

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Účetní výsledek hospodaření versus základ daně z příjmů dle české legislativy

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Klára NEŠICKÁ**

Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Libuše MÜLLEROVÁ, CSc.

Znojmo, 2017

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma *Účetní výsledek hospodaření versus základ daně z příjmů dle české legislativy* vypracovala samostatně pod vedením vedoucí bakalářské práce a s použitím odborné literatury a jiných informačních zdrojů, které jsou v práci citovány a uvedeny v Seznamu použité literatury.

Ve Znojmě dne 27. dubna 2017

.....

Klára Nešická

Poděkování

Děkuji Ing. Libuši Müllerové za její ochotu a odborné vedení, připomínky a cenné rady, které mi poskytovala při tvorbě této bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Klára NEŠICKÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Účetní výsledek hospodaření versus základ daně z příjmů dle české legislativy
Název (v angličtině)	Financial results in accounting versus income tax base according to the Czech legislation

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je vymezit pojem účetní výsledek hospodaření od základu daně z příjmů. V teoretické části popsat zjištění výsledku hospodaření za běžné období a vyčíslení daňového základu. Na příkladu konkrétní obchodní korporace, která bude vykazovat zisk, zjistit daňové zatížení a zaúčtování účetních operací.

Postup práce:

1. Charakteristika účetního výsledku hospodaření a jeho zjišťování
2. Charakteristika základu daně z příjmů a jeho konstrukce
3. Účetní operace na konci účetního období
4. Zjišťování účetního výsledku hospodaření a daňového zatížení

Metody: Při zpracování práce bude použita metoda deskripce a analýzy.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:


1. HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2016*. Praha: Esap, 2016. ISBN 978-80-905899-2-6.
2. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
3. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017




Klára NEŠICKÁ
student


prof. Ing. Libuše MÜLLEROVÁ, CSc.
vedoucí bakalářské práce


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


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

Abstrakt

Tato bakalářská práce přibližuje problematiku úpravy účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob podle české legislativy. Jsou zde zmíněny nejen hlavní položky, které ovlivňují daňový základ, ale též postupy pro výpočet daňové povinnosti. Následně na praktickém příkladu je provedena transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně z příjmu právnických osob. Tato práce je doplněna o části daňového přiznání, ve kterém je transformace nastíněna. Pro vybranou účetní jednotku je navrhnutá další možná daňová optimalizace, kterou by mohla využít.

Klíčová slova

Účetní výsledek hospodaření, základ daně, náklady daňově neuznatelné, úprava výsledku hospodaření, daňové přiznání

Abstract

This bachelor thesis deals with the issue of converting the accounting profit into the corporate income tax base in compliance with the Czech legislation. Not only the main items affecting the tax base are mentioned, but also the procedures for calculating the tax liability. A practical example of converting the accounting profit into the tax base follows, as well as a calculation of the corporate income tax. The paper is supplemented by sections of a tax return in which the transformation is outlined. For the selected undertaking, another feasible tax optimization, that could be used is suggested.

Key words

accounting profit, tax base, non-deductible expenses, adjustments to the accounting profit, tax return

Obsah

1	ÚVOD	8
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ A JEHO ÚPRAVA NA ZÁKLAD DANĚ	11
3.1.1	<i>Dlouhodobý majetek</i>	14
3.1.2	<i>Rezervy</i>	18
3.1.3	<i>Opravné položky</i>	20
3.1.4	<i>Vybrané daňově neuznatelné náklady</i>	21
3.2	DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	26
3.2.1	<i>Základ daně a zjištění daňové povinnosti</i>	28
3.2.2	<i>Povinnost podat daňové přiznání</i>	31
3.3	SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI	32
4	PRAKTICKÁ ČÁST	33
4.1.	POPIS DAŇOVÉHO SUBJEKTU	33
4.2.	ZJIŠTĚNÍ ÚČETNÍHO VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ.....	37
4.3.	ÚPRAVA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ A VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU	38
4.3.1	<i>Účtování daně z příjmů společnosti Ortoped s. r. o.</i>	51
4.4	PODÁNÍ DODATEČNÉHO DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ.....	52
4.5	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ A OVĚŘENÍ PŘEDPOKLADŮ.....	54
5	ZÁVĚR	57
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	59
7	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A SCHÉMAT	63
7.1.	SEZNAM TABULEK	63
7.2	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	63
7.3	SEZNAM SCHÉMAT	63
8	PŘÍLOHY	66

1 ÚVOD

Hlavním cílem obchodní korporace je jednoznačně maximalizovat zisk. Ovšem na druhé straně je pro ně podstatná výše vyměřené daně z příjmů a požadují, aby byla v rámci možností co nejnižší. Ačkoli se jedná o vyměřenou daň z příjmů, je podstatné a výchozí správné vedení účetnictví. Účetní a daňový systém České republiky je mezi sebou provázaný, ale poměrně komplikovaný. Provázanost daní a účetnictví stanovuje i Zákon o daních z příjmů, konkrétně § 23, odst. 10. Časté změny legislativy je nutné stále sledovat a pro obchodní korporace to je většinou až nemožné. Proto si najímají účetní a daňové poradce, kteří jim s touto problematikou pomůžou. Mít daňového poradce je sice finančně náročnější, avšak rozhodně výhodné. Nejen že hlídá legislativní změny, navrhuje vhodná daňová opatření, ale taktéž společnost zastoupí při kontrolách. Navíc s daňovým poradcem je možné podat daňové přiznání o 3 měsíce déle, než bez něj.

Podklady pro výpočet daňové povinnosti podnikatelského subjektu jsou brány právě z účetnictví. Správné zaúčtování nákladů a výnosů je důležité z hlediska jejich přenesení do základu daně. Výsledkové účty jsou klasifikovány a daňově uznávány dle různých zákonných podmínek. Mnozí z nás si tuto souvislost ani neuvědomují. Domnívají se, že stačí odečíst náklady od výnosů, čímž získají zisk a ten je základem pro vyměření daně. Ano, východiskem je, kolik daňový subjekt vydělá, ale sestavení základu daně předchází ještě několik operací. A tím se zabývá tato bakalářská práce, odlišením účetního výsledku hospodaření od základu daně, respektive jejich výpočtu.

Téma jsem si vybrala z důvodu, abych nastínila postup transformace z hrubého zisku na daňový základ a vyvrátila rovnost pojmů účetní výsledek hospodaření a základ daně. Ale také ukázat, že mínění o prostém postupu pro výpočet daně z příjmů se ve skutečnosti liší. Bakalářská práce je zaměřena výlučně na právnické osoby se sídlem v České republice, založené za účelem podnikání.

První část práce se zabývá zejména vysvětlením základních pojmů souvisejících s danou problematikou. Pojednává se zde o účetním výsledku hospodaření, dále jsou přiblíženy položky, které nejčastěji zvyšují či snižují hrubý zisk. Zvláště náklady a jejich daňová (ne)uznatelnost, odpisy dlouhodobého majetku, opravné položky či rezervy. Na to navazuje samostatná část daň z příjmů právnických osob, ve které je vymezen předmět daně, poplatník daně či výše sazby. U daňové sazby byl pro zajímavost vytvořen graf, jak

se sazba DPPO vyvíjela za posledních 18 let. Ale také je zmíněno o dalších možnostech, jak snížit daňový základ pomocí odpočtů nebo vyměřenou daň prostřednictvím slevy na dani. S tímto tématem úzce souvisí i podání daňového přiznání a stanovení budoucích záloh na daň z příjmů. Tím je uzavřena teoretická část, která je doplněna o tabulky a schémata. Druhý oddíl je praktický příklad, v němž jsou uplatněny zmíněné teoretické poznatky. Příklad je aplikován přímo na skutečný daňový subjekt a jednotlivé postupy jsou zachyceny v daňovém přiznání.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem bakalářské práce bude názorná transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů a výpočet daňové povinnosti u konkrétního podnikatelského subjektu. Dalším stěžejním bodem bude ukázat, jaká opatření je nutné provést, pokud účetní jednotka podá řádné daňové přiznání a po delší době zjistí, že má mít vyšší daňovou povinnost. Kromě toho vystihnout odlišnost pojmu účetní výsledek hospodaření od základu daně, jelikož nejsou totožné. Na závěr v praktické části budou vyhodnoceny předem stanovené hypotézy. A pro následující zdaňovací období by mohly být nalezeny nové daňové úspory. V této bakalářské práci bude použita metoda deskripce, analýzy a klasifikace.

V teoretické části nejprve bude charakterizován účetní výsledek hospodaření a jeho zjišťování, dále budou klasifikovány položky ovlivňující základ daně z příjmů. Metodou deskripce bude provedena úprava výsledku hospodaření před zdaněním na daňový základ. V druhém oddílu bude přiblížena daň z příjmů právnických osob, popsán výpočet daňové povinnosti a zálohové daně. Též bude zmíněno o slevě na dani, pomocí které si účetní jednotka může snížit svou daňovou povinnost či jaké jsou závazné termíny pro podání daňového přiznání právnických osob. Zpracování bude za pomoci odborné literatury, odborných webových stránek a příslušných platných zákonů.

