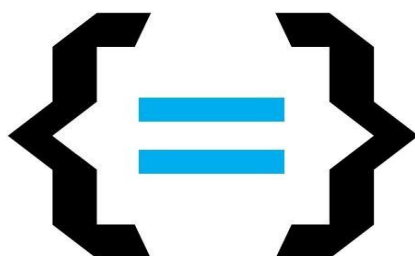


Univerzita Hradec Králové
Fakulta informatiky a managementu
Katedra managementu



**Zdanění právnických osob a
související výjimky**

Bakalářská práce

Autor: Blanka Víchová
Obor: Ekonomika a management

Vedoucí práce: Ing. Jan Mačí, Ph.D.

Hradec Králové

4/2023

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a s použitím uvedené literatury.

vlastnoruční podpis

V Hradci Králové dne 25.4.2023

Jméno a Příjmení

Poděkování:

Děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Janu Mačímu, Ph.D., za metodické vedení práce, milý přístup a pomoc při jejím zpracování.

Dále děkuji své rodině, svým dětem a partnerovi za podporu při studiu a při psaní této bakalářské práce.

Anotace

Bakalářská práce je zaměřena na zdanění právnických osob a souvisejících výjimek. V teoretické části jsou vymezeny základní pojmy, které s předmětným zdaněním souvisejí. Vysvětleny jsou i nedaňové pojmy, které věcně i ze zákona k tématu bakalářské práce patří. Na základě studia příslušných zákonů jsou uvedeny a komentovány položky zvyšující či snižující základ daně a položky od daně osvobozené. Uvedeny jsou také komentáře k tiskopisu Přiznání k dani z příjmu právnických osob. Konkrétní příklady výjimek jsou uvedeny v praktické části práce, a to především prostřednictvím osobních zkušeností autorky práce s předmětnou společností. Výsledkem práce je pohled na výjimky týkající se zdanění právnických osob stanovené zákonem a jejich použití a interpretace v praxi.

Klíčová slova: daň z příjmů právnických osob, daňový subjekt, předmět daně, základ daně

Annotation

Title: Taxation of corporate income and related tax exemptions

The Bachelor Thesis focuses on corporate taxation and related exemptions. The theoretical part defines the basic concepts related to the subject taxation. Non-tax concepts that are related to the topic of the bachelor thesis in terms of subject matter and law are also explained. On the basis of the study of the relevant laws, items increasing or decreasing the tax base and items exempt from tax are listed and commented. Comments on the Corporate Income Tax Return form are also given. Specific examples of exemptions are given in the practical part of the work, mainly through personal experience with the company in question. The result of the work is a look at the exceptions to corporate taxation provided by law and their application and interpretation in practice.

Keywords: corporate income tax, tax subject, subject of tax, tax base

Obsah

1. Úvod.....	1
2. Teoretická problematika daní	3
2.1 Historie daně z příjmů právnických osob.....	3
2.2 Vymezení pojmů pro daňovou teorii a praxi	4
2.2.1 Výjimky ve zdanění právnických osob	5
2.2.2 Daň z příjmů právnických osob.....	5
2.2.3 Legislativní úprava daně z příjmů právnických osob	6
2.3 Konstrukční prvky daní	7
2.3.1 Daňový subjekt	7
2.3.2 Předmět daně	8
2.3.3 Zdaňovací období	8
2.3.4 Sazba daně.....	9
2.3.5 Odpočty od základu daně a slevy na dani	9
2.4 Nedaňové pojmy související s daní z příjmů právnických osob	9
2.4.1 Účetní uzávěrka	9
2.4.2 Účetní závěrka	13
2.4.3 Audit společnosti	13
2.4.4 Výroční zpráva	14
2.4.5 Finanční úřad jako kontrolní orgán	14
2.5 Stanovení základu daně	15
2.5.1 Formulář Přiznání k dani z příjmů právnických osob.....	15
2.5.2 Položky zvyšující základ daně	16
2.5.3 Položky snižující základ daně	19
2.5.4 Položky odčitatelné od základu daně	20

3.	Společnost Tanex, a.s.	22
3.1	Představení společnosti	22
3.2	Akcionáři a základní kapitál	23
3.3	Předmět podnikání	23
3.4	Zaměstnanci.....	24
4.	Analýza daňových výjimek na příkladu analyzované společnosti	25
4.1	Účetní uzávěrka	25
4.1.1	Odpisy dlouhodobého majetku	25
4.1.2	Oběžný majetek.....	26
4.1.3	Inventarizace pohledávek a závazků	26
4.1.4	Rezervy	27
4.1.5	Časové rozlišení nákladů a výnosů	29
4.1.6	Inventarizace majetku	29
4.1.7	Výjimky ve zdanění a stanovení základu daně	30
4.1.8	Splatná daň.....	36
4.1.9	Vliv daňových výjimek na stanovení základu daně	36
4.2	Účetní závěrka.....	38
4.2.1	Listiny obsažené v účetní závěrce.....	38
4.2.2	Ověření závěrky auditorem	39
5.	Vyhodnocení.....	41
6.	Závěr	43
7.	Seznam použité literatury	45
7.1	Tištěné zdroje.....	45
7.2	Internetové zdroje	46
8.	Přílohy.....	48

Seznam Obrázků

Obrázek 1 – Vývoj sazeb Daně z příjmů právnických osob v ČR.....	4
Obrázek 2 – Označení formuláře Přiznání k dani z příjmů právnických osob	15
Obrázek 3 – II. Oddíl, řádky 20-70 Přiznání k dani z příjmů právnických osob	17
Obrázek 4 – Příloha k oddílu č. II, tabulka A.	17
Obrázek 5 – Příloha k oddílu č. II, tabulka B.	18
Obrázek 6 – Příloha č. 1 II. Oddílu, tabulka E.....	21
Obrázek 7 – Letecký pohled na průmyslový areál Tanex	22
Obrázek 8 – Příloha č. 1 II. Oddílu, tabulka C, písm. e).....	28
Obrázek 9 – Oddíl I. Formuláře Přiznání k dani z příjmu právnických osob	31
Obrázek 10 – II. Oddíl – daň z příjmů právnických osob	31
Obrázek 11 – Příloha č. 1 II. Oddílu, tabulka A.	32
Obrázek 12 – Příloha č. 1 II. Oddílu, tabulka B	34
Obrázek 13 – Řádek 111 Přiznání k dani z příjmů právnických osob	34
Obrázek 14 – Řádky 150 a 160 Přiznání k dani z příjmů právnických osob.....	35

Seznam Tabulek

Tabulka 1 – Druhy časového rozlišení	11
Tabulka 2 – Obsah účetních skupin v analyzované společnosti	33
Tabulka 3 – Vzorový výpočet pro položky zvyšující HV v Kč.....	33
Tabulka 4 – HV upravený o položky zvyšující a snižující.....	35
Tabulka 5 - Postup úpravy hospodářského výsledku a stanovení základu daně	38

1. Úvod

Předmětem této bakalářské práce je zdanění právnických osob a jeho výjimky. Úloha daní je důležitá nejen pro fungování státu, ale také pro jeho ekonomický vývoj. Daně jsou však všeobecně vnímány jako negativní prostředek, který se týká všech ekonomických subjektů. Zda jsou daně nastaveny objektivně či spravedlivě je však obtížné vyhodnotit.

Problematika zdanění společností v praxi je komplikovanější, než se na první pohled může zdát. Součástí zákonné úpravy jsou také výjimky, které specifikují situace, ve kterých se postupuje jinak než standardně. Pro všechny právnické osoby, na něž se zaměřuje tato práce, je tedy důležité znát výklad zákona co nejdůkladněji. Jelikož je výklad zákona v mnoha případech nekonkrétní, je potřeba se v určitých případech obrátit na odborníky v oblasti daní, především na daňové poradce či auditory.

Zákon o daních z příjmu prochází transformacemi několikrát v průběhu účetního období, proto je pro daňové subjekty nutné tyto změny sledovat a včas na ně z daňového pohledu reagovat. Daň z příjmu právnických osob je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., Zákon o daních z příjmů, ze kterého je v této práci prioritně čerpáno. Mezi další zákony zasahující do oblasti zdanění právnických osob je také například Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. V této práci jsou uvedeny varianty daňově účinného a neúčinného předmětu daně a výjimky z nich. Dále jsou uvedena případová řešení v praxi, a to na demonstrativních částkách, které ukazují vliv na konečnou výši daně z příjmů právnických osob.

Základním pilířem teoretické části předmětné práce je vymezení základních pojmů pro daňovou teorii a praxi. Primárně se jedná o výjimky ve zdanění právnických osob, interpretaci termínu daň z příjmů právnických osob a její legislativní úprava. Výjimky zde představují vyhodnocení daňové či nedaňové účinnosti účetních nákladů a výnosů.

Zároveň jsou v této části uvedeny konstrukční prvky daní, mezi které jsou zahrnuty pojmy daňový subjekt, předmět daně, zdaňovací období a sazba daně. Pro komplexní pohled na teorii daní jsou zde uvedeny jak nedaňové pojmy související s daní z příjmů právnických osob, tak i předepsaný postup při stanovení základu daně.

K této části je zdrojem především česká zákonná úprava v platném znění, odborné weby a knihy, které se teorii daní věnují.

Praktická část je zaměřena na analýzu daňových výjimek společnosti Tanex, a.s., jejímž hlavním předmětem podnikání je mimo jiné pronájem komerčních prostor pro průmyslovou výrobu.

V rámci analýzy daňových výjimek na příkladu analyzované společnosti jsou na demonstrativních částkách prezentovány konkrétní výjimky a jejich vliv na hospodářský výsledek, základ daně a výslednou daň z příjmů právnických osob. Zde jsou také uvedeny specifické případy včetně korektního určení základu daně předmětného podniku.

Prezentovány jsou také postupy a zákonné povinnosti dané společnosti při sestavování účetní závěrky a uzávěrky. Zmíněni jsou také specialisté v oboru, příslušné úřady a kontrolní orgány, které dohlížejí nejen na správné vyložení zákona, ale také na správné stanovení základu pro zdanění, korektní výpočet a odvod příslušné daně z pohledu kontrolních orgánů. Znázorněny jsou i vybrané části formuláře Přiznání k dani z příjmů právnických osob, kterých se výjimky týkají.

Zdroji pro praktickou část práce jsou odborné publikace a internetové zdroje věnující se této oblasti a čerpáno je také z osobní zkušenosti autorky práce.

Hlavním cílem práce je na příkladu daňových výjimek demonstrovat správné stanovení základu daně ve zdanění příjmů právnických osob a s tím související specifika a výjimky, které mají vliv na výslednou daňovou povinnost a čistý zisk. Dílčím cílem práce je rozvést úvahu nad vybranými výjimkami z pohledu funkcí daní. Zároveň jsou specifikovány předměty zdanění jak daňově účinné, tak i daňově neúčinné.

Konečná část práce se věnuje vyhodnocení výjimek ve zdanění analyzované právnické osoby a jejich dopad na ekonomickou situaci podniku. Splnění stanovených cílů a poukázání na znalost příslušných zákonů a souvisejících vyhlášek, je vyhodnoceno na konkrétních případech, na nichž jsou uvedeny pozitivní a negativní důsledky výjimek ve zdanění právnických osob.

2. Teoretická problematika daní

V této části je práce zaměřena na celkový teoretický přehled týkající se daně z příjmů právnických osob a souvisejících výjimek. Zmíněna je také historie, která přispěla k vývoji tohoto oboru až do současné podoby. Dále jsou vysvětleny jednotlivé pojmy týkající se problematiky zdanění právnických subjektů.

