

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Návrh metodiky k zjišťování a účtování daně z příjmů
u vybrané nevýdělečné organizace

Jitka Dragounová

© 2020 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jitka Dragounová, DiS.

Hospodářská politika a správa
Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Návrh metodiky k zjišťování a účtování daně z příjmů u vybrané nevýdělečné organizace

Název anglicky

Proposal for the method for the determination and accounting of income tax for a selected non-profit organization.

Cíle práce

Cílem práce bude vypracování návrhu metodiky k zjišťování a účtování daně z příjmů právnických osob u vybrané nevýdělečné organizace.

Metodika

Na základě prostudované odborné literatury a právních předpisů bude vytvořena literární rešerše odrážející specifika zjišťování a účtování daně z příjmů právnických osob u státních nevýdělečných organizací. V praktické části bude zobrazen způsob zjišťování výsledku hospodaření a jeho transformace na základ daně z příjmů u konkrétní obce. Následně bude vypracován návrh metodiky upravující způsob zjišťování a účtování daně z příjmů právnických osob tak, aby výpočet odrážel specifika vybrané obce a zároveň byl co možná nejprůhlednější.

Doporučený rozsah práce

30 až 40 stran

Klíčová slova

Daň z příjmů právnických osob, výkaz zisku a ztráty, výsledek hospodaření, výnosy, náklady, základ daně z příjmů, účtování

Doporučené zdroje informací

ČESKO. DAŇOVÉ ZÁKONY. *Daňové zákony : úplná znění platná v roce 2018 : daně z příjmů, rezervy pro zjištění základu daně z příjmů, daň z přidané hodnoty, daň silniční, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, daňový řád : zákon o Finanční správě ČR, Zákon o evidenci tržeb, Zákon o spotřebních daních, Zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní, Vyhlášky, pokyny, stanoviska MF a GFR.* Bratislava: DonauMedia, s.r.o., 2017. ISBN 978-80-8183-032-7.

ČESKO. ZÁKONY ATD. *Účetnictví veřejného sektoru 2018 : změny účetní vyhlášky č. 410/2009 Sb., změny konsolidační vyhlášky státu a vyhlášky o inventarizaci : obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, fondy, další vybrané účetní jednotky : redakční uzávěrka 1.2. 2018 .* Ostrava: Sagit, 2018. ISBN 978-80-7488-283-8.

CHALUPA, R. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014.* Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-862-8.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace : vznik, účetnictví, daně.* Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-825-3.

RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka : průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2016.* Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6.

SCHNEIDEROVÁ, I. – NEJEZCHLEB, Z. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace..*

VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2018.* Praha: VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.

Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Milan Ulrich

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 5. 3. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 6. 3. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 06. 03. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Návrh metodiky k zjišťování a účtování daně z příjmů u vybrané nevýdělečné organizace" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské 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 bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 7. března 2020

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucímu práce Ing. Milanu Ulrichovi a konzultantovi Ing. Pavlu Štáfkovi, PhD., za odborné vedení, cenné rady, věcné připomínky a vstřícnost při vypracování bakalářské práce. Děkuji také starostovi obce Žerčice za poskytnutí potřebných podkladů pro praktickou část práce.

Návrh metodiky k zjišťování a účtování daně z příjmů u vybrané nevýdělečné organizace

Abstrakt

Práce je zaměřena na problematiku daně z příjmů právnických osob u nevýdělečných organizací. Cílem je vytvořit návrh metodiky pro zjištění základu daně z příjmů právnických osob u územního samosprávného celku – malé obce.

V teoretické části je popsán daňový systém České republiky, rozdělení daní a uvedena stručná charakteristika jednotlivých daní. Podrobně je vysvětlena daň z příjmů právnických osob s důrazem na specifika této daně u nevýdělečných organizací.

V praktické části jsou vymezeny jednotlivé druhy činností u konkrétního územně samosprávného celku a tyto činnosti jsou posouzeny z hlediska druhu činnosti (hospodářská, podnikatelská nebo nepodnikatelská činnost). Následně je zde zhodnocen systém stávajících analytických účtů a jsou navrženy nové analytické účty, tak aby bylo možno snadněji a jasněji k výnosům přiřadit související uznatelné náklady. Je navržen postup transformace výsledku hospodaření na základ daně. Postup je uveden slovně, a zároveň je vytvořena i výpočtová tabulka. V úplném závěru je uvedeno doporučení vhodné varianty zaúčtování daně z příjmů právnických osob v podmínkách konkrétní obce.

Klíčová slova: analytické účty, daň z příjmů právnických osob, náklady, nevýdělečná organizace, účtování, výkaz zisku a ztráty, výnosy, výsledek hospodaření, základ daně z příjmů

Proposal for the method for the determination and accounting of income tax for a selected non-profit organization

Abstract

This thesis is focused on the issue of corporate income tax at non-profit organizations. The aim is to create a proposal for a methodology for determining the corporate income tax base at a territorial self-governing unit - a small municipality.

In the theoretical part the tax system of the Czech Republic is described, the classification of taxes and brief characteristics of each tax. The corporate income tax is explained in detail with an emphasis on the specificities of this tax for non-profit organizations.

In the practical part particular types of activities are defined for a specific territorial self-governing unit and these activities are assessed with respect to the type of activity (economic, business or non-business activity). Next, the system of current analytical accounts is assessed and new analytical accounts are proposed to make it easier and clearer to allocate the related eligible costs to revenue. A procedure for transformation of the economic result for the tax base is proposed. The procedure is given in words and a calculation table is created as well. At the very end there is a recommendation of a suitable variant of accounting of corporate income tax in the conditions of a particular municipality.

Keywords: accounting, analytical accounts, corporate income tax, costs, income, income tax base, non-profit organization, profit and loss statement, profit/loss

Obsah

1	Úvod	15
2	Cíl práce a metodika	17
2.1	Cíl práce	17
2.2	Metodika	17
3	Teoretická východiska	19
3.1	Daňový systém České republiky	19
3.1.1	Vztah účetnictví a daňové soustavy.....	19
3.1.2	Rozdělení daní	19
3.2	Daň z příjmu právnických osob.....	29
3.2.1	Územní samosprávný celek jako poplatník daně z příjmů právnických osob	31
3.2.2	Základní principy stanovení daně z příjmů právnických osob u územních samosprávných celků	32
3.2.3	Základní postup stanovení daně z příjmů územních samosprávných celků ..	34
3.3	Zaúčtování DPPO	41
3.3.1	Problémy při zaúčtování daně u územních samosprávných celků	41
3.3.2	Proučtování daně z příjmů.....	42
4	Vlastní práce	47
4.1	Představení obce	47
4.2	Oblasti činností obce z hlediska DPPO.....	47
4.2.1	Rozdělení výnosů z pohledu daně	51
4.3	Současný stav evidence výnosů a nákladů z hlediska daně z příjmů právnických osob	53
4.4	Návrh evidence nákladů a výnosů pro účel daně z příjmů právnických osob	53
4.4.1	Přehled činností obce a jejich rozdělení z pohledu daně z příjmů právnických osob	53
4.4.2	Návrh analytického členění výnosových a nákladových účtů.....	58
4.4.3	Postup transformace výsledku hospodaření na základ daně	63
4.5	Proučtování daně z příjmů právnických osob	66
5	Výsledky a diskuse	69
6	Závěr	73
7	Seznam použitých zdrojů.....	75
8	Přílohy	77

Příloha A: Formulář DPPO.....	77
Příloha B: Směrná účtová osnova	85
Příloha C: Účtový rozvrh – použité nákladové a výnosové účty 2019	94
Příloha D: Navrhované analytické účty k nákladovým a výnosovým účtům	95
Příloha E: Daň z příjmů právnických osob – výpočtová tabulka (obecná)	96
Příloha F: Transformace výsledku hospodaření na základ daně.....	99

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Daňová kvóta v zemích OECD v roce 2017	21
Tabulka 2 – Podíl DPFO na celkovém zdanění – vybrané evropské země 2017	24
Tabulka 3 – Sazba DPPO ve vybraných evropských zemích.....	25
Tabulka 4 – Podíl DPPO na celkovém zdanění – vybrané evropské země 2016, 2017 (v %)	29
Tabulka 5 - Zaúčtování daně z příjmů právnických osob – varianta 1	43
Tabulka 6 – Zaúčtování daně z příjmů právnických osob – varianta 2.....	43
Tabulka 7 – Zaúčtování daně z příjmů právnických osob – varianta 3.....	44
Tabulka 8 – Rozdělení výnosů z pohledu daně z příjmů právnických osob	52
Tabulka 9 – Výpočet daně z příjmů právnických osob – obec Žerčice 2018.....	54
Tabulka 10 – Přehled stávajících a navrhovaných analytických účtů.....	58
Tabulka 11 - Analytické účty pro podnikatelskou činnost – skupina 39x	61
Tabulka 12 - Analytické účty pro nepodnikatelskou činnost – skupina 38x.....	62
Tabulka 13 – Proúčtování DPPO u obce Žerčice	66
Tabulka 14 - Účtový rozvrh-opis použitých nákladových a výnosových účtů, Obec Žerčice, rok 2019	94
Tabulka 15 - Seznam nově navrhovaných analytických účtů k nákladovým a výnosovým účtům.....	95
Tabulka 16 - Výpočet daně z příjmů právnických osob - obecná.....	96
Tabulka 17 – Transformace výsledku hospodaření na základ daně, výpočet výše daně	99

Seznam obrázků

Obrázek 1 – Rozdělení – Daně daňového systému ČR.....	20
Obrázek 2 - Daňový mix v českém daňovém systému v roce 2016	22
Obrázek 3 - Rozdělení - Daně ze spotřeby v ČR	27
Obrázek 4 - Rozdělení - Poplatníci daně z příjmů právnických osob.....	30

1 Úvod

Daně mají stejně dlouhou historii jako stát, i když samozřejmě ne v podobě, v jaké je známe nyní. Stát musel vždy hradit určité potřeby (obranu země, válečné výpravy, provoz panovnického dvora) a vytvářet určité rezervy (dávky z obilí). V této souvislosti bylo nutno vymezit, kdo, kdy a v jaké výši je povinen přispět do státní kasy. Jednotlivci pak byli státu zavázáni k úhradě vymezeného podílu na úhradu společných potřeb, nezdědka stát platbu vynucoval násilím (Vančurová, Láchová, 2018, s. 9).

Slovo daň je v naší společnosti všeobecně známé. Obvykle se uvádí, že daň je povinná platba státu, která je nařízená a vymahatelná zákonem. Je to nenávratná platba do veřejného rozpočtu (Žehrová, Pfeiferová, 2016, s. 53). Jedním ze základních důvodů pro jejich existenci je zajištění financování pro fungování státu (naplnění veřejného rozpočtu – fiskální funkce).

Z právního hlediska se jedná o povinnou platbu do veřejného rozpočtu, která má slovo daň uvedeno v názvu (daň z nemovitých věcí, silniční daň). Z ekonomického hlediska však nehraje roli, zda má daná platba slovo daň uvedeno ve svém názvu. Daň se může jmenovat různě, její podstata je charakterizována jejími vlastnostmi. Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Dalšími vlastnostmi daní je jejich nenávratnost, neekvivalentnost a zpravidla i neúčelovost (Vančurová, Láchová, 2018, s. 9).

V daňovém systému České republiky jsou používány následující daně: z příjmů, majetkové, ze spotřeby, sociální pojistné a další daňové příjmy. Daň z příjmů právnických osob patří do skupiny tzv. přímých daní. Přímé daně jsou adresné, a proto i více viditelnější (Vančurová, Láchová, 2018, s. 58). Mezi přímé daně v České republice patří dvě daně z příjmů (fyzických osob, právnických osob) a dvě daně majetkové (daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí). Do roku 2013 se mezi majetkové daně u nás zařazovala i daň silniční, která je nyní řazena mezi daně ze spotřeby (Vančurová, Láchová, 2018, s. 61).

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré příjmy z činností a nakládání s majetkem. U nepodnikatelských subjektů se jedná především o příjmy uskutečňované za účelem dosažení zisku. Poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou všechny právnické osoby (kromě veřejných obchodních společností) (Vančurová, Láchová, 2018, s. 60).

Zvláštní místo mezi daňovými subjekty zauímají obce a kraje. Jedná se o neziskové subjekty neboli nevýdělečné organizace. Nevýdělečné organizace jsou organizace, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. O činnost těchto organizací je jiný zájem, např. stát, společnosti nebo určité skupiny lidí. Větší důraz je kladen na důležitost hlavního poslání, přičemž výše příjmů je až druhořadá. Tyto organizace nemusí být neziskové, i když nejsou zřízeny proto, aby zisku dosahovaly (Merlíčková Růžičková, 2013, s. 9).

Pojem neziskový poplatník byl po účinnosti nového občanského zákoníku nahrazen termínem „veřejně prospěšný poplatník“. Dle § 17a, odst. 1 je veřejně prospěšným poplatníkem poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Jde pouze o nahrazení pojmu, význam zůstal nezměněn. I nadále patří obce k neziskovým, respektive veřejně prospěšným poplatníkům (Komrsková, Stuchlíková, s. 36)

V současnosti není nikde jednoznačně uveden jednoduchý a stručný přehled postupu výpočtu daně z příjmů právnických osob u obcí. Důvodem je právě i velmi široké spektrum činností, které obce provádějí.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je vypracování návrhu metodiky k zjišťování daně a účtování daně z příjmů právnických osob u vybrané nevýdělečné organizace – obce Žerčice. Navržená metodika bude používána jako metodický materiál pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob a zaúčtování uvedené daně v obci Žerčice.

Dílčím cílem práce je zhodnocení všech činností uvedené obce a určení, které z činností ovlivňují základ daně z příjmů právnických osob a vytvoření návrhu nového systému analytických účtů u výnosových a nákladových účtů. Je stanoven návrh postupu při transformaci výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob. Postup je uveden jak slovně, tak v přehledné výpočtové tabulce. Jsou zhodnoceny možné varianty účtování daně z příjmů a zvolena nejvhodnější varianta pro konkrétní organizaci.

2.2 Metodika

Aby bylo možné správně vytvořit návrh metodiky, bylo nutné prostudování odborné literatury a právních předpisů, ale také použití informací z odborných seminářů a vlastní praxe. Na základě získaných informací je vytvořena literární rešerše odrážející specifika zjišťování a účtování daně z příjmů právnických osob u státních nevýdělečných organizací.

V praktické části je zobrazen způsob zjišťování výsledku hospodaření a jeho transformace na základ daně z příjmů u obce Žerčice. Jsou vymezeny jednotlivé činnosti organizace s ohledem na skutečnost, zda jsou nebo nejsou předmětem daně z příjmů. Je vytvořen návrh nového systému analytických účtů. Následně je vypracován návrh metodiky upravující způsob zjišťování základu daně a účtování daně z příjmů právnických osob tak, aby výpočet odrážel specifika vybrané obce, a zároveň byl co možná nejpřehlednější.

3 Teoretická východiska

Teoretická část práce je zaměřena na popis daňového systému České republiky, s důrazem na objasnění problematiky daně z příjmů právnických osob u nevýdělečných organizací.

3.1 Daňový systém České republiky

V této kapitole je popsán daňový systém v České republice, je uvedeno grafické znázornění rozdělení daní a stručný popis jednotlivých daní.

3.1.1 Vztah účetnictví a daňové soustavy

Účetnictví neplní svou úlohu základního ekonomického informačního systému nikdy izolovaně, ale vždy v návaznosti na stávající legislativní a ekonomické podmínky. Vždy existuje jistá míra provázanosti účetnictví a daňového systému. Obecně existují dva způsoby řešení tohoto vztahu (Chalupa, 2014, s. 368):

- a) daňové účetnictví, kdy prvotní úloha účetnictví je podřízena potřebě zjišťování daňového základu;
- b) účetnictví, jehož prvotním záměrem je věrné a poctivé zobrazení ekonomické reality. Zde je pak základ daňové povinnosti zjišťován mimo účetní systém, avšak vychází se vždy z účetních záznamů.

Český účetní systém, jakož i systém naprosté většiny evropských zemí jde cestou druhého způsobu.

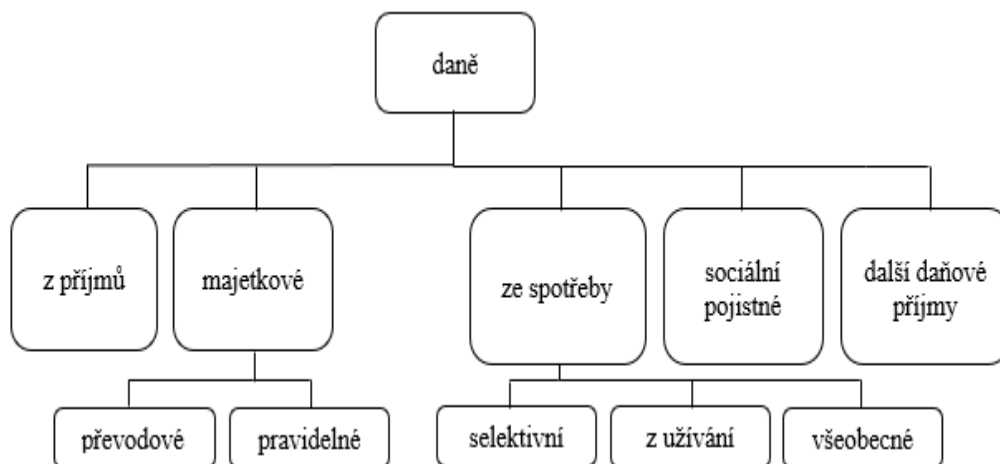
Protože jsou daně nedílnou součástí ekonomické reality, nemohou být vztahy mezi účetní a daňovou soustavou nikdy plně nezávislé a daňové předpisy vždy budou ovlivňovat obsahovou náplň účtů (Chalupa, 2014, s. 368).

3.1.2 Rozdělení daní

Historicky byly daně rozděleny na 2 skupiny, a to daně přímé a daně nepřímé. Každá daň vyhovuje některým požadavkům více a některým méně. Zvláštní skupinu daní, která je těžko zařaditelná do uvedeného členění tvoří sociální pojistné (Vančurová, Láchová, 2018, s. 57).

Rozdělení daní je znázorněno v uvedeném schématu (Obrázek 1):

Obrázek 1 – Rozdělení – Daně daňového systému ČR



Zdroj: vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová, 2018

Největším veřejným příjmem jsou daňové příjmy, které např. v roce 2016 tvořily 86 % celkových veřejných příjmů. Celkové daňové zatížení představuje souhrn všech plateb, které je daný subjekt povinen odvést do veřejnoprávní soustavy (Vančurová, Láchová, 2018, s. 48).

Základním parametrem, který kvantitativně popisuje daňový systém, je daňová kvóta. Je to podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu. Tento ukazatel slouží i k mezinárodnímu srovnávání a udává, jak velký díl vytvořeného produktu se přerozděluje přes veřejné rozpočty (Vančurová, Láchová, 2018, s. 48). Různá pojetí daně mají vliv i na definici daňové kvóty, podle toho, co vše je zahrnováno do čitatele zlomku, tj. co vše tvoří sumu vybraných daní. Mezinárodní srovnání daňových kvót může být problematické z důvodu odlišné metodologie. V následující tabulce je uvedena daňová kvóta v členských státech OECD v roce 2017. Nejvyšší daňové zatížení z členských zemí Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj měla v roce 2017 Francie (46,20 %). Česká republika byla v roce 2017 (34,90 %) na 16. místě.

