově uznatelnými náklady. I v Polské republice zákon o dani z příjmů vymezuje daňově uznatelné a daňově neuznatelné náklady, tudíž i zde je nutno účetní výsledek hospodaření upravit.

Zjednodušeně ukazuje způsob výpočtu daně přiložená tabulka č. 6.

Tabulka 6: Postup výpočtu základu daně v Polské republice

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním	
+	Připočitatelné položky
	náklady, které nejsou uznány na dosažení, zajištění a udržení příjmů
	zdanitelné zisky
-	Odpočitatelné položky
	náklady, které jsou daňově uznatelné
	nezdanitelné výnosy
=	Hrubý základ daně
-	odčitatelné dary
=	Zdanitelný příjem
x	sazba daně
=	Daň

Zdroj: Vlastní zpracování autorky podle Skalické (2010)

Mezi připočitatelné položky k základu daně se řadí náklady, které nejsou daňově účinné. Polský zákon o dani z příjmů právnických osob (dále také jako CIT) nedovoluje uznat jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů například tyto náklady:

- Poradenské služby, průzkumy trhu, reklamní služby, služby správy a kontroly zpracování dat, pojištění, záruky a služby podobné povahy, všechny druhy poplatků za užívání nebo povolení k výkonu práv, převod rizika platební neschopnosti dlužníka z úvěrů jiných než půjček poskytnutých bankami, družstevními spořitelny a družstevními záložnami, a to i v rámci závazků vyplývajících z derivátových finančních nástrojů a služeb podobné povahy (Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 1992, kap. 3, čl. 15e);
- výdaje na nákup půdy nebo právo na trvalé užívání půdy (s výjimkou poplatků za trvalé užívání půdy);

- zhodnocení dlouhodobého majetku, zvýšení hodnoty pozemků, budov a zařízení, které jsou základem pro výpočet odpisů;
- odpisy za opotřebení osobního automobilu převyšující částku 225 000 PLN, v případě, že osobní automobil je elektrickým vozidlem, a 150 000 PLN pro ostatní osobní automobily;
- ztráty vyplývající z likvidace plně neodepsaného dlouhodobého majetku, pokud tato aktiva ztratila svou ekonomickou užitečnost v důsledku změny v druhu činnosti;
- odpisy a platby do různých typů fondů vytvořených daňovým poplatníkem;
- vyčíslené, ale neuhrazené úroky ze závazků i půjček;
- dividendy;
- úroky, provize a kurzové rozdíly u půjček zvyšující investiční náklady během období provádění těchto investic;
- úroky z vlastního kapitálu vloženého daňovým poplatníkem jako zdroj příjmu;
- dary všeho druhu s určitými výjimkami popsány v CIT kap. 3, čl. 16;
- jednorázová náhrada pracovních úrazů a nemocí z povolání (ve výši stanovené příslušným ministerstvem) a dodatečné pojistné v případě zhoršení pracovních podmínek;
- pokuty uložené v trestních, daňových, správních věcech, rovněž úroky z těchto pokut a sankcí;
- pohledávky odepsané jako nedobytné;
- rezervy vytvořené na krytí pohledávek, u nichž byla prokázána nevymahatelnost;
- náklady na reprezentaci;
- náklady vztahující se k osvobozeným příjmům.

Všechny daňově akceptovatelné i neakceptovatelné náklady jsou vyjmenovány v zákoně o dani z příjmu v kap. 3, č. 15 a 16. I polský zákon o dani z příjmu umožňuje daňově uznat některé náklady, pokud byly uhrazeny. A stejně jako dle českých právních předpisů sem se řadí zaplacené úroky nebo zaplacené pokuty. Dále zákon uvádí limitaci uznatelnosti výdajů souvisejících s provozem vozidla. V případě využití služebního vozidla pro služební i soukromé účely bude možné odečíst 75 % souvisejících výdajů, ale pokud bude využíváno soukromé auto pro služební účely, bude možné odečíst pouze 20 % (Fučík & Partners, 2019).

Mezi nezdanitelné výnosy, tzn. položky odpočitatelné od účetního výsledku hospodaření, mohou být zařazeny například (Skalická, 2010):

- Zaúčtované, ale neinkasované úrokové příjmy;
- nerealizované kurzové zisky;
- získané pohledávky, které byly v přechozích obdobích odepsány jako nedaňové náklady.

Mezi daňově účinné náklady řadí polské zákony také odpisy. Daňové odpisy mají ale jiná pravidla pro uznatelnost, než jaká platí podle českých zákonů. Jak ve své knize píše Široký (2018), odpisy v Polsku jsou povinné a nelze je odložit. Obecně je vyžadována lineární metoda odpisování a majetek, který lze odpisovat zrychleně, je taxativně vymezen v zákoně a zahrnuje určité typy hmotného majetku. V příloze č. 1 zákona o dani z příjmů právnických osob (CIT) jsou uvedeny roční odpisové sazby u dlouhodobého majetku. Od 1. ledna 2019 nabyla účinnosti daňová reforma a došlo i ke změnám v zákoně o dani z příjmů právnických osob. V oblasti uplatňování odpisů jsou stanoveny nové limity pro odpisování osobních automobilů, rozšíření možností u technického zhodnocení dlouhodobého majetku až do výše 10 000 PLN. Novinkou pro polské poplatníky je, že některé účetní jednotky mohou ve svém účetnictví používat sazby pro odpisování dlouhodobého majetku stanovené zákonem o dani z příjmů právnických osob. Jedná se o mikro anebo malé účetní jednotky.

Dary poskytnuté veřejným organizacím registrovaným v Polsku i dary na církevní účely jsou daňově uznatelné, ale mají určité limity a pravidla. Skalická (2010) píše, že zákony regulující vztah polského státu s určitými církevními organizacemi umožňují plnou odčitatelnost darů poskytnutých pro účely těchto církevních organizací. Dar může být ze základu daně odečten, pokud je jeho účel v souladu se zákonem o veřejně prospěšných činnostech a dobrovolnictví nebo o náboženském uctívání. Limit odpočtu pro tyto dary je 10 % z účetního zisku subjektu.

Základ daně vznikne odečtením darů pro veřejně prospěšné subjekty a dobrovolnictví, darů pro náboženské účely a pro veřejné školy poskytující odborné vzdělávání, popřípadě odečtením výdajů na výzkum a vývoj (Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 1992, kap. 5, čl. 18). Za určitých podmínek stanovených zákonem o dani z příjmu právnických osob je možné odečíst až 100–150 % opodstatněných nákladů vynaložených na výzkumnou a vývojovou činnost.

Poplatník, který v minulých zdaňovacích obdobích vyčíslil daňovou ztrátu, má právo snížit o stejnou částku příjem ze zdroje příjmu, který tuto ztrátu způsobil. Tuto ztrátu může uplatit v pěti po sobě následujících daňových obdobích (letech), pokud částka snížení v kterémkoli z těchto let nepřekročí 50 % hodnoty ztráty (Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 1992, čl. 7, odst. 5).

Tento způsob odpočtu daňové ztráty se uplatňuje na ztráty vzniklé do 31. 12. 2018. Novela zákona o dani z příjmů právnických osob dává poplatníkovi možnost uplatnění daňové ztráty dvěma způsoby. První postup, který poplatník může využít, je již známý způsob platný před novelizací. Druhou možnost může poplatník uplatnit na ztráty vzniklé za zdaňovací období r. 2019. Je možné odečíst celou výši ztráty v jednom vybraném roce z pěti po sobě jdoucích letech, pokud výše ztráty nepřesahuje 5 000 000 PLN. Pokud je ztráta vyšší než 5 000 000 PLN, poplatník může uplatnit v jednom roce jednorázově 5 000 000 PLN a zbytek částky může být uplatňován v kterémkoliv roce z daných 5 let, ale již s použitím limitu 50 % ztráty v jednom roce (Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 1992, čl. 7, odst. 5).

Daň z příjmů právnických osob je vypočítávána ze základu daně. V kapitole 5, odst. 19 je stanovena výše daně z příjmů právnických osob, která činí (stejně jako v České republice) 19 %. Novela zákona o dani z příjmů právnických osob platná od 1. 1. 2019 přinesla pozitivní změnu pro některé společnosti, jejichž roční příjmy nepřekročily 1 200 000 EUR, přepočtené dle středního kurzu vyhlášeného Polskou národní bankou (*NBP Narodowy Bank Polski*) první pracovní den zdaňovacího roku, tzv. malé daňové subjekty, nebo pro subjekty, které v daném roce zahájily svou podnikatelskou činnost. Tyto společnosti mohou při splnění určitých podmínek využít snížené sazby daně z příjmů právnických osob ve výši 9 %.

„K zúčtování daně dochází po ukončení zdaňovacího období. Daňoví poplatníci tehdy podávají předběžné daňové přiznání ve výši dosaženého příjmu do konce třetího měsíce následujícího roku, a v tomto období hradí i vypočtenou daň nebo rozdíl mezi vypočtenou daní a součtem uhrazených záloh. Přiznání o konečné výši příjmu daňoví poplatníci jsou povinni podat v termínu 10 dnů od schválení roční závěrky, ne však později než před uplynutím devíti měsíců od ukončení daňového roku“ (Portal Promocji Eksportu, 2017).

3.4 Výsledek hospodaření a základ daně v Nizozemí

Výsledkem hospodaření je rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a výdaji podle údajů vykazovaných v daňovém účetnictví. V Nizozemí je zvykem, že účetní jednotka vede odděleně finanční účetnictví od daňového.

3.4.1 Účetní výsledek hospodaření v Nizozemí

Účetní závěrka je jedním z nejdůležitějších dokumentů, který má podávat obraz o finanční situaci nejen majitelům a řídicím pracovníkům, ale i externím uživatelům, jelikož musí být zveřejněna v obchodním rejstříku – tzv. *Handelsregister*. Na plnění povinnosti zveřejňováním závěrek dohlíží hospodářská komora. Účetní rok zpravidla odpovídá kalendářnímu roku, i když lze použít jiné období, pokud tak určí stanovy společnosti. Daňový rok je stanoven na 12 měsíců, v roce založení a likvidace jsou povolena kratší nebo delší období.

Rozvaha s vysvětlivkami věrně, jasně a systematicky uvádí hodnotu aktiv a jejich složení v jednotlivých položkách aktiv a závazků na konci účetního období. Výkaz zisku a ztráty pak odráží hodnotu výsledku za účetní období a jeho odvození z položek výnosů a nákladů. Výnosy a náklady za účetní období jsou zahrnuty do účetní závěrky bez ohledu na to, zda vedly k zisku v daném účetním období (Burgerlijk Wetboek Boek 2, 2019, oddíl 5, § 3, článek 362).

V návaznosti na výkaz zisku a ztráty je uveden přehled složení celkového výsledku. Celkový výsledek se rovná rozdílu ve vlastním kapitálu mezi rozvahou na začátku účetního období a rozvahou ke konci účetního období, upravený o vklady a výběry kapitálu (Burgerlijk Wetboek Boek 2, 2019, oddíl 11, článek 440a).

V příloze účetní závěrky společnosti jsou uvedeny rozdíly ve vlastním kapitálu, výsledek hospodaření společnosti a účetní závěrka právnické osoby (Burgerlijk Wetboek Boek 2, 2019, oddíl 6, § 3, článek 388 až 389).

Malé účetní jednotky mohou předkládat výkazy ve zjednodušeném rozsahu, které nemusí obsahovat výroční zprávu. Každoročně do pěti měsíců od skončení účetního období společnosti sestaví roční účetní závěrku. Účetní závěrku podepisují společníci a ředitelé (Burgerlijk Wetboek Boek 2, 2019, hlava 1, článek 101).

Ve výkazu zisku a ztráty se samostatně uvádí:

- Výnosy a náklady z běžné činnosti;

- daň z běžné činnosti;
- výnosy z běžné činnosti po zdanění;
- ostatní daně;
- výsledek po zdanění.

Výnosy a náklady z běžné činnosti mohou být sestaveny ve složení:

- Čistý obrat, zvýšení nebo snížení zásob hotového výrobku a nedokončené výroby (ve srovnání s předchozím rozvahovým obdobím);
- aktivace výroby pro vlastní firmu;
- ostatní provozní výnosy;
- mzdy, náklady na sociální zabezpečení (s odděleným uvedením důchodových nákladů);
- náklady na suroviny a spotřební materiál;
- ostatní externí náklady;
- odpisy a částky odepsané z dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (rozdělené do skupin aktiv);
- snížení hodnoty oběžných aktiv (pokud převyšují odpisy používané právnickou osobou);
- ostatní provozní náklady a výnosy z cenných papírů a pohledávek (které jsou součástí dlouhodobého majetku);
- ostatní úrokové výnosy a podobné výnosy;
- změny hodnoty finančního dlouhodobého majetku a cenných papírů (které jsou součástí krátkodobých aktiv);
- úrokové poplatky a podobné náklady.

Druhou možností je sestavení výnosů a nákladů ve složení:

- Čistý obrat, pořizovací cena obratu (s výjimkou úrokových nákladů v nich obsažených, ale včetně odpisů a snížení hodnoty);
- výsledek hrubého prodeje (jako zůstatek položek čistého obratu a pořizovací ceny obratu, s výjimkou úrokových nákladů v nich obsažených, ale včetně odpisů a snížení hodnoty);
- prodejní náklady (včetně odpisů a mimořádných odpisů), všeobecné náklady na řízení (včetně odpisů);

- ostatní provozní výnosy, výsledek účastí, výnosy z ostatních cenných papírů a pohledávek (které jsou součástí dlouhodobého majetku);
- ostatní úrokové výnosy a podobné výnosy;
- změny hodnoty finančního dlouhodobého majetku a cenných papírů (které jsou součástí krátkodobých aktiv);
- úrokové a podobné náklady (Burgerlijk Wetboek Boek 2, 2019, oddíl 4, § 3, článek 377).

Čistým obratem se rozumí příjmy z dodání zboží a služeb z podnikání právnické osoby po odečtení slev a daní vybíraných z obratu. Příjmy a výdaje, které musí být alokovány do jiného účetního období, je třeba vysvětlit podle povahy a velikosti. Uvádí se výše a povaha položek výnosů a nákladů, které mají výjimečný rozsah nebo se vyskytují ve výjimečné míře (Burgerlijk Wetboek Boek 2, 2019, oddíl 4, § 3, článek 377).

3.4.2 Stanovení základu daně z příjmů právnických osob v Nizozemí

Daň z příjmů právnických osob se počítá ze základu daně v účetním období. Finanční rok je obvykle období 12 měsíců a není dovoleno měnit jej pouze za účelem získání daňových výhod (Belastingdienst, 2019c).

Skalická (2010) uvádí, že společnosti, které mají sídlo v Nizozemí, zdaňují svůj celosvětový příjem. Zdanitelným základem je zisk za daný rok snížený o ztráty z minulých let. Zdanitelný zisk se rovná ročním ziskům z podnikání po odečtení odčitatelných darů. Zdanitelné zisky zahrnují zisky z podnikání, investiční příjem, finanční příjem a příjem z prodeje nemovitostí.

3.4.2.1 Daňově uznatelné náklady a výnosy

Výdaje z podnikání jsou daňově uznatelné, pokud vznikly ze seriózních obchodních důvodů, píše ve svém článku Skalická (2010). Řadí se k nim:

- Náklady vzniklé při zakládání podniku i náklady vztahující se ke zvýšení nebo snížení základního kapitálu společnosti;
- tvoření rezerv na určité typy budoucích výdajů;
- úroky licenčních poplatků a plateb úroků z podnikových dluhů;
- odměňování členů správních a dozorčích rad;
- kapitálové ztráty;

- příspěvky do penzijního plánu, provize, prémie a mzdy vyplácené zaměstnancům;
- dary související s podnikáním jsou daňově účinné v plné výši;
- ostatní dary jsou uznatelné, pokud byly poskytnuty na speciální účel – náboženský, sociální, charitativní;
- náklady na suroviny, zboží a služby.

Náklady spojené s nákupem dlouhodobého majetku nelze uplatnit najednou, nicméně do nákladů se dlouhodobý majetek dostává pomocí odpisů (stejně jako v ostatních státech). Jak píše Široký (2018), odpisování obchodního majetku je povinné a společnost musí odečítat od základu daně odpisy bez ohledu na to, zda je zisková nebo vykazuje ztrátu. Zákon nestanoví konkrétní metodu odpisování, ale obecným principem je, že roční odpisy by měly řádně odrážet pokles hodnoty aktiv, s ohledem na pořizovací cenu a živostnost dlouhodobého majetku, a stanovená výše odpisů musí být obhajitelná u nizozemských finančních úřadů. V nizozemském daňovém systému jsou povoleny obě verze odpisování, a to jak rovnoměrné, tak zrychlené. U některých položek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nizozemský zákon o dani z příjmů stanoví maximální odpisy. Obecně však platí u dlouhodobého hmotného majetku, že roční odpisová sazba nesmí překročit hranici 20 % z pořizovací ceny majetku. Určitá specifika odpisování má dlouhodobý nehmotný majetek a goodwill. Daňově uznatelné odpisy budov jsou taky omezené. Majetek s nízkou pořizovací hodnotou do 450 EUR může být odepsán jednorázově v roce pořízení.

Do výše 4 600 EUR je možné odpočítávat jídlo, pití, recepce, slavnostní shromáždění, kongresy, semináře, symposia, exkurze, vzdělávací kurzy apod. V souvislosti s těmito výdaji také příslušné cesty a pobyt (Wet inkomstenbelasting 2001, 2019, článek 3.15).

Ze zisku lze odečíst také rezervy. Reinvestiční rezerva umožňuje investovat zisk z prodeje, v důsledku čehož je zdanění z účetního zisku odloženo. Vyrovňovací rezerva slouží na pravidelné údržby zařízení nebo na budoucí výdaje, např. k prevenci znečištění životního prostředí (Belastingdienst, 2019c).

Výnosy se vykazují pouze tehdy, pokud byly realizovány k rozvahovému dni (Burgerlijk Wetboek Boek 2, 2019, oddíl 6, § 3, článek 384).

„Zdanitelné příjmy z podnikání jsou definovány jako součet veškerých výnosů a příjmů jakéhokoliv druhu nebo povahy. Zákonem je přijata domněnka, že společnost využívá při svém podnikání všechny formy svého majetku. Proto zdanitelný příjem

společností zahrnuje také příjem z portfolia investic a jakýchkoliv kapitálových příjmů“
(Široký, 2018).

3.4.2.2 Daňově neuznatelné náklady a výnosy

Mezi nejčastější daňově neuznatelné náklady Skalická (2010) řadí:

- Pokuty uložené nizozemským trestním soudem nebo částky použité na mimosoudní vyrovnání za účelem vyhnout se žalobě;
- náklady související s trestnou činností;
- pokuty uložené jakýmkoli orgánem Evropské unie;
- správní pokuty;
- dary a poskytnuté služby, které mohou zakládat trestný čin;
- distribuované dividendy (s určitými výjimkami).

Goodwill a amortizace pro daňové účely jsou omezeny na 10 % z kupní ceny ročně, daňové odpisy ostatních dlouhodobých aktiv jsou omezeny na 20 % z kupní ceny nebo výrobních nákladů ročně (Nordea Trade, 2019).

3.4.2.3 Základ daně z příjmů právnických osob

Skalická (2010) ve svém článku podotýká, že Nizozemí má velice vyspělý daňový systém. Je jedním z nejvyhledávanějších sídel holdingových společností a je velmi často využíváno při daňovém strukturování. Nizozemský daňový systém je vnímán jako jeden z nejkonkurenceschopnějších a nejjednodušších.

Zdanitelným základem je zisk vypočtený jako rozdíl daňově účinných výnosů a daňově účinných nákladů a odpočitatelných darů.

Skalická (2010) znázorňuje kalkulaci daně z příjmů právnických osob v Nizozemí následovně:

Tabulka 7: Kalkulace výpočtu základu daně v Nizozemí

+	Kapitál a příjmy společnosti na konci zdaňovacího období
-	kapitál a příjmy společnosti na začátku zdaňovacího období
+	distribuce dividend
=	Obchodní zisk před zdaněním
+	Přípočitatelné položky
	náklady, které nejsou uznány na dosažení, zajištění a udržení příjmů
-	Odpočitatelné položky
	náklady, které jsou daňově uznatelné
=	Hrubý základ daně
-	daňová ztráta převedena z předcházejících let
=	Zdanitelný příjem
x	sazba daně
=	Daň

Zdroj: Skalická, 2010

Zákon o dani z příjmů právnických osob v kapitole 4, čl. 20 uvádí, že pokud výpočet zdanitelného zisku nebo nizozemského příjmu vede k záporné hodnotě, považuje se za ztrátu. Ta se započítává do zdanitelných zisků, resp. příjmů z předchozího roku a následujících šesti let. Vypořádání se provádí v pořadí, v jakém ztráty vznikly, a to v letech, kdy bylo dosaženo zdanitelného zisku (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Art. 20, 2019).