2.1 Historie daně z příjmů právnických osob

Daňová teorie se rozvíjela v rámci filozofie a náboženských učení již ve starověku (Aristoteles) a ve středověku (Tomáš Akvinský, Tomáš Štítný ze Štítného). Názory na daně vyslovovali i merkantilisté a další myslitelé, kteří přispívali k proměně středověkých názorů v novověké. (Kubátová, 2018, s. 32)

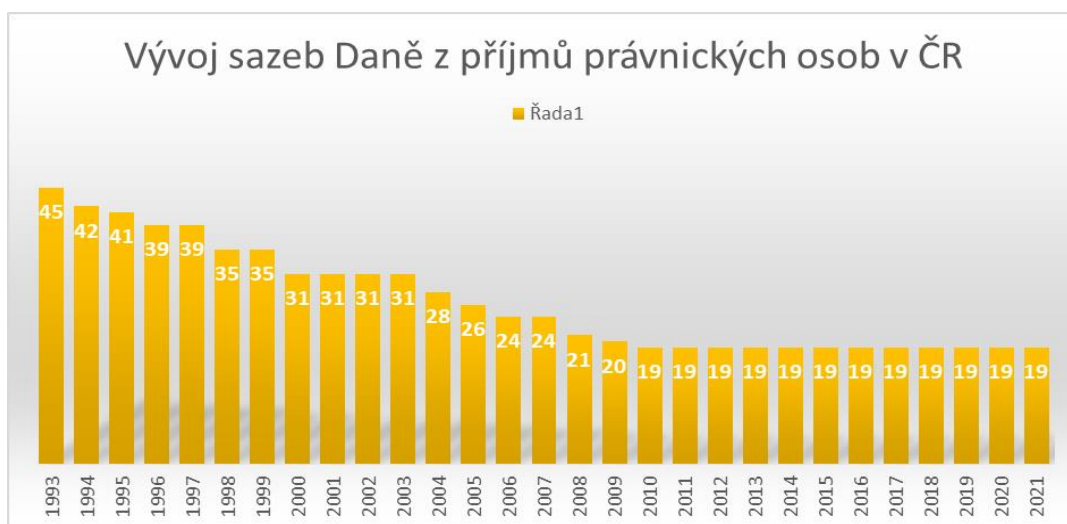
Historickým předchůdcem daně ze zisku společností jsou různé výnosové daně, které byly ukládány na některé druhy zisků (výdělků), a to z počátku fyzickým osobám. Tyto výnosové daně, známé již ve starověku, postihovaly zisky z pozemků, živností, domů apod. Do této kategorie je možné zařadit například známý třicátek nebo církevní desátek. Avšak při nerozvinutém účetnictví nebylo většinou možné zdaňovat zisky přímo a používaly se různé zástupné znaky. Proto byly v minulosti známy například daně určené podle počtu tovaryšů nebo podle tzv. osedlého, což byla jednotka velikosti statku – jakýsi fiktivní statek.

První skutečně výnosové daně uložené přímo na účetní zisk (přičemž se náklady na jeho dosažení do základu daně nepočítaly) umožnilo až zavedení řádného účetnictví, které se rozvíjelo v souvislosti s manufakturní a tovární výrobou. Koncentrace kapitálu a rozšíření kolektivního investování vedlo pak koncem 19. století k zavedení první daně z důchodu společností, a to v Prusku (1891) Stejně jako osobní důchodová daň měla i tato daň při svém zavedení velmi nízkou sazbu (nejvýše 4 %).

V našich zemích byla daň ze zisků společností zavedena v roce 1898 v souvislosti s Böhmbawerkovou reformou a nazývala se „daň z podniků veřejně účtujících“. Sazba, kromě finančních institucí, na něž se vztahovaly přírážky, byla jednotná – ve výši 10 %. (Kubátová, 2018, s. 183-184)

V zákoně č. 586/1992 sb. Zákon o daních z příjmů a jeho historii lze nalézt sazby daně z příjmů právnických osob. Historie novelizací tohoto zákona poskytuje informace o sazbě daně z příjmů právnických osob v jednotlivých letech, a to od roku 1993, kdy první sazba této daně byla stanovena na hodnotu 45 %. Ekonomický rozvoj v České republice ovlivňoval výši této sazby, a to postupným snižováním, na hodnotu 39 % v roce 1996. Na Obrázku 1 lze pozorovat patrný pokles, který byl zaznamenán v roce 2000, kdy se sazba daně zastavila na 31 %, a to až do roku 2003. Následný vývoj snížil tuto sazbu až na 19 %, která setrvala až do roku 2021. (Zákony pro lidi.cz, 2023), (obrázek 1)

Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob ukazuje na dlouhodobou stabilitu daňové sazby. Skutečné zdanění však není ekvivalentní této hodnotě. Zdanění právnických osob je často neefektivní a nespravedlivé, přestože je sazba daně z příjmu právnických osob stanovena pro všechny právnické osoby na jednotnou sazbu 19 %.



Obrázek 1 – Vývoj sazeb Daně z příjmů právnických osob v ČR

2.2 Vymezení pojmů pro daňovou teorii a praxi

Daňová problematika v oblasti právních subjektů je labyrint pojmů, zákonů a nařízení, ve kterém je potřeba se důkladně zorientovat. V následující části práce jsou vymezeny a vysvětleny základní pojmy, které jsou v běžné daňové praxi používány. Jedná se například o specifikaci výjimek, daň z příjmů právnických osob a její legislativní úpravu nebo konstrukční prvky daní.

V této kapitole je práce zaměřena na definování jednotlivých pojmů, které souvisí s cíli a problematikou daného tématu práce. Tento oddíl poskytuje informace, co je to daň, jaký zákon stanovuje pravidla pro daně z příjmů právnických osob, dále také co znamená základ daně a kdo je právnickou osobou. Není přehlédnuta ani otázka, kdo je poplatníkem daně, co je předmětem této daně a jaká je sazba, která určuje výši daně z příjmů právnických osob a jaké jsou druhy a délka zdaňovacího období. Pojmy neuvedené v této kapitole, budou případně specifikovány v následujících oddílech této práce.

2.2.1 Výjimky ve zdanění právnických osob

Výjimkami ve zdanění právnických osob jsou chápány položky z účetnictví, které jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, avšak zvyšují či snižují základ daně. V konečném důsledku je výsledek hospodaření před zdaněním rozdílný od základu daně.

Výjimky, které z pohledu účetnictví zvyšují hospodářský výsledek jsou příjmy, které jsou osvobozené dle § 19, zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů a vymezené případy v §23 odst. 3 písm. b) a c), zákona č. 586/2002 Sb. Tyto výjimky jsou podrobně interpretovány v podkapitole 2.5.3. této práce. Tyto účetní položky jsou zahrnuty v hospodářském výsledku společnosti, avšak ze základu daně se v Přiznání k dani z příjmů právnických osob vylučují. Důsledkem této úpravy dochází ke snížení základu daně, a tedy i nižší dani z příjmů právnických osob.

Podoba výjimky, která v účetnictví snižuje hospodářský výsledek, jsou daňově neúčinné položky, jejichž specifikaci vymezuje §23 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů. Podrobnou interpretaci uvedených výjimek lze nalézt v podkapitole 2.5.2. této práce. Následkem vyčíslení položek dle §23 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů se hospodářský výsledek o tuto sumu zvyšuje. Dochází tedy zároveň ke zvýšení základu daně, a tudíž i vyšší dani z příjmů právnických osob.

2.2.2 Daň z příjmů právnických osob

*Daň je obecně definována jako **povinná**, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových*

intervalech (např. každoroční placení daně z příjmu) nebo pravidelná a platí se za určitých okolností. (Kubátová, 2018, s. 15-16)

Dle údajů OECD je korporátní daň definována jako daň uvalená na čistý zisk (hrubý příjem minus přípustné daňové úlevy) podniků. Do této daně je zohledňována i daň z kapitálových zisků podniku. (OECD Data, 2023)

Daň ze zisku společností lze také spojit s pojmem „důchodová daň korporací“ (Corporation income tax) nebo „daň ze zisku korporací“. V ČR se vyskytuje název „daň z příjmů právnických osob“. Pojmová nejasnost a nejednoznačnost má svou logickou příčinu v právních rozdílech mezi státy, v oblasti kolektivního investování prostřednictvím různých druhů společností a v odlišné daňové politice jednotlivých států vůči těmto subjektům.

Pro účely této práce bude pojem „společnost“ užíván ve smyslu širším, kdy se jedná o všechny právnické osoby, které jsou obchodními společnostmi, jako akciová společnost, veřejná obchodní společnost, společnost s ručením omezeným a komanditní společnost (podle českého obchodního práva, specificky zejména zákona o obchodních korporacích).

V dalším textu bude pojem daň ze zisků (důchodů) společností chápán jako daň obchodních společností. (Kubátová, 2018, s. 182-183)

2.2.3 Legislativní úprava daně z příjmů právnických osob

Výchozím nepostradatelným zdrojem informací pro tuto práci, respektive pro zdanění příjmů právnických osob, je Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který zároveň zahrnuje i podmínky a výjimky zdanění fyzických osob. Zákon nabyl platnosti dne 18.12.1992 a je účinný od 1.1.1993. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů obsahuje 7 částí, z nichž část první je věnována Dani z příjmů fyzických osob, část druhá Dani z příjmů právnických osob, část třetí Společné ustanovení, část čtvrtá Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů, část pátá Registrace, část šestá Pravomoci vlády a ministerstva financí a konečně část sedmá Přejídná a závěrečná ustanovení. Dále obsahuje přechodná ustanovení a přílohy. Od doby jeho platnosti bylo 20.4.2023 provedeno 137 novelizací. Poslední novelizace vstoupí v platnost od 1.7.2023. (Zákony pro lidi.cz, 2023)

Pro účely této práce je čerpáno především z části druhé tohoto zákona č. 586/2002 Sb. o daních z příjmů právnických osob. Dále pak z části třetí, kde lze najít například nařízení pro správné stanovení základu daně a s tím související problematika nebo systém odepisování majetku a jeho vliv na základ daně.

2.3 Konstrukční prvky daní

Složitost daňové problematiky dopadá na všechny daňové subjekty. Konstrukce daňového systému je komplikovaná a je důležité, aby stát nastavil správná pravidla této konstrukce. Základní konstrukční prvky mají svůj účel a rozhodují o tom, v jaké míře na jednotlivé subjekty budou dopadat. Konkrétně se jedná o daňový subjekt, předmět daně, osvobození od daně, základ daně a období, za které se stanoví, odpočty od základu daně, sazba daně a slevy na dani. (Vančurová, Láchová, 2018, s.13–14). Vybrané prvky jsou charakterizovány v následujícím textu této práce.

2.3.1 Daňový subjekt

S pojmem daňový subjekt se lze v oblasti daní setkat velmi často. Přesnou specifikaci tohoto prvku přináší §20 odst.1) zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád „*Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.*“ (Zákony pro lidi.cz, 2023). Pro účely této práce je daňovým subjektem chápána právnická osoba.

Definice a vymezení, kdo je poplatníkem daně z příjmů právnických osob lze nalézt v zákoně č. 586/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů v §17. Poplatníkem daně stanovuje §17 v odst. 1 na prvním místě právnickou osobu. Dále uvádí jako poplatníka organizační složky států a podílové fondy. Poplatník je daňovým rezidentem v České republice v případě, že má na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňoví rezidenti ČR mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Poplatníci, kteří jsou daňovými nerezidenty, nemají na území ČR své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která

se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR. (Daňové zákony k 1.1.2022, 2022, s. 20–21)

2.3.2 Předmět daně

Po nahlédnutí do předmětného zákona lze nalézt v §18 definici, které příjmy jsou či nejsou předmětem daně. V následujících oddílech této práce jsou jednotlivé varianty charakterizovány podrobněji. (Daňové zákony k 1.1.2022, 2022, s. 21)

Od odvodu daně z příjmů je osvobozeno hned několik položek, které jsou legalizovány v §4 zákona č. 586/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů. Jedná se o výběr prvků, které nepodléhají zdanění a nezahrnují se tedy do základu daně. (Daňové zákony k 1.1.2022, 2022, s. 7–9)

Základ daně je fundamentem pro výpočet daně, v této práci konkrétně dani z příjmů právnických osob. Jeho správné stanovení vyžaduje odborné znalosti a zkušenosti v tomto oboru. Při jeho sestavování se v daňovém přiznání vychází z hospodářského výsledku před zdaněním převzatého z účetnictví. Nicméně základ daně z příjmů právnických osob se účetnímu hospodářskému výsledku nerovná, je pouze východiskem pro jeho stanovení. Proces transformace účetního hospodářského výsledku účetní jednotky na základ daně je pak popsán zejména v ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů. Z koncepce § 23 vychází i formulář daňového přiznání k daní z příjmů a jednotlivé řádky jsou přímo navázány na jednotlivé části tohoto ustanovení.

