

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Vliv nedaňových nákladů na základ daně z příjmů
v podmínkách České republiky a Slovenska**

Bc. Šárka Grecmanová

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Šárka Grecmanová

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Vliv nedaňových nákladů na základ daně z příjmů v podmínkách České republiky a Slovenska

Název anglicky

The influence of non-tax expenses on the income tax base in the Czech Republic and Slovakia

Cíle práce

Cílem práce je na základě analýzy daňové účinnosti nákladů v České republice a Slovenské republice posoudit výhodnost vstupu vybrané české společnosti na slovenský trh.

Metodika

První etapou práce bude sběr a třídění informací v odborných tištěných a elektronických zdrojích a tyto informace budou následně analyzovány a interpretovány. Ve vlastní práci budou získané poznatky aplikovány na příklad vybrané společnosti. Bude provedena komparace výstupů společnosti v podmínkách české a slovenské daňové legislativy a budou zhodnoceny rozdíly plynoucí z odlišných právních předpisů obou zemí.

Doporučený rozsah práce

80 stran

Klíčová slova

ČR, daň z příjmů, daňová účinnost, náklady, SR, základ daně

Doporučené zdroje informací

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK, 2021. Daňové a nedaňové náklady 2021. 4. rozšířené vydání. Praha: ESAP. ISBN 978-80-907398-4-0.

MINTÁL, Ján, 2021. Daňové a nedaňové výdavky 2021. Bratislava: Poradca. ISBN 978-80-8162-167-3.

PELC, Vladimír, 2020. Daň z příjmů s komentářem. 18. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. Daň (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.

PILAŘOVÁ, Ivana, 2020. Účetní a daňové případy řešené v s.r.o. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7598-731-0.

RYNEŠ, Petr, 2021. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2021. 21. aktualizované vydání. Praha: ANAG. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-303-5.

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 20. 9. 2021

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 16. 03. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vliv nedaňových nákladů na základ daně z příjmů v podmínkách České republiky a Slovenska" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.3.2022

Poděkování

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

Vliv nedaňových nákladů na základ daně z příjmů v podmínkách České republiky a Slovenska

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá transformací účetního výsledku hospodaření a vlivem nedaňových nákladů na základ daně z příjmu právnických osob za použití postupů upravených legislativou České republiky a Slovenska. Za tímto účelem jsou nejdříve definovány náklady, jsou uvedena kritéria jejich členění a zásady týkající se účtování nákladů. Dále jsou vymezeny daně a jejich funkce, jsou popsány daňové systémy obou porovnávaných zemí a jejich právní úprava daně z příjmů. Další teoretické kapitoly jsou věnovány postupu transformace výsledku hospodaření na základ daně, rozdělení nákladů na základě daňové účinnosti dle příslušných zákonů, vybraným nákladům a některým dalším skutečnostem souvisejícím s daní z příjmů.

V praktické části práce jsou získané poznatky aplikovány na vybranou účetní jednotku sídlící v České republice. Nejdříve jsou uvedena účetní východiska, na jejichž základě je postupně provedena transformace na základ daně a vypočtena daň z příjmů. Takto je nejprve stanovena daňová povinnost dle českých předpisů a následně je postup zopakován za použití slovenských daňových předpisů.

V závěru práce jsou shrnuty výstupy obou výpočtů a jsou zhodnoceny rozdíly vyplývající z odlišných právních úprav obou zemí.

Klíčová slova: daň z příjmů právnických osob, výsledek hospodaření, náklady, daňově uznatelné náklady, daňově neuznatelné náklady, základ daně, Česká republika, Slovensko

The influence of non-tax expenses on the income tax base in the Czech Republic and Slovakia

Abstract

This diploma thesis focuses on the transformation of accounting profit and the influence of non-tax expenses on the income tax base using the procedures regulated by the legislation of the Czech Republic and Slovakia. Firstly, the expenses are defined, breakdown criteria of expenses and accounting principles are set out. Then, taxes and their functions are defined, the tax systems of both countries are compared, and their income tax legislation is described. Following theoretical chapters are devoted to the process of transformation of profit to the tax base, the breakdown of expenses based on tax efficiency according to applicable laws, selected expenses are defined, and other facts related to income taxes are mentioned.

In the practical part of the thesis, the acquired knowledge is applied to the selected company based in the Czech Republic. Firstly, the company and its accounting outputs are described. This is the basis for transformation of profit to the tax base and calculation of the corporate income tax according to the Czech legislation. Then, the process is repeated to determine the tax base and corporate income tax according to Slovak legislation.

At the end of the thesis, the outputs of both calculations are summarized and the differences resulting from the different legal regulations of both countries are evaluated.

Keywords: corporate income tax, accounting profit or loss, expenses, tax-deductible expenses, non-deductible expenses, tax base, Czech Republic, Slovakia

Obsah

1 Úvod	14
2 Cíl práce a metodika	15
2.1 Cíl práce	15
2.2 Metodika	15
3 Teoretická východiska	16
3.1 Náklady	16
3.1.1 Členění nákladů	16
3.1.1.1 Členění nákladů podle daňových potřeb	17
3.1.1.2 Členění nákladů podle souvislosti s účetním obdobím	17
3.1.1.3 Členění nákladů podle struktury vykazování výsledku hospodaření	18
3.1.2 Účtování nákladů	20
3.2 Daně a jejich funkce	21
3.2.1 Daňové soustavy České republiky a Slovenska.....	22
3.2.2 Právní úprava daně z příjmů právnických osob v České republice	25
3.2.3 Právní úprava daně z příjmů právnických osob na Slovensku	27
3.3 Výsledek hospodaření a jeho transformace na základ daně	27
3.3.1 Položky snižující výsledek hospodaření	28
3.3.2 Položky zvyšující výsledek hospodaření	29
3.3.3 Výsledek hospodaření a jeho transformace na základ daně podle slovenské legislativy	30
3.4 Daňová uznatelnost nákladů	31
3.4.1 Náklady daňově uznatelné	31
3.4.1.1 Dlouhodobý majetek a daňové odpisy	32
3.4.1.2 Opravné položky a odpis pohledávek.....	37
3.4.1.3 Rezervy	39
3.4.1.4 Dary	41
3.4.2 Náklady daňově uznatelné po zaplacení	42
3.4.3 Náklady daňově neuznatelné	42
3.4.4 Náklady jiných období.....	43
3.5 Další skutečnosti související s daní z příjmů	44
3.5.1 Uplatňování daňové ztráty	44
3.5.1.1 Daňová ztráta v podmínkách české legislativy	44
3.5.1.2 Daňová ztráta v podmínkách slovenské legislativy.....	45
3.5.2 Zálohy na daň z příjmů	46

3.5.3	Lhůty pro podání přiznání a splatnost daně	47
4	Vlastní práce	49
4.1	Charakteristika podniku	49
4.2	Účetní východiska	51
4.2.1	Náklady společnosti v roce 2020	52
4.2.2	Výnosy společnosti v roce 2020	55
4.2.3	Kurzové rozdíly na konci účetního období	56
4.2.4	Časové rozlišení a dohadné účty	59
4.2.5	Opravné položky a rezervy	60
4.2.6	Odpisování majetku	62
4.2.7	Poskytnuté dary	63
4.3	Transformace výsledku hospodaření na základ daně v ČR	64
4.3.1	Nedaňové náklady	64
4.3.2	Další položky zvyšující základ daně	67
4.3.3	Odpisy dlouhodobého majetku	68
4.3.4	Položky snižující základ daně	72
4.3.5	Uhrazené zálohy na daň z příjmů	73
4.3.6	Výpočet daně	73
4.4	Transformace výsledku hospodaření na základ daně na Slovensku	74
4.4.1	Odpisy dlouhodobého majetku	75
4.4.2	Opravné položky	77
4.4.3	Rezervy	78
4.4.4	Dary	79
4.4.5	Náklady daňově uznatelné po zaplacení	80
4.4.6	Nedaňové náklady	82
4.4.7	Výpočet daně	84
5	Výsledky a diskuse	86
6	Závěr	90
7	Seznam použitých zdrojů	92
8	Přílohy	96
	Příloha A Rozvaha před zdaněním za rok 2020	97
	Příloha B Výkaz zisku a ztráty před zdaněním za rok 2020	99
	Příloha C Výpočet odpisů pro rok 2020	100
	Příloha D Vyplněný formulář českého daňového přiznání	107
	Příloha E Vyplněný formulář slovenského daňového přiznání	113

Seznam obrázků

Obrázek 1: Daňová soustava České republiky	23
Obrázek 2: Přímé daně na Slovensku	24
Obrázek 3: Řádek 10 příznání k dani z příjmů právnických osob	64
Obrázek 4: Nedaňové náklady vykázané na řádku 40 daňového příznání	65
Obrázek 5: Odpisy dlouhodobého majetku vykázané v daňovém příznání	69
Obrázek 6: Výsledek hospodaření ve slovenském daňovém příznání	75
Obrázek 7: Nedaňové náklady ve slovenském daňovém příznání	83

Seznam tabulek

Tabulka 1: Transformace výsledku hospodaření na základ daně	28
Tabulka 2: Odpisové skupiny dle české legislativy	33
Tabulka 3: Sazby rovnoměrných odpisů v České republice	33
Tabulka 4: Koefficienty pro zrychlené odpisování v České republice	34
Tabulka 5: Odpisové skupiny na Slovensku	35
Tabulka 6: Rovnoměrné odpisy dle slovenské legislativy	35
Tabulka 7: Zrychlené odpisy dle slovenské legislativy	36
Tabulka 8: Doba odpisování nehmotného majetku	36
Tabulka 9: Možnosti tvorby opravných položek k neuhrazeným pohledávkám na Slovensku	39
Tabulka 10: Možnosti uplatnění daňové ztráty na Slovensku	46
Tabulka 11: Stanovení výše záloh podle české legislativy	46
Tabulka 12: Stanovení výše záloh podle slovenské legislativy	47
Tabulka 13: Kritéria povinného auditu	50
Tabulka 14: Aktiva a pasiva účetní jednotky k 31.12.2020	50
Tabulka 15: Výnosy a náklady společnosti ABC s.r.o. v roce 2020	52
Tabulka 16: Analytické členění účtu 501 Spotřeba materiálu	53
Tabulka 17: Analytické členění účtu 518 Ostatní služby	54
Tabulka 18: Výpočet kurzových rozdílů neuhrazených závazků v cizí měně	57
Tabulka 19: Výpočet kurzových rozdílů neuhrazených pohledávek v cizí měně	58
Tabulka 20: Výpočet kurzových rozdílů k bankovním účtům vedeným v cizích měnách ..	58
Tabulka 21: Přehled účtování kurzových rozdílů k rozvahovému dni	59
Tabulka 22: Přehled nákladů časově rozlišených za použití účtu 383	59
Tabulka 23: Přehled vytvořených dohadných položek	60
Tabulka 24: Výpočet možných opravných položek k neuhrazeným pohledávkám	61
Tabulka 25: Přehled účtování o majetku v účetní jednotce	63

Tabulka 26: Účetní operace související s poskytnutými dary	63
Tabulka 27: Nedaňové náklady společnosti ABC s.r.o. v roce 2020	65
Tabulka 28: Odpisy majetku v 1. odpisové skupině	69
Tabulka 29: Odpisy majetku v 2. odpisové skupině	70
Tabulka 30: Odpisy majetku v 5. odpisové skupině	71
Tabulka 31: Rozdíl účetních a daňových odpisů a zůstatkové ceny	72
Tabulka 32: Uhrazené zálohy na daň z příjmů	73
Tabulka 33: Výpočet daně podle českých předpisů	73
Tabulka 34: Majetek podle slovenských odpisových skupin	75
Tabulka 35: Odpisy podle slovenské legislativy	76
Tabulka 36: Výpočet opravných položek	77
Tabulka 37: Analytické členění účtu 518 Ostatní služby	80
Tabulka 38: Náklady vztahující se k neuhrazeným závazkům	81
Tabulka 39: Náklad vztahující se k doplaceným závazkům z roku 2019	82
Tabulka 40: Výpočet daně podle slovenských předpisů	84
Tabulka 41: Rozdíly vyplývající z výpočtů základu daně	86

Seznam grafů

Graf 1: Příjmy státního rozpočtu za rok 2020	22
Graf 2: Podíl jednotlivých daní na celkových daňových příjmech v roce 2018	25
Graf 3: Struktura krátkodobých závazků	51
Graf 4: Podíl jednotlivých účetních skupin na celkových nákladech společnosti za rok 2020	53
Graf 5: Tržby podle měsíců 2020	56

Seznam použitých zkratk

AÚ	analytický účet
CM	cizí měna
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard
DM	dlouhodobý majetek
DO	daňový odpis
DPH	daň z přidané hodnoty
DZC	daňová zůstatková cena
OP	opravná položka
SK	Slovensko
ÚO	účetní odpis
ÚZC	účetní zůstatková cena
ZC	zůstatková cena
ZD	základ daně
ZoR	Zákon o rezervách
ZoÚ	Zákon o účetnictví

1 Úvod

Česká republika a Slovensko mají za sebou dlouhé roky společného vývoje, což se projevuje mimo jiné podobností účetních a daňových systémů obou zemí. Je to také jeden z důvodů, proč nezanedbatelný počet českých podnikatelů či společností, které uvažují o rozšiřování do zahraničí, volí jako první variantu právě Slovensko. Jedná se o zemi, která je nám blízká nejen geograficky a historicky, ale především v ní panují podmínky pro ekonomickou činnost srovnatelné s Českou republikou a jazyková bariéra, která by bránila vzájemnému obchodování, je minimální.

Jedním z faktorů při rozhodování o založení obchodní společnosti je daňové zatížení, jakému by podnikání v té které zemi podléhalo. Proto si předkládaná práce dala za cíl posoudit na základě účetních výstupů vybrané české společnosti, jaký vliv by měly rozdíly plynoucí z odlišných legislativních úprav účetnictví a daně z příjmů na daňovou povinnost účetní jednotky v sousední zemi.

Za tímto účelem jsou nejdříve definovány náklady, jež jsou společně s výnosy společnosti základem pro určení základu daně. Dále jsou představeny daňové systémy obou zemí a jsou porovnány právní úpravy ovlivňující daň z příjmů. Následuje postup transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů a analýza daňové uznatelnosti vybraných nákladů.

Daňovou účinnost nákladů lze pojmut velmi široce a zákony o daních z příjmů obou zemí nabízejí poměrně rozsáhlý přehled podmínek, kdy lze náklad zahrnout do základu daně a kdy to není možné. Z toho důvodu byly vytipovány nejvýznamnější relevantní druhy nákladů na základě obeznámení autorky s účetnictvím účetní jednotky, která byla pro tuto práci vybrána.

Vybraná společnost je stručně charakterizována a jsou analyzovány její náklady vykázané k 31.12.2020. Tyto informace jsou použity pro stanovení výsledku hospodaření a jeho úpravy na základ daně při dodržování podmínek stanovených českými předpisy a následně je pro porovnání proveden obdobný proces za použití postupů dle slovenských předpisů. Na základě získaných výsledků je v závěru provedeno zhodnocení zjištěných rozdílů.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce je na základě analýzy daňové účinnosti nákladů v České republice a na Slovensku posoudit výhodnost vstupu vybrané české společnosti na slovenský trh. Toho bude dosaženo prostřednictvím identifikace daňových a nedaňových nákladů a provedením transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně v souladu s právními předpisy obou zemí. Na základě těchto kroků bude zhodnoceno, zda jsou mezi právními úpravami daně z příjmů právnických osob zásadní rozdíly týkající se daňové uznatelnosti nákladů a jaký vliv by tyto rozdíly měly na proces stanovení základu daně.

2.2 Metodika

První etapou práce bude sběr a třídění informací v odborných tištěných a elektronických zdrojích a tyto informace budou následně analyzovány a interpretovány. Nejdříve budou definovány náklady, kritéria jejich členění a zásady účtování. Dále budou popsány daňové systémy České republiky a Slovenska a bude vymezen právní rámec upravující daň z příjmů v obou zemích. Stěžejní částí teoretických východisek bude postup transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně a analýza daňové účinnosti vybraných nákladů.

Ve vlastní práci budou získané poznatky aplikovány na příklad zvolené společnosti. Budou uvedeny základní informace o účetní jednotce a bude provedena analýza jejích výnosů a nákladů za účetní období roku 2020. Následně bude popsán proces stanovení základu daně, nejdříve za použití postupu daného českými předpisy a poté bude transformace zopakována v souladu se slovenskými zákony.

Na závěr bude provedena komparace výstupů společnosti v podmínkách české a slovenské daňové legislativy a budou zhodnoceny rozdíly plynoucí z odlišných právních předpisů obou zemí

3 Teoretická východiska

Základními teoretickými východisky pro zpracování této diplomové práce je definice nákladů, dále analýza daňových systémů České republiky a Slovenska a vymezení podmínek daňové uznatelnosti vybraných nákladů v souladu se zákonem o dani z příjmů.

3.1 Náklady

Stanovení hospodářského výsledku a následně základu daně vychází z účetnictví účetní jednotky, a to především z účetní evidence výnosů a nákladů společnosti. V § 2 zákona o účetnictví stanoveno, že „účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“ (ZOÚ, § 2) Definice nákladů však v daném zákoně není uvedena. Český účetní standard č. 019, jenž upravuje náklady a výnosy, se odvolává na obsahové vymezení nákladů ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., která však také neupravuje obecnou definici nákladů, ale vymezuje vybrané nákladové položky na základě jejich vykazování ve výkazu zisku a ztráty.

V literatuře jsou náklady definovány např. jako „peněžně vyjádřené účelné a účelové vyjádření prostředků a práce v průběhu hospodářské činnosti dané účetní jednotky.“ (Hruška, 2019, str. 435) Dále lze uvést vymezení nákladů dle koncepčního rámce Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), podle kterého náklady snižují ekonomický prospěch subjektu v průběhu účetního období. Toto snížení prospěchu se projevuje jako úbytek aktiv nebo přírůstek závazků, přičemž výsledkem je snížení vlastního kapitálu účetní jednotky jinak než jeho rozdělením vlastníkům. (IAS PLUS, 2018)

3.1.1 Členění nákladů

Náklady lze rozdělit podle různých hledisek. Chalupa (2020) uvádí např. následující kritéria členění nákladů relevantní k tématu této diplomové práce:

- a) podle daňových potřeb,
- b) podle věcné a časové souvislosti s účetním obdobím,
- c) podle struktury vykazování výsledku hospodaření.

Dalšími hledisky jsou přiřaditelnost nákladu ke konkrétnímu výkonu (přímé a nepřímé náklady), závislost na vytížení kapacity (fixní a variabilní náklady) či vnitropodnikové potřeby, kdy jsou rozlišovány náklady na základě odpovědných pracovníků, projektů či nákladových středisek.

3.1.1.1 Členění nákladů podle daňových potřeb

Z hlediska daňových potřeb je základním členěním nákladů rozdělení na náklady daňově účinné a náklady daňově neúčinné. Při posuzování je třeba vycházet z podmínek stanovených zákonem o dani z příjmů, který považuje za daňově účinné náklady takové náklady, jež byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K tomu, aby mohl náklad být považován za daňově uznatelný, musí být účetní jednotka schopna prokázat, že tento náklad opravdu vzniknul, k čemuž slouží účetní či daňový doklad. (Haas Kubátová, 2021)

Zákon o dani z příjmů vymezuje, které náklady lze a které nelze považovat za daňově uznatelné, přičemž v některých případech závisí daňová účinnost na splnění dalších stanovených podmínek. Vybrané náklady a jejich daňová uznatelnost jsou tématem následujících kapitol této práce.

3.1.1.2 Členění nákladů podle souvislosti s účetním obdobím

Náklady podle věcné a časové souvislosti lze podle Chalupy (2020) členit na náklady souvisejícím s běžným účetním obdobím. To jsou náklady účtované účetní jednotkou v průběhu kalendářního či hospodářského roku na vrub nákladových účtů na základě daňových dokladů.

Dalšími kategoriemi jsou náklady související s minulými účetními obdobími a náklady související s příštími účetními obdobími. Náklady související s jiným než běžným účetním obdobím se zpravidla v účetnictví projevují prostřednictvím účtů časového rozlišení či dohadných účtů pasivních. Případné opravy nákladů minulých období se účtují na účtech nákladů, kterých se týkají, v případě významných chyb a oprav předchozích období se částky v běžném období účtují do vlastního kapitálu. (Ryneš, 2021)

3.1.1.3 Členění nákladů podle struktury vykazování výsledku hospodaření

Z hlediska struktury výkazu zisku a ztráty lze rozlišovat náklady v provozní oblasti a náklady související s finanční oblastí. Kromě těchto skupin byly zvlášť vykazovány mimořádné náklady; po rozsáhlé novele účetní legislativy z roku 2016 jsou však tyto náklady vykazovány podle jejich charakteru buď mezi provozními, nebo mezi finančními náklady. (Brychta, 2020)

Mezi náklady v provozní oblasti patří náklady z účtových skupin 50 až 55 a z účtové skupiny 58. Obsahové vymezení jednotlivých nákladových účetních skupin je uvedeno v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 019.

Provozními náklady účtovanými v účtové skupině 50 Spotřebované nákupy jsou především náklady související se zásobami účetní jednotky, a to bez ohledu na skutečnost, zda účtuje způsobem A nebo způsobem B. Kromě toho jsou zde evidovány též neskladovatelné nákupy, tedy spotřeba elektrické energie, plynu či vody. Náklady účtované ve skupině 50 je nutné analyticky rozlišit podle jejich daňové účinnosti, přičemž obecně se lze řídit pravidlem daňové uznatelnosti na základě zákona o dani z příjmů uvedené v kapitole 3.1.1.1. Typickým nákladem účtovaným na účet 501, který je pouze účetním nákladem, je spotřeba pohonných hmot při uplatňování paušálního výdaje na dopravu.

V účtové skupině 51 Služby se v souladu s ČÚS č. 019 účtuje zpravidla o nákladech vynaložených na služby externích dodavatelů. Výjimkou je účet 513 Náklady na reprezentaci, který slouží k evidenci jak externě poskytovaných služeb, tak i vlastních výkonů považovaných za reprezentaci. Tento účet je také jediný z této skupiny, který je vždy nedaňový, u ostatních účtů je třeba posuzovat daňovou uznatelnost a podle toho volit vhodné analytické členění. Např. pro splnění podmínek daňové účinnosti nákladů na cestovné účtované na vrub účtu 512 u zaměstnanců pracujících na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr je třeba sjednat v dohodě místo pravidelného pracoviště zaměstnance a také právo na poskytnutí cestovného. (Hruška, 2019)

Na účtech v účtové skupiny 52 Osobní náklady se účtuje o hrubých mzdách, odměnách a prémiech zaměstnanců a společníků obchodních společností a s nimi souvisejících nákladech na sociální a zdravotní pojištění. Mezi účty v této skupině je několik příkladů, kdy se jedná pouze o účetní náklady, které nejsou daňově účinné. Jedná se o účet 525 Ostatní sociální

pojištění nad limit zákonného pojistného, účet 526 Sociální náklady individuálního podnikatele či účet 528 Ostatní sociální náklady. Na vrub posledně jmenovaného účtu je účtováno o částkách, které zaměstnavatel vynakládá na základě interních předpisů ke zlepšení podmínek pro zaměstnance. Může se jednat např. o vstupenky na kulturní akce, dary nepeněžní povahy k výročím či nadlimitní příspěvek na stravování. (Účetní průvodce MáDáti, 2022)

V účtové skupině 53 Daně a poplatky se účtuje dle ČÚS 019 o daních a podobných peněžitých plněních, kdy účetní jednotka vystupuje v roli poplatníka. Stejně tak se zde účtuje o doměrcích těchto daní za předchozí období. Příkladem nedaňového nákladu účtové skupiny 53 je daň z nemovitých věcí účtovaná na vrub účtu 532, která je daňově neúčinným nákladem, pokud je předepsaná, ale účetní jednotka ji neuhradí.

Na účtech v účtové skupině 54 Jiné provozní náklady jsou evidovány zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého majetku či zásob, dále poskytnuté dary, které jsou nedaňovým nákladem, ale jejich hodnotu lze za splnění určitých podmínek odečíst od základu daně. Dále se zde účtuje o pokutách a dalších sankcích, a to z titulu smluvních závazků (účet 544 Smluvní pokuty a úroky z prodlení), které jsou po uhrazení daňově uznatelným nákladem, i o sankcích předepsaných správními orgány (účet 545 Ostatní pokuty a penále), které jsou nedaňové bez ohledu na jejich úhradu. (Čižinská, 2018)

Dalšími náklady účtovanými ve skupině 54 jsou odpisy pohledávek, kdy daňová uznatelnost závisí na splnění podmínek stanovených zákonem o dani z příjmů, jak bude uvedeno v dalších kapitolách této práce. Na vrub účtů ve skupině 54 se dle ČÚS 019 účtuje též o mankách a škodách na majetku, přičemž daňová účinnost závisí na původu této škody či na výši poskytnuté náhrady. Kromě těchto případů se zde účtuje o ostatních položkách, které nejsou účtovány na předchozích účtech a týkají se provozní oblasti.

V účtové skupině 55 se účtuje o odpisech dlouhodobého majetku, rezervách, komplexních nákladech příštích období a opravných položkách v provozní oblasti. (Účetní průvodce MáDáti, 2022) Daňová uznatelnost těchto nákladů je podrobněji vysvětlena v následujících kapitolách, nebude tedy na tomto místě popisována.

Účtová skupina 58 Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace slouží dle ČÚS 019 k účtování o přírůstcích a úbytcích zásob vytvořených vlastní činností souvztažně s příslušnými účty v účtové třídě 1. V rámci aktivace se zde účtuje o snížení provozních nákladů v důsledku vytvoření zásob nebo dlouhodobého majetku, přičemž protiúctem je podle povahy operace účet 04 Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nebo účet sloužící k evidenci zásob v závislosti na způsobu účtování o zásobách.

Finanční náklady jsou účtovány na vrub účtů skupin 56 a 57. Na vrub příslušných účtů skupiny 56 Finanční náklady se účtuje o následujících účetních operacích (ČÚS 019):

- prodej cenných papírů nebo podílů souvztažně s účty finančního majetku,
- platební povinnost z titulu úroků z úvěrů a zápůjček,
- kurzové ztráty vznikající v průběhu účetního období a k rozvahovému dni,
- oceňovací rozdíly při změnách reálné hodnoty,
- poskytnuté peněžní dary,
- ostatní náklady peněžního styku, zejména vůči úvěrovým institucím či náklady spojené se získáním bankovních záruk.

V účtové skupině 57 se účtuje o změnách stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti.

3.1.2 Účtování nákladů

Náklady se účtují výsledkově na vrub účtů v účtové třídě 5, a to při dodržování některých zásad. Českým účetním standardem č. 019 je stanoveno, že náklady (a výnosy) se účtují zásadně do období, s nímž věcně a časově souvisejí. Náklady jsou účtovány na základě tzv. akruálního principu, jenž zajišťuje vazbu nákladu na příslušné období. *„Cílem akruálního účetnictví je vykázat v období všechna aktiva, pasiva, náklady, výnosy, které v daném období vznikly, a to i pokud ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků.“* (Dvořáková, 2021, str. 79)

Náklady, které se týkají budoucích období, je nezbytné časově rozlišit za pomoci účtů v účtové skupině 38 Přejícné účty aktiv a pasiv. Časové rozlišení však není nutné používat vždy. Náklady lze účtovat na vrub výsledkových účtů v běžném účetním období, pokud se jedná o pravidelně se opakující výdaje, pokud je splněn předpoklad, že částka nebude mít významný vliv na věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů. Druhým případem, kdy

není nutné náklady časově rozlišovat, jsou případy, kdy se jedná o nevýznamné částky, které nemají za následek výrazné zkreslení výsledku hospodaření účetní jednotky. (Brychta, 2020)

Nákladové účty nemají počáteční stavy. V průběhu účetního období se na straně MD účtuje o přírůstcích nákladů a na straně D o jejich úbytcích, případně je možné úbytky účtovat na stranu MD s mínusem. Na konci účetního období se konečné stavy nákladových účtů přeúčtují na účet 710 Účet zisků a ztrát.