Tabulka 1 – Daňová kvóta v zemích OECD v roce 2017

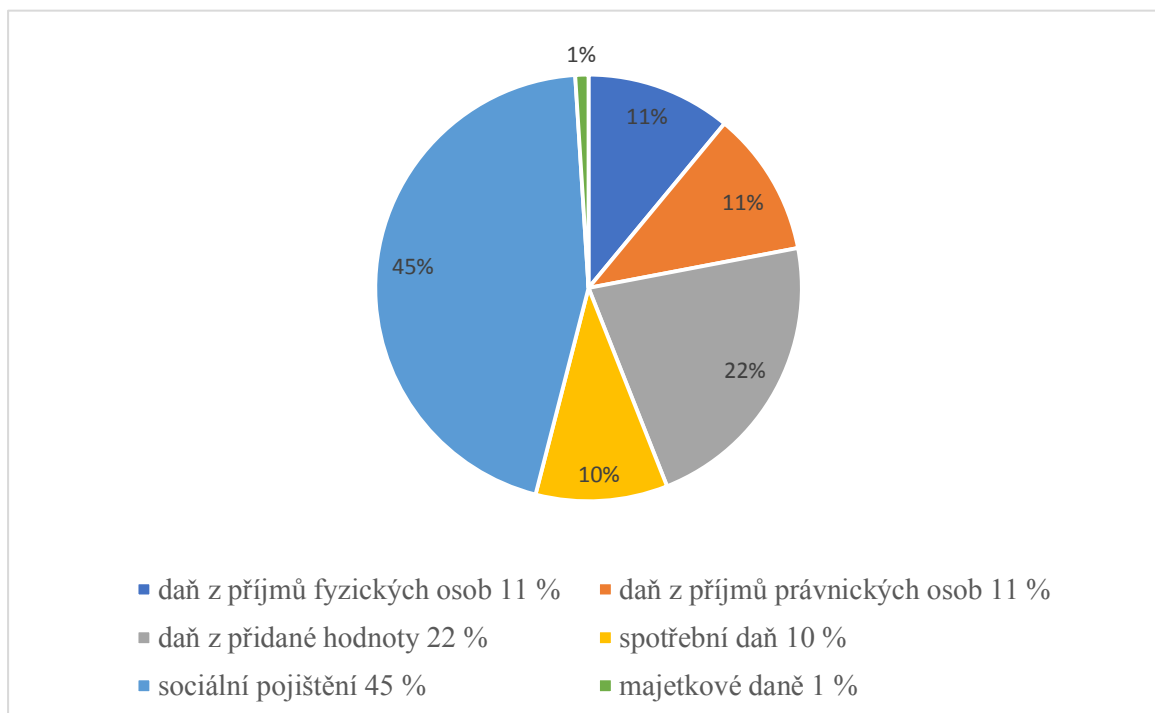
Mexiko	16,20 %
Chile	20,20 %
Irsko	22,80 %
Turecko	24,90 %
Korea	26,90 %
USA	27,10 %
Švýcarsko	28,50 %
Lotyšsko	29,80 %
Litva	30,40 %
Nový Zéland	32,00 %
Kanada	32,20 %
Izrael	32,70 %
Slovensko	32,90 %
Estonsko	33,00 %
Velká Británie	33,30 %
Španělsko	33,70 %
Polsko	33,90 %
průměr OECD	34,20 %
Portugalsko	34,70 %
Česko	34,90 %
Slovinsko	36,00 %
Německo	37,50 %
Maďarsko	37,70 %
Island	37,70 %
Norsko	38,20 %
Lucembursko	38,70 %
Nizozemsko	38,80 %
Řecko	39,40 %
Rakousko	41,80 %
Itálie	42,40 %
Finsko	43,30 %
Švédsko	44,00 %
Belgie	44,60 %
Dánsko	46,00 %
Francie	46,20 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Aktuálně.cz, 2019

Další charakteristikou je daňový mix. Tento ukazatel vypovídá o tom, jakému typu daní dává určitý stát přednost a který potlačuje. Význam jednotlivých daní se měří nejčastěji prostřednictvím podílu výnosu jednoho typu daní na celkovém daňovém výnosu.

V posledních letech podíl přímých daní v daňovém mixu ve vyspělých státech postupně klesá na úkor zvyšování daní nepřímých, které mají menší negativní účinky na ekonomickou aktivitu. Tyto daně více ovlivňují spotřebu a tím i ekonomický růst (Vančurová, Láchová, 2018, s. 57).

Obrázek 2 - Daňový mix v českém daňovém systému v roce 2016



Zdroj: OECD Revenue Statistics, vydání září 2019

Přímé daně

V případě přímých daní stojí účetní jednotka v pozici daňového poplatníka. Předmětem zdanění jsou příjmy účetní jednotky, respektive její majetek a operace s ním spojené (Chalupa, 2014, s. 370).

Přímé daně jsou velmi sledované pro svoji adresnost a často jsou využívány jako nástroj regulace. Mohou lépe vyhovět daňové spravedlnosti (právě pro svoji adresnost a schopnost co nejvíce se přizpůsobit platební schopnosti jednotlivých subjektů. Mají však vyšší negativní účinky na nabídku práce (pokud bude část důchodu poplatníkovi odňata ve formě daně, pak bude ochoten méně pracovat a radši využije volný čas, který mu vznikne a úspory (poplatník dá přednost spotřebě) (Vančurová, Láchová, 2018, s. 58).

Nejvýznamnějšími přímými daněmi jsou daně z příjmů (důchodové daně). Jsou nezanedbatelnou částí rozpočtových příjmů, v různých státech však tvoří různě významnou část těchto rozpočtových příjmů. V posledních letech se podíl důchodových daní na daňových mixech spíše snižuje, v České republice nebyl tento typ daní ani dříve dominantní (Vančurová, Láchová, 2018, s. 58).

Daně z příjmů

Ve svém souhrnu jsou daně z příjmů naším třetím nejdůležitějším rozpočtovým příjmem. Relativní výnos se v posledních letech snižoval z důvodu změny konstrukce těchto daní a doznívajícími důsledky finanční krize (Vančurová, Láchová, 2018, s. 59). V roce 2018 tvořil podíl daně z příjmů fyzických osob na celkových daňových příjmech 11,3 % a podíl daně z příjmů právnických osob 9,97 % (Český statistický úřad, 2019).

Poplatníci daně z příjmů

Nejen u daní z příjmů přistupují státy odlišně k osobám, které v dané zemi bydlí, sídlí nebo podnikají a k ostatním. Proto je u daní z příjmů důležité dělení poplatníků na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Na zdanění příjmů má nárok stát, v němž příjem vznikl, ale i stát, ve kterém je poplatník usídlen. Pro případ, že si na zdanění dělají nárok oba státy, uzavírají tyto státy mezi sebou dohodu o zamezení dvojího zdanění (Vančurová, Láchová, 2018, s. 94).

Daňový rezident a daňový nerezident

Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost, to znamená, že dani z příjmů podléhají jak příjmy z území České republiky, tak i příjmy ze zahraničí.

Daňovým nerezidentem je právnická osoba se sídlem v zahraničí, která zde nemá sídlo vedení. Tato osoba je zdaňována Českou republikou pouze v rozsahu příjmů, kterých dosahuje v České republice. Nerezident má tedy omezenou daňovou povinnost a podléhá dani pouze z příjmů ze zdrojů na území České republiky (Vančurová, Láchová, 2018, s. 95).

Za příjmy ze zdrojů na území České republiky jsou považovány i příjmy daňového nerezidenta dosahované prostřednictvím stálé provozovny. Stálou provozovnou může být např. dílna, staveniště, kancelář. Toto pravidlo odpovídá mezinárodním dohodám a zvyklostem v oblasti zdanění příjmů.

Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob je univerzální daní. Podléhají jí všechny zdanitelné příjmy jednotlivců. Od této daně je vyžadováno, aby byla prostředkem redistribuce důchodů od bohatších směrem k sociálně potřebným. Zároveň by měla ovlivňovat chování poplatníka, např. aby přispíval různým prospěšným společnostem. Redistribuční efekty

této daně se však v posledních letech mění spíše k přerozdělování příjmů od zaměstnanců k subjektům, u kterých převažují jiné druhy příjmů.

Výnos daně z příjmů fyzických osob až do r. 1997 relativně rostl, od té doby má spíše klesající tendenci. Ve srovnání s ostatními členskými státy Evropské unie je vcelku nízký (Vančurová, Láchová, 2018, s. 60). V roce 2016 činil výběr daně z příjmů fyzických osob v České republice 112 951 milionů Kč z celkových daňových příjmů 1 071 488 milionů Kč, což je 10,54 %. V roce 2017 pak došlo k velmi mírnému nárůstu podílu daně z příjmů fyzických osob na celkové vybrané dani. Daň z příjmů fyzických osob činila 128 609 milionů Kč, celková vybraná daň byla 1 155 614 milionů Kč, tedy 11,13 % (Český statistický úřad, Statistická ročenka České republiky 2018). Tabulka č. 2 uvádí podíl daně z příjmů fyzických osob na celkových daních ve vybraných evropských státech v roce 2017. Průměr zemí OECD činil v roce 2016 23,80 %. S Českou republikou je srovnatelné Slovensko (10,3 %), Polsko (14,7 %) a Maďarsko (13,3 %). V těchto zemích je zdanění daní z příjmů právnických osob nízké ve srovnání např. s Dánskem (53,4 %), Irskem (31,4 %), Finskem (29,10 %).

Tabulka 2 – Podíl DPFO na celkovém zdanění – vybrané evropské země 2017

	2017
Rakousko	21,70
Belgie	27,20
Česká republika	11,60
Dánsko	53,40
Finsko	29,10
Francie	18,50
Německo	27,20
Maďarsko	13,30
Irsko	31,40
Itálie	25,70
Slovensko	10,30
Polsko	14,70
Španělsko	21,90
průměr zemí OECD	23,80

*údaj z roku 2016, za 2017 dosud nebyl zveřejněn

Zdroj: OECD Revenue Statistics, vydání srpen 2019

Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Součástí tohoto zákona je i zdanění právnických osob, tedy včetně neziskových organizací (Merlíčková Růžičková, 2013, s. 170).

Dle ustanovení §17 a násl., jsou poplatníkem daně z příjmů právnických osob ty osoby, které nejsou fyzickými osobami, poplatníky jsou také organizační složky státu (Merlíčková Růžičková, 2013, s. 170). Poplatníkem této daně jsou tedy všechny právnické osoby, s drobnou výjimkou u veřejných obchodních společností. Předmětem daně jsou veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem, u nepodnikatelských subjektů potom hlavně příjmy z činností uskutečňovaných za účelem dosahování zisku. Základ daně se odvozuje od výsledku hospodaření před zdaněním a potom se snižuje o odpočty. Sazba daně je lineární. Oproti dani z příjmů fyzických osob se zde mnohem méně používají odpočty od základu daně a zejména slevy na dani. Z hlediska podnikatelů je tato daň velmi důležitá, nominální sazba daně je často mezinárodně srovnávána a je jedním z ukazatelů při posuzování toho, ve které zemi je výhodné investovat (Vančurová, Láchová, 2018, s. 60).

Aktuální sazba daně z příjmů právnických osob v České republice je 19 %. Tabulka č. 3 udává sazbu daně z příjmů právnických osob ve vybraných evropských zemích.

Tabulka 3 – Sazba DPPO ve vybraných evropských zemích

Stát	sazba (%)
Bulharsko	10,00
Kypr	10,00
Irsko	12,50
Česká republika	19,00
Polsko	19,00
Maďarsko	19,00
Slovensko	19,00
Dánsko	25,00
Rakousko	25,00
Norsko	28,00
Německo	29,51
Španělsko	30,00
Lucembursko	31,00
Francie	33,33
Belgie	33,99

Zdroj: vlastní zpracování dle Česká účetní kancelář, 2019

Zdanění neziskových organizací je jednou z nejobtížnějších kapitol zákona o daních z příjmů. U běžného podnikatelského subjektu se sledují příjmy na straně jedné a výdaje na straně druhé v celém souhrnu a rozdíl mezi příjmy a výdaji (u organizací vedoucích daňovou evidenci) nebo mezi výnosy a náklady (u organizací, které vedou účetnictví) se poté upravuje v souladu se zákonem o daních z příjmů a vypočtený výsledek

je pak použit jako základ daně z příjmů (Merlíčková Růžičková, 2013, s. 171). Základem daně z příjmů u organizací, které vedou daňovou evidenci je tedy rozdíl mezi příjmy a výdaji, u organizací, které vedou účetnictví je to rozdíl mezi výnosy a náklady (výsledek hospodaření). Nevýdělečné organizace musí postupovat odlišně. Postup je uveden v kapitole 3.2.3.

Majetkové daně

Majetkové daně se dělí na všeobecné a výběrové. Všeobecné se v současnosti používají jen velmi málo, oproti tomu daň z nemovitých věcí existuje ve všech státech Evropské unie (Vančurová, Láchová, 2018, s. 61)

Od roku 2014 se struktura majetkových daní změnila. Zůstaly pouze daně, u kterých jsou předmětem daně nemovité věci. Výnos majetkových daní je poměrně stabilní, ale malý v poměru k výnosům z ostatních daní v České republice, viz obr. č. 2 (Daňový mix v českém daňovém systému v roce 2016). Celkem je ročně na majetkových daních vybíráno kolem 20 miliard Kč (Vančurová, Láchová, 2018, s. 61).

Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí patří k periodickým daním. Vybírá se podle polohy nemovité věci. Výnos daně z nemovitých věcí je příjmem obcí. Zahrnují daň z pozemků a ze staveb a jednotek (Vančurová, Láchová, 2018, s. 61).

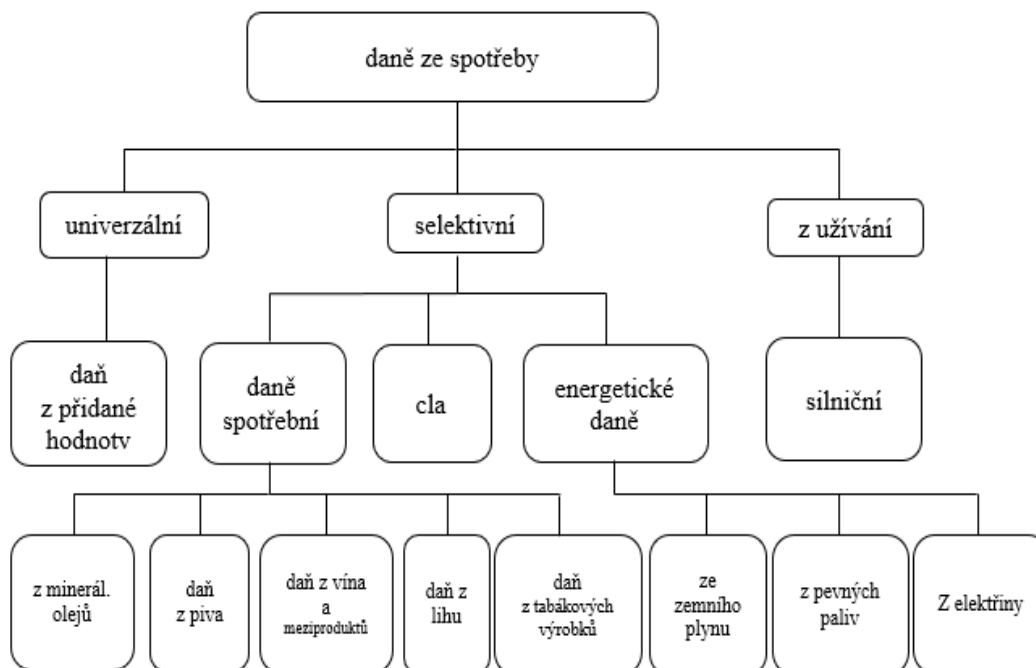
Daň z nabytí nemovitých věcí

Daň z nabytí nemovitých věcí v současném daňovém systému České republiky představuje jednorázovou daň. Daň je vyměřována při úplatném převodu vlastnického práva k nemovitým věcem (Vančurová, Láchová, 2018, s. 61).

Nepřímé daně

Nepřímé daně jsou takové daně, jejichž objektem je spotřeba. Dělí se na všeobecné a selektivní. Schéma na obrázku 3 uvádí, které daně ze spotřeby se v současném daňovém systému České republiky uplatňují (Vančurová, Láchová, 2018, s. 62).

Obrázek 3 - Rozdělení - Daně ze spotřeby v ČR



Zdroj: vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová, 2018.

Nepřímé daně se stávají součástí ceny zboží a služeb a jejich výběr úzce souvisí s přechodem zboží přes hranice státu. Harmonizace těchto daní je tedy nezbytným předpokladem volného pohybu zboží a služeb (Vančurová, Láchová, 2018, s. 62).

Podle platné legislativy v roce 2020 se mezi spotřební daně řadí také daň ze surového tabáku (od 1. 7. 2015) a daň ze zahříváných tabákových výrobků (od 20. 5. 2019).

Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je všeobecnou daní ze spotřeby. Podléhá jí dodání zboží, poskytování služeb a zboží z dovozu ze zemí mimo Evropskou unii. Výhodou této daně je její široký předmět, který není omezený pouze na zboží (Vančurová, Láchová, 2018, s. 62).

Spotřební daně

Jedná se o selektivní daně ze spotřeby. Této dani podléhá 5 komodit – minerální oleje, lih, víno a meziproducty, pivo, tabákové výrobky. Předmětem daně je jejich výroba a dovoz (Vančurová, Láchová, 2018, s. 62). Od roku 2015 je vybírána spotřební daň i ze surového tabáku a od roku 2020 také ze zahříváných tabákových výrobků.

Daně z energií

Od roku 2008 se v daňovém systému uplatňují i daně k ochraně životního prostředí, tzv. daně z energií. V současné době se jedná o tři daně – daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Tyto daně mají ekologický význam (Vančurová, Láchová, 2018, s. 63).

Clo

Clo je zvláštním neúvěrovým rozpočtovým příjmem. V podstatě se jedná o specifickou daň ze spotřeby. Jde o povinnou platbu související s přechodem zboží přes hranice Evropské unie. V současnosti se používají dovozní cla, která kromě přínosu pro státní pokladnu znamenají i podporu domácí produkce. Evropská unie funguje jako celní unie, a tak clo podléhá pouze dovoz zboží ze států mimo Evropskou unii (Vančurová, Láchová, 2018, s. 63). Autorky publikace Daňový systém 2018 (Nakladatelství 1. VOX a.s.) A. Vančurová a L. Láchová řadí clo mezi daňové příjmy (Vančurová, Láchová, 2018, s. 63). Rovněž Kukulová uvádí (2019, s. 14), že clo patří mezi příjmy daňové, připojuje však poznámku, že v některé literatuře je clo řazeno mezi příjmy nedaňové. Český statistický úřad ve svých statistikách od 1.1.2012 uvádí clo mezi příjmy nedaňovými, a to z důvodu možnosti srovnání s dalšími zeměmi, neboť některé země vykazují clo mezi příjmy nedaňovými.

Daň silniční

Specifické postavení zaujímá daň silniční. Daní je zatíženo užívání motorových vozidel. Poplatníci tak přispívají na výstavbu a údržbu dopravní infrastruktury. Zařazení daně silniční mezi daně ze spotřeby je problematické z hlediska její konstrukce. Daň se nevybírá v ceně zboží, ale je uložena poplatníkům, tedy provozovatelům motorových vozidel. Předmětem daně jsou motorová vozidla, u osobních automobilů jen pokud jsou užívána k výdělečné činnosti (Vančurová, Láchová, 2018, s. 64).

Ostatní daňové příjmy

Mezi ostatní daňové příjmy jsou zahrnovány ty příjmy, které nelze přiřadit k přímým nebo nepřímým daním. Jedná se o sociální pojistné, pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení. Vzhledem k požadovanému rozsahu této práce nejsou ostatní daňové příjmy podrobněji popisovány.