Účetní hospodářský výsledek je vymezen účetními předpisy jako rozdíl účtovaných nákladů a výnosů. Zákon o daních z příjmů definuje základ daně v ustanovení § 23 odst. 1 jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle zákona o daních z příjmů. (Hnátek, 2022, str. 8-9)

2.3.3 Zdaňovací období

Dalším důležitým údajem pro správné stanovení daně je zdaňovací období. Tuto problematiku upravuje taktéž zákon č. 586/1992 Sb. O daních z příjmů, a to konkrétně v §21a. Tento uvádí, že zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob může být buď

kalendářní rok nebo hospodářský rok. Další z možností je období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými. Poslední eventualitou je účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. (Daňové zákony k 1.1.2022, 2022, s. 26)

2.3.4 Sazba daně

Výše uvedený zákon také stanovuje sazbu daně, a to v § 21 Sazba a výpočet daně. Jak je již zmíněno, v roce 2022 je v platnosti sazba 19 %. Pro rok 2023 se sazba daně z příjmů právnických osob nemění a zůstává na hodnotě 19 %. (Daňové zákony k 1.1.2022, 2022, s. 21)

2.3.5 Odpočty od základu daně a slevy na dani

Odpočty od základu daně a slevy na dani jsou prvky daní, které upravuje §34 zákona č. 586/2002 Sb. Zákon o daních z příjmů. Pro uplatnění korektního odpočtu nebo slevy na dani dle výše uvedeného paragrafu je nutná jeho přesná interpretace. Konkrétními položkami se tato práce zabývá v oddíle 2.5 Stanovení základu daně.

2.4 Nedaňové pojmy související s daní z příjmů právnických osob

S korektním stanovením základu daně a finálním výsledkem hospodaření souvisejí i účetní pojmy, které jsou nyní v této práci zmíněny. Pojmy účetní uzávěrka a závěrka a audit jsou v následujících oddílech této práce vysvětleny.

2.4.1 Účetní uzávěrka

Účetní uzávěrka se provádí na konci zdaňovacího období a úkony, které ji představují, vedou k účetnímu uzavření období. Účetní uzávěrka má čtyři druhy, a to řádná, mimořádná mezitímní a konsolidovaná. Pro účely této práce je pojem účetní uzávěrka uvažována řádná. Součástí účetní uzávěrky je zaúčtování účetních operací, které představují například kontrolu účetních vazeb, zaúčtování odpisů dlouhodobého majetku, tvorbu a čerpání rezerv, opravných a dohadných položek nebo účtování časového rozlišení. Dalším krokem je provedení inventarizace majetku a závazků a daňová analýza, která představuje

zaúčtování veškerých nákladů a výnosů souvisejících s účetní jednotkou v daném účetním období bez ohledu na daňovou uznatelnost. Po vypočtení daně jak splatné, tak odložené, lze provést uzavření účetních knih. Pojmy daňové odpisy dlouhodobého majetku, tvorba a čerpání rezerv, opravné položky k pohledávkám, časové rozlišení, dohadné položky, inventarizace majetku a závazků a daň ze zisku jsou interpretovány níže, jako dílčí samostatné součásti této podkapitoly. (Březinová, 2019, s. 151–152)

Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Způsoby odepisování hmotného majetku dlouhodobého interpretuje §23 a násl. zákona č. 586/1992 Sb. O daních z příjmů. Účelem tohoto zákona je mimo jiné stanovit, co se považuje za hmotný majetek, kdo může majetek odepisovat a jaký majetek je z odepisování vyloučený. Prvním krokem je stanovení vstupní ceny odepisovaného majetku. Proces stanovení vstupní ceny také řeší uvedený zákon, a to konkrétně v §29 a následující. Druhým krokem je stanovení korektní odpisové skupiny dle §30 téhož zákona. Zákon stanovuje 6 odpisových skupin, z nichž má každá rozdílně stanovenou dobu odepisování. Zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny se provádí dle Přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. Po zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny je nutné stanovit metodu odepisování. Metody odepisování jsou dle zmíněného zákona stanoveny dvě, a to rovnoměrné a zrychlené. Výběr metody je na poplatníkovi, který odpisy tvoří. (Daňové zákony k 1.1.2022, 2022, s. 28–32)

Tvorba a čerpání rezerv

Tvorbu a čerpání rezerv upravuje §7 zákona č. 583/1992 Sb. Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Odstavec 1) uvedeného zákona vymezuje rezervy na opravy hmotného majetku, které jsou daňově účinné. Pro jejich daňovou účinnost je však nutné splnit další podmínky tvorby a čerpání, které jsou stanoveny v odstavcích 4–12. V případě, že tvorba a čerpání rezervy nesplňují vymezené předpoklady, není možné ji považovat za daňově účinnou. (Zákony pro lidi.cz, 2023)

Opravné položky k pohledávkám

Tvorba opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení upravuje zákon č. 583/1992 Sb. Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, a to konkrétně v §8. Opravná položka je daňově účinnou v případě splnění podmínek uvedených v §8 uvedeného zákona. V následujících paragrafech 8a a 8b jsou vymezeny podmínky pro tvorbu opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 a opravným položkám k pohledávkám z titulu ručení za clo. (Zákony pro lidi.cz, 2023)

Dohadné položky

Dohadnými položkami jsou pohledávky či závazky, o jejichž existenci daňový subjekt ví, avšak je nemá ke konci účetního období podložené doklady. Nezná tedy jejich přesnou hodnotu, ale je zřejmý jejich účel a účetní období, do kterého patří. Daňovému subjektu je tedy umožněno na příslušné analytické účty nákladů a pasiv nebo výnosů a aktiv provádět interními doklady uzávěrkové operace, které ovlivňují výsledek hospodaření. Tyto položky jsou daňově účinné a snižují tedy základ daně. (Müllerová, 2016, s. 163)

Časové rozlišení

Náklady a výnosy se zásadně uvádějí v účetnictví dle aktuálního principu, bez ohledu na peněžní tok. Aby byla dodržena tato zásada, je nutné na konci účetního období náklady a výnosy časově rozlišovat. Druhy položek časového rozlišení reprezentuje následující tabulka. (Müllerová, 2016, s. 161), (tabulka 1)

DRUH ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ		BĚŽNÉ OBDOBÍ	PŘÍŠTÍ OBDOBÍ
NÁKLADY	Náklady příštích období	Výdaj	Náklad
	Výdaje příštích období	Náklad	Výdaj
VÝNOSY	Výnosy příštích období	Příjem	Výnos
	Příjmy příštích období	Výnos	Příjem

Tabulka 1 – Druhy časového rozlišení

Inventarizace majetku a závazků

Povinnost účetním jednotkám provádět inventarizaci majetku a závazků nařizuje zákon č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví, a to v §29 a násl. Tato činnost obsahuje kontrolu účetní evidence majetku a závazků se skutečným stavem. V závislosti na charakteru inventarizovaných položek může být prováděna buď fyzická nebo dokladová inventura. Fyzická inventura se provádí u dlouhodobého hmotného majetku, zásob a finančního majetku. Dokladová inventura se provádí u nehmotného majetku, pohledávek a závazků. Fyzickou inventuru lze provádět v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, případně prvních dvou měsících období následujícího. Zároveň se ale musí dokázat stav majetku ke konci účetního období. Inventarizace se dokládá inventarizačním soupisem. V případě zjištění inventarizačních rozdílů je nutné zaúčtování těchto odlišností ke konci účetního období, a narovnat tak účetní stavy se skutečností. (Zákony pro lidi.cz, 2023), (Müllerová, 2016, s. 158-159)

Daň ze zisku splatná a odložená

V oddíle 2.2.1 této práce je uvedena definice daně všeobecně. V této kapitole se práce věnuje konkrétnímu postupu zjištění daně z příjmů právnických osob, a to jak splatné, tak odložené.

Splatná daň se zjišťuje ze základu daně. Základ daně se zjišťuje transformací hospodářského výsledku, který může být buď zisk nebo ztráta. Postup úpravy hospodářského výsledku pro zjištění základu daně je stanoven formulářem Přiznání k dani z příjmů právnických osob. Po této transformaci se na řádku č. 290 uvedeného formuláře vypočte daň procentní sazbou, která je stanovena v §21 odst. 1) zákona č. 586/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů. Vypočtená hodnota daně se zaúčtováním přenese do účetnictví daňového subjektu. Splatnost této daně je den podání Přiznání k dani z příjmů právnických osob. (MojeDaně.cz, 2023), (Daňové zákony k 1.1.2022, 2022)

Odložená daň z účetního hlediska neznamena pro daňový subjekt pozdější úhradu své daňové povinnosti. Pojem odložená daň má informativní charakter a daňovému subjektu poskytuje informaci o budoucí daňové pohledávce či závazku. Odložená daň je uvažována jako účetní nástroj, jehož prostřednictvím zaručíme věrný a poctivý obraz účetnictví

společnosti. Odložená daň vzniká důsledkem rozdílného pohledu daňové legislativy a účetnictví. Rozdíly jsou trvalé, časové a přechodné, avšak odložená daň se počítá pouze u rozdílů časových a přechodných. Časové rozdíly jsou interpretovány jako rozdíly nákladů a výnosů, které jsou v účetnictví zachyceny v jiném období, než které uznávají daňové předpisy. Přechodné rozdíly mají podobný charakter jako časové. První uvedené však lze rozdělit na připočitatelné a odpočitatelné. Odložená daň může mít formu Odloženého daňového závazku (dluh) nebo Odložené daňové pohledávky. O odložené dani je účtováno ke konci účetního období. (Müllerová, 2016, s. 67-74), (AZ data, 2023)

2.4.2 Účetní závěrka

Účetní závěrka je soubor účetních výkazů, které jsou stanoveny v §18 zákona č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví. Konkrétně se jedná o Rozvahu, Výkaz zisku a ztráty, Přehled o peněžních tocích, Přehled o změnách vlastního kapitálu a Příloha. Malé a mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat všechny z uvedených výkazů. (Šteker, 2016, s. 225–252), (Březinová, 2019, s. 152-153)

Následné povinnosti související s účetní závěrkou je stanovena účetním jednotkám dle §20 zákona č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví. Povinnostmi je například audit účetní uzávěrky nebo výroční zpráva. (Müllerová, 2016, s. 173 a 174)

2.4.3 Audit společnosti

Audit neboli zkoumání účetní závěrky nezávislým odborníkem – auditorem, není povinný pro všechny právnické osoby. Dle §20 zákona č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví mají povinnosti auditovat účetní závěrku velké a střední podniky. Malé podniky mají povinnost pouze při splnění podmínek stanovených v §20, odst. 1, písm. c) zákona č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví. Proces auditu a jeho výstupy jsou uvedeny v praktické části této práce. (Müllerová, 2016, s. 173)

Auditor je nezávislým odborníkem, který musí mít kvalifikaci požadovanou regulačním orgánem, v České republice je to Komora auditorů České republiky. (Czech Wealth.cz, 2023)

Kvalifikovaný auditor má přidělené evidenční číslo oprávnění, na základě kterého může vykonávat auditorskou činnost. Auditóři jsou často součástí auditorské společnosti, která poskytuje daňovému subjektu komplexní služby v tomto oboru.

2.4.4 Výroční zpráva

Müllerová a Šindelář (2016) upozorňují na povinnost sestavit výroční zprávu, pokud má účetní jednotka povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Poukazují na povinné zveřejňování výroční zprávy za každé zdaňovací období. Autoři také uvádějí jaké minimální informace musí účetní jednotka zveřejňovat. Jedná se například o předpokládaný vývoj činnosti účetní jednotky, o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů nebo o aktivitách v oblasti životního prostředí. Obsah zdroje také upozorňuje na střední, malé a mikro účetní jednotky, které povinné informace zveřejňovat nemusejí. Autory také není opomenuta skutečnost, že součástí výroční zprávy je účetní závěrka a zpráva auditora. (Müllerová, 2016, s. 174)

2.4.5 Finanční úřad jako kontrolní orgán

Korektní vyhodnocení výkladu zákona č. 586/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů je obtížným úkolem. Prvním krokem pro správné posouzení daňové či nedaňové účinnosti nákladů a výnosů je nezbytná důkladná znalost interpretace výše uvedeného zákona. V mnoha případech je nutné obrátit se na příslušné specialisty v oboru daní. Konzultace s odborníky přináší jasnější pohled na danou problematiku, a tím i jisté rozhodnutí, zda společnost vyhodnotila výjimky korektně. Konečným prvkem v posouzení korektnosti specifika výjimek je však až kontrolní orgán.