Korporátní daně v Nizozemí mají progresivní charakter, jejich sazby jsou uvedeny v nizozemském zákoně o dani z příjmů v kapitole 5, čl. 22 a odvíjejí se od výše zdanitelného zisku. Přehled sazeb daně a hranice zisku jsou uvedeny v tabulce č. 8.

Tabulka 8: Sazby daně platné k 1. 1. 2019

Výše zdanitelného zisku	Pevná částka	Sazba daně
0 až 200 000 EUR	-	19 %
nad 200 000 EUR	38 000 EUR	25 %

Zdroj: Vlastní zpracování autorky na základě nizozemského zákona o dani z příjmů právnických osob

Při zdanitelném zisku nad 200 000 EUR činí daň z příjmů právnických osob 38 000 EUR + 25 % z částky převyšující 200 000 EUR.

3.4.3 Daňové pobídky v Nizozemí

V Nizozemsku jsou poskytovány tři typy investičních příspěvků a funguje zde tzv. systém VAMIL. Může je využívat každý podnikatel, který je povinen platit daň z příjmu právnických osob. Drobný investiční příspěvek je poskytován také při investici do podnikových zdrojů. Částka, kterou je možné ze zisku odečíst, závisí na celkové investované částce.

3.4.3.1 Příspěvek VAMIL

Pokud podnik investoval do nových obchodních aktiv, které ministerstvo infrastruktury a vodního hospodářství a ministerstvo financí uznalo jako investice do životního prostředí, vznikne mu nárok na environmentální investiční příspěvek a VAMIL. Pro systém VAMIL jsou rovněž způsobilé některé investice (pouze) šetrné k životnímu prostředí. Pokud podnik investuje do nových obchodních aktiv, které ministerstvo financí a ministerstvo hospodářství a klimatu uznalo jako investice do energie, je možné obdržet příspěvek na investice do energie. Pokud podnik disponuje provozním majetkem aktuálně prodávaným nebo darovaným, na který v předchozích letech uplatnil odpočet investic, musí ovšem část odpočtu vrátit prostřednictvím prémie za odprodej. VAMIL umožní odepsat investici kdykoli. U investic od roku 2011 je náhodné odpisování omezeno na 75 %. Rychlejší odpis sníží zdanitelný zisk v roce platby daně (Belastingdienst, 2019c).

3.4.3.2 Příspěvek KIA

Drobný investiční příspěvek s názvem KIA může získat podnik, který ve finančním roce investuje do provozních aktiv. Výše odpočtu drobných investic závisí na částce investované v daném finančním roce a liší se dle jednotlivých let, tj. pro každé období existuje konkrétní tabulka hodnot.

Tabulka 9: Výše odpočtů platná pro rok 2019

Investice	Drobný investiční příspěvek
méně než 2 300 EUR	0 EUR
2 301 až 57 321 EUR	28 % částky investice
57 322 EUR na 106 150 EUR	16 051 EUR
106 151 EUR na 318 449 EUR	16 051 EUR minus 7,56 % z části investice přesahující 106 150 EUR
více než 318 449 EUR	0 EUR

Zdroj: Belastingdienst, 2019c

Výše výpočtu je odlišná, pokud je společnost vlastněna několika právními subjekty. U tohoto typu společností se zvažuje celková investice společného podniku, nikoli investice každé společnosti samostatně. Každý společník zodpovídá za část investice, která je úměrná jeho podílu. Pokud jsou podíly rozděleny podle stejného kritéria, vztahuje se příspěvek na všechny formy odpočtu investic a na podnikové investice všech účastníků partnerství. Společná žádost obsahující popis způsobu rozdělení v souladu s podmínkami příspěvku je podávána ještě před definitivním stanovením daně z příjmu právnických osob. Rozdělení může být provedeno například podle kapitálového poměru, podílů na zisku nebo prostým rozdělením na stejné části (Belastingdienst, 2019c).

3.4.3.3 Příspěvek MIA

Investiční příspěvek na ochranu životního prostředí s názvem MIA umožňuje snížit zdanitelný zisk. Ze zdanitelného zisku je možné odečíst až 36 % částky investice. Procento odpočtu závisí na environmentálních dopadech a nárůstu obchodního majetku. MIA a VAMIL jsou sice nezávislé příspěvky, je však možné je kombinovat. Vychází ze seznamu životního prostředí zveřejňovaného prostřednictvím Nizozemské podnikové agentury, který uvádí veškerá aktiva, jež jsou pro MIA a VAMIL akceptovatelná. Každý rok je tento seznam obnovován (je k dispozici na webu RVO.nl). Příspěvku může dosáhnout každá společnost, která v Nizozemsku platí daň z příjmu právnických osob, musí však splnit celkem pět závazných podmínek:

- Vybraná investice musí být zveřejněna v aktuálním seznamu životního prostředí;
- pro vybranou investici příspěvek dosud nebyl uplatněn;
- příspěvek se týká pořizovacích nákladů investice;

- v případě MIA musí být výše investic do životního prostředí nejméně 2 500 EUR;
- na vybranou investici nelze současně čerpat podporu MIA a podporu na investice do energie (Belastingdienst, 2019c).

3.4.3.4 Příspěvek EIA

Příspěvek na investice do energie s označením EIA existuje ve formě daňového odpočtu, jenž nabízí přímé finanční výhody podnikatelům, kteří investují do energeticky úsporných aktiv a udržitelné energie. Kromě odpisů může být ze zisku z těchto investic odečtena i další částka. Pro rok 2017 byl odpočet stanoven na 55 % z nákupních a výrobních nákladů investice, pro rok 2018 celkem 54,5 % a pro rok 2019 se snížil na 45 %. Účelem příspěvku je stimulovat investice do energeticky úsporných aktiv nebo do udržitelných zdrojů energie. Pro získání příspěvku musí podnik splnit čtyři podmínky:

- Výše investic musí činit nejméně 2 500 EUR;
- na vybranou investici dříve nebyla poskytnuta žádná podpora;
- vybraná investice je uvedena na tzv. energetickém seznamu pro daný rok;
- pro investici nelze současně žádat více druhů pobídek (Belastingdienst, 2019c).

3.5 Harmonizace účetnictví a daní v EU

S rozvojem mezinárodního obchodu, růstem globalizace a stále se zvětšujícího počtu nadnárodních společností nastala potřeba sjednotit účetní postupy, zásady a výkaznictví. Důvodem je potřeba jednotného výkladu a vyhodnocování výsledku hospodaření společností. Harmonizace účetnictví a daní v rámci Evropské unie znamená tvorbou jednotného podnikatelského prostředí, a to včetně účetního a daňového systému a právních norem pro kapitálové společnosti. Za hlavní nástroje harmonizace účetního systému lze označit mezinárodní účetní konvence – tedy direktivy Evropské unie a mezinárodní standardy finančního výkaznictví. Harmonizace daní má aktivně přispívat k posilování společného trhu a tím do jisté míry ztraktivnit investory i pracující. V současnosti se ve větší míře používají dva z několika mezinárodních standardů, a to mezinárodní standardy IFRS a účetní standardy US GAAP.

Ficbauer (2012) zmiňuje, že vznikem Evropské unie došlo k vytvoření uceleného ekonomického a politického celku, přičemž tyto kroky vyvolaly a stále vyvolávají řadu požadavků – jedním z nich je i harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie. Pokud má

být Unie jednotným hospodářským celkem a být ve světové ekonomice konkurenceschopná, musí akceptovat a přijímat řadu pravidel. Snaha harmonizovat účetnictví v Evropské unii se následně projevila v přijetí směrnic, které měly vytvořit kodex účetní legislativy. Direktivy, které se týkají harmonizace účetnictví, byly následující (Ficbauer, 2012):

- **4. direktiva** byla přijata v roce 1978 Radou Evropského společenství (78/660 EEC), zajišťuje srovnatelnost účetních výkazů z hlediska jejich formy, oceňování a způsobů zveřejňování; dále ukládá členským zemím povinnost ve vymezených lhůtách uvést národní úpravu účetnictví do souladu s direktivou;
- **7. direktiva** byla přijata v roce 1983 (83/349/EEC), definuje pravidla pro sestavení a zveřejňování konsolidované účetní závěrky;
- **8. direktiva** o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek byla přijata v roce 2006 (2006/43/EC) a definuje pravidla pro získání profese auditora, možnosti výkonu této profese ve všech členských zemích apod.

Avšak v roce 2013 byla Evropským parlamentem vydána Směrnice 2013/34/ EU, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, čímž došlo ke sloučení a nahrazení čtvrté a sedmé direktivy (Účetní portál, 2020).

Účetnictví se dotýkají i další direktivy, avšak výše uvedené direktivy jsou v tomto případě nejvýznamnější. Cílem direktiv Evropské unie je snížit administrativní náklady, a to zjednodušením povinností především u malých společností, zvýšit celkovou srozumitelnost, vypovídací schopnost a srovnatelnost finančních výkazů apod. Je zapotřebí zmínit, že směrnice Evropské unie jsou dle Knápkové a kol. (2017) závazné pro všechny členské země, avšak nedisponují charakterem právních norem. Realizace je tedy uskutečňována prostřednictvím národních úprav členských zemí, do kterých musí být zapracovány. Vlivem těchto směrnic došlo k růstu kvality účetních výkazů v členských zemích Unie, což pozitivně ovlivnilo rozvoj kapitálových trhů, a obchod mezi členskými zeměmi zesílil. Je však nutné zmínit, že samy o sobě tyto směrnice v žádném případě nevedly ke sjednocení účetního výkaznictví v Evropské unii. I po jejich zabudování jsou totiž mezi zeměmi značné rozdíly. V roce 2000 Evropská komise vyhlásila novou harmonizační strategii a za nástroj harmonizace evropského účetnictví označila IFRS, tedy mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

V případě daňové harmonizace je klíčová harmonizace přímých daní, kam spadá taktéž daň z příjmů právnických osob. Ficbauer (2012) hovoří o tom, že u přímých daní došlo k výraznému posunu z hlediska výměny informací, zamezení dvojího zdanění a boji proti daňovým rájům, avšak harmonizace probíhá velmi pomalu. Důvody jsou jasné – je zde jasně patrná neochota jednotlivých států ke sblížení přímých daní. Sbližování daní zásadním způsobem rovněž brání různé systémy účetnictví v jednotlivých zemích. Cílem daňové harmonizace je odstranit ustanovení daňových předpisů členských zemí Evropské unie, které jsou bariérami v oblasti zahraničních investic, vymezit zásady pro určení základu daně a minimální sazby daně a zajistit transparentnost daňových stimulů v oblasti podpory investic. Daň z příjmů právnických osob je přímou daní a povinnost k této dani se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

V souvislosti s harmonizací daně z příjmů právnických osob je nutné zmínit se o společném základu daně z příjmů právnických osob (dále jen „CCTB“). V roce 2004 byla ustanovena pracovní skupina, která měla za cíl definovat společný konsolidovaný základ daně, vymezit základní daňové principy a definovat příslušné účetní a daňové operace. Návrh na společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob byl předložen dne 16. března 2011. Záměrem tohoto návrhu bylo harmonizovat pravidla pro společný základ daně, konsolidovat zisky a ztráty v případě nadnárodních společností a rozdělit konsolidovaný základ daně mezi členské země. Cílem bylo posílit konkurenceschopnost společností v Evropské unii vůči firmám z tzv. třetích států. CCTB je možné označit za hlavní nástroj, jenž vede k odstranění překážek jednotného trhu, a to v rámci zdanění příjmů právnických osob, které vznikají vlivem existence daňových systémů napříč Evropskou unií. Projekt ale neuspěl, jelikož byl na svoji dobu až příliš ambiciózní a panovala neshoda mezi členskými státy, především v oblasti konsolidace. Výhodami CCTB je např. omezení daňových úniků, růst stability podnikatelského prostředí, narovnání podmínek mezi jednotlivými členskými zeměmi či zjednodušení systému zdanění v Evropské unii.

4 Praktická část

Praktická část této diplomové práce se zabývá aplikací poznatků (popsaných v teoretické části) z oblasti výpočtu účetního výsledku hospodaření a jeho transformace na základ daně ve vybraných státech Evropské unie, a to v České republice, v Polsku a v Nizozemí. Tato kapitola analyzuje výsledky hospodaření malé rodinné společnosti s ručením omezeným, zabývající se obchodní činností a poskytováním služeb. Z důvodů zachování anonymity majitelů je název společnosti poskytující autentické informace a podklady v diplomové práci pozměněn. K vypracování této části diplomové práce jsou použity informace z účetní závěrky roku 2018. Pro analýzu výpočtu výsledku hospodaření ve srovnávaných státech, tj. v Polské republice a v Nizozemí, je česká koruna přečtena do měn používaných v daných státech kurzem ČNB platným k rozvahovému dni, tj. k 31. 12. 2018. Kurz PLN vůči CZK ke dni 31. 12. 2018 činil **5,98 CZK za 1 PLN**, kurz EUR vůči CZK činil **25,725 CZK za 1 EUR**.

4.1 Charakteristika zkoumané společnosti

Společnost TRUCKS & TRAILERS, s. r. o., je podnikatelským subjektem, který vznikl v roce 1995. Od začátku je vlastněna dvěma společníky, kteří jsou zároveň i jejími jednateli. Podnik se zabývá několika ekonomickými činnostmi. Stěžejní činností je nákup a prodej nových a ojetých nákladních automobilů značky RENAULT o celkové hmotnosti od 3,5 tuny až po 44 tun, návěsové a přívěsové techniky značky PANAV a poskytování servisních služeb. Tuto činnost provádí na základě tzv. dealerské smlouvy, přičemž má teritoriálně určenou oblast, ve které může působit. Okrajově se společnost zabývá pronájmem penzionu a salónku k různým akcím a školením. Společnost vlastní areál, kde se nachází servis pro nákladní auta, zázemí pro mechaniky, kancelářské prostory pro prodejce vozidel a zázemí pro zákazníky.

Základní informace o společnosti

Obchodní firma:	TRUCKS & TRAILERS, s. r. o.
Sídlo:	Strádalů 656, 718 00 Ostrava – Kunčičky
Identifikační číslo:	62361287
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání:	Koupě zboží za účelem prodeje Opravy motorových vozidel Ubytovací služby Pronájem věcí movitých a nemovitých
Základní kapitál:	200 000 Kč

Podnik prošel několika fázemi vývoje, nejdříve se majitelé zabývali pouze prodejem návěsů malým dopravcům a velkým dopravním společností, pracovali v té době sami. Postupně zaměstnali první pracovníky, rozšířili svoji prodejní činnost o sortiment nákladních vozidel a náhradních dílů k těmto vozidlům. V prvních letech podnikání využívali ke své činnosti pronajaté kancelářské prostory, posléze si pronajali nevyužívaný servis a rozšířili svoji působnost i na oblast servisní činnosti pro nákladní vozidla a návěsy. V roce 2000 zakoupili zdevastovaný areál po stavební firmě a zrekonstruovali jej pro účely svého podnikání. Areál má velkou parkovací plochu pro kamiony, budovu servisu se šesti stáními pro nákladní soupravy a kancelářské prostory. Druhá, menší, přízemní budova je zrekonstruovaná na penzion se čtyřmi pokoji a dvěma salónky, které slouží k pořádání akcí a školení.

Podnikatelský subjekt lze dle zákona o účetnictví začlenit do kategorie malé účetní jednotky, jejíž celková aktiva za rok 2018 překračují hranici 100 mil. Kč, roční čistý obrát činí okolo 36 mil. Kč. Průměrně zaměstnává 15 pracovníků. Dle této kategorizace zákon o účetnictví stanoví účetní jednotce rozsah sestavovaných výkazů účetní závěrky. Jelikož posuzovaný ekonomický subjekt nespĺňuje hraniční hodnoty pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem, neboť nedosahuje alespoň dvou hraničních ukazatelů, může tato společnost sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, která obsahuje:

- rozvahu ve zkráceném rozsahu v tzv. rozšířené verzi v níže uvedené struktuře:

AKTIVA

- A. Pohledávky za upsaný základní kapitál
- B. Dlouhodobý majetek
 - B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek
 - B.II. Dlouhodobý hmotný majetek
 - B.III. Dlouhodobý finanční majetek
- C. Oběžná aktiva
 - C.I. Zásoby
 - C.II. Pohledávky
 - C.II.1. Dlouhodobé pohledávky

C.II.2.	Krátkodobé pohledávky
C.III.	Krátkodobý finanční majetek
C.IV.	Peněžní prostředky
D.	Časové rozlišení aktiv

PASIVA

A.	Vlastní kapitál
A.I.	Základní kapitál
A.II.	Ážio a kapitálové fondy
A.III.	Fondy ze zisku
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
A.V.	Výsledek hospodaření běžného období (+/-)
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)
B.+C.	Cizí zdroje
B.	Rezervy
C.	Závazky
C.I.	Dlouhodobé závazky
C.II.	Krátkodobé závazky
D.	Časové rozlišení pasiv

- výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu
- přílohu v účetní závěrce ve zkráceném rozsahu dle § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu analyzovaná společnost nemusí sestavovat, avšak přehled o peněžních tocích je doplňujícím výkazem k rozvaze a výkazu zisku a ztráty a informuje o způsobu, jakým společnost vyprodukovala a použila peněžní prostředky.

Ekonomická situace podniku je v současné době stabilní. V letech 2011–2013 společnost vykazovala účetní i daňovou ztrátu, ale od roku 2014 již hospodaří s účetním ziskem.

4.2 Výpočet výsledku hospodaření za rok 2018 v ČR

Zdrojem pro výpočet konečného výsledku hospodaření společnosti a sestavení výkazu zisku a ztráty je obratová předvaha (příloha A), kde jsou vyjádřeny obraty a konečné stavy všech nákladových a výnosových účtů již po provedených a zaúčtovaných závěrkových operacích, jimiž je zejména zaúčtování inventarizačních rozdílů, časového

rozlišení nákladů a výnosů, dohadných položek, kurzových rozdílů, odpisů dlouhodobého majetku aj.

Z dostupného výkazu zisku a ztráty lze vyčíst, že k rozvahovému dni 31. 12. 2018 účetní jednotka dosáhla celkových výnosů ve výši **35 917 560 Kč**, přičemž nejvyšší podíl mají tržby za prodej zboží ve výši **29 359 211 Kč**, dále pak tržby z poskytnutých služeb ve výši **2 574 185 Kč**. Na ostatních výnosech se podílí ještě tržby z prodeje dlouhodobého majetku. Celkové náklady, bez vlivu daně z příjmů, účetní jednotka vykazuje ve výši **33 203 853 Kč**, na těchto nákladech se největší částkou podílí náklady na prodané zboží ve výši **13 691 678 Kč**.

Ve sledovaném roce 2018 podnikatelský subjekt vykazuje účetní zisk před zdaněním ve výši **2 713 707 Kč**. Oproti výsledkům roku 2017, kdy účetní zisk před zdaněním společnosti činil 1 030 767 Kč, stoupl zisk o 163 %. Tuto skutečnost dokládá přiložený výkaz zisku a ztráty za rok 2018 (příloha B), jenž je součástí příloh uvedených na konci této práce. Nárůst zisku je způsoben vyšším objemem tržeb z prodeje zboží a poskytnutých služeb.

4.3 Transformace výsledku hospodaření za rok 2018 v ČR na základ daně

V teoretické části této práce bylo konstatováno, že mezi účetním a daňovým výsledkem hospodaření je velký rozdíl. Důležitým nástrojem pro správný výpočet základu daně je samotný formulář přiznání k dani z příjmů právnických osob. Výchozí položkou pro stanovení základu daně je účetní výsledek hospodaření před zdaněním, který je vykazován v řádku 49 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu. V dalších krocích je pak tato hodnota upravována o položky snižující základ daně a položky zvyšující základ daně.

4.3.1 Položky zvyšující základ daně

Výčet položek zvyšujících základ daně je poměrně rozsáhlý. Téměř v každé skupině nákladů lze evidovat daňově účinné i neúčinné náklady. Mezi tyto položky patří zejména zaúčtované daňově neúčinné náklady dle § 24 a 25 ZDP.