Účetní jednotka si může zvolit analytické členění jednotlivých nákladových účtů na základě vlastních potřeb. Je však nutné dodržet požadavek ČÚS č. 019, který stanovuje, že analytické účty je třeba přizpůsobit požadavkům zákona o dani z příjmů. V praxi to znamená, že účetní jednotka by měla mít stanovené takové analytické účty, na základě kterých bude možné identifikovat připočitatelné a odpočitatelné položky při zjišťování základu daně

3.2 Daně a jejich funkce

V literatuře lze nalézt vícero definic daně, většina z nich se však shoduje v základních vlastnostech, kterými se daň vyznačuje. Lze využít např. definici Kubátové, jež daň vymezuje následovně: „*Daň je 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 příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).*“ (Kubátová, 2018, str. 15-16)

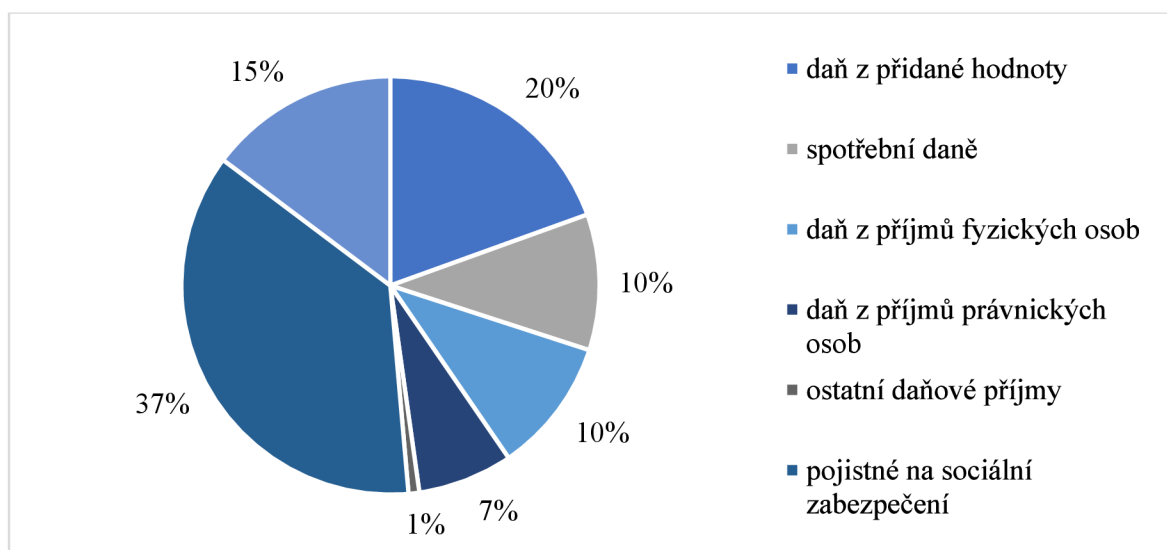
Neúčelovost daně spočívá ve skutečnosti, že plátce daně nedokáže určit, kam budou jím odvedené prostředky směřovat, ani mu na základě uhrazené částky nevzniká nárok na konkrétní plnění ze státního rozpočtu. Neekvivalentnost při placení daně znamená, že neexistuje úměra mezi tím, jaké částky subjekt na daních odvádí a v jaké výši bude následně čerpat výdaje veřejných rozpočtů či využívat veřejně financované služby.

Daně plní řadu funkcí, přičemž primární je funkce fiskální neboli schopnost plnit veřejný rozpočet. Dále se jedná o funkci alokační, jež spočívá v přemísťování finančních prostředků do odvětví, kde se projevuje neefektivnost trhu. Redistribuční funkce slouží ke zmírňování rozdílů v důchodech subjektů přesouváním směrem od bohatších k chudším. Stimulační funkcí se rozumí poskytování daňových výhod či udělování sankcí na základě splnění

určitých podmínek nebo naopak jejich porušení. Stabilizační funkce daní má za úkol především zmírňovat cyklické výkyvy ekonomického cyklu, nicméně tato funkce vyžaduje dlouhodobé dodržování rozpočtové kázně, což však mnohdy bývá ovlivněno aktuálními politickými náladami. (Vančurová, 2020)

Význam daní pro státní rozpočet lze znázornit na obrázku č. 1, vycházejícím z údajů Ministerstva financí České republiky za rok 2020.

Graf 1: Příjmy státního rozpočtu za rok 2020



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů Ministerstva financí České republiky

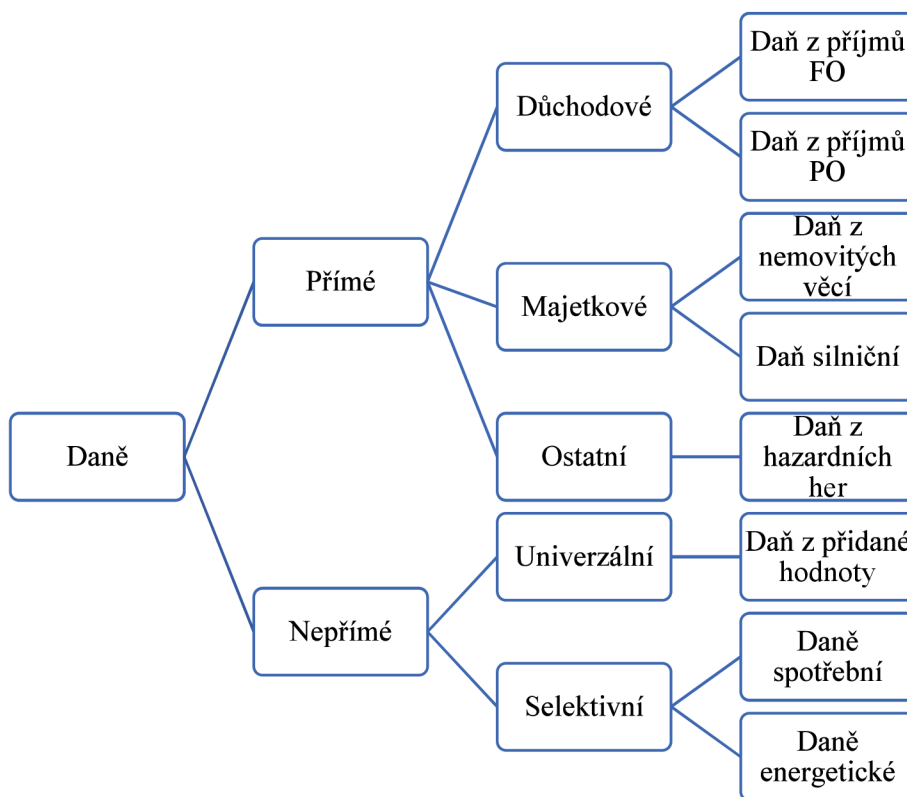
Celkové příjmy státního rozpočtu za rok 2020 činily 1 475,48 mld. Kč, přičemž daňové příjmy bez pojistného na sociální zabezpečení představovaly 717,50 mld. Kč, tedy 49 % příjmů, při započítání pojistného na sociální zabezpečení se jednalo o 85 % příjmů státního rozpočtu. Daň z příjmů se na příjmech státního rozpočtu podílela z 18 % (262,45 mld. Kč), z toho daň z příjmů právnických osob představovala 7 % celkových příjmů státního rozpočtu (108,37 mld. Kč).

3.2.1 Daňové soustavy České republiky a Slovenska

Daně lze rozdělit na přímé a nepřímé. Přímé daně jsou vyměřovány z důchodu fyzické či právnické osoby (důchodové daně) a z majetku (majetkové daně), přičemž obvykle poplatník a plátcé je tatáž osoba. Jako přímou daň lze označit také daň z hazardních her. Nepřímé daně jsou spojeny s poskytováním zboží či služeb, v jejichž ceně jsou tyto daně zahrnuty. V případě nepřímých daní jsou poplatník a plátcé daně rozdílné subjekty.

Obrázek č. 1 znázorňuje daňovou soustavu České republiky v roce 2021.

Obrázek 1: Daňová soustava České republiky

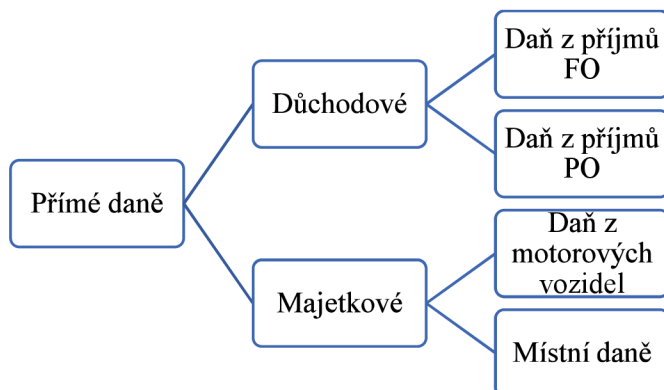


Zdroj: Vlastní zpracování

Kromě uvedených daní existuje skupina daní a poplatků, které nejsou autory jednoznačně zařazeny do uvedených kategorií. Jedná se především o příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, cla a místní poplatky. (Kubátová, 2018)

Daňová soustava Slovenské republiky je srovnatelná s Českou republikou. Rozdíl lze najít v pojetí přímých daní, viz obrázek č. 2.

Obrázek 2: Přímé daně na Slovensku



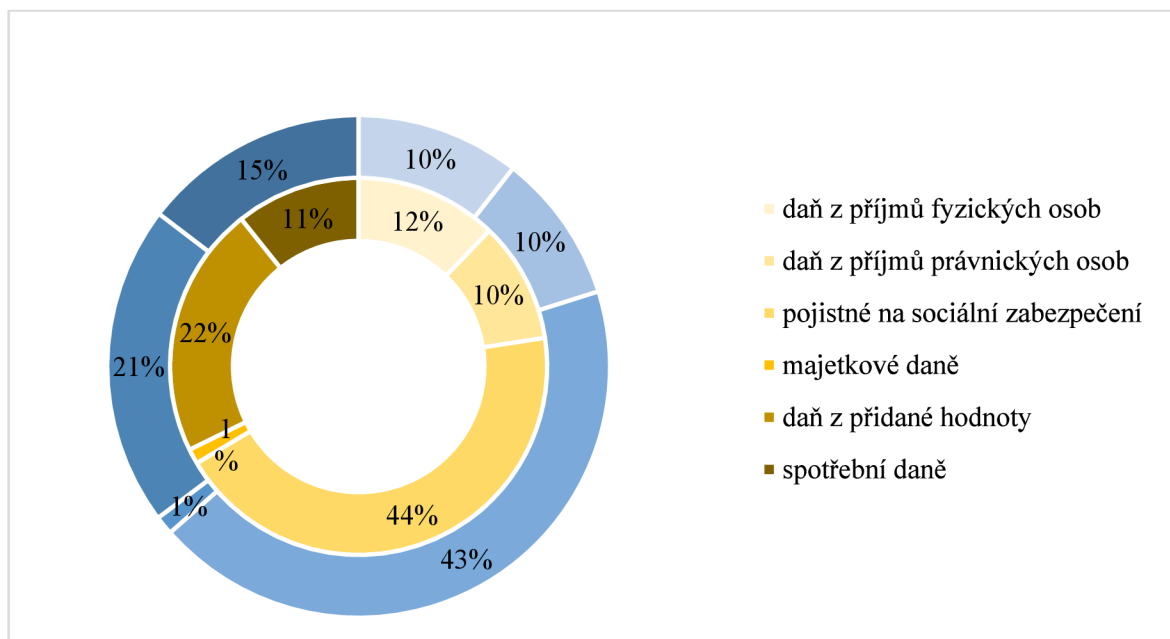
Zdroj: Vlastní zpracování

Místní daně jsou upraveny zákonem č. 582/2004 Z.z., o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. Tímto zákonem jsou upraveny následující daně a poplatky:

- a) daň z nemovitostí, která zahrnuje daň z pozemků, daň ze staveb a daň z bytů,
- b) daň za psa,
- c) daň za užívání veřejného prostranství,
- d) daň za ubytování,
- e) daň za prodejní automaty,
- f) daň za nevýherní hrací přístroje,
- g) daň za vjezd a setrvání motorového vozidla v historické části města,
- h) daň za jaderné zařízení,
- i) místní poplatek za komunální odpad a drobné stavební odpady.

Kromě skutečnosti, že mají obě země podobné daňové soustavy, podle údajů OECD za rok 2018 je srovnatelný i podíl jednotlivých druhů daní na celkových daňových příjmech, viz graf č. 2. Údaje vztahující se k České republice jsou znázorněny odstíny žluté barvy, údaje za Slovensko jsou v odstínech modré.

Graf 2: Podíl jednotlivých daní na celkových daňových příjmech v roce 2018



Zdroj: Vlastní zpracování podle OECD

3.2.2 Právní úprava daně z příjmů právnických osob v České republice

Základním právním předpisem upravujícím daň z příjmů právnických osob v České republice je Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jenž se kromě právnických osob věnuje též dani z příjmů fyzických osob. Dalším předpisem je Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, který upravuje tvorbu rezerv a opravných položek jako daňových nákladů.

Postup při správě daní upravuje Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tento zákon se podle § 4 využije v případech, kdy jiný zákon neupraví správu daní jiným způsobem. Kromě zákonů je daň z příjmů upravována také vyhláškami, pokyny a sděleními Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí České republiky.

Zákon o daních z příjmů vymezuje v § 17, kdo je poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Identifikuje následující subjekty:

- a) právnická osoba,
- b) organizační složka státu,
- c) podílový fond,
- d) podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem,

- e) fond penzijní společnosti,
- f) svěřenský fond,
- g) jednotka, která je poplatníkem podle právního řádu státu, podle kterého je založena,
- h) fond ve správě Garančního systému finančního trhu.

Tito poplatníci dle zákona mohou být daňovými rezidenty nebo nerezidenty České republiky, podle čehož se určí zdanění jejich příjmů. Poplatník, jehož sídlo nebo místo vedení se nachází na území České republiky, je považován za daňového rezidenta. Tito poplatníci mají daňovou povinnost vztahující se na příjmy plynoucí z tuzemska i ze zahraničí. Daňovými nerezidenty jsou poplatníci, jež nemají sídlo na území České republiky, případně pokud to o nich stanovují mezinárodní smlouvy. Daňová povinnost nerezidentů se vztahuje pouze na příjmy plynoucí z tuzemských zdrojů.

V § 18 Zákona o daních z příjmů je dále vymezen předmět daně jako příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. V následujícím odstavci jsou uvedeny příjmy, které nejsou předmětem daně. Jedná se však zpravidla o specifické případy, které dále v rámci této práce nebudou popisovány.

Na rozdíl od daně z příjmů fyzických osob, kdy je zdaňovacím obdobím vždy kalendářní rok, v případě daně z příjmů právnických osob se nemusí vždy jednat o období začínající 1. lednem, ani období vymezené 12 měsíci. Podle § 21a může být zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob jedna z následujících možností:

- a) kalendářní rok, tedy období od 1. ledna do 31. prosince daného roku,
- b) hospodářský rok, tedy období 12 po sobě jdoucích měsíců, které nezačíná 1. ledna,
- c) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního nebo hospodářského roku, v něm se tyto skutečnosti staly účinnými,
- d) účetní období trvající déle než 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců.

Účetní období je zdaňovacím obdobím např. v případech, kdy probíhá změna z kalendářního roku na hospodářský, dále v případě vzniku účetní jednotky v průběhu 3 měsíců před koncem kalendářního roku či naopak při zániku účetní jednotky v průběhu 3 měsíců po skončení kalendářního, případně hospodářského roku.

Sazba daně z příjmů právnických osob je upravena § 21 Zákona o daních z příjmů. Základní je 19% sazba daně, kterou se vynásobí zjištěný základ daně zaokrouhlený na celé tisíce Kč směrem dolů (postup bude popsán v následujících kapitolách této práce). Dále jsou vymezeny sazby daně pro specifické případy, jako je základní investiční fond (sazba daně 5 %), fond penzijní společnosti (sazba daně 0 %) a samostatný základ daně, kdy sazba daně činí 15 %.

3.2.3 Právní úprava daně z příjmů právnických osob na Slovensku

Na Slovensku je základním právním předpisem upravujícím daň z příjmů právnických osob Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmov, ve znění aktuálních předpisů. V tomto zákoně je definován poplatník daně z příjmů a předmět daně, přičemž úprava je srovnatelná s českými předpisy.

Obdobně jako v České republice je také na Slovensku možnost považovat za zdaňovací období kalendářní nebo hospodářský rok. Dále jsou v § 41 uvedeny výjimky, kdy je zdaňovací období různé od 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Tyto výjimky se týkají zpravidla likvidace, konkurzu či změny právní formy poplatníka.

Odlišná je především sazba daně z příjmů právnických osob uplatňovaná na Slovensku. Základní sazba daně je dle § 15 stanovena na 21 %, pokud se nejedná o poplatníka, jehož příjmy či výnosy nepřesahují za zdaňovací období 49 790 eur. V takovém případě je sazba daně 15 %. V případě samostatného základu daně určeného podle dalších ustanovení zákona je sazba daně 35 %. Samostatný základ daně se vztahuje na podíly na zisku, vyrovnávací podíl či podíl na likvidačním zůstatku.

3.3 Výsledek hospodaření a jeho transformace na základ daně

Před určením daňové povinnosti je třeba upravit účetní výsledek hospodaření na základ daně. Tyto úpravy se provádí v daňovém přiznání a lze je rozdělit na položky zvyšující výsledek hospodaření a položky snižující výsledek hospodaření. Zjednodušený postup transformace výsledku hospodaření na základ daně je nastíněn v tabulce č. 1.

Tabulka 1: Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Účetní výsledek hospodaření
- výnosy, které nejsou předmětem daně
- výnosy osvobozené od daně
- příjmy nezahrnované do základu daně
+ účetní náklady, které nejsou daňovými náklady
+ nezaúčtovatelné zdanitelné výnosy
- nezaúčtovatelné daňově účinné náklady
Základ daně

Zdroj: Vlastní zpracování

3.3.1 Položky snižující výsledek hospodaření

Položkami snižujícími výsledek hospodaření jsou především příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 Zákona o daních z příjmů, dále příjmy osvobozené podle § 19 a další příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4. Těmi mohou být např. výnosy zdaňované srážkovou daní nebo výnosy zdaňované v samostatném základu daně, příjmy z nákupu vlastních akcií pod jmenovitou hodnotu při následném snížení základního kapitálu či výnosy, jež už byly u daného poplatníka zdaněny daní z příjmů. (Pilařová, 2020)

Příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou vymezeny § 18 odst. 2 Zákona o daních z příjmů. Zpravidla se jedná o příjmy, jež jsou pro podnikatelskou právnickou osobu, která bude popisována v této práci, nepodstatné. Jako příklad lze uvést např. příjmy získané nabytím akcií dle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, příjmy z vlastní činnosti Správy uložišť radioaktivních odpadů, některé příjmy zdravotních pojišťoven či vymezené příjmy společenství vlastníků jednotek.

Příjmy osvobozené od daně upravuje zákon v § 19 a § 19b. Z vyjmenovaných případů se podnikatelské právnické osoby mohou týkat např. příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně či orgánem sociálního zabezpečení, příjmy z podílu na zisku vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti, dále příjem z nabytí dědictví nebo odkazu či příjem v podobě majetkového prospěchu při splnění podmínek definovaných zákonem.

Od účetního výsledku hospodaření se dále odečítají náklady, jež jsou daňově účinné, ale nejsou zachyceny v účetnictví. Může se jednat např. o následující případy uvedené v § 23 odst. 3 písm. b) a c):

- a) částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy,
- b) úhrady polhůtních závazků, o které byl v minulosti zvýšen základ daně,
- c) částky pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění, o které byl v minulosti zvýšen základ daně, dojde-li k jejich uhrazení,
- d) částky, které lze uplatnit jako daňové náklady pouze v případě, že byly uhrazeny,
- e) použití majetkového prospěchu v souladu s podmínkami danými Zákonem o daních z příjmů,
- f) změny metod mající za následek zvýšení ocenění oběžných aktiv,
- g) úhrady smluvních sankcí, které byly v minulosti zaúčtovány jako nedaňové náklady.

3.3.2 Položky zvyšující výsledek hospodaření

Položkami, které zvyšují výsledek hospodaření, jsou především účetní náklady, které nejsou daňově účinné (z důvodů vymezených v § 24 a § 25), a položky, které nelze účetně zaevidovat.

Položky, o které se zvyšuje výsledek hospodaření, jsou uvedeny v § 23 odst. 3 písm. a) a jedná se např. o:

- a) částky neoprávněně zkracující příjmy,
- b) částky pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které nebyly uhrazeny do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období,
- c) přijaté úhrady smluvních sankcí, které byly v minulosti položkou snižující výsledek hospodaření,
- d) dodanění polhůtních závazků,
- e) zdanitelné bezúplatné příjmy nezaúčtované ve výnosech,
- f) rozdíl mezi nižší cenou sjednanou a vyšší cenou obvyklou při transakcích mezi spojenými osobami.

Základ daně získaný uvedenými úpravami lze dále snížit o pravomocně stanovenou daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období, odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo

odpočet na podporu odborného vzdělávání. Po těchto úpravách lze ještě odečíst hodnotu poskytnutého bezúplatného plnění, pokud jsou splněny podmínky stanovené v § 20 odst. 8, tedy účel a příjemce vynaložených prostředků a výše poskytnutého plnění (minimálně 2 000 Kč, maximálně 10 % základu daně). Takto upravený základ daně se zaokrouhlí na celé tisíce Kč směrem dolů a vynásobí příslušnou sazbou daně. Tím je stanovena daň z příjmů, od které lze odečíst případné slevy z titulu zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností či z titulu investičních pobídek.

3.3.3 Výsledek hospodaření a jeho transformace na základ daně podle slovenské legislativy

Při určování základu daně podle slovenského zákona o daních z příjmů se stejně jako v případě české legislativy vychází z účetního výsledku hospodaření. Jeho další transformaci na základ daně vymezuje zákon v § 17 odst. 2, jedná se o následující úpravy:

- a) zvýšení o částky neuznávané za daňové náklady nebo částky zahrnuté do daňových nákladů v nesprávné výši,
- b) úprava o částky, které je třeba zahrnout do základu daně, ale nejsou součástí účetního výsledku hospodaření,
- c) úprava o částky, které jsou součástí účetního výsledku hospodaření, ale do základu daně se nezahrnují,
- d) úpravy v důsledku změn účetních metod při použití mezinárodních standardů.

Do základu daně se obdobně jako v České republice nezahrnují příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené a příjmy, které byly zdaněny srážkovou daní. Příjmy, které nejsou předmětem daně, vymezuje § 12 odst. 7. Jedná se o tyto případy (Kolembus, 2020):

- a) příjem z podílu zaplacené daně z příjmů při splnění podmínek daných zákonem,
- b) příjmy získané darováním, kromě darů poskytnutých poskytovatelům zdravotních služeb,
- c) podíly na zisku, které nejsou daňovým výdajem u poplatníka, který tento podíl vyplácí,
- d) příjem z nabytí nových akcií a podílů.

Příjmy osvobozené od daně jsou uvedeny v § 13 zákona a jejich úprava je srovnatelná s osvobozenými příjmy z pohledu české legislativy.

Na rozdíl od české právní úpravy daně z příjmů právnických osob, která umožňuje odečíst od základu daně odpočty a od výsledné daně slevy na dani, slovenský zákon umožňuje pouze odpočet daňové ztráty, přičemž pravidla pro uplatňování se od České republiky liší v několika aspektech, které budou popsány dále.

3.4 Daňová uznatelnost nákladů

Účetní náklady lze rozdělit do několika kategorií v závislosti na jejich daňové uznatelnosti, a to následovně:

- a) náklady daňově uznatelné,
- b) náklady daňově uznatelné po jejich uhrazení,
- c) náklady daňově neuznatelné.

Zákon o daních z příjmů stanovuje v § 24 odst. 1 obecné podmínky daňové uznatelnosti nákladů. Aby byl náklad daňově uznatelný, musí být vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a poplatník musí být schopen prokázat výši tohoto nákladu a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy.

U každého nákladu je třeba posoudit několik skutečností (Pilařová, 2020):

- a) zda souvisí s podnikatelskou činností nebo se jedná o soukromé výdaje společníků či zaměstnanců,
- b) zda se skutečně jedná o náklad daného subjektu,
- c) zda se jedná o náklad daného zdaňovacího období,
- d) zda už nebyl náklad jednou uplatněn,
- e) zda se nejedná o náklad související s příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny.

3.4.1 Náklady daňově uznatelné

Daňově uznatelnými náklady jsou náklady, které splňují výše popsané podmínky daňové uznatelnosti a dále některé náklady, o kterých to určí zákon o daních z příjmů. Dále budou popsány vybrané daňové náklady, jejichž úprava se liší v podmínkách české a slovenské legislativy, především odpisy dlouhodobého majetku, opravné položky k pohledávkám a rezervy.

3.4.1.1 Dlouhodobý majetek a daňové odpisy

Odpisy představují míru opotřebení majetku, a to jak fyzického opotřebení, tak i morálního opotřebení v podobě zastarávání technologií. Odpisovaný dlouhodobý majetek lze rozdělit na majetek hmotný a majetek nehmotný.

Hmotný majetek je vymezen v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů a jedná se především o následující majetek:

- a) samostatné hmotné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč,
- b) budovy, domy a jednotky,
- c) stavby s uvedením několika výjimek,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč,
- f) vyjmenovaný jiný majetek (např. technické rekultivace či právo stavby u poplatníka, jenž nevede účetnictví).

Pokud se poplatník rozhodne využít možnosti daňově odpisovat dlouhodobý majetek, je třeba určit, zda je možné majetek daňově odpisovat a zda je poplatník osobou oprávněnou uplatňovat daňové odpisy majetku na základě § 28.

§ 27 zákona o daních z příjmů vymezuje, který dlouhodobý hmotný majetek nelze odpisovat. Jedná se např. o umělecká díla, která nejsou součástí stavby, movité kulturní památky, inventarizační přebytky hmotného majetku nezaúčtované proti výnosům či majetek, jehož daňové odpisy uplatňuje jiná osoba (např. pronajatý majetek). Dále nelze odepisovat pozemky, které zákon o daních z příjmů vůbec neřadí mezi hmotný majetek, tudíž ani neumožňuje jejich odpisování.

V České republice se hmotný majetek člení do šesti odpisových skupin, do kterých se majetek zařazuje v souladu s přílohou č. 1 zákona o daních z příjmů. V prvních třech odpisových skupinách je zařazen zpravidla movitý majetek, ve skupinách 4 až 6 se jedná obvykle o nemovitý majetek. Každé odpisové skupině je přiřazena doba odpisování, viz tabulka č. 2.

Tabulka 2: Odpisové skupiny dle české legislativy

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů ČR

Při uplatňování odpisů lze volit mezi odpisy rovnoměrnými a zrychlenými, v případě některých druhů majetku lze uvést ještě odpisy časové a výkonové, případně mimořádné odpisy určené pro majetek ve skupinách 1 a 2 pořízený mezi 1. lednem 2020 a 31. prosincem 2021. Pokud se poplatník rozhodne pro jeden druh odpisů, nelze je později změnit.

V případě rovnoměrných odpisů majetku se postupuje podle § 31 zákona o daních z příjmů. Zde jsou uvedené maximální roční odpisové sazby, které lze uplatnit, viz tabulka č. 3.

Tabulka 3: Sazby rovnoměrných odpisů v České republice

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba v dalších letech odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů ČR

Rovnoměrné odpisy jsou stanoveny jako jedna setina součinu vstupní ceny a odpisové sazby a tato hodnota se zaokrouhlí na celé koruny nahoru. Jedná se o maximální uplatnitelné sazby, poplatník však může uplatnit i nižší sazbu odpisu, pokud mu to zákon nezakazuje.

V případě zrychleného odpisování podle § 32 jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty pro zrychlené odpisování, viz tabulka č. 4.

Tabulka 4: Koeficienty pro zrychlené odpisování v České republice

Odpisová skupina	Koeficient v prvním roce odpisování	Koeficient v dalších letech odpisování	Koeficient pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů ČR

Výše zrychleného odpisu v prvním roce odpisování se stanoví dle zákona jako podíl vstupní ceny majetku a koeficientu pro první rok odpisování. Odpisy v dalších letech se stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi koeficientem a počtem let, kdy už byl majetek odpisován.

Poplatník, jenž se rozhodne daňové odpisy uplatňovat, má v některých případech nárok pouze na polovinu ročního odpisu. Jedná se zejména o případy, kdy je na začátku zdaňovacího období majetek evidován v majetku poplatníka, ale v průběhu zdaňovacího období dojde k vyřazení majetku, přerušení nebo ukončení činnosti poplatníka či zrušení nebo zániku daňového subjektu. (Hnátek, 2021)

Slovenský zákon o daních z příjmů vymezuje hmotný majetek srovnatelně s českou legislativou. Hranicí ocenění, kdy lze samostatné movité věci a jejich soubory považovat za hmotný majetek z hlediska daně z příjmů, je 1 700 eur.