V České republice je kontrolním orgánem Finanční úřad. Organizační struktura dělí instituce dle krajů, konkrétně tedy na 14 úřadů. Každý z těchto krajských úřadů má ještě vlastní rozdělení na jednotlivá pracoviště, která místně přísluší k okresním městům. Daňový subjekt spadá k místně příslušnému finančnímu úřadu dle sídla společnosti. (Finanční správa ČR.cz, 2023)

Na každém místně příslušném pracovišti finančního úřadu jsou jednotlivé odbory, z nichž se každý věnuje jiné problematice daní. Odbor související s cílem je Odbor metodiky a

výkonu daní a Odbor kontroly. Druhý zmíněný vyhodnocuje daňová specifika a výjimky až při zahájení správního řízení – kontroly. (Finanční správa ČR.cz, 2023)

2.5 Stanovení základu daně

Stanovení základu daně je důležitou činností, která je nezbytná pro všechny daňové subjekty a je součástí daňové uzávěrky. Již v průběhu zdaňovacího období je vhodné promyšlené plánování výnosů a nákladů, kterým lze optimalizovat účetní výsledek hospodaření. Tento výsledek je tedy stěžejní hodnotou, která se následně v daňovém přiznání upravuje o specificky vymezené položky. Ve formuláři Přiznání k dani z příjmů právnických osob lze nalézt jednotlivé řádky, ve kterých se účetní hospodářský výsledek zvyšuje či snižuje dle dílčích položek na základ daně. Zmíněný formulář této práci poslouží jako účelný nástroj pro přehlednou specifikaci jednotlivých výjimek.

2.5.1 Formulář Přiznání k dani z příjmů právnických osob

Formulář Přiznání k dani z příjmů právnických osob podávají právnické osoby, a to na tiskopisu vydávaném Ministerstvem financí ČR. Formulář obsahuje mimo jiné číselné označení, které určuje jeho aktuálnost. Za zdaňovací období roku 2021, 2022 a pro části zdaňovacího období roku 2023 je to formulář č. MFin 5404 - vzor č. 33. Toto označení je na formuláři Přiznání k dani z příjmů právnických osob uvedeno vždy v levém dolním rohu na první stránce tiskopisu. (MojeDaně. Přiznání k dani z příjmů právnických osob (on-line), 2023), (obrázek 2 – Označení formuláře Přiznání k dani z příjmů právnických osob, zdroj: vlastní zpracování z formuláře Přiznání k dani z příjmů právnických osob ve formátu PDF)

The image shows a portion of a tax form. It includes the following fields and text:

- Field 12: "Transakce uskutečněné se spojenými osobami⁹⁾" with a "Kód" field containing the letter "N".
- Field 13: "Hlavní (převažující) činnost" with two empty input boxes and a "Kód klasifikace CZ-NACE²⁾" field with two empty input boxes.
- A red-bordered box at the bottom left contains the text: "25 5404 MFin 5404 - vzor č. 33".
- At the bottom center, there is a small number "1".
- At the bottom right, there is a note: "(platný pro zdaňovací období započatá v roce 2022 a pro části zdaňovacích období započatých v roce 2023, za které lhůta pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2023)".

Obrázek 2 – Označení formuláře Přiznání k dani z příjmů právnických osob

Formulář Přiznání k dani z příjmů právnických osob nelze vyplnit bez příloh k tomuto tiskopisu. Použití příloh je vázáno k údajům, které daňový subjekt musí v tiskopisu uvádět.

Pomůckou pro vyplňování výše uvedeného přiznání a příloh jsou Pokyny, které přispívají ke správné orientaci v tiskopisu a měly by vést daňový subjekt k jeho korektnímu vyplnění. (MojeDaně.cz, 2023) Další části tiskopisu uvedeného přiznání budou podrobněji popsány v následujících odstavcích této práce.

2.5.2 Položky zvyšující základ daně

Hodnoty zvyšující hospodářský výsledek lze nalézt v účetnictví, ve kterém je po celé zdaňovací období účtováno dle zákonné úpravy. Konkrétně se jedná o položky, které nejsou daňově účinné. O tyto hodnoty je nutné zvýšit základ daně.

Hnátek (2022) doporučuje provést rozbor relevantních nákladů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů. Je důležité již v průběhu zdaňovacího období korektně vyhodnotit, zda náklady souvisejí s dosahovanými příjmy a slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dle výše zmíněno autora je nutné prokazatelně dokázat účelnost vynaložených nákladů. (Hnátek, 2022, s. 10)

Z výše uvedeného je více než zřejmé, že doporučení jsou hodnotným návodem. Korektní zařazení a analýza nákladů v průběhu zdaňovacího období napomáhá k jednoduššímu a průhlednějšímu vyhodnocení jejich daňové účelnosti.

Do formuláře Přiznání k dani z příjmu právnických osob je nutné v oddíle II. Na řádky 20–70 (obrázek 3) vyčlenit položky zvyšující základ daně.

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 –) ¹⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ²⁾ 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 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)}			
63	Částky, o které se podle § 23e, § 23g, § 23h a § 38fa zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62 + 63)		

Obrázek 3 – II. Oddíl, řádky 20-70 Přiznání k daní z příjmů právnických osob

K řádku 40 uvedeného tiskopisu je nutné vyplnit přílohu č. 1 II Oddílu – tabulka A a B. Tabulka A slouží k výčtu daňově neúčinných nákladů, které musejí být rozděleny dle Názvu účtové skupiny (včetně číselného označení). (MojeDaně.cz, 2023), (Obrázek 4, vlastní zpracování)

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
1		
2		
3		
4		

Obrázek 4 – Příloha k oddílu č. II, tabulka A.

Tabulka B s názvem Odpisy hmotného a nehmotného majetku vyžaduje pod písmenem a) výkázání daňových odpisů s rozdělením do jednotlivých odpisových skupin. (Obrázek 5, vlastní zpracování) Pod písmenem b) je nutné vyplnit celkovou hodnotu účetních odpisů. (MojeDaně.cz, 2023)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1	
2	(neobsazeno)	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3	

Obrázek 5 – Příloha k oddílu č. II, tabulka B.

Výsledek hospodaření se zvyšuje dle §23 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/2002 Sb. o daních z příjmů o částky, které nelze vykázat jako daňově účinné. Konkrétně se jedná o částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění, které zaměstnavatel neuhradí za své zaměstnance do konce následujícího měsíce po zdaňovacím období. O tyto daňově uznatelné náklady však společnost není ochuzena, ale smí si je daňově uplatnit až v následujícím zdaňovacím období.

Dalšími náklady, které jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření a nelze uznat jejich daňovou účelnost jsou uvedeny v §25 zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů. Jedná se o vyplacené podíly na zisku, nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na kulturní a sportovní vyžití či rekreaci, tvorbu rezervních a ostatních účelových fondů, které nejsou tvořeny podle zvláštního právního předpisu, penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou uvedenou v §24 odst. 2 písm. Zi).

Do nezdanitelné části základu daně nelze také zahrnout hodnotu bezúplatného plnění dle §25, odst. 1 písm. t zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů jsou náklady na reprezentaci a dary, kde se za dary nepovažují reklamní předměty označené logem společnosti do hodnoty 500 Kč bez DPH.

Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy hmotného majetku dle §26-33 zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů jsou další nezdanitelnou položkou. Účetní odpisy vyjadřují opotřebení hmotného majetku. Tyto odpisy jsou rozvrženy do období předpokládané životnosti odepisovaného majetku. Stanovení a výpočet hodnoty daňového odpisu pro jednotlivá účetní období je stanovena §31 a §32 zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů. Pouze hodnota daňového dopisu za dané účetní období je položkou snižující základ daně.

Pokud má účetní odpis za účetní období hodnotu vyšší než odpis daňový, pak se tento rozdíl stává položkou zvyšující základ daně.

Svá pravidla má i tvorba opravných položek na vrub nákladů dle §25, písm. v) zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů, s výjimkou uvedenou v §24 téhož zákona. V publikaci Zákon o daních z příjmů Komentář (viz zdroje) je poukazováno na tvorbu účetních opravných položek pouze k aktivům společnosti, a tyto nejsou daňově uznatelným nákladem dle zákona č 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví. Nejčastěji jsou opravné položky tvořeny k pohledávkám. Podmínky pro tvorbu těchto opravných položek si každá účetní jednotka stanovuje vlastním interním předpisem. Za daňově uznatelné opravné položky nejen k pohledávkám, ale také k zásobám a majetku, lze považovat pouze ty, které jsou vytvořené dle zákona č. 593/1992 Zákon o rezervách Sb. Podmínky a způsob tvorby těchto opravných položek je podrobně rozveden v teoretické části této práce. (Klimešová, 2018, s. 147-156), (Hnátek, 2022, s. 17–22), (Dráb a kol., 2021), (Daňové zákony k 1.1.2022, 2022, s. 37–44)

2.5.3 Položky snižující základ daně

Do výjimek uvedených v podkapitole 2.2.1 patří položky snižující základ daně, kterými jsou příjmy osvobozené dle § 19, zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů, nebo nejsou předmětem daně dle §23 odst. 3 písm. b) a c), zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů, snižují hospodářský výsledek, a tím pozitivně upravují základ daně.

Nejčastější situací, kterou lze zařadit do výjimek definovaných v podkapitole 2.2.1 je rozdíl účetních a daňových odpisů. V tomto případě nastává situace, kdy je účetní hodnota odpisů nižší než daňová, tedy životnost odepisovaného dlouhodobého majetku byla společností stanovena na delší dobu, než z pohledu daňového stanovuje v §31 a §32 zákon č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů.

Další častou úpravou jsou podíly na zisku v rámci obchodních korporací a příjmy z převodu mezi mateřskou a dceřinou společností. Základ daně si může také společnost snížit o částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění, které zaměstnavatel neuhradil za své zaměstnance do konce

následujícího měsíce v minulém zdaňovacím období, ale až po této zákonem stanovené lhůtě. Podmínkou v této situaci je, že výše specifikované částky musí být skutečně uhrazeny. I částkou bezúplatného plnění poskytnuté jak veřejně prospěšným subjektům, tak státním institucím si může společnost snížit základ daně. V praktické části této práce jsou uvedeny konkrétní případy a jejich řešení, které se vztahují k dané problematice. (Finanční správa ČR.cz, 2023)

2.5.4 Položky odčitatelné od základu daně

Ve odstavci 2.4.2 jsou specifikovány položky snižující základ daně. Je však nezbytné poukázat na rozdílnost pojmu položky snižující základ daně od pojmu položky odečitatelné od základu daně. Odečitatelnou položkou lze snížit již upravený základ daně zejména o výdaje na výzkum a vývoj, daňovou ztrátu a výdaje pořízení majetku na podporu vzdělávání. (Hnátek, 2022)

Daňová ztráta je rovna hodnotě záporného základu daně, kdy daňové příjmy jsou nižší než daňové výdaje. Hodnotu této ztráty lze odečíst ze základu daně ve 2 případech. První možností je uplatnit daňovou ztrátu nebo jí část ve dvou zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících. Tato varianta se provádí prostřednictvím podání dodatečného Přiznání k dani z příjmu právnických osob (Dráb a kol., 2021, s. 677)

Druhá možnost odpočtu daňové ztráty spočívá v uplatnění této odečitatelné položky nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, kdy byla tato ztráta vykázána či vyměřena. Maximální hodnota ztráty, kterou lze uplatnit při odečtení od základu daně je stanovena v §34 odst. 1 zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů, a to konkrétně na částku 30 mil. Kč. Tuto ztrátu je nutné vykazovat ve formuláři Přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to konkrétně v Příloze č. 1 II. Oddílu – tabulka E. (Obrázek 6, vlastní zpracování), (Daňový portál.cz, 2023), (Dráb a kol., 2021)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona ⁵⁾ (vyplní se v celých Kč)						
Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za které byla daňová ztráta pravomocně stanovena od - do	Celková výše daňové ztráty pravomocně stanovené	Část daňové ztráty ze sl. 2			Identifikační číslo obchodní korporace, od které je daňová ztráta dle § 23a a § 23c zákona převzata
			již odečtená	odečtená v daném zdaňovacím období	kteou lze odečíst	
0	1	2	3	4	5	6
1	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
2	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Obrázek 6 – Příloha č. 1 II. Oddílu, tabulka E.