Daňově neúčinné náklady

Z obrátové předvahy společnosti lze zjistit následující druhy nákladů, které nejsou položkami uznávanými za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jedná se konkrétně o tyto náklady:

Tabulka 10: Položky zvyšující základ daně

Číslo účtu	Název účtu	Částka v celých Kč
501999	Spotřeba materiálu	10 624 Kč
513100	Náklady na reprezentaci	31 755 Kč
518999	Ostatní služby	178 796 Kč
528100	Ostatní sociální náklady	13 754 Kč
543100	Dary	60 000 Kč
545100	Ostatní pokuty a penále	16 609 Kč
546100	Odpis pohledávky	192 Kč
CELKEM		311 730 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Spotřeba materiálu – nedaňové a ostatní služby – nedaňové zahrnují náklady, u kterých nebyl dodržen akruální princip, tj. věcně ani časově nesouvisely s obdobím, ve kterém byly zaúčtovány. U dalších vyjmenovaných nákladových účtů je daňová neuznatelnost automatická – náklady na reprezentaci, ostatní sociální náklady, ostatní pokuty a penále, odpis pohledávky. Účetní jednotka ve svých účetních knihách neeviduje již žádné jiné daňově neúčinné náklady, kterými by mohly být např. v termínu nezaplacené povinné sociální a zdravotní pojištění z mezd, zaúčtované, ale neuhrazené pokuty nebo penále.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Další a neméně důležitou položkou, která dle svého charakteru buď **snižuje** anebo **zvyšuje** základ daně, jsou odpisy a zůstatková cena dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Daňové odpisy jsou jedním z nástrojů daňové optimalizace. Na rozdíl od účetních odpisů dlouhodobého hmotného majetku si daňové odpisy účetní jednotka nemusí uplatňovat jako daňově účinný náklad. Výkaz zisku a ztráty v položce

„Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé“ zobrazuje hodnotu zaúčtovaných odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek společnosti se skládá především z:

- Budovy servisu;
- budovy penzionu;
- manipulační techniky – vysokozdvizný vozík, čisticí stroj;
- osobních automobilů a nákladních automobilů;
- měřicích přístrojů, servisní technologie – olejového hospodářství, skladovacích regálů;
- počítačů, kopírky;
- kancelářského nábytku, vybavení interiéru penzionu aj.

Vnitropodniková účetní směrnice pro odpisování majetku stanovuje hranici pořizovací ceny pro zařazení do dlouhodobého majetku, dobu odpisování jednotlivých skupin majetku, přepokládanou dobu životnosti a metody odpisování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku. Z vnitropodnikové směrnice a jednotlivých karet majetku je patrné, že účetní odpisy nejsou stanoveny ve stejné výši jako odpisy daňové, metody odpisování se u jednotlivých položek majetku liší. Některé položky jsou odpisovány rovnoměrně, některé zrychleně. Struktura dlouhodobého majetku je velmi široká a obsahuje všech 6 odpisových skupin dle přílohy č. 1 zákona o dani z příjmů. Jelikož společnost v letech 2011–2013 vykazovala účetní ztrátu, rozhodla se v roce 2013 nevyužít možnost daňového odpisování majetku a odpisování bylo přerušeno. Nejen z tohoto důvodu v současné době dochází k rozdílům v účetních a daňových odpisech. Účetní jednotka u žádného dlouhodobého majetku nevyužila možnost v prvním roce odpisování navýšit odpis o 10–20 % ze vstupní ceny majetku, naopak, majetek není daňové odpisován v plných odpisových sazbách uvedených v § 31, odst. 1, písm. a). Zákon o dani z příjmů nechává na poplatníkovi volbu a stanovuje v § 30 minimální dobu odpisování dlouhodobého hmotného majetku a v § 31, odst. 1, písm. a) stanovuje maximální roční odpisové sazby.

Porovnáním hodnot zaúčtovaných odpisů a z mimoúčetní evidence hmotného a nehmotného majetku vyšlo najevo, že účetní odpisy jsou vyšší než odpisy, které lze uplatnit jako daňový náklad. Z tohoto důvodu je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy položkou, která zvyšuje základ daně a k účetnímu výsledku hospodaření před zdaněním se přičítá. V následující tabulce č. 11 jsou vyjádřeny rozdíly mezi účetními a daňovými

odpisy uplatňovanými účetní jednotkou ve zdaňovacím období za rok 2018 v členění dle jednotlivých druhů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Tabulka 11: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Číslo účtu	Název účtu	Částka v celých Kč	Evidence daňových odpisů DH a NM	Částka v celých Kč
551100	Odpisy – SW	178 488 Kč	Odpisy daňové – SW	178 488 Kč
551200	Odpisy – stavby	664 574 Kč	Odpisy daňové – stavby	261 610 Kč
551300	Odpisy – dopravní prostředky	329 836 Kč	Odpisy daňové – dopravní prostředky	156 836 Kč
551310	Odpisy – inventář	202 677 Kč	Odpisy daňové – inventář	64 399 Kč
551320	Odpisy – stroje, technologie	1 079 121 Kč	Odpisy daňové – stroje, technologie	413 795 Kč
551400	Odpisy – DDHM	1 069 558 Kč	Odpisy daňové – DDHM	1 069 558 Kč
CELKEM		3 524 254 Kč	CELKEM	2 144 686 Kč
Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy		1 379 568 Kč		

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Společnost nevyužívala při sestavování základu daně v letech 2014–2018 plných ročních sazeb pro odpisování dlouhodobého hmotného majetku, nebo dokonce přerušila či nezapočala daňové odpisování, protože tyto odpisy může odsunout na pozdější dobu a o možnost daňově odepsat dlouhodobý hmotný majetek nepřijde. Tuto výhodu využívá z důvodu odpočtu daňové ztráty z minulých let.

Níže uvedená tabulka č. 12 uvádí pro příklad rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy konkrétního hmotného majetku. Účetní roční odpisy jsou stanoveny jako podíl vstupní pořizovací ceny a stanovené doby odpisování 5 let, dle vzorce č. 1 uvedeného v metodice. Výše ročních daňových odpisů se vypočítává dle vzorců č. 2 a 3 sestavených na základě interpretace zákona o dani z příjmů § 31, odst. 1, písm. a).

Tabulka 12: Výňatek z karty dlouhodobého hmotného majetku – osobní automobil

Karta dlouhodobého hmotného majetku (výňatek)						
Název majetku		osobní automobil Škoda OCTAVIA				
Datum pořízení		10. 11. 2016				
Účetní doba odpisování		5 let				
Daňová odpisová skupina		2.				
Způsob daňového odpisu		rovnoměrný				
Vstupní pořizovací cena		665 553 Kč				
Rok	Počet měsíců	Rvnoměrný účetní odpis		Sazba	Výše ročního daňového odpisu dle § 31 ZDP	Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem
		měsíční	roční			
		(Kč)				
2016	1	11 093	11 093		nezapočato	11 093
2017	12	11 093	133 116		nezapočato	133 116
2018	12	11 093	133 116	1,10	7 322	125 794
2019	12	11 093	133 116	22,25	148 086	-14 970
2020	12	11 093	133 116	22,25	148 086	-14 970
2021	10	11 093	121 996	22,25	148 086	-26 090
2021	1	11 066				
2022				22,25	148 086	-148 086
2023				9,90	65 887	-65 887
CELKEM			665 553	100,0	665 553	0

Zdroj: Vlastní zpracování autorky podle karty majetku

Z tabulky je patrné, že rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v roce 2018 je kladný, což způsobilo zvýšení základu daně v roce 2018 o částku **125 794 Kč**. V dalších letech již tento rozdíl bude základ daně snižovat a v letech 2022–2023 bude osobní automobil sice účetně plně odepsán, nicméně společnost nadále bude uplatňovat daňové odpisy. Z tabulky lze vyčíst, že u osobního automobilu zařazeného do 2. odpisové skupiny, která předpokládá minimální dobu odpisu 5 let, se doba daňového odpisování vozidla protáhla o další 3 roky.

Obdobný příklad se vyskytuje u stroje „válcová zkušebna brzd“, jehož odepisování bylo v období 2013–2017 přerušeno. V roce 2017 společnost zmíněnou válcovou zkušebnu brzd modernizovala, čímž došlo k technickému zhodnocení tohoto stroje. Tabulka č. 13 zobrazuje rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy tohoto majetku a dobu, o jakou se jeho odpisování prodlouží.

Tabulka 13: Výňatek z karty majetku – zkušebna brzd MAHA

Karta dlouhodobého hmotného majetku (výňatek)						
Název majetku		válcová zkušebna brzd MAHA				
Datum pořízení		28. 9. 2010				
Účetní doba odpisování		10 let				
Daňová odpisová skupina		3.				
Způsob daňového odpisu		rovnoměrný				
Vstupní pořizovací cena		2 922 678 Kč				
Technické zhodnocení v roce 2017		368 522 Kč				
Zvýšená vstupní cena		3 291 200 Kč				
Rok	Počet měsíců	Rovnoměrný účetní odpis		Sazba	Výše ročního daňového odpisu dle § 31 ZDP	Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem
		měsíční	roční			
		(Kč)				
2010	3	24 356	73 067	5,50	160 748	-87 681
2011	12	24 356	292 268	10,50	306 882	-14 614
2012	12	24 356	292 268	10,50	306 882	-14 614
2013	12	24 356	292 268		přerušeno	292 268
2014	12	24 356	292 268		přerušeno	292 268
2015	12	24 356	292 268		přerušeno	292 268
2016	12	24 356	292 268		přerušeno	292 268
2017	7	24 356	306 706		přerušeno	306 706
2017	4	34 054				
2018	12	34 054	408 648	1,00	32 912	375 736
2019	12	34 054	408 648	10,00	329 120	79 528
2020	9	34 054	340 525	10,00	329 120	11 405
2020	1	34 039				
2021				10,00	329 120	-329 120
2022				10,00	329 120	-329 120
2023				10,00	329 120	-329 120
2024				10,00	329 120	-329 120
2025				10,00	329 120	-329 120
2026				2,50	179 936	-179 936
CELKEM			3 291 200	100,0	3 291 200	0

Zdroj: Vlastní zpracování autorky na základě karty majetku stroje

Výše zobrazený výňatek z karty majetku stroje ukazuje, jak velký je v roce 2018 rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy majetku. I v tomto případě kladný rozdíl ve výši **375 736 Kč** zvyšuje daňový základ společnosti. Daňový odpis stroje se prodlouží až do roku 2016, což je 16 let po zařazení stroje do provozu. Tabulka č. 14 zobrazuje rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem v případě, kdyby společnost daňové odpisování nepřerušila. V analyzovaném roce 2018 by rozdíl mezi odpisy činil pouze 79 528 Kč, přičítal by se k základu daně a daňové odpisování by skončilo již v roce 2020. Do konce odpisování by docházelo pouze k přičítání rozdílu k základu daně.

Tabulka 14: Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem bez přerušení odpisování

Rok	Počet měsíců	Rovnoměrný účetní odpis		Sazba	Výše ročního daňového odpisu dle § 31 ZDP	Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem
		měsíční	roční			
		(Kč)				
2010	3	24 356	73 067	5,50	160 748	-87 681
2011	12	24 356	292 268	10,50	306 882	-14 614
2012	12	24 356	292 268	10,50	306 882	-14 614
2013	12	24 356	292 268	10,50	306 882	-14 614
2014	12	24 356	292 268	10,50	306 882	-14 614
2015	12	24 356	292 268	10,50	306 882	-14 614
2016	12	24 356	292 268	10,50	306 882	-14 614
2017	7	24 356	306 706	10,00	329 120	-22 414
2017	4	34 054				
2018	12	34 054	408 648	10,00	329 120	79 528
2019	12	34 054	408 648	10,00	329 120	79 528
2020	9	34 054	340 525	1,50	301 800	38 725
2020	1	34 039				
2021						0
CELKEM			3 291 200	100,0	3 291 200	0

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Odpisy dlouhodobého majetku jsou důležitým nástrojem sloužícím k určité korekci základu daně. Kdyby společnost začala daňově odepisovat vozidlo a uplatňovala v plné výši sazbu danou zákonem o dani z příjmů v roce pořízení, daňové odpisy by měly vliv na základ daně a potažmo i na disponibilní výsledek hospodaření společnosti.

Tabulka 15: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy bez vlivu přerušení a snížení odpisových sazeb

Karta dlouhodobého hmotného majetku Osobní automobil Škoda Octavia						
Rok	Počet měsíců	Rovnoměrný účetní odpis		Sazba	Výše ročního daňového odpisu dle § 31 ZDP	Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem
		měsíční	roční			
		(Kč)				
2016	1	11 093	11 093	11	73 211	-62 118
2017	12	11 093	133 116	22,25	148 086	-14 970
2018	12	11 093	133 116	22,25	148 086	-14 970
2019	12	11 093	133 116	22,25	148 086	-14 970
2020	12	11 093	133 116	22,25	148 084	-14 968
2021	10	11 093	121 996		0	121 996
2021	1	11 066				
2022						
2023						
CELKEM			665 553	100,0	665 553	0

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Jak je patrné z výše uvedené tabulky, v analyzovaném roce 2018 by společnost k daňovému základu nepřičítala rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ve výši **14 970 Kč**, ale naopak by jej odečítala. Daňové odpisování vozidla by bylo ukončeno v roce 2020, ale již v tom roce by společnost musela k účetnímu výsledku hospodaření rozdíl ve výši **121 996 Kč** přičítat.

Vliv rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně znázorňuje tabulka č. 16, která bere v potaz pouze výše zmíněný dlouhodobý majetek.

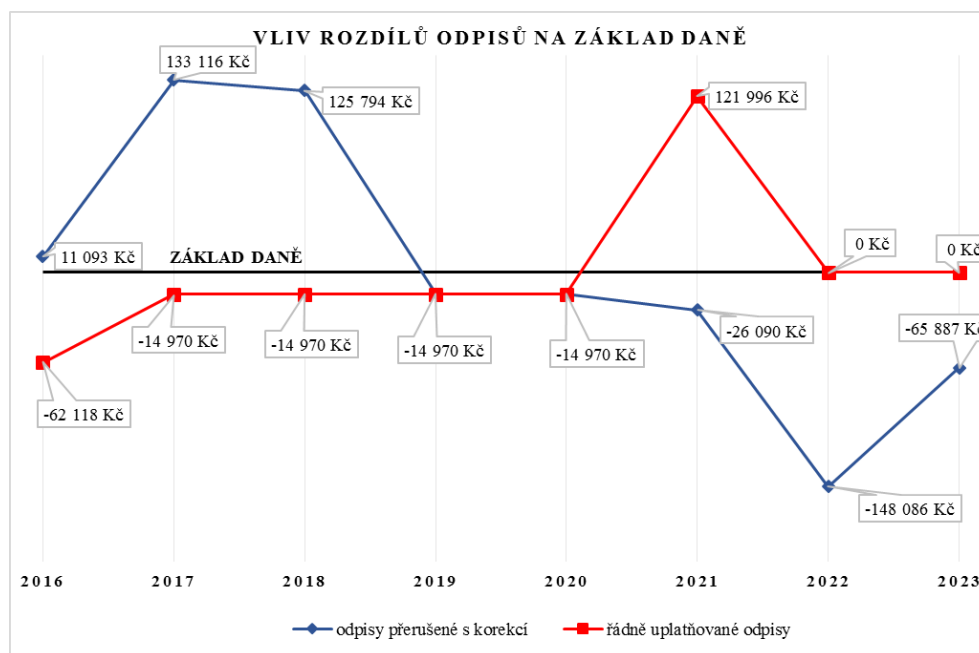
Tabulka 16: Vliv rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně

Karta dlouhodobého hmotného majetku Osobní automobil Škoda Octavia				
Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem				
Rok	S nezapočatým odepisováním v letech 2016–2017 a korekcí odpisové sazby	Vliv na základ daně	S odpisováním v roce pořízení a uplatněním plné odpisové sazby	Vliv na základ daně
	(Kč)		(Kč)	
2016	11 093	přípočet	-62 118	odpočet
2017	133 116	přípočet	-14 970	odpočet
2018	125 794	přípočet	-14 970	odpočet
2019	-14 970	odpočet	-14 970	odpočet
2020	-14 970	odpočet	-14 968	odpočet
2021	-26 090	odpočet	121 996	přípočet
2022	-148 086	odpočet	0	
2023	-65 887	odpočet	0	

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Právě v roce 2018 nastává zřejmý rozdíl ve vlivu rozdílu účetních a daňových odpisů na daňový základ. V prvním případě, když se nezapočalo s odepisováním, měl rozdíl kladný vliv na základ daně tím, že se přičítal, v druhém případě se rozdíl od základu daně odečítal. Přehlednější znázornění vlivů ukazuje níže uvedený graf č. 1.

Graf 1: Vliv rozdílů odpisů na základ daně



Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Účetní opravné položky účetní rezervy

Dalšími položkami zvyšujícími základ daně mohou být tvorba účetních opravných položek a tvorba účetních rezerv. Opravné položky se tvoří jak pohledávkám po splatnosti, tak k zásobám, k dlouhodobému majetku, k finančnímu majetku.

Společnost k rozvahovému dni nemá pohledávky po splatnosti delší než 30 dnů (většina zákazníků za servis vozidel platí hotově), proto netvoří účetní opravné položky a netvoří daňové opravné položky. Po provedené fyzické a dokladové inventuře skladových zásob společnost nevykazuje neupotřebitelné a zastaralé zásoby náhradních dílů a k rozvahovému dni nemá skladem žádná vozidla.

Zkoumaná účetní jednotka nemá ve svých vnitropodnikových účetních směrnících stanoveno, že bude tvořit rezervy, tudíž ani tato položka není v obrátové předvaze vyjádřena. Závazky, které podnik ve svém účetnictví vykazuje, jsou pouze závazky z obchodní činnosti do splatnosti. Vůči společnosti není veden žádný soudní spor, z něhož by mohl v budoucnu vzniknout závazek. Společnost by měla alespoň zvážit tvorbu rezervy k nevyčerpané dovolené, na kterou někteří zaměstnanci k rozvahovému dni mají ještě nárok.

4.3.2 Položky snižující základ daně

Mezi položky snižující základ daně patří např. nezdanitelné výnosy, jako jsou podíly na výsledku hospodaření jiných společností anebo záporný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, popř. záporný rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého hmotného majetku. Z účetních výkazů a získaných informací bylo zjištěno, že analyzovaná společnost neeviduje v účetním roce 2018 žádné výnosy, které by nepoléhalo dani z příjmů právnických osob.

Jedna položka, která snižuje základ daně, se v účetnictví a mimoúčetní evidenci této organizace vyskytuje – záporný rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou prodaného hmotného majetku, který je uveden v tabulce č. 17.

Tabulka 17: Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou

Číslo účtu	Název účtu	Částka v celých Kč	Evidence daňových odpisů DH a NM	Částka v celých Kč
541100	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku	3 575 605 Kč	Daňová zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku	3 944 411 Kč
CELKEM		3 575 605 Kč	CELKEM	3 944 411 Kč
Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou		-368 806 Kč		

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Tato výsledná částka se při tvorbě základu daně odečítá od výsledku hospodaření před zdaněním. Na rozdíl od účetních a daňových odpisů se musí rozdíl mezi zůstatkovými hodnotami dlouhodobého majetku uplatnit v roce vyřazení majetku z evidence, jinak by společnost o tento rozdíl přišla.

4.3.3 Odčitatelné položky

Po úpravách účetního výsledku hospodaření před zdaněním o položky snižující a zvyšující základ daně je zjištěn **základ daně**, který se dále může upravovat o odčitatelné položky dle § 34 ZDP. Mezi tyto položky patří zejména:

- Daňová ztráta, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období minulých let;
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje;
- odpočet na podporu odborného vzdělávání.

Další odčitatelnou položkou tvoří dary, které lze na základě § 20, odst. 8 ZDP uplatnit po předchozí úpravě základu daně dle § 34. Některé z výše vyjmenovaných odčitatelných položek lze s určitými omezeními uplatnit i v pozdějších letech, např. daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje, některé však přesunout nelze a jejich uplatnění v dalších letech propadá. Takovou odčitatelnou položkou jsou dary.

V letech 2011–2013 podnik vykázal jak účetní, tak i daňovou ztrátu v celkové výši 8 371 396 Kč. Tuto ztrátu postupně, během pěti po sobě následujících zdaňovacích období, odčítal od základu daně. Výsledkem toho je, že za zdaňovací období roku 2018 bylo ještě možno využít jako odčitatelnou položku částku ve výši **3 878 977 Kč**.