Praktická část bude rozdělena do několika částí z důvodu lepší přehlednosti řešeného tématu. Pro snadnější výstup praktické části budou stanoveny dílčí cíle a hypotézy. V první řadě bude představen podnikatelský subjekt, na němž bude aplikován konkrétní příklad. V příkladu nejprve budou převedeny konečné zůstatky výsledkových účtů a zjištění účetního výsledku hospodaření. V druhé části ze zjištěného hrubého účetního zisku bude na základě zmíněného postupu za cíl vypočítat daňovou povinnost. Součástí příkladu bude zanesení jednotlivých částí do daňového přiznání a zaúčtování účetních operací týkající se daně z příjmů. Dalším dílčím cílem bude podání dodatečného daňového přiznání, přepočítání budoucích záloh na daň a výpočet úroku z prodlení. Na základě veškerých informací a faktů budou na závěr shrnuty a vyhodnoceny předem stanovené hypotézy. Podkladem pro praktickou část bude konkrétní účetní jednotka a její výstupy z účetnictví.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Účetní výsledek hospodaření a jeho úprava na základ daně

Každá obchodní společnost má vymezený předmět činnosti, kterým může být výroba výrobků, prodej zboží či poskytování služby. Vykonávaná činnost přináší finanční prostředky, které pro účetní jednotku představují výnosy. Aby činnost mohla být realizována, musí být na ni vynaloženy také různé náklady. Obecně rozdíl mezi výnosy a náklady je účetní výsledek hospodaření před zdaněním, výsledkem může být zisk či ztráta. Položky výsledku hospodaření lze nalézt v účetních výkazech. Výsledek hospodaření před zdaněním a náklad z titulu daně z příjmů se nachází ve výkazu zisku a ztráty, kde se položky do roku 2015 členily na provozní, finanční a mimořádnou činnost. V následujícím roce vyšla novela zákona o účetnictví a mimořádná činnost byla zrušena. Rozvaha na straně pasiv vykazuje ve vlastních zdrojích výsledek hospodaření po zdanění.

Výsledek hospodaření se rozlišuje z hlediska času:

- výsledek hospodaření za běžné účetní období,
- výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení (určen k rozdělení),
- výsledek hospodaření minulých let.

Dále se dělí, jak již bylo zmíněno na:

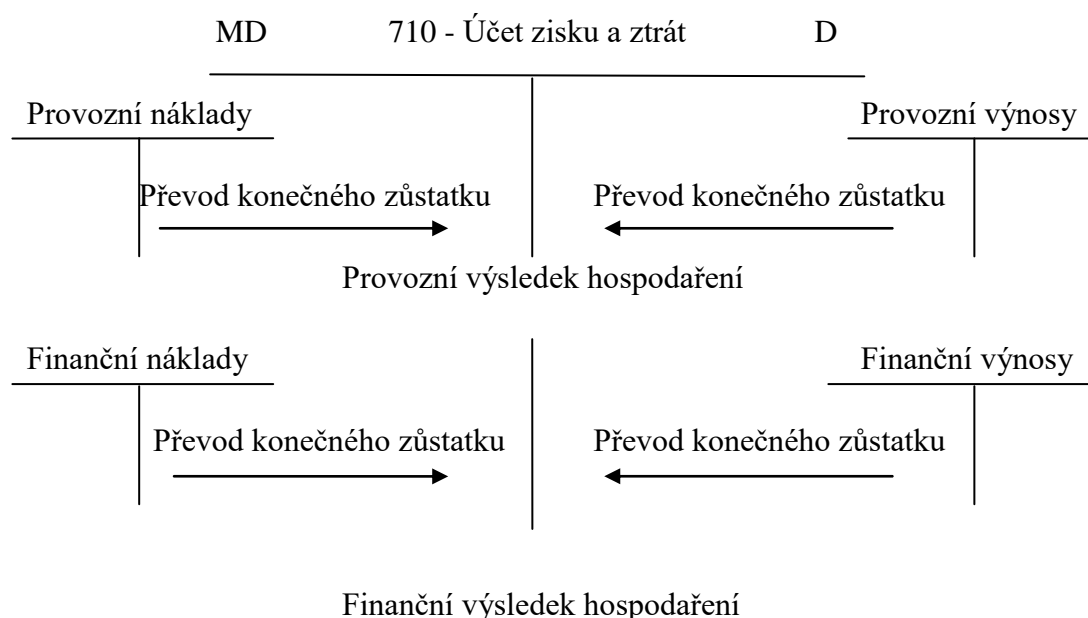
- výsledek hospodaření před zdaněním,
- výsledek hospodaření po zdanění.

Výsledek hospodaření je důležitým interním zdrojem financování. Dle § 18 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ) účetní závěrku sestavují účetní jednotky a je tvořena z výkazu zisku a ztráty, rozvahy, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přílohy. Jak uvádí Březinová a Štohl (2016, s. 36) „účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví“. Je důležitá pro uživatele pro jejich ekonomické rozhodování. Hlavními uživateli účetních informací z účetní závěrky jsou management, banky, finanční úřady, dodavatelé, odběratelé, akcionáři. Paragraf 19 ZoÚ uvádí, tzv. rozvahový den. Jedná se o poslední den účetního období, kterým ve většině případů bývá kalendářní rok. Rozvahový den připadá tedy na 31. 12. K tomuto dni se uzavírají účetní knihy a sestavuje účetní závěrka. Před

uzavřením knih se nejprve provádějí přípravné práce (inventarizace, dohadné položky aj.), poté může dojít k zjištění účetního výsledku hospodaření, výpočtu daně z příjmů a nakonec k uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky. (Rubáková, 2015, s. 128).

Výsledek hospodaření před zdaněním se vypočte převedením konečných zůstatků provozní a finanční části nákladů i výnosů na účet 710 – *Účet zisku a ztrát* (viz Schéma 1). Zjistí se dílčí výsledky hospodaření a následně po jejich sečtení lze vyčíslit účetní výsledek hospodaření před zdaněním, také nazývaný hrubý účetní zisk (viz Schéma 2). Takto vypočtený účetní výsledek hospodaření před zdaněním není vždy základem pro zjištění daňové povinnosti. V daňovém přiznání se zapisuje na řádek č. 10, v případě ztráty se hodnota zapisuje se znaménkem mínus.

Schéma 1 Převod konečných zůstatků z výsledkových účtů



Zdroj: Vlastní zpracování

Schéma 2 Zjištění účetního výsledku hospodaření

Provozní výnosy (sk. 60–64)
- Provozní náklady (sk. 50–55,58)
= Provozní výsledek hospodaření
Finanční výnosy (sk. 66)
- Finanční náklady (sk. 56, 57)
= Finanční výsledek hospodaření
Provozní výsledek hospodaření
+ Finanční výsledek hospodaření
= Účetní výsledek hospodaření před zdaněním

Zdroj: Vlastní zpracování podle Otrusínové a Štekery, 2016, s. 241

Účetní výsledek hospodaření před zaúčtováním daně z příjmů není totožný s daňovým výsledkem hospodaření. Nelze tedy předpokládat, že daňová povinnost bude rovnou vypočtena z účetního výsledku hospodaření. (Chalupa a kol., 2016, s. 310) Podle Schéma 2 je zřejmé, že v hrubém účetním zisku jsou zahrnuty veškeré vynaložené náklady a výnosy. Je nutné provést další úpravy a zohlednit určité aspekty (viz Schéma 3), aby bylo možné dosáhnout správného základu daně.

Schéma 3 Úprava účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů

Účetní výsledek hospodaření (před zdaněním)
- Výnosy (příjmy) nezahrnované do základu daně
- Osvobozené výnosy
+ Náklady daňově neuznatelné
+/- Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy dlouhodobého majetku
= Základ daně

Zdroj: Vlastní zpracování podle Ryškové, 2016

Mezi výnosy (příjmy) nezahrnované do základu daně patří výnosy zdaněné srážkou přímo u zdroje (vyplacené podíly na zisku, dividendy) nebo výnosy zdaňované až při jejich úhradě, např. smluvní pokuty a penále dosud nepřijaté, pouze vyúčtované, jak uvádí Ryšková (2016). V paragrafu 19 Zákon o daních z příjmů jsou vymezeny položky, které jsou osvobozeny od daně (např. příjmy z podílu na zisku, vyplacené dceřinou společností).

Daňově neuznatelných nákladů existuje celá řada. Podle Bohdalové (c2014) se člení do čtyř skupin:

1. náklady, co jsou vždy daňově neuznatelné (např. účet 513 – *Náklady na reprezentaci*),
2. náklady, které po jejich zaplacení se stávají daňově uznatelnými (např. *Daň z nemovitých věcí* – účet 532),
3. náklady daňově uznatelné jen do výše souvisejících příjmů (např. účet 549 – *Manka a škody z provozní činnosti*),
4. náklady daňově uznatelné, za podmínek stanovené zákonem o daních z příjmů (např. příspěvek na stravování zaměstnanců).

Nedaňové náklady jsou blíže specifikovány v podkapitole 3.1.4. Následující podkapitoly se věnují dalším položkám, které ovlivňují daňový základ.