3.2 Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je poměrně mladou daní. Patří mezi důchodové daně, společně s daní z příjmů fyzických osob, která je však historicky starší.

Cílem důchodových daní není postihnout hrubý důchod, ale důchod disponibilní. Význam daně z příjmů právnických osob se postupně snižuje z důvodu vysoké mobility kapitálu v současné globalizované společnosti. Zvýšená snaha o zdanění kapitálu tedy nemusí nutně vést ke zvýšení daňových výnosů, ale vede spíše k přesunu kapitálu do jiného státu s lepšími podmínkami pro jeho zdanění. Nevýhodou daně z příjmů právnických osob je skutečnost, že výnosy této daně mají velké konjunkturální výkyvy. Podíl daně z příjmů právnických osob na celkových daňových výnosech se v posledních deseti letech snižuje, nyní tvoří asi 10 % daňových příjmů (údaj platný pro Českou republiku, r. 2016) (Vančurová, Láchová, 2019, s. 94). V roce 2016 činila daň z příjmů právnických osob 111 189 milionů Kč z celkové vybrané daně 1 071 488, což je 10,38 %. V roce 2017 byla vybraná daň z příjmů právnických osob ve výši 115 188 milionů Kč z celkové vybrané daně 1 155 614 milionů Kč, tedy 9,97 % (Český statistický úřad, 2019). Tabulka č. 4 udává přehled o podílu daně z příjmů právnických osob na celkové vybrané dani ve vybraných evropských zemích v letech 2016 a 2017. Průměr zemí OECD činí 9 %.

Tabulka 4 – Podíl DPPO na celkovém zdanění – vybrané evropské země 2016, 2017 (v %)

	2016	2017
Rakousko	5,60	5,90
Belgie	7,80	9,30
Česká republika	11,00	10,60
Dánsko	5,80	6,60
Finsko	5,00	4,70
Francie	4,50	5,10
Německo	5,20	5,40
Řecko	6,50	neuveдено
Maďarsko	6,00	4,90
Irsko	11,50	12,20
Itálie	5,00	5,00
Slovensko	10,80	9,80
Polsko	5,50	5,70
Španělsko	6,80	6,90
průměr zemí OECD	9,00	neuveдено

Zdroj: OECD Revenue Statistics, vydání září 2019

Dani z příjmů právnických osob podléhají všechny právnické osoby, jedná se tedy o univerzální důchodovou daň (Vančurová, Láchová, 2018, s. 93).

Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Poplatníky daně z příjmů právnických osob lze dělit podle různých kritérií. Podle sídla nebo místa vedení se dělí na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Podle účelu založení nebo zřízení se dělí na obchodní korporace a veřejně prospěšné poplatníky (Vančurová, Láchová, 2018, s. 94).

Obrázek 4 - Rozdělení - Poplatníci daně z příjmů právnických osob



Zdroj: vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová, 2018

Podnikatelský subjekt a veřejně prospěšný poplatník

Podnikatelské subjekty jsou takové, které byly založeny za účelem podnikání. Jde především o obchodní korporace, s drobnou odchylkou u veřejných obchodních společností. Obchodní korporace podléhají dani z příjmů právnických osob veškerými příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem (Vančurová, Láchová, 2018, s. 95).

Veřejné obchodní společnosti jsou sice plátcem srážkové daně a záloh na daň z příjmů z nezávislé činnosti, ale vypočítaný základ daně nezdaňují, ale přenášejí ho na své společníky (Vančurová, Láchová, 2018, s. 95). Pro zjištění základu daně veřejné obchodní společnosti (a komanditní společnosti) se vychází z výsledku hospodaření upraveného o převod podílů na výsledku hospodaření společníkům veřejné obchodní společnosti (nebo komplementářům komanditní společnosti) (§ 23, odstavec 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Podíly na zisku nebo ztrátě se převedou v poměru dle společenské smlouvy, převádí se celý výsledek hospodaření za dané účetní období, takže samotné veřejné obchodní společnosti nezůstane žádný výsledek

hospodaření, tudíž trvale nevykazuje základ daně z příjmů právnických osob. Na základě ust. § 38m, odst. 7, písm. b) zákona o daních z příjmů nepodává daňové přiznání.

Některé právnické osoby však nemají podnikání jako hlavní smysl své činnosti. Jedná se o veřejně prospěšné poplatníky. Tito poplatníci podléhají dani z příjmů v omezeném rozsahu a mají také odlišná pravidla pro úpravu základu daně. Předmětem daně u nich tedy nejsou příjmy z hlavní činnosti (nevýdělečné), které nejsou ziskové. Předmětem daně u těchto poplatníků rovněž nejsou přijaté dotace a granty z veřejných zdrojů (Vančurová, Láchová, 2018, s. 95)

Další text se bude věnovat dani z příjmů právnických osob u organizací, jejichž hlavním smyslem činnosti není výdělečná činnost.

Poplatníci daně z příjmů právnických osob – veřejně prospěšní poplatníci

Pojem neziskový poplatník byl po účinnosti nového občanského zákoníku nahrazen termínem „veřejně prospěšný poplatník“. Dle § 17a, odst. 1, je veřejně prospěšným poplatníkem poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moc jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Jde pouze o nahrazení pojmu, význam zůstal nezměněn. I nadále patří obce k neziskovým, respektive veřejně prospěšným poplatníkům (Komrsková, Stuchlíková, s. 36).

Mezi tzv. veřejně prospěšné poplatníky se řadí takové osoby, u nichž není hlavním smyslem jejich činnosti dosažení zisku. Jedná se zejména o státní nevýdělečné organizace, mezi které patří i územní samosprávné celky.

3.2.1 Územní samosprávný celek jako poplatník daně z příjmů právnických osob

Dle zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmu je obec plátcem daně z příjmu, a to nejen ze své hospodářské činnosti, ale také z těch činností rozpočtového hospodaření, ve kterých jsou služby realizovány za ceny se ziskem. Předmětem daně jsou vždy příjmy z pronájmu majetku obce, příjmy z reklam a příjmy z prodeje majetku obce, bez ohledu na to, zda jsou vedeny v rozpočtové nebo hospodářské činnosti a jsou-li ziskové nebo ztrátové (Máče, 2012, s. 288).

Hlavním specifickým u daně z příjmů právnických osob u územních samosprávních celků je skutečnost, že tyto subjekty sice daň z příjmů vypočítávají, ale zároveň jsou podle

zákona o rozpočtovém určení daní příjemcem této daně (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 420). To znamená, že obec je povinna daňové přiznání sestavit, v termínu doručit finančnímu úřadu, ale není povinna daň z příjmu právnických osob hradit finančnímu úřadu (Máče, 2012, s. 288).

Pochybnosti týkající se zdanění jsou u těchto poplatníků řešeny zpravidla konzervativní cestou, maximalizující vypočtenou daň (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 420). Oproti tomu příspěvkové organizace a dobrovolné svazky obcí daň z příjmů skutečně odvádějí do státního rozpočtu. Proto je jejich snahou daň z příjmů co nejvíce minimalizovat.

3.2.2 Základní principy stanovení daně z příjmů právnických osob u územních samosprávných celků

Územní samosprávné celky v době do 31. 12. 2009 sice vedly účetnictví, ale neměly povinnost zjišťovat výsledek hospodaření za celek. Výsledek hospodaření se zjišťoval pouze za hospodářskou činnost. Při stanovení základu daně z příjmů se tedy často vycházelo z rozpočtu, přesněji z dosažených příjmů a výdajů, které se potom tzv. očišťovaly, tak aby byl stanoven základ daně z příjmů jako rozdíl výnosů a nákladů (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 420). Od roku 2010 již územní samosprávné celky účtují o nákladech a výnosech v hlavní i hospodářské činnosti a stanovují tak výsledek hospodaření za celou účetní jednotku.

Přímo z účetnictví je možné stanovit hodnotu výsledku hospodaření před zdaněním. Tato hodnota se pak uvádí na ř. 10 daňového přiznání (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 421). Hospodářský výsledek před zdaněním znamená, že do něj nebudou zahrnuty částky zúčtované ve skupině účtů 59x. V dalším postupu dochází ke korekci dosaženého účetního hospodářského výsledku na daňový základ následovně:

- Jsou vyloučeny výnosy, které nejsou předmětem daně z příjmů, nebo které jsou od daně osvobozeny. Uvádí se na řádcích 100-162;
- Na řádcích 20-62 se vylučují náklady, které by neměly být náklady daňovými (jsou zaúčtovány v účetnictví, ale nejsou daňové). Dále se zde připočítává hodnota bezúplatných plnění (Nejezchleb, 2016).

Pro přehlednost je formulář Daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob uveden v Příloze A.

Problém, zejména u malých obcí, spočívá ve skutečnosti, že tyto účetní jednotky nemají vytvořen detailní propracovaný systém analytických účtů nákladů a výnosů. Proto potom nastávají problémy při vylučování výnosů a souvisejících nákladů. Od výsledné částky na ř. 200 je dále možné odečíst některé položky upravující základ daně (u územních samosprávních celků však zpravidla nic) (Nejezchleb, 2016). Vypočítanou částku je potom nutno vynásobit příslušnou sazbou daně, a tím je zjištěna výsledná daň z příjmů (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 421).

Základním východiskem pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob je ustanovení §23 odst. 2 zákona o dani z příjmů:

Pro zjištění základu daně se vychází

- a) *z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství, pro účely tohoto zákona použije ke zjištění výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů rozhodných pro stanovení základu daně zvláštní právní předpis. Při stanovení základu daně se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahových účtů, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak. Pro zjištění základu daně veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se vychází z výsledku hospodaření upraveného o převod podílů na výsledku hospodaření společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti. Pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří odpisují majetek metodou komponentního odpisování podle právních předpisů upravujících účetnictví, se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu této účetní metody odpisování;*
- b) *z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, nebo vedou jednoduché účetnictví (Marková, 2019, s. 27).*

Zákon o daních z příjmů tedy rozeznává dvě skupiny poplatníků:

- 1) subjekty, které vedou účetnictví, u těch se při stanovení základu daně vychází z výsledku hospodaření;
- 2) ostatní subjekty, u nichž se vychází z rozdílu příjmů a výdajů.

Neziskové organizace, tedy i územní samosprávné celky jakožto právnické osoby, musí respektovat Zákon o účetnictví. Podle § 1, odst. 2 a) zákona č. 563/1991 Sb.,

o účetnictví, vedou účetnictví a povinně účtují v soustavě podvojného účetnictví (Zákony pro lidi, 2019, Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

3.2.3 Základní postup stanovení daně z příjmů územních samosprávných celků

Z důvodu, že územní samosprávné celky zdaňují sami sobě, je možné uplatnit takový postup, kdy se zdaní „fakticky vše“ a náklady se spíše neodečítají (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 421). Pokud chce účetní jednotka zdanění provádět detailněji, přesněji, pak musí ještě hledat související náklady, které se vztahují ke zdanitelným příjmům. Pak musí účetní jednotka zajistit:

- Detailní sledování daňových a nedaňových nákladů, a to jak ve vazbě na jednotlivé činnosti, tak i s ohledem na ustanovení §24 a §25 zákon o dani z příjmů;
- Správný postup rozpočtení společných režijních nákladů do jednotlivých činností;
- Zohlednit problematiku daňových odpisů a daňových zůstatkových cen při prodeji majetku.

Zákon o dani z příjmů (§ 18a, odstavec 4) ukládá neziskovým organizacím vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy (výnosy), které jsou předmětem daně, nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro výdaje (náklady). Zároveň je účetními předpisy požadováno oddělené účtování o hlavní a hospodářské činnosti. Účetnictví musí obsahovat veškeré informace, nutné pro zjištění základu daně z příjmu (Merlíčková Růžičková, 2013, s. 228).

Výnosy, které nejsou předmětem daně z příjmů

Při sestavování daňového přiznání je nutno věnovat nejprve pozornost výnosům, které nejsou předmětem daně z příjmů (daň se z nich tedy neodvádí) a které je tedy nutno ze zdanění vyloučit. U územně samosprávních celků je k tomuto účelu využíván zejména řádek 101 daňového přiznání (Nejezchleb, 2016).

Na řádku 100 daňového přiznání se do roku 2013 vylučovaly přijaté dary zaúčtované ve výnosech (byly předmětem daně z příjmů). Od roku 2014 je tento řádek většinou bez obsahové náplně (Nejezchleb, 2016).

Na řádku 101 se vylučují výnosy podle §18a odst. 1 Zákona o dani z příjmů (nahradil dřívější § 18, odst. 4).

§ 18a

Zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků

(1) U veřejně prospěšného poplatníka nejsou předmětem daně

a) příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší;

b) dotace, příspěvek, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů;

c) podpora od Vinařského fondu;

d) výnos daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, které plynou obci nebo kraji;

e) úplata, která je příjmem státního rozpočtu za

1. převod nebo užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi;

2. nájem a prodej státního majetku;

f) příjmy z bezúplatného nabytí věci podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi;

(2) U veřejně prospěšného poplatníka je předmětem daně vždy příjem

a) z reklamy;

b) z členského příspěvku;

c) v podobě úroku;

d) z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku.

(3) U veřejně prospěšného poplatníka se splnění podmínky uvedené v odstavci 1 písm. a) posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. Pokud jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnosti je prováděna jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související výdaje (náklady) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související výdaje (náklady) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, jsou předmětem daně příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.

V § 18a, odst. 1 se územních samosprávních celků týkají písmena a), b) a d).

Nejčastější případy podle bodů zákona:

Písm. d) – daň, poplatek nebo jiné peněžité plnění

„U veřejně prospěšného poplatníka nejsou předmětem daně – výnos daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, které plynou obci nebo kraji“ (Marková, 2019, s. 21).

Pro část z těchto výnosů jsou ve směrné účtové osnově přímo určeny účty. Proto lze tyto výnosy jednoduše vyloučit na řádku č. 101 v celkové výši.

Jedná se o výnosy na účtech:

- 605 – Výnosy ze správních poplatků;
- 606 – Výnosy z místních poplatků;
- 68x – Výnosy ze sdílených daní a poplatků, celá účtová skupina 68;
- 642 – Jiné pokuty a penále - výnosy, které se týkají pokut a penále, které jsou podle speciálních zákonů (např. v oblasti životního prostředí) příjmem územního samosprávného celku).

Výnosy z plateb za odebrané podzemní vody, výnosy z úhrad dobývacích prostor a z vydobytých nerostů, veškeré poplatky a odvody v oblasti životního prostředí (jde o ty výnosy, z nichž jsou příjmy zařazené na položky třídy 1 a 4), dále výnosy, u nichž jsou příjmy zachycovány z hlediska rozpočtové skladby na podseskupeních 212 odvody, 222 finanční vypořádání, 234 ostatní příjmy z využívání výhradních práv k přírodním zdrojům

Písm. b) – dotace, příspěvek, podpora nebo jiné obdobné plnění z veřejných rozpočtů

„U veřejně prospěšného poplatníka nejsou předmětem daně – dotace, příspěvek, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů“ (Marková, 2019, s. 21).

Do konce roku 2013 bylo možné ze zdanění vylučovat výnosy zachycené na účtu 672 – Výnosy z transferů, aniž bylo nutno zkoumat, od koho byly prostředky přijaty. Od roku 2014 však nastala situace, kdy je nutno striktně rozlišovat, zda je účtováno o prostředcích z veřejných rozpočtů nebo o prostředky z jiných zdrojů, např. dary od podnikatelů (Nejezchleb, 2016). Ze zdanění je možno vyloučit pouze část účtu 672 (dary přijaté od veřejných rozpočtů). Nevyloučí se hodnota odpovídající zaúčtovaným darům z jiných než veřejných rozpočtů (Nejezchleb, 2016).

Písm. a) – příjmy z daňově ztrátové nepodnikatelské činnosti

„U veřejně prospěšného poplatníka nejsou předmětem daně – příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší“ (Marková, 2019, s. 21).

Tato část není zcela jednoznačná. Zatímco vylučování podle písmen b) a d) je poměrně snadné, musí se pouze rozhodnout, zda daný výnos druhově odpovídá vyloučení nebo neodpovídá, pak v posuzování dle písmena a) je nutno posoudit několik hledisek:

- Zda se jedná o výnos z nepodnikatelské činnosti. V praxi je složité najít hranici mezi podnikatelskou a nepodnikatelskou činností obcí. Mělo by se jednat o činnost zaúčtovanou v hlavní činnosti a splňující nejzásadnější znaky podnikatelské činnosti, tedy soustavnost a účel dosažení zisku (Nejezchleb, 2016);
- Porovnávají se výnosy a náklady na jednotlivé činnosti. Pojem činnost však také není nikde definován. Je proto nutné si stanovit hledisko rozdělení sám;
- Zákon nemluví o účetních výnosech a nákladech, ale o nákladech vynaložených podle zákona o dani z příjmů. Nelze pouze porovnat výnosy a náklady z účetnictví, ale je nutno provést úpravu na náklady daňově účinné, např. vyloučením nedaňových nákladů a přepočtem účetních odpisů na daňové.

Nejezchleb a Schneiderová ve své publikaci tvrdí, že při řešení vylučování podle písmena a) je využíváno nejčastěji následujícího postupu. U činností, u kterých jsou výnosy nižší, než daňově účinné náklady je provedeno vyloučení souvisejících výnosů na řádku 101. Příkladem je provozování knihovny, sportoviště, pečovatelská služba, koupaliště, kino apod. (Nejezchleb, Schneiderová, 2012, s. 424).

U těch činností, u kterých situace není jednoznačná, jsou ponechány související výnosy raději ke zdanění (lesní hospodářství, vodovodní hospodářství). Často se jedná o kombinaci jednotlivých typů příjmů podle písmen a) a d).

Územní samosprávné celky jsou ve specifické situaci, kdy zdaňují sami sobě. Proto častěji volí konzervativnější a méně pracnou variantu, která vede k vyššímu zdanění (Nejezchleb, 2016).

Výnosy, které jsou předmětem daně vždy

Pokud je v zákoně řečeno, že určitý výnos je předmětem daně, neznamená to, že je nutno tento výnos rovnou přímo zdanit. Účetní jednotka má právo od těchto výnosů odečíst daňově účinné náklady s nimi související a nechat tak ke zdanění pouze rozdíl. V situaci, kdy obce zdaňují sami sobě, je na zvážení každé účetní jednotky, jak toto své právo využije (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 425).

Výnosy, které jsou předmětem daně lze rozdělit do 2 skupin:

Výnosy přímo vyjmenované v zákoně, jedná se o ustanovení §18a odst. 2 zákona o dani z příjmů.

„U veřejně prospěšného poplatníka je předmětem daně vždy příjem

- a) *z reklamy;*
- b) *z členského příspěvku;*
- c) *v podobě úroku;*
- d) *z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku“* (Marková, 2019, s. 21).

Do konce roku 2013 nebyly v uvedeném výčtu úroky, neboť do této doby nebyly úroky z běžného účtu územních samosprávních celků předmětem daně. Od roku 2014 již neexistuje právní pojem „běžný účet“. Bylo rozhodnuto, že veškeré úroky z bankovních účtů budou vždy zdaňovány (Nejezchleb, 2016).