Po odečtení daňové ztráty přichází na řadu jedna z posledních odčitatelných položek – dary neboli bezúplatná plnění. Původně se hodnota zaúčtovaných bezúplatných plnění přičítala k účetnímu výsledku hospodaření jako položka daňově neúčinná, jak je znázorněno v tabulce č. 10, protože uplatnění darů jako daňově uznatelného nákladu má svá pravidla, která jsou zákonem o daních z příjmů upravena v § 20, odst. 8. Podnikatelský subjekt, který je právnickou osobou, může od základu daně sníženého o položky dle § 34 odečíst hodnotu darů poskytnutou vyjmenovaným subjektům a k vyjmenovanému účelu ve výši minimálně 2 000 Kč a maximálně ve výši 10 % základu daně. V posuzované společnosti činila hodnota daňově neuznatelných darů 60 000 Kč. Po všech provedených úpravách vykázala společnost zisk ve výši 157 222 Kč, z něhož mohla uplatnit hodnotu bezúplatného plnění ve výši 10 % základu daně, což je **15 722 Kč**.

Jelikož u posuzované společnosti byly vyčerpány všechny možnosti úprav účetního výsledku hospodaření účetní jednotky na základ daně, je možno přistoupit k výpočtu splatné daně. Struktura transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně na podkladě poskytnutých výkazů a mimoúčetní evidence ekonomického subjektu se jeví následovně:

Tabulka 18: Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Název položky	Částka v celých Kč
Účetní výsledek hospodaření před zdaněním – řádek 49 VZZ	2 713 707 Kč
<u>Připočitatelné položky</u>	
+ náklady daňově neúčinné – tabulka č. 10	311 730 Kč
+ kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy – tabulka č. 11	1 379 568 Kč
<u>Odpočitatelné položky</u>	
- záporný rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou – tabulka č. 17	-368 806 Kč
Základ daně	4 036 199 Kč
- odčitatelné položky (§ 34 ZDP)	-3 878 977 Kč
Základ daně snížený o odčitatelné položky dle § 34	157 222 Kč
- dary (§ 20/8 ZDP)	-15 722 Kč
Základ daně snížený o odčitatelné položky (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)	141 000 Kč
sazba daně	19 %
Daň z příjmů splatná	26 790 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Poslední účetní operací, kterou je třeba zaúčtovat před uzavřením účetních knih, je předpis daně z příjmů právnických osob v případě, že po sestavení přiznání k dani z příjmů právnických osob účetní jednotka vykázala daňový zisk a z něj je vypočtena daňová povinnost. Z výsledků tabulky č. 18 je zřejmé, že společnost zaúčtuje splatnou daň ve výši **26 790 Kč**, a to následovně:

MD účet 591.100 – daň z příjmů z běžné činnosti splatná;

D účet 341.100 – daň z příjmů.

Posléze může uzavřít rozvahové a výsledkové účty a všechny konečné zůstatky těchto účtů k rozvahovému dni vnitřním účetním dokladem zaúčtovat podvojným zápisem na závěrkové účty. Konečné stavy nákladových a výnosových účtů budou přeúčtovány na účet 710 – účet zisku a ztráty, jak je znázorněno na schématu č. 1 v teoretické části této práce. Poté aktivní a pasivní účty na účet 702 – konečný účet rozvažný a pak se zúčtuje zisk nebo ztráta. V případě analyzované společnosti bude zúčtován zisk ve výši **2 686 917 Kč**, jehož výpočet je zobrazen v tabulce č. 19, a to souvztažným zápisem:

MD účet 710 – účet zisku a ztrát;

D účet 702 – konečný účet rozvažný.

Tabulka 19: Výpočet disponibilního výsledku hospodaření

Název položky	Částka v celých Kč
Účetní výsledek hospodaření před zdaněním – řádek 49 VZZ	2 713 707 Kč
Daň z příjmů splatná – řádek 51 VZZ	-26 790 Kč
Výsledek hospodaření za účetní období – řádek 55 VZZ	2 686 917 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Po uzavření účtů lze sestavit konečné výkazy k rozvahovému dni 31. 12. 2018, a to následovně:

- Výkaz zisků a ztrát v plném rozsahu;
- rozvaha ve zkráceném rozsahu;
- příloha v účetní závěrce.

Závěrečnou fází účetní závěrky je její schválení valnou hromadou společnosti a poté její zveřejnění v obchodním rejstříku. Schválení účetní závěrky statutárním orgánem musí proběhnout nejpozději do šesti měsíců po rozvahovém dni, přičemž nejzazším termínem pro její zveřejnění je 12 měsíců následujících po rozvahovém dni. V případě

společnosti TRUCKS & TRAILERS, s. r. o., musí být závěrka na rok 2018 zveřejněna do 31. 12. 2019.

Jelikož účetní jednotka je klasifikována jako malá, nemá za povinnost zveřejňovat všechny sestavované výkazy. Tato společnost musí zveřejnit jen rozvahu ve zkráceném rozsahu – rozšířenou verzi spolu s přílohou v účetní závěrce. Ostatní sestavované výkazy zůstanou jen pro potřeby společnosti.

4.4 Transformace výsledku hospodaření na základ daně v Polské republice

V této kapitole budou aplikovány informace o transformaci výsledku hospodaření obchodní společnosti dle zákonů platných v Polské republice. Podkladem k analýze je fiktivní společnost TRUCKS & TRAILERS, s. r. o., která se zabývá stejnou činností a ve stejném rozsahu jako popisovaná společnost v České republice, to znamená prodejem dopravní techniky a servisováním nákladních vozidel a návěsů. Společnost je zaregistrována v Polské republice, tudíž je povinna vést účetnictví dle polských zákonů a sestavovat přiznání k dani z příjmů a odvádět daně v Polské republice.

Veškeré ekonomické údaje jsou čerpány z obrátové předvahy, výkazu zisku a ztrát a rozvahy sestavované k 31. 12. 2018 dle českých zákonů v českých korunách společností sídlící v České republice. K přepočtům je použit kurz ČNB platný k 31. 12. 2018 ve výši **5,98 Kč za 1 PLN**.

Základní informace o společnosti

Obchodní firma:	TRUCKS & TRAILERS, sp. z o. o.,
Sídlo:	Transportowców 189, 43-430 Skoczów
NIP:	954-22-69-039
REGON:	276452350
Právní forma:	Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością
Předmět podnikání:	Koupě zboží za účelem prodeje Opravy motorových vozidel Ubytovací služby Pronájem věcí movitých a nemovitých
Základní kapitál:	33 445 PLN

Na základě polského zákona o účetnictví je ekonomický subjekt dle kritérií platných pro rok 2018 klasifikován jako malá účetní jednotka. Podle níže uvedených údajů (tabulka č. 20) jsou srovnána hodnotová kritéria pro zařídění účetní jednotky do určité kategorie platná pro zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 s přepočtenými hodnotami získanými z výkazů sestavených k 31. 12. 2018.

Tabulka 20: Srovnání hodnotových kritérií s vybranými ekonomickými ukazateli

Kritérium	Hodnoty v Kč	Kurz přepočtu Kč/PLN	Hodnoty v PLN	Hodnotové hranice kritérií v PLN
Aktiva celkem	220 825 699	5,98	36 927 374	17 000 000
Čistý obrat	35 917 560	5,98	6 006 281	34 000 000
Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	15		15	50

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Je zřejmé, že účetní jednotka překročila pouze jedno kritérium, a to celkovou hodnotu aktiv.

Zařídění účetní jednotky do určité kategorie určuje, v jakém rozsahu má být účetnictví vedeno a v jaké struktuře bude účetní jednotka sestavovat konečné výkazy. Posuzovaná účetní jednotka může sestavovat účetní závěrku v souladu s přílohou č. 5 polského zákona o účetnictví, kde je uvedena struktura rozvahy a struktura výkazu zisku a ztráty. Zmíněná příloha k zákonu je i přílohou C této práce. Obdobně jako česká malá účetní jednotka sestavuje polská malá účetní jednotka:

- Rozvahu ve zkrácené verzi v následujícím složení:

AKTIVA

- A. Stálá aktiva
 - I. Dlouhodobý majetek
 - II. Dlouhodobý hmotný majetek
 - v tom: dlouhodobý majetek
 - dlouhodobý majetek v budovách
 - III. Dlouhodobé pohledávky
 - IV. Dlouhodobé investice
 - v tom: nemovitosti
 - dlouhodobá finanční aktiva
 - V. Dlouhodobé časové rozlišení
 - B. Oběžná aktiva

- I. Zásoby
- II. Krátkodobé pohledávky
- v tom: pohledávky z obchodních vztahů
 - do 12 měsíců
 - nad 12 měsíců
- III. Krátkodobé investice
- v tom: peněžní prostředky v pokladně a na účtech
- IV. Krátkodobé časové rozlišení
- C. Splatné příspěvky do základního kapitálu
- D. Podíly (akcie) vlastní

PASIVA

- A. Vlastní kapitál
 - I. Základní kapitál
 - II. Kapitálové fondy
 - v tom: Ážio
 - III. Kapitál z přecenění
 - v tom: z přecenění na reálnou hodnotu
 - IV. Ostatní kapitálové fondy
 - V. Zisk (ztráta) minulých období
 - VI. Zisk (ztráta) netto
 - VII. Odpisy čistého zisku během účetního období
- B. Závazky a rezervy na závazky
 - I. Rezervy
 - v tom: rezerva na důchody
 - II. Dlouhodobé závazky
 - v tom: úvěry a půjčky
 - III. Krátkodobé závazky
 - v tom: úvěry a půjčky
 - závazky z obchodních vztahů
 - do 12 měsíců
 - nad 12 měsíců
- D. Časové rozlišení pasiv

- Výkaz zisku a ztrát v druhovém nebo účelovém členění
- Přílohu, tzv. „Dodatkowe informacie i objaśnienia“ – obsahuje podrobnější informace ke změnám hodnoty u dlouhodobého majetku hmotného i nehmotného, přecenění finančního dlouhodobého majetku, hodnotu odpisů dlouhodobého majetku, hodnotu časového rozlišení, hodnotu úroků, kurzových rozdílů, hodnotu a charakter výnosů mimořádných svým objemem atd.

V polském účetnictví jsou aplikovány velmi obdobné účetní zásady jako v účetnictví vedeném dle českých právních norem. Jednou z nejdůležitějších zásad je zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. V teoretické části je zmíněno, že polská účtová osnova má dvě třídy nákladů, a to účtovou třídu 4 – druhové náklady a třídu 5 – náklady členěné účelově. Mikro a malé účetní jednotky běžně používají k účtování pouze účtovou třídu č. 4. V této práci dále již nebudou rozbírány způsoby zaúčtování prvotních dokladů, protože k těmto informacím se nelze dostat – bude vycházeno z obratové předvahy, která obsahuje údaje odrážející reálný a pravdivý obraz účetní jednotky, tzn. údaje po provedených závěrkových operacích.

Ze sestavené obratové předvahy ke dni 31. 12. 2018 lze vypočítat účetní výsledek hospodaření, a to prostým rozdílem mezi všemi zaúčtovanými výnosy a všemi zaúčtovanými náklady, jak uvádí tabulka č. 21.

Tabulka 21: Účetní výsledek hospodaření za rok 2018 v PL

Výnosy celkem	6 006 281,00 PLN
Náklady celkem	5 552 483,89 PLN
Výsledek hospodaření – ZISK	453 797,11 PLN

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Obdobně jako při sestavování základu daně u českých podnikatelských subjektů musí i polští poplatníci účetní výsledek hospodaření upravit o připočitatelné a odpočitatelné položky.

4.4.1 Položky zvyšující základ daně

Mezi položky zvyšující základ daně se řadí daňově neúčinné náklady. Výčet daňově neuznatelných nákladů je zakotven v polském zákoně o dani z příjmů právnických osob, v tzv. CIT – Corporate Income Tax, kap. 3č, 15e. Z příložené obratové předvahy za rok 2018 jsou vyňaty náklady daňově neuznatelné, jejichž výčet zobrazuje tabulka č. 22.

Tabulka 22: Náklady daňově neúčinné

Číslo účtu	Název účtu	Částka v PLN
501999	Spotřeba materiálu	1 776,59 PLN
513100	Náklady na reprezentaci	5 310,20 PLN
518999	Ostatní služby	29 898,99 PLN
528100	Ostatní sociální náklady	2 300,00 PLN
543100	Dary	10 033, 44 PLN
545100	Ostatní pokuty a penále	2 777, 43 PLN
546100	Odpis pohledávky	32,11 PLN
CELKEM		52 128,76 PLN

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Společnost nevede ve své evidenci žádné náklady, které jsou daňově neuznatelné jen v případě, že nebyly v období, za které je sestavováno daňové přiznání, zaplacený. Všechny zaúčtované pokuty a penále byly uhrazeny. Výčet daňově neuznatelných nákladů dle polských předpisů je totožný s výčtem dle českého zákona o daních z příjmů. Některé náklady lze daňově uznat, ale s určitými limitujícími aspekty, například dary (stejně jako v ČR) a některé náklady jsou v obou srovnávaných státech daňově neúčinné, například odpis pohledávky, pokuty a penále od státních institucí, náklady na reprezentaci, spotřeba materiálu a ostatní služby nesouvisející s příjmy roku 2018.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Problematika odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a daňové uznatelnosti odpisů v posuzovaných státech je odlišná. Zákon o dani z příjmů právnických osob v Polské republice v příloze č. 1 tohoto zákona stanovuje pouze procentní roční odpisovou sazbu pro stanovené skupiny dlouhodobého majetku. Od této procentuální roční sazby se odvíjí i doba odpisování, poněvadž polský zákon stanovuje, že dobu odpisování nelze přerušit a odpisování dlouhodobého majetku se zahajuje nejdříve v měsíci následujícím po měsíci, ve kterém byl dlouhodobý majetek zařazen do užívání. V tomto bodě se, mimo jiné, liší tvorba daňových odpisů a jejich uplatňování jako náklad, který ovlivňuje tvorbu základu daně ve zdaňovacím období, podle zákonů platných v České republice a zákonů platných v Polsku. Výši a způsob výpočtu účetních odpisů si účetní

jednotka stanovila ve svých vnitropodnikových účetních směrnících. Jsou stanoveny metodou rovnoměrných odpisů po stanovenou dobu odpisování. Tvorbu daňových odpisů si účetní jednotka zvolila u různých druhů dlouhodobého majetku odlišně. U některých položek dlouhodobého majetku jsou odpisy tvořeny metodou rovnoměrných odpisů, u jiných metodou zrychlených odpisů – degresivních. Výsledkem toho vznikají rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. Vyhodnocení uvádí tabulka č. 23.

Tabulka 23: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v roce 2018

Číslo účtu	Název účtu	Částka v PLN	Evidence daňových odpisů DH a NM	Částka v PLN
400100	Odpisy – SW	29 847,49 PLN	Odpisy daňové – SW	29 847,49 PLN
400200	Odpisy – stavby	111 132,77 PLN	Odpisy daňové – stavby	615 848,16 PLN
400300	Odpisy – dopravní prostředky	55 156,52 PLN	Odpisy daňové – dopravní prostředky	262 266,55 PLN
400310	Odpisy – inventář	33 892,47 PLN	Odpisy daňové – inventář	107 689,80 PLN
400320	Odpisy – stroje, technologie	180 455,01 PLN	Odpisy daňové – stroje, technologie	691 965,55 PLN
CELKEM		410 484,26 PLN	CELKEM	1 707 617,55 PLN
Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy		-1 297 133, 29 PLN		

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

V tabulce nejsou vypočteny daňové odpisy přesně pro každou skupinu majetku dle polských zákonů, neboť struktura majetku společnosti je velmi široká a bylo by zapotřebí do hloubky analyzovat tvorbu daňových odpisů každé položky majetku. Proto při výpočtu odpisů nebyl brán zřetel na rozdílné kategorie zařídění dlouhodobého majetku a na rozdílné roční odpisové sazby dle zákonů platných v obou státech, ale bere se v úvahu pouze fakt, že daňové odpisy jsou tvořeny po celou dobu odpisování pomocí ročních procentuálních sazeb vyjmenovaných v příloze zákona o daních z příjmů Polské republiky, bez jakékoliv korekce či přerušení daňového odpisování. Rozdíl vyplývající z porovnání mezi účetními a daňovými odpisy je záporný, a tudíž daňový základ bude o částku **1 297 133,29 PLN** snížen.

Pro příklad vyjádření rozdílů mezi zákony platnými v Polské republice a v České republice při tvorbě daňově uznatelných odpisů jsou analýze podrobeny dva předměty dlouhodobého používání, a to osobní automobil Škoda Octavia a válcová zkušební brzd zn. MAHA, sloužící k diagnostice funkčnosti brzd.

Osobní vozidlo je dle klasifikace hmotného majetku (KŚT) zařazeno do skupiny č. 7, podskupiny 741, která má přiřazenou roční odpisovou sazbu ve výši 20 %, jak znázorňuje obrázek č. 1.

Obrázek 1: Zařazení osobního automobilu dle klasifikace hmotného majetku

Grupa 7

ŚRODKI TRANSPORTU

Podgrupa 74

POJAZDY MECHANICZNE

Symbol KŚT	Wyszczególnienie	Roczna stawka amortyzacyjna	Powiązanie z PKWiU 2008	Opis dodatkowy
740	MOTOCYKLE, PRZYCZEPY I WÓZKI MOTOCYKLOWE	20%	30,91.1	<p>Rodzaj ten obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> - motocykle i skutery, włącznie z przyczepami pasażerskimi, - motocykle i riksze towarowe, włącznie z przyczepami ciężarowymi. <p>Objektem jest poszczególny pojazd mechaniczny wraz z normalnym wyposażeniem.</p> <p>Rodzaj ten nie obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> - pojazdów mechanicznych służących do bliskiego transportu, takich jak: wózki magazynowe lub peronowe, sklasyfikowanych w podgrupie 76.
741	SAMOCCHODY OSOBOWE	20%	29.10.2	<p>Rodzaj ten obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> - samochody osobowe wyposażone w silnik o pojemności skokowej > 500 cm³, - pojazdy typu Quad o pojemności skokowej silnika => 49 cm³, - samochody osobowe zasadniczo przeznaczone do przewozu osób, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi. <p>Rodzaj ten nie obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> - samochodów osobowych przerobionych na samochody ciężarowe, sklasyfikowanych w rodzaju 742, - samochodów specjalnych, sklasyfikowanych w rodzaju 743, - pojazdów samochodowych przeznaczonych konstrukcyjnie do przewozu dziesięciu lub więcej osób (włączając kierowcę), sklasyfikowanych w rodzaju 744.

Źródło: www.klasyfikacje.gofin.pl/kst/2016 – pojazdy mechaniczne

Výňatek z karty majetku (tabulka č. 22) osobního vozidla Škoda Octavia zobrazuje vytvořené účetní a daňové odpisy. Účetní jednotka ve svých směrnících stanovila, že osobní automobil bude účetně odpisován 5 let a odpis bude vypočten metodou rovnoměrného odpisování z pořizovací ceny vozidla dle vzorce č. 1, jako podíl vstupní pořizovací ceny a stanovené doby odpisování. Vstupní cena vozidla je přepočtena kurzem platným k 31. 12. 2016, který činil 6,125 CZK za 1 PLN. Výše ročního daňového odpisu

dle polského zákona je určena dle vzorce č. 4 jako podíl vstupní pořizovací ceny vynásobené výši příslušné roční odpisové sazby a 100.

Tabulka 24: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy osobního vozidla

Karta dlouhodobého hmotného majetku (výňatek)						
Název majetku			osobní automobil Škoda OCTAVIA			
Datum pořízení			10. 11. 2016			
Účetní doba odpisování			5 let			
Číslo skupiny dle KŠT			741			
Roční odpisová sazba			20,00 %			
Vstupní pořizovací cena			111 296,49 PLN			
Rok	Počet měsíců	Rovnoměrný účetní odpis		Sazba	Výše ročního daňového odpisu přílohy č. 1 CIT	Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem
		měsíční	roční			
		(PLN)				
2016	1	1 854,94	1 854,94	1,67	1 858,65	-3,71
2017	12	1 854,94	22 259,30	20,00	22 259,30	0,00
2018	12	1 854,94	22 259,30	20,00	22 259,30	0,00
2019	12	1 854,94	22 259,30	20,00	22 259,30	0,00
2020	12	1 854,94	22 259,30	20,00	22 259,30	0,00
2021	11	1 854,94	20 404,36	18,33	20 400,65	3,71
CELKEM			111 296,49	100,0	111 296,49	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Jelikož v tomto případě činí doba daňového odpisování výše uvedeného majetku 5 let, vyčíslený rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je hodnotou pouze zaokrouhlovacího rozdílu.