V § 23 je vyjmenovaný hmotný majetek vyloučený z odpisování, a to následovně:

- a) pozemky,
- b) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, které nedosáhly plodonosného stáří,
- c) ochranné hráze,
- d) umělecká díla, která nejsou součástí staveb,
- e) movité národní kulturní památky,
- f) povrchové a podzemní vody, lesy, jeskyně, měřičské značky, signály a jiná zařízení vybraných geodetických bodů a tiskové podklady státních mapových děl,

g) předměty muzejní a galerijní hodnoty.

Slovenská legislativa rozlišuje sedm odpisových skupin, do nichž je majetek zařazen při pořízení na základě přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů. Odpisové skupiny a doba odpisování jsou shrnuty v tabulce č. 5.

Tabulka 5: Odpisové skupiny na Slovensku

Odpisová skupina	Doba odpisování
0	2 roky
1	4 roky
2	6 let
3	8 let
4	12 let
5	20 let
6	40 let

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů Slovenské republiky

Majetek lze dle zákona odpisovat pomocí rovnoměrných odpisů dle § 27, na rozdíl od české legislativy je zrychlené odpisování umožněno pouze u majetku zařazeného v odpisových skupinách 2 a 3.

Při rovnoměrném odpisování je roční odpis stanoven jako podíl vstupní ceny majetku a doby odpisování stanovené zákonem, viz tabulka č. 6.

Tabulka 6: Rovnoměrné odpisy dle slovenské legislativy

Odpisová skupina	Roční odpis
0	1/2
1	1/4
2	1/6
3	1/8
4	1/12
5	1/20
6	1/40

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů Slovenské republiky

V prvním roce odpisování může poplatník jako daňový náklad uplatnit pouze poměrnou část ročního odpisu podle počtu měsíců od zařazení majetku (včetně) do konce zdaňovacího období. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celá eura směrem nahoru.

V případě zrychleného odpisování jsou odpisovým skupinám přiřazeny následující koeficienty shrnuté v tabulce č. 7. Výpočet zrychlených odpisů je obdobou výpočtu dle české legislativy.

Tabulka 7: Zrychlené odpisy dle slovenské legislativy

Odpisová skupina	Koeficient v prvním roce odpisování	Koeficient v dalších letech odpisování	Koeficient pro zvýšenou vstupní cenu
2	6	7	6
3	8	9	8

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů Slovenské republiky

Kategorie nehmotného majetku je od roku 2021 z hlediska daně z příjmů zrušena a tento majetek se odepisuje pouze účetně, přičemž tyto účetní odpisy lze uplatnit jako daňový náklad. U majetku pořízeného před touto změnou se postupuje podle legislativy platné do konce roku 2020. Pro nehmotný majetek se použijí rovnoměrné měsíční odpisy, jejichž doba odpisování je uvedena v tabulce č. 8.

Tabulka 8: Doba odpisování nehmotného majetku

Typ majetku	Minimální doba odpisování
Majetek s dobou užívání sjednanou smluvně	podle smlouvy
Audiovizuální díla s právem užívání na dobu neurčitou	18 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje s právem užívání na dobu neurčitou	36 měsíců
Zřizovací výdaje	60 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Zdroj: Vlastní zpracování dle Hnátky (2021)

Slovenský zákon o dani z příjmů sice vymezuje, co je nehmotným majetkem, pro odpisování tohoto majetku však odkazuje na účetní odpisy.

Protože účetní odpisy stanovuje účetní jednotka podle předpokládané životnosti majetku, nemusí se jejich výše shodovat s výší odpisů, které lze uznat za daňový náklad. Daňové odpisy jsou navíc volbou, nikoliv povinností, a poplatník se může rozhodnout daňové odpisování přerušit. Z toho důvodu vznikají rozdíly účetních a daňových odpisů, které podle svého charakteru budou buď položkou zvyšující základ daně, nebo položkou snižující základ daně.

3.4.1.2 Opravné položky a odpis pohledávek

Tvorba opravných položek jako daňového nákladu je v České republice upraveno Zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tento zákon rozlišuje následující zákonné opravné položky:

- a) opravné položky k nepromlčeným pohledávkám dle § 8a,
- b) opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 8,
- c) opravné položky k pohledávkám tzv. méně významným dle § 8c,
- d) opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh dle § 8b.

Aby bylo možné tvořit zákonné opravné položky, je třeba splňovat několik podmínek (Hnátek, 2021):

- existence pohledávky musí být nezpochybnitelná,
- zákonné opravné položky lze tvořit pouze k nepromlčeným pohledávkám,
- zákonné opravné položky nelze tvořit k pohledávkám, které byly podrozvahově odepsány,
- zákonné opravné položky nelze tvořit k pohledávkám mezi spojenými osobami,
- k některým pohledávkám se opravné položky netvoří, např. k pohledávkám z titulu záloh, smluvních sankcí a dále k pohledávkám, o kterých nebylo účtováno ve výnosech,
- při podání daňového přiznání je třeba prověřit odůvodněnost tvorby opravných položek,
- v případě pohledávek nabytých postoupením lze tvořit opravné položky pouze, pokud již byla uhrazena její pořizovací cena.

Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám podle § 8a lze tvořit k pohledávkám, které jsou alespoň 18 měsíců po splatnosti. Po uplynutí této lhůty lze tvořit opravnou položku až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty dané pohledávky. U pohledávek, od jejichž splatnosti uplynulo alespoň 30 měsíců, lze tvořit zákonnou opravnou položku až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky. Tento postup je možné použít u pohledávek splatných po 1. lednu 2014.

Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení se uplatňují v případech, že dlužník není schopen dostát svým závazkům. Základní podmínkou pro tvorbu této opravné položky je přihlášení pohledávky u insolvenčního soudu ve lhůtě dané

rozhodnutím o úpadku. Opravná položka se tvoří pouze v období, kdy došlo k přihlášení pohledávky, přičemž toto přihlášení musí být poplatník schopen prokázat. Opravná položka se potom tvoří jednorázově do výše neuhrazené přihlášené pohledávky. Lze vytvořit i opravnou položku na nižší hodnotu, v tom případě ale již není možné následně vytvořit opravnou položku na zůstatek pohledávky nepokrytý opravnou položkou.

Opravné položky k nevýznamným pohledávkám dle § 8c lze tvořit až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky. Při tvorbě tohoto typu opravných položek musí být splněno několik podmínek. Výše pohledávky v okamžiku jejího vzniku nesmí přesáhnout 30 000 Kč, přičemž rozhodující je hodnota v okamžiku vzniku pohledávky. Od splatnosti pohledávky musí uplynout alespoň 12 měsíců. Celková hodnota pohledávek za jedním dlužníkem nesmí pro potřeby tvorby opravných položek překročit 30 000 Kč. (Dušek, 2020)

Pokud byla k pohledávce vytvořena opravná položka a tato pohledávka je následně odepsána, jedná se o daňově účinný náklad do výše kryté opravnou položkou. Případný rozdíl, ke kterému opravná položka nebyla vytvořena z rozhodnutí poplatníka nebo pro nesplnění podmínek daných zákonem, bude v případě odpisu pohledávky nedaňovým nákladem.

Tvorba opravných položek na Slovensku je upravena zákonem o daních z příjmů. Tento zákon umožňuje tvořit opravné pohledávky podle § 20 k následujícím pohledávkám:

- a) k nepromlčeným pohledávkám,
- b) k pohledávkám vůči dlužníkům v konkurzním řízení,
- c) k nabytému majetku podle podmínek stanovených zákonem,
- d) k nepromlčeným pohledávkám, které tvoří banky, pobočky zahraničních bank a Exportně-importní banka Slovenské republiky,
- e) k nepromlčeným pohledávkám z pojištění v případě zániku pojištění, které tvoří pojišťovny a pobočky zahraničních pojišťoven,
- f) k nepromlčeným pohledávkám zdravotních pojišťoven,
- g) k nepromlčeným pohledávkám vůči osobám v rezolučním řízení.

Při tvorbě opravných položek k nepromlčeným pohledávkám je třeba posoudit neuhrazenou pohledávku z pohledu doby, která uplynula od její splatnosti. Možnosti tvorby opravných položek jsou shrnuty v tabulce č. 9.

Tabulka 9: Možnosti tvorby opravných položek k neuhrazeným pohledávkám na Slovensku

Doba po splatnosti pohledávky	Možnost tvorby opravné položky
360 dní	20 % jmenovité hodnoty pohledávky nebo její neuhrazené části
720 dní	50 % jmenovité hodnoty pohledávky nebo její neuhrazené části
1080 dní	100 % jmenovité hodnoty pohledávky nebo její neuhrazené části

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů Slovenské republiky

Opravné položky k pohledávkám vůči dlužníkům v konkurzním řízení jsou upravené podobným způsobem jako v české legislativě. Další typy opravných položek nepřipadají u podnikající právnické osoby v úvahu.

3.4.1.3 Rezervy

Tvorba zákonných rezerv je stejně jako opravné položky upravena Zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tento zákon identifikuje jako daňově účinné následující rezervy:

- a) bankovní rezervy a rezervy v pojišťovnictví,
- b) rezerva na opravu hmotného majetku,
- c) rezerva na pěstební činnost,
- d) rezerva na odbahnění rybníka,
- e) rezerva na sanaci pozemků dotčených těžbou a rezerva na vypořádání důlních škod,
- f) rezerva dle atomového zákona.

Pro běžnou podnikající právnickou osobu připadá v úvahu rezerva na opravu hmotného majetku. V zákoně je definováno, kdo je oprávněn tvořit rezervu, přičemž tato práce se dále bude zabývat jen případem, kdy se jedná o vlastníka majetku.

Dále je vymezeno, na jaký majetek lze tuto rezervu tvořit. Musí se jednat o hmotný majetek, jehož doba odepisování je alespoň pět let. Rezervu naopak nelze vytvořit, pokud se jedná o majetek určený k likvidaci, dále o majetek, u něhož se jedná o opravy v důsledku škody nebo

o každoroční pravidelně se opakující opravy. Rezervu také nelze tvořit k majetku vlastněnému poplatníkem, vůči jehož majetku byl prohlášen konkurs.

Zákonná rezerva se tvoří rovnoměrně minimálně dvě zdaňovací období. Maximální délka tvorby rezervy je dána následovně (ZoR, § 7 odst. 9):

- 3 zdaňovací období u majetku zařazeného ve 2. odpisové skupině,
- 6 zdaňovacích období u majetku zařazeného ve 3. odpisové skupině,
- 8 zdaňovacích období u majetku zařazeného ve 4. odpisové skupině,
- 10 zdaňovacích období u majetku zařazeného v 5. nebo 6. odpisové skupině.

Pro tvorbu rezervy je třeba znát předpokládanou výši výdajů na plánovanou opravu. Aby byla vytvořená rezerva daňově uznatelným nákladem, musí být tato rezerva zaúčtována v souladu se zákonem o účetnictví a peněžní prostředky musí být v plné výši uloženy na samostatný bankovní účet. Termínem pro převedení prostředků na tento účet je termín pro podání daňového přiznání za dané zdaňovací období.

Náklady na opravu, na kterou je tvořena rezerva, jsou primárně hrazeny z vytvořené rezervy. Pokud není oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po období, kdy se zahájení předpokládalo, rezerva se v tomto následujícím období zruší. (Šteker, 2021)

Rezervy podle slovenské legislativy jsou upraveny zákonem o daních z příjmů. Podle § 20 tohoto zákona jsou za daňové náklady považovány rezervy v pojišťovnictví a dále následující rezervy:

- a) rezerva na nevyčerpanou dovolenou včetně pojistného a příspěvků, které je zaměstnavatel povinen platit za zaměstnance,
- b) rezerva na lesní pěstební činnost,
- c) rezerva na likvidaci důlních děl, lomů a odpadů při důlní činnosti,
- d) rezerva na uzavření, rekultivaci a monitorování skládek,
- e) rezerva na nakládání s odevzdaným elektroodpadem,
- f) účelová finanční rezerva podle zákona o nakládání s odpadem z těžebního průmyslu.

Rezervy, které se poplatník rozhodne vytvořit, ale nejsou uvedené v § 20 zákona o daních z příjmů, nemohou být považovány za daňově účinný náklad. Náklad, na který byla v souladu s účetními předpisy vytvořena nedaňová rezerva, jejíž tvorba není považována za

daňový náklad, se zahrnuje do základu daně ve zdaňovacím období, kdy dojde k jejímu čerpání, a to do výše daňové uznatelnosti dle § 19 zákona o daních z příjmů. Rozdíl mezi výší nákladu, na který byla rezerva tvořená, a výší rezervy, se nezahrnuje do základu daně.

Rozdíl mezi vytvořenou daňovou rezervou a výší skutečného nákladu se zahrnuje do základu daně v období, kdy došlo k jejímu čerpání. V případě, že tvorba rezervy není daňově účinným nákladem, nezahrnuje se tato rezerva do základu daně z příjmů. Stejně tak se do základu daně nezahrnuje zrušení rezervy, jejíž tvorba nebyla daňově uznatelným nákladem. (Mintál, 2021)

Pro podnikající právnickou osobu je hlavní rozdíl z pohledu české a slovenské legislativy především v možnosti tvořit rezervu na nevyčerpanou dovolenou dle slovenských předpisů.

3.4.1.4 Dary

Dary jsou obecně považovány za nedaňový náklad, za určitých podmínek lze však o hodnotu poskytnutých darů snížit základ daně. Dle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, nejsou darem reklamní či propagační předměty, které splňují následující podmínky:

- a) jsou opatřeny jménem nebo ochrannou známkou osoby, která dar poskytuje, nebo názvem propagovaného zboží či služby,
- b) hodnota předmětu bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč,
- c) nejsou předmětem spotřební daně – výjimkou je tiché víno.

Poskytnuté dary lze uplatnit jako položku snižující základ daně, pokud jsou dodrženy podmínky dané § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Ten stanovuje, že hodnota poskytnutého daru musí být alespoň 2 000 Kč, ale nejvíce 10 % základu daně sníženého o daňovou ztrátu. Pro uznatelnost daru je třeba mít podepsanou darovací smlouvu, v níž jsou identifikovány strany příjemce a poskytovatele, je specifikována výše daru a jeho účel v souladu s podmínkami zákona. Aby byl dar uznatelný jako položka snižující základ daně v daném zdaňovacím období, musí být prokazatelně poskytnut do 31. prosince daného roku. (Hnátek, 2021)

Z pohledu slovenské legislativy zákon neumožňuje uplatnění hodnoty poskytnutého daru jako daňového nákladu, ani jako položku odčitatelnou od základu daně. Jedinou výjimkou

jsou dary poskytnuté za účelem materiální humanitární pomoci do zahraničí na základě darovací smlouvy uzavřené s Ministerstvem vnitra Slovenské republiky. (Mintál, 2021)

3.4.2 Náklady daňově uznatelné po zaplacení

Dle českého zákona o daních z příjmů jsou některé náklady daňově účinné až po jejich zaplacení. Pokud nejsou ve stanovené lhůtě uhrazeny, jsou položkou zvyšující výsledek hospodaření. Jedná se např. o tyto výdaje (náklady):

- a) pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění je daňovým nákladem, pokud je uhrazeno do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období,
- b) daň z nemovitých věcí, která nebyla součástí ocenění majetku,
- c) smluvní sankce ze závazkových vztahů,
- d) úroky ze zápůjček a úvěrů v případech, kdy věřitelem je fyzická osoba, která nevede účetnictví.

Slovenský zákon o daních z příjmů vymezuje na rozdíl od českého zákona tyto náklady v samostatném odstavci. Dle § 17 odst. 19 se jedná mimo jiné o následující náklady:

- a) kompenzační platby vyplácené podle zvláštního předpisu,
- b) nájemné movité i nemovité věci, výdaje na využití software a dalších plnění nehmotného charakteru,
- c) náklady na marketingové a jiné studie a na průzkum trhu,
- d) provize za zprostředkování služeb,
- e) náklady na poradenské a právní služby vymezené zákonem,
- f) smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- g) náklady na sponzoring při splnění stanovených podmínek.

3.4.3 Náklady daňově neuznatelné

Český zákon o daních z příjmů vymezuje kromě daňově uznatelných nákladů též náklady, které jak o daňové nelze uznat. Tyto náklady jsou uvedeny v § 25 a kromě nákladů, které již byly uvedeny, se jedná např. o:

- a) penále a jiné sankce, které nejsou smluvního charakteru,
- b) výdaje na zvýšení základního kapitálu,

- c) vyplácené podíly na zisku,
- d) výdaje na reprezentaci, tedy pohoštění, občerstvení a dary (kromě stanovených výjimek),
- e) výdaje na osobní potřebu poplatníka,
- f) výdaje na technické zhodnocení,
- g) výdaje na pohonné hmoty a parkovné při využití paušálního výdaje na dopravu,
- h) tvorba účetních rezerv a opravných položek,
- i) výdaje vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozené nebo nejsou zahrnované do základu daně.

Dle § 21 slovenského zákona o daních z příjmů nejsou daňovými náklady takové náklady, které nesouvisí se zdanitelnými příjmy, a náklady, které nejsou dostatečně subjektem prokázány. Dále jsou vyjmenovány náklady, které nejsou daňově uznatelné, přičemž jejich výčet je méně obsáhlý než v případě české legislativy. Lze konstatovat, že uvedené nedaňové náklady povětšinou odpovídají nedaňovým nákladům dle české legislativy s mírnými odlišnostmi, jako je např. výslovné uvedení úplatků jako nedaňových nákladů (§ 21 odst. 1 písm. c)).

3.4.4 Náklady jiných období

Pro správné určení daňové uznatelnosti nákladu je třeba posoudit také, k jakému období se daný náklad vztahuje. Pro překlenutí nesouladu mezi obdobími, kdy je plnění skutečně poskytnuto, a vyfakturování daného plnění slouží v obou zemích účty časového rozlišení. Nastávají však i případy, kdy nejsou zaúčtované doklady časového rozlišení z důvodu chyby nebo neinformovanosti účtárny. Potom je třeba posoudit zaúčtování takových nákladů.

Podle české legislativy lze rozhodnout o nepoužití časového rozlišení v případech některých pravidelně se opakujících částek či nevýznamných částek, které nemají výrazný vliv na základ daně. (Pilařová, 2018) Pro doúčtování významnějších částek je třeba účtovat rozvahově za použití účtu 426 Jiný výsledek hospodaření minulých let. V případě účtování na nákladové straně účtu 426 má daňový subjekt nárok na uplatnění těchto nákladů do období, se kterým souvisí, prostřednictvím dodatečného přiznání k dani z příjmů. V případě účtování na výnosové straně účtu 426 je naopak subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání. (Dušek, 2018)

Dle slovenské legislativy lze zvolit, jestli opravy chyb minulých období budou účtovány do výnosů a nákladů nebo rozvahově. Tyto náklady (nebo výnosy) tedy mohou být zaúčtovány v nákladech aktuálního zdaňovacího období, nicméně základ daně nesmí ovlivnit. Podle slovenských zákonů je třeba provést opravu základu daně v období, se kterým náklady souvisí, tedy bez ohledu na to, že zaúčtovány budou v aktuálním zdaňovacím období.

3.5 Další skutečnosti související s daní z příjmů

Jak bylo zmíněno výše, v České republice a na Slovensku se liší podmínky uplatňování daňové ztráty, taktéž je v obou státech odlišně upravena povinnost platit zálohy na daň z příjmů a v neposlední řadě se liší také lhůty pro podání daňového přiznání.

3.5.1 Uplatňování daňové ztráty

V České republice i na Slovensku lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu. Ta je v obou zemích shodně definována jako rozdíl, o který daňové náklady převyšují zdanitelné výnosy, podmínky jejího uplatnění jsou však v každé zemi jiné.

3.5.1.1 Daňová ztráta v podmínkách české legislativy

Dle českých předpisů lze daňovou ztrátu uplatnit v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích po zdaňovacím období, kdy byla tato ztráta vykázána. Výše ztráty, kterou lze za zdaňovací období uplatnit, není zákonem omezena. Je však třeba zohlednit případné změny struktury členů dané obchodní korporace a pokud bude na základě § 38na zjištěno, že k podstatné změně došlo, je dále třeba analyzovat změny struktury výnosů podle jednotlivých činností. V případě změny struktury výnosů menší než 80 % oproti období, ve kterém byla ztráta vykázána, je možné ztrátu uplatnit.

S účinností od 1.7.2020 je umožněno zpětné uplatnění daňové ztráty prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Tato změna znamená, že kromě pěti následujících období lze ztrátu uplatnit zpětně za dvě zdaňovací období předcházející období, za které byla ztráta stanovena. Při zpětném uplatňování daňové ztráty je výše limitována souhrnnou částkou 30 mil. Kč za obě předcházející období, pro uplatnění v následujících obdobích nejsou určeny žádné nové limity.

Při využití zpětného uplatnění daňové ztráty je však třeba zohlednit vliv na lhůtu pro stanovení daně. Ta se v tomto případě prodlužuje do konce lhůty možného uplatnění daňové ztráty, přičemž se nezohledňuje, ve kterém následujícím období si zbývající část ztráty subjekt uplatní. K prodloužení lhůty dochází jedině v případě, že byla ztráta fakticky zpětně uplatněna, ne pouze na základě skutečnosti, že uplatněna být mohla.

Existuje také možnost vzdát se práva na uplatnění daňové ztráty. V tom případě lze ztrátu uplatnit zpětně a zároveň se vzdát možnosti uplatňovat ztrátu v následujících obdobích. Lhůta pro stanovení daně za období, ve kterém se ztráta zpětně uplatní, se potom prodlužuje na lhůtu pro stanovení daně za období, kdy byla ztráta vykázána. (Pilařová, 2020)

3.5.1.2 Daňová ztráta v podmínkách slovenské legislativy

Pro posouzení možnosti uplatnění daňové ztráty na Slovensku je třeba rozlišovat, v jakém období ztráta vznikla. Pro ztráty vykázané před zdaňovacím obdobím začínajícím 1.1.2020 platí jiná pravidla pro uplatnění než pro ztráty za období začínající po tomto datu.

Při uplatňování daňové ztráty vykázané za období do 31.12.2019 je třeba postupovat podle předpisů platných do 31.12.2019. To znamená, že daňovou ztrátu je možné uplatnit ve čtyřech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích, přičemž se ztráta umořuje rovnoměrně ve výši $\frac{1}{4}$ vykázané ztráty v každém zdaňovacím období. V případě, že subjekt v některém období, během kterého by mohl uplatnit daňovou ztrátu, vykázal daňový zisk, přichází o možnost uplatnit si jednu čtvrtinu ztráty připadající na toto zdaňovací období. (Kolembus, 2020)

Pro ztráty vykázané za období začínající od 1.1.2020 se uplatňují nová pravidla daná § 30 zákona o daních z příjmů. Lhůta pro uplatnění ztráty se prodlužuje na pět následujících zdaňovacích období, přičemž už nemusí být dodržena podmínka rovnoměrného umořování. Poplatník si může za jedno zdaňovací období uplatnit ztrátu maximálně do výše 50 % základu daně, při vykázání zisku mu ztráta nepropadá, jako tomu bylo dle původní úpravy. Možnosti uplatnění daňové ztráty jsou shrnuty v tabulce č. 10.

Tabulka 10: Možnosti uplatnění daňové ztráty na Slovensku

Rok	Odpočet daňové ztráty					
	2019	2020	2021	2022	2023	2024
2018	¼ ztráty	¼ ztráty	¼ ztráty	¼ ztráty		
2019		¼ ztráty	¼ ztráty	¼ ztráty	¼ ztráty	
2020			do 50 % ZD	do 50 % ZD	do 50 % ZD	do 50 % ZD
2021				do 50 % ZD	do 50 % ZD	do 50 % ZD
2022					do 50 % ZD	do 50 % ZD

Zdroj: Vlastní zpracování

3.5.2 Zálohy na daň z příjmů

V případě, že poslední známá daňová povinnost poplatníka překročila částku stanovenou zákonem, vzniká mu povinnost platit v průběhu zálohového období zálohy na daň z příjmů. Zálohovým obdobím je interval ohraničený dnem následujícím po lhůtě pro podání řádného daňového přiznání a posledním dnem lhůty pro podání řádného přiznání za následující zdaňovací období.

Zálohovým obdobím daňové povinnosti za rok 2020 podle českého zákona je tedy období od 2. dubna 2021 do 1. dubna 2022 (za předpokladu, že se jedná o poplatníka, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, daňové přiznání za rok 2020 bylo podáno v základní lhůtě pro podání a který nepodléhá auditu).

Výše a četnost záloh dle českého zákona je upravena v § 38a, pravidla pro určení záloh jsou shrnuta v tabulce č. 11.

Tabulka 11: Stanovení výše záloh podle české legislativy

Poslední známá daňová povinnost	Výše zálohy	Splatnost záloh
Méně než 30 000 Kč	neplatí zálohy	-
30 001 – 150 000 Kč	40 % poslední známé daňové povinnosti	do 15. dne 6. a 12. měsíce zdaňovacího období
Více než 150 000 Kč	25 % poslední známé daňové povinnosti	do 15. dne 3., 6., 9. a 12. měsíce zdaňovacího období

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů České republiky

Takto určená výše zálohy se následně zaokrouhluje v souladu s daňovým řádem na celé stokoruny směrem nahoru.

Výše záloh na daň na Slovensku je upravena v § 42 zákona o daních z příjmů. Jako spodní hranice pro placení záloh je stanovena částka 5 000 eur. Pravidla pro stanovení záloh jsou uvedena v tabulce č. 12.

Tabulka 12: Stanovení výše záloh podle slovenské legislativy

Poslední známá daňová povinnost	Výše zálohy	Splatnost záloh
Méně než 5 000 €	neplatí zálohy	-
5 000 € - 16 600 €	1/4 poslední známé daňové povinnosti	do konce každého čtvrtletí
Více než 16 600 €	1/12 poslední známé daňové povinnosti	do konce každého měsíce

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů Slovenské republiky

V případě, že se jedná o poplatníka, jehož zdaňovacím obdobím je hospodářský rok, splatnost čtvrtletních záloh je do konce každého čtvrtletí příslušného hospodářského roku.

3.5.3 Lhůty pro podání přiznání a splatnost daně

Na podání přiznání k dani z příjmů právnických osob v České republice se vztahují lhůty uvedené v daňovém řádu, konkrétně v § 136. Dle základní lhůty se daňové přiznání podává do tří měsíců po skončení zdaňovacího období, tato lhůta však může být prodloužena.

V případě, že řádné daňové přiznání nebylo podáno do tří měsíců od uplynutí zdaňovacího období a následně je podáno elektronicky, prodlužuje se lhůta na 4 měsíce. Vzhledem ke skutečnosti, že právnické osoby mají v České republice povinnost mít zřízenou datovou schránku a využívat ji pro podání daňového přiznání, tedy podání je prováděno elektronicky, je lhůta pro podání automaticky prodloužena na 4 měsíce. (Martínková, 2021)

Pokud je poplatníkovi zákonem uložena povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo daňové přiznání podává daňový poradce, lhůta pro podání se prodlužuje na 6 měsíců po skončení zdaňovacího období. Dle § 36 daňového řádu je možné na žádost subjektu lhůtu prodloužit o 3 měsíce, případně o 6 měsíců, pokud má poplatník zdanitelné příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Lhůty pro podání daňového přiznání dané slovenskou legislativou jsou upraveny v § 49 zákona o daních z příjmů. Základní lhůta pro podání přiznání je tři měsíce po skončení zdaňovacího období. Poplatníkovi může být na základě oznámení podaného před uplynutím

základní lhůty prodloužen termín pro podání daňového přiznání, a to o nejvíce 3 kalendářní měsíce nebo o nejvíce 6 kalendářních měsíců v případě poplatníka, který má zdanitelné příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Kromě včasného podání daňového přiznání je třeba také výslednou daň ve stanovené lhůtě uhradit. „*Není-li zvláštním daňovým zákonem stanoveno jinak, pak den splatnosti daně je totožný s posledním dnem lhůty pro podání řádného daňového přiznání za příslušné zdaňovací období.*“ (Vančurová, 2020, s. 88) Takto určená splatnost daně je společná pro Českou republiku i Slovensko.

4 Vlastní práce

Vlastní práce se zabývá analýzou nákladů vybrané účetní jednotky. Přestože v kapitolách teoretických východisek byl popisován aktuálně platný legislativní stav, tedy se zohledněním novel platných od roku 2021, analytická část vychází z předpisů platných pro rok 2020. Důvodem je, že v práci jsou použity a vysvětlovány daňové a nedaňové náklady vybrané společnosti na základě účetní závěrky za rok 2020. Aby bylo dosaženo porovnatelnosti postupů dle českých a slovenských předpisů, jsou i v případě slovenského daňového přiznání aplikovány postupy vycházející z legislativy platné při zpracovávání daňového přiznání za rok 2020.