Odečitatelné výdaje na výzkum a vývoj jsou upraveny v §34a - §34e zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů. V metodickém pokynu Ministerstva financí ČR je poukázáno na problematiku počátečního určení hranice výzkumu a vývoje a jejich odlišení od jiných činností. Legislativa stanovuje podmínku projektu, který musí mít v obsahu například prvky novosti nebo se musí jednat o systematickou tvůrčí práci. Uplatnitelné výdaje jsou specifikované v Pokynu D-288, článek 3 a neuznané konkrétní výdaje v tomtéž pokynu, článek 4. Nejdůležitějším výdajem, který není odečitatelnou položkou je ten, na nějž byla, byť jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. (Finanční správa ČR.cz, 2023), (Klimešová, 2018, s.153–154)

3. Společnost Tanex, a.s.

V praktické části se práce věnuje společnosti Tanex, a.s. Uvedeny jsou zde základní informace o společnosti a jakým způsobem je sestavována účetní závěrka a uzávěrka a s tím související úkony společnosti a auditora. Konkrétně je tato část věnována účetnímu období 1.1.2021 – 31.12.2021. Následující text se také věnuje nastaveným parametrům pro odepisování majetku, způsobům a důvodům tvoření opravných položek a rezerv a jejich výjimky a dopady na předmětnou společnost. Zmíněna je také problematika odložené daně a vzájemné vztahy mezi ovládající a ovládanou osobou.

3.1 Představení společnosti

Společnost Tanex, akciová společnost byla založena v roce 1990 s prvotním záměrem podnikání v oboru koželužského průmyslu. Transformacemi podnikatelských činností a vlastníků se společnost propracovala až do současné podoby, kdy hlavními činnostmi jsou nyní pronájem nemovitostí, výroba betonových prefabrikátů a stavební činnost. Poslední uvedená aktivita je nejmladší a společnost ji začala vykonávat v roce 2015. (Obrázek 7, zdroj: Výroční zpráva společnosti Tanex, akciová společnost za období 1.1. – 31.12.2021)



Obrázek 7 – Letecký pohled na průmyslový areál Tanex

3.2 Akcionáři a základní kapitál

Majoritním vlastníkem akcií představené společnosti je společnost B.G.M. Capital, a.s., a to s podílem 81,50 %. Z pohledu zákona č. 90/2012 Zákon o obchodních korporacích je tento akcionář ovládající osobou. Firma Tanex, akciová společnost je jedním z členů Skupiny BGM, a v této skupině má pozici ovládané osoby. Specifikaci, kdo je ovládající a kdo ovládanou osobu, lze nalézt v §74 a násl. Zákona č. 90/2012 Zákon o obchodních korporacích. Postavením firmy Tanex, akciová společnost do pozice ovládané osoby jí ukládá povinnost provádění auditů za každé účetní období a zahrnutí účetních výkazů do konsolidované závěrky. (Zákony pro lidi.cz, 2023)

Počet akcií společnosti Tanex, akciová společnost se v roce 2014 ustálil na počtu 633 833 ks na majitele v zaknihované podobě ve jmenovité hodnotě 10 Kč/akcii. Základní kapitál je tedy účetně veden v hodnotě 6.338.330 Kč.

3.3 Předmět podnikání

Od roku 1990, kdy byla společnost založena, prošla několika transformacemi a s tím i souvisejícím změnami v předmětu podnikání. Původní podnikatelský záměr z roku 1990 byl v koželužském průmyslu. Tato aktivita trvala až do roku 2002, kdy následovaly různorodé předměty podnikání. Od roku 2014 se hlavní činnosti společnosti ustálily a společnost je vykonává do současnosti. Hlavními činnostmi tedy jsou Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, do které patří výroba stavebních materiálů, Pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a Provádění staveb, jejich změn a odstraňování.

Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona je široká oblast činností, v nichž je skrytá i jedna z hlavních činností společnosti Tanex, a.s. Jedná se o Výrobu stavebních materiálů, konkrétně o betonové prefabrikáty typu zdících tvárnic, ztraceného bednění a stropních trámců. Společnost tuto aktivitu vykonávala i v letech předešlých a tato jediná z historie společnosti přetrvala až dodnes.

Vlastnictví průmyslového areálu umožňuje společnosti vykonávat činnost Pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor jako hlavní. V celém prostoru areálu se nachází

několik výrobních a skladových prostor, které jsou pronajímány na základě nájemních smluv.

Provádění staveb, jejich změn a odstraňování je nejmladší hlavní činností, kterou společnost Tanex, a.s. vykonává. Spočívá ve spolupráci s významným vlastníkem sítě prodejen potravin a pro předmětnou společnost má výrazný pozitivní ekonomický význam. Na základě podávání přihlášek do výběrových řízení společnost Tanex, a.s. vyhrává zakázky, které obnášejí kompletní výstavbu či rekonstrukci výše zmíněných prodejen. (Justice.cz, 2023)

3.4 Zaměstnanci

V návaznosti na současné tři hlavní ekonomické činnosti podniku zaměstnávala společnost Tanex, a.s. k 31.12.2021 celkem 31 zaměstnanců. Z tohoto celkového počtu bylo evidováno 11 členů statutárních orgánů a dozorčí rady. Ostatní zaměstnanci vykonávali činnosti přímo pro společnost Tanex, a.s., a to v následujících oblastech. Pět pracovníků vykonávalo činnost v kancelářích a pět pracovníků ve výrobě stavebního materiálu. Deset zaměstnanců zastávalo činnost ve stavebnictví.

4. Analýza daňových výjimek na příkladu analyzované společnosti

Povinnost provádět účetní uzávěrku stanovuje právnickým osobám zákon č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví. V předmětné společnosti jsou prováděny především úkony týkající se kontroly účetních vazeb a jejich případné opravy. Odpisy dlouhodobého majetku, tvorba a čerpání rezerv a opravných položek, vyčíslení a zaúčtování dohadných položek a časového rozlišení také patří do úkonů v době uzavírání účetního období.

Analyzovaná data níže vykazují pohled na změny v dani z příjmů právnických osob před a po úpravách o položky snižující a zvyšující základ daně. Pro účely této práce je uvažováno účetní období 1.1.2021–31.12.2021. Předmětné částky v Kč jsou obmyšlené a se skutečnými hodnotami vykázanými v daňovém přiznání analyzované společnosti nemají žádnou souvislost.

4.1 Účetní uzávěrka

Po skončení účetního období probíhá kontrola účetních vazeb, a to formou „inventarizace“ jednotlivých analytických účtů rozvahy. Za celé období se kontrolují jednotlivé položky a jejich účtování, či správné vazby. Zůstatek na každé analytickém účtu odpovídá svojí hodnotou skutečnému stavu. Tento proces je odborně nazýván účetní uzávěrkou.

4.1.1 Odpisy dlouhodobého majetku

U nově pořízeného dlouhodobého majetku se provádí především kontrola hodnoty pořizovací ceny a zařazení na příslušný analytický účet stálých aktiv.

Odpisy dlouhodobého majetku jsou ve společnosti prováděny průběžně v celém účetním období. Proto je v době účetní uzávěrky provedena pouze kontrola správnosti výpočtu a zaúčtování odpisů. Při zařazování nově pořízeného dlouhodobého odepisovaného majetku je vybrána vždy rovnoměrná metoda odepisování dle §31 zákona č. 586/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů, a dle Přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů je vybrána i příslušná odpisová skupina. Životnost předmětného majetku je stanovena na základě interního předpisu společnosti na metodu lineární časovou. Nastavení životnosti dlouhodobého majetku způsobuje situaci, kdy jsou daňové odpisy rozdílné od účetních. Rozdíl mezi těmito dvěma hodnotami je tedy položka buď snižující či zvyšující základ daně.

S odepisováním dlouhodobého majetku souvisí i pasivní účet oprávek k tomuto majetku. Oprávky vyznačují odpisy jednotlivých položek za celé období od doby zařazení. I u těchto analytických účtů probíhá kontrola správnosti zaúčtování a vazeb. K dlouhodobému majetku je ke konci účetního období vyčíslena opravná položka, která vyjadřuje procentní poměr z účetní zůstatkové ceny nemovitostí, které nejsou plně využívány. Tato opravná položka není tvořena podle zvláštního právního předpisu a její hodnota tedy zvyšuje základ daně.

4.1.2 Oběžný majetek

U oběžného majetku, konkrétně u skladových zásob materiálu a výrobků je prováděna revize pohybu na těchto analytických účtech, a to především z pohledu správné hodnoty. K hodnotám skladových zásob, konkrétně k vratným dřevěným obalům, je na konci účetního období vyčíslena účetní opravná položka. Ta představuje míru opotřebení daného druhu zásoby a stejně jako jiné opravné položky zvyšují základ daně, je tedy daňově neúčinná.

4.1.3 Inventarizace pohledávek a závazků

Další podstatnou položkou, u které je prováděna kontrola jsou krátkodobé pohledávky za odběrateli, kde jsou taktéž evidovány pozastávky¹ k těmto pohledávkám. Kontrolou také procházejí poskytnuté zálohy, které jsou na konci účetního období případně zaúčtovány na účty dohadných položek. Kontrolovány jsou taktéž pohledávky po splatnosti, které již byly předány k vymáhání soudní cestou. Část opravných položek k pohledávkám je tvořena dle zákona č. 593/1992 Sb. Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení tvoří společnost dle §8 zákona č. 593/1992 Sb. Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a jsou tedy položkou snižující základ daně.

¹ Pozastávka neboli zádržné – procentní hodnota smluvené částky ve Smlouvě o dílo na zhotovení věci či díla; zajišťuje odběrateli, že obdrží dílo dle smlouvy; odběratel může na základě podmínek ve Smlouvě o dílo pozdržet část platby za zhotovené dílo až do doby, kdy se ujistí, že jsou splněny všechny podmínky zhotovení; zádržné je hrazeno až po uplynutí sjednané doby – v předmětné společnosti se jedná o zádržné s dobou splatnosti pět let.

Část pohledávek, ke kterým lze vytvořit opravnou položku, nesplňují podmínky zmíněného zákona, proto jejich hodnota zvyšuje základ daně. Konkrétně se jedná o nesplnění podmínek uvedených v §8, §8a, §8b a §8c zákona č. 593/1992 Sb. Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Konkrétně se jedná například o pohledávky, které jsou promlčené či nebyly přihlášeny do insolvenčního řízení do konce lhůty stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku, a to v období, za které se podává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, a v němž byly nahlášeny. Dále se tato problematika týká například pohledávek, jejichž splatnost byla před 31.12.1994.

Stejně jako u krátkodobých pohledávek dochází ke kontrole krátkodobých závazků, a to včetně pozastávek. Přijaté zálohy také podléhají revizi a jsou k nim případně tvořeny dohadné položky či časové rozlišení.

4.1.4 Rezervy

Tanex, akciová společnost je vlastníkem průmyslového areálu, ve kterém jsou umístěny výrobní a provozní budovy. Tyto nemovitosti jsou ve většině pronajímány jiným daňovým subjektům. V souvislosti s množstvím a velikostí budov se předmětná společnost stala lokálním distributorem pro rozvod energií. Tato činnost však přináší pro společnost jistá rizika, a to především v obtížně předvídatelném pohybu cen energií na trhu.

Rozsáhlost průmyslového areálu může z titulu opotřebení společnost v budoucích účetních obdobích značně finančně zatížit. Nemovitosti jsou rizikem z titulu nutných oprav nemovitostí jak v průběhu pronájmu, tak po jeho skončení. Vnitřní komunikace jsou denně vystavovány kamionové dopravní zátěži. Proto společnost tvoří rezervy na opravy dlouhodobého majetku, a to dle §7 zákona č. 593/1992 Sb. Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, konkrétně na opravy majetku v průběhu nájmu a po skončení nájmu. Rezerva je také tvořena na opravu vnitřních komunikací. Výše rezerv na jednotlivé plánované opravy musejí být podloženy projektovou dokumentací či cenovým rozpočtem ke konkrétní budově či komunikaci. V předmětné společnosti specifikace oprav vyhovují dle projektů a rozpočtů podmínkám uvedených v §7 odst. 1) zákona č. 593/1992 Sb. Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Aby však byly splněny veškeré zákonné podmínky, je nutné dle §7 odst. 4)

zmíněného zákona separovat hodnotu rezervy na jiný bankovní účet, než který je používán pro provozní činnost firmy. Proto se jedná o položku, která snižuje základ daně. Uvedený zákon v §7 v odst. 5) a násl. upravuje například časové podmínky pro tvorbu a čerpání vytvořených rezerv nebo specifikace hodnoty opravy pro daňové poplatníky, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty.