Zákon o dani z příjmů dává poplatníkovi možnost využít zvýšených ročních odpisových sazeb u hmotných movitých věcí, přičemž u zmíněného osobního vozidla by se odpisová doba mohla snížit z 5 let na 2,5 roku. Posuzovaný podnikatelský subjekt však tuto možnost nevyužil. Jelikož vstupní cena osobního automobilu není vyšší než

150 000 PLN, vytvořené daňové odpisy tohoto vozidla jsou, v souladu se zákonem o dani z příjmů, v plné výši náklady daňově uznatelnými.

Další položkou hmotného dlouhodobého majetku, která je podrobena detailnější analýze, je válcová zkušebna brzd MAHA, která je dle klasifikace hmotného majetku platného v Polské republice zařazena do skupiny 6 a podskupiny 664, což znázorňuje obrázek č. 2.

Obrázek 2: Výňatek z klasifikace dlouhodobého majetku o způsobu zařazení zkušebny brzd

Grupa 6

URZĄDZENIA TECHNICZNE

Podgrupa 66

URZĄDZENIA NIEPRZEMYSŁOWE

Symbol KŚT	Wyszczególnienie	Roczna stawka amortyzacyjna	Powiązanie z PKWiU 2015	Opis dodatkowy
663	URZĄDZENIA PRZECIWPÓŻAROWE	10%	28.29.22.0	
664	URZĄDZENIA I APARATURA DO PRZEPROWADZANIA BADAŃ TECHNICZNYCH	10%	26.51* 26.70.24.0* 28.29.3*	Rodzaj ten obejmuje: - aparaty kontrolno-pomiarowe elektryczne i elektroniczne do mierzenia wielkości elektrycznych i nieelektrycznych, - inne urządzenia i aparaturę uniwersalną i specjalną o charakterze nieprodukcyjnym służące do przeprowadzania różnych badań technicznych Obiekt stanowi poszczególne urządzenie, aparat lub aparatura wraz z kompletnym wyposażeniem, ewentualnie zestaw takich urządzeń tworzących wspólnie jeden agregat służący do przeprowadzania badań technicznych.
	<i>z tego:</i> <i>Urządzenia do przeprowadzania badań technicznych</i>	20%		Rodzaj ten nie obejmuje: - urządzeń i aparatury, sklasyfikowanej w podgrupie 62, - urządzeń technicznych służących dla celów produkcyjnych, sklasyfikowanych w rodzaju 650 lub sklasyfikowanych w ramach grup 3-5 i 7, - wyposażenia i sprzętu technicznego, sklasyfikowanego w grupie 8, - urządzeń i aparatów stanowiących element wyposażenia innych obiektów inwentarzewych, sklasyfikowanych łącznie z tymi obiektami
665	URZĄDZENIA TECHNICZNE TEATRALNE	10%	27* 28*	
669	POZOSTAŁE URZĄDZENIA NIEPRZEMYSŁOWE	10%	22.23.1* 25.40.1 25.99.21.0 26.40.60.0 26.51* 26.52 26.60* 26.70* 27.51 27.52* 27.90.11.0 28.23* 28.24* 28.29.3*	Rodzaj ten obejmuje: - parkometry, - urządzenia do diagnostyki i kontroli pojazdów samochodowych, - kasy fiskalne i rejestrujące, - armatki do nasnieźania stoków, - wykrywacze metali, - kolektory słoneczne, - bramki obrotowe z czynnikiem czasu pracy,

Zdroj: www.klasyfikacje.gofin.pl/kst/2016 – urządzenia nieprzemysłowe

Ze zařazení tohoto stroje do kategorie 664 vyplývá, že roční odpisová sazba, která je určena zákonem o dani z příjmu, je stanovena ve výši 20 %, tudíž výše uvedený stroj bude rovnoměrně daňově odpisován po dobu 5 let. Poplatník má možnost u stroje zařazeného do skupiny 6, u něhož může dojít k morálnímu opotřeбенí z důvodu rychlého technického pokroku, znásobit roční procentní sazbu koeficientem 2 anebo u stroje poprvé

uvedeného do používání zkrátit dobu daňového odpisování na 60 měsíců. I u tohoto stroje je roční výše účetních odpisů stanovena podílem mezi vstupní pořizovací cenou a dobou používání. A roční výše daňového odpisu, která se stanovuje, je podíl vynásobené pořizovací ceny s určenou daňovou odpisovou sazbou a 100.

Tabulka 25: Porovnání účetních a daňových odpisů DHIM

Karta dlouhodobého hmotného majetku (výňatek)						
Název majetku			válcová zkušebna brzd MAHA			
Datum pořízení			28. 09. 2010			
Účetní doba odpisování			10 let			
Číslo skupiny dle KŠT			664			
Roční odpisová sazba			20 %			
Vstupní pořizovací cena			488 742,14 PLN			
Technické zhodnocení v roce 2017			61 625,86 PLN			
Zvýšená vstupní cena			550 368,00 PLN			
Rok	Počet měsíců	Rovnoměrný účetní odpis		Sazba	Výše ročního daňového odpisu přílohy č. 1 CIT	Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem
		měsíční	roční			
		(PLN)				
2010	3	4 072,85	12 218,55	5,00	24 437,11	-12 218,55
2011	12	4 072,85	48 874,21	20,00	97 748,43	-48 874,21
2012	12	4 072,85	48 874,21	20,00	97 748,43	-48 874,21
2013	12	4 072,85	48 874,21	20,00	97 748,43	-48 874,21
2014	12	4 072,85	48 874,21	20,00	97 748,43	-48 874,21
2015	12	4 072,85	48 874,21	15,00	73 311,32	-24 437,11
2016	12	4 072,85	48 874,21		0,00	48 874,21
2017	7	4 072,85	51 288,30		0,00	47 177,85
2017	4	5 694,58		6,67	4 110,44	
2018	12	5 694,58	68 335,01	20,00	12 325,17	56 009,84
2019	12	5 694,58	68 335,01	20,00	12 325,17	56 009,84
2020	10	5 694,58	56 945,84	20,00	12 325,17	44 620,67
2021				20,00	12 325,17	-12 325,17
2022				13,33	8 214,73	-8 214,73
CELKEM			550 368,00	100,00	550 368,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování autorky podle karty majetku

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že tento stroj byl daňově odepsán již v roce 2015. Pokud by byly uplatňované české metody odpisování dlouhodobého majetku, byl by konec odpisu jiný. Jelikož účetní odpisy si účetní jednotka stanovila na 10 let a daňové odpisy stanovil zákon o dani z příjmů na 5 let, docházelo k záporným rozdílům mezi účetními daňovými odpisy a o tyto záporné částky byl v letech 2010 až 2015 základ daně snižován. Od roku 2016 až do roku 2020 dochází ke zvyšování základu daně o kladné rozdíly vzniklé mezi účetními a daňovými odpisy. V letech 2021 a 2022 bude záporný rozdíl opět snižovat daňový základ. U toho stroje došlo v roce 2017 k technickému zhodnocení. Bylo to v době, kdy stále byly účtovány účetní odpisy, ale daňově byl stroj již plně odepsán. Účetní jednotka musela technické zhodnocení stroje začít rovnoměrně daňové odpisovat stejným způsobem, jakým se tvořily daňové odpisy nového stroje. V posuzovaném roce 2018 tudíž dochází k tomu, že rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ve výši **56 009,84 PLN je přičítán** k daňovému základu, a bude se tudíž jednat o položku zvyšující základ daně.

Dalšími položkami, které by mohly zvyšovat základ daně u společnosti, jsou:

- Rezervy;
- odpisy tvořené na základě zákona o dani z příjmů u osobních automobilů, jejichž pořizovací hodnota je vyšší než 150 000 PLN;
- ztráty, jež vznikly z důvodu likvidace dlouhodobého majetku ještě zcela daňově neodepsaného, který byl zlikvidován z důvodu změny podnikatelské činnosti.

Účetní jednotka ve svém účetnictví výše zmíněné položky neneviduje.

4.4.2 Položky snižující základ daně

Výsledkem analýzy celkových rozdílů účetních a daňových odpisů je (na rozdíl od verze řídicí se českým zákonem o dani z příjmů právnických osob) záporný rozdíl mezi zaúčtovanými odpisy a odpisy zjištěnými mimo účetní evidenci. Tento rozdíl je položkou snižující základ daně ve výši **1 297 133,29 PLN**. Další položkou snižující základ daně by mohly být výnosy, které nejsou zdanitelné, ty však účetní jednotka ve výkazech za rok 2018 neneviduje. Základ daně je nicméně snížen rozdílem mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou prodaného dlouhodobého majetku. Hodnota tohoto rozdílu je uvedena v tabulce č. 26.

Tabulka 26: Rozdíl mezi zůstatkovými cenami prodaného dlouhodobého majetku

Název účtu	Částka v PLN	Evidence daňových odpisů DH a NM	Částka v PLN
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku	597 927,26 PLN	Daňová zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku	659 600,50 PLN
CELKEM	597 927,26 PLN	CELKEM	659 600,50 PLN
Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou	-61 673,24 PLN		

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

4.4.3 Odčitatelné položky

Výsledkem úprav účetního výsledku hospodaření o položky snižující nebo zvyšující základ daně je hrubý výsledek hospodaření. V konečné fázi úpravy účetního výsledku hospodaření na základ daně dochází k odpočtu poskytnutých darů. Hodnota bezúplatných plnění dle polského zákona o dani z příjmů nesmí překročit 10 % z hodnoty účetního zisku.

Jelikož hodnota účetního zisku společnosti za zdaňovací období 2018 činí 453 797,11 PLN, společnost může daňově uplatnit dary **v maximální výši 45 379,71 PLN**. Dle obrátové předvahy zhotovené k 31. 12. 2018 a dle dostupných smluv je zřejmé, že účetní jednotka poskytla dary zdravotním organizacím ve výši **10 033,44 PLN**.

Celá hodnota těchto bezúplatných plnění bude položkou, která **sníží základ daně** z příjmů právnických osob.

Další odčitatelnou položkou, kterou společnost eviduje, je zůstatek ještě neodečtené daňové ztráty vzniklé v letech 2011–2013. Hodnota této ztráty činí 3 878 977 Kč, což v přepočtu na polskou měnu činí **648 658 PLN**. Princip uplatňování daňových ztrát minulých let v Polské republice je jiný než při nárokování ztrát dle zákonů platných v České republice. Účetní jednotka registrována v Polsku může ztrátu z minulého období odečíst od svého účetního zisku ve výši 50 % hodnoty ztráty a po dobu dalších čtyř let může odečíst zbývající část ztráty. Pro představu je níže uveden příklad odpočtu ztráty.

Účetní jednotka v roce 2014 vytvořila daňovou ztrátu ve výši 80 000 PLN. V daňovém přiznání za rok 2015 může poplatník odečíst z účetního zisku ztrátu ve výši 50 %, tzn. 40 000 PLN. V roce 2016 opět vytvořila ztrátu ve výši 50 000 PLN.

Při sestavování přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2017 může poplatník tedy uplatnit druhou polovinu ztráty z roku 2014 ve výši 40 000 PLN a polovinu ztráty za rok 2016 ve výši 25 000 PLN. Nakonec tedy za rok 2017 poplatník od účetního zisku odečte ztrátu ve výši 65 000 PLN.

Tento postup při odečítání ztráty byl platný pro zdanitelná období do roku 2018. Jelikož ztráta vytvořená účetní jednotkou TRUCKS & TRAILERS, s. r. o., pochází z let 2011–2013, výše uvedený způsob odpočtu se vztahuje na tvorbu základu daně za zdaňovací období roku 2018.

Dle novely zákona o dani z příjmů, která je v platnosti od ledna 2019, se mění metodika odpočtu daňové ztráty. V současné době jsou v platnosti dva způsoby odpočtu ztráty. Je to jednak metodika stará, která platila do konce roku 2018, u níž poplatník mohl odečíst od kladného účetního výsledku hospodaření za jedno zdaňovací období maximálně 50 % vyčíslené ztráty a zbývající část v dalších letech, maximálně po dobu 5 let. Druhý možný způsob odpočtu daňové ztráty je, že poplatník si může v průběhu pěti let jednorázově odečíst ztrátu od dílčího účetního zisku (tzn. zisku z provozní činnosti nebo zisku z finanční činnosti), a to podle toho, která činnost byla zdrojem ztráty. Výše jednorázového odpočtu činí maximálně 5 000 000 PLN za zdaňovací období a případná zbývající část se pak může uplatnit v dalších letech, maximálně však 50 % vyčíslené ztráty za zdaňovací období. Druhá metoda odpočtu daňové ztráty se však může uplatňovat až pro ztráty vzniklé za zdaňovací období 2019.

Pro názornější představu nového způsobu uplatňování daňové ztráty je uveden následující příklad:

Společnost v důsledku velkých investic v roce 2019 vykáže za zdaňovací období daňovou ztrátu ve výši 4 300 000 PLN. Za zdaňovací období 2020 účetní jednotka naopak vykáže účetní zisk ve výši 5 500 000 PLN. V tomto případě účetní jednotka bude moci za zdaňovací období 2020 odečíst od svého účetního zisku celou částku ztráty ve výši 4 300 000 PLN.

Kdyby účetní jednotka uplatňovala odpočet daňové ztráty starším způsobem, mohla by za zdaňovací období 2020 odečíst od kladného výsledku hospodaření pouze 50 % daňové ztráty, tj. 2 150 000 PLN, a dalších 50 % v následujících 4 letech za předpokladu, že v těchto letech bude stále dosahovat účetního zisku.

Na základě poskytnutých ekonomických výkazů jsou vyčerpány možnosti úpravy účetního výsledku hospodaření na daňový základ. Je možno přistoupit k výpočtu splatné

daně. Shrnutí úprav výsledku hospodaření na základ daně a vyčíslení daně z příjmů právnických osob je znázorněno v tabulce č. 27.

Tabulka 27: Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Název položky		Částka v PLN
Účetní výsledek hospodaření		453 797,11 PLN
<u>Připočitatelné položky</u>		
+	náklady daňově neuplatnitelné – tabulka č. 22	52 128,76 PLN
<u>Odpočitatelné položky</u>		
-	záporný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy – tabulka č. 23	-1 297 133,29 PLN
-	záporný rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou – tabulka č. 26	-61 673,24 PLN
-	poskytnuté dary	-10 033,44 PLN
Základ daně (zaokrouhlené na celé PLN)		-862 914,00 PLN
sazba daně		19 %
Daň z příjmů splatná		0,00 PLN

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Z výše uvedené tabulky je patrné, že účetní jednotka za zdaňovací období 2018 vykázala daňovou ztrátu, která je způsobena rozdílem mezi účetními a daňovými odpisy. Účetní jednotky vykazují všechny hodnoty včetně odpisů, zaokrouhlené na setiny měny, přičemž k zaokrouhlení na celé polské zloté dochází až u základu daně.

Pokud by byl vypočten kladný základ daně, pro účetní jednotku by platila základní sazba daně ve výši 19 %. Zákon o dani z příjmů definuje statut tzv. malého poplatníka, u něhož je výše sazby daně za zdaňovací období 2018 stanovena na 15 %. Bohužel společnosti TRUCKS & TRAILERS, s. r. o., svými dosaženými výnosy ve výši 6 006 281 PLN překročila hranici 1 200 000 EUR, což v přepočtu středním kurzem polské národní banky činí 5 135 000 PLN, a tudíž nespadá do kategorie malého poplatníka. Hranice dosažených výnosů se tak každoročně mění v závislosti na kurzu polské měny vůči EUR. Malým poplatníkem může být i účetní jednotka, která ve zdaňovacím období zahájila svou podnikatelskou činnost. Pro zdaňovací období roku 2019 se již sazba daně pro subjekt, který splní podmínky malého poplatníka, sníží na 9 %.

Nyní ekonomický subjekt může sestavit konečné výkazy k rozvahovému dni 31. 12. 2018 platné pro malou účetní jednotku:

- Výkaz zisku a ztráty ve zkrácené verzi;
- rozvahu ve zkrácené verzi;
- přílohu v účetní závěrce.

Přiznání k dani z příjmů právnických osob musí společnost podat nejpozději do 90 dnů od rozvahového dne, do 15. července následujícího roku po zdaňovacím období je povinna účetní jednotka zveřejnit své ekonomické výkazy.

Bez ohledu na to, s jakým ekonomickým výsledkem ekonomický subjekt ukončil zdaňovací období, zda výsledkem byl zisk anebo ztráta, je povinen měsíčně anebo kvartálně na základě měsíčního obratu platit zálohu na daň z příjmů.

4.5 Transformace výsledku hospodaření na základ daně v Nizozemí

Způsob transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ v Nizozemí se liší od principů aplikovaných v předešlých dvou státech, tj. v České republice a v Polské republice, u nichž byly změny účetního výsledku hospodaření na daňový základ v některých bodech shodné nebo velice podobné. Zdrojem dat pro výpočet základu daně jsou ekonomické podklady získané od společnosti TRUCKS & TRAILERS, s. r. o., zabývající se prodejem nákladní dopravní techniky, jejím servisováním a pronájmem penzionu a školících prostor.

Předpokladem je, že společnost má sídlo v Nizozemí, vede účetnictví dle nizozemských principů a sestavuje přiznání k dani z příjmů dle nizozemských zákonů. Ekonomické údaje získané z obrátové předvahy, výkazu zisků a ztrát a rozvahy sestavené k 31. 12. 2018 jsou přepočteny do měny platné v Nizozemí, tj. do EUR, kurzem **25,725 CZK za 1 EUR.**

Základní informace o společnosti

Obchodní firma:	TRUCKS & TRAILERS B. V.
Sídlo:	Nassaukade 5, 3071 JL Rotterdam
Identifikační číslo:	53149629
Právní forma:	Besloten Vennootschap

Předmět podnikání:	Koupě zboží za účelem prodeje Opravy motorových vozidel Ubytovací služby Pronájem věcí movitých a nemovitých
Základní kapitál:	7 775 EUR

Na základě ekonomických výkazů sestavených za účetní období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 lze podnikatelský subjekt v Nizozemí začlenit do kategorie malé účetní jednotky. Tabulka č. 28 znázorňuje výši aktiv, čistého obratu a počtu zaměstnanců, které jsou měřítky pro zařazení ekonomického subjektu do velikostní kategorie účetní jednotky. Jelikož firma překročila pouze jednu hraniční hodnotu, a to výši aktiv, zůstává začleněna do kategorie malé účetní jednotky.

Tabulka 28: Hraniční hodnoty kritérií pro kategorizaci malé účetní jednotky v NL

Kritéria	Hodnoty v Kč	Kurz přepočtu Kč/EUR	Hodnoty v EUR	Hodnotové hranice kritérií v NL
Aktiva celkem	220 825 699	25,725	8 584 089	6 000 000
Čistý obrat	35 917 560	25,725	1 396 212	12 000 000
Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	15		15	50

Zdroj: Vlastní zpracování autorky na základě rozvahy a výkazu zisku a ztrát

Zařazení firmy do určité kategorie je důležité pro stanovení formy sestavovaných účetních výkazů podnikatelského subjektu a obsah zveřejňovaných informací. Společnost má možnost sestavit své výkazy k rozvahovému dni ve zjednodušeném rozsahu a malý podnikatelský subjekt zveřejňuje pouze rozvahu s plnohodnotnou přílohou, která obsahuje způsoby oceňování. Na rozdíl od české legislativy nizozemské zákony přesně nedefinují strukturu a složení výkazů, neexistují předepsané formuláře, které jsou známy z české nebo polské legislativy. Velký důraz je kladen na přílohu, která obsahuje rozsáhlý popis všech ekonomických ukazatelů, principů, zásad, výčet a provázanost mezi spřízněnými osobami.

Na základě obrátové předvahy sestavené na základě platných nizozemských zásad a principů, které jsou popsány v teoretické části této práce, k rozvahovému dni 31. 12. 2018 lze vypočítat účetní výsledek hospodaření, a to prostým rozdílem mezi všemi

zaúčtovanými výnosy a zaúčtovanými náklady. Výsledkem hospodářské činnosti společnosti je za rok 2018 zisk. Tabulka č. 29 znázorňuje výpočet výsledku hospodaření za všechny oblasti činnosti společnosti.