Předmětem daně jsou vždy výnosy na účtu 603 – Výnosy z pronájmu, a výnosy z reklam (zpravidla účet 602 – Výnosy z prodeje služeb). K těmto výnosům lze přiřadit veškeré uznatelné náklady, i v případě, že jsou vyšší než výnosy. Není zde rozlišeno, zda tyto činnosti patří do hospodářské činnosti či nikoliv (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 425)

Uznatelnými náklady k nájům jsou opravy a materiály na opravy a další provozní výdaje. Také daňové odpisy jsou uznatelné, ale tak jako u ostatních nákladů, není povinnost je uplatnit. Pokud účetní jednotka chce náklady na opravy uplatnit jako daňové, pak musí mít tyto opravy související s nájmy vždy analyticky odděleny. Důsledně je přitom třeba dbát na prověření, zda se skutečně jedná o opravy, a ne o technické zhodnocení. Jsou-li pochybnosti, je lépe opravy z daňově účinných nákladů vyloučit.

Uznatelnými náklady k reklamám jsou náklady na zajištění reklamy (pořízení billboardů, tabulí a podobně) (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 425)

Ostatní výnosy (přímo neuvedené v zákoně)

Výnosy z těch činností, které nejsou v zákoně výslovně řešeny, musí jít vždy ke zdanění. Jde o následující případy:

- Výnosy z činností, které jsou podnikatelskou činností obce (činnosti vedené v hospodářské činnosti), a to bez ohledu na to, zda je daňově vykazován zisk nebo ztráta;
- Výnosy z hlavních činností, u kterých daňové výnosy přesahují daňově účinné náklady (Nejezchleb, s. 426).

Náklady související se zdaňovanými příjmy

Rozdělení nákladů na daňově účinné a daňově neúčinné je ustanoveno v §24 Zákona o dani z příjmů. „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem“ (Marková, 2019, s. 33).

Vyloučení daňově neúčinných nákladů (zvýšení základu daně):

Pokud existují náklady související s dosažením příjmů, které nejsou předmětem daně (nejedná se o zdanitelné příjmy), je nutné provést vyloučení těchto nákladů, jako daňově neúčinných (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 426). Každý daňový subjekt, má právo rozhodnout o vyloučení jakýchkoliv nákladů jako daňově neúčinných. Vznikne tím větší daňová povinnost. U územních samosprávních celků se jedná o pragmatický krok, protože tyto účetní jednotky podle rozpočtového určení daní platí daň sami sobě (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 426).

K vyloučení nedaňových nákladů slouží v přiznání k dani z příjmů řádek 40, nebo řádek 62, obě možnosti jsou přijatelné. Pozornost při vylučování nedaňových nákladů je nutno věnovat skutečnosti, že na ř. 10 uvádíme hodnotu hospodářského výsledku před zdaněním. Z tohoto důvodu je potom nutné při vylučování nedaňových nákladů uvést tyto náklady v hodnotě před zdaněním, to znamená bez účtové skupiny 59x (Nejezchleb, 2016). Vzor daňového přiznání je uveden v Příloze A.

Bezúplatné příjmy nezachycené ve výnosech

V případech, které jsou zúčtovány do výnosů (peněžní dary na provozní činnosti nebo věcné dary od jiných než vybraných účetních jednotek) je situace jednoduchá, neboť

daná položka je ve výnosech, a pokud se jednotka rozhodne ji neosvobodit (vyloučení na řádku 110), pak je položka zdaněna.

Existují však i případy, kdy se do výnosů neúčtuje:

- a) Nabytí dlouhodobého majetku (např. bezúplatné nabytí pozemku od kraje). Přijetí majetku je účtováno proti účtu 401 – Jmění účetní jednotky. V takovém případě se jedná o kapitálové dovybavení a obec má právo takový bezúplatný příjem osvobodit. V daňovém přiznání k dani z příjmů se u územních samosprávních celků nemusí případy bezúplatného nabytí dlouhodobého majetku (přijaté věcné dary) řešit (Nejezchleb, 2016);
- b) Bezúplatné užívání cizího majetku.

Od roku 2015 jsou předmětem daně z příjmů i případy bezúplatného užívání majetku, pokud prospěch z užívání přesahuje 100 000 Kč. Pokud by toto bezúplatné užívání bylo k činnostem uvedeným v § 20, odst. 8 (např. škola, sociální služby apod.), lze využít osvobození podle § 19 b. V takovém případě se nezvyšuje základ daně a v daňovém přiznání se nic neuvádí.

Pokud však je předpokládána hodnota nad 100 000 Kč a zároveň není určena k činnosti vymezené v § 20, odst. 8, měl by se teoreticky tento nepeněžní prospěch dodanit (na řádku 20 nebo 30 daňového přiznání) (Nejezchleb, 2016).

Odečitatelná položka podle § 20 odst. 7 Zákona o dani z příjmů:

Odečitatelná položka u neziskových organizací je stanovena ve výši 30 % základu daně, minimálně 300 000 Kč, maximálně 1 mil. Kč. Od roku 2014 nesmí být tato položka u obcí a krajů používána (Nejezchleb, 2016).

Specifické případy

I v případě, že obce zdaňují „sami sobě“, existují určité specifické případy zvýšení základu daně na straně příjmů.

- a) technická zhodnocení pronajatého majetku provedená nájemci. Tato problematika je řešena v § 23, odst. 6 Zákona o dani z příjmů;
- b) případy dodanění do ceny obvyklé. Toto je řešeno v § 23, odst. 7 Zákona o dani z příjmů (Nejezchleb, 2016).

Příspěvkové organizace a dobrovolné svazky obcí

U příspěvkových organizací a dobrovolných svazků obcí neplatí, že by případnou daň z příjmů odváděly do svého rozpočtu. Proto je hlavním cílem minimalizace daňové zátěže. Obecný postup určení základu daně je stejný jako u územních samosprávních celků.

3.3 Zaúčtování DPPO

Tato kapitola je zaměřena na popis různých možných variant zaúčtování daně z příjmů právnických osob. Jsou zde popsány 3 varianty možného účtování. Dosud neexistuje žádný závazný postup pro účtování této daně.

3.3.1 Problémy při zaúčtování daně u územních samosprávních celků

Rozdělení mezi hlavní a hospodářskou činnost

Často se vyskytuje chyba, kdy vypočítaná daň z příjmů je zaúčtována jako jedna částka, buď do hlavní, nebo do vedlejší činnosti. Předmětem zdanění však byly příjmy hlavní i hospodářské činnosti. Správný postup je stanovení daně za hlavní a hospodářskou činnost zvlášť. Částečně je tak nutno použít odhadů a propočtů, zejména u položek:

- Použití a případné rozpuštění odčitatelné položky podle § 20 odst. 7. Tuto položku je vhodné poměrně rozdělit podle vypočtených základů daně;
- Sleva na dani za zaměstnance, neboť zaměstnanec se může podílet na hlavní i hospodářské činnosti, a například v průběhu roku může dojít ke změně v nároku na slevu na zaměstnance, při přiznání určitého stupně tělesného postižení zaměstnanci (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 439).

Následné korekce daně z příjmů

V praxi může dojít k situaci, že původně vypočítaná a zaúčtovaná daň pro potřeby účetní závěrky se může odlišovat od daně z příjmů, která byla stanovena v rámci daňového přiznání. Stejně tak může nastat situace, že daň z příjmů není do příslušného roku zaúčtována vůbec. Potom se mohou objevit různé varianty zaúčtování korekce nákladů:

- Opravy převyšující hranici významnosti pro použití účtu 408 - Opravy předcházejících účetních období, korekce je provedena proti účtu 408;

- Opravy nepřevyšující hranici významnosti – proúčtování na účet 591 – Daň z příjmů, nebo proúčtování na účet 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 440).

Smyslem rozdělení na dva účty je to, aby daň z příjmů běžného roku nebyla ovlivněna dopady doměrků daní z minulých let. Nákladovou korekci daně z příjmů provádí účetní jednotka na základě řádného daňového přiznání, a sice jako rozdíl mezi předběžně stanovenou a skutečnou daní z příjmů. Fakticky se sice o dodatečný odvod daně z příjmů nejedná, ale kvůli snaze o oddělení daně za běžný rok a za přecházející období lze účet 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů použít. U změn daňových povinností prováděných na základě dodatečných daňových přiznání je aplikace účtu 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů povinná (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 440).

3.3.2 Proúčtování daně z příjmů

U územně samosprávních celků, které zdaňují sami sobě, existuje několik variant možného účtování daně z příjmů právnických osob. Důležité je vhodně zvolit analytické účty, tak aby byla rozlišena činnost hlavní od činnosti hospodářské. Volba analytických účtů musí být v souladu s používaným účetním softwarem. Zde jsou uvedeny pouze účty syntetické. Varianty účtování u konkrétní sledované obce včetně analytických účtů jsou uvedeny v praktické části této práce.

Varianta 1:

Náklad a výnos je účtován až do roku, ve kterém je podáváno daňové přiznání. Jde o formální krok, kdy obec proúčtuje na základě daňového přiznání vypočtenou daň. Tato varianta je doporučována např. Krajským úřadem Jihočeského kraje (Metodický pokyn, Příklady účtování pro obce, 2019, s. 134).

Tabulka 5 - Zaúčtování daně z příjmů právnických osob – varianta 1

MD	D	Popis
591	341	Předpis daně za hlavní činnost
591	341	Předpis daně za hospodářskou činnost
319	682	Předpis pohledávky ze sdílených daní (za hlavní i hospodářskou činnost)
341	231	Platba daně - hlavní činnost
341	241	Platba daně - hospodářská činnost
231	319	Inkaso daně za hlavní činnost
231	319	Inkaso daně za hospodářskou činnost

Zdroj: vlastní zpracování dle Jihočeský kraj, Metodický pokyn, Příklady účtování pro obce a DSO, č. MP/28/OEKO

Varianta 2:

Daňová povinnost je nákladově chápána ve věcné a časové souvislosti. Náklad a závazek se proúčtuje do roku, za které je přiznání podáváno a v dalším roce se zúčtuje výnos.

Tabulka 6 – Zaúčtování daně z příjmů právnických osob – varianta 2

MD	D	Popis
591	341	Předpis daně k 31.12. daného účetního období
319	682	Předpis pohledávky ze sdílených daní v rámci daně za hl. činnost k 31.12.
341	231	Platba daně - následující účetní období
231	319	Inkaso daně - následující účetní období

Zdroj: vlastní zpracování dle Jihočeský kraj, Metodický pokyn, Příklady účtování pro obce a DSO, č. MP/28/OEKO, 2019.

Varianta 3:

Další možnou variantou, kterou doporučuje např. Nejezchleb (2012, s. 442), je zaúčtování předpokládané výše daně z příjmů do běžného roku pouze zápisy MD 591 – Daň z příjmů / 384 – Výnosy příštích období D, případně s využitím účtu 395 – Vnitřní zúčtování u hospodářské činnosti: předpis daně z příjmů ve vedlejší hospodářské činnosti MD 591 – Daň z příjmů / 395 – Vnitřní zúčtování D, předpis výnosu v hlavní činnosti: 395 – Vnitřní zúčtování / 384 – Výnosy příštích období D (Nejezchleb, Schneiderová, 2012, s. 442). V této variantě není předepisován závazek, neboť fakticky nedochází k žádnému odtoku peněz, ani nevzniká závazek vůči jiné osobě (obce platí „sami sobě“).

Tabulka 7 – Zaúčtování daně z příjmů právnických osob – varianta 3

MD	D	Popis
591	395	Předpis daně k 31.12. daného účetního období
395	384	Předpis daně k 31.12. daného účetního období
384	231	Platba daně - následující účetní období
231	682	Inkaso daně - následující účetní období

Zdroj: vlastní zpracování dle Nejezchleb, Schneiderová, 2012, s. 442

U odvodu platby daně za hlavní činnost je daná platba zaúčtována v souladu s Vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů, na paragraf 6399 – Ostatní finanční operace, a položku 5365 – Platby daní a poplatků krajům, obcím a státním fondům. Obce na tuto položku zařazují výdaje na placení daní ze svých příjmů (dle § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 243/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Inkaso daně za hlavní i hospodářskou činnost je účtováno na položku 1122 – Daň z příjmů právnických osob za obce.

Časová souvislost nákladů a výnosů:

Daň z příjmů vzniká na základě výnosů, které jsou předmětem daně. S těmito výnosy daň z příjmů jako náklad souvisí. Avšak daň je placena dle rozpočtového určení daní do vlastního rozpočtu obce (Zákon č. 243/2000). Tento daňový výnos ale není určen na pokrytí daně jako nákladu, ale spíše je určen na pokrytí nákladů veřejné správy. Sdílená daň příjmů za obec není výnos, který by se měl přiřadit k nákladu z daně z příjmů. Nemají spolu věcnou souvislost (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 441).

Z účetního hlediska nemá účetní jednotka závazek vůči finančnímu úřadu, jde jen o administrativní krok, kdy proúčtuje svoji daň. Z tohoto pohledu lze předpis daňové povinnosti, její úhradu a zároveň inkaso účtovat až v účetním období, kdy bude vyčíslena daňová povinnost (obsah účetního jevu má přednost před formou jeho zaúčtování (Máče, 2012, s. 288).

Výnos 682

Argument k aktuálnímu principu v logice, že daň je výnosem období, za které se má přiznat, nikoliv období, ve kterém je hrazena, je silný pro volbu zaúčtování výnosu do období roku následujícího (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 442). V případě, že by se výnos daně měl přiřadit k období, za které je daň přiznávána, bylo by pak logické,

dělat dohady na příjmy následujícího období (př. DPH za 4. čtvrtletí ve sdílené výši, daň z příjmů od všech plátců ve sdílené výši, daň z nemovitostí).

Účet závazku k předpisu daně

Předpis závazku je prováděn následovně: MD 591 – Daň z příjmů /341 – Daň z příjmů D. Někdy je doporučováno účtovat na 389 – Dohadné účty pasivní (dohadný účet), což se nejeví jako zcela správné. K datu sestavování účetní závěrky by totiž teoreticky měly být známy všechny dopady na výši daně z příjmů. Spíše by se asi mělo jednat o účetní rezervu na případné zvýšení daňového základu (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 442).

Účet pohledávky k předpisu výnosu

Problém vykázání závazku na účtu 341- Daň z příjmů, by mohl být řešen tak, že na stejném účtu by se vykázala i pohledávka. Zobrazilo by se tak, že nedojde k žádnému budoucímu přítoku a odtoku peněz. Avšak pro předpis pohledávky ze sdílených daní je určen účet 319 – Pohledávky z přerozdělovaných (sdílených) daní (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 442).

Zaúčtování daně

Dosud je ještě možné se setkat s názorem, že proúčtovat daň v nákladech i výnosech u územních samosprávních celků je zbytečné. Ze strany Ministerstva financí dosud nebyl vydán jednoznačný metodický postup. Vliv na výsledek hospodaření z důvodu velkých rozdílů výše daně z příjmů za jednotlivé roky je značný (Nejezchleb, Šnajdrová, 2012, s. 442).

4 Vlastní práce

Následující praktická část práce se věnuje problematice daně z příjmů právnických osob u konkrétní účetní jednotky – obce Žerčice. Jsou posouzeny jednotlivé činnosti obce z pohledu daně z příjmů, uvedeno schéma transformace výsledku hospodaření na základ daně, je navržen nový systém analytických účtů a je doporučen způsob účtování o dani z příjmů u této konkrétní účetní jednotky.

4.1 Představení obce

Obec Žerčice leží ve Středočeském kraji, 9 km jihovýchodně od středu Mladé Boleslavi. Obec je příslušná ke stavebnímu úřadu a k matričnímu úřadu v Dobrovici a Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj, pracoviště Mladá Boleslav. Obec měla k 31.12.2019 406 obyvatel.

Rozpočet obce v roce 2019 byl sestaven jako schodkový, příjmy tvořily 6 096 552 Kč, výdaje 8 173 500 Kč.

4.2 Oblasti činnosti obce z hlediska DPPO

V roce 2018 provozovala obec Žerčice hospodářskou činnost. Obec na základě koncesní listiny provozovala vlastní vodovod. Zásobovala domácnosti, průmyslové a zemědělské objekty pitnou vodou z vlastního vrtu.

Účetní jednotka je povinna sestavit a podat daňové přiznání. Daň však hospodaření nezatěžuje, obec je příjemcem své vlastní daně. Daňové přiznání se podává pouze jedno, sumárně za daňové základy z hospodářské činnosti i z hlavní činnosti (z rozpočtového hospodaření).

Základ daně vychází z výsledku hospodaření za dané účetní období. Výsledek hospodaření je nutno upravit na základ daně v souladu se Zákonem o daních z příjmů (586/1992 Sb.).

Na samém začátku je nutné stanovit celkový výsledek hospodaření. K tomu se použijí údaje z Výkazu zisků a ztráty:

Údaje za hlavní činnost:

Náklady celkem (bez nákladů na daň) – výnosy = výsledek hospodaření za hlavní činnost

Údaje za hospodářskou činnost:

Náklady (bez nákladů na daň) – výnosy = výsledek hospodaření za hospodářskou činnost

výsledek hospodaření za hlavní činnost + výsledek hospodaření za hospodářskou činnost = **celkový výsledek hospodaření**

Další postup spočívá v rozklíčování všech činností, které obec provádí, a v rozlišení, které příjmy jsou předmětem daně. Příjmy obce lze rozdělit do následujících oblastí:

- 1) přijaté dary;
- 2) hospodářská činnost;
- 3) činnost, která je předmětem daně vždy (nájmy, úroky);
- 4) příležitostné činnosti – přivýdělky, služby občanům (kopírování, hlášení rozhlasu, mandlování prádla);
- 5) veřejnoprávní činnost (hlavní činnost) k plnění poslání obce.

Bezúplatné příjmy, přijaté dary

Rozlišují se dary, které jsou předmětem daně a dary, které jsou od daně osvobozené. Osvobozené jsou dary, které budou využity pro kulturu, policii, požární ochranu, školství, vědu a vzdělávání, podporu a ochranu mládeže, ochranu zvířat a jejich zdraví, sociální a zdravotnické účely, ekologické, humanitární a charitativní, tělovýchovné a sportovní, náboženské pro registrované církve a spol., na činnost politických stran a hnutí.

- a) provozní, na účtu 672 - Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů;
- b) věcné dary, na účtu 649 – Ostatní výnosy z činnosti;
- c) investiční dary a dotace z jiných než veřejných rozpočtů;
- d) věcné dary neobsažené ve výnosech.

Hospodářská činnost

Hospodářská činnost je vždy předmětem daně. Jde o podnikání za účelem zisku. Zřídka mohou být v nákladech a výnosech hospodářské činnosti zahrnuty takové, které nejsou předmětem daně.

Podnikatelská činnost

Obce mohou provádět podnikatelskou činnost na základě živnostenského nebo obdobného oprávnění. Tuto činnost provádějí obce za účelem zisku, ale účetně ji vedou v hlavní činnosti, nikoliv v činnosti hospodářské.

Příjmy, které jsou vždy předmětem daně

Zákon o daních z příjmů v § 18a odst. 2 stanoví příjmy, které jsou u obcí vždy předmětem daně. Jde o příjmy z nájemného, úroků a z poskytnutí reklamy.

- Nájem – zde k výnosům na účtu 603 – Výnosy z pronájmu přiřazujeme související náklady na různých nákladových účtech;
- Úroky, účet 662 - Úroky;
- Část účtu 662 - Úroky, u výnosů z úroků veřejné sbírky lze osvobodit, ale pouze v případě, že je sbírka pořádána na jeden z uvedených účelů;
- Výnosy z reklamy 602 – Výnosy z prodeje služeb;
- Část účtu 602 – Výnosy z prodeje služeb.