3.1.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek účetní jednotka potřebuje k vykonávání své činnosti a dosažení příjmů. V rozvaze je vykázán na straně aktiv. Aktiva jsou buď krátkodobá či dlouhodobá. Dlouhodobá aktiva mají dobu použitelnosti delší než jeden rok, ostatní s kratší dobou životnosti se považují za krátkodobá. Dlouhodobý majetek se skládá ze tří skupin: dlouhodobý hmotný majetek (DHM), dlouhodobý nehmotný majetek (DNM) a dlouhodobý finanční majetek (Novotný, 2016, s. 23). V účtovém rozvrhu je zařazen v účtové třídě 0 a dále se dělí na tyto účtové skupiny:

- 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*
- 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*
- 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*
- 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*
- 05 – *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek*
- 06 – *Dlouhodobý finanční majetek*
- 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku*
- 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*
- 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*

Majetek s krátkodobou životností se účtuje při pořízení přímo do nákladů, čímž se liší od dlouhodobého majetku. „Dlouhodobý majetek se nespotřebovává najednou, ale opotřebovává se postupně během doby své životnosti a poskytuje tak ekonomický prospěch dlouhodobě“ (Brychta a kol., 2016, s. 31). Valouch (2012, s. 38) uvádí, že majetek odpisuje především jeho vlastník, ale výjimkou je například osoba, která nevlastní majetek, ale hospodaří s majetkem státu. Z daňového pohledu opotřebení majetku upravuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) a též uvádí podmínku pro zařazení mezi dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

Podle § 26 ZDP, se za odpisovaný **hmotný majetek** považuje majetek se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč, jedná se zejména o:

- samostatné movité věci, popř. jejich soubory,
- budovy, domy, jednotky, stavby s výjimkou,
- pěstitelské celky, dospělá zvířata a jejich skupiny.

A další hmotný majetek upraven v § 26, odst. 3 ZDP (např. technické zhodnocení).

Mezi odpisovaný **nehmotný majetek** se zahrnuje například: audiovizuální díla, ocenitelná práva, software, výsledky výzkumu a vývoje. Doba použitelnosti je také delší než jeden rok, ale jeho vstupní cena musí přesahovat částku 60 000 Kč. (Zákon č.586/1992 Sb., § 32a)

Odpisy dlouhodobého majetku jsou významnou položkou v nákladech. Odpisy snižují trvale hodnotu majetku a vyčísľují jeho opotřebení. (Dlabačová, Jiřík, Pilátová a Velková, 2015, s. 21-22) Finanční majetek se mezi odpisovaný majetek neřadí. Základem pro výpočet odpisů je vstupní cena majetku. Vstupní cenou bývá zpravidla pořizovací cena, kterou je majetek oceňován v případě úplatného nabytí a výdaje vynaložené při pořízení na jeho zprovoznění. Vynaložené výdaje zahrnující se do vstupní ceny jsou vymezeny v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele (dále jen Vyhláška 500). Majetek je oceňován reprodukční pořizovací cenou při bezúplatném nabytí, a pokud je vytvořen vlastní činností, oceňuje se vlastními náklady. Rozlišují se dva druhy odpisů, a to účetní a daňové.

Účetní odpisy si stanovuje ve své podstatě účetní jednotka sama, podle toho jak je majetek používán a opotřebováván. Musí u toho dbát na zásadu opatrnosti. To proto, aby byl poskytnut věrný a poctivý obraz skutečnosti. Účetní odpisy jsou definovány v § 28 ZoÚ

a ve Vyhlášce 500. „Účetní jednotka sestaví odpisový plán, podle kterého postupuje při vyčíslování odpisů“ (Skálová, a kolektiv, 2016, s. 43). Majetek je odpisován jen do výše jeho ocenění v účetnictví. Účetní odpisy jsou vypočítávány na jeden kalendářní měsíc. Účtují se na vrub účtu 551, ve prospěch 07x (dlouhodobý nehmotný majetek) nebo 08x (dlouhodobý hmotný majetek) a jejich hodnota se zaokrouhluje na celé koruny nahoru (Pilařová, c2007).

Z daňového hlediska se náklady rozlišují na daňově účinné či nikoli. Účetní odpisy se považují za náklad nedaňový (resp. rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy), naopak **daňové odpisy** patří k nákladům daňově účinným (Dlabačová, Jiřík, Pilátová a Velková, 2015, s. 22). Tyto odpisy se na rozdíl od účetních neúčtují a jsou počítány na celé zdaňovací období. Účetní jednotka podle Přílohy č. 1 k ZDP zařadí majetek do odpisové skupiny, těch je celkem šest a jsou uvedeny v § 30 ZDP. Každá skupina má stanovenou dobu odpisování. Čím je doba použitelnosti majetku delší, tím je delší i doba odpisování. Účetní jednotka si stanoví způsob odpisování hmotného majetku a ten nesmí změnit. Na výběr má z rovnoměrného či zrychleného odpisování. Rovnoměrné neboli lineární odpisování je snazší. Po celou dobu užívání majetku je odpis ve stejné výši, mimo prvního roku, kdy je odpis nižší. Pro výpočet se používá příslušná roční odpisová sazba uvedená v § 31 ZDP a vychází se ze Vzorce 1 (Zákon č. 586/1992 Sb., § 31, odst. 7):

$$\text{Roční odpis} = \frac{\text{Vstupní cena} \times \text{sazba}}{100} \quad (1)$$

U zrychleného (degresivního) odpisování v druhém roce je odpis nejvyšší a postupně se snižuje. Odpis se počítá pomocí příslušného koeficientu stanoveného v § 32 ZDP. Výpočet se provádí podle Vzorce 2 (Zákon č. 586/1992 Sb., § 32, odst. 2):

$$\text{Odpis v 1. roce} = \frac{\text{Vstupní cena}}{k} \quad (2)$$

$$\text{Odpis v dalších letech} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{(k - n)}$$

kde:

k – koeficient pro příslušný rok

n – počet let, pro který byl majetek odpisován

„Rovnoměrné a zrychlené odpisování lze přerušit, ale při dalším odpisování musí účetní jednotka pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo“ (Brychta, a kol., 2015, s. 350). Další možnost u daňových odpisů je uplatnění poloviny ročního odpisu. Uplatňuje se u majetku, který nebyl užíván po celé zdaňovací období, to i v případě vyřazení majetku dne 30. 12. V opačné situaci, při pořízení majetku poslední měsíc zdaňovacího období, lze uplatnit celý odpis pro první rok odpisování (Bohdalová, c2013). Zákon umožňuje poplatníkům, kteří jsou prvním vlastníkem majetku navýšit si v prvním roce odpis, což směřuje k daňové optimalizaci a tím je možné snížit daňovou povinnost. To platí jak pro rovnoměrné, tak pro zrychlené odpisy.

Odpisy nehmotného majetku jsou měsíční. První odpis lze uplatnit následující měsíc po měsíci, kdy majetek byl zařazen do užívání. V případě uplatnění odpisů vlastníkem, odpisuje se rovnoměrně, jak je uvedeno v § 32a, odst. 4 ZDP:

- audiovizuální díla - 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje - 36 měsíců,
- zřizovací výdaje - 60 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek - 72 měsíců.

Možnost odpisu má nejen vlastník, ale i poplatník, který užívá majetek na základě smlouvy na dobu určitou. Zde se vypočte odpis jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. (Skálová, 2016, s. 48)

Dopad na základ daně

Odpisy majetku se vykazují podle skupin v daňovém přiznání v Příloze č. 1, II. oddíl, písm. B. Pokud daňové odpisy převyšují účetní, pak rozdíl bude vykázán v daňovém přiznání na řádku č. 150 a základ daně se o tuto hodnotu sníží. Naopak, budou-li daňové odpisy nižší než účetní, výsledek zvýší základ daně a zapíše se v daňovém přiznání na řádek č. 50. V případě, že poplatník bude vykazovat ztrátu, daňový odpis může přerušit. Až dosáhne opět zisku, bude pokračovat v uplatňování odpisů. Účetní odpis se nesmí nepřerušit a odpisový plán musí být dodržen. Pokud dlouhodobý majetek je zcela odepsán a jeho vstupní cena byla promítnuta v nákladech, nemá vyřazení majetku žádný daňový dopad. Účetní jednotka nemusí mít majetek úplně odepsán, přesto jej může vyřadit, např. darováním, prodejem, likvidací v důsledku škody či manka. V takovém případě se do nákladů odepíše účetní zůstatková cena a účetní jednotka musí zjistit daňovou

zůstatkovou cenu vyřazovaného majetku a zohlednit ji při transformaci výsledku hospodaření na základ daně. Pokud dojde k prodeji majetku v průběhu jeho odpisování, zůstatková cena je daňově uznatelná bez ohledu na výši prodejní ceny za podmínky, že byl majetek prodán za cenu obvyklou. Je-li majetek zlikvidován v důsledku škody vzniklé živelnou pohromou či škody vzniklé podle potvrzení policie, daňová zůstatková cena zlikvidovaného majetku je daňový náklad. Majetek vyřazený darováním nelze do nákladů uznat, lze však následně využít snížení základu daně v případech, kdy dar odpovídá podmínkám stanovených v ZDP § 20, odst. 8.

3.1.2 Rezervy

Rezervy jsou tvořeny pro případný budoucí jednorázový výdaj, který by nemusel mít pozitivní vliv na hospodaření společnosti. Tvorba rezervy představuje pro účetní jednotku náklad. Snižuje tím účetní výsledek hospodaření, při rozpouštění rezervy se naopak zvyšuje. (Kislingerová, 2001, s. 56) Účtování rezerv upravuje Český účetní standard č. 4 – Rezervy. Jelikož se jedná o náklad, zaúčtuje se tvorba na příslušný nákladový účet ve skupině 55 nebo 57, popř. 59 ve prospěch účtové skupiny 45 – *Rezervy* (viz Tabulka 1). Nákladové účty jsou rozlišeny podle toho, zda se jedná o zákonné rezervy nebo ostatní rezervy, tzv. „účetní“ o nichž si účetní jednotka rozhoduje sama. Zákonné rezervy jsou pouze na účtu 552 – *Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů*, ten je daňově uznatelným nákladem. Ostatní účty pro rezervy jsou daňově neuznatelným nákladem.