4.1 Charakteristika podniku

Společnost, jejíž náklady budou analyzovány, bude pro potřeby této práce nazývána ABC s.r.o. Jedná se o společnost působící v odvětví velkoobchodu ve farmaceutickém průmyslu, jež na českém trhu působí od roku 2004. Činnost společnosti je rozdělena mezi 3 střediska, a to spotřební středisko, technologické středisko zabývající se vývojem vlastních technologií a farmaceutické středisko, jehož hlavní úlohou je nákup a prodej farmaceutického zboží.

Dle obchodního rejstříku je předmětem podnikání společnosti výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Hlavní činností je přitom obchodování se zdravotnickým zbožím. Kromě nákupu a přepravování zboží se společnost zabývá také budováním vlastního farmaceutického portfolia specializovaného především na oblast ortopedie, traumatologie a chirurgie. Zdravotnický materiál je dodáván do nemocnic, na operační sály, do laboratoří či do provozoven v chemicko-potravinářském průmyslu.

Z hlediska právní formy se jedná o společnost s ručením omezeným se zapsaným a splaceným základním kapitálem ve výši 200 000 Kč. Statutárním orgánem je jednatel, který je oprávněn samostatně společnost zastupovat. Sídlo společnosti bylo od založení na Moravě, v roce 2020 se společnost přestěhovala do Prahy. Kromě toho má nadále provozovnu na Moravě a skladovací prostory v několika dalších městech v České republice.

Co se týká kategorie účetní jednotky, jedná se o malou účetní jednotku s menším počtem zaměstnanců, která však z důvodu vysokých obrátů a významné hodnoty aktiv podléhá

povinnému auditu. V tabulce 13 jsou uvedeny hodnoty jednotlivých kritérií za rok 2020 a za předchozí 2 zdaňovací období. Z uvedených údajů vyplývá, že společnost ABC s.r.o. překračovala stanovené hranice ve všech sledovaných letech z hlediska netto hodnoty aktiv a obratu a bez ohledu na dosažené výsledky bude minimálně ještě za rok 2021 podléhat zákonné povinnosti ověření účetní závěrky auditorem.

Tabulka 13: Kritéria povinného auditu

Rok	Aktiva netto (v tis. Kč)	Obrat (v tis. Kč)	Počet zaměstnanců
2018	55 603	116 188	13
2019	83 548	139 651	12
2020	88 674	144 661	11

Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výstupů

Společnost vykazuje k 31.12.2020 aktiva a pasiva dle tabulky č. 14. Údaje jsou uvedeny jako netto hodnoty před zdaněním.

Tabulka 14: Aktiva a pasiva účetní jednotky k 31.12.2020

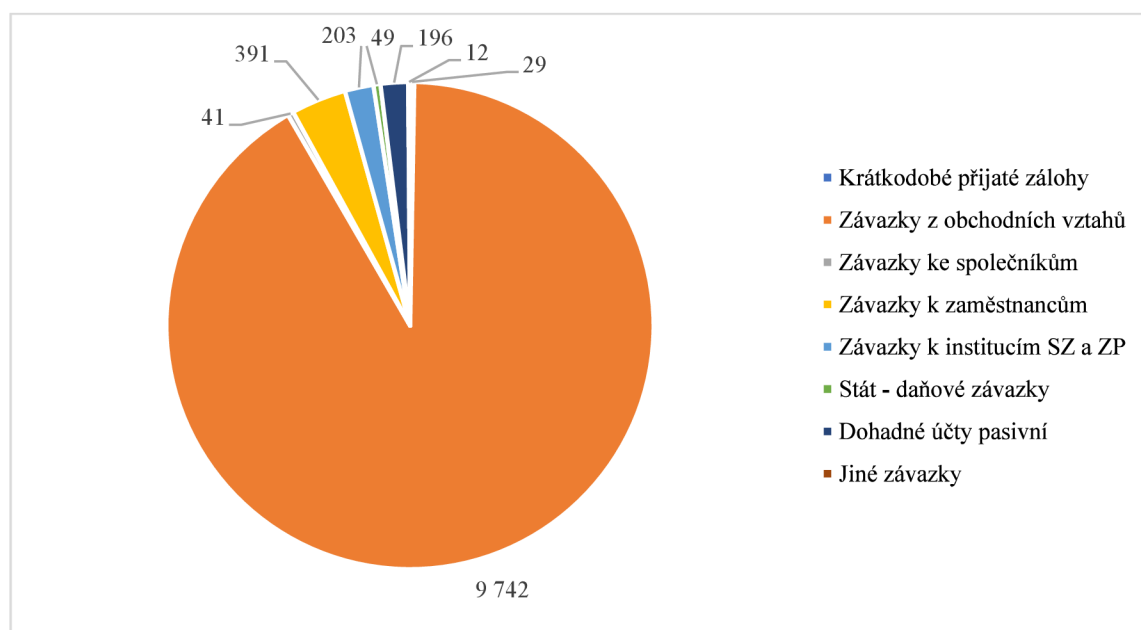
Položka	Hodnota v tis. Kč
Aktiva celkem	90 602
<i>Stálá aktiva</i>	<i>13 119</i>
Dlouhodobý nehmotný majetek	179
Dlouhodobý hmotný majetek	12 940
<i>Oběžná aktiva</i>	<i>76 785</i>
Zásoby	35 505
Pohledávky	19 893
Peněžní prostředky	21 387
<i>Časové rozlišení aktiv</i>	<i>698</i>
Pasiva celkem	90 602
<i>Vlastní kapitál</i>	<i>72 667</i>
Základní kapitál	200
Výsledek hospodaření minulých let	46 901
VH běžného účetního období	25 566
<i>Cizí zdroje</i>	<i>17 774</i>
Rezervy	34
Závazky	17 740
Dlouhodobé závazky	7 077
Krátkodobé závazky	10 663
<i>Časové rozlišení pasiv</i>	<i>161</i>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výstupů

Majetek společnosti tvoří především dlouhodobý hmotný majetek, a to především kancelářské prostory a jejich vybavení, kancelářská a skladová technika a automobily. Nejvýznamnější položkou aktiv jsou podle předpokladu zásoby, konkrétně zboží, které tvoří základ vyvíjené obchodní činnosti. Pohledávky společnosti jsou převážně krátkodobého charakteru, přičemž 85 % celkových pohledávek tvoří krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů.

Z přehledu je patrné, že společnost je schopna generovat zisk, jehož kumulované hodnoty tvoří základ vlastního kapitálu. Cizími zdroji účetní jednotky jsou rezervy ve výši 34 tisíc Kč a především závazky v souhrnné výši 17 740 tisíc Kč. Stejně jako v případě pohledávek převažují závazky krátkodobé povahy, které tvoří 60 % cizích zdrojů společnosti. Struktura krátkodobých závazků je znázorněna na grafu 3 níže.

Graf 3: Struktura krátkodobých závazků



Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výstupů

4.2 Účetní východiska

Společnost eviduje v účetnictví k 31.12.2020 stavy nákladů a výnosů shrnuté v tabulce 15. Uvedené hodnoty jsou v tisících Kč, pro jednotlivé části výpočtů potom budou použity údaje v korunách, pokud nebude uvedeno jinak.

Tabulka 15: Výnosy a náklady společnosti ABC s.r.o. v roce 2020

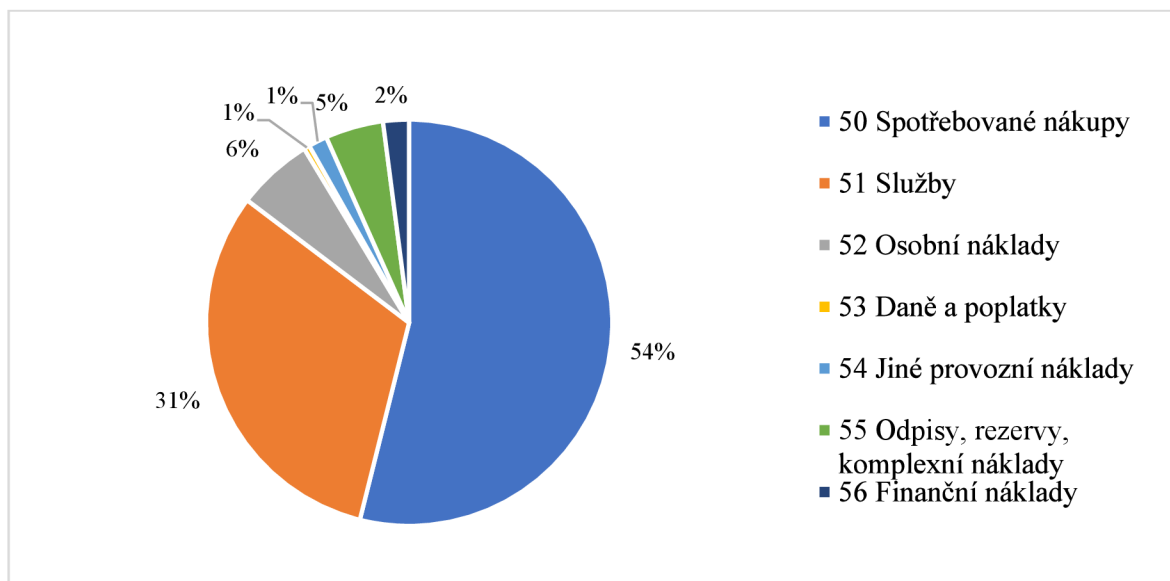
Náklady		Výnosy	
501 - Spotřeba materiálu	6 070	602 - Tržby z prodeje služeb	21
502 - Spotřeba energie	125	604 - Tržby za zboží	140 807
504 - Prodané zboží	57 993	641 - Tržby z prodeje DM	921
511 - Opravy a udržování	2 425	648 - Ostatní provozní výnosy	995
512 - Cestovné	223	662 - Úroky	12
513 - Náklady na reprezentaci	223	663 - Kurzové zisky	1 905
518 - Ostatní služby	34 539		
521 - Mzdové náklady	4 742		
522 - Příjmy společníků	600		
524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění	1 517		
527 - Zákonné sociální náklady	340		
531 - Daň silniční	30		
532 - Daň z nemovitých věcí	1		
538 - Ostatní daně a poplatky	544		
541 - Zůstatková cena prodaného DM	522		
543 - Poskytnuté dary	465		
545 - Ostatní pokuty a penále	9		
546 - Odpis pohledávky	361		
548 - Ostatní provozní náklady	395		
551 - Odpisy dlouhodobého majetku	3 896		
554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	34		
559 - Tvorba a zúčtování opravných položek	1 594		
563 - Kurzové ztráty	2 429		
568 - Ostatní a mimořádné finanční náklady	18		
Náklady celkem	119 095	Výnosy celkem	144 661
Výsledek hospodaření – zisk			25 566

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

4.2.1 Náklady společnosti v roce 2020

Náklady společnosti ABC s.r.o. v roce 2020 měly strukturu znázorněnou v grafu 4, z něž vyplývá, že největší objem nákladů připadá na účtovou skupinu 50 Spotřebované nákupy. Naopak nejmenší podíl na celkových nákladech společnosti má účtová skupina 53 Daně a poplatky.

Graf 4: Podíl jednotlivých účetních skupin na celkových nákladech společnosti za rok 2020



Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

V rámci účtové skupiny 50 Spotřebované nákupy je s ohledem na zaměření podnikání firmy nejvýznamnější položkou účet 504 Prodané zboží, na nějž se účtují nákupy zboží a operace související se skladovou evidencí. Účetní jednotka účtuje o zásobách způsobem B, tedy veškeré pohyby zboží v průběhu účetního období jsou zaznamenávány na nákladovém účtu 504.

Dále je v rámci skupiny 50 účtováno o spotřebě energií na účtu 502 a o spotřebovaném materiálu na účtu 501. Pro účet 501 eviduje účetní jednotka analytické členění uvedené v tabulce 16.

Tabulka 16: Analytické členění účtu 501 Spotřeba materiálu

Účet	Popis	Stav k 31.12.2020 (v tis. Kč)
501010	Kancelářské potřeby	431
501020	Pohonné hmoty	894
501030	Ostatní spotřební materiál	1 046
501040	Drobný hmotný majetek	1 211
501050	IT vybavení	8
501060	Obalové materiály	2 215
501999	Nedaňová spotřeba materiálu	265

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

V rámci účtu 501030 Ostatní spotřební materiál jsou účtovány nákupy spotřebního materiálu pro drobné opravy a údržbu, čisticí a úklidové prostředky, drobná elektronika, která není považována za majetek, dále spotřební materiál pro vozidla či drobné vybavení kanceláří a skladů. Společnost eviduje samostatný analytický účet 501070 pro spotřební materiál, který nelze uznat za daňově účinný náklad. Na tomto účtu jsou evidovány např. dárkové předměty, které nesplňují podmínky pro daňovou uznatelnost, nebo drobné vybavení, které by v případě kontroly nebylo možné obhájit jako náklady nezbytné k udržení zdanitelných příjmů.

V účtové skupině 51 Služby je účtováno především o ostatních službách na jednotlivých analytických účtech 518. Jejich přehled je uveden v tabulce 17.

Tabulka 17: Analytické členění účtu 518 Ostatní služby

Analytický účet	Název	Stav k 31.12.2020 (v tis. Kč)
518001	Licence na léky	4 121
518002	Vzdělávání	193
518003	Marketing	1 627
518004	Provize	13 871
518005	Skladování	1 468
518006	Ostatní služby	2 879
518007	Telefon a IT služby	1 470
518008	Doprava	6 537
518009	Právní služby a poradenství	313
518010	Nájemné	412
518011	Účetnictví a audit	885
518012	Ostatní administrativní služby	713
518999	Nedaňové služby	50
Účet 518 celkem:		34 539

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Na účtu 518006 Ostatní služby jsou účtovány náklady související s provozem vozidel, především parkovné a myčka, dále grafické práce, úklidové služby, služby spojené s účastí na odborných konferencích či subdodávky zajišťované prostřednictvím externích dodavatelů. Ostatní administrativní služby na účtu 518012 jsou především překladatelské služby a v menší míře poštovní služby. Stejně jako v případě účtu 501 i pro účet 518 eviduje společnost zvláštní analytický účet 518999 pro evidování nedaňových nákladů. Na tomto účtu jsou evidovány např. nákupy služeb zaměstnanci, kteří nepředložili k vyúčtování řádný

daňový doklad, ale poskytlí čestné prohlášení o využití dané částky pro firemní účely. V takovém případě není nutné účtovat o pohledávce za zaměstnancem, ale lze zaúčtovat nedaňový náklad.

V účtové skupině 52 Osobní náklady je účtováno o nákladech na mzdy a odměny společníků a s tím souvisejících nákladech na zákonné sociální a zdravotní pojištění. Dále jsou na účtu 527 Zákonné sociální náklady účtovány příspěvky na penzijní připojištění a v souvislosti s epidemií onemocnění Covid-19 také osobní ochranné prostředky, např. roušky.

Náklady v účtové skupině 53 Daně a poplatky představují především poplatky za registrace farmaceutických prostředků, poplatky Státnímu úřadu pro kontrolu léčiv či dálniční známky pro firemní vozidla. Dalšími používanými účty v této skupině jsou účet 531 pro účtování o silniční dani na základě přiznání za rok 2020 a účet 532 pro účtování daně z nemovitých věcí.

V rámci účtové skupiny 54 Jiné provozní náklady eviduje účetní jednotka v roce 2020 náklady na účtech 541 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a 543 Poskytnuté dary, jejichž daňový dopad je analyzován v dalších kapitolách této práce. Dále jsou zde účtovány pokuty za porušování dopravních předpisů na účtu 545 Ostatní pokuty a penále, odpisy pohledávek na účtu 546 a ostatní provozní náklady na účtu 548, přičemž se jedná především o náklady na pojištění.

V účtové skupině 55 Odpisy, rezervy a komplexní náklady eviduje společnost ABC s.r.o. odpisy dlouhodobého majetku účtované na účet 551, tvorbu rezerv na účtu 554 a tvorbu účetních opravných položek na účtu 559.

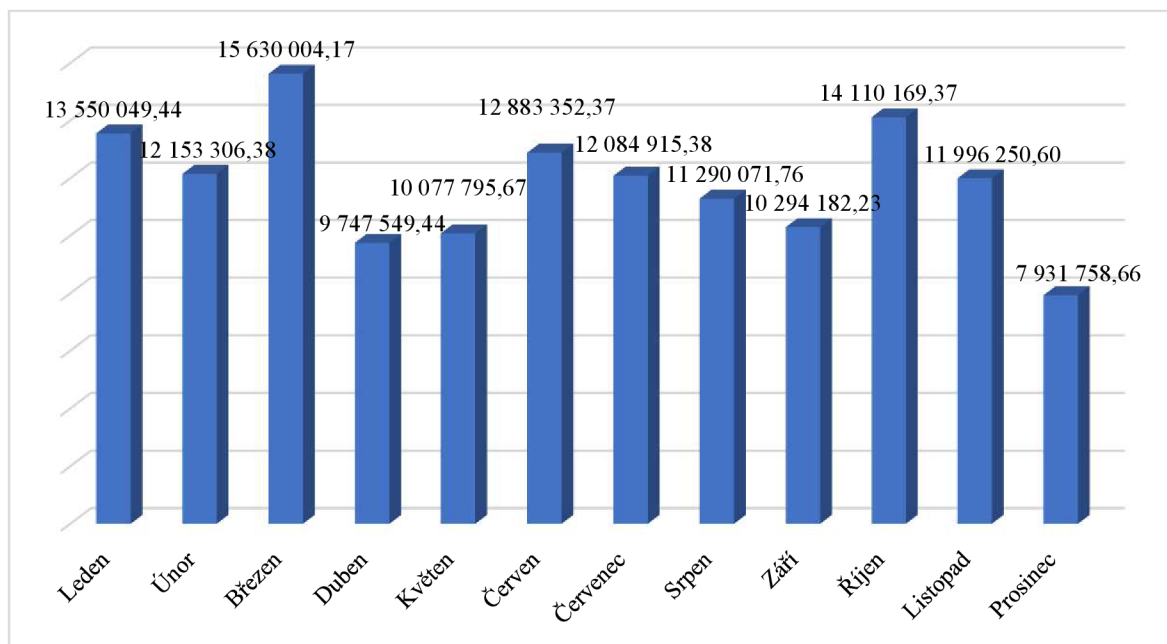
V účtové skupině 56 Finanční náklady jsou evidovány především kurzové ztráty na účtu 563 a bankovní poplatky na účtu 568 Ostatní a mimořádné finanční náklady.

4.2.2 Výnosy společnosti v roce 2020

Vzhledem k charakteru činnosti společnosti pochází převážná většina výnosů z tržeb z prodeje zboží. Tyto tržby tvořily 97,34 % veškerých výnosů společnosti v roce 2020. Mezi ostatními výnosovými účty jsou poměrně významnou položkou kurzové rozdíly, což souvisí se skutečností, že nezanedbatelná část obchodních partnerů společnosti je ze zahraničí.

Graf 5 znázorňuje tržby podle jednotlivých měsíců roku 2020. Do grafu jsou zahrnuty výnosy z prodeje služeb, z prodeje zboží a z prodeje dlouhodobého hmotného majetku. Z grafu je patrné, že nejvyšší tržby, a to 15 630 004 Kč, vyfakturovala společnost ABC s.r.o. za březen roku 2020. Tato skutečnost může souviset se začátkem epidemie onemocnění Covid-19 v České republice, kdy byla zvýšená poptávka po zdravotnickém materiálu.

Graf 5: Tržby podle měsíců 2020



Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výstupů

4.2.3 Kurzové rozdíly na konci účetního období

Společnost ABC s.r.o. spolupracuje s obchodními partnery ze zahraničí v pozici dodavatele i odběratele. Na základě interního předpisu používá účetní jednotka při účtování pohledávek a závazků v cizích měnách denní kurz České národní banky platný k datu uskutečnění účetního případu. Z toho důvodu je na konci roku nutné zkontrolovat neuhrazené pohledávky a závazky v cizích měnách a provést jejich přecenění kurzem platným k 31.12.2020.

V tabulce č. 18 jsou uvedeny závazky v cizích měnách neuhrazené k 31.12.2020 rozdělené podle měny, ve které byly faktury vystaveny. Pro přepočítání byl použit kurz České národní banky k 31.12.2020, a to 1 EUR = 26,245 CZK a 1 USD = 21,387 CZK.

Tabulka 18: Výpočet kurzových rozdílů neuhrazených závazků v cizí měně

Závazek	Neuhrazeno v EUR	Účetní hodnota v CZK	Přepočtená hodnota	Kurzový rozdíl
Závazek EUR1	10 611,03	280 767,85	278 486,48	-2 281,37
Závazek EUR2	139,00	3 647,36	3 648,06	0,70
Závazek EUR3	200,00	5 248,00	5 249,00	1,00
Závazek EUR4	50 827,20	1 331 926,78	1 333 959,86	2 033,08
Závazek EUR5	1 000,00	26 280,00	26 245,00	-35,00
Závazek EUR6	145,60	3 821,27	3 821,27	0,00
Závazek	Neuhrazeno v USD	Účetní hodnota v CZK	Přepočtená hodnota	Kurzový rozdíl
Závazek USD1	92 313,00	2 049 440,91	1 974 298,13	-75 142,78
Závazek USD2	990,00	21 793,86	21 173,13	-620,73
Závazek USD3	120 147,80	2 633 880,07	2 569 601,00	-64 279,07
Závazek USD4	170,00	3 635,79	3 635,79	0,00
Závazek USD5	68,00	1 454,32	1 454,32	0,00
Závazek USD6	1 364,00	29 171,87	29 171,87	0,00
Závazek USD7	7 008,00	149 880,10	149 880,10	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Přijaté faktury vystavené 31.12.2020 jsou evidovány v kurzu, kterým by byly přepočteny na české koruny, z toho důvodu u některých závazků v tabulce 18 výše nevznikl kurzový rozdíl k rozvahovému dni.

Vzhledem ke skutečnosti, že část odběratelů společnosti pochází z jiných členských států Evropské unie či ze třetích zemí, eviduje společnost ke konci roku také neuhrazené pohledávky v cizí měně. Do zahraničí společnost fakturuje pouze v eurech. Přepočet za použití kurzu ČNB je uveden v tabulce č. 19 na následující straně.

Tabulka 19: Výpočet kurzových rozdílů neuhrazených pohledávek v cizí měně

Pohledávka	Neuhrazeno v CM	Účetní hodnota v CZK	Přepočtená hodnota	Kurzový rozdíl
Pohledávka 1	3 000,00	78 615,00	78 735,00	120,00
Pohledávka 2	889,00	23 416,26	23 331,81	-84,45
Pohledávka 3	262,00	6 906,32	6 876,19	-30,13
Pohledávka 4	4 424,00	116 789,48	116 107,88	-681,60
Pohledávka 5	350,00	9 149,00	9 185,75	36,75
Pohledávka 6	5 931,60	157 902,60	155 674,84	-2 227,76
Pohledávka 7	7 974,00	209 457,64	209 277,63	-180,01
Pohledávka 8	3 389,00	88 899,61	88 944,31	44,70
Pohledávka 9	12 559,00	332 616,80	329 610,96	-3 005,84
Pohledávka 10	4 626,97	122 572,54	121 434,83	-1 137,71
Pohledávka 11	17 900,00	496 167,88	469 785,50	-26 382,38
Pohledávka 12	1 740,00	45 622,80	45 666,30	43,50
Pohledávka 13	5 669,34	149 510,00	148 791,83	-718,17
Pohledávka 14	4 214,63	110 490,00	110 612,96	122,96
Pohledávka 15	7 200,00	189 468,00	188 964,00	-504,00
Pohledávka 16	5 100,00	132 912,00	133 849,50	937,50
Pohledávka 17	1 153,80	30 402,63	30 281,48	-121,15
Pohledávka 18	993,92	26 080,46	26 085,43	4,97

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Kromě pohledávek a závazků v cizích měnách je nutné zaúčtovat kurzové rozdíly též k bankovním účtům a hotovostním pokladnám vedeným v cizích měnách. Společnost ABC s.r.o. eviduje pokladnu pouze v českých korunách, k účtu 211 se tedy kurzový rozdíl účtovat nebude. Co se týká bankovních účtů, společnost vede kromě korunových účtů také běžný a spořicí účet v eurech a běžný účet v amerických dolarech. Vypočtené hodnoty kurzových rozdílů jsou shrnuty v tabulce č. 20.

Tabulka 20: Výpočet kurzových rozdílů k bankovním účtům vedeným v cizích měnách

Bankovní účet	Stav v CM	Účetní hodnota v CZK	Kurz	Přepočtená hodnota	Kurzový rozdíl
Běžný EUR	10,00	14 234,86	26,245	262,45	-13 972,41
Spořicí EUR	537 645,65	14 398 389,65	26,245	14 110 510,08	-287 879,57
Běžný USD	80,07	-438,55	21,387	1 712,46	2 151,01

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Všechny výše zjištěné kurzové rozdíly k rozvahovému dni budou v účetní evidenci zaúčtovány s datem 31.12.2020. Pro zjednodušení byly hodnoty jednotlivých kurzových zisků a ztrát sečteny a v tabulce č. 21 jsou uvedeny souhrnné hodnoty. Kromě hodnot uvedených v tabulce 21 tvoří zůstatky na účtech kurzových rozdílů také kurzové zisky a

ztráty vzniklé v průběhu účetního období vlivem převodů mezi bankovními účty a úhradami pohledávek a závazků v cizích měnách.

Tabulka 21: Přehled účtování kurzových rozdílů k rozvahovému dni

Popis	Částka	MD	D
Kurzová ztráta - pohledávky	35 073,21	563	311
Kurzový zisk - pohledávky	1 310,38	311	663
Kurzová ztráta - závazky	2 034,78	563	321
Kurzový zisk - závazky	142 358,95	321	663
Kurzová ztráta - bankovní účty	301 851,98	563	221
Kurzový zisk - bankovní účty	2 151,01	221	663

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

4.2.4 Časové rozlišení a dohadné účty

Aby byl dodržen aktuální princip, tedy účtování výnosů a nákladů do období, se kterým věcně a časově souvisí, je nutné posoudit, jestli byly vyfakturovány všechny výnosy a náklady za daný rok. Dosud nevyfakturované položky je nutno zohlednit v závěrečném prostřednictvím účtů časového rozlišení či dohadných účtů aktivních a pasivních.

Účetní jednotka vyfakturovala všechny výnosy v průběhu roku 2020, nejsou tedy tvořeny dohadné položky aktivního charakteru, ani se časově nerozlišují výnosy společnosti.

Na začátku následujícího účetního období obdržela firma ABC s.r.o. vyúčtování některých služeb vztahující se k roku 2020. Tyto doklady byly časově rozlišeny prostřednictvím účtu 383 Výdaje příštích období. Přehled příslušných nákladů a zaúčtování těchto dokladů k rozvahovému dni je uveden v tabulce 22 níže. Pro zpřehlednění nejsou v tabulce uváděny jednotlivé faktury, ale souhrnné hodnoty za náklady stejného charakteru.

Tabulka 22: Přehled nákladů časově rozlišených za použití účtu 383

Náklad	Částka	MD	D
Telekomunikační služby	3 923,59	518007	383
Přepravní služby	11 588,07	518008	383
Ostatní služby	100 099,21	518006	383
Pojištění	11 459,41	548200	383
Skladování	10 102,16	518005	383
Pohonné hmoty	24 172,97	501020	383

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Na účet 518007 byly zaúčtovány částky vyúčtování telefonních poplatků a připojení k internetu za období prosinec 2020. Náklady k fakturám od přepravců vystavené na začátku roku 2021, ale vztahující se ke službám poskytnutým v roce 2020 jsou zaúčtovány na analytickém účtu 518008. Ostatními službami zaúčtovanými na nákladový účet 518006 jsou poplatky za svoz odpadu ve 4. čtvrtletí roku 2020, dále polepování produktů zajišťované externím dodavatelem v prosinci 2020 a ostraha objektu za prosinec 2020.

Pojištěním zaúčtovaným na účet 548200 je částka pojistného firemních vozidel fakturovaná za období 15.12.2020 – 15.1.2021, část nákladu připadající na rok 2020 je tedy časově rozlišena a zbývající částka je zaúčtována do nákladů v roce 2021. Na účtu 518005 je časově rozlišený náklad z faktury za skladování za prosinec 2020 vystavené dodavatelem v lednu 2021. Na účet 501020 je zaúčtován náklad na nákup pohonných hmot ve druhé polovině prosince 2020. Společnost ABC s.r.o. využívá tankovací karty a každé dva týdny jsou jim vystavovány faktury za odebrané PHM.