Tabulka 29: Výpočet výsledku hospodaření za rok 2018

Výnosy celkem	1 396 212,26 EUR
Náklady celkem	1 290 723,17 EUR
Výsledek hospodaření – ZISK	105 489,09 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

4.5.1 Položky zvyšující základ daně

Teprve při přípravě daňového základu se hodnotí, zda všechny výnosy a všechny náklady jsou daňově relevantní. I nizozemský zákon o dani z příjmů vylučuje některé náklady z daňově uznatelných. Jsou to zejména pokuty státním orgánům a institucím, dary a poskytnuté služby, které mohou zakládat trestný čin, pokuty uložené jakýmkoliv orgánem Evropské unie. Jelikož i v nizozemském daňovém systému je zakotvena zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, náklady, které nesouvisí s výnosy, musí být vyloučeny. Obchodní společnost neeviduje ve svém účetnictví, popř. v podrozvahové evidenci žádné výnosové položky, které by zvyšovaly daňový základ, takže jediným zástupcem položek zvyšujících základ daně jsou daňově neuznatelné náklady. Struktura těchto nákladových položek je shrnuta v níže uvedené tabulce č. 30.

Tabulka 30: Nedaňové náklady roku 2018 dle zákonů platných v NL

Číslo účtu	Název účtu	Částka v EUR
501999	Spotřeba materiálu	412,98 EUR
518999	Ostatní služby	6 950,27 EUR
543100	Dary	2 332,36 EUR
545100	Ostatní pokuty a penále	645,64 EUR
CELKEM		10 341,25 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Položky „Spotřeba materiálu“ a „Ostatní služby“ zahrnují náklady, u kterých nebyla dodržena věcná a časová souvislost s obdobím, v němž byly zaúčtovány.

To znamená, že se jedná o náklady roku 2017. Ze srovnání je zřejmé, že daňově neuznatelných nákladů je podle nizozemských zákonů méně než daňově neuznatelných položek sestavených dle českého zákona o dani z příjmů, které jsou vyjmenovány v tabulce č. 10. Například **náklady na reprezentaci**, které jsou v České republice daňově neuznatelné v plné výši a bez jakýchkoliv výjimek, jsou v Nizozemí daňově akceptovatelné do výše 4 600 EUR. V případě posuzované společnosti činí zaúčtované náklady na reprezentaci 31 755 Kč, tedy v přepočtu **1 234,40 EUR**. Tento náklad je **daňově uznatelnou položkou**.

Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy dlouhodobého majetku

Nizozemský zákon o dani z příjmů stanoví maximální výši daňových odpisů u některých konkrétních položek dlouhodobého majetku, a to jak hmotného, tak nehmotného. Základní zásadou je, že podnik musí být schopen veškeré daňově uplatnitelné náklady obhájit před finančními úřady v Nizozemí. I nizozemské principy a zákony umožňují uplatňování odpisů účetních a daňových v rozdílných výších. Je třeba dbát na to, aby způsob a metody odpisování u každého dlouhodobého majetku byly totožné po celou dobu amortizace. Při transformaci účetního výsledku hospodaření je nutné účetní hodnotu odpisů porovnat s daňovou hodnotou odpisů dlouhodobého majetku. Výsledná částka (uvedená v tabulce č. 31) bude buď základ daně zvyšovat, anebo naopak snižovat.

Tabulka 31: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy uplatňovanými v NL

Číslo účtu	Název účtu	Částka v EUR	Evidence daňových odpisů DH a NM	Částka v EUR
551100	Odpisy – SW	6 938,31 EUR	Odpisy daňové – SW	6 938,31 EUR
551200	Odpisy – stavby	25 833,78 EUR	Odpisy daňové – stavby	10 169,48 EUR
551300	Odpisy – dopravní prostředky	12 821,61 EUR	Odpisy daňové – dopravní prostředky	6 096,64 EUR
551310	Odpisy – inventář	7 878,60 EUR	Odpisy daňové – inventář	2 503,36 EUR
551320	Odpisy – stroje, technologie	41 948,34 EUR	Odpisy daňové – stroje, technologie	16 085,33 EUR
CELKE M		95 420,64 EUR	CELKEM	41 793,12 EUR
Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy		53 627,52 EUR		

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

V případě posuzovaných údajů z obrátové předvahy obchodní společnosti a na základě uplatňovaných daňových odpisů, uvedených v mimoúčetní evidenci, tvoří rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy kladnou částku. Z toho důvodu bude o částku **53 627,52 EUR** daňový základ zvýšen. Jelikož zákon o dani z příjmů stanoví pouze maximální roční odpisovou sazbu, je na rozhodnutí poplatníka, zda využije sazbu v plné výši či nikoliv. Avšak na rozdíl od zákona o dani z příjmů platného v České republice musí nizozemský poplatník každoročně uplatňovat odpisy majetku jako daňově uznatelný náklad. Z výše uvedené tabulky č. 31 je patrné, že hodnota daňových odpisů není vypočtena v maximálních ročních odpisových sazbách. Důvodem neuplatnění plných odpisových sazeb je, že poplatník má za zdaňovací období roku 2018 poslední možnost odpočtu daňové ztráty, která vznikla v letech 2011–2013.

Pro příklad vyjádření rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy uplatňovanými v Nizozemí jsou pro rozbor vybrány dva druhy dlouhodobého majetku, a to osobní automobil Škoda Octavia a přístroj pro měření funkčnosti brzd, sbíhavosti kol a vůlí tlumičů u nákladních automobilů – válcová zkušebna brzd MAHA. Účetní jednotka si ve svých vnitropodnikových směrnících stanovila, že osobní vozidlo Škoda Octavia se bude účetně odepisovat rovnoměrným způsobem po dobu 5 let. Výše ročního účetního odpisu je výsledkem podílu vstupní pořizovací ceny a účetní dobou odpisování. Dle zákona o daních z příjmů je stanovena roční odpisová sazba ve výši maximálně 20 % a roční daňový odpis je vypočten dle vzorce č. 4 a je výsledkem podílu vstupní pořizovací ceny se zvolenou odpisovou sazbou a 100. Vstupní cena vozidla je přepočtena kurzem k datu pořízení, a to v hodnotě 27,02 CZK za 1 EUR. Účetní jednotka v případě výše zmíněného osobního automobilu u tvorby daňových odpisů zvolila možnost nevyužít maximální odpisové sazby a daňové odpisy si uplatnila ve výši 2 % z pořizovací ceny vozidla, čímž se doba odpisování tohoto vozidla prodloužila až do roku 2022.

Tabulka 32: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy u vozidla Škoda Octavia

Karta dlouhodobého hmotného majetku (výňatek)						
Název majetku		osobní automobil Škoda OCTAVIA				
Datum pořízení		10. 11. 2016				
Účetní doba odpisování		5 let				
Roční odpisová sazba		20 %				
Způsob daňového odpisu		rovnoměrný				
Vstupní pořizovací cena		24 631,86 EUR				
Rok	Počet měsíců	Rovnoměrný účetní odpis		Sazba	Výše ročního daňového odpisu	Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem
		měsíční	roční			
		(EUR)				
2016	1	410,53	410,53	1,67	411,35	-0,82
2017	12	410,53	4 926,36	20,00	4 926,37	-0,01
2018	12	410,53	4 926,36	2,00	492,64	4 433,72
2019	12	410,53	4 926,36	20,00	4 926,37	-0,01
2020	12	410,53	4 926,36	20,00	4 926,37	-0,01
2021	10	410,53	4 515,89	20,00	4 926,37	-410,48
2021	1	410,59				
2022				16,33	4 022,38	-4 022,38
CELKEM			24 631,86	100,0	24 631,86	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Výsledkem rozdílných odpisových sazeb aplikovaných při výpočtu účetních a daňových odpisů je částka ve výši **4 433,72 EUR**, o kterou bude **zvýšen základ daně** v roce 2018. Z důvodu této disproporce v letech 2021 a 2022 vzniknou rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy, které budou ovlivňovat daňový základ obráceným způsobem, tedy tyto rozdíly budou základ daně snižovat. V případě, že by tuto možnost účetní jednotka nevyužila, účetní odpisy by se rovnaly daňovým a mezi odpisy by nevznikaly rozdíly.

Obdobný příklad je válcová zkušebna brzd: účetní jednotka si v tomto případě stanovila, že postupné opotřebení bude účtovat do nákladů po dobu 10 let, ale z hlediska daňových odpisů využije roční odpisovou sazbu ve výši maximálně 20 %. V roce 2017 prošel tento stroj rozsáhlou modernizací, což způsobilo zvýšení jeho vstupní ceny.

Pořizovací cena a technické zhodnocení stroje je vyjádřeno v EUR, a to v přepočtu kurzem ke dni pořízení stroje (24,575 CZK/EUR) a kurzem zařazení technického zhodnocení stroje, který činil 26,105 CZK/EUR.

Tabulka 33: Výňatek z karty válcové zkušebny brzd

Karta dlouhodobého hmotného majetku (výňatek)						
Název majetku			válcová zkušebna brzd MAHA			
Datum pořízení			28. 09. 2010			
Účetní doba odpisování			10 let			
Roční odpisová sazba			20 %			
Vstupní pořizovací cena			118 928,91 EUR			
Technické zhodnocení v roce 2017			14 116,91 EUR			
Zvýšená vstupní cena			133 045,82 EUR			
Rok	Počet měsíců	Rovnoměrný účetní odpis		Sazba	Výše ročního daňového odpisu	Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem
		měsíční	roční			
		(EUR)				
2010	3	991,07	2 973,22	5,50	6 541,09	-3 567,87
2011	12	991,07	11 892,89	5,00	5 946,45	5 946,45
2012	12	991,07	11 892,89	5,00	5 946,45	5 946,45
2013	12	991,07	11 892,89	5,00	5 946,45	5 946,45
2014	12	991,07	11 892,89	5,00	5 946,45	5 946,45
2015	12	991,07	11 892,89	5,00	5 946,45	5 946,45
2016	12	991,07	11 892,89	5,00	5 946,45	5 946,45
2017	7	991,07	12 387,80	5,00	6 652,29	5 735,51
2017	4	1 362,57				
2018	12	1 362,57	16 350,84	2,00	2 660,92	13 689,92
2019	12	1 362,57	16 350,84	20,00	26 609,16	-10 258,32
2020	9	1 362,57	13 625,77	20,00	26 609,16	-12 983,39
2020	1	1 362,64				
2021				17,50	26 609,16	-26 609,16
2022					1 685,36	-1 685,36
CELKEM			133 045,82	100,00	133 045,82	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, jakým způsobem rozdíly mezi metodami uplatňování účetních a daňových odpisů ovlivňují daňový základ. V analyzovaném roce 2018 rozdíl mezi odpisy zvyšuje daňový základ o 13 689,92 EUR a až v letech 2019–2022 bude základ daně snižovat. Hodnota technického zhodnocení se účetně amortizovala v průběhu 38 měsíců, kdežto jako daňově akceptovatelný náklad se bude uplatňovat až do roku 2022. Kdyby se daňové odpisy uplatňovaly v maximální možné výši, byl by stroj z daňového hlediska odepsán již v roce 2016.

4.5.2 Položky snižující základ daně

Položkami snižujícími základ daně mohou být nezdanitelné výnosy, avšak žádnou takovou položku účetní jednotka ve své evidenci nemá, nečerpá ani žádné podíly na výsledku hospodaření jiné společnosti. Jedinou položkou, která koriguje základ daně směrem dolů, je záporný rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou prodaného dlouhodobého majetku. Hodnota těchto rozdílů je vyjádřena v tabulce č. 34.

Tabulka 34: Porovnání účetní a daňové zůstatkové ceny prodaného majetku

Název účtu	Částka v EUR	Evidence daňových odpisů DH a NM	Částka v EUR
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku	138 993,39 EUR	Daňová zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku	153 329,87 EUR
CELKEM	138 993,39 EUR	CELKEM	153 329,87 EUR
Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou	-14 336,48 EUR		

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Základ daně bude při transformaci účetního výsledku hospodaření snížen o hodnotu rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou.

Obdobně jako dle zákonů platných v České republice jsou daňově uznatelné dary, ale pouze za určitých podmínek. Dary, které souvisejí s podnikáním, jsou v plné výši uznatelnými, avšak dary poskytnuté školám, církvím, zdravotnickým zařízením, charitám jsou daňově uznatelné jen v případě, že překračují částku 227 EUR. Maximální výše darů může dosahovat 10 % zdanitelných zisků. V případě analyzované společnosti by mohla výše poskytnutých darů dosahovat úrovně 10 % z částky 105 489,09 EUR, což činí

10 548,91 EUR. Zaúčtovaná hodnota darů poskytnutých zdravotnickým zařízením je 60 000 Kč, vyjádřeno v měně Nizozemí činí tato částka **2 332,36 EUR**.

Po provedených úpravách účetního výsledku hospodaření na základ daně je ještě možné uplatnit ztrátu z předchozích let. Dle nizozemského zákona o dani z příjmů mohou společnosti od svých zisků ke zdanění odečítat ztrátu v průběhu šesti let. Účetní jednotka by tak na rozdíl od českého způsobu odpočtu daňové ztráty mohla uplatnit odpočet ještě v následujícím zdaňovacím období. V roce 2018 může podnik tudíž ještě uplatnit jako odčitatelnou položku částku ve výši 3 878 977 Kč, což v přepočtu činí **150 786,28 EUR**.

Tabulka 35: Schéma transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně

Název položky		Částka v EUR
Účetní výsledek hospodaření		105 489,09 EUR
<u>Připočitatelné položky</u>		
+	daňově neuznatelné náklady – tabulka č. 30	10 341,25 EUR
+	rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy – tabulka č. 31	53 627,52 EUR
<u>Odpočitatelné položky</u>		
-	záporný rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou – tabulka č. 34	-14 336,48 EUR
-	poskytnuté dary	-2 332,36 EUR
Zisk ke zdanění		152 789,02 EUR
-	ztráta z předchozích období	-150 786,28 EUR
Základ daně (zaokrouhlené na celé EUR)		2 003,00 EUR
sazba daně		19 %
Daň z příjmů splatná		380,57 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Tabulka č. 35 ukazuje systém kalkulace základu daně a výpočtu daňové povinnosti poplatníka pomocí připočitatelných a odpočitatelných položek k účetnímu výsledku hospodaření a zobrazuje postup, který je uplatňován jak v České republice, tak v Polské republice.

V Nizozemí se výsledek hospodaření stanoví jiným postupem, než je praxí v České republice a v Polsku. Vychází z hodnoty vlastního kapitálu uvedeného k 31. 12. 2018 a k 31. 12. 2017 v rozvaze.

Tabulka 36: Příklad transformace výsledku hospodaření na základ daně v Nizozemí

Název položky		Částka v EUR
Výše vlastního kapitálu a výnosy společnosti k 31. 12. 2018		3 937 803,45 EUR
Výnosy společnosti k 31. 12. 2018		1 396 212,26 EUR
Výše vlastního kapitálu k 1. 1. 2018		-3 937 803,45 EUR
obchodní zisk před zdaněním		1 396 212,26 EUR
<u>Připočitatelné položky</u>		
+	náklady daňově neúčinné – tabulka č. 30	10 341,25 EUR
+	kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy – tabulka č. 31	53 627,52 EUR
<u>Odpočitatelné položky</u>		
-	daňově uznatelné náklady – obrátová předvaha	-1 290 723,17 EUR
-	záporný rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou – tabulka č. 34	-14 336,48 EUR
-	poskytnuté dary	-2 332,36 EUR
Zisk ke zdanění		152 789,02 EUR
-	Ztráta z předchozích období	-150 786,28 EUR
Základ daně (zaokrouhlené na celé EUR)		2 003,00 EUR
sazba daně		19 %
Daň z příjmů splatná		380,57 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování autorky dle Skalické

Jak je z výše uvedených tabulek patrné, základ daně stanovený oběma postupy je shodný. Nyní již následuje výpočet disponibilního výsledku hospodaření, který je vyjádřen v níže uvedeném výpočtu.

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním	105 489,09 EUR
Daň z příjmů právnických osob	-380,57 EUR
Disponibilní výsledek hospodaření	105 108,52 EUR

Závěrečnou fází účetní závěrky je sestavení konečných výkazů, které v případě malé účetní jednotky mohou být zhotoveny ve zjednodušeném rozsahu, posléze musí být

účetní závěrka schválena a zveřejněna, to vše nejpozději do 5 měsíců po skončení účetního období.

4.6 Komparace základů daně a vybraných položek nákladů

Ze sestavených účetních výsledků hospodaření tří různých států Evropské unie lze říci, že metodika výpočtu výsledku hospodaření je v těchto státech stejná. Po provedených závěrkových úkonech se zohledněním používaných účetních metod a principů je výsledek hospodaření stanoven jako rozdíl mezi výnosy a náklady běžného účetního období. Z účetního výsledku tří společností se sídly v České republice, v Polsku a v Nizozemí a z rozboru transformace tohoto účetního výsledku hospodaření na základ daně vyplývá následující: Ve všech porovnávaných státech je vzhledem k velikosti účetní jednotky a velikosti obrátu sazba daně z příjmů stejná, tj. ve výši 19 %, avšak disponibilní výsledek hospodaření, který zůstává společností k rozdělení a dalšímu investování, je v jednotlivých zemích rozdílný.

Získané výsledky z výpočtů tvorby základu daně byly opět přepočítány z národních měn Polska a Nizozemí na české koruny kurzem platným k 31. 12. 2018, aby bylo možné porovnat výsledky hospodaření. Rozdílné výše základů daně jsou způsobené jak rozdíly v uplatňování daňových odpisů jednotlivých států, tak i rozdíly v daňově uznatelných položkách ostatních nákladů, např. bezúplatných plnění, nákladů na reprezentaci. Na rozdíl od možnosti českého daňového poplatníka uplatňovat daňové odpisy jako daňově uznatelný náklad, poplatníci v ostatních dvou státech mají povinnost uplatňovat tyto odpisy.

Tabulka 37: Porovnání základů daně, daně z příjmů a disponibilního zůstatku v ČR, PL a NL

Položka	Stát		
	Česká republika	Polsko	Nizozemí
Základ daně v Kč	141 000,00	-5 160 225,72	51 527,18
Daň z příjmů v Kč	26 790,00	0,00	9 790,16
Disponibilní výsledek hospodaření v Kč	2 686 917,00	2 713 706,71	2 703 916,68

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Podle výše disponibilního zůstatku se zdá, že nejvýhodněji se dá podnikat v Polsku, avšak skutečnost je složitější. Společnost by musela jako daňově uznatelné náklady

od základu odečíst daňové odpisy, účetní jednotka se tudíž základem daně dostala do ztráty. Z toho důvodu by nakonec ani neuplatnila zbývající část daňové ztráty z minulých let ve výši 3 878 977 Kč a neměla by možnost ji uplatnit ani v dalších letech, neboť rok 2018 byl posledním rokem, kdy mohla ztrátu odečíst.

V Nizozemí obecně platí, že všechny náklady vzniklé při podnikání jsou daňově uznatelnými, avšak je třeba dbát na zásady „řádné obchodní praxe“. Z toho důvodu do daňových nákladů jsou, na rozdíl od českých a polských zákonů, započítány náklady na reprezentaci, ostatní sociální náklady i odpisy pohledávek. Tato rozdílnost v posuzování daňové uznatelnosti nákladů také způsobuje rozdíl ve výši základu daně z příjmů právnických osob. Za pozornost určitě stojí využití některé z daňových pobídek, i když jsou většinou koncipovány směrem k technologiím na ochranu životního prostředí. Například příspěvek KIA, sloužící na podporu investování do provozních aktiv, by se dal pravděpodobně využít.

Zajímavé je i srovnání daňové uznatelnosti darů – bezúplatných plnění v jednotlivých státech. Daňové zákony v každém zmiňovaném státě přistupují k bezúplatným plněním rozdílně. Aby bylo možné srovnat uplatněné dary, výše bezúplatných plnění uplatněná jako daňově uznatelný výdaj byla přepočtena kurzy platnými k 31. 12. 2018, a to: kurzem **5,98 CZK za 1 PLN** a kurzem EUR vůči CZK, který činí **25,725 CZK za 1 EUR**.