Podnikatelská a nepodnikatelská činnost obce

Prodej zboží a služeb

K výnosům na účtech 601 – Výnosy z prodeje vlastních výrobků, 602 – Výnosy z prodeje služeb, 604 – Výnosy z prodaného zboží, část 609 – Jiné výnosy z vlastních výkonů, část 649 – Ostatní výnosy z činnosti), jsou přiřazovány související náklady na účtech 504 – Prodané zboží, část 501 – Spotřeba materiálu, různé nákladové účty. Potom se hodnotí, zda se jedná o činnost ziskovou nebo ztrátovou. Ke zdanění jde pouze hodnota zisku.

Prodej obecního majetku

K výnosům na účtech 661 – Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů, 644 – Výnosy z přecenění reálnou hodnotou, 645 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku, 646 – Výnosy z prodeje DHM kromě pozemků, 647 – Výnosy z prodeje pozemků, 664 – Výnosy z přecenění reálnou hodnotou,...) jsou přiřazovány související náklady na účtech 561 – Prodané cenné papíry a podíly, 544 – Prodaný materiál, 552 – Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek, 553 – Prodaný dlouhodobý hmotný majetek, 554 – Prodané pozemky,

564 – Náklady z přecenění reálnou hodnotou). Opět je nutno posoudit, zda bylo dosaženo zisku nebo ztráty. Rozdíl mezi výnosy a náklady tvoří zisk, který je předmětem daně z příjmu.

Příležitostné výnosy, k nimž nelze vyčíslit související náklady

Jedná se nejčastěji o rozhlasové hlášení a kopírování.

Výnosy, které u obcí nejsou předmětem daně a související nedaňové náklady

Daňové výnosy

- 606 - Výnosy z místních poplatků;
- 605 - Výnosy ze správních poplatků;
- 609 – část - Poplatky za znečištění ovzduší;
- 609 – část - Výnosy z odnětí půdy ze ZPF;
- 68x - Výnosy ze sdílených daní a poplatků (68x).

K těmto výnosům je možno přiřadit související náklady:

- 541 - Smluvní pokuty a penále;
- 542 - Jiné pokuty a penále;
- 543 - Dary a jiná bezúplatná předání;
- 572 - Náklady na poskytnuté transfery;
- nedaňové náklady hlavní činnosti (různé nákladové účty).

Výnosy z dotací, příspěvku a obdobných plnění veřejných rozpočtů

Předmětem daně nejsou dotace, příspěvky, podpory nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů. Nepatří sem výnosy z finančních darů, které jsou předmětem daně.

- 672 – část - Výnosy z transferů.

Zde je možno přiřadit související náklady na realizaci dotovaných akcí. Jedná se o různé nákladové účty (5xx)

Další výnosy z hlavní činnosti, které nejsou předmětem daně

- 641, 642 - Výnosy z pokut a penále;

- 643 - Výnosy z vyřazených pohledávek;
- 648 - Čerpání fondů;
- 649 - Ostatní výnosy z hlavní činnosti;
- 662 – část - Úroky na účtu „veřejně prospěšné“ veřejné sbírky;
- 669 – část - Ostatní finanční výnosy;
- Zde se přiřazují náklady, které souvisí s výnosy, které nejsou předmětem daně;
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů;
- 548 - Tvorba fondů;
- 513 - Náklady na reprezentaci.

Účetní hodnota prodaného majetku – v hlavní činnosti (část 552 – Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek, 553 – Prodaný dlouhodobý hmotný majetek, 554 – Prodané pozemky)

Sumarizujeme jednotlivé části a dostaneme:

Výnosy, které nejsou předmětem daně a náklady, které nejsou předmětem daně

4.2.1 Rozdělení výnosů z pohledu daně

V tabulce č. 8 (Rozdělení výnosů z pohledu daně) jsou přehledně uvedeny jednotlivé výnosové účty a uvedeno, zda daný výnos je, či není předmětem daně. U specifických případů je uvedeno, podle kterého paragrafu Zákona o daních z příjmů (586/1992 Sb.) tak bylo stanoveno.

Tabulka 8 – Rozdělení výnosů z pohledu daně z příjmů právnických osob

číslo účtu	popis účtu	předmětem daně	§ zák. 586/1992
		ano	
601	výnosy z prodeje výrobků	ano	
602	výnosy z prodeje služeb	ano	
	příjem z reklamy	ano	§ 18a 2a)
603	výnosy z pronájmu	ano	§ 18a 2d)
604	výnosy z prodaného zboží	ano	
605	výnosy ze správních poplatků	ne	§ 18a 1d)
606	výnosy z místních poplatků	ne	§ 18a 1d)
609	jiné výnosy z vlastních výkonů	ve zvláštních případech	
	převody obci za trvalé odnětí půdy ze ZPF	ne	
	zelený bonus výrobcům tepla	ano	
641	smluvní pokuty a úroky z prodlení		
	předepsané a u hrazené	ano	
	předepsané, ale neuhrazené	ne	
642	jiné pokuty a penále	ve zvláštních případech	
643	výnosy z vyřazených pohledávek	ve zvláštních případech	
644	výnosy z prodeje materiálu	ano	
645	výnosy z prodeje nehmotného majetku	ano	
646	výnosy z prodeje hmotného majetku	ano	
647	výnosy z prodeje pozemků	ano	
648	čerpání fondů	ve zvláštních případech	
649	ostatní výnosy z činnosti	ve zvláštních případech	
	bezúplatné nabytí drobného majetku (558/649)	ne	§ 19b 2b) bod 3
	přijaté věcné dary (materiál, zboží a pod.)	ne	§ 19b 2b) bod 3
661	výnosy z prodeje cenných papírů a podílů	ano	
662	úroky z běžných účtů	ano	§ 18a 2c)
	úroky z veřejné sbírky	ne	§ 19 1y)
663	kurzové zisky	ano	
664	výnosy z přecenění reálnou hodnotou	ano	
665	výnosy z dlouhodobého finančního majetku	ano	
669	ostatní finanční výnosy	ve zvláštních případech	
67x	výnosy z transferů		
	účelové dotace ze státního rozpočtu	ne	§ 18a 1b)
	dotace, příspěvek, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů	ne	§ 18a 1b)
	prostředky přijaté z veřejné sbírky	ne	§ 19b 2d)
	od neveřejných rozpočtů např. finanč. dary	ne	§ 19b 2b) bod 3
	rozpuštění investičních transferů při odpisování	ne	
68x	výnosy ze sdílených daní a poplatků	ne	§ 18a 1d)

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákona 582/1991 Sb.

Zvláštní případy, kdy výnos na daním účtu někdy předmětem daně je a jindy není, tvoří účty:

- **609 – Jiné výnosy z vlastních výkonů** - Část výnosů zaúčtovaná na účtu 609 – Jiné výnosy z vlastních výkonů, není předmětem daně. Jedná se o daňové výnosy obce dle § 18a, odst. 1, písm. d) zákona o daních z příjmů, konkrétně jsou to poplatky za znečištění ovzduší a výnosy za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu;

- **642 – Jiné pokuty a penále** - Část výnosů na účtu 642 – Jiné pokuty a penále, nepodléhá dani z příjmů právnických osob. Jde o výnosy hlavní činnosti, které nejsou předmětem daně;
- **643 – Výnosy z vyřazených pohledávek** - Obdobně u výnosů na účtu 643 – Výnosy z vyřazených pohledávek, nejsou předmětem daně výnosy z vyřazených pohledávek hlavní činnosti obce;
- **649 – Ostatní výnosy z činnosti** - Pokud se jedná o výnosy z hlavní činnosti obce, pak tyto předmětem daně nejsou;
- **669 – Ostatní finanční výnosy** - Obdobně jako u účtu 649 – Ostatní výnosy, ostatní finanční výnosy vzniklé z hlavní činnosti obce nejsou předmětem daně.

4.3 Současný stav evidence výnosů a nákladů z hlediska daně z příjmů právnických osob

Obec Žerčice nemá v účetnictví žádným způsobem rozlišeno, které výnosy jsou, či nejsou předmětem daně. Analyticky je oddělena pouze hospodářská činnost (provozování veřejného vodovodu). Pro hospodářskou činnost je používán analytický účet 100. Pro činnosti vedené v hlavní činnosti je zavedena analytika 300, tak jak to vyžaduje účetní software.

4.4 Návrh evidence nákladů a výnosů pro účel daně z příjmů právnických osob

Účetní jednotka nemá zaveden vhodný systém analytických účtů pro sledování nákladů a výnosů pro účel daně z příjmů právnických osob. Rozdělení jednotlivých činností z pohledu daně z příjmů a návrhu vhodného analytického členění je věnována následující kapitola.

4.4.1 Přehled činností obce a jejich rozdělení z pohledu daně z příjmů právnických osob

Obec Žerčice měla ve sledovaném roce (2018) příjmy především z tržeb z hospodářské činnosti (prodaná voda z provozovaného obecního vodovodu), příjmy z pronájmu obecních bytů, příjmy z pronájmu pozemků, výnosy z prodeje služeb, výnosy za zpětný odběr druhotných surovin, výnosy z prodeje pozemků a přecenění reálnou

hodnotou při prodeji majetku, příjmy z úroků, výnosy ze správních a místních poplatků, daňové výnosy, výnosy z nároků na dotace na státní správu, výnosy z transferů, dotace na volby, rozpuštění investiční dotace.

Výše jednotlivých příjmů a jejich rozdělení na příjmy, které jsou předmětem daně a nejsou předmětem daně, je zachycena v tabulce č. 9. Tabulka je navržena tak, aby po doplnění jednotlivých výnosů a nákladů bylo dosaženo hodnoty základu daně.

Tabulka 9 – Výpočet daně z příjmů právnických osob – obec Žerčice 2018

SU AU	název	výnosy (Kč)	SU AU	náklady (Kč)	ke zdanění (Kč)
Podnikatelská činnost					
602 100	hospodářská činnost	396 888,24	5xx 100	316 472,92	80 415,32
662 300	úroky	1 145,40		-	1 145,40
603 300	z pronájmu	159 254,00		-	159 254,00
672 300	bezúplatná plnění ve výnosech	45 000,00		-	45 000,00
	celkem				285 814,72
Nepodnikatelská činnost					
					-
602 300	výnosy z prodeje služeb	8 620,63		-	8 620,63
669 300	ostatní finanční výnosy	554,00		-	554,00
649 300	výnosy za zpětný odběr druhotných surovin	46 042,50		-	46 042,50
	celkem				55 217,13
647 300	výnosy z prodeje pozemků	174 646,00	554 300	187 865,68	
664 300	přecenění reálnou hodnotu při prodeji majetku	161 149,78			
	prodej majetku celkem	335 795,78		187 865,68	147 930,10
	celkem	993 300,55		504 338,60	
605 300	výnosy ze správních poplatků	3 710,00		-	
606 300	výnosy z místních poplatků	307 648,00		-	
681 300	výnosy z DPFO	1 354 808,37		-	
682 300	výnosy z DPPO	1 070 288,21		-	
684 300	výnosy z DPH	2 479 102,40		-	
686 300	výnosy z majetkových daní	724 806,99		-	
688 300	výnosy z ostatních daní- loterie	140 763,46		-	
	daňové příjmy celkem	6 081 127,43			-

649 300	ostatní výnosy z hlavní činnosti	36 425,60		-	
672 300	výnosy z nároků na dotace na státní správu	64 200,00		-	
672 300	výnosy z transferů	156 875,00		-	
672 300	dotace na volby	49 738,55		-	
672 300	rozpuštění investičních dotací	17 129,67		-	
	transfery z veřejných rozpočtů celkem	324 368,82		-	
	celkem (daňové + transfery)	6 405 496,25			
	základ daně				488 961,95
	zaokrouhlení základu daně dle zákona				488 000,00
	vypočtená daň (sazba 0,19)				92 720,00

	jsou předmětem daně
	nejsou předmětem daně
	součty

Zdroj: vlastní zpracování základě Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

V tabulce jsou zachyceny výnosy a náklady, které měla konkrétní obec v roce 2018. Obec přistoupila ke zdanění spíše konzervativnějším způsobem, a k některým výnosům nepřizovala související náklady. Jednalo se např. o náklady na kopírování, případně rozhlasové hlášení. V těchto případech jsou náklady nízké a bylo by neefektivní jejich rozpočítávání, resp. tyto náklady nelze ani určit.

Obec nemá zaveden vhodný systém analytických účtů, tak aby bylo vždy snadné související náklady jednoznačně přiřadit. Zákon o dani z příjmů (586/1992 Sb.) ukládá neziskovým organizacím vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou, nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vedení výdajů (nákladů). Proto je zcela nezbytné zavést analytickou evidenci, ve které budou jednoznačně odděleny daňové a nedaňové výnosy a související náklady.

V následujícím výčtu jsou uvedeny jednotlivé výnosy obce a jejich posouzení z hlediska, zda se jedná o výnos, který podléhá dani z příjmů právnických osob nebo nepodléhá. Výnosy jsou rozděleny do oddílů podle toho, zda jsou nebo nejsou předmětem daně (tabulka č. 9) a zda se jedná o činnost podnikatelskou (hospodářská činnost, úroky,

nájmy), nepodnikatelskou (ekonomické činnosti v hlavní činnosti obce) a veřejnosprávní činnost, která dani z příjmů právnických osob nepodléhá.

Podnikatelská činnost:

- Hospodářská činnost – provozování veřejného vodovodu – účet 602 (výnosy z prodeje služeb) - Pro hospodářskou činnost je vymezen analytický účet 100. Veškeré výnosy z hospodářské činnosti (tržby z prodeje vody) na účtu 602 100 jsou předmětem daně. Stejně tak veškeré náklady z hospodářské činnosti jsou daňově účinné. Jedná se o veškeré nákladové účty s analytikou 100. V tomto případě není nutno navrhopvat žádnou změnu, analytický účet je již používán;
- Výnosy z pronájmu – účet 603 - Výnosy z pronájmu jsou předmětem daně vždy. Jedná se o výnosový účet 603 300. Zde bude nutné zavést novou analytiku, tak aby na straně nákladů bylo možné jednoznačně určit související daňově účinné náklady;
- Úroky – účet 662 - Obec vlastní dva bankovní účty. Kladné úroky jsou účtovány na účet 662 300. V případě, že by se jednalo o výnosy z úroků z veřejné sbírky, která byla pořádána na účely osvobozené od daně dle § 19b, odst. 2, písm. b), zákona o daních z příjmů, bylo by možné tyto úroky vyloučit. Proto zde bude nutné navrhnout nové analytické členění účtu;
- Bezúplatná plnění ve výnosech – účet 672 - Jedná se o výnosy z finančních darů.

Nepodnikatelská činnost

- Výnosy z prodeje služeb – účet 602 - Jsou zde zachycovány služby, které nejsou zahrnuty v hospodářské činnosti, např. kopírování, hlášení místním rozhlasem, sekání trávy občanům, zapůjčení lavic, mandlování prádla;
- Ostatní finanční výnosy – účet 669 - Zde se v podmínkách této obce zachycuje především zaokrouhlení faktur;
- Výnosy za zpětný odběr druhotných surovin – účet 649 (ostatní výnosy z činnosti), Patří sem platby od společnosti EKO-KOM;
- Výnosy z prodeje pozemků – účet 647;
- Přecenění reálnou hodnotou při prodeji majetku – účet 664.

Veřejnosprávní činnost

Daňové výnosy

Veškeré daňové výnosy, ať už z daní sdílených nebo svěřených (DPPO za obec a daň z nemovitostí) nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Jedná se o výnosy zahrnuté na následujících účtech:

- Výnosy ze správních poplatků – účet 605;
- Výnosy z místních poplatků – účet 606;
- Výnosy z DPFO – účet 681;
- Výnosy z DPPO – účet 682;
- Výnosy z DPH – účet 684;
- Výnosy z majetkových daní – účet 686;
- Výnosy z ostatních daní (loterie) – účet 688.

Ostatní výnosy

- Ostatní výnosy z hlavní činnosti – účet 649.

Patří sem zejména převedené finance za odnětí půdy, nároky na pojistná plnění z pojistných smluv. Tyto výnosy dani z příjmů právnických osob nepodléhají. Dále se jedná o výnosy z transferů a z rozpuštění investičních dotací. Ani tyto výnosy dani nepodléhají. Jedná se o výnosy na účtech:

- Výnosy z nároků na dotace na státní správu – účet 672;
- Výnosy z transferů – účet 672;
- Dotace na volby – účet 672;
- Rozpuštění investičních dotací – účet 672.

V uvedeném výčtu jsou zahrnuty nejčastější výnosy u obce Žerčice. Zároveň byl navržen i univerzální postup pro transformaci výsledku hospodaření na základ daně, s uvedením veškerých účtů, které u poplatníka typu obec (územně samosprávní celek) mohou přicházet v úvahu. Zahrnuty jsou jak výnosy, tak související náklady. Výpočtová tabulka (tabulka č. 16) je uvedena v příloze E.

4.4.2 Návrh analytického členění výnosových a nákladových účtů

Z důvodu nutnosti rozlišit v účetnictví výnosy, které podléhají dani a které dani nepodléhají, případně jsou od ní osvobozené, byly navrženy analytické účty, kdy jednotlivé činnosti jsou evidovány na samostatných analytikách. Stejně analytické členění je potom použito i u nákladových účtů, tak aby bylo možno k jednotlivým výnosům přiřadit související daňově uznatelné náklady. Přehled stávajících a navrhovaných syntetických a analytických účtů je uveden v tabulce č. 10.

Tabulka 10 – Přehled stávajících a navrhovaných analytických účtů

Hospodářská činnost - analytika 100		výnosy	náklady			rozpočtová skladba
stávající SU AU	navrhovaná SU AU		stávající SU AU	navrhovaná SU AU		
602 100	602 100	výnosy z hospodářské činnosti	5xx 100	5xx 100	různé náklady	
Podnikatelská činnost - analytika 39x						
604 300	604 391	výnosy z prodaného zboží	504 300	504 391	nákup zboží	
662 300	662 392	úroky				
603 300	603 393	výnosy z pronájmu pozemků a jiný nájem				
603 300	603 394	výnosy z pronájmu (byty)	501 300 část	501 394	materiál k opravám	3612/5139
602 300	602 395	služby k nájmu	502 300 část	502 394	voda, elektřina, plyn	3612 3613/515x
649 300	649 396		511 300 část	511 394	opravy a udržování	3612 3613/5171
			518 300 část	518 394	služby, odpady	3612 3613/5169
			549 300	549 394	pojištění domů	3612/5163
			562 300	562 394	úrok z úvěru na byty	3612/5141
			556 300 557 300	556 396	tvorba a zúčtování opravných položek	
				557 396	odpis	

					pohledávek	
Bezúplatná plnění ve výnosech (přijaté finanční a věcné dary)						
672 300	672 397	výnosy z transferů (část z finančních darů)				
Nepodnikatelská činnost - analytika 38x						
601 300	601 381	výnosy z prodeje vlastních výrobků	5xx 300	5xx 381	různé náklady na vlastní výrobky	
602 300	602 382	výnosy z prodeje služeb	5xx 300	5xx 382	různé náklady na služby	
669 300	669 383	ostatní finanční výnosy	5xx 300	5xx 383		
649 300	649 384	výnosy za zpětný odběr druhotných surovin	5xx 300	5xx 384	náklady na zajištění zpětného odběru	
644 300	644 385	výnosy z prodeje materiálu				
645 300	645 386	výnosy z prodeje nehmotného majetku	552 300	552 386	prodaný nehmotný majetek	
646 300	646 387	výnosy z prodeje hmotného majetku	553 300	553 387	prodaný hmotný majetek	
647 300	647 388	výnosy z prodeje pozemků	554 300	554 388	prodané pozemky	
664 300	664 389	přecenění reálnou hodnotu při prodeji majetku	564 300	564 389	přecenění reálnou hodnotou	
		prodej				

		majetku celkem				
Daňové výnosy						
605 300	605 300	výnosy ze správních poplatků	5xx (různé náklady)			
606 300	606 300	výnosy z místních poplatků	501 300, 502 300			
609 300	609 300	poplatky za znečištění ovzduší	512 300, 513 300			
681 300	681 300	výnosy z DPFO	511 300			
682 300	682 300	výnosy z DPPO	518 300			
684 300	684 300	výnosy z DPH	52x 300			
686 300	686 300	výnosy z majetkových daní	54x 300			
688 300	688 300	výnosy z ostatních daní - loterie	556 300, 557 300			
		daňové příjmy celkem				
649 300	649 300	ostatní výnosy				
672 300	672 300	výnosy z nároků na dotace na státní správu	569 300			
672 300	672 300	výnosy z transferů	572 300			
672 300	672 300	dotace na volby				
672 300	672 300	rozpuštění investičních dotací				
		transfery z veřej. rozp. celkem				
vždy předmětem daně						
předmětem daně plnění z neveřejných zdrojů						
předmětem daně jen pokud jsou ziskové						
není předmětem daně						

Zdroj: vlastní zpracování

U nákladových účtů je jako pomůcka pro lepší konkretizaci jednotlivých daňově uznatelných nákladů uvedena rozpočtová skladba. Vzhledem k stanovenému rozsahu práce, zde nejsou jednotlivé paragrafy a položky konkrétně popisovány.