Při sestavování účetní závěrky účetní jednotka zohledňuje také náklady, které v průběhu roku 2020 vznikly, ale nebyly do okamžiku sestavení daňového přiznání vyfakturované. Jedná se o náklady za spotřebované energie a nevyfakturované služby, viz tabulka 23, které jsou do daného účetního období zaúčtovány za pomoci účtu 389 Dohadné účty pasivní.

Tabulka 23: Přehled vytvořených dohadných položek

Náklad	Částka	MD	D
Spotřebované energie	55 668,00	502010	389
Odhad nevyfakturovaných služeb	140 000,00	518006	389

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Náklady zaúčtované k 31.12.2020 prostřednictvím účtů 383 a 389 jsou zúčtovány v průběhu následujícího účetního období v okamžiku zaúčtování faktury vztahující se k příslušnému nákladu.

4.2.5 Opravné položky a rezervy

Společnost ABC s.r.o. v průběhu roku 2020 účtovala o účetních opravných položkách a rezervách. Účetní opravné položky se vztahují ke zboží, kdy na základě odhadu vedoucích pracovníků byla stanovena hodnota 1 594 005 Kč, o kterou se předpokládá změna hodnoty

nakoupeného zboží. Tento odhad vychází především z charakteru obchodního zaměření a přísných požadavků na kontrolu farmaceutických přípravků a jejich expirace.

Ačkoliv v účetní evidenci k 31.12.2020 lze nalézt pohledávky po splatnosti, k nimž lze tvořit opravné položky, výpočet v této práci respektuje použitý postup, kdy opravné položky nebyly vytvořeny. Pro možnost porovnání tvorby opravných položek podle české a slovenské legislativy je v tabulce 24 uveden výpočet opravných položek k nepromlčeným pohledávkám. U těchto pohledávek jsou splněny podmínky pro tvorbu daňových opravných položek uvedených v kapitole 3.4.1.2.

Tabulka 24: Výpočet možných opravných položek k neuhrazeným pohledávkám

Splatnost pohledávky	Neuhrazená hodnota	Dní po splatnosti	Možnost OP	Opravná položka
26.12.2018	48 407,10	736	50 %	24 204
22.01.2019	4 784,00	709	100 %	4 784
10.03.2019	1 450,15	662	100 %	1 450
13.03.2019	5 293,45	659	100 %	5 293
13.03.2019	6 272,10	659	100 %	6 272
25.03.2019	1 922,00	647	100 %	1 922
27.03.2019	1 450,15	645	100 %	1 450
28.03.2019	4 783,64	644	100 %	4 784
23.06.2019	32 996,70	557	50 %	16 498
04.07.2019	5 178,80	546	100 %	5 179
11.07.2019	3 194,40	539	100 %	3 194
Celkem:	115 732,49			75 031

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Neuhrazené pohledávky v hodnotě do 30 tisíc Kč splňují podmínku rozvahové hodnoty pohledávky v okamžiku jejího vzniku a zároveň součet pohledávek za jednotlivými dlužníky nepřekračuje 30 tisíc Kč. K těmto pohledávkám by tedy mohly být vytvořeny opravné položky podle § 8c ve výši 100 % neuhrazené hodnoty pohledávek. Neuhrazené pohledávky překračující hodnotu 30 000 Kč splňují podmínku uplynutí 18 měsíců po splatnosti, lze k nim tedy vytvořit opravné položky ve výši 50 % neuhrazené hodnoty pohledávek na základě § 8a. Z tabulky 24 vyplývá, že by společnost ABC s.r.o. mohla k 31.12.2020 vytvořit opravné položky ve výši 75 031 Kč, které by byly daňově účinným nákladem.

Společnost kromě účetních opravných položek účtovala též o účetních rezervách, a to o rezervě na nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců. Na základě výpočtu daného interními dokumenty byla výše této rezervy stanovena na 33 626 Kč. Z pohledu české a slovenské legislativy bude mít tato rezerva rozdílný vliv na základ daně, jak bude uvedeno dále v příslušných kapitolách.

4.2.6 Odpisování majetku

Společnost ABC s.r.o. má prostřednictvím interního předpisu stanovené hranice pro zařazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Na základě tohoto předpisu jsou za dlouhodobý hmotný majetek považovány takové předměty, jejichž doba použitelnosti je alespoň jeden rok a jehož vstupní hodnota bez DPH dosahuje alespoň 40 000 Kč. Majetek, který splňuje podmínku dlouhodobého používání, ale nedosahuje stanovené hranice pro vstupní hodnotu, je považován za drobný majetek a při zařazení do používání je účtován na analytický účet 501040 Ostatní spotřeba – drobný hmotný majetek.

Pro nehmotný majetek je interním předpisem stanovena hranice pro zařazení ve výši 60 000 Kč bez DPH. Nehmotný majetek nedosahující této hranice je považován za drobný dlouhodobý nehmotný majetek a při pořízení je účtován do nákladů společnosti na účet 518 Ostatní služby.

Pořízením dlouhodobého hmotného majetku a jeho zařazením do užívání se rozumí jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání na základě splněných podmínek pro jeho použití. V tomto okamžiku je hodnota pořizovaného majetku a nákladů souvisejících s jeho pořízením zaúčtována na účet 022 Hmotné movité věci a jejich soubory.

Odpisové plány pro dlouhodobý hmotný majetek vycházejí z předpokládaného opotřebení zařazovaného majetku, které odpovídá běžným podmínkám použití daných movitých či nemovitých věcí. Na základě rozhodnutí vedení společnosti se účetní odpisy rovnají odpisům daňovým, které lze uplatnit v rámci daňového přiznání. Metody daňových odpisů pro jednotlivé položky dlouhodobého hmotného majetku jsou stanoveny nezávisle na ostatním majetku, přičemž účetní jednotka používá odpisy rovnoměrné, zrychlené a mimořádné. Přehled výpočtu odpisů za rok 2020 pro jednotlivé odpisové skupiny majetku jsou uvedeny v příloze této práce.

V případě nehmotného majetku jsou účetní odpisy též stanoveny za pomoci metod pro výpočet daňových odpisů, což znamená, že hodnoty účetních a daňových odpisů se rovnají.

Účty související s pořízením a odpisováním dlouhodobého majetku v účetní jednotce jsou shrnuty v tabulce č. 25.

Tabulka 25: Přehled účtování o majetku v účetní jednotce

Účetní operace	MD	D
Pořízení drobného hmotného majetku na základě faktury	501040	321100
Pořízení drobného nehmotného majetku na základě faktury	518080	321100
Pořízení dlouhodobého hmotného majetku na základě faktury	042100	321100
Zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání	022AÚ	042100
Odpis stavby	551001	081010
Odpis movitých věcí	551001	082AÚ
Odpis dlouhodobého nehmotného majetku (licence)	551001	074010

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

4.2.7 Poskytnuté dary

Společnost ABC s.r.o. poskytla v průběhu roku 2020 dva finanční dary v souhrnné výši 464 500 Kč. Oba dary byly prokazatelně poskytnuty prostřednictvím bankovního účtu do 31.12.2020 na základě darovacích smluv podepsaných oběma zúčastněnými subjekty.

První dar v hodnotě 135 tisíc Kč byl poskytnut v prosinci 2020 nemocnici za účelem nákupu zařízení a dovybavení pracoviště nemocniční lékárny a k zaškolení odpovědného personálu. Druhým darem byl finanční příspěvek ve výši 330 tisíc Kč neziskové organizaci zabývající se podporou a pomocí rodinám v nepříznivé sociální situaci.

V účetnictví společnosti se bude jednat o nedaňový náklad a účetní operace související s poskytnutými dary budou v účetní evidenci zobrazeny prostřednictvím účtů uvedených v tabulce 26.

Tabulka 26: Účetní operace související s poskytnutými dary

Účetní operace	MD	D
Zaúčtování darovací smlouvy	543010	325100
Odeslání finančních prostředků na účet obdarovaného	325100	221200

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

4.3 Transformace výsledku hospodaření na základ daně v ČR

Základem pro určení základu daně je výsledek hospodaření vypočtený jako rozdíl všech výnosů a všech nákladů účetní jednotky za dané období, v případě společnosti ABC s.r.o. za kalendářní rok 2020. Celkové výnosy společnosti za účetní období činily 144 661 772,23 Kč, celkové náklady byly 119 095 500,11 Kč. Výsledkem hospodaření za sledované období, který se bude dále upravovat na základ daně, je účetní zisk ve výši 25 566 272 Kč.

Tato výchozí hodnota bude ve formuláři daňového přiznání uvedena na řádku 10, viz obrázek 3. Vyplněný vzor formuláře daňového přiznání tvoří přílohu této práce.

Obrázek 3: Řádek 10 přiznání k dani z příjmů právnických osob

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ⁸⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni <input type="text" value="3 1 . 1 2 . 2 0 2 0"/>	+25 566 272	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Dalším krokem nezbytným pro sestavení přiznání k dani z příjmů a určení základu daně je provedení analýzy jednotlivých nákladů a výnosů z hlediska jejich daňové účinnosti.

S ohledem na členitost nákladů a výnosů zaúčtovaných v roce 2020 byla nejdříve provedena kontrola výnosů. Bylo zjištěno, že společnost eviduje pouze výnosy z tržeb za prodej zboží a služeb, dále výnosy z prodeje dlouhodobého majetku a další provozní a finanční výnosy související s běžnou obchodní činností. Všechny tyto výnosy jsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Společnost neeviduje žádné výnosy, které by neměly být zahrnované do základu daně, ani výnosy od daně osvobozené.

4.3.1 Nedaňové náklady

Složitější situace je při posuzování daňové účinnosti zaúčtovaných nákladů, a to proto, že v zákoně o daních z příjmů je problematika daňových a nedaňových nákladů upravena mnohem rozsáhleji než problematika výnosů. Částky zvyšující účetní výsledek hospodaření budou uvedeny na řádcích 20 až 70 daňového přiznání. Nejvyšší částka bude uvedena na řádku 40, kde jsou sečteny veškeré náklady, které musí být vyloučeny ze základu daně na základě § 24 nebo § 25 zákona o daních z příjmů.

Společnost ABC s.r.o. eviduje v účetní evidenci zvlášť analytické účty pro účtování nákladů, které jsou vždy nedaňové. Jedná se o následující analytické účty:

Tabulka 27: Nedaňové náklady společnosti ABC s.r.o. v roce 2020

Účet	Popis	Stav k 31.12.2020
501999	Nedaňová spotřeba materiálu	265 482
513010	Náklady na reprezentaci	219 375
513100	Náklady na reprezentaci	3 742
518999	Nedaňové služby	49 746
543010	Poskytnuté dary	464 500
545100	Ostatní pokuty a penále	9 420
546010	Odpis pohledávky - nedaňový	360 754
554010	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	33 626
559200	Tvorba a zúčtování opravných položek	1 594 005
563999	Kurzové ztráty nedaňové	28 251
Celkem nedaňové náklady:		3 028 901

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Nedaňové náklady ve výši 3 028 901 Kč uvedené v tabulce 27 budou v daňovém přiznání uvedeny na řádku 40 a jejich rozdělení podle účetních skupin je blíže specifikováno v tabulce A. na straně 3 formuláře přiznání k dani z příjmů právnických osob (obrázek 4).

Obrázek 4: Nedaňové náklady vykázané na řádku 40 daňového přiznání

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

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	50 - Spotřebované nákupy	+265 482	
2	51 - Služby	+272 863	
3	54 - Jiné provozní náklady	+834 674	
4	55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady př. období a opravné položky v provozní oblasti	+1 627 631	
5	56 - Finanční náklady	+28 251	
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	+3 028 901	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Jako nedaňová spotřeba materiálu byly identifikovány především položky, které nesplňují zákonnou podmínku pro uznatelnost nákladů, tedy jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, případně náklady, u nichž nelze jednoznačně prokázat jejich vynaložení v souvislosti s podnikatelskou činností společnosti. V roce 2020 se jednalo o dárkové předměty, jejichž hodnota překročila hranici pro daňovou uznatelnost nákladu, a nákupy drobného vybavení kanceláří, které nebylo posouzeno jako nezbytně nutné pro běžné fungování, vedení společnosti se tedy rozhodlo o zaúčtování do nedaňových nákladů, aby bylo předejito problémům v případě daňové kontroly.

V případě daňově neuznatelných služeb se jedná především o náklady na reprezentaci v celkové hodnotě 223 117 Kč, v převážné většině případů jde o občerstvení, které je dle § 25 zákona o daních z příjmů vždy nedaňovým nákladem. Kromě toho byly některé náklady zaúčtovány bez předložení daňového dokladu, pouze na základě čestného prohlášení, v tom případě se nemůže jednat o daňově účinný náklad, přesto že je znám účel a částka, ale tento náklad musí zvyšovat základ daně v daném účetním období.

Jiné provozní náklady neuznané za daňově uznatelné náklady zahrnují dva dary poskytnuté v průběhu roku 2020 v souhrnné výši 464 500 Kč, které jsou zaúčtovány jako nedaňový náklad a dále bude posuzována možnost odečtu vynaložené částky od základu daně v dalších fázích zpracovávání daňového přiznání. Dále jsou nedaňovým nákladem ve skupině 54 pokuty v celkové výši 9 420 Kč. Nejedná o smluvní sankce, které by v případě uhrazení do konce zdaňovacího období mohly být daňovými náklady, ale o sankce z titulu dopravních přestupků či pozdních úhrad pojistného, které daňovým nákladem být nemohou bez ohledu na to, zda jsou uhrazené či nikoliv. Posledním nedaňovým nákladem ve této účetní skupině jsou odpisy pohledávek v hodnotě 360 754 Kč. Jedná se o staré pohledávky po splatnosti, ke kterým nebyly v minulosti vytvořeny opravné položky a jejich odpis je tudíž nedaňovým nákladem.

Nedaňové náklady spadající do skupiny 55 Odpisy, rezervy, komplexní náklady př. období a opravné položky v provozní oblasti zahrnují tvorbu rezervy na dovolenou ve výši 33 627 Kč, která dle české legislativy není daňově uznatelným nákladem, a tvorbu opravných položek ke zboží ve výši 1 594 005 Kč. Tyto opravné položky nejsou tvořeny podle zákona o rezervách, ale jedná se o odhad vedení společnosti, jak bude na základě dosavadních zkušeností změněna hodnota nakoupeného zboží. Jedná se tedy pouze o účetní

opravné položky, které nejsou daňovými náklady. Tyto rozdíly mezi účetní a daňovou hodnotou rezerv a opravných položek jsou titulem pro účtování o odložené dani.

Finančními náklady identifikovanými jako nedaňové náklady jsou kurzové rozdíly související s účetními opravami předchozích let. Z důvodu zachování aktuálního principu účtování nákladů nemohou tyto kurzové rozdíly ovlivňovat základ daně v roce 2020. Druhou možností zaúčtování těchto operací by bylo použití účtu 426 Jiný výsledek hospodaření předchozích let. Tím by bylo o těchto rozdílech účtováno pouze rozvahově a do výpočtu základu daně by tyto hodnoty nevstupovaly. Nicméně, v této práci bude respektován postup, který účetní jednotka použila při zpracování daňového přiznání v České republice.

4.3.2 Další položky zvyšující základ daně

Kromě nákladů, které zákon o daních z příjmů definuje jako vždy nedaňové, je třeba ověřit, zda byly uhrazeny výdaje, které lze považovat za daňově uznatelné náklady až po jejich zaplacení. V mnoha případech se jedná o tyto platby:

- a) zákonné sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance,
- b) smluvní sankce,
- c) daň z nemovitých věcí,
- d) úroky z půjček fyzickým osobám.

Podmínkou pro daňovou uznatelnost zákonného sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnance je jeho úhrada nejpozději do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období. Na základě kontroly bankovních výpisů bylo zjištěno, že poslední úhrady zákonného pojištění za rok 2020 byly provedeny z firemního bankovního účtu dne 18. ledna 2021, čímž byla splněna podmínka pro daňovou účinnost těchto nákladů v roce 2020.

V průběhu roku 2020 nebyly společnosti ABC s.r.o. fakturovány žádné sankce vyplývající z pozdních úhrad závazků či jiného porušení smluvních ujednání. Tyto případy by byly účtovány na účet 544 Smluvní pokuty a penále, na němž v průběhu roku 2020 nejsou evidovány žádné zápisy.

Společnosti ABC s.r.o. byla pro rok 2020 předepsána k úhradě daň z nemovitých věcí ve výši 1 380 Kč. Úhrada byla uskutečněna v květnu roku 2020, což znamená, že tuto daň lze považovat za daňově účinný náklad.

V roce 2020 společnost neevidovala žádné půjčky fyzickým osobám, není tedy nutné posuzovat daňovou uznatelnost nákladových úroků, které by z takových půjček plynuly.

Dále byla prověřena doba, která uplynula od splatnosti nejstarších neuhrazených závazků. Společnost ABC s.r.o. hradí své závazky až na výjimečné případy v rámci stanovené splatnosti a na základě pravidelných kontrol účetnictví předchází problémům spojeným s pozdními či chybějícími úhradami. Nejstarším evidovaným závazkem k 31.12.20220 je faktura splatná 12.10.2020, od splatnosti nejstaršího neuhrazeného závazku tedy neuplynulo 30 měsíců a společnosti tak nevznikla povinnost zvyšovat základ daně o hodnotu neuhrazených závazků.

4.3.3 Odpisy dlouhodobého majetku

Další položkou, kterou je v rámci transformace účetního výsledku hospodaření třeba přičíst, je rozdíl účetních a daňových odpisů, kdy společnost ABC s.r.o. eviduje v účetnictví vyšší hodnotu odpisů, než kterou lze uplatnit jako daňový náklad. Vyčíslení tohoto rozdílu je uvedeno na řádku 50 daňového přiznání. Výsledná hodnota vychází z rozdílu zadaného souhrnu účetních odpisů a součtu daňových odpisů uvedených v členění podle jednotlivých odpisových skupin v tabulce B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku (obrázek 5).

Dlouhodobý hmotný majetek společnosti zahrnuje především automobily a kola, kancelářskou techniku, kancelářské prostory včetně technického zhodnocení a jejich vybavení. Z hlediska odpisových skupin se jedná o majetek zařazený dle české legislativy do skupin 1, 2 a 5. Kromě toho společnost disponuje též nehmotným majetkem v podobě licence.

Obrázek 5: Odpisy dlouhodobého majetku vykázané v daňovém přiznání

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	+917 462	
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	+2 607 403	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3	+0	
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4	+0	
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	+222 890	
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6	+0	
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007	+0	
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona	+0	
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později	+42 768	
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	+3 790 523	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Účetní jednotka si u jednotlivých položek majetku zvolila způsob odpisování nezávisle na ostatním majetku, využívá tedy odpisy rovnoměrné, zrychlené a mimořádné odpisy, které jednotka zvolila pro majetek v odpisových skupinách 1 a 2 pořízený od začátku roku 2020.

Následující tabulky 28 – 30 shrnují výpočet odpisů podle jednotlivých odpisových skupin a druhu odpisů. Pro zjednodušení byly seskupeny položky majetku, u nichž je totožný výpočet daňového odpisu a je s nimi zacházeno jako s jednou položkou. Rozdíl mezi uvedeným výpočtem a hodnotami vykázanými v daňovém přiznání je způsoben sloučením položek pro potřeby výpočtu, který se tedy liší od výpočtu účetního softwaru, jenž pracuje s každou položkou majetku samostatně.

Tabulka 28: Odpisy majetku v 1. odpisové skupině

Zařazení majetku	Způsob odpisování	Měsíce	Vstupní cena	Odpis
do roku 2019	rovnoměrný odpis	-	1 760 358,53	704 143
05/2020	mimořádný odpis	7	109 346,28	63 785
08/2020	mimořádný odpis	4	318 608,23	106 203
09/2020	mimořádný odpis	3	159 669,42	39 917
11/2020	mimořádný odpis	1	40 901,65	3 408
12/2020	mimořádný odpis	0	52 065,29	0
Celkem:			2 440 949,40	917 457

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Majetek zařazený do 1. odpisové skupiny zahrnuje majetek, u něž byly zvoleny pouze rovnoměrné odpisy, a to v jejich klasické podobě i mimořádné odpisy. Majetek pořízený do konce roku 2019 už se nachází minimálně ve druhém roce odpisování, roční daňový odpis je tedy určen jako násobek jedné setiny vstupní ceny a stanovené sazby 40.

Pro majetek pořízený od začátku roku 2020 byla využita možnost mimořádných odpisů, kdy lze během 12 měsíců po pořízení majetku rovnoměrně odepsat 100 % vstupní ceny majetku. Výše daňového odpisu byla tedy určena jako součin jedné dvanáctiny vstupní ceny a počtu měsíců od měsíce následujícího po zařazení do konce roku 2020. Majetek pořízený v prosinci 2020 bude odpisován až od následujícího měsíce po zařazení, tedy odpis za rok 2020 bude 0 Kč a první odpis bude zaúčtován až v lednu 2021.

Tabulka 29: Odpisy majetku v 2. odpisové skupině

Zařazení majetku	Způsob odpisování	Koeficient	Zůstatková cena	Roky odpisování	Odpis
2016	zrychlený odpis	6	84 990,66	4	84 991
2016	zrychlený odpis - 50 %	6	153 671,41	4	76 836
Zařazení majetku	Způsob odpisování	-	Vstupní cena	-	Odpis
do roku 2019	rovnoměrný odpis	-	6 113 248,71		1 360 198
do roku 2019	rovnoměrný odpis - 50 %	-	721 165,28		80 230
Zařazení majetku	Způsob odpisování	Měsíce	Vstupní cena	-	Odpis
03/2020	mimořádný odpis	9	550 616,54		247 777
04/2020	mimořádný odpis	8	515 093,39		206 037
05/2020	mimořádný odpis	7	581 818,20		203 636
06/2020	mimořádný odpis	6	727 671,90		218 302
10/2020	mimořádný odpis	2	549 777,68		54 978
11/2020	mimořádný odpis	1	1 488 105,78		74 405
Celkem:					2 607 390

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Některé položky majetku ve 2. odpisové skupině byly kromě způsobů odpisování využitých u 1. skupiny odpisovány také prostřednictvím zrychlených odpisů. Ve všech případech dosud neodepsaného majetku se jednalo o automobily, které už byly odpisovány po dobu čtyř let, výpočet byl tedy ve všech případech stejný. Odpis byl stanoven jako podíl

dvojnásobku daňové zůstatkové ceny po odpisu předchozího roku a rozdílu koeficientu 6 pro druhý a další rok odpisování a počtu let již proběhlých odpisů, tedy 4. Z důvodu vyřazení některých vozidel bylo navíc uplatněno jako daňový náklad pouze 50 % vypočítaného odpisu.

Rozdíl ve výpočtu oproti 1. skupině je u mimořádných odpisů majetku zařazeného ve 2. odpisové skupině. V průběhu prvních 12 měsíců po zařazení majetku lze uplatnit rovnoměrný odpis do výše 60 % vstupní ceny majetku. Odpis byl tedy určen jako součin 60 % z jedné dvanáctiny vstupní ceny a počtu měsíců od zařazení majetku do užívání do konce roku. Po rovnoměrném odepsání 60 % hodnoty majetku bude stejným způsobem odepsáno zbývajících 40 % vstupní ceny.

Tabulka 30: Odpisy majetku v 5. odpisové skupině

Zařazení majetku	Způsob odpisování	Koeficient	Zůstatková cena	Roky odpisování	Odpis
2007	zrychlený odpis	31	745 230,45	13	82 803
2013	zrychlený odpis	31	118 012,00	7	9 834
2015	zrychlený odpis	31	816 742,54	5	62 826
Zařazení majetku	Způsob odpisování	Koeficient	Vstupní cena	-	Odpis
do roku 2019	rovnoměrný odpis	-	679 463,64	-	23 102
2020	rovnoměrný odpis	-	3 165 810,37	-	44 321
Celkem:					222 887

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

V odpisové skupině 5 jsou využívány jak rovnoměrné, tak zrychlené odpisy. V průběhu roku 2020 bylo na základě souhlasu majitele zahájeno odpisování technického zhodnocení pronajatých kanceláří. V tomto případě tedy byla pro rovnoměrné odpisy využita sazba 1,4 pro první rok odpisování; v dalších dvou případech rovnoměrných odpisů se jednalo o již dříve zařazený majetek, byla tedy použita sazba 3,4 % vstupní ceny.

Veškerý majetek zařazený v 5. odpisové skupině, u kterého účetní jednotka používá zrychlené odpisy, byl zařazen do užívání již v předchozích letech, pro výpočet odpisu byl tedy použit koeficient 31. Do výpočtu dále vstupovala doba, po kterou již byl majetek odpisován, což bylo v daných případech 13, 7 a 5 let.

Poslední hodnota odpisu v tabulce B daňového přiznání náleží odpisům nehmotného majetku. V tomto případě se jedná o licenci pořízenou v roce 2019, která se odpisuje po dobu 72 měsíců. Při vstupní hodnotě 256 550 Kč je měsíční odpis po zaokrouhlení 3 564 Kč, roční odpis tohoto majetku uvedený v daňovém přiznání je tedy 42 768 Kč.

U některých položek majetku se liší účetní a daňový odpis, a to z důvodu vyřazení neodepsaného majetku v průběhu roku 2020, kdy lze při prodeji majetku uplatnit pouze 50 % daňového odpisu; v případě vyřazení v důsledku škody nebylo u jednoho vozidla možné daňový odpis uplatnit vůbec. Jedná se o několik položek majetku zařazeného do 2. odpisové skupiny, viz tabulka 31. V případě ostatního majetku se účetní odpisy rovnají daňovým, přestože se nejedná o optimální nastavení odpisových plánů.

Tabulka 31: Rozdíl účetních a daňových odpisů a zůstatkové ceny

Majetek	Vyřazení	Daňový odpis	Daňová ZC	Účetní odpis	Účetní ZC	Rozdíl DO - ÚO	Rozdíl DZC-ÚZC
automobil	07/2020	14 390,00	14 388	28 778	0,00	-14 388	14 388
automobil	08/2020	25 789,00	25 788	51 577	0,00	-25 788	25 788
automobil	10/2020	22 681,00	22 680	45 361	0,00	-22 680	22 680
automobil	07/2020	13 979,00	13 977	27 956	0,00	-13 977	13 977
automobil	10/2020	0,00	28 419	28 419	0,00	-28 419	28 419
Celkem:		76 839,00	105 252	182 091	0,00	-105 252	105 252

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

4.3.4 Položky snižující základ daně

Jak bylo zmíněno výše, v průběhu roku 2020 vyřadila účetní jednotka několik položek majetku. Kromě odpisů mají tyto operace vliv také na účetní a daňovou zůstatkovou cenu. Ve všech případech se jednalo o vozidla zařazená do 2. odpisové skupiny, která byla v posledním roce odpisování. Z tohoto důvodu se jedná o stejné hodnoty jako v případě rozdílu účetních a daňových odpisů.

Mezi nedaňovými náklady uvedenými na řádku 40 byly zmíněné dary poskytnuté v průběhu roku 2020. Jedná se o finanční příspěvky poskytnuté v průběhu prosince 2020 na základě řádně uzavřené darovací smlouvy. Tyto dary byly poskytnuty právnickým osobám se sídlem na území České republiky a v souladu s § 20 zákona o daních z příjmů se jednalo o dary na zdravotnické a sociální účely. Hodnota těchto darů překročila 2 000 Kč a zároveň nepřesáhla hranici 10 % základu daně. Byly tedy splněny podmínky pro odečet od základu daně

stanovené zákonem o daních z příjmů a účetní jednotka si může jejich hodnotu odečíst od základu daně na řádku 260 daňového přiznání.

4.3.5 Uhrazené zálohy na daň z příjmů

Na základě přiznání k dani z příjmů z předchozích let měla účetní jednotka povinnost platit v průběhu roku 2020 zálohy na daň z příjmů. Během zálohového období byly provedeny platby záloh uvedené v tabulce č. 32.

Tabulka 32: Uhrazené zálohy na daň z příjmů

Měsíc	Částka
březen 2020	557 700
září 2020	948 500
prosinec 2020	948 500
Celkem	2 454 700

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Celková hodnota zaplacených záloh 2 454 700 Kč bude odečtena od vypočtené daně, čímž bude stanoven výsledný nedoplatek na dani, který je účetní jednotka povinna uhradit.

4.3.6 Výpočet daně

Z výše uvedených východisek vyplývá výpočet daňového základu a samotné daně uvedeny v tabulce 33.