Jako lokální distributor pro rozvod energií je společnost vystavena riziku, a to v podobě možných výkyvů cen energií na trhu. Jako distributor energií nemá společnost pevně zafixované všechny smluvní ceny energií, ale pouze jejich část. Uvedená skutečnost je důvodem pro tvorbu rezervy na možné kolísání cen. Takto vytvořená rezerva nesplňuje podmínky §7 zákona č. 593/1992 Sb. Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, proto se jedná o položku daňově neúčinnou, tedy zvyšující základ daně.

Podnikatelská činnost stavebnictví přináší společnosti také riziko, a to v podobě možných reklamací provedených prací. I na krytí tohoto rizika je tvořena rezerva, která také nenaplnuje požadavky §7 zákona č. 593/1992 Sb. Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, proto se také jedná o položku daňově neúčinnou, tedy zvyšující základ daně. (Zákony pro lidi.cz, 2023)

Formulář Přiznání k dani z příjmů právnických osob požaduje uvádět v Příloze č. 1 II. Oddílu – tabulka C pod písm. e) hodnotu vytvořených rezerv podle § 7 zákona č. 593/1992 Sb. Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, jak v daném účetním období, tak celkovou hodnotu již vytvořených rezerv podle téhož nařízení. (MojeDaně.cz, 2023), (Obrázek 8)

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 zákonná rezervy - vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití	

Obrázek 8 – Příloha č. 1 II. Oddílu, tabulka C, písm. e)

4.1.5 Časové rozlišení nákladů a výnosů

V předmětné společnosti jsou ke konci účetního období využívány všechny druhy položek časového rozlišení. Mezi nejpoužívanější patří Náklady příštích období, které představují platby v běžném účetním období, ale nákladově se vztahují k období následujícímu. Nejčastějšími položkami je pojištění nebo předplatné. Druhým nejfrekventovanějším časovým rozlišením jsou Výdaje příštích období. Jedná se o platby hrazené zpětně za výkony minulého období. V předmětné společnosti se nejčastěji jedná o dodavatelské faktury na výkony provedené v minulém období, odměny placené po uplynutí roku nebo dodavatelské faktury týkající se spotřebovaných energií.

4.1.6 Inventarizace majetku

Povinnost předmětné společnosti provádět inventarizaci majetku nařizuje zákon č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví, a to v §29 a násl. Společnost má vnitropodnikovou směrnicí vymezené dělení majetku na dlouhodobý a drobný. Inventarizace majetku je prováděna a odsouhlasena komisí, která je stanovena vnitřním předpisem.

Za dlouhodobý majetek je ve společnosti považován majetek podléhající odpisům dle §26 a následující zákona č. 586/1992 Sb. O daních z příjmů. Konkrétně se jedná o movité věci, jejichž charakter splňuje jeho užitnou dobu delší než 1 rok a jejich pořizovací cena přesáhla hodnotu 80.000 Kč.

K provedení inventarizace tohoto majetku je používán Inventarizační soupis dlouhodobého majetku, který obsahuje názvy majetku, jeho vstupní cenu, hodnotu odpisu v běžném účetním období, oprávkou a zůstatkovou cenu. Specifikovaný inventarizační soupis zahrnuje jak účetní, tak daňové odpisy. Na základě tohoto seznamu je prováděna fyzická inventura.

Drobný majetek je v předmětné společnosti uvažován jako movité věci, které svou pořizovací cenou bez daně z přidané hodnoty nepřesahují hodnotu 80.000 Kč, není tedy odepisovaný dle výše uvedeného zákona. Analyzovaná společnost ho tedy neodepisuje ani účetně ani daňově. Drobný majetek v době jeho pořízení přímo ovlivňuje náklady společnosti, a to v hodnotě pořizovacích cen. Základ daně tedy snižuje ve zdaňovacím

období, ve kterém byl pořízen. Drobný majetek je evidován v operativní evidenci a každá položka má přidělené evidenční číslo a umístění ve společnosti, a to již v době jeho pořízení. Současně s operativní evidencí je drobný majetek označen přiděleným evidenčním číslem i fyzicky. Dle číselného seznamu se tedy provádí i fyzická kontrola ke konci účetního období. Movité věci nepoužitelné či nepřítomné se ke konci každého období vyřazují. Drobný majetek v době jeho pořízení přímo ovlivňuje náklady společnosti, a to v hodnotě pořizovací cen. Základ daně tedy snižuje ve zdaňovacím období, ve kterém byl pořízen.

4.1.7 Výjimky ve zdanění a stanovení základu daně

Výjimek a specifik ve zdanění příjmů právnických osob je několik a každý daňový subjekt se za dobu své existence s některými z nich přijde do styku. Analyzovaná společnost není výjimkou a v následujících odstavcích této práce jsou používány výjimky a specifika ve zdanění právnických osob komplexně uvedeny. Současně je také uvedený postup při sestavování základu daně.

4.1.7.1 Výjimky ve zdanění a stanovení základu daně analyzované společnosti

Výjimky a specifika jsou analyzovány a vyhodnocovány až při sestavování Přiznání k dani z příjmů právnických osob. Průvodcem pro korektní vyplnění tohoto formuláře jsou Pokyny vydávané Ministerstvem financí ČR. Z nich však bez znalosti příslušných zákonů nelze formulář sestavit.

Následující odstavec se věnuje vyplnění formuláře č. 25 5404 MFin 5404 - vzor č. 33 s názvem 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 (dále jen Formulář), za které se podává daňové přiznání analyzovaná společnost.

4.1.7.2 Stanovení základu daně

První stránka formuláře je určena především pro vyplnění pracoviště finančního úřadu, daňové identifikační číslo a jaký typ přiznání se podává. Vyplnění základních údajů o společnosti a období, za které je přiznání podáváno je uvedeno v oddílu I. – Údaje o poplatníkovi. V této části formuláře je také důležité uvést kategorii účetní jednotky, zda přiznání podává daňový poradce a zda má společnost Zákonnou povinnost ověřit účetní

závěrku auditorem. Analyzovaná společnost tuto povinnost má. V neposlední řadě je důležité uvést hlavní činnost daňového subjektu. V předmětné společnosti je hlavními činnostmi Pronájem vlastních nemovitostí s nebytovými prostory a Výstavba nebytových budov. (Obrázek 9, vlastní zpracování dle formuláře Přiznání k dani z příjmu právnických osob)

07 Kategorie účetní jednotky	Kód	<input type="text" value="L"/>
08 Přiznání podal poradce ¹⁾	<input type="text" value="XXXX"/>	<input type="text" value="ne"/>
09 Zákonná povinnost sestavení účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie ¹⁾	<input type="text" value="XXXX"/>	<input type="text" value="ne"/>
10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem ¹⁾	<input type="text" value="ano"/>	<input type="text" value="XXX"/>
11 Účetní závěrka sestavená daňovým subjektem ¹⁾ nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy ¹⁾ , ²⁾	<input type="text" value="ano"/>	<input type="text" value="XXX"/>
12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami ³⁾	Kód	<input type="text" value="N"/>
13 Hlavní (převažující) činnost	Kód klasifikace CZ-NACE ²⁾	<input type="text" value="."/>
<input type="text" value="PRONÁJEM VLASTNÍCH NEBO PRONAJATÝCH NEMOVITOSTÍ S NEBYTOVÝMI PROSTORY"/>	<input type="text" value="."/>	<input type="text" value="."/>
<input type="text" value="VÝSTAVBA NEBYTOVÝCH BUDOV"/>	<input type="text" value="."/>	<input type="text" value="."/>

Obrázek 9 – Oddíl I. Formuláře Přiznání k dani z příjmu právnických osob

Výsledek hospodaření, ať zisk či ztráta, je vyplňována do řádku 10, II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob. Jelikož společnost účtuje o odložené dani, je tedy nutné k účetnímu výsledku hospodaření tuto hodnotu přičíst. Teprve tato částka v celých Kč je vyplněna do řádku 10. Pro účely této práce jsou hodnoty v následujících obrázcích smyšlené a jsou uvedeny pouze pro přesnější specifikaci.

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 ^{b)} ke dni <input type="text" value="31.12.2021"/>	150.000	

Obrázek 10 – II. Oddíl – daň z příjmů právnických osob

Řádky 20–70 téhož oddílu slouží pro podrobnější vyčíslení položek zvyšující základ daně.

V řádku 30 společnost vyčísluje hodnotu odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění za zaměstnance, které se vztahují k uzavíranému roku a nebyly uhrazeny do 31.1. měsíce následujícího po skončení účetního období.

K řádku 40 se vztahuje Příloha č. 1 II. Oddílu – tabulky A a B. Tabulky 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 je zobrazena na obrázku 10 (vlastní zpracování) analyzovaná společnost nejčastěji uvádí účtové skupiny 51 – Služby, 52 – Osobní náklady, 54 – Jiné provozní náklady a 55 – Odpisy, rezervy, Opravné položky.

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)	Vypíní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	51 - Služby	5.000	
2	52 - Osobní náklady	880	
3	54 - Jiné provozní náklady	8.000	
4	55 - Odpisy, rezervy	28.200	

Obrázek 11 – Příloha č. 1 II. Oddílu, tabulka A.

Analyzovaná společnost nejčastěji uvádí účtové skupiny 51 – Služby, 52 – Osobní náklady, 54 – Jiné provozní náklady a 55 – Odpisy, rezervy, Opravné položky. Konkrétní položky jsou uvedeny v Tabulce 2 (vlastní zpracování)

Účtová skupina	Obsah účetní skupiny
51 - Služby	Náklady na reprezentaci, které jsou uvedeny v §25, odst. 1 písm.t zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů
52 – Osobní náklady	Daňově neúčinné osobní náklady
54 – Jiné provozní náklady	poskytnuté dary, které nelze dle §25, odst. 1 písm.t zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů považovat za daňově účinný náklad pokuty a penále, které nesplňují výjimky uvedené v §24 odst. 2 písm. Zi) a nejsou tedy daňově účinné
55 – Odpisy, rezervy	rezervy, které nejsou tvořené podle zvláštního právního předpisu. Konkrétně jde o rezervu na reklamace ze stavební činnosti a rezervu na výkyvy cen energií opravné položky tvořené k dlouhodobému majetku a zásobám podle §25, písm. v) zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů, a nesplňují

	podmínku výjimky uvedené v §24 téhož zákona.
--	--

Tabulka 2 – Obsah účetních skupin v analyzované společnosti

Vzorový výpočet dílčího základu daně z příjmů právnických osob ukazuje, jak položky zvyšující hospodářský výsledek negativně ovlivňují výši daně z příjmů právnických osob. Tabulka 3 (vlastní zpracování) znázorňuje demonstrativní hodnoty Položky snižující základ daně jsou uvažovány samostatně v následujících odstavcích této práce. Suma, která je vypočtena z položek z Obrázku 11. Tyto položky zvyšující hospodářský výsledek analyzované společnosti 2

Položka	Částka v Kč
Hospodářský výsledek k 31.12.2021	150.000
Suma položek zvyšující HV (obrázek 11)	42.080
Dílčí základ daně po úpravách	192.080
Daň 19 % z HV před úpravami	28.500
Daň 19 % z dílčího ZD po úpravách	36.495
Navýšení daně z příjmů právnických osob	7.995

Tabulka 3 – Vzorový výpočet pro položky zvyšující HV v Kč

Do tabulky B (obrázek 12) Odpisy hmotného a nehmotného majetku přílohy č. 1 II. Oddílu uvádí společnost pod písmenem a) výši daňových odpisů dle jednotlivých odpisových skupin. Do tabulky B Odpisy hmotného a nehmotného majetku přílohy č. 1 II. Oddílu pod písmenem b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pod §24 odst. 2 písm. v) zákona nevykazuje analyzovaná společnost žádné hodnoty.

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	15.000	
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, ve znění účinném do 31. prosince 2020		
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	10.000	
----	---	--------	--

3

Obrázek 12 – Příloha č. 1 II. Oddílu, tabulka B

Částky snižující výsledek hospodaření jsou uváděny v řádcích 100–170 II. ODDÍLU. Analyzovaná společnost v této části uvádí hodnoty v řádku 111, a to konkrétně odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění za zaměstnance uhrazené po 31.1. v daném zdaňovacím období. (obrázek 13, vlastní zpracování)

110 ^{a)}	Příjmy z provozování saun podle § 10 zákona, pokud jsou uznány 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 rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	11 000	
112 ^{a)}	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření		

Obrázek 13 – Řádek 111 Přiznání k dani z příjmů právnických osob

Řádek 150 je vyplňován z důvodu rozdílnosti účetních a daňových odpisů. Na řádku 160 jsou vyčísleny odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem po 31.1. v daném zdaňovacím období.