U výnosových účtů došlo k navýšení počtu analytických účtů, tak aby jednotlivé výnosy byly účtovány na oddělené analytické účty. Stejná analytika je pak pro přehlednost použita u souvisejícího nákladového účtu, tak aby bylo možné k výnosu snadno přiřadit související daňově uznatelný náklad.

V další části je uveden popis nově vzniklých analytických účtů, včetně určení činností, které daná obec na konkrétním účtu zachycuje.

Nově vzniklé analytické účty

U hospodářské činnosti nebylo nutné analytické účty měnit. Veškerá činnost (výnosy i náklady) obce související s provozováním veřejného vodovodu (hospodářská činnost) je zachycována na **analytickém účtu 100**.

U podnikatelské činnosti bylo nutné vytvořit řadu nových analytických účtů. Stejně analytiky jsou používány u výnosových účtů a s nimi souvisejících nákladových účtů. V přehledu účtů je vždy uveden nově vzniklý výnosový analytický účet a u něj je uveden související nákladový účet včetně nové analytiky:

Nově navrhované analytické účty jsou přehledně znázorněny v tabulce č. 11

Tabulka 11 - Analytické účty pro podnikatelskou činnost – skupina 39x

AÚ	název	Popis
391	zboží	prodej dřeva
392	úroky	úroky na běžných účtech
393	pronájem pozemků	pole, rybníky
394	pronájem bytů	obecní byty, materiál k opravám (malířská barva, instalatérské potřeby, spotřeba elektřiny, opravy a udržování, služby - svoz odpadů, pojištění domů, úroky z úvěru na byty)
395	služby k nájmu	společná televizní anténa
396	ostatní	tvorba a zúčtování opravných položek, náklady z odepsaných pohledávek, výnosy z transferů - část)

Zdroj: vlastní zpracování

Nákladové a výnosové účty včetně jejich analytického členění (podnikatelská činnost)

- 604 **391** – výnosy z prodaného zboží (prodej dřeva)
- 504 **391** – nákup zboží (nakoupené zboží za účelem prodeje, např. dřevo);

- 662 392 – úroky (přijaté úroky na běžných účtech);
- 603 393 – výnosy z pronájmu pozemků (výnosy z pronájmu polí, rybníků);
- 603 394 – výnosy z pronájmu bytů (výnosy z nájemného ze 2 obecních bytů);
- 501 394 – materiál k opravám (v obecních bytech, např. malířská barva, instalatérské potřeby);
- 502 394 – elektřina (spotřeba elektřiny, faktury společnosti ČEZ);
- 511 394 – opravy a udržování;
- 518 394 – služby (svoz odpadů, revize kotle a spalinových cest);
- 549 394 – pojištění domů (komerční pojištění budov);
- 562 394 – úrok z úvěru na byty (momentálně obec nemá, v budoucnu však může vzniknout);
- 602 395 – výnosy ze služeb k nájmu (momentálně obec nemá);
- 649 396 – ostatní výnosy z činnosti;
- 556 396 – tvorba a zúčtování opravných položek;
- 557 396 – náklady z odepsaných pohledávek;
- 672 397 – výnosy z transferů (část z finančních darů).

Tabulka 12 - Analytické účty pro nepodnikatelskou činnost – skupina 38x

AÚ	název	popis
381	vlastní výrobky	prodej vlastních výrobků (brožura, plakáty, letáky)
382	služby	mandlování prádla, kopírování, hlášení místním rozhlasem, sekání trávy
383	ostatní	ostatní finanční náklady a výnosy
384	zpětný odběr druhotných surovin	od společností EKO-KOM, SD-KOVO a podobně
385	materiál	nákup i prodej materiálu
386	nehmotný majetek	náklady na pořízení, opravy, udržování i výnosy z prodeje
387	hmotný majetek	náklady na pořízení, opravy, udržování i výnosy z prodeje
388	pozemky	náklady na pořízení, udržování i výnosy z prodeje
389	přecenění reálnou hodnotou	přecenění při prodeji

Zdroj: vlastní zpracování

Nákladové a výnosové účty včetně jejich analytického členění (nepodnikatelská činnost)

- 601 **381** – výnosy z prodeje vlastních výrobků (brožury, plakáty, letáky, mapy, letecké snímky);
- 602 **382** – výnosy z prodeje služeb (mandlování prádla, kopírování, hlášení místním rozhlasem, sekání trávy);
- 669 **383** – ostatní finanční výnosy;
- 649 **384** – výnosy za zpětný odběr druhotných surovin (vystavené faktury společnosti EKO-KOM, SD KOVO);
- 644 **385** – výnosy z prodeje materiálu;
- 645 **386** – výnosy z prodeje nehmotného majetku;
- 552 **386** – prodaný nehmotný majetek;
- 646 **387** – výnosy z prodeje hmotného majetku;
- 553 **387** – prodaný hmotný majetek;
- 647 **388** – výnosy z prodeje pozemků;
- 554 **388** – prodané pozemky;
- 664 **389** – přecenění reálnou hodnotou při prodeji majetku;
- 564 **389** – náklady z přecenění reálnou hodnotu při prodeji majetku.

U **daňových výnosů a výnosů z transferů** nebylo nutné analytické účty měnit, u všech daňových výnosů a výnosů z transferů je ponechán analytický účet **300**. I k těmto výnosům je možné přiřadit související náklady. Protože ale daňové výnosy a výnosy z transferů nepodléhají dani, jsou tyto výnosy při transformaci výsledku hospodaření na základ daně vyloučeny jako celek v plné výši.

V uvedeném výčtu je podán přehled **aktuálních** analytických účtů pro obec Žerčice. Tento přehled je nutné neustále aktualizovat, dle skutečných činností, které obec provádí.

4.4.3 Postup transformace výsledku hospodaření na základ daně

Po jasném vymezení analytických účtů je možné přehledně stanovit související náklady k jednotlivým činnostem a určit které výnosy a v jaké výši vstoupí do zdanění. Při transformaci výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob u obce Žerčice je vhodné použít následující postup:

Stručný návod pro transformaci výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob:

1. Určení celkových **výnosů** z Výkazu zisků a ztráty.
2. Určení celkových **nákladů** z Výkazu zisků a ztráty.
3. Určení **výsledku hospodaření** z výkazu zisků a ztráty.
4. Určení **výnosů, které nepodléhají dani.**

Jsou uvedeny výnosy z činností, které obec skutečně má. Jde o daňové příjmy zachycené na účtech:

605 300 – Výnosy ze správních poplatků (poplatek za ověřování podpisů a listin, poplatek za přihlášení k trvalému pobytu);

606 300 – Výnosy z místních poplatků (poplatek ze psů, poplatek za provoz systému shromažďování, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů, poplatek ze vstupného, poplatek za užívání veřejného prostranství);

609 300 – Jiné výnosy z vlastních výkonů;

681 300 – Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob;

682 300 – Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob;

684 300 – Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty;

686 300 – Výnosy ze sdílených majetkových daní (daň z nemovitých věcí).

Ostatní příjmy:

649 300 – Ostatní výnosy z činnosti;

Výnosy z transferů z veřejných rozpočtů:

672 300 - Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů.

5. Určení **daňově uznatelných nákladů**

Zahrnou se veškeré nákladové účty s analytickými účty 100, 391, 394, 396. Patří sem i nákladové účty s analytickými účty 392, 393, 395 – tyto činnosti ale obec v roce 2018 neměla. Analytický účet 100 - hospodářská činnost, vždy podléhá dani, analytický účet skupina 39x – podnikatelská činnost – vždy podléhá dani.

Dále se uplatní související daňově uznatelné náklady u nepodnikatelské činnosti, pokud je zisková. Nejprve je nutno posoudit, zda je činnost zisková. Posouzení se provede porovnáním příslušných výnosových a nákladových účtů,

jednotlivě pro každý druh činnosti. Každá činnost je evidována na samostatném analytickém účtu.

6xx 381 - 5xx 381	vlastní výrobky (brožury, plakáty, letáky);
6xx 382 – 5xx 382	služby (mandl, kopírování, hlášení rozhlasem, sekání trávy);
6xx 383 – 5xx 383	ostatní finanční výnosy a náklady;
6xx 384 – 5xx 384	zpětný odběr druhotných surovin;
6xx 385 – 5xx 385	nákup a prodej materiálu;
6xx 386 – 5xx 386	náklady na pořízení, opravy, udržování a výnosy z prodeje nehmotného majetku;
6xx 387 – 5xx 387	náklady na pořízení, opravy, udržování a výnosy z prodeje hmotného majetku;
6xx 388 – 5xx 388	náklady na pořízení, udržování a výnosy z prodeje nehmotného majetku;
6xx 389 – 5xx 389	přecenění reálnou hodnotou.

Porovnáním výnosů a nákladů u jednotlivých činností, které jsou zachyceny na analytických účtech je zjištěno, jaký výsledek hospodaření konkrétní činnost produkuje.

Tam kde je výsledek porovnání výnosů a nákladů kladný, jedná se o ziskovou činnost, která podléhá zdanění a je možné k této činnosti uplatnit daňově uznatelné náklady.

Pokud je rozdíl mezi výnosy a náklady záporný (náklady převyšují výnosy), pak se jedná o činnost ztrátovou.

Určí se **celková výše daňově uznatelných nákladů** (z hospodářské činnosti, z činnosti podnikatelské a ze *ziskové* činnosti nepodnikatelské)

6. **Určení neuznatelných nákladů:**

celkové náklady – uznatelné náklady

7. Jsou stanoveny hodnoty:

Výsledek hospodaření

Výnosy nepodléhající dani

Neuznatelné náklady

8. Zjištěné hodnoty se dosadí do algoritmu:

VH před zdaněním – výnosy nepodléhající dani + neuznatelné náklady
= základ daně

9. Uvedený základ daně se násobí sazbou daně z příjmů (19 %). Výsledkem je vypočtená daň z příjmů právnických osob.

Zároveň byla navržena výpočtová tabulka pro transformaci výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob. Nyní jsou v tabulce uvedeny nově vytvořené analytické účty. Při správném a pečlivém dodržování analytických účtů v účetnictví obce se tabulka stane nástrojem pro snadné stanovení základu daně z příjmů právnických osob. V příloze F (tabulka č. 17) jsou uvedeny účty, na kterých se zachycují činnosti, které by u obce mohly nastat.

4.5 Proúčtování daně z příjmů právnických osob

Účetní jednotka je povinna sestavit a podat daňové přiznání. Hospodaření obce však daní není zatíženo, obec je příjemcem své vlastní daně. Postup zaúčtování daně z příjmů obcí není zcela konkrétně upraven v žádném účetním předpisu. Záleží na obci, jaký způsob účtování si zvolí. Obec Žerčice zvolila postup uvedený v kapitole 3.3.2 – Varianta 1, kdy náklad a výnos je účtován až do roku, ve kterém je podáváno daňové přiznání. Jde o formální krok, kdy obec proúčtuje na základě daňového přiznání vypočtenou daň.

Tabulka 13 – Proúčtování DPPO u obce Žerčice

SÚ AÚ	SÚ AÚ	rozpočtová skladba	
591 300	341 000		Předpis daně za hlavní činnost
591 100	341 000		Předpis daně za hospodářskou činnost
319 000	682 300		Předpis pohledávky ze sdílených daní (za hl. i hospod. činnost)
341 000	231 000	6399 / 5362	Platba daně - hlavní činnost
341 000	231 010		Platba daně - hospodářská činnost
231 000	319 000	pol. 1122	Inkaso daně za hlavní činnost
231 000	319 000	pol. 1122	Inkaso daně za hospodářskou činnost

Zdroj: vlastní zpracování

Další možností je způsob, kdy je daňová povinnost chápána nákladově ve věcné a časové souvislosti. V tomto případě by se předpis daně účtoval k 31. 12. za dané účetní období a v následujícím roce by se závazek zúčtoval (použití účtu 384 – Výnosy příštích období). Vzhledem ke skutečnosti, že obec daň ve skutečnosti finančnímu úřadu nepřevádí

a provádí se pouze proúčtování výše daně, zvolila obec první variantu – proúčtování až v roce, kdy je daňové přiznání podáváno. U organizací, které daň skutečně odvádějí, by byla vhodnější tato varianta, kdy je daň chápána nákladově ve věcné a časové souvislosti.

Dosud není žádný závazný výklad, ani pokyn ze strany Ministerstva financí České republiky ke způsobu proúčtování daně z příjmů právnických osob. Nejuceleněji tuto problematiku řeší Jihočeský kraj v pokynu Příklady účtování pro obce a DSO, vydání platné od 21. 6. 2019. Ani zde se však nejedná o závaznou metodiku, ale pouze o popis možných variant účtování.

5 Výsledky a diskuse

Dosud není právně upraven a formulován jednoznačný a stručný přehled a univerzální návod na výpočet daně z příjmů právnických osob u obcí. Jedním z důvodů je i široké spektrum činností, které obce provádějí.

Od roku 2010 účtují územní samosprávné celky o nákladech a výnosech v hlavní i hospodářské činnosti, a stanovují tak výsledek hospodaření za celou účetní jednotku. Přímo z účetnictví se tak stanoví výsledek hospodaření před zdaněním. Dále je potom nutné provést korekci výsledku hospodaření na základ daně tak, že se vyloučí výnosy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené a vyloučí se také náklady, které nejsou daňové. U malých obcí velmi často vyvstává problém s vylučováním výnosů a nákladů z důvodu, že tyto obce nemají dostatečně podrobně vypracovaný systém analytických účtů k nákladovým a výnosovým účtům.

Obec Žerčice vykonává výtěžnou činnost – je majitelem a provozovatelem vodovodu pro veřejnou potřebu. Tuto činnost obec vede v rámci své hospodářské činnosti. V účetnictví obce nejsou žádným způsobem vytvořeny analytické účty k nákladovým a výnosovým účtům. Proto při stanovení základu daně z příjmů právnických osob dochází k problémům při vyhodnocování výnosů a přiřazování souvisejících daňových nákladů. Celý proces zjištění základu daně je pak časově náročný, s rizikem opomenutí některých výnosů a nákladů, nebo nesprávného přiřazení souvisejících nákladů.

Činnosti obce Žerčice byly rozděleny do dvou skupin, podle toho, zda se jedná o činnost podnikatelskou nebo nepodnikatelskou. V rámci podnikatelské činnosti byla ještě samostatně vyčleněna činnost hospodářská. Do hospodářské činnosti patří u zkoumané účetní jednotky provozování vodovodu pro veřejnou potřebu. Veškeré výnosy a náklady z této činnosti podléhají dani z příjmů právnických osob. Jsou evidovány na nákladových a výnosových účtech s analytickým účtem 100. V této části nebylo nutné provádět žádné změny analytických účtů. Dále do podnikatelské činnosti dané obce v roce 2018 byly zařazeny následující výnosy: úroky (číslo syntetického účtu 662), výnosy z pronájmu (603) a bezúplatná plnění ve výnosech (672).

V rámci nepodnikatelských činností měla obec výnosy z prodeje služeb (602), ostatní finanční výnosy (669), výnosy za zpětný odběr druhotných surovin (649), výnosy z prodeje pozemků (647), přecenění reálnou hodnotou při prodeji majetku (664).

Výnosy z těchto podnikatelských činností jsou všechny účtovány na příslušných výnosových účtech s analytickým účtem 300. Lze k nim přiřadit související daňově

uznatelné náklady a snížit tak částku, která vstupuje do zdanění. Pro nepodnikatelskou činnost je typické, že zdanění podléhá tehdy, pokud výnosy z této činnosti převyšují náklady. Z důvodu nutnosti jasného přiřazení souvisejících nákladů k výnosům je navrhováno zavést nově analytické účty, seskupení 38x, a to jak pro výnosové, tak pro nákladové účty.

Do nepodnikatelské činnosti patří také výnosy z veřejně prospěšné činnosti. Jedná se o výnosy ze správních poplatků (605), výnosy z místních poplatků (606), daňové výnosy ze sdílených a svěřených daní (68x), ostatní výnosy z hlavní činnosti (649) a výnosy z nároků na transfery (672). Tyto tzv. daňové výnosy nepodléhají dani z příjmů právnických osob. V dané účetní jednotce jsou účtovány na výnosových účtech s analytickým účtem 300. Rozdělení výnosů včetně skutečných hodnot z roku 2018 zobrazuje tabulka č. 9. Obec v roce 2018 přistoupila ke zdanění spíše konzervativním způsobem, kdy k výnosům související náklady nepřirazovala (kromě hospodářské činnosti a prodeje pozemků – přecenění reálnou hodnotou).

Z důvodu povinnosti rozlišit v účetnictví výnosy, které podléhají dani, a které dani nepodléhají, případně jsou od ní osvobozené, byly navrženy analytické účty, kdy jednotlivé činnosti jsou evidovány na samostatných analytikách. Stejně analytické členění je potom použito i u nákladových účtů, tak aby bylo možno k jednotlivým výnosům přiřadit související daňově uznatelné náklady. Přehled stávajících a navrhovaných syntetických a analytických účtů je uveden v tabulce č. 10.

Pro hospodářskou činnost je navrhováno zachovat analytický účet **100** pro veškeré výnosové i nákladové účty.

Pro ostatní podnikatelskou činnost je navrhováno používat analytické účty seskupení **39x** a jednotlivé konkrétní činnosti uvádět na oddělených analytických účtech, namísto dosud jednotně používaného analytického účtu 300.

Nově jsou navrhovány tyto analytické účty:

- 391 – zboží;
- 392 – úroky;
- 393 – pronájem pozemků;
- 394 – pronájem bytů;
- 395 – služby k nájmu;
- 396 – ostatní.

Pro nepodnikatelskou činnost je z důvodu nutnosti jasného přiřazení souvisejících nákladů k výnosům navrhováno zavést nově analytické účty, seskupení **38x**, a to jak pro výnosové, tak pro nákladové účty.

Navrhovány jsou tyto analytické účty:

- 381 – vlastní výrobky;
- 382 – služby;
- 383 – ostatní;
- 384 – zpětný odběr druhotných surovin;
- 385 – materiál;
- 386 – nehmotný majetek;
- 387 – hmotný majetek;
- 388 – pozemky;
- 389 – přecenění reálnou hodnotou při prodeji.