Tabulka 33: Výpočet daně podle českých předpisů

Výsledek hospodaření před zdaněním		25 566 272
Položky zvyšující výsledek hospodaření	+	3 134 153
Z toho:		
poskytnuté dary		464 500
rezerva na nevyčerpané dovolené		33 626
opravná položka k zásobám		1 594 005
odpis pohledávek		360 754
náklady na reprezentaci		223 117
ostatní daňově neúčinné náklady		352 899
rozdíl účetních a daňových odpisů		105 252
Položky snižující výsledek hospodaření	-	105 252
rozdíl účetní a daňové zůstatkové ceny		

Základ daně před úpravou o odpočty	=	28 595 173
Odečet bezúplatných plnění	-	464 500
Základ daně zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů	=	28 130 000
Sazba daně	*	19 %
Vypočtená daň	=	5 344 700
Zaplacené zálohy v průběhu zálohového období	-	2 454 700
Výsledný nedoplatek daně k úhradě	=	2 890 000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Takto vypočtená daň je též základem pro určení záloh na daň z příjmů na následující zálohové období. Vzhledem k tomu, že daň přesáhla hodnotu 150 000 Kč, je společnost povinna platit čtvrtletní zálohy na daň ve výši 25 % poslední známé daně zaokrouhlené na celá sta nahoru. V roce 2021 bude společnost ABC s.r.o. povinna hradit zálohy na daň ve výši 1 336 200 Kč do 15. dne každého kalendářního čtvrtletí.

4.4 Transformace výsledku hospodaření na základ daně na Slovensku

Pro výpočet daně dle slovenské legislativy budou použity hodnoty v českých korunách tak, jak jsou v účetní jednotce ve skutečnosti zaúčtované. Hodnoty, které budou v průběhu analýzy uváděny ve formuláři slovenského daňového přiznání budou pro autentičnost přepočteny kurzem České národní banky k 31.12.2020, tedy 1 EUR = 26,245 CZK.

Výchozí hodnotou účetního výsledku hospodaření bude stejně jako u českého výpočtu daňového základu a daně 25 566 272 Kč. V přepočtu na EUR se jedná o částku 974 138,78 EUR, která bude uvedena na řádku 100 slovenského formuláře daňového přiznání. Tato hodnota vychází z výpočtu v tabulce F, kde jsou uvedeny údaje o celkových výnosech a nákladech účetní jednotky za účetní období (obrázek 6).

Obrázek 6: Výsledek hospodaření ve slovenském daňovém přiznání

F - Doplnující údaje		
Súčet výnosov z hospodárskej činnosti a z finančnej činnosti	1 +	5 5 1 1 9 7 4 , 5 6
Súčet nákladov na hospodársku činnosť a finančnú činnosť	2 +	4 5 3 7 8 3 5 , 7 8
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením (r. 1 - r. 2)	3 +	9 7 4 1 3 8 , 7 8

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Tato hodnota je následně postupně upravována na základ daně za použití dále popsanych postupů a výpočtů.

4.4.1 Odpisy dlouhodobého majetku

Před určením hodnoty odpisů je potřeba nejdříve posoudit dlouhodobý majetek účetní jednotky z pohledu slovenského zákona o daních z příjmů a některé položky zařadit do příslušných odpisových skupin podle slovenské legislativy.

Vzhledem k tomu, že většina majetku v českých odpisových skupinách 1 a 2 jsou automobily či kancelářská technika, budou tyto položky dle přílohy slovenského zákona o daních z příjmů zařazeny do odpisové skupiny 1 s dobou odpisování 4 roky. Nabytek spadá dle slovenských předpisů do skupiny 2, bude se tedy jednat o jediné položky, které zůstanou ve skupině 2 stejně jako podle české právní úpravy a doba odpisování bude 6 let. Veškerý majetek z české skupiny 5, kde jsou zařazeny administrativní prostory, bude dle slovenské legislativy patřit do skupiny 6 s dobou odpisování 40 let.

Hodnota majetku v jednotlivých skupinách po změně zařazení do odpisových skupin dle slovenských právních předpisů je shrnuta v tabulce 34. Pro demonstraci odlišností výpočtu odpisů jsou v této tabulce uvedeny pouze ty položky majetku, které ještě nejsou odepsané.

Tabulka 34: Majetek podle slovenských odpisových skupin

Odpisová skupina ČR	Odpisová skupina SK	Vstupní cena v Kč
1	1	2 440 949,40
2	1	13 334 912,40
2	2	895 918,15
5	6	7 821 212,00
Celkem:		24 492 991,95

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Jak bylo uvedeno v teoretických východiscích této práce, slovenská legislativa připouští u většiny dlouhodobého majetku pouze rovnoměrné odpisy, které se určí jako podíl vstupní ceny majetku a doby odpisování v letech. Zrychlené odpisy jsou umožněny pouze pro majetek v odpisových skupinách 2 a 3. Zvolená účetní jednotka nedisponuje majetkem, který by byl dle slovenských předpisů zařazen do skupiny 3.

Co se týká skupiny 2, u majetku zde zařazeného jsou v českém účetnictví jednotky využívány rovnoměrné odpisy, toto nastavení tedy bude zachováno i pro výpočet slovenských odpisů tohoto majetku. Výpočet daňových odpisů a jejich porovnání s účetními odpisy je shrnuto v tabulce 35 níže. V hodnotě odpisů je zohledněna skutečnost, že u majetku vyřazeného v průběhu roku 2020 lze uplatnit část odpisu připadající na počet celých měsíců, kdy byl majetek evidován v účetnictví společnosti.

Tabulka 35: *Odpisy podle slovenské legislativy*

Odpisová skupina	Vstupní cena v Kč	Daňový odpis	Účetní odpis	Rozdíl odpisů
1	2 440 949,40	610 237	917 462	-307 225
1	13 334 912,40	3 333 728	2 513 312	820 416
2	895 918,15	149 320	199 343	-50 023
6	7 821 212,00	195 530	222 890	-27 360
Celkem:	24 492 991,95	4 288 815	3 853 007	435 808

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Výsledný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ve výši 435 808 Kč bude pro účetní jednotku částka snižující výsledek hospodaření, protože celkové odpisy, které lze uplatnit jako daňový náklad, převyšují hodnotu účetních odpisů. To je dáno především dvěma skutečnostmi:

- a) nastavení účetních odpisů odpovídá české legislativě upravující daňové odpisy. To má za následek, že v případě odpisů určených dle českých předpisů prakticky nevznikají rozdíly mezi účetní a daňovou hodnotou odpisů, zatímco podle slovenských předpisů se do rozdílu promítne celý rozdíl vyplývající z odlišných právních úprav odpisování v obou zemích. Lze konstatovat, že toto nastavení není optimální, neboť pouze kopíruje právní úpravu daňových odpisů, nicméně nezohledňuje reálnou životnost jednotlivých položek dlouhodobého majetku, která nemusí vždy odpovídat počtu let připadajících na jednotlivé odpisové skupiny.

- b) velká část majetku společnosti v české odpisové skupině 2 odpovídá slovenské skupině 1, u které je zákonem stanovena kratší doba odpisování. Z tohoto důvodu vznikl u této odpisové skupiny rozdíl mezi odpisy ve výši 820 416 Kč ve prospěch daňových odpisů.

4.4.2 Opravné položky

Účetní jednotka provedla v roce 2020 odpis starých pohledávek, ke kterým nebyly tvořeny opravné položky. Tento odpis byl pro společnost nedaňovým nákladem z pohledu české i slovenské legislativy. Nadále firma eviduje zanedbatelné množství pohledávek po splatnosti, ke kterým lze tvořit opravné položky.

Právě z důvodu nízké hodnoty neuhrazených pohledávek po splatnosti se účetní jednotka rozhodla nevytvářet při uzavírání roku 2020 opravné položky, což je v této práci respektováno. Nicméně pro ilustraci výpočtu a možností úprav základu daně dle slovenských předpisů budou opravné položky k těmto pohledávkám vyčísleny stejně, jako tomu bylo v případě výpočtu základu daně dle českých předpisů, a v závěrečném shrnutí bude porovnán jejich vliv na základ daně. Ve všech případech se jedná o nepromlčené pohledávky z obchodních vztahů, ke kterým se budou tvořit opravné položky dle § 20 zákona o daních z příjmů.

Tabulka 36: Výpočet opravných položek

Splatnost pohledávky	Neuhrazená hodnota	Dní po splatnosti	Možnost OP	Opravná položka
26.12.2018	48 407,10	736	50 %	24 204
22.01.2019	4 784,00	709	20 %	957
10.03.2019	1 450,15	662	20 %	290
13.03.2019	5 293,45	659	20 %	1 059
13.03.2019	6 272,10	659	20 %	1 254
25.03.2019	1 922,00	647	20 %	384
27.03.2019	1 450,15	645	20 %	290
28.03.2019	4 783,64	644	20 %	957
23.06.2019	32 996,70	557	20 %	6 599
04.07.2019	5 178,80	546	20 %	1 036
11.07.2019	3 194,40	539	20 %	639
Celkem:	115 732,49			37 669

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Z tabulky 36 vyplývá, že k nepromlčeným pohledávkám po splatnosti v souhrnné výši 115 732,49 Kč lze vytvořit v roce 2020 daňově účinné opravné položky v hodnotě 37 669 Kč, v přepočtu na eura se jedná o částku 1 435,28 EUR. Ve většině případů se jedná o pohledávky, u nichž od splatnosti uplynula doba v rozmezí 360 až 720 dní, dle platné legislativy lze k těmto pohledávkám tvořit opravné položky ve výši 50 % jmenovité či neuhrazené hodnoty (v tomto případě se tyto hodnoty rovnají). Jedna starší pohledávka ve výši 48 407,10 Kč splňuje podmínku uplynutí doby po splatnosti alespoň 720 dní, lze k ní tedy vytvořit opravnou položku ve výši 50 % hodnoty pohledávky.

Kromě pohledávek po splatnosti uvedených v tabulce 21 neviduje účetní jednotka žádné další pohledávky, ke kterým by bylo možné tvořit daňové opravné položky podle českých ani podle slovenských předpisů. Účetní opravné položky k pohledávkám, které by nebyly daňově účinné, společnost zpravidla nevytváří.

Opravná položka vytvořená ke zboží ve výši 1 594 005 Kč (60 735,57 EUR) je podle slovenské právní úpravy stejně jako v České republice pouze účetním nákladem a její hodnota bude zvyšovat výsledek hospodaření v úpravách na základ daně.

Kromě kritérií pro tvorbu opravných položek se liší také jejich účtování. Zatímco v českém účetnictví je tvorba a zúčtování opravných položek účtováno na nákladovém účtu 558 v případě daňových OP a 559 v případě nedaňových OP, na Slovensku je o opravných položkách k pohledávkám účtováno na nákladovém účtu 547 Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k pohľadávkam. Souvztažnost s účtem 391 je shodná v českém i slovenském účetnictví.

4.4.3 Rezervy

Společnost tvoří pouze rezervu na nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců a s tím související odvody pojistného. Základem pro určení výše této rezervy je průměrný výdělek jednotlivých zaměstnanců za 4. čtvrtletí roku 2020, jenž se následně přepočte podle pracovních úvazků a počtu nevyčerpaných dnů. Z důvodu citlivosti těchto údajů zde nebude podrobně rozepsán výpočet rezervy a bude pouze konstatováno, že společnost k 31.12.2020 vykázala rezervu na nevyčerpanou dovolenou a pojistné ve výši 33 626 Kč.

Česká legislativa umožňuje zahrnutí rezervy do daňově uznatelných nákladů pouze u úzce vymezeného okruhu rezerv, z nichž pro podnikající právnickou osobu běžně připadá v úvahu pouze rezerva na opravu dlouhodobého majetku. Z tohoto důvodu se v českém výpočtu základu daně jednalo o položku zvyšující výsledek hospodaření. Naproti tomu slovenský zákon o daních z příjmů uznává rezervu na nevyčerpanou dovolenou za daňově účinný náklad, při transformaci výsledku hospodaření na základ daně se tedy nebude jednat o připočitatelnou položku.

Hodnota rezervy na nevyčerpanou dovolenou, která je v účetnictví společnosti ABC s.r.o. evidována na nákladovém účtu 554 Tvorba a zúčtování ostatních rezerv, bude ve slovenském účetnictví účtována přímo na příslušné účty osobních nákladů. Rezerva na náhradu mzdy zaměstnance by tedy byla účtována na nákladový účet 521 Mzdové náklady, rezerva na náhradu mzdy společníka by byla evidována na účtu 522 Příjmy společníků a členů závislé činnosti a rezerva na související sociální a zdravotní pojištění by byla účtována na nákladový účet 524 Zákonné sociálne poistenie.

4.4.4 Dary

Jak bylo uvedeno výše, společnost poskytla v průběhu roku dva dary v souhrnné výši 464 500 Kč. Z pohledu českého zákona o daních z příjmů se sice jedná o nedaňový náklad, při splnění podmínek stanovených zákonem o dani z příjmů lze však hodnotu poskytnutých darů odečíst od základu daně.

Podmínky pro odečtení hodnoty daru od základu daně jsou následující:

- a) hodnota jednotlivého poskytnutého daru musí být alespoň 2 000 Kč – tato podmínka je splněna; jednalo se o dva poskytnuté dary v řádu statisíců korun,
- b) účel daru musí být v souladu s podmínkami danými zákonem o dani z příjmů – v podepsaných darovacích smlouvách je výslovně uvedeno, že dar bude využit v rámci hlavní činnosti obdarovaného, což je v prvním případě poskytování zdravotní péče a v druhém případě poskytování sociálních služeb,
- c) dar musí být prokazatelně poskytnut do konce roku 2020 – tato podmínka byla splněna úhradami z bankovního účtu společnosti v průběhu prosince 2020.

Slovenská právní úprava nicméně neumožňuje odečtení hodnoty darů od základu daně, pokud se nejedná o materiální humanitární pomoc poskytnutou do zahraničí. Z tohoto důvodu se ve slovenském výpočtu základu daně bude jednat o daňově neúčinný náklad, jehož hodnotu nelze odečíst.

4.4.5 Náklady daňově uznatelné po zaplacení

Stejně jako v případě výpočtu základu daně z příjmů dle české legislativy je třeba posoudit, zda byly uhrazeny všechny závazky související s náklady daňově uznatelnými až po jejich zaplacení. Zde bude několik rozdílů vyplývajících ze slovenského zákona o daních z příjmů, který vymezuje širší okruh nákladů, jejichž daňová uznatelnost závisí na jejich úhradě.

Velká část nákladů, jejichž uhrazení je třeba prověřit, je účtována na vrub nákladového účtu 518 Ostatní služby. Tabulka 37 znázorňuje strukturu těchto nákladů v účetní jednotce dle analytických účtů k 31.12.2020 v tisících korun a v hodnotách přepočtených na eura.

Tabulka 37: Analytické členění účtu 518 Ostatní služby

Analytický účet	Název	Stav k 31.12.2020 (v tis. Kč)	Stav k 31.12.2020 (v tis. EUR)
518001	Licence na léky	4 121	157,02
518002	Vzdělávání	193	7,35
518003	Marketing	1 627	61,99
518004	Provize	13 871	528,52
518005	Skladování	1 468	55,93
518006	Ostatní služby	2 879	109,70
518007	Telefon a IT služby	1 470	56,01
518008	Doprava	6 537	249,08
518009	Právní služby a poradenství	313	11,93
518010	Nájemné	412	15,70
518011	Účetnictví a audit	885	33,72
518012	Ostatní administrativní služby	713	27,17
518999	Nedaňové služby	50	1,91
Účet 518 celkem:		34 539	1 316,02

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Při porovnání používaných analytických účtů se zákonem o daních z příjmů je patrné, že je třeba prověřit úhrady především u nákladů účtovaných na následujících analytických účtech:

518003 – Marketing (§17 odst. 19 písm. c)

518004 – Provize (§ 17 odst. 19 písm. d)

518009 – Právní služby a poradenství (§ 17 odst. 19 písm. f)

518010 – Nájemné (§ 17 odst. 19 písm. b)

518011 – Účetnictví a audit (§ 17 odst. 19 písm. f)

Na uvedených účtech bylo identifikováno několik nákladů, u nichž nebyly příslušné závazky uhrazeny do konce roku 2020. Dle české daňové legislativy jsou tyto náklady daňově uznatelné, neboť český zákon o dani z příjmů nepodmiňuje daňovou účinnost těchto služeb úhradou příslušných závazků, nicméně při úpravě výsledku hospodaření na základ daně podle slovenského postupu je potřeba z daňových nákladů vyjmout položky uvedené v tabulce 38.

Tabulka 38: Náklady vztahující se k neuhrazeným závazkům

Náklad k neuhrazenému závazku	Částka CZK	Částka EUR
Provize za zprostředkování prodeje	2 000 000	76 204,99
Poradenská činnost za 4. čtvrtletí 2020	15 000	571,54
Zpracování účetnictví za prosinec 2020	30 850	1 175,46
Celkem	2 045 850	77 951,99

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Účetní jednotka hradí své závazky s minimálním prodlením po jejich přijetí, nicméně uvedené závazky byly fakturovány na konci roku a úhrady byly provedeny až na začátku roku 2021, příslušné náklady tedy budou uvedeny na řádku 140 daňového přiznání a jejich hodnota zvýší základ daně pro rok 2020. Nejcitelnější položkou přitom bude náklad 2 000 000 Kč (76 204,99 EUR) za provizi za zprostředkování prodeje zboží.

Tím, že jsou uvedené náklady daňově uznatelné až po jejich zaplacení, vzniká na druhé straně též položka, kterou lze od výsledku hospodaření odečíst, a to náklady daňově účinné po zaplacení zaúčtované v roce 2019, ale uhrazené až v průběhu roku 2020. Jedná se o

náklady uvedené v tabulce 39. Součet těchto položek v přepočtené hodnotě 7 706,23 EUR bude uveden na řádku 270 slovenského formuláře přiznání k dani z příjmů.

Tabulka 39: Náklad vztahující se k doplaceným závazkům z roku 2019

Náklad k doplacenému závazku	Částka CZK	Částka EUR
Odborná poradenská činnost	156 400	5 959,23
Zpracování účetnictví za prosinec 2019	30 850	1 175,46
Poradenská činnost za 4. čtvrtletí 2019	15 000	571,54
Celkem	202 250	7 706,23

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Z uvedených přehledů je patrné, že ačkoliv společnosti ABC s.r.o. vznikl nárok na odečtení hodnoty závazků předchozího účetního období doplacených v roce 2020 ve výši 7 706,23 EUR, mnohem významnější je hodnota nákladů, které účetní jednotka nemůže uplatnit jako daňově účinné. Na druhou stranu vznikl společnosti poměrně významný daňový náklad, který bude moci uplatnit v daňovém přiznání za rok 2021.

4.4.6 Nedaňové náklady

Položky, které na základě popsaných úprav zvýší výsledek hospodaření, budou v daňovém přiznání vykázány na řádcích 110 až 200, přičemž hodnota řádku 130 vychází z výpočtové tabulky A – Položky, které nejsou daňovými náklady. Jedná se o analogii řádku 40 a tabulky A v českém daňovém přiznání. Strukturu nedaňových nákladů v daňovém přiznání zobrazuje obrázek 7.

Obrázek 7: Nedaňové náklady ve slovenském daňovém přiznání

A - Položky, které nie sú daňovými výdavkami (k r. 130 II. časti)		
Úhm obstarávacích cien cenných papierov nezahŕňovaných do daňových výdavkov podľa podmienok ustanovených v § 19 ods. 2 písm. f) zákona v znení účinnom do 31. decembra 2015 a vstupných cien cenných papierov podľa § 25a zákona nezahŕňovaných do daňových výdavkov [§ 19 ods. 2 písm. f) zákona] obstaraných po 31. decembri 2015	1	
Obstarávacia cena obchodného podielu alebo zmenky prevyšujúca príjem z predaja [§ 19 ods. 2 písm. g) zákona] v znení účinnom do 31. decembra 2015 a vstupnej ceny obchodného podielu alebo zmenky podľa § 25a zákona prevyšujúcej príjem z predaja [§ 19 ods. 2 písm. g)] obstaraných po 31. decembri 2015	2	
Spotreba pohonných látok zaúčtovaná v nákladoch presahujúca sumu určenú na základe spotreby pohonných látok vypočítanej podľa § 19 ods. 2 písm. l) zákona	3	
Rozdiel medzi menovitou hodnotou pohľadávky alebo jej nesplatené časti a nižším príjmom z jej postúpenia alebo výškou opravnej položky uznané za daňový výdavok podľa § 20 zákona; ak súčasťou postúpené pohľadávky je aj jej príslušenstvo, ktoré bolo zahrnuté do zdaniteľných príjmov, uvádza sa aj rozdiel medzi hodnotou príslušenstva a nižším príjmom z jeho postúpenia [§ 19 ods. 3 písm. h) zákona]	4	
Odplaty (provízie) za vymáhanie pohľadávky presahujúce 50 % vymožennej pohľadávky [§ 19 ods. 3 písm. p) zákona]	5	
Výdavky na reprezentáciu a reklamné predmety podľa § 21 ods. 1 písm. h) zákona okrem alkoholických nápojov podľa § 4 ods. 3 zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov	6	8 5 0 1 , 3 3
Manká a škody presahujúce prijaté náhrady [§ 21 ods. 2 písm. e) zákona]	7	
Poskytnuté dary vrátane zostatkovej ceny trvale vyradeného majetku darovaním [§ 21 ods. 2 písm. f) zákona]	8	1 7 6 9 8 , 6 1
Tvorba opravných položiek neuznaná za daňový výdavok [§ 21 ods. 2 písm. j) zákona]	9	6 0 7 3 5 , 5 7
Tvorba rezerv neuznaná za daňový výdavok podľa § 21 ods. 2 písm. j) zákona	10	
Daňovo neuznané výdavky podľa § 17 ods. 24 zákona	11	
Obstarávacia cena zásob vyradeného tovaru nezahŕňovaná do daňových výdavkov podľa podmienok ustanovených v § 21 ods. 2 písm. m) zákona	12	
Úroky platené z úverov a pôžičiek a súvisiace výdavky (náklady) neuznané za daňové výdavky podľa § 21a zákona	13	
Výdavky (náklady) vynaložené na príjmy oslobodené od dane alebo nezahŕňané do základu dane	14	
Výdavky (náklady) neuznané za daňové výdavky podľa § 19 ods. 2 písm. t) zákona	15	
Ostatné výdavky (náklady) neuznané za daňové výdavky, neuvedené na r. 1 až 15	16	2 7 1 9 1 , 9 6
Úhm r. 1 až 16 (k r. 130 - II. časti)	17	1 1 4 1 2 7 , 4 7

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Výdaje na reprezentaci na řádce 6 jsou na Slovensku interpretovány stejně jako v České republice, jedná se tedy o stejnou položku, která je vykázána v českém daňovém přiznání, pouze přepočtenou na eura.

Poskytnuté dary na řádce 8 představují součet poskytnutých darů v průběhu roku 2020 v celkové hodnotě 464 500 Kč. Na rozdíl od českého daňového přiznání však nelze tuto hodnotu z důvodů popsaných výše v dalších etapách výpočtu odečíst od základu daně a bude se jednat o položku, která základ daně zvýší bez následné kompenzace.

Opravnými položkami vykázanými na řádce 9 jsou opravné položky ke zboží, které nejsou daňovým nákladem v České republice ani na Slovensku, pouze slouží k věrnějšímu účetnímu zobrazení stavu zboží. Opravné položky k pohledávkám sice byly v předchozích

kapitolách vyčísleny, jedná se však pouze o ilustrativní výpočet, který není zahrnut ve výpočtu daně, aby bylo dosaženo porovnatelnosti za použití stejných účetních výstupů v případě českého i slovenského daňového přiznání.

Ostatní nedaňové náklady na řádku 16 představují součet dalších skupin nedaňových nákladů obdobných, jako byly vykázány v českém daňovém přiznání. Jedná se tedy o spotřebovaný materiál a poskytnuté služby v hodnotě 713 653 Kč (v přepočtu 27 191,96 EUR), které nemohou být považovány za daňově účinné náklady.

Na rozdíl od českého daňového přiznání nejsou ze základu daně vyloučeny náklady na rezervy na nevyčerpanou dovolenou a související pojistné, které jsou na Slovensku daňově uznatelným nákladem. Jak bylo zmíněno výše, rozdíl by byl pouze v použitých nákladových účtech.

4.4.7 Výpočet daně

Po zohlednění všech výše uvedených úprav lze odvodit výpočet daně popsany v tabulce 40 (uvedené hodnoty jsou přepočteny do EUR). Přílohu této práce tvoří vyplněný formulář daňového přiznání, kde jsou hodnoty zasazeny do kontextu jednotlivých oddílů přiznání.

Tabulka 40: Výpočet daně podle slovenských předpisů

Výsledek hospodaření před zdaněním		974 138,78
Položky zvyšující výsledek hospodaření	+	192 079,46
Z toho:		
náklady na reprezentaci		8 501,33
poskytnuté dary		17 698,61
nedaňové opravné položky k zásobám		60 735,57
ostatní nedaňové náklady		27 191,96
náklady nezaplacené do konce zdaňovacího období		77 951,99
Položky snižující výsledek hospodaření	-	24 311,61
Z toho:		
rozdíl účetních a daňových odpisů		16 605,38
hodnota doplacených závazků předchozího období		7 706,23
Základ daně	=	1 141 906,63
Sazba daně	*	21 %

Vypočtená daň	=	239 800,39
Zaplacené zálohy v průběhu zálohového období	-	93 530,20
Výsledný nedoplatek daně k úhradě	=	146 270,19

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výstupů z účetnictví

Výsledná daň k úhradě po úpravách dle slovenské legislativy vychází 146 270,19 EUR, což je v přepočtu na české koruny 3 838 861 CZK. Významnými položkami způsobujícími rozdíl proti české dani z příjmů je především zvýšení výsledku hospodaření o náklady připadající na neuhrazené závazky ve výši 2 045 850 Kč (77 951,99 EUR) a dále nemožnost odečtu hodnoty poskytnutého daru ve výši téměř půl milionu korun. Rozdíly ve prospěch daňových nákladů v podobě daňově uznatelné tvorby rezerv či daňové uznatelnosti nákladů ze závazků doplacených v roce 2020 u dané společnosti nemají takový vliv, aby vyvážily vysoké hodnoty zmíněných připočitatelných položek.

Vypočtená daň ve výši 239 800,39 EUR je také základem pro určení záloh na následující zálohové období. Vzhledem k tomu, že hodnota daně překročila 16 600 EUR, měla by společnost ABC s.r.o. povinnost platit měsíční zálohy ve výši jedné dvanáctiny daně, tedy 19 983,37 EUR. Zatímco na základě českého výpočtu daně by zálohy v průběhu zálohového období činily 1 336 200 Kč za každé čtvrtletí, při přepočítání slovenských záloh na čtvrtletí by se jednalo o částku 59 950,11 EUR za 3 měsíce, tedy při přepočtu na koruny 1 573 391 Kč, což je o 237 191 Kč více.

5 Výsledky a diskuse

Z provedených výpočtů je patrné, že daná účetní jednotka sice v daňovém přiznání za rok 2020 vykázala poměrně vysokou hodnotu položek zvyšujících výsledek hospodaření, nicméně ukázalo se, že značná část těchto nákladů je považována za daňově neúčinné v České republice i na Slovensku. V následující tabulce č. 41 jsou shrnuty rozdíly vyplývající z provedených úprav výsledku hospodaření na základ daně. Hodnoty jsou uvedeny v celých korunách, rozdílové hodnoty jsou vyčísleny z pohledu slovenského výpočtu.

Tabulka 41: Rozdíly vyplývající z výpočtů základu daně

	Česká republika	Slovensko	Rozdíl
Výsledek hospodaření	25 566 272		
Připočitatelné položky	3 134 153	5 041 125	+1 906 972
<i>z toho ČR - rozdíl odpisů</i>	<i>105 252</i>		
<i>z toho ČR - rezerva na dovolenou</i>	<i>33 626</i>		
<i>z toho SK - neuhrazené závazky</i>		<i>2 045 850</i>	
Odčitatelné položky	105 252	638 058	+532 806
<i>z toho ČR - rozdíl zůstatkové hodnoty</i>	<i>105 252</i>		
<i>z toho SK - rozdíl odpisů</i>		<i>435 808</i>	
<i>z toho SK - doplacené závazky</i>		<i>202 250</i>	
Základ daně	28 595 173	29 969 339	+1 374 166
Odečet bezúplatných plnění	464 500	0	-464 500
Sazba daně	19 %	21 %	
Vypočtená daň	5 344 700	6 293 561	+948 861
Zaplacené zálohy	2 454 700		
Nedoplatek k úhradě	2 890 000	3 838 861	+948 861
Zálohová povinnost	1/4 čtvrtletně	1/12 měsíčně	
Záloha (za čtvrtletí)	1 336 200	1 593 391	+257 191

Zdroj: Vlastní zpracování

Významným rozdílem ve slovenském výpočtu je přičtení hodnoty neuhrazených závazků, jež zvyšují výsledek hospodaření o 2 045 850 Kč, přičemž celé 2 miliony připadají na provizi vyfakturovanou k 31.12.2020. Z tohoto data je zřejmé, že částka nemohla být uhrazena do konce účetního období, a tudíž o ni musí být navýšen účetní výsledek roku 2020. Podle závazků roku 2019, které byly uhrazeny v průběhu roku 2020, nic nenapovídá tomu, že by byly běžně provize fakturovány jednorázově na konci roku, mohlo se tedy jednat o výjimečnou fakturaci za delší období. Pokud bude firma ABC s.r.o. zvažovat vstup na slovenský trh, bylo by vhodné nejen mít se zprostředkovateli ve smlouvě ujednáno, za jaké období budou provize fakturovány, ale také kontrolovat, zda jsou smlouvené termíny dodržovány. Tak by bylo možné úhrady uskutečňovat již v průběhu roku a neuhrazený závazek z vyfakturované provize např. za 4. čtvrtletí nebo za prosinec daného roku by měl na výpočet základu daně menší vliv, než tomu bylo v roce 2020.