Tabulka 1 Účtování tvorby rezerv

Text	MD	D
Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních předpisů	552	451
Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	554	459
Tvorba a zúčtování finančních rezerv	574	459
Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů	599	453
Rozpuštění rezervy	45x	55x

Zdroj: Vlastní zpracování

Tvorba a zúčtování rezerv dle zvláštních předpisů je vymezena v Zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách (dále jen ZoR) pro zjištění základu daně z příjmů. Ten stanovuje podmínky, které musí být splněny, aby rezerva mohla být daňově uznatelná. Paragraf 1

zmíněného zákona upravuje rezervy, „které jsou nákladem (výdajem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů.“ Za rezervy zákon pokládá rezervy v bankovníctví, pojišťovnictví, na opravy hmotného majetku, na pěstební činnost a ostatní rezervy uvedené v tomto zákoně.

V této podkapitole bude blíže specifikována pouze rezerva na opravu hmotného majetku, upravená v § 7 ZoR. Tuto rezervu může tvořit vlastník hmotného majetku či pachtýř hmotného majetku na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu. Vytvářet ji lze na majetek zařazený v druhé až šesté odpisové skupině, tedy odpisovaný pět a více let. Minimální doba tvorby rezervy v závislosti na zařazení majetku v určité odpisové skupině jsou dvě zdaňovací období, maximální je deset. Rezervu není možné tvořit na opravy opakující se pravidelně u majetku každý rok, na hmotný majetek určený k likvidaci, nebo pokud se jedná o opravy v důsledku škody či jiné nahodilé situaci. Technické zhodnocení není považováno za opravu. Další podmínka je založení samostatného bankovního účtu v korunách či eurech u banky se sídlem v Evropské unii. Účet musí používat pouze na ukládání peněžních prostředků pro tvorbu rezervy. Pokud nebude platba v plné výši připsána na účet, nejdéle v den podání daňového přiznání, nelze tvorbu rezervy uplatnit jako daňový náklad. Tyto prostředky se výhradně čerpají na účely, pro něž byla rezerva tvořena.

Výše rezervy se počítá jako podíl předpokládaných nákladů na opravu a počet let zbývajících do zahájení opravy. Do počtu let se nezahrnuje zdaňovací období, kdy oprava začne probíhat, ale počítá se zdaňovacím obdobím, kdy se začne rezerva vytvářet. (Dvořáková, a kol., 2016) „Poplatník, který je plátcem daně z přidané hodnoty, vychází při stanovení výše rezervy z rozpočtu nákladů na opravu v ocenění bez daně z přidané hodnoty“ (Zákon č. 593/1992 Sb., §7, odst. 11). Při splnění zákonných podmínek je tedy tato rezerva daňově účinná. Podle Chalupy a kol. (2014, s. 121) platí základní principy, které v zákoně nejsou uvedeny a měly by být zohledněny. Každá účetní jednotka by měla:

- mít vnitropodnikovou směrnici, kde si stanoví účel rezervy, režim vytváření a způsob čerpání,
- vyhotovit inventární kartu rezervy se základními informacemi (účel, celkovou výši, způsob tvorby a čerpání rezervy),
- při inventarizaci posoudit, zda je stále účel rezervy zachován či nedošlo ke změnám podmínek,

- zůstatky rezerv převádět do následujícího účetního období,
- rezervy mít s kladným zůstatkem, nesmějí mít záporný,
- vést analytické účty pro každou tvořenou rezervu zvlášť.

Účetní jednotka si může vytvářet i **ostatní rezervy**. Ty nejsou však vymezeny v ZoR; jedná se například o rezervy na daň z příjmů, na výplatu důchodů a jiných závazků. Použití rezerv vymezuje ZoÚ v § 26, odst. 3 následovně: „Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku.“ Náklady na tvorbu ostatních rezerv patří mezi náklady daňově neuznatelné.

3.1.3 Opravné položky

Opravné položky se tvoří k přechodnému snížení hodnoty majetku, z důvodu vykázání správného výsledku hospodaření. Liší se tím od odpisů, ty snižují hodnotu majetku trvale. V rozvaze historické ocenění zůstává nezměněno ve sloupci Brutto, hodnotu snižuje opravná položka vykázána ve sloupci Korekce. Tvorba opravné položky je obdobná jako u rezerv. Představuje náklad, tím snižuje výsledek hospodaření. Rozpuštění zvyšuje výsledek hospodaření a proběhne až v době, kdy pominou důvody, ke kterým byla opravná položka vytvořena nebo pokud pohledávka bude promlčena (časový test je 3 roky).

Daňově uznatelné jsou pouze opravné položky k pohledávkám, které se vytváří dle ZoR, tzv. **zákonné opravné položky**. Jedná se o opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, k nepromlčeným pohledávkám (splatné po 31. 12. 1994), k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh, k drobným pohledávkám (jejichž rozvahová hodnota ke dni vzniku nepřesáhla 30 000 Kč). Účetní jednotka může vytvořit daňově uznatelnou opravnou položku i k pohledávce účtovanou jako přefakturace. (Dlabačová, Jiřík, Pilátová a Velková, 2015, s. 24) V Tabulce 2 jsou uvedeny možnosti, do jaké výše lze tvořit zákonné opravné položky u pohledávek s různou rozvahovou hodnotou.

Opravné položky v provozní a finanční činnosti upravuje Vyhláška pro podnikatele a Český účetní standard č. 05 – Opravné položky. Vyhláška stanovuje, je-li na základě inventarizace majetku prokázáno, snížení ocenění majetku v účetnictví, tvoří se opravná položka. Toto snížení nesmí být trvalé nebo vyjádřeno např. reálnou hodnotou. „Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek,“ není-li

opravná položka odůvodněna, zruší se. Opravná položka se netvoří na zvýšení hodnoty majetku a nelze u ní mít aktivní zůstatek. V případě tvorby ostatních opravných položek je nutné navýšit o tuto částku základ daně. Protože se jedná o nedaňový náklad.

Tabulka 2 Tvorba zákonných opravných položek

Pohledávka s rozvahovou hodnotou	Možnost tvorby zákonné opravné položky
do 30 000 Kč (§ 8c)	po 12 měsících – 100%
pohledávka nabytá postoupením nad 200 000 Kč (nezahájeno řízení)	nelze
pohledávka nabytá postoupením nad 200 000 Kč (zahájeno řízení)	po 18 měsících – 50% po 30 měsících – 100%
ostatní pohledávky (§ 8a)	po 18 měsících – 50% po 30 měsících – 100%

Zdroj: Metodické aktuality, 2015, s. 24

Opravné položky jsou zařazeny do účtových skupin takto:

- 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*
- 19 – *Opravné položky k zásobám*
- 29 – *Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku*
- 39 – *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřnímu zúčtování (jedná se převážně o opravné položky k pohledávkám)*

Souvztažný zápis se zaúčtuje na vrub nákladového účtu 55x – *Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti* nebo účtu 579 – *Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti*. Snížení či zrušení opravných položek se provádí obdobně jako u rezerv, tzn. příslušná účtová skupina opravné položky souvztažně ve prospěch nákladového účtu.

3.1.4 Vybrané daňově neuznatelné náklady

Bárková a Hinke (2010, s. 97) uvádí, že přesnou definici nákladů ani výnosů v právních předpisech ČR nenalezneme. Paragraf 24 ZDP stanovuje pouze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a § 25 daného zákona stanovuje výdaje (náklady), které pro daňové účely nelze uznat. Účetní jednotka musí

správně posoudit všechny své vynaložené náklady a z účetního výsledku hospodaření vyjmout náklady daňově neuznatelné, o jejichž hodnotu se zvýší základ daně. V této podkapitole jsou charakterizovány pouze vybrané daňově neuznatelné náklady.

a) **Daně, pokuty a úroky**

Účetní jednotka, která nesplní svou platební povinnost do konce účetního období, pak se její vzniklý náklad stane daňově neuznatelným. Jeden z nejdůležitějších závazků je **daňový závazek**, který vzniká vůči státu. V průběhu roku účetní jednotka hradí zálohy na daň z příjmů a na konci účetního období jsou zálohy zúčtovány s vyměřenou daní. Doplatek účetní firma vyrovná převedením prostředků na příslušný účet finančního úřadu. V případě přeplatku jsou dvě možnosti. Buď si zažádá příslušný orgán o vrácení přeplatku anebo jej ponechá na následující zálohu. Daňový závazek účtovaný souvztažně do nákladů nemusí být součástí základu daně. Právě takovou daní je daň z příjmů. Představuje pro společnost náklad, který není zahrnut v základu daně z příjmů. Daň je zaúčtována až po jeho zjištění na účet 59x. Další daně promítnuté v nákladech (úctové skupině 53 – *Daně a poplatky*) je daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Obě dvě daně jsou účinným nákladem, až po jejich zaplacení. Bez ohledu na to, jestli daň silniční byla zaplacená, spadá do daňově uznatelných nákladů. Souvztažně jsou účtovány se závazky z titulu daní v úctové skupině 34 – *Zúčtování daní a dotací*. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 37-38)