Tabulka 38: Porovnání daňově uplatnitelné výše darů

Položka	Stát		
	Česká republika	Polsko	Nizozemí
	(Kč)	(Kč)	(Kč)
Bezúplatná plnění uvedená v účetnictví	60 000,00	60 000,00	60 000,00
Hranice daňové uznatelnosti	min. 2 000 Kč – 10 % ze základu daně po odečtení odčitatelných položek	10 % z účetního zisku společnosti (dary pro církve v plné výši)	min. 227 EUR – 10 % zdanitelných zisků
Možná daňově uznatelná částka	15 722,00	271 370,67 (45 379,71 PLN)	271 370,70 (10 548,91 EUR)
Skutečně daňově uznatelná částka uplatněná ve zdaňovacím období	15 722,00	60 000,00	60 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování autorky

Z výše uvedené tabulky lze vyčíst, že hranice daňové uznatelnosti darů se v posuzovaných státech liší. V Polsku jsou dary pro církevní účely plně daňově uznatelné, dary pro ostatní subjekty jsou omezeny, stejně jako v Nizozemí jsou plně daňově uznatelné dary pro podnikatelské účely, ostatním subjektům poskytnuté dary mají své hranice uznatelnosti. V České republice má daňová uznatelnost bezúplatných plnění svá pravidla a nejsou v plné výši daňově uznatelná. Výsledkem tedy je, že státy Polsko a Nizozemí jsou štedřejší vůči daňovým poplatníkům.

Po shrnutí získaných informací a provedených analýzách lze konstatovat, že nejjednodušší proces při stanovení základu daně z příjmů právnických osob se z tohoto pohledu zdá být v Nizozemí. Avšak jak v Polské republice, tak i v Nizozemí zákon o daních z příjmů stanovuje dvě různé sazby daně dle výše zdanitelných příjmů.

5 Závěr

Diplomová práce „Výpočet výsledku hospodaření a základu daně společnosti s ručením omezeným v ČR, Polsku a Nizozemí“ se zabývá problematikou výpočtu účetního výsledku hospodaření a jeho transformací na základ daně. Je rozdělena do dvou hlavních celků – teoretického a praktického.

Hlavním cílem práce bylo porovnání výpočtu výsledku hospodaření a výpočtu základu daně zvolené obchodní korporace dle zákonů platných v České republice, v Polsku a v Nizozemí. Výše uvedený hlavní cíl byl realizován pomocí dvou dílčích cílů. První z dílčích cílů byl proveden analýzou výpočtu výsledku hospodaření účetní jednotky v České republice a rozбором způsobu výpočtu výsledku této účetní jednotky dle zákonů platných v Polsku a v Nizozemí. Druhým dílčím cílem byl rozbor a výpočet základu daně dané společnosti dle zákonů platných v České republice, v Polsku a v Nizozemí.

Účetní výsledek hospodaření a základ daně jsou dvě různé veličiny, které mají v českém i polském účetním systému oporu v odlišných zákonech. Zatímco výpočet výsledku hospodaření se opírá o zákon o účetnictví platný v každé zmíněné zemi, způsob výpočtu základu daně má oporu v zákonech o daních z příjmů a v zákoně o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. V Nizozemí se způsob výpočtu základu daně řídí zákonem o daních z příjmů, ale pro vedení účetnictví neexistuje jednotná národní úprava.

Praktická část diplomové práce byla zpracována na základě podkladů malé rodinné společnosti TRUCKS & TRAILERS, s. r. o., a informací získaných z účetní závěrky této společnosti z roku 2018. Společnost se řadí do kategorie malá účetní jednotka a zabývá se obchodní činností a poskytováním služeb. Jedná se zejména o nákup a prodej nových a ojetých nákladních automobilů, jejich příslušenství a servisování této techniky.

Výchozí položkou pro stanovení základu daně je účetní výsledek hospodaření před zdaněním, který je vykazován v řádku 49 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu. V dalších krocích je pak tato hodnota upravována o položky snižující základ daně a položky zvyšující základ daně.

U českého, polského a nizozemského modelu byl ze sestavené obrátové předvahy vypočítán účetní výsledek hospodaření, a to prostým rozdílem mezi všemi zaúčtovanými výnosy a všemi zaúčtovanými náklady. Stejně jako při stanovování základu daně u českých společností musí i polští a nizozemští poplatníci účetní výsledek hospodaření upravit o připočitatelné a odpočitatelné položky. Avšak na rozdíl od českých a polských

poplatníků, v Nizozemí obecně platí, že všechny náklady vzniklé při podnikání jsou daňově uznatelnými, avšak je třeba dbát na zásady řádné obchodní praxe.

V praktické části práce bylo provedeno podrobnější srovnání daňové uznatelnosti darů – bezúplatných plnění. Daňové zákony v popisovaných státech přistupují k bezúplatným plněním rozdílně. V Polsku jsou dary pro církevní účely plně daňově uznatelné, dary pro ostatní subjekty jsou omezeny. Podobně tomu je v Nizozemí, kde jsou plně daňově uznatelné dary pro podnikatelské účely, dary poskytnuté ostatním subjektům jsou omezeny. V České republice má daňová uznatelnost bezúplatných plnění svá pravidla a bezúplatná plnění nejsou daňově uznatelná v plné výši. Z provedených rozborů vyplývá, že v tomto ohledu jsou Polsko a Nizozemí vůči daňovým poplatníkům štedřejší.

V konečné fázi výpočtů byl sestaven disponibilní výsledek hospodaření, a to rozdílem mezi účetním výsledkem hospodaření a odvedenou daní z příjmů právnických osob. Tento disponibilní zůstatek může účetní jednotka použít na přerozdělení mezi vlastníky nebo na další investování do své podnikatelské činnosti. Z porovnaných výsledků vyplývá, že největší částkou může disponovat účetní jednotka v Polsku, což zdánlivě nasvědčuje tomu, že nejvýhodněji se dá podnikat v této zemi, avšak ve skutečnosti je situace složitější. Společnost by musela jako daňově uznatelné náklady od základu odečíst daňové odpisy, účetní jednotka by se tudíž základem daně dostala do ztráty. Z tohoto důvodu by nakonec ani neuplatnila zbývající část daňové ztráty z minulých let a neměla by možnost ji uplatnit ani v dalších letech, neboť rok 2018 byl pro ni posledním rokem, kdy měla možnost ztrátu odečíst.

Závěrem lze konstatovat, že způsob transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ v Nizozemí se liší od principů užívaných v České republice a v Polsku, kde byly naopak změny účetního výsledku hospodaření na daňový základ v některých bodech velmi podobné, nebo dokonce shodné. Nelze jednoznačně porovnat výhodnost nebo nevýhodnost podnikání ve srovnávaných státech. Každý ze zmiňovaných systémů má svá specifika a úskalí. Na základě provedených srovnání i prostudované literatury je nicméně subjektivním názorem autorky, že postupy a daňový systém při sestavení výsledku hospodaření společnosti s ručením omezeným se jeví jako nejjednodušší v porovnání s ostatními dvěma státy systém v Nizozemí.

6 Seznam použitých zdrojů

Knížní a časopisecké zdroje

BĚHOUNEK, Pavel. *Daňové zákony: v úplném znění k 1. 4. 2019 s přehledy a komentáři změn*. Olomouc: ANAG, 2019. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-209-0.

BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel ŠTOHL. *Účetní a daňová specifika společnosti s ručením omezeným 2015: distanční studijní opora*. 3. vydání. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická, 2015. ISBN 978-80-87314-69-2.

BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-064-7.

FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012. ISBN 978-80-7418-143-6.

JOSKOVÁ, Lucie a Pavel PRAVDA. *Zákon o obchodních korporacích s komentářem: s účinností od 1. 1. 2014 nahrazuje obchodní zákoník*. Praha: Grada, 2014. ISBN 978-80-247-4834-4.

KNÁPKOVÁ, Adriana a kol. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 978-80-271-0563-2.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2019: úplná znění platná k 1. 1. 2019*. 29. vydání. Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2274-5.

PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. *Účetní závěrka, základ daně a finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2018*. 9. Praha: 1. VOX, 2018. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-69-4.

PILÁTOVÁ, Jana. *Zákon o účetnictví 2017 s komentářem: s účinností od 1. 1. 2017*. 2. vydání. Praha: Grada, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0430-7.

SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii: Nizozemí. 19. část. *Daně a právo v praxi*. 2010, roč. 15, č. 10. ISSN 1211-7293.

SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii: Polsko. 17. část. *Daně a právo v praxi*. 2010, roč. 15, č. 11. ISSN 1211-7293.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2019: pro střední školy a pro veřejnost*. 20., upravené vydání. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, 2019. ISBN 978-80-88221-27-2.

ZÁRYBNICKÁ ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006. ISBN 80-245-1046-4.

Elektronické zdroje

AccountantsOnline. *Accounting principles* [online]. 2019 [cit. 2019-08-16]. Dostupné z: <http://www.accountantsonline.nl/1501-accounting-principes.html>

Belastingdienst. *Aangifte inkomstenbelasting voor ondernemers* [online]. Belastingdienst Kantoor Den Haag, 2019c [cit. 2019-07-26]. Dostupné z: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/

Belastingdienst. *Kosten die u gespreid over een aantal jaren moet aftrekken* [online]. Belastingdienst Kantoor Den Haag, 2019b [cit. 2019-07-20]. Dostupné z: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/zakelijke_kosten/kosten_die_u_gespreid_over_een_aantal_jaren_moet_aftrekken

Belastingdienst. *Kosten die u in 1 jaar mag aftrekken* [online]. Belastingdienst Kantoor Den Haag, 2019a [cit. 2019-07-20]. Dostupné z: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/zakelijke_kosten/kosten_die_u_in_1_jaar_mag_aftrekken

Burgerlijk Wetboek Boek 2. Rechtspersonen. In *WettenBank* [online]. 1. 7. 2019 [cit. 2019-07-14]. Dostupné z: https://wetten.overheid.nl/BWBR0003045/2019-07-01#search_highlight

Business.gov. *Private limited company in the Netherlands* [online]. Government information for entrepreneurs, 2019 [cit. 2019-07-15]. Dostupné z: <https://business.gov.nl/starting-your-business/choosing-a-business-structure/private-limited-company/>

Fučík & Partners. *Výsledek hospodaření běžného období* [online]. ©2019 Fučík & partneři, 14. 9. 2015 [cit. 2019-06-17]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/vysledek-hospodareni-bezneho-obdobi/>

Fučík & Partners. *Změny u daní z příjmů v Polsku* [online]. ©2019 Fučík & partneři, 11. 1. 2019 [cit. 2019-08-25]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/zmeny-u-dani-z-prijmu-v-polsku-od-roku-2019/>

Infor. *Konta zespołu 4 – jak prawidłowo ewidencjonować koszty?* [online]. ©2019 Infor.pl – Sektor publiczny – samorząd terytorialny, administracja publiczna, prawo administracyjne, finanse publiczne, 15. 11. 2017 [cit. 2019-08-24]. Dostupné z: https://samorzad.infor.pl/sektor/finanse/rachunkowosc_budzetowa/671814,4,Konta-zespołu-4-jak-prawidlowo-ewidencjonowac-koszty.html

Jak księgować. *Plan kont 2019* [online]. Jak-księgować – Księgowość jasno i zrozumiale, 2019 [cit. 2019-08-23]. Dostupné z: <https://www.jak-ksiegowac.pl/plan-kont.php>

KARR. *Legislativní podmínky podnikání v Polsku, aktuální daňová legislativa, pojištění a pracovní právo* [online]. Karkonoska Agencja Rozwoju Regionalnego, 2018 [cit. 2019-08-13]. Dostupné z: <http://karr.pl/wp-content/uploads/2018/07/3b.pdf>

KUSZNIEROWSKA, Ewa. Na jakie grupy dzielimy koszty? Klasyfikacja kosztów. In *Naucz się księgować* [online]. 2015a [cit. 2019-09-25]. Dostupné z: <http://naucz-sie-ksiegowac.pl/funkcjonowanie-konta-wynik-finansowy/28-na-jakie-grupy-dzielimy-koszty-klasyfikacja-kosztow>

KUSZNIEROWSKA, Ewa. Na jakie grupy dzielimy przychody? Klasyfikacja przychodów. In *Naucz się księgować* [online]. 2015b [cit. 2019-09-25]. Dostupné z: <http://naucz-sie-ksiegowac.pl/funkcjonowanie-konta-wynik-finansowy/27-na-jakie-grupy-dzielimy-przychody-klasyfikacja-przychodow>

ManagementMania. *Náklady (Costs)* [online]. 2019a [cit. 2019-08-13]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/naklady>

ManagementMania. *Výnosy (Revenue)* [online]. 2019b [cit. 2019-08-13]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/vynosy>

Nordea Trade. *Tax rates in the Netherlands* [online]. 2019 [cit. 2019-07-25]. Dostupné z: <https://www.nordeatrade.com/en/explore-new-market/netherlands/taxes>

Portal Promocji Eksportu. *Daň z příjmu právnických osob v Polsku* [online]. Zagraniczne Biuro Handlowe (ZBH) w Republice Czeskiej, 17. 1. 2017 [cit. 2019-08-25]. Dostupné z: <https://czechrepublic.trade.gov.pl/cz/podnikanivpolsku/118923,dan-z-prijmu-pravnickych-osob-v-polsku.html>

Raad voor de Jaarverslaggeving. *Dutch Accounting Standards Board* [online]. Amsterdam, 2019 [cit. 2019-07-15]. Dostupné z: <https://www.rjnet.nl/engelse-pagina/>

Účetní portál [online]. © 2020, Účetní portál [cit. 2020-02-29]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek-383-c.html>

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. In *Kancelaria Sejmu* [online]. Varšava, 15. 2. 1992 [cit. 2019-08-23]. Dostupné z: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19920210086/U/D19920086Lj.pdf>

Ustawa o rachunkowości. In *Kancelaria Sejmu* [online]. Varšava, 29. 9. 1994 [cit. 2019-08-15]. Dostupné z: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19941210591/U/D19940591Lj.pdf>

Wet inkomstenbelasting 2001. In *WettenBank* [online]. 1. 1. 2019 [cit. 2019-07-28]. Dostupné z: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01>

Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In *WettenBank* [online]. 17. 5. 2019 [cit. 2019-07-28]. Dostupné z: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002672/2019-05-17>

7 Seznam příloh

Příloha A Obratová předvaha k 31. 12. 2018.....	109
Příloha B Výkaz zisku a ztráty společnosti za rok 2018.....	114
Příloha C Rozvaha a výkaz zisku a ztráty dle polského zákona o účetnictví	116

8 Přílohy

Příloha A Obratová předvaha k 31. 12. 2018

Organizace:

Trucks & Trailers s.r.o.

Střádalů 656

718 00 Ostrava - Kunčičky

OBRATOVÁ PŘEDVAHA

ke dni: 31. 12. 2018

Kurz
CZK/PLN
5,98

Kurz
CZK/EUR
25,725

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav	Kumulovaný obrat MD	Kumulovaný obrat Dal	Konečný stav	Konečný stav v PLN	Konečný stav v EUR
013100	Software	670 645,09	0,00	0,00	670 645,09	112 148,01	26 069,78
021100	Stavby	117 495 795,80	616 204,95	0,00	118 112 000,75	19 751 170,69	4 591 331,42
022100	Dopravní prostředky	8 579 437,87	529 884,00	0,00	9 109 321,87	1 523 297,97	354 103,86
022200	Inventář	3 495 893,82	354 329,09	861 643,31	2 988 579,60	499 762,47	116 174,13
022300	Stroje, technologie	37 661 854,35	6 630 554,84	0,00	44 292 409,19	7 406 757,39	1 721 765,18
022900	DDHM	5 530 632,02	2 146 367,75	0,00	7 676 999,77	1 283 779,23	298 425,65
031100	Pozemky	1 357 703,00	0,00	0,00	1 357 703,00	227 040,64	52 777,57
042100	Pořízení dlouhod.hmot.majetku	1 638 586,00	17 318 482,88	8 234 972,88	10 722 096,00	1 792 992,64	416 796,73
069100	Jiný dlouhodobý finanční majetek	27 362 241,00	0,00	0,00	27 362 241,00	4 575 625,59	1 063 643,97
073100	Oprávky k softwaru	-55 937,00	0,00	178 488,00	-234 425,00	-39 201,51	-9 112,73
081100	Oprávky ke stavbám	-4 572 742,46	0,00	3 812 231,47	-8 384 973,93	-1 402 169,55	-325 946,51
082100	Oprávky - dopravní prostředky	-1 010 499,83	0,00	329 836,00	-1 340 335,83	-224 136,43	-52 102,46
082200	Oprávky - inventář	-955 736,50	861 643,31	627 562,31	-721 655,50	-120 678,18	-28 052,69
082300	Oprávky - stroje, technologie	-2 682 268,16	0,00	1 079 121,00	-3 761 389,16	-628 994,84	-146 215,32
082900	Oprávky - DDHM	-528 544,50	0,00	1 072 620,20	-1 601 164,70	-267 753,29	-62 241,58
111100	Pořízení materiálu	0,00	7 828 861,70	7 828 861,70	0,00	0,00	0,00
112100	Materiál na skladě	1 253 936,71	7 942 390,00	7 080 624,05	2 115 702,66	353 796,43	82 243,06
119100	Materiál na cestě	10 686,80	222 266,27	232 953,07	0,00	0,00	0,00
131100	Pořízení zboží	0,00	39 664 853,70	39 664 853,70	0,00	0,00	0,00
132100	Zboží na skladě a v prodejnách	2 316 984,85	39 664 853,70	39 250 517,27	2 731 321,28	456 742,69	106 173,81
211100	Pokladna	889 108,00	715 738,00	713 063,70	891 782,30	149 127,47	34 665,98
211200	Pokladna prodejna Ostrava	5 720,00	18 523 840,00	17 994 032,00	535 528,00	89 553,18	20 817,41
221100	KB CZK	2 895 181,98	33 103 051,97	33 905 200,55	2 093 033,40	350 005,59	81 361,84
221200	KB EUR	1 894 872,31	16 333 856,04	17 946 799,49	281 928,86	47 145,29	10 959,33
261100	Peníze na cestě	0,00	15 047 323,00	15 047 323,00	0,00	0,00	0,00
311100	Odběratelé tuzemsko	1 189 575,90	24 062 892,88	21 949 836,78	3 302 632,00	552 279,60	128 382,20
311200	Odběratelé zahraničí	51 891,00	1 660 480,70	1 546 005,70	166 366,00	27 820,40	6 467,09