Další položkou, ve které se metodicky liší postup určení základu daně, je možnost odečtu hodnoty bezúplatných plnění, tedy poskytnutých darů. V případě darů poskytnutých společnostmi v roce 2020 se jednalo o peněžní příspěvky na vybavení a činnost právnických osob v České republice působících v oblasti zdravotnictví a sociálních služeb, jež lze odečíst od základu daně pouze v českém daňovém přiznání. Pokud by firma uvažovala o poskytnutí daru, jehož hodnotu by bylo možné odečíst ve slovenském daňovém přiznání, muselo by se jednat o zahraniční materiální humanitární pomoc.

Vliv na vypočtenou daň má také aplikovaná sazba daně. V České republice se jedná o 19 %, zatímco na Slovensku je sazba 21 %. Pokud by na Slovensku byla stejná sazba daně jako v ČR, při vypočteném základu daně ve výši 29 969 339 Kč (1 141 906,63 EUR) by daň z příjmu činila 5 694 174 Kč, což je o 599 387 Kč méně než při 21% sazbě. Vzhledem k vysokým hodnotám výnosů společnosti a nepravděpodobné splnitelnosti dalších stanovených podmínek nepřipadá v úvahu sazba daně 15 %, která byla zavedena novelou zákona od roku 2021 pro tzv. mikrodaňovníky.

Na základě vypočtené daně je stanovena zálohová povinnost na následující období. Společnost překročila hranici 150 000 Kč, z čehož jí na základě českých předpisů plyne povinnost hradit čtvrtletní zálohu ve výši 25 % poslední známé daňové povinnosti. Výše takto stanovené zálohy je 1 336 200 Kč a je splatná do 15. dne v březnu, červnu, září a prosinci. Daň stanovená podle slovenských předpisů překročila hranici 16 600 EUR

(435 667 Kč), z čehož vyplývá měsíční zálohová povinnost ve výši jedné dvanáctiny poslední známé daňové povinnosti. Jednalo by se o částku 524 463 Kč (19 983 EUR) splatné do konce každého kalendářního měsíce. Při přepočtu na čtvrtletní zálohy pro porovnání se stanovenými zálohami v ČR by se jednalo o 1 593 391 Kč, což je o 257 191 Kč více.

Významnější rozdíly by nepochybně byly patrné, kdyby byla vybrána jiná účetní jednotka, která by tvořila větší množství opravných položek, hradila by své závazky s větším prodlením než společnost ABC s.r.o., měla by možnost uplatňovat odečet daňové ztráty či měla by větší množství zaměstnanců, na jejichž nevybranou dovolenou by tvořila na Slovensku daňově účinné rezervy.

Vliv opravných položek lze demonstrovat na základě výpočtů provedených v kapitolách 4.2.5 a 4.4.2. Účetní jednotka měla k 31.12.2020 možnost vytvořit daňové opravné položky v celkové výši 75 031 Kč, zatímco v případě postupu daného slovenskou legislativou by bylo možné tvořit opravné položky v poloviční hodnotě, 37 669 Kč. Tento rozdíl je dán především skutečností, že české předpisy umožňují za splnění několika podmínek tvorbu daňových opravných položek k nevýznamným pohledávkám ve výši až 100 % již po uplynutí 12 měsíců od splatnosti pohledávky. Pro společnost, která eviduje velké množství drobných pohledávek za různými odběrateli s nejistou úhradou může být toto poměrně velká výhoda v porovnání s možností tvorby opravné položky ve výši 20 % neuhrazené hodnoty pohledávky po uplynutí 360 dní podle slovenské legislativy.

Co se týká prodlení s úhradami závazků, v případě společnosti ABC s.r.o. se vliv úhrad projevil především připočitatelnou položkou ve výši 2 045 850 Kč. V tomto případě lze s ohledem na předchozí roky předpokládat, že se jednalo o výjimku. Pokud by však účetní jednotka pravidelně hradila závazky s velkým zpožděním či nekontrolovala, zda má k dispozici všechny doklady k nákladům, které slovenský zákon považuje za daňově účinné až po zaplacení, je možné, že by bylo nutné zvyšovat výsledek hospodaření o významné částky. Vliv těchto nákladů by potom do velké míry závisel na tom, nakolik by doplacené závazky z předchozích období kompenzovaly závazky, které budou uhrazeny až v období následujícím.

Účetní jednotka vybraná pro účely této práce nevykazovala v bezprostředně předcházejících letech daňové ztráty, proto nebyly podrobně popsány možnosti uplatnění a

odlišnosti plynoucí z českých a slovenských předpisů. Pokud by byla vybrána společnost s daňovými ztrátami z minulých let, která za rok 2020 dosáhla zisku, lišila by se možnost uplatnitelné výše ztráty v České republice a na Slovensku. Zatímco slovenské předpisy stanovují limity, do jaké výše vykázané ztráty či základu daně lze v běžném období ztrátu uplatnit, český zákon žádné hranice nestanovuje. U společnosti s vysokými ztrátami předchozích let by tak mohla být významným faktorem při stanovení daně možnost odečtení vyšší hodnoty daňové ztráty v České republice, než umožňuje slovenský zákon.

6 Závěr

Cílem diplomové práce bylo na základě analýzy daňové uznatelnosti nákladů provést transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně v souladu s legislativou České republiky a Slovenska a následně zhodnotit výhodnost vstupu vybrané české společnosti na slovenský trh z hlediska vlivu nedaňových nákladů na daň z příjmů.

Za tímto účelem byla vybrána účetní jednotka působící v České republice, na jejíž účetní výstupy byly aplikovány postupy nezbytné pro určení základu daně z příjmů právnických osob. Výchozí hodnota výsledku hospodaření ve výši 25 566 272 Kč byla určena jako rozdíl mezi výnosy a náklady, jež společnost vykázala k 31.12.2020.

Bylo provedeno zařazení dlouhodobého majetku společnosti do odpisových skupin na základě slovenského zákona o dani z příjmů a byly vyčísleny daňové odpisy za jednotlivé odpisové skupiny. Rozdíly ve výpočtech odpisů stanovených legislativou daných zemí a změny odpisových skupin některého majetku způsobily, že ačkoliv by v českém daňovém přiznání rozdíl účetních a daňových odpisů zvyšoval výsledek hospodaření, v případě Slovenska by se jednalo o položku, kterou lze naopak odečíst.

Odlišná metodika pro stanovení základu daně se projevila při rozhodování o připočitatelných položkách. Společnost účtuje o rezervě na nevyčerpanou dovolenou, jež byla vypočtena ve výši 33 626 Kč. České zákony neumožňují vytvářet daňově účinnou rezervu na nevyčerpanou dovolenou a příslušné odvody, proto je nutné částku tohoto účetního nákladu přičíst k výsledku hospodaření. Pokud by se jednalo o slovenskou účetní jednotku, byla by rezerva daňově uznatelným nákladem, oproti českému účetnictví by se lišilo pouze označení účtu, na který by částka byla účtována.

Významný rozdíl způsobilo ustanovení § 17 slovenského zákona o dani z příjmů, jež ukládá povinnost navýšit výsledek hospodaření o hodnotu definovaných nákladů příslušejících k závazkům neuhrazeným do konce roku. Z tohoto důvodu by musela účetní jednotka přičíst mimo jiné neuhrazenou provizi, která byla vyfakturována na konci roku v hodnotě 2 miliony Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že závazek byl uhrazen v průběhu roku 2021, bude se v daňovém přiznání za následující rok jednat o položku, která bude snižovat výsledek

hospodaření. Stejný vliv měly v daňovém přiznání za rok 2020 uhrazené závazky z roku 2019, přičemž by se jednalo o částku 202 250 Kč.

Dalším rozdílem v průběhu transformace výsledku hospodaření na základ daně je odlišná úprava možností odpočtu bezúplatných plnění. Společnost poskytla v roce 2020 peněžité dary v hodnotě bezmála půl milionu korun, jež jsou sice nedaňovými náklady, při splnění podmínek stanovených zákonem o dani z příjmů lze však jejich hodnotu odečíst od základu daně. Přestože se pro účetní jednotku jednalo o částku, která mohla být odečtena od základu daně v České republice, v případě slovenské společnosti by se jednalo o nedaňový náklad bez možnosti odečtu.

Po úpravách výsledku hospodaření o vypočtené připočitatelné a odčitatelné položky bylo možné aplikovat příslušnou sazbu daně platnou v jednotlivých zemích a byla stanovena daňová povinnost. Ta byla v případě České republiky 5 344 700 Kč, na Slovensku by se jednalo o částku 6 293 561, tedy o 948 861 Kč více. Na základě výše daňové povinnosti byly stanoveny zálohy na daň z příjmů a jejich periodicita v následujícím zálohovém období. Zatímco v České republice by účetní jednotka měla povinnost čtvrtletně hradit 1 336 200 Kč, na Slovensku by bylo nutné platit měsíční zálohy ve výši jedné dvanáctiny daňové povinnosti. V porovnání s Českou republikou by se jednalo za každé čtvrtletí o tři platby v celkové výši 1 593 391 Kč, tedy o 257 191 Kč více.

Na základě provedených výpočtů a porovnání získaných hodnot lze konstatovat, že v roce 2020 by pro danou společnost působení na Slovensku nebylo výhodné. Je však třeba vzít v úvahu, že vysoká připočitatelná položka způsobená neuhrazenou provizí byla výjimkou, která se v účetnictví dané společnosti neobjevuje pravidelně, a navíc bude možné o tuto částku snížit základ daně v následujícím roce. Z pohledu ostatních připočitatelných a odčitatelných položek lze dojít k závěru, že jejich hodnoty se v případě společnosti, která byla vybrána, vzájemně do určité míry kompenzují. Při rozhodování o vstupu na slovenský trh by tedy zřejmě v případě společnosti ABC s.r.o. mohly mít rozhodující vliv jiné faktory než daňové a nedaňové náklady.

7 Seznam použitých zdrojů

BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, et al., 2020. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2020*. 17. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-593-4.

České účetní standardy: podnikatelé, nevýdělečné organizace, obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, státní fondy, 2018. Ostrava: Sagit. ÚZ. ISBN 978-80-7488-286-9.

ČIŽINSKÁ, Romana, 2018. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0194-8.

DUŠEK, Jiří, 2020. *Daně z příjmů: přehledy, daňové a účetní tabulky*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-1048-3.

DUŠEK, Jiří, 2018. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0867-1.

Daňový sprievodca 2021 s komentárom, 2021. Bratislava: MAFRA Slovakia. ISBN 978-80-89950-78-2.

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2021. *Základy účetnictví*. 3., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7676-158-2.

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK, 2021. *Daňové a nedaňové náklady 2021*. 4. rozšířené vydání. Praha: ESAP. ISBN 978-80-907398-4-0.

HRUŠKA, Vladimír, 2019. *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty, aneb, Průvodce účetními operacemi a účetní závěrkou*. 2. vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2245-5.

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, et al., 2020. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7554-250-2.

KOLEMBUS, Anton, 2020. *Daňová optimalizácia*. Žilina: Poradca. ISBN 978-80-8162-149-9.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2018. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-165-3.

MINTÁL, Ján, 2021. *Daňové a nedaňové výdavky 2021*. Žilina: Poradca. ISBN 978-80-8162-167-3.

PELC, Vladimír, 2020. *Daně z příjmů s komentářem*. 18. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.

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

PILAŘOVÁ, Ivana, 2020. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7598-731-0.

RYNEŠ, Petr, 2021. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2021*. 21. aktualizované vydání. Praha: ANAG. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-303-5.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2021. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-3184-6.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ, 2020. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-887-4.

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. In: *Sbírka zákonů*. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>.

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>.

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů*. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>.

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů*. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>.

SLOVENSKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov. In: *Zbierka zákonov*. Dostupné také z: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2003-595>.

SLOVENSKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 582/2004 Z. z., o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. In: *Zbierka zákonov*. Dostupné také z: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-582>.

HAAS KUBÁTOVÁ, Alena, 2021. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady. *STORMWARE s.r.o.* [online]. 11.6.2021 [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/danove-uznatelne-a-neuznatelne-naklady/>.

IAS PLUS, 2018. *Conceptual Framework for Financial Reporting 2018* [online]. Deloitte Touche Tohmatsu Limited [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>.

MARTÍNKOVÁ, Michaela. Nové lhůty při podání přiznání k dani z příjmů. *STORMWARE s.r.o.* [online]. 5.2.2021 [cit. 2021-7-29]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/nove-lhuty-pri-podani-danoveho-priznani-k-dani-z-p/>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Plnění státního rozpočtu ČR za leden až prosinec 2020* [online]. 5.1.2021 [cit. 2021-7-29]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/pokladni-plneni-sr-40434>.

OECD. *Revenue Statistics 2020* [online], 2020. Paris: OECD Publishing [cit. 2021-8-31]. ISSN 2522770X. Dostupné z: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics_2522770x.

ÚČETNÍ PRŮVODCE MÁDÁTI, 2022. Účet 528 - Ostatní sociální náklady. *Nakladatelství Sagit, a. s.* [online]. [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: https://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&refresh=yes&levelid=U_528.HTM.

ÚČETNÍ PRŮVODCE MÁDÁTI, 2022. Účet 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti [online]. Nakladatelství Sagit, a.s. [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: https://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&refresh=yes&levelid=U_55.HTM.

8 Přílohy

Příloha A Rozvaha před zdaněním za rok 2020

Příloha B Výkaz zisku a ztráty před zdaněním za rok 2020

Příloha C Výpočet odpisů pro rok 2020

Příloha D Vyplněný formulář českého daňového přiznání

Příloha E Vyplněný formulář slovenského daňového přiznání

Příloha A Rozvaha před zdaněním za rok 2020

ROZVAHA



k. 3 1 . 1 2 . 2 0 2 0

v tisících Kč

ič

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

ABC s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Označ.	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	+101 342	+10 740	+90 602	
B.	Stálá aktiva	+22 265	+9 146	+13 119	
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	+257	+78	+179	
B.I.2.	Ocenitelná práva	+257	+78	+179	
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	+257	+78	+179	
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	+22 008	+9 068	+12 940	
B.II.1.	Pozemky a stavby	+7 276	+2 539	+4 737	
B.II.1.2.	Stavby	+7 276	+2 539	+4 737	
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	+14 732	+6 529	+8 203	
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	+0	+0	+0	
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	+0	+0	+0	
C.	Oběžná aktiva	+78 379	+1 594	+76 785	
C.I.	Zásoby	+37 099	+1 594	+35 505	
C.I.3.	Výrobky a zboží	+37 099	+1 594	+35 505	
C.I.3.2.	Zboží	+37 099	+1 594	+35 505	
C.II.	Pohledávky	+19 893	+0	+19 893	
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	+436	+0	+436	
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	+310	+0	+310	
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	+126	+0	+126	
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	+126	+0	+126	
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	+19 457	+0	+19 457	
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	+16 953	+0	+16 953	
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	+2 504	+0	+2 504	
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	+2 284	+0	+2 284	
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	+220	+0	+220	
C.IV.	Peněžní prostředky	+21 387	+0	+21 387	
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	+8	+0	+8	
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	+21 379	+0	+21 379	
D.	Časové rozlišení aktiv	+698	+0	+698	
D.1.	Náklady příštích období	+698	+0	+698	

Označ.	PASIVA	Běžné účetní období	Minulé období
		Netto	Netto
	PASIVA CELKEM	+90 602	
A.	Vlastní kapitál	+72 667	
A.I.	Základní kapitál	+200	
A.I.1.	Základní kapitál	+200	
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	+46 901	
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	+46 897	
A.IV.2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	+4	
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	+25 566	
B.+C.	Cizí zdroje	+17 774	
B.	Rezervy	+34	
B.4.	Ostatní rezervy	+34	
C.	Závazky	+17 740	
C.I.	Dlouhodobé závazky	+7 077	
C.I.9.	Závazky - ostatní	+7 077	
C.I.9.1.	Závazky ke společníkům	+7 077	
C.II.	Krátkodobé závazky	+10 663	
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	+29	
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	+9 742	
C.II.8.	Závazky ostatní	+892	
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	+41	
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	+391	
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	+203	
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	+49	
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	+196	
C.II.8.7.	Jiné závazky	+12	
D.	Časové rozlišení pasiv	+161	
D.1.	Výdaje příštích období	+161	

Sestaveno dne:	Podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou nebo statutárního orgánu účetní jednotky, poznámka
Právní forma účetní jednotky:	
Předmět podnikání:	
Pozn.:	

Příloha B Výkaz zisku a ztráty před zdaněním za rok 2020

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY



k. 3 1 . 1 2 . 2 0 2 0

Od: 1.1.2020 Do: 31.12.2020

v tisících Kč

IČ

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

ABC s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném	minulém
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	+21	
II.	Tržby za prodej zboží	+140 807	
A.	Výkonová spotřeba	+101 598	
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	+57 993	
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	+6 195	
A.3.	Služby	+37 410	
D.	Osobní náklady	+7 199	
D.1.	Mzdové náklady	+5 342	
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	+1 857	
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	+1 517	
D.2.2.	Ostatní náklady	+340	
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	+5 490	
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	+3 896	
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	+3 896	
E.2.	Úpravy hodnot zásob	+1 594	
III.	Ostatní provozní výnosy	+1 916	
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	+921	
III.3.	Jiné provozní výnosy	+995	
F.	Ostatní provozní náklady	+2 361	
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	+522	
F.3.	Daně a poplatky	+575	
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	+34	
F.5.	Jiné provozní náklady	+1 230	
*	* Provozní výsledek hospodaření (+/-)	+26 096	
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	+12	
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	+0	
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	+12	
VII.	Ostatní finanční výnosy	+1 905	
K.	Ostatní finanční náklady	+2 447	
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-530	
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	+25 566	
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	+25 566	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	+25 566	
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	+144 661	

Odpisy - odpisová skupina 1 - rovnoměrné

Zařazení	Číslo	Způsob odpisování	Pořizovací cena	Výpočet odpisu	Odpis
28.6.2018	18HM001	rovnoměrný odpis	70 247,93	$(70247,93/100)*40$	28 099
28.6.2018	18HM002	rovnoměrný odpis	53 719,01	$(53719,01/100)*40$	21 488
29.9.2018	18HM003	rovnoměrný odpis	97 438,02	$(97438,02/100)*40$	38 975
29.9.2018	18HM004	rovnoměrný odpis	71 322,31	$(71322,31/100)*40$	28 529
5.12.2018	18HM005	rovnoměrný odpis	180 038,02	$(180038,02/100)*40$	72 015
17.1.2019	19HM001	rovnoměrný odpis	205 289,25	$(205289,25/100)*40$	82 116
20.2.2019	19HM002	rovnoměrný odpis	63 553,67	$(63553,67/100)*40$	25 421
29.3.2019	19HM003	rovnoměrný odpis	169 194,21	$(169194,21/100)*40$	67 678
22.5.2019	19HM004	rovnoměrný odpis	338 194,22	$(338194,22/100)*40$	135 278
26.6.2019	19HM005	rovnoměrný odpis	210 578,52	$(210578,52/100)*40$	84 231
22.8.2019	19HM006	rovnoměrný odpis	111 487,60	$(111487,60/100)*40$	44 595
22.8.2019	19HM007	rovnoměrný odpis	57 842,98	$(57842,98/100)*40$	23 137
22.8.2019	19HM008	rovnoměrný odpis	47 024,79	$(47024,79/100)*40$	18 810
5.12.2019	19HM009	rovnoměrný odpis	42 214,00	$(42214,00/100)*40$	16 886
12.12.2019	19HM010	rovnoměrný odpis	42 214,00	$(42214,00/100)*40$	16 886
Celkem rovnoměrné odpisy sk. 1:			1 760 358,53		704 143

Odpisy - odpisová skupina 1 - rovnoměrné mimořádné

Zařazení	Číslo	Způsob odpisování	Pořizovací cena	Měsíce odpisování 2020	Výpočet odpisu	Odpis
29.5.2020	20HM001	rovnoměrný odpis - mimořádný	109 346,28	7	$(109346,28/12)*7$	63 785
5.8.2020	20HM002	rovnoměrný odpis - mimořádný	87 520,66	4	$(87520,66/12)*4$	29 174
5.8.2020	20HM003	rovnoměrný odpis - mimořádný	70 413,22	4	$(70413,22/12)*4$	23 471
6.8.2020	20HM004	rovnoměrný odpis - mimořádný	160 674,35	4	$(160674,35/12)*4$	53 558
30.9.2020	20HM005	rovnoměrný odpis - mimořádný	40 413,22	3	$(40413,22/12)*3$	10 103
30.9.2020	20HM006	rovnoměrný odpis - mimořádný	61 570,25	3	$(61570,25/12)*3$	15 393
30.9.2020	20HM007	rovnoměrný odpis - mimořádný	57 685,95	3	$(57685,95/12)*3$	14 421
13.11.2020	20HM008	rovnoměrný odpis - mimořádný	40 901,65	1	$(40901,65/12)*1$	3 408
21.12.2020	20HM009	rovnoměrný odpis - mimořádný	52 065,29	0	$(52065,29/12)*0$	0
Celkem mimořádné rovnoměrné odpisy sk. 1:			680 590,87			213 314

Odpisy - odpisová skupina 2 - rovnoměrné

Zařazení	Číslo	Způsob odpisování	Pořizovací cena	Výpočet odpisu	Odpis
22.3.2017	17HM001	rovnoměrný odpis	360 582,64	$((360582,64/100)*22,25)*0,5$	40 115
8.6.2017	17HM002	rovnoměrný odpis	360 582,64	$((360582,64/100)*22,25)*0,5$	40 115
22.3.2017	17HM003	rovnoměrný odpis	360 582,64	$(360582,64/100)*22,25$	80 230
8.6.2017	17HM004	rovnoměrný odpis	360 582,64	$(360582,64/100)*22,25$	80 230
24.7.2017	17HM005	rovnoměrný odpis	360 582,64	$(360582,64/100)*22,25$	80 230
30.11.2017	17HM006	rovnoměrný odpis	84 878,32	$(84878,32/100)*22,25$	18 885
1.12.2017	17HM007	rovnoměrný odpis	496 356,23	$(496356,23/100)*22,25$	110 439
20.12.2017	17HM008	rovnoměrný odpis	199 561,92	$(199561,92/100)*22,25$	44 403
26.2.2018	18HM006	rovnoměrný odpis	200 000,00	$(200000/100)*22,25$	44 500
29.11.2018	18HM007	rovnoměrný odpis	148 743,74	$(148743,74/100)*22,25$	33 095
9.7.2019	19HM011	rovnoměrný odpis	769 731,40	$(769731,40/100)*22,25$	171 265
8.10.2019	19HM012	rovnoměrný odpis	2 781 526,70	$(2781526,70/100)*22,25$	618 890
8.10.2019	19HM013	rovnoměrný odpis	350 702,48	$(250702,48)*22,25$	78 031
Celkem rovnoměrné odpisy sk. 2:			6 834 413,99		1 440 427

vyřazeno - 50% odpis
vyřazeno - 50% odpis

Odpisy - odpisová skupina 2 - rovnoměrné mimořádné

Zařazení	Číslo	Způsob odpisování	Požizovací cena	Měsíce odpisování 2020	Výpočet odpisu	Odpis
3.3.2020	20HM010	rovnoměrný odpis - mimořádný	550 616,54	9	$((550616,54*0,6)/12)*9$	247 777
23.4.2020	20HM011	rovnoměrný odpis - mimořádný	515 093,39	8	$((515093,39*0,0)/12)*8$	206 037
13.5.2020	20HM012	rovnoměrný odpis - mimořádný	581 818,20	7	$((581818,20*0,8)/12)*7$	203 636
9.6.2020	20HM013	rovnoměrný odpis - mimořádný	727 671,90	6	$((727671,90*0,6)/12)*6$	218 302
6.10.2020	20HM014	rovnoměrný odpis - mimořádný	549 777,68	2	$((549777,68*0,7)/12)*2$	54 978
9.11.2020	20HM015	rovnoměrný odpis - mimořádný	485 301,65	1	$((485301,65*0,3)/12)*1$	24 265
9.11.2020	20HM016	rovnoměrný odpis - mimořádný	483 199,17	1	$((483199,17*0,1)/12)*1$	24 160
26.11.2020	20HM017	rovnoměrný odpis - mimořádný	519 604,96	1	$((519604,96*0,6)/12)*1$	25 980
Celkem mimořádné rovnoměrné odpisy sk. 2:			4 413 083,49			1 005 136

Odpisy - odpisová skupina 2 - zrychlené

Zařazení	Číslo	Způsob odpisování	Pořizovací cena	Koeficient	Vstupní cena 2020	Výpočet odpisu	Odpis
7.1.2016	16HM001	zrychlený odpis	359 733,05	6	28 778,05	$((2*28778,05)/(6-4))*0,5$	14 389
4.5.2016	16HM002	zrychlený odpis	644 715,70	6	51 576,70	$((2*51576,70)/(6-4))*0,5$	25 788
22.7.2016	16HM003	zrychlený odpis	567 016,53	6	45 360,53	$((2*45360,53)/(6-4))*0,5$	22 680
22.7.2016	16HM004	zrychlený odpis	349 466,13	6	27 956,13	$((2*27956,13)/(6-4))*0,5$	13 978
30.9.2016	16HM005	zrychlený odpis	479 449,59	6	38 355,59	$(2*38355,59)/(6-4)$	38 356
3.2.2016	16HM006	zrychlený odpis	582 952,07	6	46 635,07	$(2*46635,07)/(6-4)$	46 635
Celkem zrychlené odpisy sk. 2:					238 662,07		161 826

vyřazeno - 50% odpis
 vyřazeno - 50% odpis
 vyřazeno - 50% odpis
 vyřazeno - 50% odpis

Odpisy - odpisová skupina 5 - rovnoměrné

Zařazení	Číslo	Způsob odpisování	Pořizovací cena	Výpočet odpisu	Odpis
1.1.2008	16HM007	rovnoměrný odpis	134 463,64	$(134463,64/100)*3,4$	4 572
25.5.2017	17HM009	rovnoměrný odpis	545 000,00	$(545000/100)*3,4$	18 530
30.11.2020	20HM018	rovnoměrný odpis	3 165 810,37	$(3165810,37/100)*1,4$	44 321
Celkem rovnoměrné odpisy sk. 5:			3 845 274,01		67 423

1. rok odpisování

Odpisy - odpisová skupina 5 - zrychlené

Zařazení	Číslo	Způsob odpisování	Pořizovací cena	Koeficient	Vstupní cena 2020	Výpočet odpisu	Odpis
31.12.2007	16HM008	zrychlený odpis	2 659 061,45	31	745 230,45	$(2*745230,45)/(31-13)$	82 803
17.12.2013	16HM009	zrychlený odpis	186 000,00	31	118 012,00	$(2*118012,00)/(31-7)$	9 834
31.7.2015	16HM010	zrychlený odpis	574 646,74	31	415 021,74	$(2*415021,74)/(31-5)$	31 925
31.12.2015	16HM011	zrychlený odpis	556 229,80	31	401 720,80	$(2*401720,80)/(31-5)$	30 902
Celkem zrychlené odpisy sk. 5:			3 975 937,99		1 679 984,99		155 464

odpisováno 13 let
odpisováno 7 let
odpisováno 5 let
odpisováno 5 let

Příloha D Vyplněný formulář českého daňového přiznání

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

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územnímu pracovišti v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání ¹⁾
 řádné dodatečné ⁹⁾ opravně

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání
Základní investiční fond podle § 17b zákona ¹⁾ ano ne
Zdaňovací období podle § 21a písm. zákona