150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	5.000	
160 ^{b)}	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví	17.000	

Obrázek 14 – Řádky 150 a 160 Přiznání k dani z příjmů právnických osob

Celkem tedy položky snižující hospodářský výsledek jsou vyčísleny na hodnotu 33.000 Kč.

V tabulce 4 je tato položka uvedena v řádku 3.

Číslo řádku	Položka	Částka v Kč
Řádek 1	Hospodářský výsledek k 31.12.2021	150.000
Řádek 2	Suma položek zvyšující HV	66.700
Řádek 3	Suma položek snižujících HV	-33.000
Řádek 4	Základ daně – HV upravený o položky zvyšující a snižující	183.700

Tabulka 4 – HV upravený o položky zvyšující a snižující

Výše uvedené úpravy a jejich vliv na základ daně, a tedy i výslednou daň, znázorňuje tabulka 4 (vlastní zpracování). Hospodářský výsledek k 31.12.2021 ve výši 150.000 Kč je tedy zvýšený o hodnotu 66.700 Kč a snížený o hodnotu 33.000 Kč. Hospodářský výsledek je tedy celkem navýšený o 33.700 Kč a negativně ovlivňuje ekonomickou situaci společnosti, a to jak vynaloženými náklady, které nejsou daňově účinné, tak zároveň úhradou vyšší daně.

Do přílohy č. 1 II. Oddílu pod písmenem C. jsou uváděny odpisy pohledávek, které jsou zahrnovány do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb. V tabulce pod písm. a) je v řádku 4 vyčíslena opravná položka k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení. Do řádku 5 a 7 je uváděn stav nepromlčených pohledávek dle §8a zákona č. 593/1992 Sb. Do tabulky pod písmenem e) je v řádku 25 uvedena hodnota rezervy na opravy hmotného majetku tvořena dle zvláštního právního předpisu, která byla vytvořena v daném zdaňovacím období.

Posledním údajem vyplňovaným v Příloze č. 1 II. Oddílu je tabulka K. Vybrané ukazatele hospodaření. Zde společnost uvádí roční úhrn čistého obrátu a průměrný přepočtený počet zaměstnanců.

K řádku č. 260 se vztahuje Příloha č. 1 II. Oddílu-tabulka G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle §34 zákona. Společnost poskytuje bezúplatné plnění dle uvedeného paragrafu a odstavce, proto v části G. vyplňuje řádek č. 1.

Po výše uvedených úpravách výsledku hospodaření o položky zvyšující a snižující základ daně je vyhodnocen základ daně, který je zaokrouhlen na celé tisícičkoruny dolů, a to na řádku 270. (MojeDaně.cz, 2023)

4.1.8 Splatná daň

Daň splatná je spočítána ve výši 19 % ze základu daně a je uvedena na řádku 340. Analyzované společnosti v minulém účetním období vznikla povinnost hradit zálohy na daň z příjmů právnických osob. Zálohy uhrazené v daném zdaňovacím období se odčítají v V. Oddílu – placení daně, v řádku 1. Na řádku 4 je dle výše vypočtené daně a uhrazených záloh uveden přeplatek či nedoplatek daně splatné. Daň uvedena v řádku 340 se zaúčtuje na příslušné analytické účty v daném zdaňovacím období. Tímto úkonem je ukončena účetní závěrka.

4.1.9 Vliv daňových výjimek na stanovení základu daně

Uvedené úpravy na konkrétních hodnotách a jejich vliv na základ daně, a tedy i výslednou daň, znázorňuje tabulka 5 (vlastní zpracování). Výsledný potencionální hospodářský výsledek uvedený na řádku 4 je zvýšený o 33.700 Kč. Tato hodnota tedy zvyšuje hospodářský výsledek na základ daně ve výši 183.700 Kč. Zvýšený základ daně ovlivňuje výslednou daň, a to jejím zvýšením o 6.403 Kč.

Vyšší daň negativně ovlivňuje ekonomickou situaci společnosti, a to především z pohledu finančního. Z tohoto hlediska lze nahlížet na dva druhy finančního zatížení. Prvním z nich jsou finanční nároky na zvýšenou daňovou povinnost. Druhým hlediskem jsou již vynaložené finanční prostředky na nákup zboží a služeb, které v konečném důsledku nejsou daňově účinné.

Jak je uvedeno obrázku 11, první z položek, která zvyšuje hospodářský výsledek jsou náklady v účtové skupině 51 – Služby. V analyzované společnosti jsou to náklady na

reprezentaci. Konkrétně se jedná o občerstvení, které je poskytováno jak zaměstnancům, tak zákazníkům. Tato výjimka ovlivňuje společnost v nepatrné míře, jelikož hodnota této položky je v porovnání s ostatními náklady zanedbatelnou částkou.

Další položkou zvyšující hospodářský výsledek jsou náklady v účtové skupině 52 – Osobní náklady. Analyzovaná společnost v posledních letech vyplácí odměny svým zaměstnancům a členům společnosti. Výše ročních odměn je stanovena dle předběžného hospodářského výsledku před zdaněním. Předběžný výsledek je však znám až po prvním výplatním termínu v následujícím období. Tato situace způsobí, že povinné odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění nejsou uhrazeny dle podmínek §23 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů, tedy do 31.1. následujícího měsíce. O tuto hodnotu musí tedy být hospodářský výsledek zvýšen. Tato výjimka ovlivňuje základ daně společnosti proměnlivě, a to v závislosti na výši odměn a s tím souvisejících odvodů v jednotlivých účetních obdobích.

V účtové skupině 54 – Jiné provozní náklady jsou pro předmětnou společnost daňově neúčinné náklady především náklady propagační předměty, které jsou výjimkou uvedené v §25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/2002 Sb. O daních z příjmů. Konkrétně se jedná o propagační předměty označené logem společnosti, avšak jejich hodnota bez daně z přidané hodnoty přesahuje částku 500 Kč. Celková roční suma nákladů na reklamní předměty a propagaci společnosti je hodnotnější nákladovou položkou. Tato výjimka ovlivňuje předmětnou společnost negativně, a to zejména z pohledu vynaložených peněz jak na pořízení předmětného zboží, tak na finální zvýšení daně z příjmů právnických osob.

Poslední položka zvyšující hospodářský výsledek je v analyzované společnosti nejhodnotnější. Jedná se účtovou skupinu 55 – Odpisy a rezervy. Ve společnosti se jedná především o vytvořené rezervy, které nejsou tvořeny dle zvláštních právních předpisů, jak je uvedeno v podkapitole 3.5.5 této práce. Takto tvořené rezervy jsou tedy výjimkou, která

výrazně zvyšuje výsledek hospodaření, základ daně a tedy i výslednou daň z příjmů právnických osob.

Číslo řádku	Položka	Částka v Kč
Řádek 1	Hospodářský výsledek k 31.12.2021	150.000
Řádek 2	Suma položek zvyšující HV	66.700
Řádek 3	Suma položek snižujících HV	-33.000
Řádek 4	Základ daně – HV upravený o položky zvyšující a snižující	183.700
Řádek 5	<i>Daň 19 % z HV před úpravami</i>	28.500
Řádek 6	<i>Daň 19 % z dílčího ZD po úpravách</i>	34.903
Řádek 7	Rozdíl v dani z příjmů právnických osob	NAVÝŠENÍ O 6.403

Tabulka 5 - Postup úpravy hospodářského výsledku a stanovení základu daně

4.2 Účetní závěrka

Po provedení účetní uzávěrky je nezbytné sestavit účetní závěrku, která obsahuje Rozvahu pro podnikatele v plném rozsahu ke poslednímu dni zdaňovacího období, Výkaz zisku a ztráty pro podnikatele – druhové členění, v plném rozsahu k poslednímu dni zdaňovacího období. Do těchto výkazů jsou uváděny v jednotlivých řádcích hodnoty v celých tisících Kč převzaté z účetnictví předmětné společnosti, a to jak za běžné účetní období, tak za minulé účetní období. Účetní hodnoty se pro účely sestavení Rozvahy pro podnikatele v plném rozsahu a Výkazu zisku a ztráty zaokrouhlují matematicky na celé tisíce Kč. Analyzovaná společnost splňuje požadavky §20 zákona č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví, proto povinně podléhá auditu a součástí účetní uzávěrky musí být i její ověření auditorem a následná zpráva auditora. S touto povinností souvisí i sestavení Přehledu o peněžních tocích, Přehledu o změnách vlastního kapitálu a Přílohy k účetní uzávěrce.

4.2.1 Listiny obsažené v účetní závěrce

Rozvahu pro podnikatele v plném rozsahu ke poslednímu dni zdaňovacího období, Výkaz zisku a ztráty pro podnikatele – druhové členění, v plném rozsahu k poslednímu dni zdaňovacího období sestavuje účetní jednotka. Do těchto výkazů jsou uváděny

v jednotlivých řádcích hodnoty v celých tisících Kč převzaté z účetnictví předmětné společnosti, a to jak za běžné účetní období, tak za minulé účetní období.

4.2.2 Ověření závěrky auditorem

Postup ověření účetní závěrky auditorem je následující. Společnost auditorovi poskytne účetní údaje za celé zdaňovací období, a to ve formě účetního deníku, hlavní knihy a obrátové předvahy.

Dále jsou dokládány inventarizace majetku a závazků. Dalšími dokumenty požadovány auditorem jsou confirmace bank, ve kterých má účetní jednotka vedeny své bankovní účty. Tyto banky na předepsaném formuláři vyčíslují stavy bankovních účtů předmětné společnosti k poslednímu dni zdaňovacího období. Dále jsou požadovány confirmace s vybranými odběrateli a dodavateli, ve kterých je ověřován konečný stav pohledávek a závazku předmětné společnosti s poskytnutou inventarizací. Auditor prověřuje vybrané dodavatelské faktury a zaměřuje se také na správné vyhodnocení dohadných položek a časového rozlišení.

Auditorem je vždy vyžadován plán rezerv včetně poskytnutí projektové dokumentace nebo cenového rozpočtu. V případě nesrovnalostí v poskytnutých podkladech probíhá konzultace mezi auditorem a účetní jednotkou a finálnímu vyhodnocení účetní závěrky.

Na základě zjištěných skutečností z poskytnutých dat od účetní jednotky sestavuje auditor Zprávu nezávislého auditora, ve které jsou uvedeny všechny důležité skutečnosti a případné nedostatky.

Vzhledem k tomu, že je analyzovaná společnost ovládanou osobou, poskytuje povinně za každé zdaňovací období podklady pro konsolidovanou účetní závěrku. Údaje potřebné pro její sestavení poskytuje analyzovaná společnost prostřednictvím tzv. Konsolidačního balíčku.

Do tohoto rozsáhlého dokumentu se zadávají veškeré údaje z účetnictví po jednotlivých položkách s tím, že každá položka musí obsahovat popis či komentář. V tomto dokumentu jsou vyloučené vzájemné pohledávky či závazky mezi členy konsolidované skupiny. Konsolidační balíček také obsahuje mimo jiné i Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu, které jsou následně použity v účetní závěrce společnosti.

Příloha k účetní závěrce je tvořena z konsolidačního balíčku. Svoji podobou vyhovuje požadavkům vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění.

Po zpracování všech výše uvedených dokumentů je sestavena výroční zpráva, která obsahuje základní údaje o společnosti a cenných papírech a předmět podnikání. Součástí této části je zhodnocení ekonomické činnosti nebo informace o zaměstnancích. Dalším dokumentem ve výroční zprávě je Zpráva nezávislého auditora. Součástí výroční zprávy je také Rozvaha pro podnikatele v plném rozsahu ke poslednímu dni zdaňovacího období, Výkaz zisku a ztráty pro podnikatele – druhové členění, v plném rozsahu k poslednímu dni zdaňovacího období, Příloha k účetní závěrce včetně přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu a rozboru majetku. (Justice.CZ, 2023)

5. Vyhodnocení

Předmětná společnost využívá některé výjimky ve zdanění jako formu daňové optimalizace, která je však plně podložena zákonem. Avšak výjimky, které zvyšují základ daně, a tedy i výslednou daň, jsou ekonomickou zátěží, se kterou se společnost musí umět vypořádat.