U daňových výnosů a výnosů z transferů není nutné analytické účty měnit, u všech daňových výnosů a výnosů z transferů je ponechán stávající analytický účet **300**. I k těmto výnosům je možné přiřadit související náklady. Protože ale daňové výnosy a výnosy z transferů nepodléhají dani, je doporučeno tyto výnosy při transformaci výsledku hospodaření na základ daně vyloučit jako celek v plné výši.

Po jasném vymezení analytických účtů a tím i přehledném určení souvisejících nákladů je nyní možné stanovit postup transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob u obce Žerčice. Postup je zobrazen v tabulce č. 11.

Nejprve je třeba z Výkazu zisků a ztráty určit celkové výnosy, celkové náklady a výsledek hospodaření před zdaněním. Následně se vyloučí výnosy, které nepodléhají dani (vyjmou se výnosy na účtech 605 300, 606 300, 609 300, 681 300, 682 300, 684 300, 686 300, 688 300, 649 300 a 672 300. Následuje určení daňově uznatelných nákladů. Sem patří veškeré nákladové účty s analytickými účty 100, 391, 394, 396 (analytické označení 100 hospodářská činnost, vždy podléhá dani, analytické účty skupiny 39x (podnikatelská činnost-vždy podléhá dani). Dále lze uplatnit souvisejících daňově uznatelné náklady u nepodnikatelské činnosti, pokud je zisková.

Nejprve je tedy nutno posoudit, zda je činnost zisková. Provede se porovnáním příslušných výnosových a nákladových účtů s analytikami 381 až 389 (6xx 381 mínus 5xx 381, 6xx 382 mínus 5xx 382...atd.) Pokud je výsledek kladný, znamená to, že činnost

je zisková a lze uplatnit související daňově uznatelné náklady. Potom se sečte celková výše daňově uznatelných nákladů (z hospodářské činnosti, z činnosti podnikatelské a ze ziskové činnosti nepodnikatelské. Zjištěná výše uznatelných nákladů se odečte od celkových nákladů, tím se získá hodnota neuznatelných nákladů. Zjištěné hodnoty se dosadí do algoritmu:

$$\mathbf{VH\ před\ zdaněním\ -\ výnosy\ nepodléhající\ dani} \\ + \mathbf{neuznatelné\ náklady = základ\ daně}$$

Zjištěný základ daně se násobí sazbou daně z příjmů (19 %). Výsledkem je vypočtená daň z příjmů právnických osob.

Vzhledem k tomu, že přesný způsob zaúčtování daně z příjmů obcí není zcela konkrétně upraven v žádném účetním předpisu, má účetní jednotka na výběr, kterou z možných variant účtování si zvolí. Pro obec Žerčice je navrhováno zvolit variantu dle postupu uvedeného v kapitole 3.3.2 – Varianta 1, kdy náklad a výnos je účtován až do roku, ve kterém je podáváno daňové přiznání. Jde o formální krok, kdy obec proúčtuje na základě daňového přiznání vypočtenou daň. V prvním kroku se ke dni podání daňového přiznání proúčtuje předpis daně (odděleně za hlavní a hospodářskou činnost), zároveň se předepíše pohledávka ze sdílených daní na účet 682. Dále se pouze proúčtuje platba daně a inkaso daně. Peníze se nepřevádějí, vypočtená výše daně se pouze proúčtuje.

6 Závěr

V této bakalářské práci byla navržena metodika k zjišťování a účtování daně z příjmů právnických osob u vybrané nevýdělečné organizace – obce Žerčice. Byly navrženy nové analytické účty k nákladovým a výnosovým účtům, tak aby bylo možné k výnosům přiřadit související náklady. Přehled nových analytických účtů je uveden v kapitole 5.3.2.

Navržená metodika bude používána jako metodický materiál pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob a zaúčtování uvedené daně v obci Žerčice.

V teoretické části práce byl popsán systém daní v České republice, podrobně byl pak v teoretické rovině popsán způsob transformace výsledku hospodaření uvedeného ve Výkazu zisků a ztráty na základ daně. Byly stanoveny jednotlivé výnosové a nákladové účty, a provedeno rozdělení těchto účtů podle toho, zda do daně z příjmů právnických osob vstupují nebo nevstupují. Přehled účtů je uveden v tabulce č. 8.

V praktické části práce byly zhodnoceny všechny činnosti uvedené obce a určeno, které z činností ovlivňují základ daně z příjmů právnických osob. Byl navržen systém analytických účtů, tak aby bylo možné jednoznačně k výnosům přiřadit související daňově uznatelné náklady. Byl vytvořen seznam nově vzniklých analytických účtů. Nové analytické účty jsou uvedeny v tabulce č.11 a č. 12.

Bylo vytvořeno schématické znázornění postupu při transformaci výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob pro obec Žerčice. Zohledněny jsou ty činnosti, které vybraná obec skutečně vykonává. Schéma uvedené v kapitole 4.4.3 bude sloužit jako pomůcka pro stanovení základu daně v účetní jednotce – územním samosprávném celku Obci Žerčice.

Pro proučtování daně z příjmů právnických osob je navrhována varianta, kdy náklad a výnos je účtován až do roku, ve kterém je podáváno daňové přiznání.

Zavedením navrhovaného analytického členění výnosových a nákladových účtů a dodržením navrhovaného postupu při transformaci výsledku hospodaření na základ daně dojde k časové úspoře při zpracování podkladů pro daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a k celkovému zpřehlednění evidence hospodaření u jednotlivých činnostech, které obec provádí. Ve vytvořeném návrhu metodiky získává obec Žerčice ucelený přehled o zjišťování základu daně z příjmů právnických osob a způsobu proučtování této daně.

7 Seznam použitých zdrojů

- CHALUPA, Rostislav a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2014. ISBN 978-80-7263-862-8
- KOMRSKOVÁ, Sofia a STUHLÍKOVÁ, Helena. *Abeceda zdaňování veřejně prospěšného poplatníka daní z příjmů právnických osob*. Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2016. ISBN 978-80-7554-051-5
- KUKALOVÁ, Gabriela a MORAVEC, Lukáš a ŠULCOVÁ – SEIDLOVÁ, Marta. *Systém a správa daní v ČR*. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2019. ISBN 978-80-213-2928-7
- MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN: 978-80-247-3637-2
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2019*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2019. ISBN: 978-80-271-2274-5
- MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace*. Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2013. ISBN 978-80-7263-825-3
- SCHNEIDEROVÁ, Ivana a NEJEZCHLEB, Zdeněk. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO*. Acha obec účtuje s.r.o., 2012. ISBN 978-80-260-2780-5
- VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. Praha: Vox, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.
- ŽEHROVÁ, Jana a PFEIFEROVÁ, Daniela. *Finance municipalit*. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2016. ISBN 978-80-213-2024-6.

Internetové zdroje

- Aktuálně, 2019. *Nejvyšší daňové zatížení má v rámci EOCD Francie* [online]. [citace 2019-09-23]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/nejvyssi-danove-zatizeni-ma-v-ramci-oecd-francie-cr-je-sestn/r~236d386ef89a11e8b2380cc47ab5f122/>
- Česká účetní kancelář, 2019. *Daňové sazby zemí EU*. [online]. [citace 2019-09-26]. Dostupné z: <https://www.ceskaucetnikancelar.cz/cs/danove-sazby-zemi-eu>
- Český statistický úřad, 2019. *Statistická ročenka České republiky 2018* [online]. [citace 2019-09-18]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/6-finance-eawoeaex4t>

- Finanční správa, 2019. *Vybrané dotazy k dani z příjmů právnických osob*. [online]. [citace 2019-09-18]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/vybrane-dotazy-k-dani-z-prijmu-pravnickych-osob-4745>
- Finanční správa, 2019, *Tiskopisy*. [online]. [citace 2019-09-27]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404_28.pdf?201909271207
- Jihočeský kraj, 2019. *Příklady účtování pro obce a DSO 2019, č. MP/28/OEKO*. [online]. [citace 2019-10-03]. Dostupné z: <https://www.kraj-jihocesky.cz/krajsky-urad/odbor-ekonomicky/metodicka-pomoc>
- Ministerstvo financí 2019, *Státní rozpočet 2018 v kostce, kapesní příručka Ministerstva financí ČR*, [online]. [citace 2019-09-19]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2018-31944>
- Obec účtuje, 2019, *Daň z příjmů ÚSC*. [online]. [citace 2019-10-02]. Dostupné z: <https://www.obecuctuje.cz/dokumenty?archiv=1&>
- Zákony pro lidi, 2019. *Zákon 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní*. [online]. [citace 2019-10-03]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-243>
- Zákony pro lidi, 2019. *Vyhláška 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě*. [online]. [citace 2019-10-03]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-323>
- Zákony pro lidi, 2019. *Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. [online]. [citace 2019-09-23]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>.
- Zákony pro lidi, 2019, *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. [online]. [citace 2019-09-23]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563#cast1>

8 Přílohy

Příloha A: Formulář DPPO

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

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územnímu pracovišti v, ve, pro

D1 Daňové identifikační číslo
C, Z,

D2 Identifikační číslo

D3 Daňové přiznání¹⁾

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

D4 Kód rozlišení typu přiznání

Základní investiční fond podle § 17b zákona¹⁾

Zdaňovací období podle § 21a písm. zákona

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet příloh II. oddílu

Počet zvláštních příloh²⁾

Počet samostatných příloh³⁾

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání
od do

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

06 Sídlo⁴⁾
a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

b) obec c) PSČ

d) stát/kód státu e) číslo telefonu

07 (neobsazeno)

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce⁵⁾

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne⁶⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem⁷⁾

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy⁸⁾

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami⁹⁾ Kód

13 Hlavní (převažující) činnost Kód klasifikace CZ-NACE¹⁰⁾

25 5404 / FPr 5404 - vzor č. 28

(platný pro zdaňovací období započatá v roce 2017 a pro části zdaňovacích období započatých v roce 2016, za které může pro podání daňového přiznání uplynout do 31. prosince 2016)

1

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

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^{a)}	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ^{a)} nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ^{a)} ke dni <input type="text"/>		

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

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

Identifikační číslo

Daňové identifikační číslo

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

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem		

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

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

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

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

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

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

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

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

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona*) (vyplní se v celých Kč)

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

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

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

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

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

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

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona³⁾

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

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300³⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)		
5 ⁴⁾	Sleva podle § 35a ⁵⁾ nebo 35b ⁶⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí³⁾

Počet samostatných příloh

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

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

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

K. Vybrané ukazatele hospodaření

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

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ^{*)}		
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{*)}		
210 ^{*)}	Úhm vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ^{*)}		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ^{*)} nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ^{*)}		
Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ^{*)}		
240 ^{*)}			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektu výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ^{*)} (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)		
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedeny na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ^{*)}		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícořádky dolů ^{*)} (ř. 250 – 251 – 260)		
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$		
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ^{*)}		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ^{*)}		
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ^{*)} (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ^{*)}		
331 ^{*)}	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícořádky dolů ^{*)}		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
334	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daň (ř. 330 + 335)		
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)		

III. ODDÍL – (neobsazeno)

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

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

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

V. ODDÍL – placení daně

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

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

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

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

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

Osoba oprávněná k podpisu

Datum Ověřovací podpis osoby oprávněné k podpisu

Ověřovací razítka

Vysvětlivky:

- 1) Nehodící se škrtněte
- 2) Vyplní finanční úřad
- 3) V případě vykázané ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-)
- 4) Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- 5) Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- 6) Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, anebo podle § 38u zákona, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- 7) Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se Účetní závěrkou rozumí elektronické přílohy Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty, popřípadě Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a Opis Přílohy účetní závěrky, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu doc, docx, txt, xls, xlsx, rtf, pdf nebo jpg. Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu doc, txt, xls, rtf, pdf nebo jpg.
- 8) Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smlouvě dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- 9) Vypočet vykázané částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňových přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronika podání pro finanční správu.
- 10) § 17 odst. 3 zákona.

Příloha B: Směrná účtová osnova

Příloha č. 7

Příloha č. 7 k vyhlášce č. 410/2009 Sb.

Směrná účtová osnova

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

Účtová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013 - Software
014 - Ocenitelná práva
015 - Povolenky na emise a preferenční limity
018 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Účtová skupina 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 - Stavby
022 - Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí
025 - Pěstební celky trvalých porostů
028 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek
029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

Účtová skupina 03 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek neodpisovaný

031 - Pozemky
032 - Kulturní předměty
035 - Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji
036 - Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji

Účtová skupina 04 - Nedokončený a pořízovaný dlouhodobý majetek

041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
043 - Pořízovaný dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 06 - Dlouhodobý finanční majetek

061 - Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem
062 - Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem
063 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
067 - Dlouhodobé půjčky
068 - Termínované vklady dlouhodobé
069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
073 - Oprávky k software
074 - Oprávky k ocenitelným právům
078 - Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

Účtová skupina 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

081 - Oprávky ke stávkám
082 - Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí
085 - Oprávky k pěstebním celkům trvalých porostů
088 - Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová třída 1 - Zásoby a opravné položky

Účtová skupina 11 - Materiál

111 - Pořízení materiálu
112 - Materiál na skladě
119 - Materiál na cestě

Účtová skupina 12 - Zásoby vlastní výroby

121 - Nedokončená výroba
122 - Pokřovary vlastní výroby
123 - Výrobky

Účtová skupina 13 - Zboží a ostatní zásoby

131 - Pořízení zboží
 132 - Zboží na skladě
 138 - Zboží na cestě
 139 - Ostatní zásoby

Účtová skupina 14 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám

142 - Opravné položky k poskytnutým návratným finančním výpomocem dlouhodobým
 144 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
 146 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z ručení
 149 - Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám

Účtová skupina 15 - Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku

151 - Opravné položky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
 152 - Opravné položky k software
 153 - Opravné položky k ocenitelným právům
 154 - Opravné položky k povolenkám na emise a preferenčním limitům
 156 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
 157 - Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému nehmotnému majetku

Účtová skupina 16 - Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku

161 - Opravné položky k pozemkům
 162 - Opravné položky ke kulturním předmětům
 163 - Opravné položky ke stavbám
 164 - Opravné položky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí
 165 - Opravné položky k pěstitelským celkům trvalých porostů
 167 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
 168 - Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová skupina 17 - Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku

171 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s rozhodujícím vlivem
 172 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s podstatným vlivem
 173 - Opravné položky k dluhovým cenným papírům držení do splatnosti
 175 - Opravné položky k dlouhodobým půjčkám
 176 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému finančnímu majetku
 177 - Opravné položky k požítovanému dlouhodobému finančnímu majetku

Účtová skupina 18 - Opravné položky k zásobám

181 - Opravné položky k materiálu
 182 - Opravné položky k nedokončené výrobě
 183 - Opravné položky k polotovarům vlastní výroby
 184 - Opravné položky k výrobkům
 185 - Opravné položky ke zboží
 186 - Opravné položky k ostatním zásobám

Účtová skupina 19 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám

191 - Opravné položky ke směnkám k inkasu
 192 - Opravné položky k jiným pohledávkám z hlavní činnosti
 193 - Opravné položky k poskytnutým návratným finančním výpomocem krátkodobým
 194 - Opravné položky k odběratelům
 195 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
 196 - Opravné položky k pohledávkám ze správy daní
 198 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení
 199 - Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám

Účtová třída 2 - Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky**Účtová skupina 22 - Bankovní účty organizačních složek státu a běžné účty státních fondů**

222 - Příjmový účet organizačních složek státu
 223 - Zvláštní výdejový účet
 224 - Běžné účty státních fondů
 225 - Běžné účty fondů organizačních složek státu
 227 - Účet hospodaření státního rozpočtu

Účtová skupina 23 - Bankovní účty územních samosprávných celků

231 - Základní běžný účet územních samosprávných celků
 236 - Běžné účty fondů územních samosprávných celků

Účtová skupina 24 - Ostatní bankovní účty

241 - Běžný účet
 243 - Běžný účet FKSP
 244 - Terminované vklady krátkodobé
 245 - Jiné běžné účty
 247 - Účty státních finančních aktiv

248 - Účty řízení likvidity státní pokladny a státního dluhu
249 - Účty pro sdílení daní a pro dělenou správu

Účtová skupina 25 - Krátkodobý finanční majetek

251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
 256 - Jiné cenné papíry

Účtová skupina 26 - Peníze

261 - Pokladna
 262 - Peníze na cestě
 263 - Ceniny

Účtová skupina 28 - Krátkodobé úvěry a půjčky

281 - Krátkodobé úvěry
 282 - Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)
 283 - Krátkodobé závazky z vydaných dluhopisů
 289 - Jiné krátkodobé půjčky

Účtová třída 3 - Zúčtování vztahů**Účtová skupina 31 - Krátkodobé pohledávky**

311 - Odběratelé
 312 - Směnky k inkasu
 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
 314 - Krátkodobé poskytnuté zálohy
 315 - Jiné pohledávky z hlavní činnosti
 316 - Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé
 317 - Krátkodobé pohledávky z postoupených úvěrů
 319 - Pohledávky z přerozdělovaných daní

Účtová skupina 32 - Krátkodobé závazky

321 - Dodavatelé
 322 - Směnky k úhradě
 324 - Krátkodobé přijaté zálohy
 325 - Závazky z dělené správy
 326 - Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé

Účtová skupina 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 - Zaměstnanci
 333 - Jiné závazky vůči zaměstnancům
 335 - Pohledávky za zaměstnanci
 336 - Sociální zabezpečení
 337 - Zdravotní pojištění
 338 - Důchodové spoření

Účtová skupina 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

341 - Daň z příjmů
 342 - Ostatní daně, poplatky a jiné obdobné peněžní plnění
 343 - Daň z přidané hodnoty
 344 - Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce
 345 - Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce
 346 - Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi
 347 - Závazky k vybraným ústředním vládním institucím
 348 - Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi
 349 - Závazky k vybraným místním vládním institucím

Účtová skupina 35 - Pohledávky a závazky ze správy daní

351 - Přijaté zálohy daní
 352 - Pohledávky ze správy daní
 353 - Přeplatky na daních
 354 - Závazky z vrátek nepřímých daní
 355 - Zúčtování z přerozdělování daní
 356 - Pohledávky z exekuce a ostatního nakládání s cizím majetkem
 357 - Závazky z exekuce a ostatního nakládání s cizím majetkem
 358 - Ostatní pohledávky ze správy daní
 359 - Ostatní závazky ze správy daní

Účtová skupina 36 - Pohledávky a závazky z ručení a finančních operací

361 - Krátkodobé pohledávky z ručení
 362 - Krátkodobé závazky z ručení
 363 - Pevné termínové operace a opce
 364 - Závazky z neukončených finančních operací
 365 - Pohledávky z finančního zajištění
 366 - Závazky z finančního zajištění
 367 - Pohledávky z vydaných dluhopisů
 368 - Závazky z upsaných nesplicených cenných papírů a podílů

369 - Pohľadávky z neukončených finančných operácií

Účtová skupina 37 - Jiné krátkodobé pohledávky a závazky

- 373 - Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery
- 374 - Krátkodobé přijaté zálohy na transfery
- 375 - Krátkodobé zprostředkování transferů
- 377 - Ostatní krátkodobé pohledávky
- 378 - Ostatní krátkodobé závazky

Účtová skupina 38 - Účty příštích období a dohadné účty

- 381 - Náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

Účtová skupina 39 - Vnitřní zúčtování

- 395 - Vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 - Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování**Účtová skupina 40 - Jmění účetní jednotky a upravitelné položky**

- 401 - Jmění účetní jednotky
- 402 - Fond privatizace
- 403 - Transfery na pořízení dlouhodobého majetku
- 404 - Agregované příjmy a výdaje předcházejících účetních období
- 405 - Kurzové rozdíly
- 406 - Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody
- 407 - Jiné oceňovací rozdíly
- 408 - Opravy předcházejících účetních období