314100	Poskytnuté provozní zálohy - nezdaněná	418 306,00	5 398 088,91	5 633 268,73	183 126,18	30 623,11	7 118,61
314200	Poskytnuté provozní zálohy - zdaněná	249 345,27	1 030 006,82	1 849,99	1 277 502,10	213 629,11	49 659,95
315200	Platební karty (pokladní prodej)	11 986,00	1 689 100,71	1 717 499,03	-16 412,32	-2 744,54	-637,99
315300	Ostatní pohledávky - smlouvy	0,00	2 829 337,00	2 829 337,00	0,00	0,00	0,00
315500	Ostatní pohledávky	11 354,59	121 491,00	131 345,59	1 500,00	250,84	58,31
321100	Dodavatelé tuzemsko	-362 974,39	38 219 389,42	39 657 970,80	-1 801 555,77	-301 263,51	-70 031,32
321200	Dodavatelé zahraničí	0,00	3 365 979,51	3 365 979,51	0,00	0,00	0,00
324100	Přijaté zálohy nezdaněné	0,00	104 000,00	104 000,00	0,00	0,00	0,00
324200	Přijaté zálohy zdaněné	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
325100	Ostatní závazky	29 046,00	116 938,54	141 697,54	4 287,00	716,89	166,65
325200	Kauce	-326 145,00	8 803,00	933 740,00	-1 251 082,00	-209 211,04	-48 632,93
331100	Zaměstnanci	-180 823,00	4 816 580,00	5 007 587,00	-371 830,00	-62 178,93	-14 454,03
331200	Zaměstnanci DPP	0,00	2 612,00	17 420,00	-14 808,00	-2 476,25	-575,63
336100	Sociální pojištění	-68 317,00	1 271 557,00	1 352 696,00	-149 456,00	-24 992,64	-5 809,76
336200	Zdravotní pojištění	-27 929,00	638 332,00	581 097,00	29 306,00	4 900,67	1 139,20
341100	Daň ze příjmů	0,00	0,00	26 790,00	-26 790,00	-4 479,93	-1 041,40
342100	Daň ze závislé činnosti	-13 496,00	839 717,00	876 510,00	-50 289,00	-8 409,53	-1 954,87
342200	Srážková daň	-765,00	32 257,00	34 869,00	-3 377,00	-564,72	-131,27
3431115	DPH výstup tuzemsko 15% (ř.2)	0,00	302 489,53	302 489,53	0,00	0,00	0,00
3431121	DPH výstup tuzemsko 21% (ř.1)	-154 332,48	6 937 500,03	6 937 500,03	-154 332,48	-25 808,11	-5 999,32
3431215	DPH výstup pořízení zboží z JČS 15% (ř.4)	0,00	269 217,66	269 217,66	0,00	0,00	0,00
3431221	DPH výstup pořízení zboží z JČS 21% (ř.3)	0,00	291 836,88	291 836,88	0,00	0,00	0,00
3431321	DPH výstup přijetí služby z JČS 21% (ř.5)	0,00	4 100,11	4 100,11	0,00	0,00	0,00
3431421	DPH výstup dovoz zboží z JČS 21% (ř.7)	0,00	14 802,99	14 802,99	0,00	0,00	0,00
3431615	DPH výstup režim PDP - odběratel 15% (ř.11)	0,00	161 752,50	161 752,50	0,00	0,00	0,00
3431621	DPH výstup režim PDP - odběratel 21% (ř.10)	-18 376,89	1 342 459,84	1 324 082,95	0,00	0,00	0,00
3431721	DPH výstup ost.plnění par.108 21% (ř.12)	0,00	6 395,90	6 395,90	0,00	0,00	0,00
3434110	DPH vstup tuzemsko 10% (ř.41)	0,00	102,36	102,36	0,00	0,00	0,00
3434115	DPH vstup tuzemsko 15% (ř.41)	0,00	688 751,26	678 818,09	9 933,17	1 661,07	386,13
3434121	DPH vstup tuzemsko 21% (ř.40)	104 193,70	2 880 753,60	2 881 003,58	103 943,72	17 381,89	4 040,57
3434315	DPH vstup ze zdaniit.plnění vykáz.na ř.3 až 13 15% (ř.44)	0,00	430 970,16	430 970,16	0,00	0,00	0,00
3434321	DPH vstup ze zdaniit.plnění vykáz.na ř.3 až 13 21% (ř.43)	18 376,89	1 641 218,83	1 659 595,72	0,00	0,00	0,00
3434521	DPH vstup tuzemsko 21% - majetek (ř.40+ř.47)	0,00	1 940 383,39	1 940 383,39	0,00	0,00	0,00
343900	DPH - vyrovnání s FÚ	-409 558,00	3 119 358,00	2 501 469,00	208 331,00	34 837,96	8 098,39
345100	Daň z nabytí nemovitých věcí	-116 362,00	1 868 853,35	1 854 255,35	-101 764,00	-17 017,39	-3 955,84
345200	Silniční daň	-7 016,00	43 016,00	37 314,00	-1 314,00	-219,73	-51,08
345300	Daň z nemovitých věcí	0,00	38 022,00	38 022,00	0,00	0,00	0,00
345900	Ostatní daně a poplatky	0,00	4 890,00	4 890,00	0,00	0,00	0,00

366100	Závazky ke společníkům ze záv. činnosti	-556 670,00	0,00	0,00	-556 670,00	-93 088,63	-21 639,26
378100	Jiné pohledávky - smlouvy	212 901,43	1 651 361,46	1 677 234,84	187 028,05	31 275,59	7 270,28
378200	Jiné pohledávky - ostatní	181 600,00	-1 789,00	8 211,00	171 600,00	28 695,65	6 670,55
378300	Jiné pohledávky - mylné platby	0,00	41 433,00	41 433,00	0,00	0,00	0,00
379100	Jiné závazky	-30 000,00	124 487,00	94 487,00	0,00	0,00	0,00
379200	Jiné závazky/pojisteni	-504 853,00	377 047,00	403 024,00	-530 830,00	-88 767,56	-20 634,79
381100	Náklady příštích období	1 112 034,65	264 310,72	813 741,89	562 603,48	94 080,85	21 869,91
383100	Výdaje příštích období	-152 534,46	152 534,46	151 227,98	-151 227,98	-25 288,96	-5 878,64
385100	Příjmy příštích období	0,00	92 413,73	0,00	92 413,73	15 453,80	3 592,37
388100	Dohadné účty aktivní	78 100,10	-78 100,10	0,00	0,00	0,00	0,00
389100	Dohadné účty pasivní	-361 000,00	1 297 000,00	1 354 204,00	-418 204,00	-69 933,78	-16 256,72
395100	Vnitřní zúčtování	0,00	640 170,35	640 170,35	0,00	0,00	0,00
411100	Základní kapitál/společník 1	-100 000,00	0,00	0,00	-100 000,00	-16 722,41	-3 887,27
411200	Základní kapitál/společník 2	-100 000,00	0,00	0,00	-100 000,00	-16 722,41	-3 887,27
413100	Ostatní kapitálové fondy	-100 000 000,00	0,00	0,00	-100 000 000,00	-16 722 408,03	-3 887 269,19
428100	Nerozdělený zisk minulých let	-7 799 169,47	0,00	1 030 767,46	-8 829 936,93	-1 476 578,08	-343 243,42
429100	Neuhrazená ztráta z min. let	7 729 943,20	0,00	0,00	7 729 943,20	1 292 632,64	300 483,70
431100	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	-1 030 767,46	1 030 767,46	0,00	0,00	0,00	0,00
471100	Dlouhodobé dluhy vůči společníkům	-102 331 116,73	0,00	9 279 951,35	-111 611 068,08	-18 664 058,21	-4 338 622,67
501100	Spotřeba materiálu - PHM	0,00	413 950,14	0,00	413 950,14	69 222,43	16 091,36
501200	Spotřeba materiálu - DHIM	0,00	115 634,83	0,00	115 634,83	19 336,93	4 495,04
501300	Spotřeba materiálu - reklamní předměty	0,00	128 584,90	0,00	128 584,90	21 502,49	4 998,44
501400	Spotřeba materiálu - kancelářské potřeby	0,00	50 990,05	0,00	50 990,05	8 526,76	1 982,12
501500	Spotřeba materiálu - čisticí prostředky	0,00	184 633,44	0,00	184 633,44	30 875,16	7 177,20
501550	Spotřeba materiálu - ochranné pomůcky	0,00	108 513,72	0,00	108 513,72	18 146,11	4 218,22
501600	Spotřeba materiálu - olej, mazací tuky	0,00	698 796,88	0,00	698 796,88	116 855,67	27 164,12
501950	Spotřeba materiálu - ostatní provozní	0,00	147 328,36	0,00	147 328,36	24 636,85	5 727,05
501999	Spotřeba materiálu - nedaňové	0,00	10 624,00	0,00	10 624,00	1 776,59	412,98
502100	Spotřeba energie	0,00	1 256 001,33	386 000,00	870 001,33	145 485,17	33 819,29
502200	Spotřeba vody	0,00	836 181,34	699 000,00	137 181,34	22 940,02	5 332,61
502300	Spotřeba plynu	0,00	256 086,06	212 000,00	44 086,06	7 372,25	1 713,74
504100	Prodané zboží	0,00	9 910 070,54	0,00	9 910 070,54	1 657 202,43	385 231,12
504200	Prodané zboží - ND návěsy	0,00	1 143 027,55	0,00	1 143 027,55	191 141,73	44 432,56
504300	Prodané zboží - ND RENAULT	0,00	1 613 667,84	0,00	1 613 667,84	269 844,12	62 727,61
504500	Prodané zboží - ND ostatní	0,00	1 024 912,19	0,00	1 024 912,19	171 390,00	39 841,10
511100	Opravy a udržování - auta	0,00	130 595,90	0,00	130 595,90	21 838,78	5 076,61
511200	Opravy a udržování - budovy	0,00	331 046,96	0,00	331 046,96	55 359,02	12 868,69
511300	Opravy a udržování - technologie	0,00	155 237,60	0,00	155 237,60	25 959,46	6 034,50

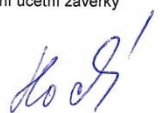

511400	Opravy a udržování -ostatní	0,00	15 049,85	0,00	15 049,85	2 516,70	585,03
512100	Cestovní náhrady	0,00	1 556,58	0,00	1 556,58	260,30	60,51
513100	Náklady na reprezentaci	0,00	47 260,11	15 504,81	31 755,30	5 310,25	1 234,41
518100	Ostatní služby - kopírování	0,00	60 081,46	0,00	60 081,46	10 047,07	2 335,53
518200	Ostatní služby - telefon	0,00	55 473,49	0,00	55 473,49	9 276,50	2 156,40
518300	Ostatní služby - doména, internet	0,00	52 992,99	0,00	52 992,99	8 861,70	2 059,98
518400	Ostatní služby - poštovné	0,00	5 584,84	0,00	5 584,84	933,92	217,10
518500	Ostatní služby - poradenská, grafická činnost	0,00	98 216,53	0,00	98 216,53	16 424,17	3 817,94
518510	Ostatní služby - daňové poradenství, účetnictví	0,00	132 000,00	0,00	132 000,00	22 073,58	5 131,20
518530	Ostatní služby - subdodávky	0,00	437 125,00	0,00	437 125,00	73 097,83	16 992,23
518540	Ostatní služby - ostražba	0,00	15 000,00	0,00	15 000,00	2 508,36	583,09
518550	Ostatní služby - odvoz odpadů	0,00	43 887,00	0,00	43 887,00	7 338,96	1 706,01
518560	Ostatní služby - revize, techn. kontroly	0,00	117 964,05	0,00	117 964,05	19 726,43	4 585,58
518570	Ostatní služby - školení	0,00	16 385,88	0,00	16 385,88	2 740,11	636,96
518600	Ostatní služby - reklama, inzerce	0,00	146 587,60	0,00	146 587,60	24 512,98	5 698,25
518700	Ostatní služby - nájem ostatní	0,00	87 104,87	0,00	87 104,87	14 566,03	3 386,00
518710	Ostatní služby - úklid	0,00	85 066,58	0,00	85 066,58	14 225,18	3 306,77
518750	Ostatní služby - nájem SW, licence	0,00	65 479,20	0,00	65 479,20	10 949,70	2 545,35
518900	Ostatní služby - ostatní provozní	0,00	82 206,56	0,00	82 206,56	13 746,92	3 195,59
518999	Ostatní služby - nedaňové	0,00	178 795,57	0,00	178 795,57	29 898,92	6 950,27
521100	Mzdové náklady	0,00	4 530 509,00	0,00	4 530 509,00	757 610,20	176 113,08
521200	Mzdové náklady DPP	0,00	46 538,00	0,00	46 538,00	7 782,27	1 809,06
524100	Sociální pojištění	0,00	1 073 537,00	0,00	1 073 537,00	179 521,24	41 731,27
524200	Zdravotní pojištění	0,00	386 472,00	0,00	386 472,00	64 627,42	15 023,21
528100	Ostatní sociální náklady - nedaňové	0,00	13 754,12	0,00	13 754,12	2 300,02	534,66
531100	Silniční daň	0,00	37 314,00	0,00	37 314,00	6 239,80	1 450,50
532100	Daň z nemovitých věcí	0,00	38 022,00	0,00	38 022,00	6 358,19	1 478,02
538100	Ostatní daně a poplatky	0,00	158 278,20	0,00	158 278,20	26 467,93	6 152,70
541100	Zůstatková cena prodaného dlouh. hmotného majetku	0,00	3 575 605,42	0,00	3 575 605,42	597 927,33	138 993,41
542100	Prodaný materiál	0,00	822 266,50	0,00	822 266,50	137 502,76	31 963,71
543100	Dary	0,00	60 000,00	0,00	60 000,00	10 033,44	2 332,36
545100	Ostatní pokuty a penále	0,00	16 609,00	0,00	16 609,00	2 777,42	645,64
546100	Odpis pohledávky	0,00	191,66	0,00	191,66	32,05	7,45
548100	Pojištění - dopravní prostředky	0,00	108 373,00	0,00	108 373,00	18 122,58	4 212,75
548200	Pojištění - ostatní	0,00	121 683,00	0,00	121 683,00	20 348,33	4 730,15
548300	Zákonné pojištění KOOP	0,00	24 049,00	0,00	24 049,00	4 021,57	934,85
548900	Haléřové rozdíly	0,00	138,23	-4,82	143,05	23,92	5,56
549200	Škody z provozní činnosti	0,00	1 200,00	0,00	1 200,00	200,67	46,65

551100	Odpisy - SW	0,00	178 488,00	0,00	178 488,00	29 847,49	6 938,31
551200	Odpisy - stavby	0,00	664 574,00	0,00	664 574,00	111 132,78	25 833,78
551300	Odpisy - dopravní prostředky	0,00	329 836,00	0,00	329 836,00	55 156,52	12 821,61
551310	Odpisy - inventář	0,00	202 677,00	0,00	202 677,00	33 892,47	7 878,60
551320	Odpisy - stroje, technologie	0,00	1 079 121,00	0,00	1 079 121,00	180 455,02	41 948,34
551400	Odpisy - DDHM	0,00	1 069 557,56	0,00	1 069 557,56	178 855,78	41 576,58
563100	Kurzové ztráty	0,00	17 189,57	0,00	17 189,57	2 874,51	668,20
568100	Bankovní poplatky	0,00	49 197,90	0,00	49 197,90	8 227,07	1 912,45
581100	Změna stavu nedokončené výroby	0,00	14 743 444,30	15 091 973,62	-348 529,32	-58 282,49	-13 548,27
591100	Daň z příj.z běž.činnosti spl.	0,00	26 790,00	0,00	26 790,00	4 479,93	1 041,40
602100	Tržby z prodeje služeb/servis	0,00	0,00	2 214 615,42	-2 214 615,42	-370 337,03	-86 088,06
602200	Tržby z prodeje služeb/pronájem vozidel	0,00	0,00	259 756,47	-259 756,47	-43 437,54	-10 097,43
602300	Tržby z prodeje služeb/bytování	0,00	0,00	57 687,72	-57 687,72	-9 646,78	-2 242,48
602500	Tržby z prodeje služeb - mytí	0,00	0,00	42 125,39	-42 125,39	-7 044,38	-1 637,53
604100	Tržby za zboží	0,00	0,00	29 359 211,76	-29 359 211,76	-4 909 567,18	-1 141 271,59
641100	Tržby z prodeje DHM	0,00	0,00	2 975 227,94	-2 975 227,94	-497 529,76	-115 655,12
642100	Tržby z prodeje materiálu	0,00	0,00	906 898,72	-906 898,72	-151 655,30	-35 253,59
648100	Jiné provozní výnosy	0,00	0,00	39 282,60	-39 282,60	-6 569,00	-1 527,02
648300	Náhrady za pojistné události	0,00	0,00	49 979,00	-49 979,00	-8 357,69	-1 942,82
648900	Haléřové rozdíly	0,00	0,00	65,82	-65,82	-11,01	-2,56
663100	Kurzové zisky	0,00	0,00	12 709,52	-12 709,52	-2 125,34	-494,05
710000	Účet zisků a ztrát	0,00			-2 686 916,72	-449 317,18	-104 447,69

Zdroj: TRUCKS & TRAILERS, s. r. o., 2019

Příloha B Výkaz zisku a ztráty společnosti za rok 2018

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		ke dni 31. prosince 2018		TRUCKS & TRAILERS s.r.o.	
		(v celých tisících Kč)			
		DRUHOVÉ ČLENĚNÍ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
		IČ		Střádalů 656	
		62 36 12 87		Ostrava - Kunčičky	
				718 00	
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období		
a	b	c	1 sledovaném	2 minulém	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	2 574	225	
II.	Tržby za prodej zboží	02	29 359	17 382	
A.	Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)	03	18 948	12 327	
A. 1	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	13 692	10 020	
A. 2	Spotřeba materiálu a energie	05	2 910	1 360	
A. 3	Služby	06	2 346	947	
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	07	-349	-472	
C.	Aktivace	08	0	0	
D.	Osobní náklady (ř. 10 + 11)	09	6 051	2 666	
D. 1.	Mzdové náklady	10	4 577	1 992	
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	1 474	674	
D. 2. 1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	1 460	674	
D. 2. 2.	Ostatní náklady	13	14	0	
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	14	3 524	1 914	
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	3 524	1 914	
E. 1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	3 524	1 914	
E. 1. 2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0	
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18	0	0	
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	0	0	
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	20	3 971	4 087	
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21	2 975	3 041	
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	22	907	870	
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23	89	176	
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	24	4 963	4 172	
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	3 576	2 924	
F. 2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	822	849	
F. 3.	Daně a poplatky	27	233	101	
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	0	0	
F. 5.	Jiné provozní náklady	29	332	298	
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 01 + 02 - 03 - 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)	30	2 767	1 087	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř. 32 +33)	31	0	0
IV. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32		
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 +37)	35	0	0
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 41 + 42)	39	0	0
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40		
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 45 +46)	43	0	0
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44		
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45		
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	13	2
K.	Ostatní finanční náklady	47	66	58
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 34 + 35 - 38 + 39 - 42 - 43 + 46 - 47)	48	-53	-56
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30 + 48)	49	2 714	1 031
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 51 + 52)	50	27	0
L. 1	Daň z příjmů splatná	51	27	
L. 2	Daň z příjmů odložená	52		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 59 - 50)	53	2 687	1 031
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (ř. 53 - 54)	55	2 687	1 031
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	35 917	21 696
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		
30.03.19				

Zdroj: TRUCKS & TRAILERS, s. r. o., 2019

Príloha C Rozvaha a výkaz zisku a ztráty dle polského zákona o účetnictví

(dane jednostki)

BILANS

sporządzony na dzień:

jednostka obliczeniowa:

	AKTYWA	Stan na dzień kończący			PASYWA	Stan na dzień kończący	
		rok bieżący	rok poprzedni			rok bieżący	rok poprzedni
A	Aktywa trwałe			A	Kapitał (fundusz) własny		
I	Wartości niematerialne i prawne			I	Kapitał (fundusz) podstawowy		
II	Rzeczowe aktywa trwałe, w tym:			II	Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:		
	– środki trwałe				– nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)		
	– środki trwałe w budowie			III	Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym:		
III	Należności długoterminowe				– z tytułu aktualizacji wartości godziwej		
IV	Inwestycje długoterminowe, w tym:			IV	Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe		
	– nieruchomości			V	Zysk (strata) z lat ubiegłych		
	– długoterminowe aktywa finansowe			VI	Zysk (strata) netto		
V	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe			VII	Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)		
B	Aktywa obrotowe			B	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania		
I	Zapasy			I	Rezerwy na zobowiązania, w tym:		
II	Należności krótkoterminowe, w tym:				– rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne		
	a) z tytułu dostaw i usług, w tym:			II	Zobowiązania długoterminowe, w tym:		
	– do 12 miesięcy				– z tytułu kredytów i pożyczek		
	– powyżej 12 miesięcy			III	Zobowiązania krótkoterminowe, w tym:		
III	Inwestycje krótkoterminowe, w tym:			a)	z tytułu kredytów i pożyczek		
	a) krótkoterminowe aktywa finansowe, w tym:			b)	z tytułu dostaw i usług, w tym:		
	– środki pieniężne w kasie i na rachunkach				– do 12 miesięcy		
IV	Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe				– powyżej 12 miesięcy		
C	Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy			c)	fundusze specjalne		
D	Udziały (akcje) własne			IV	Rozliczenia międzyokresowe		
	AKTYWA razem (suma poz. A i B i C i D)				PASYWA razem (suma poz. A i B)		

(dane jednostki)

RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT

sporządzony za okres

(wariant kalkulacyjny)

jednostka obliczeniowa:

Wiersz	Wyszczególnienie	Dane za	
		rok bieżący	rok poprzedni
A.	Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów		
B.	Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów		
C.	Koszty sprzedaży		
D.	Koszty ogólnego zarządu		
E.	Zysk (strata) ze sprzedaży (A - B - C - D)		
F.	Pozostałe przychody operacyjne, w tym:		
	– aktualizacja wartości aktywów niefinansowych		
G.	Pozostałe koszty operacyjne, w tym:		
	– aktualizacja wartości aktywów niefinansowych		
H.	Przychody finansowe, w tym:		
I.	Dywidendy i udziały w zyskach od jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale, w tym:		
	– od jednostek powiązanych, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale		
II.	Odsetki, w tym:		
	– od jednostek powiązanych		
III.	Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:		
	– w jednostkach powiązanych		
IV.	Aktualizacja wartości aktywów finansowych		
I.	Koszty finansowe, w tym:		
I.	Odsetki, w tym:		
	– dla jednostek powiązanych		
II.	Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:		
	– w jednostkach powiązanych		
III.	Aktualizacja wartości aktywów finansowych		
J.	Zysk (strata) brutto (E + F - G + H - I)		
K.	Podatek dochodowy		
L.	Zysk (strata) netto (J - K)		

Zdroj: Zákon o účetnictví Polské republiky