Počet příloh II. oddílu
Počet zvláštních příloh ⁸⁾
Počet samostatných příloh ⁹⁾

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

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

od do

I. ODDÍL - údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

06 Sidlo ¹⁰⁾
a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

b) obec c) PSČ

d) stát/kód státu e) číslo telefonu

07 Kategorie účetní jednotky Kód

08 Přiznání podal poradce ¹⁾ ano ne

09 Plná moc poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne ²⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem ¹⁾ ano ne

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy ^{1), 7)} ano ne ano ne ²⁾

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami ⁹⁾ Kód

13 Hlavní (převažující) činnost Kód klasifikace CZ-NACE ²⁾

II. ODDÍL - daň z příjmů právnických osob (dále jen "daň")

Řádek	Název položky	Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ⁸⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta - ³⁾) nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni 3 1 . 1 2 . 2 0 2 0	+25 566 272	
20 ⁸⁾	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	+0	
30 ⁸⁾	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	+0	
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	+3 028 901	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§26 zákona a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona	+105 252	
61 ⁸⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ⁸⁾			
63	Částky, o které se podle § 23e, § 23g, § 23h a § 38fa zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	+0	
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62 + 63)	+3 134 153	
100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona a podle § 38fa zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	+0	
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	+0	
109 ⁸⁾	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	+0	
110 ⁸⁾	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	+0	
111 ⁸⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	+0	
112 ⁸⁾	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	+0	
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona	+0	
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona	+0	
140 ⁸⁾	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně	+0	
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	+0	
160 ⁸⁾	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví	+105 252	
161 ⁸⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ⁸⁾			
163	Částky, o které se podle § 23e, § 23g a § 38fa zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	+0	
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162 + 163)	+105 252	

Identifikační číslo

1 2 3 4 5 6 7 8

Daňové identifikační číslo

C Z

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)	Vypni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	50 - Spotřebované nákupy	+265 482	
2	51 - Služby	+272 863	
3	54 - Jiné provozní náklady	+834 674	
4	55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady př. období a opravné položky v provozní oblasti	+627 631	
5	56 - Finanční náklady	+28 251	
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	+3 028 901	

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	Vypni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1	+917 462	
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	+2 607 403	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3	+0	
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4	+0	
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	+222 890	
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6	+0	
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007	+0	
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona	+0	
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později	+42 768	
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	+3 790 523	

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 neodepisuje 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	+0	
----	--	----	--

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona	+464 500	
2	(neobsazeno)	X	X

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona	+0	
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona	+0	
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)	+0	
5 ⁶⁾	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo § 35b ¹⁾ zákona	+0	

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁵⁾

Počet samostatných příloh

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ⁶⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu	+0	
2 ⁶⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek ze ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)	+0	
3 ⁶⁾	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek ze ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)	+0	
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek ze ř. 1 a 3)	+0	
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3 zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)	+0	

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

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

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obrátu	Kč	+144 661 772	
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby	+11	

Řádek		Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňované vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňované vynětí (ř. 10 + 70 - 170) ³⁾	+28 595 173	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3),4)}	+0	
210 ⁵⁾	Úhrn vynětých příjmů (základu daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ^{3),5)}	+0	
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňované vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ³⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňované vynětí (ř. 200 - 201 - 210) ³⁾	+28 595 173	
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾	+0	
240 ⁶⁾			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona	+0	
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona	+0	
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňované vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ³⁾ (ř. 220 - 230 - 240 - 241 - 242 - 243)	+28 595 173	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ³⁾	464 500	
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňované vynětí, snížení o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 - 251 - 260)	+28 130 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19	
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	+5 344 700	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾	+0	
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 - 300 ± 301) ⁵⁾	+5 344 700	
319 ⁶⁾	Snížení daně podle § 38fa odst. 8 zákona	+0	
319a	Snížení daně podle § 38fa odst. 9 zákona	+0	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310 po snížení daně na ř. 319 a ř. 319a)	+0	
330	Daň po snížení na ř. 319, ř. 319a a po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 - 319 - 319a - 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾	+5 344 700	
331 ⁶⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícoruny dolů ⁵⁾	+0	
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	0	
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$ zaokrouhlená na celé Kč nahoru	+0	
334	Snížení daně podle § 38fa odst. 8 zákona a zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)	+0	
335	Daň ze samostatného základu daně po snížení a po zápočtu (ř. 333 - 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru	+0	
340	Celková daň (ř. 330 + 335)	+5 344 700	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 - 335 = ř. 330)	+5 344 700	


III. ODDÍL - (neobsazeno)

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

IV. ODDÍL - dodatečné daňové přiznání

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

V. ODDÍL - placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zaplacen	+2 454 700	
2 ^{a)}	Na zajištění daně srazeno plátcem (§ 38e zákona)	+0	
3 ^{b)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 8 zákona)	+0	
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 - ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 - ř. 340 II. oddílu) > 0	-2 890 000	

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

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

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

Osoba oprávněná k podpisu

Datum

Otisk razítka



Vlastnoruční podpis osoby oprávněné k podpisu

Vysvětlivky:

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

¹⁰⁾ § 17 odst. 3 zákona.

Příloha E Vyplněný formulář slovenského daňového priznání

DPPOV20_1 		DAŇOVÉ PRIZNANIE K DANI Z PRÍJMOV PRÁVNICKEJ OSOBY podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon“)			
Číselné údaje sa zarovnávajú vpravo, ostatné údaje sa píšú zľava. Nevyplnené riadky sa ponechávajú prázdne. Údaje sa vyplňajú paličkovým písmom (podľa tohto vzoru), písacím strojom alebo tlačiarňou, a to čiernou alebo tmavomodrou farbou.					
Á Ā B Ć D É F G H Í J K L M N O P Q R Š T Ú V X Ý Ž 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9					
[01] - Daňové identifikačné číslo [02] - IČO		[03] - Právna forma Druh daňového priznania X daňové priznanie opravné daňové priznanie dodatočné daňové priznanie (vyznačí sa x)		Za zdaňovacie obdobie od 0 1 . 0 1 . 2 0 2 0 do 3 1 . 1 2 . 2 0 2 0	
[04] - SK NACE Hlavná, prevažná činnosť					
I. časť - ÚDAJE O DAŇOVNÍKOVI					
[05] - Obchodné meno alebo názov A B C s . r . o .					
Sídlo v deň podania daňového priznania na území Slovenskej republiky alebo v zahraničí					
[06] - Ulica [08] - PSČ [11] - Telefónne číslo		[09] - Obec [10] - Štát [12] - Emailová adresa / Faxové číslo		[07] - Súpisné/orientačné číslo	
Uplatnenie osobitného spôsobu zahrňovania kurzových rozdielov do základu dane podľa § 17 ods. 17 zákona Ukončenie uplatňovania osobitného spôsobu zahrňovania kurzových rozdielov do základu dane podľa § 17 ods. 17 zákona Daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou (nerezident) podľa § 2 písm. e) tretieho bodu zákona a podľa príslušného článku zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia Započítanie daňovej licencie podľa § 46b ods. 5 a § 52zk zákona			Ekonomické, personálne alebo iné prepojenie (vyznačí sa x) podľa § 2 písm. n) zákona so závislými osobami Platiteľ dane z pridanej hodnoty k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia na účely započítania daňovej licencie Ročný obrat za zdaňovacie obdobie presiahol 500 000 eur Polovičná výška daňovej licencie podľa § 46b ods. 3 a § 52zk zákona Uplatnenie oslobodenia podľa § 13a alebo § 13b zákona		
Umiestnenie stálej prevádzkárne na území Slovenskej republiky, za ktorú sa vypočíta základ dane alebo daňová strata ¹⁾					
[13] - Ulica [15] - PSČ		[14] - Súpisné/orientačné číslo [16] - Obec		[17] - Počet stálych prevádzkarní	
1) Vyplňa sa, len ak daňovník nemá sídlo na území Slovenskej republiky.					
Záznamy daňového úradu					
Miesto pre evidenčné číslo					
Odtlačok prezentačnej pečiatky daňového úradu					



II. časť - VÝPOČET ZÁKLADU DANE A DANE

Popis položky	Riadok Znamienko	Údaje v eurách
Výsledok hospodárenia pred zdanením (§17 ods.1 zákona (zisk +, strata -)) alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami (III. časť - r. 3 tabuľky F alebo r. 1 tabuľky C1 alebo r. 1 tabuľky C2 alebo r. 3 tabuľky G2) alebo upravený výsledok hospodárenia (III. časť - r. 4 tabuľky G3)	100 +	9 7 4 1 3 8 , 7 8
Položky zvyšujúce výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami		
Sumy, ktoré neoprávnené skrátili príjmy vrátane rozdielu podľa § 17 ods. 5 zákona a sumy nepeňažných plnení, ak nie sú súčasťou r. 100	110	,
Výdavky (náklady), ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 21 alebo § 21a zákona alebo ktoré boli vynaložené v rozpore s § 19 zákona, okrem súm uvedených na r. 140, 150 a 180 (tabuľka A – III. časť)	130	1 1 4 1 2 7 , 4 7
Sumy podľa § 17 ods. 19 zákona, ktoré neboli zaplatené do konca zdaňovacieho obdobia	140	7 7 9 5 1 , 9 9
Rozdiel, o ktorý odpisy hmotného majetku uplatnené v účtovníctve prevyšujú daňové odpisy tohto majetku (tabuľka B - III. časť)	150	,
Úprava (zvýšenie) základu dane v prípade zrušenia daňovníka s likvidáciou, pri vyhlásení konkurzu (§ 17 ods. 8 zákona), predaji podniku (§ 17a zákona), nepeňažnom vklade (§ 17b a 17d zákona) alebo zrušení bez likvidácie (§ 17c a 17e zákona)	170	,
Ostatné položky zvyšujúce r. 100, neuvedené v r. 110 až 170	180	,
Medzisúčet (r. 110 + r. 130 + r. 140 + r. 150 + r. 170 + r. 180)	200	1 9 2 0 7 9 , 4 6
Položky znižujúce výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami		
Príjmy, ktoré nie sú predmetom dane podľa § 12 ods. 7 zákona, ak sú súčasťou sumy v r. 100 a príjmy nezahrňované do základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. a) zákona	210	,
Príjmy, ktoré nie sú predmetom dane u daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie (§ 12 ods. 3 zákona), ak sú súčasťou sumy v r. 100 a nie sú uvedené v r. 210	220	,
Príjmy oslobodené od dane podľa § 13 zákona, ak sú súčasťou sumy v r. 100	230	,
Príjmy oslobodené od dane podľa § 13a a 13b zákona, ak sú súčasťou sumy v r. 100 (z r. 3 prílohy k § 13a a § 13b zákona)	240	,
Rozdiel, o ktorý daňové odpisy hmotného majetku prevyšujú odpisy tohto majetku uplatnené v účtovníctve (tabuľka B - III. časť)	250	1 6 6 0 5 , 3 8
Príjmy oslobodené od dane podľa § 13c zákona, ak sú súčasťou sumy v r. 100	260	,
Sumy podľa § 17 ods. 19 zákona v znení účinnom do 31. decembra 2014, podľa § 52 ods. 12 a § 17 ods. 19 zákona, ktoré boli zaplatené v zdaňovacom období, ak nie sú súčasťou sumy v r. 100	270	7 7 0 6 , 2 3
Úprava (zníženie) základu dane v prípade zrušenia daňovníka s likvidáciou, pri vyhlásení konkurzu (§17 ods. 8 zákona), predaji podniku (§ 17a zákona), nepeňažnom vklade (§ 17b a 17d zákona) alebo zrušení bez likvidácie (§ 17c a 17e zákona)	280	,
Ostatné položky znižujúce r. 100, neuvedené v r. 210 až 280	290	,
Medzisúčet (r. 210 + r. 220 + r. 230 + r. 240 + r. 250 + r. 260 + r. 270 + r. 280 + r. 290)	300	2 4 3 1 1 , 6 1
Položky upravujúce základ dane alebo daňovú stratu		
Základ dane (+) alebo daňová strata (-) (r. 100 + r. 200 - r. 300 + r. 10 tabuľky H)	301 +	1 1 4 1 9 0 6 , 6 3
Sumy podľa § 17 ods. 34 a 35 zákona	302	,
Suma členských príspevkov podľa § 19 ods. 3 písm. n) zákona, ktoré sú súčasťou r. 100, prevyšujúca v úhrne 5 % zo základu dane uvedeného na r. 301; ak suma 5 % zo základu dane uvedeného na r. 301 presiahne 30 000 eur, uvádza sa suma prevyšujúca 30 000 eur	303	,
Suma výdavkov za alkoholické nápoje podľa § 21 ods. 1 písm. h) tretieho bodu zákona, ktoré sú ako reklamný predmet súčasťou r. 100, prevyšujúca v úhrne 5 % zo základu dane uvedeného na r. 301	304	,



Suma uhradeného sponzorského podľa § 17 ods. 19 písm. h) zákona, ak suma v r. 301 < 0 alebo suma uhradeného sponzorského prevyšujúceho skutočné použitie	305		
Suma výdavkov na obstaranie, technické zhodnotenie, prevádzkovanie, opravy a udržiavanie motorového vozidla podľa § 17 ods. 39 zákona	306		
Suma zníženia základu dane podľa § 17 ods. 37 zákona pri poskytovaní praktického vyučovania žiakovi na základe učebnej zmluvy	307		
Úhrn základov dane kontrolovaných zahraničných spoločností podľa § 17h zákona alebo suma zníženia základu dane podľa § 17h ods. 9 až 11 zákona	308		
Základ dane alebo daňová strata			
Základ dane (+) alebo daňová strata (-) po úprave o položky uvedené na r. 302 až 308 (r. 301 + r. 302 + r. 303 + r. 304 + r. 305 + r. 306 - r. 307 + r. 308)	310	+	1 1 4 1 9 0 6 , 6 3
Časť základu dane alebo daňovej straty, vykázanej obchodnou spoločnosťou, pripadajúca na komplementárov komanditnej spoločnosti alebo na spoločníkov verejnej obchodnej spoločnosti	320		
Úhrn vyňatých príjmov (základov dane) podliehajúcich zdaneniu v zahraničí a daňových strát	330		
Základ dane (+) alebo daňová strata (-) po úprave o položky uvedené na r. 320 a 330 (r. 310 - r. 320 - r. 330)	400	+	1 1 4 1 9 0 6 , 6 3
Položky odpočítateľné od základu dane uvedeného v r. 400			
Odpočet daňovej straty najviac do výšky základu dane uvedeného v r. 400 (z r. 2 stĺ. 9 tabuľky D - III. časť)	410		0 , 0 0
Základ dane znížený o odpocet daňovej straty (r. 400 - r. 410)	500	+	1 1 4 1 9 0 6 , 6 3
Zníženie základu dane			
Odpocet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona (z r. 9 prílohy k § 30c zákona)	501		0 , 0 0
Základ dane znížený o odpocet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj (r. 500 - r. 501)	510	+	1 1 4 1 9 0 6 , 6 3
Sadzba dane a daň pred uplatnením úľav na dani a uplatnením zápočtu dane zaplatenej v zahraničí			
Sadzba dane (v %)	550		2 1
Úhrn zdaniteľných príjmov	560		5 5 1 1 9 7 4 , 5 6
Daň pred uplatnením úľav na dani (r. 510 x r. 550) : 100	600		2 3 9 8 0 0 , 3 9
Úľavy na dani			
Úľava na dani podľa	610		
Daň znížená o úľavu na dani (r. 600 - r. 610)	700	+	2 3 9 8 0 0 , 3 9
Daň po uplatnení zápočtu dane zaplatenej v zahraničí			
Zápočet dane zaplatenej v zahraničí (z r. 10 tabuľky E - III. časť)	710		
Daň po úľavách a po zápočte dane uvedenej na r. 710 (r. 700 - r. 710)	800	+	2 3 9 8 0 0 , 3 9
Zápočet daňovej licencie z predchádzajúcich zdaňovacích období podľa § 46b a 52zk zákona²⁾			
Daňová licencia (§ 46b ods. 2, 3 a 6 a § 52zk zákona)	900		
Časť dane, ktorá prevyšuje daňovú licenciu (r. 800 - r. 900)	910		
Kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou z predchádzajúcich zdaňovacích období určený na zápočet v príslušnom zdaňovacom období (z r. 5 stĺ. 4 tabuľky K - III. časť)	920		
Daň po zápočte daňovej licencie z predchádzajúcich zdaňovacích období (r. 800 - r. 920)	1000		
2) Táto časť sa vyplňa, ak je vyplnený údaj na r. 5 stĺ. 4 tabuľky K - III. časť.			



Daň upravená o preddavky na daň a daňovú licenciu			
Úhrn preddavkov zaplatených za zdaňovacie obdobie podľa § 42 a § 51c ods. 1 zákona (úhradených do lehoty na podanie daňového priznania)	1010		9 3 5 3 0 , 2 0
Úhrn preddavkov zrazených na zabezpečenie dane za zdaňovacie obdobie podľa § 44 zákona	1020		,
Daň vyberaná zrážkou považovaná za preddavok na daň (§ 43 ods. 6 a 7 zákona)	1030		,
Celková suma preddavkov na daň (r. 1010 + r. 1020 + r. 1030)	1040	0,00	9 3 5 3 0 , 2 0
Daň [r. 800 (ak r. 1000 = 0) alebo r. 1000 (ak r. 1000 > 0)]	1050		2 3 9 8 0 0 , 3 9
Daň z osobitného základu dane podľa § 17f zákona (uvádza sa suma z r. 29 – IV. časť)	1060		,
z toho	Daň z osobitného základu dane podľa § 17f zákona pri presune do štátu podľa § 17g ods. 1 zákona ^{2a)} (uvádza sa suma z r. 30 – IV. časť)	1061	,
	Daň z osobitného základu dane podľa § 17f zákona pri presune do iného štátu ako je štát podľa § 17g ods. 1 zákona ^{2a)} (uvádza sa suma z r. 31 – IV. časť)	1062	,
Daň z osobitného základu dane podľa § 51e zákona (uvádza sa suma z r. 9 – V. časť)	1070		,
Celková daň (r. 1050 + r. 1060 + r. 1070)	1080		2 3 9 8 0 0 , 3 9
Daň z osobitného základu dane podľa § 17f zákona, ktorú daňovník platí v splátkach podľa § 17g zákona (uvádza sa suma z r. 1061)^{2b)}	1090		,
Daň na úhradu (r. 1080 – r. 1090 - r. 1040) >= 0 ³⁾	Nedoplatok dane (+)	1100	+ 1 4 6 2 7 0 , 1 9
Daňový preplatok (r. 1080 – r. 1090 - r. 1040) < 0	Preplatok dane (-)	1101	- ,
<p>2a) Čienský štát Európskej únie, alebo štát, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore, ak so Slovenskou republikou alebo Európskou úniou tento štát uzavrel dohodu o vzájomnej pomoci pri vymáhaní daňových pohľadávok.</p> <p>2b) Riadok 1090 sa vyplní, ak ide o daňovníka, ktorý sa daň z osobitného základu dane podľa § 17f zákona z r. 1061 rozhodol platiť v splátkach podľa § 17g ods. 1 zákona a táto skutočnosť se deklaruje aj vyplnením VIII. časti.</p> <p>3) Daň na úhradu sa neplatí, ak nepresiahne 5 eur, a to aj vtedy, ak daňovník využije postup podľa § 50 zákona, pričom v tomto riadku sa uvádza nula.</p>			
Daň na účely určenia výšky preddavkov na daň			
Daň na účely určenia výšky preddavkov na daň podľa § 42 zákona	1110		2 3 9 8 0 0 , 3 9
Dodatočné daňové priznanie			
Dátum zistenia inej dane alebo inej daňovej straty			. . 2 0
Daň [r. 1050 daňového priznania, ku ktorému sa podáva dodatočné daňové priznanie (ďalej len „predchádzajúce daňové priznanie“)]	1120		,
Zvýšenie (+) alebo zníženie (-) dane (r. 1050 - r. 1120)	1130		,
Posledná známa daňová strata (- r. 400 predchádzajúceho daňového priznania, ak r. 400 predchádzajúceho daňového priznania < 0)	1140		,
Zvýšenie (+) alebo zníženie (-) daňovej straty (- r. 400 - r. 1140, ak r. 400 < 0 alebo - r. 1140, ak r. 400 >= 0)	1150		,
Posledná známa daň z osobitného základu dane podľa § 17f zákona (r. 1060 predchádzajúceho daňového priznania)	1160		,
Zvýšenie (+) alebo zníženie (-) dane z osobitného základu dane podľa § 17f zákona (r. 1060 - r. 1160)	1170		,
Posledná známa daň z osobitného základu dane podľa § 51e zákona (r. 1070 predchádzajúceho daňového priznania)	1180		,
Zvýšenie (+) alebo zníženie (-) dane z osobitného základu dane podľa § 51e zákona (r. 1070 - r. 1180)	1190		,

**III. časť - Tabuľky pomocných výpočtov a doplňujúcich údajov**

A - Položky, ktoré nie sú daňovými výdavkami (k r. 130 II. časti)		
Úhm obstarávacích cien cenných papierov nezahrňovaných do daňových výdavkov podľa podmienok ustanovených v § 19 ods. 2 písm. f) zákona v znení účinnom do 31. decembra 2015 a vstupných cien cenných papierov podľa § 25a zákona nezahrňovaných do daňových výdavkov [§ 19 ods. 2 písm. f) zákona] obstaraných po 31. decembri 2015	1	
Obstarávacia cena obchodného podielu alebo zmenky prevyšujúca príjem z predaja [§ 19 ods. 2 písm. g) zákona] v znení účinnom do 31. decembra 2015 a vstupnej ceny obchodného podielu alebo zmenky podľa § 25a zákona prevyšujúcej príjem z predaja [§ 19 ods. 2 písm. g)] obstaraných po 31. decembri 2015	2	
Spotreba pohonných látok zaúčtovaná v nákladoch presahujúca sumu určenú na základe spotreby pohonných látok vypočítanej podľa § 19 ods. 2 písm. i) zákona	3	
Rozdiel medzi menovitou hodnotou pohľadávky alebo jej nesplatenéj časti a nižším príjmom z jej postúpenia alebo výškou opravnej položky uznanej za daňový výdavok podľa § 20 zákona, ak súčasťou postúpenej pohľadávky je aj jej príslušenstvo, ktoré bolo zahrnuté do zdaniteľných príjmov, uvádza sa aj rozdiel medzi hodnotou príslušenstva a nižším príjmom z jeho postúpenia [§ 19 ods. 3 písm. h) zákona]	4	
Odpłaty (provízie) za vymáhanie pohľadávky presahujúce 50 % vymoženej pohľadávky [§ 19 ods. 3 písm. p) zákona]	5	
Výdavky na reprezentáciu a reklamné predmety podľa § 21 ods. 1 písm. h) zákona okrem alkoholických nápojov podľa § 4 ods. 3 zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov	6	8 5 0 1 , 3 3
Manká a škody presahujúce prijaté náhrady [§ 21 ods. 2 písm. e) zákona]	7	
Poskytnuté dary vrátane zostatkovej ceny trvale vyradeného majetku darovaním [§ 21 ods. 2 písm. f) zákona]	8	1 7 6 9 8 , 6 1
Tvorba opravných položiek neuznaná za daňový výdavok [§ 21 ods. 2 písm. j) zákona]	9	6 0 7 3 5 , 5 7
Tvorba rezerv neuznaná za daňový výdavok podľa § 21 ods. 2 písm. j) zákona	10	
Daňovo neuznané výdavky podľa § 17 ods. 24 zákona	11	
Obstarávacia cena zásob vyradeného tovaru nezahmnaná do daňových výdavkov podľa podmienok ustanovených v § 21 ods. 2 písm. m) zákona	12	
Úroky platené z úverov a pôžičiek a súvisiace výdavky (náklady) neuznané za daňové výdavky podľa § 21a zákona	13	
Výdavky (náklady) vynaložené na príjmy oslobodené od dane alebo nezahŕňané do základu dane	14	
Výdavky (náklady) neuznané za daňové výdavky podľa § 19 ods. 2 písm. t) zákona	15	
Ostatné výdavky (náklady) neuznané za daňové výdavky, neuvedené na r. 1 až 15	16	2 7 1 9 1 , 9 6
Úhm r. 1 až 16 (k r. 130 - II. časti)	17	1 1 4 1 2 7 , 4 7
B - Odpisy hmotného majetku		
Účtovné odpisy dlhodobého hmotného majetku	1	1 4 6 8 0 9 , 1 8
Daňové odpisy hmotného majetku	2	1 6 3 4 1 4 , 5 6
Neuplatnená časť ročného odpisu prenajatého hmotného majetku [§ 19 ods. 3 písm. a) zákona]	3	
Odpisy nezahnuté v daňových výdavkoch z dôvodu prerušenia odpisovania (§ 22 ods. 9 zákona)	4	
Pomerčná časť ročného odpisu pri predaji hmotného majetku (§ 22 ods. 12 zákona)	5	
Odpisy hmotného majetku zahrnuté do základu dane (r. 2 - r. 3 - r. 4 + r. 5)	6	1 6 3 4 1 4 , 5 6



F - Dopĺňujúce údaje	
Súčet výnosov z hospodárskej činnosti a z finančnej činnosti	1 + 5 5 1 1 9 7 4 , 5 6
Súčet nákladov na hospodársku činnosť a finančnú činnosť	2 + 4 5 3 7 8 3 5 , 7 8
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením (r. 1 - r. 2)	3 + 9 7 4 1 3 8 , 7 8
G1 – Výsledok hospodárenia vykazaný v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo	
Prevádzkové výnosy a finančné výnosy ⁸⁾	1 ,
Prevádzkové náklady a finančné náklady ⁸⁾	2 ,
Výsledok hospodárenia vykazaný v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo	3 ,
8) Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 13/zv. 29) v platnom znení.	
G2 – Výsledok hospodárenia vykazaný podľa evidencie v rozsahu a spôsobom ustanoveným pre sústavu podvojného účtovníctva podľa § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov	
Súčet výnosov z hospodárskej činnosti a z finančnej činnosti ⁹⁾	1 ,
Súčet nákladov na hospodársku činnosť a finančnú činnosť ⁹⁾	2 ,
Výsledok hospodárenia vykazaný podľa evidencie v rozsahu a spôsobom ustanoveným pre sústavu podvojného účtovníctva podľa § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov	3 ,
9) Ako príloha daňového priznania u daňovníka vykazujúceho výsledok hospodárenia podľa medzinárodných účtovných štandardov pre finančné výkazníctvo sa predkladá evidencia v rozsahu účtovnej závierky, z ktorej by sa vyčísil výsledok hospodárenia, ak by daňovník účtoval podľa opatrení vydaných Ministerstvom financií Slovenskej republiky podľa § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov okrem poznámok.	
G3 – Úprava výsledku hospodárenia vykazaného v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo	
Výsledok hospodárenia z pokračujúcich činností pred zdanením a výsledok hospodárenia z ukončených činností pred zdanením vykazaný v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo	1 ,
Položky zvyšujúce výsledok hospodárenia podľa osobitného predpisu ¹⁰⁾	2 ,
Položky znižujúce výsledok hospodárenia podľa osobitného predpisu ¹⁰⁾	3 ,
Upravený výsledok hospodárenia (r. 1 + r. 2 – r. 3)	4 ,
10) Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 15. februára 2006 č. MF/011053/2006-72, ktorým sa ustanovuje spôsob spravy výsledku hospodárenia vykazaného daňovníkom v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo (oznámenie č. 110/2006 Z. z.) v znení neskorších predpisov. Ako príloha daňového priznania u daňovníka vykazujúceho výsledok hospodárenia podľa medzinárodných účtovných štandardov pre finančné výkazníctvo sa predkladá prehľad úprav vykonaných podľa citovaného opatrenia z výsledku hospodárenia vykazaného podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo na upravený výsledok hospodárenia.	
H - Výpočet základu dane nerezidenta	
Druh príjmu	Základ dane alebo daňová strata stálej prevádzkarne § 17 ods. 7 zákona
§ 16 ods. 1 písm. a) zákona okrem daňovníka, ktorý zisťuje základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. b) a c) zákona	1 ,
	Prijmy 1
§ 16 ods. 1 písm. c) zákona	2 ,
§ 16 ods. 1 písm. e) prvý, druhý a štvrtý bod zákona	3 ,
§ 16 ods. 1 písm. e) tretí bod zákona	4 ,
§ 16 ods. 1 písm. e) piaty bod zákona	5 ,
§ 16 ods. 1 písm. e) trinásty bod zákona	6 ,
§ 16 ods. 1 písm. f) zákona	7 ,
	Výdavky 2