Pokuty a penále uděluje finanční úřad, státní správa sociálního zabezpečení, policie za nedodržení povinností stanovené zákonem. Jsou zachyceny na nákladovém účtu 545 – *Ostatní pokuty a penále*, který do daňově uznatelných nákladů nepatří. Správce daně může vyměřit penále daňovému subjektu např. za neuhrazení splatné daně včas nebo příslušný orgán jej vyměří za neodvedené pojistné. Pokutu PO může obdržet od Policie ČR za dopravní přešůpek firemním automobilem. Do této kategorie jsou zahrnuty i přírážky k sociálnímu a zdravotnímu pojištění placenému zaměstnanci. Existují ještě smluvní pokuty a penále z obchodněprávních vztahů účtované na účtu 544 – *Smluvní pokuty a úroky z prodlení*. Tyto sankce byly smluvně domluveny mezi dodavateli a odběrateli. Jedná se zejména o úroky z prodlení při pozdní platbě závazku či za pozdní dodání zboží. (Bláhová, c2015)

Macháček (c2011) podotýká, že smluvní pokuty musejí být ujednány písemně na rozdíl od úroku z prodlení, který vzniká ze zákona. Podle § 24, odst. 1, písm. zi) do nákladů daňově uznat smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený. Pokud nebudou tyto sankce na konci účetního období uhrazeny, zvýší se o tuto hodnotu základ daně. Po zaplacení se opět základ daně sníží. Platí to i v opačném případě. Uplatňuje-li subjekt smluvní pokutu ve výnosech souvztažně jako pohledávku, než dojde k jejímu zaplacení, nezahrnuje ji do daňových výnosů a základ daně se snižuje.

b) Náklady (výdaje) související se zaměstnanci

Pojistné na sociální a zdravotní pojištění se skládá ze dvou částí, a to z pojistného zaměstnavatele (účet 524) a pojistného srážené zaměstnanci ze mzdy, které za něj odvádí zaměstnavatel (tato část je součástí hrubé mzdy, na účtu 521). Pokud pojistné účetní jednotka nezaplatí do konce měsíce následujícího po zdaňovacím období, tj. do 31. ledna, stává se tento náklad nedaňovým a zvýší daňový základ. Pojistné, které je srážené zaměstnanci ze mzdy, ale zaměstnavatel jej neodvedl, se zapíše do daňového přiznání na řádek č. 30 a v případě pojistného zaměstnavatele na řádek č. 40. Pojistné se stává daňově uznatelným až v tom zdaňovacím období, ve kterém je uhrazeno a základ daně se o jeho hodnotu sníží. (Štohl, c2011)

Nealkoholické nápoje na pracovišti poskytované zaměstnavatelem jsou nedaňovým výdajem, výjimkou je pouze neperlivá voda. Příklad, zaměstnavatel koupí zaměstnancům kávovar, je to výdaj daňově uznatelný. Ale samotná káva už patří do nákladů na reprezentaci. (Bláhová, c2013)

Zaměstnavatel musí umožňovat zaměstnancům stravování, ne však jim ho zajišťovat. Účetní jednotka může poskytovat příspěvek na stravování zajišťované jiným subjektem. Jedná se o velmi častý zaměstnanecký benefit poskytovaný formou stravenek. Výhodné jsou pro obě strany. Pro zaměstnance je to nedaňový příjem a pro zaměstnavatele daňový výdaj, avšak maximálně do výše 70 % stravného upraveného zákoníkem práce v § 163, odst. 1. Stravné v roce 2017 pro časové pásmo 5 až 12 hodin je 86 Kč. Limit pro uznatelný výdaj činí 60,20 Kč (70 % z 86 Kč). Zaměstnavatel si může dát do nákladů nejvýše 55 % hodnoty jedné stravenky, zbylých 45 % si obvykle doplácí zaměstnanec. Pokud je

zaměstnavatel štědrý a hraří stravenku nad limit, zvýší se mu o tuto hodnotu daňový základ. Daňově optimální stravenka pro rok 2017 je v hodnotě 109 Kč. Daňový náklad se účtuje na účet 527 – *Zákonné sociální náklady* a výdaj nad limit se zachycuje na účet 528 – *Ostatní sociální náklady*. (Běhounek, c2017)

Účetní jednotka může tvořit ze zdaněného zisku fond kulturních a sociálních potřeb. Prostředky z něj může vynaložit na vzdělávání svých zaměstnanců, poskytovat jim používání rekreačních zařízení, pořádat kulturní či sportovní akce. Pokud není tvořen fond, takto vynaložené prostředky jsou daňově neuznatelné. Vzorové účetní operace související se zaměstnanci jsou v níže uvedené Tabulce 3.

Tabulka 3 Účetní operace výdajů (nákladů) spojené se zaměstnanci

Text	MD	D	Dopad na ZD
Předpis zákonného zdravotního a sociálního pojištění (hrazené zaměstnancem, neodvedené do stanoveného termínu)	331	336	↑
Předpis zákonného zdravotního a sociálního pojištění (hrazené zaměstnavatelem, neodvedené do stanoveného termínu)	524	336	↑
Nákup neperlivé vody	501	321	-
Nákup kávy a smetany do kávy za hotové	513	211	↑
Nákup stravenek za hotové	213	211	-
Výdej stravenek do spotřeby (hodnota do limitu)	527	213	-
Výdej stravenek do spotřeby (hodnota nad limit)	528	213	↑
Pořádání sportovní akce - nevytvořen fond	513	321	↑

Zdroj: Vlastní zpracování

c) Manka a škody

Manka a škody přesně definuje ZDP v § 25, odst. 2 takto: „Škodou se rozumí fyzické znehodnocení majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. Mankem se

rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní ...“ Za škodu a manko se nepovažuje přirozený úbytek, např. vzniklý přirozenou vlastností zásob nebo ztráté. Ve vnitropodnikových směrnících se stanovují normy a podle nich se posuzují úbytky. Úbytek do normy je daňově uznatelným nákladem, v opačném případě jde o manko. Manka a škody dle § 25 odst. 1, písm. n) jsou nákladem daňově neuznatelným. Správce daně může stanovenou normu posuzovat ve srovnání s ostatními poplatníky ze stejného odvětví. Zjistí-li markantní rozdíl, navýší o něj poplatníkovi základ daně. Existuje výjimka, kdy je možné si vzniklé náklady uplatnit. A to vznikne-li škoda v důsledku živelných pohrom, způsobená neznámým pachatelem potvrzená policií anebo v případě přijetí náhrady od pojišťovny či zaměstnance zodpovědného za úbytek majetku. Náklad je uznatelný pouze do výše přijaté náhrady. Účtování manka a škody a jejich dopad na základ daně je v následující Tabulce.

Tabulka 4 Účetní operace na manka a škody

Text	MD	D	Dopad na ZD
Manko ve skladu materiálu (do normy)	501	112	-
Manko ve skladu materiálu (nad normu) - nebyla přijata náhrada	549	112	↑
Manko v pokladně (bude předepsáno k náhradě)	569	211	-
Předpis náhrady manka zodpovědnému zaměstnanci	335	668	-
Škoda na zboží vzniklá požárem (požár vznikl úderem blesku – živelná pohroma)	549	132	-
Škoda na zásobách způsobená požárem – neopatrnost zaměstnanců (bude předepsáno k náhradě)	549	12x	-
Předpis náhrady od pojišťovny	378	648	-
Přijatá náhrada od pojišťovny	221	378	-

Zdroj: Vlastní zpracování podle Chalupy a kol., 2016, s. 308

- d) Náklady na reprezentaci** jsou typickým daňově neuznatelným nákladem. Nejčastěji se jedná o výdaje na pohoštění např. občerstvení pro obchodní partnery

na meetingu, nealkoholické nápoje na pracovišti, firemní akce. Účtují se na vrub účtu 513 – *Náklady na reprezentaci*. Některé dárkové předměty mají na základě dané podmínky výjimku a lze je považovat za uznatelný náklad. Reklamní či propagační předmět opatřený jménem nebo ochrannou známkou společnosti je daňově uznatelný, nepřesahuje-li hodnota předmětu 500 Kč bez DPH. (Zákon č. 586/1992 Sb., § 25, odst. 1, písm. t)) Nejčastěji se jedná o propisky, kalendáře, klíčenky, deštníky apod.

Reklama je považována za službu na zajištění, udržení a dosažení příjmů, a tak náklady na reprezentaci jsou někdy i záměrně zaměňovány s **náklady na reklamu**. Reklama na rozdíl od reprezentace je účtována na vrub účtu 518 a je daňově účinná. Poplatník, který si zaplatí reklamu např. v rádiu, v novinách, na billboardu, na internetu by k daňovému dokladu měl přiložit smlouvu o dílo, smlouvu o poskytování služeb, dále také fotografii předmětu atp. Je to průkazný podklad pro finanční úřad, který tyto náklady přísně zkoumá.

e) **Dary**

Poskytnutí daru je podle ZDP vždy nedaňovým nákladem. Je-li bezúplatné plnění poskytnuto na veřejně prospěšné účely a splňuje další podmínky, řadí se mezi položky snižující základ daně (§ 20 ZDP). Dopad na základ daně by byl tedy nulový. Pro společnost to navíc může být určitá reklama. V úpravách není přesně definováno, že nepeněžní dary se účtují jako provozní náklady (účet 543 – *Dary*) a peněžní patří do finančních nákladů (na vrub účtu 568 – *Finanční náklady*). Rozlišuje se to spíše z hlediska formy a účelu daru. (Botek a Marek c2016) Do daňově neuznatelných nákladů patří také zůstatková cena darovaného majetku, která je zaúčtována na účet 543 ve prospěch účtu 082.