Účtová skupina 41 - Fondy účetní jednotky

- 411 - Fond odměn
- 412 - Fond kulturních a sociálních potřeb
- 413 - Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření
- 414 - Rezervní fond z ostatních titulů
- 416 - Fond reprodukce majetku, fond investic
- 419 - Ostatní fondy

Účtová skupina 42 - Výsledky hospodaření

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 - Výsledek hospodaření předcházejících účetních období

Účtová skupina 44 - Rezervy

- 441 - Rezervy

Účtová skupina 45 - Dlouhodobé závazky

- 451 - Dlouhodobé úvěry
- 452 - Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé
- 453 - Dlouhodobé závazky z vydaných dluhopisů
- 455 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 456 - Dlouhodobé závazky z ručení
- 457 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 459 - Ostatní dlouhodobé závazky

Účtová skupina 46 - Dlouhodobé pohledávky

- 462 - Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé
- 464 - Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů
- 465 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy
- 466 - Dlouhodobé pohledávky z ručení
- 469 - Ostatní dlouhodobé pohledávky

Účtová skupina 47 - Dlouhodobé zálohy na transfery

- 471 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery
- 472 - Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery
- 475 - Dlouhodobé zprostředkování transferů

Účtová skupina 48 - Závěrkové účty a zvláštní zúčtování

- 491 - Počáteční účet rozvahy
- 492 - Konečný účet rozvahy
- 493 - Výsledek hospodaření běžného účetního období
- 499 - Zúčtování na základě zvláštních předpisů

Účtová třída 6 - Náklady**Účtová skupina 60 - Spotřebované nákupy**

501 - Spotřeba materiálů
 502 - Spotřeba energie
 503 - Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek
 504 - Prodané zboží
 506 - Aktivace dlouhodobého majetku
 507 - Aktivace oběžného majetku
 508 - Změna stavu zásob vlastní výroby

Účtová skupina 61 - Služby

511 - Opravy a udržování
 512 - Cestovné
 513 - Náklady na reprezentaci
 516 - Aktivace vnitroorganizačních služeb
 518 - Ostatní služby

Účtová skupina 62 - Osobní náklady

521 - Mzdové náklady
 524 - Zákonné sociální pojištění
 525 - Jiné sociální pojištění
 527 - Zákonné sociální náklady
 528 - Jiné sociální náklady

Účtová skupina 63 - Daně a poplatky

531 - Daň silniční
 532 - Daň z nemovitostí
 538 - Jiné daně a poplatky
 539 - Vratky nepřímých daní

Účtová skupina 64 - Ostatní náklady

541 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
 542 - Jiné pokuty a penále
 543 - Dary a jiná bezúplatná předání
 544 - Prodaný materiál
 547 - Manka a škody
 548 - Tvorba fondů
 549 - Ostatní náklady z činnosti

Účtová skupina 65 - Odpisy, rezervy a opravné položky

551 - Odpisy dlouhodobého majetku
 552 - Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek
 553 - Prodaný dlouhodobý hmotný majetek
 554 - Prodané pozemky
 555 - Tvorba a zúčtování rezerv
 556 - Tvorba a zúčtování opravných položek
 557 - Náklady z vyřazených pohledávek
 558 - Náklady z drobného dlouhodobého majetku

Účtová skupina 66 - Finanční náklady

561 - Prodané cenné papíry a podíly
 562 - Úroky
 563 - Kurzové ztráty
 564 - Náklady z přecenění reálnou hodnotou
 569 - Ostatní finanční náklady

Účtová skupina 67 - Náklady na transfery

571 - Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery
 572 - Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery
 575 - Náklady vybraných ústředních vládních institucí na předfinancování transferů

Účtová skupina 68 - Náklady ze sdílených daní a poplatků

581 - Náklady ze sdílené daně z příjmů fyzických osob
 582 - Náklady ze sdílené daně z příjmů právnických osob
 584 - Náklady ze sdílené daně z přidané hodnoty
 585 - Náklady ze sdílených spotřebních daní
 586 - Náklady z ostatních sdílených daní a poplatků

Účtová skupina 69 - Daň z příjmů

591 - Daň z příjmů
 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů

Účtová třída 6 - Výnosy**Účtová skupina 60 - Výnosy z vlastních výkonů a zboží**

- 601 - Výnosy z prodeje vlastních výrobků
- 602 - Výnosy z prodeje služeb
- 603 - Výnosy z pronájmu
- 604 - Výnosy z prodaného zboží
- 605 - Výnosy ze správních poplatků
- 606 - Výnosy z místních poplatků
- 607 - Výnosy ze soudních poplatků
- 609 - Jiné výnosy z vlastních výkonů

Účtová skupina 63 - Výnosy z daní a poplatků

- 631 - Výnosy z daně z příjmů fyzických osob
- 632 - Výnosy z daně z příjmů právnických osob
- 633 - Výnosy ze sociálního pojištění
- 634 - Výnosy z daně z přidané hodnoty
- 635 - Výnosy ze spotřebních daní
- 636 - Výnosy z majetkových daní
- 637 - Výnosy z energetických daní
- 638 - Výnosy z daně silniční
- 639 - Výnosy z ostatních daní a poplatků

Účtová skupina 64 - Ostatní výnosy

- 641 - Smluvní pokuty a úroky z prodání
- 642 - Jiné pokuty a penále
- 643 - Výnosy z vyřazených pohledávek
- 644 - Výnosy z prodeje materiálu
- 645 - Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku
- 646 - Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků
- 647 - Výnosy z prodeje pozemků
- 648 - Čerpání fondů
- 649 - Ostatní výnosy z činnosti

Účtová skupina 66 - Finanční výnosy

- 661 - Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kurzové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění reálnou hodnotou
- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 669 - Ostatní finanční výnosy

Účtová skupina 67 - Výnosy z transferů

- 671 - Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů
- 672 - Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů
- 675 - Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z předfinancování transferů

Účtová skupina 68 - Výnosy ze sdílených daní a poplatků

- 681 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob
- 682 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob
- 684 - Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty
- 685 - Výnosy ze sdílených spotřebních daní
- 686 - Výnosy ze sdílených majetkových daní
- 688 - Výnosy z ostatních sdílených daní a poplatků

Účtová třída 7 a 8 - Vnitroorganizační účetnictví

Obsah těchto účtových tříd si určí sama účetní jednotka.

Účtová třída 8 - Podrozvahové účty**Účtová skupina 90 - Majetek a závazky účetní jednotky**

- 901 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 902 - Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
- 905 - Vyřazené pohledávky
- 906 - Vyřazené závazky
- 909 - Ostatní majetek

Účtová skupina 91 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů a krátkodobé podmíněné závazky z transferů

- 911 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů
- 912 - Krátkodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů
- 913 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů
- 914 - Krátkodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů
- 915 - Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů
- 916 - Ostatní krátkodobé podmíněné závazky z transferů

Účtová skupina 92 - Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou

- 921 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou
- 922 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou
- 923 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce
- 924 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce
- 925 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů
- 926 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů

Účtová skupina 93 a 94 - Další podmíněné pohledávky

- 931 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 932 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 933 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 934 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 939 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze sdílených daní
- 941 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze sdílených daní
- 942 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 943 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 944 - Krátkodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 945 - Dlouhodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 947 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 948 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

Účtová skupina 95 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů a dlouhodobé podmíněné závazky z transferů

- 951 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů
- 952 - Dlouhodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů
- 953 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů
- 954 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů
- 955 - Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů
- 956 - Ostatní dlouhodobé podmíněné závazky z transferů

Účtová skupina 96 - Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku

- 961 - Krátkodobé podmíněné závazky z operativního leasingu
- 962 - Dlouhodobé podmíněné závazky z operativního leasingu
- 963 - Krátkodobé podmíněné závazky z finančního leasingu
- 964 - Dlouhodobé podmíněné závazky z finančního leasingu
- 965 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce
- 966 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce
- 967 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů
- 968 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů

Účtová skupina 97 a 98 - Další podmíněné závazky

- 971 - Krátkodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku
- 972 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku
- 973 - Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 974 - Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 975 - Krátkodobé podmíněné závazky z přijatého kolaterálu
- 976 - Dlouhodobé podmíněné závazky z přijatého kolaterálu
- 978 - Krátkodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 979 - Dlouhodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 981 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových
- 982 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových
- 983 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních
- 984 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních
- 985 - Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 986 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

Účtová skupina 99 - Ostatní podmíněné aktiva a ostatní podmíněné pasiva a vyrovnávací účty

- 991 - Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva
- 992 - Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva
- 993 - Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva
- 994 - Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva
- 999 - Vyrovnávací účty k podrozvahovým účtům

Příloha C: Účtový rozvrh – použité nákladové a výnosové účty 2019

Tabulka 14 - Účtový rozvrh-opis použitých nákladových a výnosových účtů, Obec Žerčice, rok 2019

SÚ	AÚ	Název SÚ	Název AÚ
501	300	spotřeba materiálu	hlavní činnost
502	100	spotřeba energie	hospodářská činnost
502	300	spotřeba energie	hlavní činnost
503	300	spotřeba jiných nesklad. Dodávek	hlavní činnost
504	300	prodané zboží	hlavní činnost
511	100	opravy a udržování	hospodářská činnost
511	300	opravy a udržování	hlavní činnost
512	300	cestovné	hlavní činnost
518	100	ostatní služby	hospodářská činnost
518	300	ostatní služby	hlavní činnost
521	300	mzdové náklady	hlavní činnost
524	300	zákonné sociální pojištění	hlavní činnost
538	100	jiné daně a poplatky	hospodářská činnost
538	300	jiné daně a poplatky	hlavní činnost
543	300	dary a jiná bezúplatná plnění	hlavní činnost
549	100	ostatní náklady z činnosti	hospodářská činnost
549	300	ostatní náklady z činnosti	hlavní činnost
551	100	odpisy dlouhodobého majetku	hospodářská činnost
551	300	odpisy dlouhodobého majetku	hlavní činnost
554	300	prodané pozemky	hlavní činnost
554	400	prodané pozemky	s transfery
556	100	tvorba a zúčtování opravných položek	hospodářská činnost
566	300	tvorba a zúčtování opravných položek	hlavní činnost
558	300	náklady z drobného dlouhodobého majetku	hlavní činnost
569	300	ostatní finanční náklady	hlavní činnost
572	300	náklady vybr. místních vlád. instit. na transfery	hlavní činnost
595	300	dodatečné odvody daně z příjmů	hlavní činnost
602	100	výnosy z prodeje služeb	hospodářská činnost
602	300	výnosy z prodeje služeb	hlavní činnost
603	300	výnosy z pronájmu	hlavní činnost
605	300	výnosy ze správních poplatků	hlavní činnost
606	300	výnosy z místních poplatků	hlavní činnost
647	300	výnosy z prodeje pozemku	hlavní činnost
649	100	ostatní výnosy z činnosti	hospodářská činnost
649	300	ostatní výnosy z činnosti	hlavní činnost
662	300	úroky	hlavní činnost
664	300	výnosy z přecenění reálnou hodnotou	hlavní činnost
669	300	ostatní finanční výnosy	hlavní činnost
672	300	výnosy vybr. místních vlád. instit. z transferů	hlavní činnost
672	400	výnosy vybr. místních vlád. instit. z transferů	s transfery
681	300	výnosy ze sdílené DPFO	hlavní činnost
682	300	výnosy ze sdílené DPPO	hlavní činnost
684	300	výnosy ze sdílené DPH	hlavní činnost
686	300	výnosy ze sdílených majetkových daní	hlavní činnost
688	300	výnosy z ostatních sdílených daní a poplatků	hlavní činnost

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha D: Navrhované analytické účty k nákladovým a výnosovým účtům

Tabulka 15 - Seznam nově navrhovaných analytických účtů k nákladovým a výnosovým účtům

AÚ	Obsah AÚ
100	hospodářská činnost
300	daňové výnosy
381	vlastní výrobky
382	služby
383	ostatní
384	zpětný odběr druhotných surovin
385	materiál
386	nehmotný majetek
387	hmotný majetek
388	pozemky
389	přecenění reálnou hodnotou
391	zboží
392	úroky
393	pronájem pozemků
394	pronájem bytů
395	služby k nájmu
396	ostatní
400	s transfery

Zdroj: vlastní zpracování

Príloha E: Daň z príjmů právnických osob – výpočtová tabulka (obecná)

Tabulka 16 - Výpočet daně z příjmů právnických osob - obecná

SU AU	název	výnosy (Kč)	SU AU	název	rozpočt. skladba	náklady (Kč)	ke zdanění (Kč)
Podnikatelská činnost							
6xx 100	výnosy z hospodářské činnosti	396 88,24	5xx 100			316 472,92	80 415,32
604 300	výnosy z prodaného zboží		504 300	nákup zboží			-
662 300	úroky	1 145,40				-	1 145,40
603 300	výnosy z pronájmu pozemků a jiný nájem					-	-
603 300	výnosy z pronájmu (byty)	159 254,00	501 300 - část	materiál k opravám	3612/5139		159 254,00
602 300	služby k nájmu		502 300 - část	voda, elektřina, plyn	3612, 3613/515x		-
649 300			511 300 - část	opravy a udržování	3612, 3613/5171		-
			518 300 - část	služby, odpady	3612, 3613/5169		-
			549 300	pojištění domů	3612/5163		-
			562 300	úrok z úvěru na byty	3612/5141		-
			556 300				
			557 300	odpis pohledávek			-
Bezúplatná plnění ve výnosech (přijaté finanční a věcné dary)							
672 300	výnosy z transferů (část z finančních darů)	45 000,00				-	45 000,00
celkem							285 814,72
Nepodnikatelská							
							-

činnost							
601 300	výnosy z prodeje vlastních výrobků						
602 300	výnosy z prodeje služeb	8 620,63				-	8 620,63
669 300	ostatní finanční výnosy	554,00				-	554,00
649 300	výnosy za zpětný odběr druhotných surovin	46 042,50				-	46 042,50
							55 217,13
644 300	výnosy z prodeje materiálu						
645 300	výnosy z prodeje nehmotného majetku		552 300	prodaný nehmotný majetek			
646 300	výnosy z prodeje hmotného majetku		553 300	prodaný hmotný majetek			
647 300	výnosy z prodeje pozemků	174 646,00	554 300	prodané pozemky		187 865,68	
664 300	přecenění reálnou hodnotou při prodeji majetku	161 149,78	564 300	přecenění reálnou hodnotou			
	prodej majetku celkem	335 795,78				187 865,68	147 930,10
	celkem	834 046,55				504 338,60	
605 300	výnosy ze správních poplatků	3 710,00	5xx (různé náklady)			-	
606 300	výnosy z místních poplatků	307 648,00	501 300 502 300			-	
609 300	poplatky za znečištění ovzduší		512 300 513 300			-	
681 300	výnosy z DPFO	1 354 808,37	511 300			-	
682 300	výnosy z DPPO	1 070 288,21	518 300			-	

684 300	výnosy z DPH	2 479 102,40	52x 300			-	
686 300	výnosy z majetkových daní	724 806,99	54x 300			-	
688 300	výnosy z ostatních daní - loterie	140 763,46	556 300 557 300			-	
	daňové příjmy celkem	6 081 127,43				-	
649 300	část, která není předmětem daně	36 425,60				-	
672 300	výnosy z nároků na dotace na státní správu	64 200,00	569 300			-	
672 300	výnosy z transferů	156 875,00	572 300			-	
672 300	dotace na volby	49 738,55				-	
672 300	rozpuštění investičních dotací	17 129,67				-	
	transfery z veřejných rozpočtů - celkem	324 368,82				-	
		6 405 496,25					
	základ daně						488 961,95
	zaokrouhlení základu daně dle zákona						488 000,00
	vypočtená daň (sazba 0,19)						92 720,00

je předmětem daně
není předmětem daně

Zdroj: vlastní zpracování na základě Zákona o daních z příjmů

Příloha F: Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Tabulka 17 – Transformace výsledku hospodaření na základ daně, výpočet výše daně

SU AU	název	výnosy (Kč)	SU AU	název	rozpočt. skladba	náklady (Kč)	ke zdanění (Kč)
Podnikatelská činnost							
602 100	výnosy z hospodářské činnosti	396 888,24	5xx 100			316 472,92	80 415,32
604 391	výnosy z prodaného zboží		504 391	nákup zboží			-
662 392	úroky	1 145,40				-	1 145,40
603 393	výnosy z pronájmu pozemků a jiný nájem					-	-
603 394	výnosy z pronájmu (byty)	159 254,00	501 394	materiál k opravám	3612/5139		159 254,00
			502 394	voda, elektřina, plyn	3612 3613/515x		-
			511 394	opravy a udržování	3612 3613/5171		-
			518 394	služby, odpady	3612/5169		-
			549 394	pojištění domů	3612/5163		-
			562 394	úrok z úvěru na byty	3612/5141		
602 395	služby k nájmu						
649 396			556 396	tvorba a zúčtování opravných položek	3612/5141		-
			557 396	odpis pohledávek			-
Bezúplatná plnění ve výnosech (přijaté finanční a věcné dary)							

672 397	výnosy z transferů (část z finančních darů)	45 000,00				-	45 000,00
	celkem						285 814,72
Nepodnikatelská činnost							
601 381	výnosy z prodeje vlastních výrobků		5xx 381	různé náklady			
602 381	výnosy z prodeje služeb	8 620,63	5xx 381	různé náklady		-	8 620,63
669 383	ostatní finanční výnosy	554,00	5xx 382	různé náklady		-	554,00
649 384	výnosy za zpětný odběr druhotných surovin	46 042,50	5xx 384	různé náklady		-	46 042,50
	celkem						55 217,13
644 385	výnosy z prodeje materiálu		5xx 385				
345 386	výnosy z prodeje nehmotného majetku		552 386	prodaný nehmotný majetek			
646 387	výnosy z prodeje hmotného majetku		553 387	prodaný hmotný majetek			
647 388	výnosy z prodeje pozemků	174 646,00	554 388	prodané pozemky		187 865,68	
664 389	přecenění reálnou hodnotou při prodeji majetku	161 149,78	564 389	přecenění reálnou hodnotou			
	prodej majetku celkem	335 795,78				187 865,68	147 930,10
	celkem	834 046,55				504 338,60	
605 300	výnosy ze správních poplatků	3 710,00	5xx (různé náklady)			-	
606 300	výnosy z místních poplatků	307 648,00	501 300, 502 300			-	
609 300	poplatky za znečištění ovzduší		512 300, 513 300				
681 300	výnosy z DPFO	1 354 808,37	511 300			-	

682 300	výnosy z DPPO	1 070 288,21	518 300			-
684 300	výnosy z DPH	2 479 102,40	52x 300			-
686 300	výnosy z majetkových daní	724 806,99	54x 300			-
688 300	výnosy z ostatních daní - loterie	140 763,46	556 300, 557 300			-
	daňové příjmy celkem	6 081 127,43				-
649 300	část, která není předmětem daně	36 425,60				-
672 300	výnosy z nároků na dotace na státní správu	64 200,00	569 300			-
672 300	výnosy z transferů	156 875,00	572 300			-
672 300	dotace na volby	49 738,55				-
672 300	rozpuštění investičních dotací	17 129,67				-
	transfery z veřejných rozpočtů - celkem	324 368,82				-
	celkem (daňové+transf.)	6 405 496,25				
	základ daně					488 961,95
	zaokrouhlení základu daně dle zákona					488 000,00
	vypočtená daň (sazba 0,19)					92 720,00

je předmětem daně
není předmětem daně

Zdroj: vlastní zpracování