Analýza daňových výjimek ukazuje na vybrané případy, se kterými se předmětná společnost každoročně setkává v procesu stanovení základu daně. Daňově neúčinné náklady, které ovlivnily hospodaření společnosti jsou náklady na reprezentaci, osobní náklady, dary a rezervy uvedené v podkapitole 4.1.9.

Objem položek nákladů na reprezentaci a darů dle výsledné analýzy výrazně neovlivňují daň z příjmů právnických osob. Vzhledem k tomuto vyhodnocení není z mého pohledu nutné doporučení pro efektivnější řešení.

Osobní náklady, konkrétně odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění z ročních odměn zaměstnanců, které nejsou uhrazeny do konce měsíce následujícího po skončení účetního období, ovlivňují základ daně. Analýza této daňové výjimky ukazuje, jak vypočtená výše odvodů v jednotlivých účetních obdobích zvyšuje či snižuje základ daně. Dle mého názoru tato výjimka zásadně nepůsobí na konečnou výši daně. Pro přehlednější a jednodušší postup při procesu stanovení základu daně však doporučuji zařadit vyplácení ročních odměn do posledního měsíce daného zdaňovacího období.

Rezervy, které jsou tvořeny pro budoucí krytí případných ztrát, ať již ze stavební činnosti ve formě reklamací, či nepředvídatelnosti vývoje cen energií na trhu, ovlivňují hospodaření společnost v největší míře.

Celková hodnota rezerv na reklamace ze stavební činnosti zvyšuje základ daně a způsobuje tím i výrazné navýšení výsledné daně z příjmů právnických osob. Jako prevenci proti negativnímu vlivu této výjimky doporučuji procentní navýšení pozastávek vůči dodavatelům, které by mohly ve větší míře pokrýt případné reklamace.

Rezerva týkající se cen energií taktéž navyšuje základ daně a výslednou daň z příjmů právnických osob. Tato daňově neúčinná položka je však nezbytným prvkem pro krytí případných ztrát z důvodu výkyvů cen na trhu energii. Vzhledem k nemožnosti ovlivnění této skutečnosti, nelze z mé pozice stanovit kvalifikované doporučení, které by optimalizovalo vliv na ekonomickou situaci společnosti.

6. Závěr

Cílem práce bylo poukázat na problematiku zdanění právnických osob a s tím související specifika a výjimky, které mají vliv na výslednou daňovou povinnost a čistý zisk.

Analýza vybraných výjimek v konkrétní společnosti poskytla demonstrativní náhled na problematiku zdanění právnických osob. Na fiktivních datech byl předveden postup sestavování základu daně. Upozorněno také bylo na skutečnost, jak výrazný důsledek mají výjimky v daňové účinnosti nákladů na výslednou daň z příjmů právnických osob.

Teoretická část práce byla zaměřena především na definice nejen výjimek ve zdanění právnických osob, ale také na vysvětlení pojmu daň a její legislativní úprava. Objasněny také byly konstrukční prvky daní, které byly podrobně analyzovány.

Zdrojem k této části byly především související zákony v platném znění, odborné weby a knihy, které se teorii daní věnují. Informačními prameny byly také odborné publikace a tiskopisy s pokyny vydané Ministerstvem financí ČR týkající se této oblasti. Zmíněni byly také specialisté v oboru, příslušné úřady a kontrolní orgány, které dohlížejí nejen na správné vyložení zákona.

Praktická část práce byla věnována výskytu výjimek ve zdanění konkrétní právnické osoby. Uvedeny také byly základní informace o společnosti a výčet výjimek, které se analyzované společnosti týkaly. Předně se jednalo o výjimky, které v analyzované společnosti zvyšují či snižují hospodářský výsledek. Na fiktivních částkách byl vyhodnocen vliv jednotlivých výjimek, a to jak na základ daně, tak na samotnou daň z příjmů právnických osob.

Uveden byl také postup při určení základu pro zdanění analyzované společnosti i s odkazy na konkrétní formulář a položky v něm. Demonstrativní částky výjimek uvedených v jednotlivých řádcích formuláře a souvisejících tabulkách byly interpretovány na praktických situacích, které se v předmětné společnosti skutečně vyskytují.

Pro dané účetní období výsledky práce říkají, že výjimky z daňově účinných nákladů negativně ovlivňují analyzovanou společnost, a to především z finančního hlediska. Nejvýraznějším negativním vlivem na výsledný základ daně mají rezervy definovány v podkapitole 3.5.5.

Konkrétně jsou to rezervy, které nejsou tvořeny podle zvláštního právního předpisu. Hodnota takto vytvořené rezervy zvyšuje výsledek hospodaření, základ daně a negativně ovlivňuje i výslednou daň z příjmů právnických osob. Takto tvořené rezervy v předmětně společnosti jsou však nezbytné pro kalkulaci budoucích potencionálních nákladů, které mohou společnost výrazně ovlivnit či ohrozit. Daňová neúčinnost této položky má výrazný finanční vliv na výslednou daň a prostřednictvím této zvýšené daně je i negativně ovlivněn výsledek hospodaření po zdanění.

Rezervy, které jsou daňově účinné a snižují tak hospodářský výsledek, neovlivňují společnost z daňového hlediska. Negativní vliv však mají především na finanční zátěž společnosti, která je způsobena povinným vyčleněním finančních prostředků v hodnotě předmětné rezervy bez možnosti disponování s nimi. Manipulace s takto vyčleněnými finančními prostředky je možná až v době, kdy je rezerva čerpána dle svého účelu. Vyšší daňová povinnost z důvodu tvorby daňově neúčinných rezerv může tedy způsobit druhotný negativní vliv v podobě omezené dostupnosti finančních prostředků na úhradu takto vypočtené daně z příjmů právnických osob.

Řešení problematiky ve zdanění právnických osob a související výjimky ukázalo, jak je důležitá znalost příslušných zákonů a souvisejících vyhlášek. Odbornost, s jakou jsou daňové zákony interpretovány, je pravděpodobně pro některé daňové subjekty výzvou a ani existence metodických pokynů patrně neulehčuje výklad daného zákona. Neméně důležitou součástí problematiky zdanění právnických osob a souvisejících výjimek jsou i praktické zkušenosti. Pro porozumění labyrintu zákonů je tedy, mimo výše uvedené, také potřeba značná dávka trpělivosti. Daňové subjekty se z tohoto důvodu mnohdy obracejí na odborníky, kteří se dané oblasti intenzivně věnují.

7. Seznam použité literatury

7.1 Tištěné zdroje

Březinová, Hana. (2019). *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*, 3. vyd., Praha: Wolter Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-488-3

Daňové zákony k 1.1.2022, 1. vyd., Ostrava: Nakladatelství Sagit, a.s., 2022. ISBN 978–80–7488–499–3

Dráb, Ondřej, Nešleha, Matěj, Morávek, Zdeněk, Beránek, Petr, Bláha, Radim, Hlaváč, Jiří, Hrdlička, Lukáš a kol. (2021). *Zákon o daní z příjmu komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7

Hnátek, Miloslav. (2022). *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*, 4. vyd., Praha: ESAP s.r.o., 2022. ISBN 978-80-907398-7-1

Klimešová, Ludmila. (2018). *Daňová optimalizace*, 2. vyd., Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s., 2018. ISBN 978-80-87974-17-9

Kubátová, Květa. (2018). *Daňová teorie a politika*, 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3

Müllerová, Libuše a Šindelář, Michal. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*, 1. vyd., Praha: GRADA Publishing, a.s., 2016. ISBN 978-80-247-5806-0

Šteker, Karel a Otrusinová, Milana. (2016). *Jak číst účetní výkazy*, 2. vyd., Praha: Grada Publishing, a.s., 2016. ISBN 978-80-271-0048-4

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

7.2 Internetové zdroje

AZ data. (2023). *Co je odložená daň a jak na ni* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-30). Dostupné z <https://www.az-data.cz/clanky/co-je-odlozena-dan-jak-ni>

Czech Wealth. (2023). *Komora auditorů České republiky* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-31). Dostupné z <https://www.czechwealth.cz/slovník-pojmu/auditor>

Daňový portál. (2023). *Daňová ztráta v daňovém přiznání v roce 2022 a její klady a zápory* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-31). Dostupné z <https://www.danovy-portal.com/aktuality/danova-ztrata-v-danovem-priznani-v-roce-2022-a-jeji-klady-a-zapory>

Finanční správa ČR. (2023). *Finanční úřad pro Královéhradecký kraj* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-31). Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/predstaveni-a-vedouci-zamestnanci/financni-urad-pro-kralovehradecky-kraj>

Finanční správa ČR. (2023). *Finanční úřady* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-31). Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organy-financni-spravy/financni-urady>

Finanční správa ČR. (2023). *Obecné informace právnické osoby* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-31). Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace>

Finanční správa ČR. (2023). *Pokyny D-288* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-31). Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2005/pokyn-d-288>

Justice. (2023). *Veřejný rejstřík a Sbírka listin – Ministerstvo spravedlnosti České republiky* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-28). Dostupné z <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=425484&typ=UPLNY>

Justice. (2023). *Veřejný rejstřík a Sběrka listin – Ministerstvo spravedlnosti České republiky* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-28). Dostupné z <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sldetail?dokument=73865191&subjektId=7170&spis=1265067>

MojeDaně. (2023). *Přiznání k dani z příjmů právnických osob* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-30). Dostupné z <https://adisspr.mfcr.cz/pmd/epo/podani/AYA-M-Ep-fqJdVgdnHsNtm1c/dpp/dp9/zahlavi>

OECD Data. (2023). *Tax on corporate profits* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-28). Dostupné z <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm>

Zákony pro lidi. (2023). *Historie* (on-line). 2023 (cit. 2023-01-30). Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586/zneni-0/historie>

Zákony pro lidi. (2023). *Zákon daňový řád* (on-line). 2023 (cit. 2023-01-30). Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280?text=#cast2>

Zákony pro lidi. (2023). *Zákon o obchodních korporacích* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-31). Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90?text=ovl%C3%A1daj%C3%ADc%C3%AD+a+ovl%C3%A1dan%C3%A1+osoba>

Zákony pro lidi. (2023). *Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-28). Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593?text=z%C3%A1kon+o+rezerv%C3%A1ch#p7>

Zákony pro lidi. (2023). *Zákon o účetnictví* (on-line). 2023 (cit. 2023-03-30). Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563#cast5>

8. Přílohy

Zadání bakalářské práce

Zadání bakalářské práce

Autor: Blanka Víchová
Studium: I2101042
Studijní program: B0413A050021 Ekonomika a management
Studijní obor: Ekonomika a management
Název bakalářské práce: Zdanění příjmů právnických osob a související daňové výjimky
Název bakalářské práce AJ: Taxation of corporate income and related tax exemptions

Cíl, metody, literatura, předpoklady:

Cílem práce je na příkladu daňových výjimek demonstrovat správné stanovení základu daně ve zdanění příjmů právnických osob. Dílčím cílem práce je rozvést úvahu nad vybranými výjimkami z pohledu funkcí daní.

Osnova práce:

1. Úvod
2. Teoretická část
 - 2.1 Problematika zdanění právnických osob
 - 2.2 Efekt výjimek na daňovou povinnost
3. Praktická část
 - 3.1 Aplikace zákona v praxi
 - 3.2 Rozhodnutí příslušných úřadů k jednotlivým případům
4. Vyhodnocení
5. Závěr

Fučík, I. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008. 235 s. ISBN 978-80-7357-323-2.

Kobík, J., Šperl, J., a Rambousek, J. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2006. 207 s. ISBN 80-7357-185-4.

Kolář, P., Vitek, L., a Pavel, J. *Zdanění a neutralita*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. 183 s. ISBN 80-86861-56-2.

Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 269 s. ISBN 978-80-7598-165-3.

Madzharova, B. Intertemporal income shifting in expectation of lower corporate tax rates: the tax reforms in Central and Eastern Europe. *CERGE-EI Working paper series*. Prague: CERGE-EI, 2012. ISSN 1211-3298.

Vančurová, A., Láčková, L., Vítková, J., a Zídková H. *Daňový systém ČR 2020*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2020. 406 s. ISBN 978-80-7598-887-4.

Zadávací pracoviště: Katedra ekonomie,
Fakulta informatiky a managementu

Vedoucí práce: Ing. Jan Mačí, Ph.D.

Datum zadání závěrečné práce: 15.10.2021