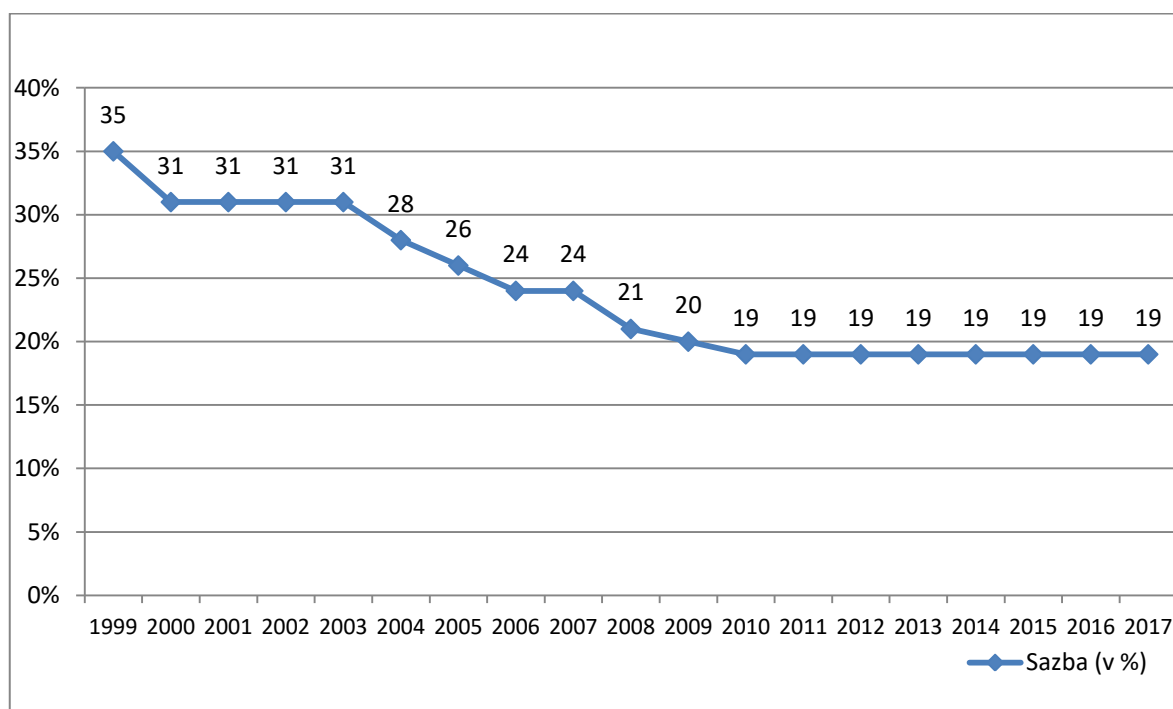
3.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob nebo také daň ze zisku (dále jen DPPO) je přímou, korporátní daní. Upravena je v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, přesněji ve druhé části, která je vymezena pro právnické osoby. U této daně lze určit přesný subjekt, plátce této daně bývá i poplatníkem. Tato daň patří mezi významné příjmy státního rozpočtu spolu s daní z přidané hodnoty, spotřebními daněmi, daní z příjmů fyzických osob. DPPO patří mezi sdílené příjmy, protože její výnos je rozdělován mezi státní

rozpočet a územní rozpočty. K 31. 12. 2015 finanční úřady vybraly na DPPO 147,5 mld. Kč, což je přibližně o 15 mld. Kč více než předešlý rok. (Ministerstvo financí ČR, c2016)

Sazba DPPO je již 7 let konstantní. Jak ukazuje Graf 1, sazba daně z příjmů právnických osob v roce 1999 byla nejvyšší za posledních 18 let. Příjmy byly zdaňovány 35% sazbou. Následující rok klesla na 31 %, ale netrvalo dlouho a v roce 2004 opět sazba byla snížena na 28 %. Od té doby postupně degradovala až do roku 2010, kde se zastavila na 19 %. Pro investiční, penzijní a podílové fondy od roku 2009 platí sazba 5 %.

Graf 1 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v ČR (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Účetní kavárna, ©2016

Poplatníky DPPO jsou zejména právnické osoby, ale dále také organizační složky státu, podílové a investiční fondy nebo fondy penzijní společnosti a svěřenské fondy. Tito poplatníci se rozlišují na daňové rezidenty a nerezidenty. Za daňové rezidenty jsou považováni, ti co mají sídlo na území České republiky a mají zde tak daňovou povinnost. Daňová povinnost se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, ale i ze zahraničí. Daňový nerezident je povinn zdanovat příjmy získané ze zdrojů v České republice. (Zákon č. 586/1992 Sb., § 17) Poplatníky DPPO nejsou pouze výše zmiňované subjekty, ale podle § 17a ZDP také, tzv. veřejně prospěšní poplatníci. Veřejně prospěšný poplatník je poplatník, který jako svou hlavní činnost nemá podnikání. Tato bakalářská práce se věnuje pouze podnikatelským subjektům, které jsou daňovými rezidenty ČR.

Do předmětu daně se zahrnují veškeré příjmy z podnikatelské činnosti a také příjmy z nakládání s majetkem podniku. Zdaňovacím obdobím této daně je nejčastěji kalendářní rok. Může to ovšem být také hospodářský rok či ve výjimečných případech účetní období, je-li delší nebo kratší než 12 po sobě nepřetržitě jdoucích měsíců.

3.2.1. Základ daně a zjištění daňové povinnosti

„Základem daně z příjmů právnických osob je vždy účetní výsledek hospodaření, a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, který je mimoúčetně transformován na základ daně.“ (Chalupa a kol., 2016, s. 376) Transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně byla věnována předchozí kapitola a stručně ji znázorňuje Schéma 3. Z takto zjištěného základu daně lze vypočítat daňovou povinnost poplatníka. Výpočet splatné daně z příjmů znázorňuje Schéma 4. Daň je účtována na nákladovém účtu 591 – *Daň z příjmů splatná* souvztažně s účtem 341 – *Daň z příjmů*.

Schéma 4 Úprava základu daně příjmů a výpočet daňové povinnosti

Základ daně
- Odčitatelné položky:
- daňová ztráta
- výdaje na výzkum a vývoj
- odpočet na odborné vzdělávání
= Základ daně snížený o odčitatelné položky
- Dary
= Základ daně snížený o odčitatelné položky (zaokrouhlený na tisícikoruny dolů)
x Sazba daně (19 %)
= Daň z příjmů před slevami
- Slevy na dani
= Daň z příjmů splatná po slevách

Zdroj: Vlastní zpracování podle Bárkové a kol., 2016, s. 168-169

Účetní jednotka si od základu daně může odečíst tzv. odčitatelné položky, definované ZDP, konkrétně v § 34 *Položky odčitatelné od základu daně*. Jednou z položek je daňová ztráta vzniklá za předchozí zdaňovací období. Daňovou ztrátu lze uplatnit bezprostředně po období, ve kterém byla vyměřena, nejdéle však v 5 následujících zdaňovacích obdobích. Zapisuje se do daňového přiznání na řádek č. 230.

Vynaložené výdaje na výzkum a vývoj a odpočet na odborné vzdělávání si poplatník může uplatnit v nejbližších 3 zdaňovacích obdobích. Odpočty uvede na řádku č. 242 či 243. Výdaje

na výzkum a vývoj pro poplatníka představují nepřímou formou financování inovací, na rozdíl od dotací a grantů. Jestliže společnost zdokonaluje své výrobky, výrobní procesy či vyvíjí nové technologické postupy, má možnost si takto vzniklé interní náklady zařadit mezi odpočty na výzkum a vývoj. (Rýdl, c2015) Výdaje vynaložené na pořízení majetku na odborné vzdělávání nebo výdaje vynaložené na studenta si lze uplatnit jako odpočet na odborné vzdělávání.

Dále je možné od základu daně odečíst hodnotu bezúplatného plnění (neboli dary) na veřejně prospěšné účely. O nichž bylo zmíněno v podkapitole 3.1.4 jako o nedaňovém nákladu a o položce snižující základ daně, v případě splnění stanovených podmínek. Dar lze poskytnout obci, kraji, organizačním složkám státu, PO a některým FO. Další podmínkou je účel, na jaký bylo bezúplatné plnění vynaloženo. Může to být na školství, vědu a vzdělávání, charitativní účely, kulturu, a spoustu dalších účelů, které jsou vyjmenovány v § 20, odst. 8 *Základ daně a položky snižující základ daně* a platí pro právnické i fyzické osoby. Poplatník si ve zdaňovacím období může odečíst bezúplatné plnění, bylo-li poskytnuto jednomu subjektu v minimální výši 2 000 Kč, ale maximálně 10 % ze základu daně snížený o odčitatelné položky. Hodnotu daru uvede na řádek č. 260 daňového přiznání (dále jen „DP“).

Základ daně snížený o odpočty a bezúplatná plnění se zaokrouhluje na celé tisíce koruny dolů (řádek č. 270 DP). Následně se vynásobí platnou sazbou daně z příjmů právnických osob (sazba pro rok 2017 je 19 %, uvede se v DP na řádku č. 280) a výsledkem je daň před slevami (řádek č. 290 DP). Takto vypočtenou daň lze ovšem ještě dále snížit, a to na základě slevy definované v ZDP § 35 – *Slevy na dani*. Obrázek 1 na následující straně zobrazuje část II. oddílu daňového přiznání právnických osob a v něm červeně vyznačené řádky, do kterých se zapisují výše zmíněné položky.

Obrázek 1 Daňové přiznání – právnických osob - II. oddíl

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾		
240 ⁶⁾	Odečet dosud neuplatněného nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)		
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁵⁾		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 – 251 – 260)		
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 nebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$		
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾		

Zdroj: Finanční správa, ©2013-2017

Pokud poplatník zaměstnává osobu se zdravotním postiženým, má nárok na slevu, kterou uvádí v DP na řádku č. 300. Výše slevy závisí na vážnosti zdravotního postižení zaměstnance. Za jednoho zaměstnance se zdravotním postižením si daň sníží o 18 000 Kč a za zaměstnance s těžším zdravotním postižením o 60 000 Kč. Počet zaměstnanců vychází z ročního průměrného přepočteného počtu zaměstnanců (dále jen RPPPZ), posuzovaný za každou skupinu zvlášť. Výpočet RPPPZ se provádí dle § 35, odst. 2 ZDP takto: „podíl celkového počtu hodin, který těmto zaměstnancům vyplývá z rozvržení pracovní doby nebo z individuálně sjednané pracovní doby po dobu trvání pracovního poměru v období, za které se podává daňové přiznání, a celkového ročního fondu pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou zvláštními předpisy“. Vyplývá z toho, že závisí nejen na počtu zdravotně postižených zaměstnanců, ale také na jejich pracovním úvazku či počtu odpracovaných hodin. Například, kdyby účetní jednotka zaměstnávala po celý rok dva zaměstnance se zdravotním postižením na poloviční úvazek, RPPPZ by se rovnalo 1 zaměstnanci (2 x 0,5).

Daň po slevách se sníží ještě o uhrazené zálohy na daň z příjmů a následně vyjde splatná daň z příjmů právnických osob.

3.2.2. Povinnost podat daňové přiznání

Daňové přiznání rozlišujeme na řádné daňové přiznání, opravné daňové přiznání a dodatečné daňové přiznání. Povinnost podat řádné daňové přiznání k DPPO má poplatník nejpozději do 3 měsíců od posledního dne zdaňovacího období. Jedná-li se o kalendářní rok, nejzazší termín je 1. dubna. Pokud má účetní jednotka povinnost dle ZoÚ mít účetní závěrku ověřenou auditorem, lhůta pro daňové přiznání je do 1. července. V případě, kdy daňové přiznání sestavuje poplatníkovi daňový poradce, lhůta se také prodlužuje o 3 měsíce. Tuto skutečnost ovšem musí oznámit finančnímu úřadu, doložením plné moci ověřenou daňovým poradcem. Daňové přiznání se podává elektronicky přes datovou schránku. (Žmolík, 2017) Opravné daňové přiznání poplatník podává, jestliže zjistí chybu před uplynutím lhůty (1. dubna), ale řádné daňové přiznání již bylo podáno. Na opravné přiznání se poté hledí, jako kdyby řádné nebylo podané. Nastane-li situace, kdy daňový subjekt zjistí, že daň má být vyšší a termín pro podání daňového přiznání uplynul, řeší to dodatečným daňovým přiznáním. Toto přiznání má povinnost odeslat nejdéle do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém skutečnost zjistil. A také do stejného termínu uhradit zjištěný rozdíl. (Morávek, c2013)

V průběhu zálohového období, tj. „ode dne následujícím po termínu podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období“ poplatník platí zálohy na daň z příjmů. Výše záloh na daň se vyměřuje z poslední známé daňové povinnosti. (Žmolík, 2017) Splatnost a v jaké výši jsou zálohy na daň z příjmů právnických osob hrazeny, zobrazuje Tabulka 5.

Tabulka 5 Výše a četnost záloh na daň z příjmů právnických osob

Poslední známá daňová povinnost	Výše zálohy	Splatnost zálohy
do 30 000 Kč	-	-
30 001–150 000 Kč	40 % z daňové povinnosti	15. 6. a 15. 12.
nad 150 000 Kč	25 % z daňové povinnosti	15. 3., 15. 6., 15. 9. a 15. 12.

Zdroj: Zpracováno dle Zákona č. 586/1992 Sb., § 38, odst. 3

3.3 Shrnutí teoretické části

Teoretická část této bakalářské práce byla věnována účetnímu výsledku hospodaření a dani z příjmů právnických osob. Byly vysvětleny pojmy jako výsledek hospodaření, nedaňové náklady, kdo je poplatníkem daně, základ daně a spousta dalších, které s touto problematikou souvisí. Účetní výsledek hospodaření, jeho transformace na daňový základ a zjištění daňové povinnosti je každoročním úkolem účetní jednotky. Při tomto postupu se musí držet platné právní legislativy. Ovšem často je legislativa upravována. Čerpáme-li informace z více zdrojů, je dobré brát ohled na rok vydání dané publikace a popřípadě si údaje ověřovat. K tomuto tématu je každý rok vydáváno mnoho knih, odborných článků na webových stránkách nebo také různá periodika, které ne vždy postihují aktuální stav. Proto je lepší si příslušná pravidla ověřit přímo v zákonech v platném znění pro stanovené zdaňovací období.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část obsahuje příklad, který názorně zobrazuje zmíněné postupy a zásady v teoretické části. Pro lepší představu je zvolen skutečný podnikatelský subjekt a na úvod je představen. Nejprve jsou stanoveny dílčí cíle a hypotézy, které jsou v závěru kapitoly ověřeny, popř. vyvráceny. První část znázorňuje operace, které souvisejí s převedením konečných zůstatků na příslušný účet a zjištění účetního výsledku hospodaření. Transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů, zjištění daňové povinnosti, uplatnění odpočtů či slev a stanovení budoucích záloh na daň z příjmů je věnováno v druhé části této kapitoly. Jednotlivé postupy jsou také zachyceny v daňovém přiznání. Nedílnou součástí je zaúčtování daně z příjmů včetně úhrady záloh na daň. Příklad poté pokračuje podáním dodatečného daňového přiznání a vyměřením úroku z prodlení. Jak již bylo zmíněno, závěr tohoto oddílu je věnován ověření hypotéz a případně uvedeny návrhy na daňové úspory. Název vybrané společnosti není možné zveřejnit. Pro potřebu bakalářské práce je nazývána Ortoped s. r. o. Jako podklad ke zpracování příkladu slouží výstupy z účetnictví.

Pro snadnější výstup praktické části jsou stanoveny následující dílčí cíle a hypotézy.

Cíl 1: Zjistit, zda účetní výsledek hospodaření není rovný základu daně.

Hypotéza 1: Hrubý zisk před zdaněním je odlišný od základu daně.

Cíl 2: Zjistit, zda poplatník mezi náklady daňově neúčinnými neneviduje položky, které by mohly být daňově uznatelné.

Hypotéza 2: Daňový poplatník má pouze nutné náklady daňově neuznatelné.

Cíl 3: Zjistit, zda vybraný podnikatelský subjekt využívá všech možných úspor, kterými lze snížit základ daně, popř. vyměřenou daň.

Hypotéza 3: Účetní jednotka využívá veškerých možných daňových optimalizací.

4.1. Popis daňového subjektu

Podnikatelský subjekt, jehož právní subjektivita je společnost s ručením omezeným, vznikl již v roce 1994. Hlavní sídlo má v Praze 7 a další tři pobočky: ve Fakultní nemocnici Motol, v Malvazinkách a v Kladně. Ortoped s. r. o. patří mezi mikro účetní jednotky a je

měsíčním plátcem DPH. Zdaňovací období je shodné s kalendářním rokem. Předmětem podnikání je výroba a opravy protéz, trupových a končetinových ortéz a měkkých bandáží. Aplikace, výroba, oprava ortopedické obuvi a provozování výdejny se zdravotními produkty jako jsou např. ortopedické vložky. Dále také silniční doprava – osobní, využívána na přepravu tělesně postižených osob. Společnost má podepsané smlouvy se všemi zdravotními pojišťovnami na individuální i sériovou výrobu. Individuální výroba ortopedických pomůcek znamená, že jsou pomůcky vyráběny na základě přesných rozměrů, které byly změřeny přímo na konkrétním pacientovi. Sériové ortopedické pomůcky se zhotovují ve velikostních řadách, které se používají k ošetření jednodušších vad. U těchto výrobků je přímo stanovená cena a dají se volně zakoupit.

Společnost řídí dva jednatelé a každý z nich na počátku vložil 50 000 Kč. Zaměstnanci jsou kvalifikovaní pracovníci z oboru, z toho jeden zaměstnanec je držitelem průkazu ZTP. Zdravotně postižený zaměstnanec pracuje přibližně na čtvrt úvazku. Zaměstnanci dostávají za jeden celý odpracovaný den stravenku v hodnotě 40 Kč. Zaměstnavatel hradí 50 % z hodnoty stravenky, druhá polovina je strhávána zaměstnancům ze mzdy. V Kladně na prodejně prodává výrobky a zboží Paní Bernová, která není v zaměstnaneckém poměru a prodej je na základě provizí. Vždy na konci měsíce zašle na provozovnu v Praze paragony či vydané faktury za prodané výrobky/zboží. Jednou měsíčně zašle i vystavenou fakturu na proplacení provizí.

Ortoped, s. r. o. poskytuje odbornou praxi studentům z oboru Ortoticko-protetický technik. Studenti chodí na praxi ze střední, ale i vysoké školy. Střední zdravotnické škole byl poskytnut peněžní dar ve výši 5 000 Kč za účelem nákupu školních pomůcek na výuku.

Dlouhodobý majetek je oceňován pořizovací cenou včetně nákladů vzniklých s pořízením. Na inventárních kartách se eviduje jak dlouhodobý hmotný, nehmotný majetek, tak i drobný dlouhodobý majetek. Soupis dlouhodobého odpisovaného majetku je přiložen k této práci jako Příloha č. I. Způsob daňového odpisování majetku je rovnoměrný. Poplatník vlastní šest vozidel. Jedno z vozidel slouží pro přepravu tělesně postižených pacientů, další tři vozidla společnost pronajímá. Společnost do 30. 11. 2016 vlastnila prodejnu v Praze 7 a měla tím povinnost platit daň z nemovitých věcí. Prodaním provozovny nevládní již žádnou prodejnu a všechny má pouze v nájmu. Prodejna byla prodána za cenu 2 500 000 Kč. V prosinci byl pořízen lis, který bude sloužit především studentům na odborné praxi.

Hlavním podkladem pro zjištění účetního výsledku hospodaření a daňové povinnosti je Výsledovka společnosti Ortoped, s. r. o. za účetní období 1. 1. 2016–31. 12. 2016, která je na následující straně v Tabulce 6. Účet 51803 – *Režijní služby* zahrnuje i náklady vynaložené na parkovné s použitím paušálu a to ve výši 1789 Kč.

Tabulka 6 Výsledovka za období 1. 1. 2016–31. 12. 2016

Účet	Popis	Konečný zůstatek v Kč
50101	Spotřeba výrobního materiálu	6 913 363,00
50102	Spotřeba kancelářského materiálu	1 605,00
50103	Spotřeba režijního materiálu	227 398,00
50104	Spotřeba PHM Mercedes	58 957,00
50106	Spotřeba reklamních předmětů do 500 Kč	7 100,00
50108	Spotřeba PHM Škoda Octavia	42 577,00
50110	Pracovní oděvy	14 151,00
50199	Spotřeba PHM – paušál	13 803,00
501xxx		7 278 954,00
502xx	Spotřeba energií	125 814,00
50400	Prodané zboží	4 876 124,00
51100	Opravy a udržování	116 957,00
51200	Cestovné	50 460,00
51300	Náklady na reprezentaci	9 238,00
51801	Nájemné	541 000,00
51802	Poštovné	10 262,00
51803	Režijní služby	799 873,00
51804	Telefony	81 985,00
51805	Reklamní a odbytové služby	7 312,00
51809	Odvoz odpadu	12 598,00
518xx		1 453 030,00
521xx	Mzdové náklady	1 942 500,00
52301	Odměny členům orgánů spol.	27 000,00
524xx	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	612 170,00
527xx	Zákonné sociální náklady	35 382,00
53100	Silniční daň	17 535,00
53200	Daň z nemovitých věcí	2 610,00
53201	Daň z nabytí nemovitých věcí	100 000,00
538xx	Ostatní daně a poplatky	15 833,00
54100	Zůstatková cena prodaného DHM a DNHM	791 701,00
54300	Dary	5 000,00
54500	Ostatní pokuty a penále	2 829,00
54801	Ostatní provozní náklady - pojistné události	5 545,00
54802	Ostatní provozní náklady - nedaňové	5 869,00
54804	Ostatní provozní náklady - FOPTO	8 400,00
548xx		19 814,00
55101	Odpis DNHM	21 667,00
55102	Odpis DHM	267 905,00
55103	Odpis DDHM	19 457,00
551xx		309 029,00
55901	Tvorba provozní opravné položky k pohledávkám	36 500,00
56801	Bankovní poplatky	12 467,00
56803	Pojištění	135 788,00
568xx		148 255,00
NÁKLADY CELKEM		17 976 735,00
60100	Tržby za vlastní výrobky	-9 983 995,00
60200	Tržby z prodeje služeb	- 143 163,00
60201	Tržby z nájmu	- 340 800,00
60400	Tržby za zboží	-6 285 122,00
64100	Tržby z prodeje nehmotného a hmotného majetku	-2 500 000,00
64800	Ostatní provozní výnosy	-5 545,00
66200	Bankovní úrok	- 272,00
VÝNOSY CELKEM		-19 258 897,00

4.2. Zjištění účetního výsledku hospodaření

Konečné zůstatky k 31. 12. 2016 výsledkových účtů se uzavřou pomocí závěrkového účtu 710 – *Účet zisku a ztráty*. Na vrub účtu 710 se převedou všechny konečné stavy nákladových účtů a ve prospěch konečné stavy výnosových účtů. Účetní výsledek hospodaření se zjistí z provozního a finančního výsledku hospodaření. Provozní výsledek hospodaření se zjistí odečtením nákladů ve sk. 50–55 od výnosů ve sk. 60–64. Výsledek hospodaření ve finanční oblasti se zjistí odečtením nákladů (sk. 56, 57) od výnosů (sk. 66). Schéma 5 zobrazuje převedení konečných zůstatků výsledkových účtů a Tabulka 7 výpočet účetního výsledku hospodaření. Údaje jsou získány z Výsledovky společnosti (Tabulka 6).

Schéma 5 Převedení konečných zůstatků výsledkových účtů (v Kč)

MD	710 – Účet zisku a ztráty	D	
501	7 278 954	601	9 983 995
502	125 814	602	483 963
504	4 876 124	604	6 285 122
511	116 957	641	2 500 000
512	50 460	648	5 545
513	9 238	662	272
518	1 453 030		
521	1 942 500		
523	27 000		
524	612 170		
527	35 382		
531	17 535		
532	102 610		
538	15 833		
541	791 701		
543	5 000		
545	2 829		
548	19 814		
551	309 029		
559	36 500		
568	148 255		
ZISK	1 282 162		
Σ	19 258 897	Σ	19 258 897

Tabulka 7 Zjištění účetního výsledku hospodaření (v Kč)

Provozní výnosy	19 258 625
- Provozní náklady	17 828 480
= Provozní výsledek hospodaření	1 430 145
Finanční výnosy	272
- Finanční náklady	148 255
= Finanční výsledek hospodaření	- 147 983
Provozní výsledek hospodaření	1 430 145
+ Finanční výsledek hospodaření	- 147 983
= Účetní výsledek hospodaření	1 282 162

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Výsledovky společnosti Ortoped s. r. o.

Účetní výsledek hospodaření společnosti Ortoped s. r. o. za rok 2016 je 1 282 162 Kč. Částka se zapíše v daňovém přiznání na řádek č. 10 (viz Obrázek 2). Nyní účetní jednotka musí upravit hrubý zisk před zdaněním o položky zvyšující či snižující základ daně, poté bude možné zjistit daň z příjmů. Této úpravě a také výpočtu daňové povinnosti se věnuje následující podkapitola.

Obrázek 2 Řádek č. 10 v daňovém přiznání – II. oddíl

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)			
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="31.12.2016"/>	1282162	

Zdroj: Vlastní zpracování na danelektronicky.cz, ©2013-2017

4.3. Úprava výsledku hospodaření a výpočet daňové povinnosti podnikatelského subjektu

Daňový subjekt měl za účetní období několik položek ovlivňující základ daně z příjmů. Nejpočetnější skupinou jsou náklady, které jsou jednoznačně daňově neuznatelné a budou daňový základ zvyšovat. Dále budou posuzovány vzniklé náklady na základě jejich úhrady a porovnány účetní a daňové odpisy. Účetní jednotka netvořila žádné rezervy a neměla žádné příjmy, které by měly být z účetního výsledku hospodaření vyňaty. Společnosti

Ortoped s. r. o. vznikly za zdaňovací období daňově neúčinné náklady, které byly zaúčtovány na tyto účty:

- 50199 – Spotřeba PHM – paušál
- 51300 – Náklady na reprezentaci
- 51803 – Režijní služby (parkovné – paušál)
- 54300 – Dary
- 54500 – Ostatní pokuty a penále
- 54802 – Ostatní provozní náklady – nedaňové
- 55901 – Tvorba provozní opravné položky k pohledávkám

50199 – Spotřeba PHM – paušál

Účetní jednotka užívala po celý rok tři automobily, ale jedno bylo využíváno méně a spotřeba PHM byla pouze ve výši 13 803 Kč. Na toto vozidlo bude uplatňován paušální výdaj ve výši 60 000 Kč. Paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem podle § 24, odst. 2, písm. zt) ZDP je náklad daňově uznatelný. A to do částky 5 000 Kč za jedno vozidlo a jeden kalendářní měsíc, tzn. za rok 60 000 Kč (12 x 5 000), když vozidlo bylo užíváno celé zdaňovací období a používáno pouze k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Daňový základ se poplatníkovi navýší o výdaj za PHM, který skutečně vznikl, tedy o 13 803 Kč (řádek č. 40), ale naopak se mu sníží o paušální výdaj 60 000 Kč, zapsaný v DP na řádce č. 162.

51300 – Náklady na reprezentaci

Zaměstnavatel do provozoven nakupoval pro zaměstnance a klienty neperlivé vody, instantní kávu a mléka. Ovšem vzniklý náklad za kávu a mléka nelze daňově uznat a proto je nutné jej vést na účtu 513. Uznat lze pouze výdaje za neperlivou vodu, ale pro tento výdaj je odlišný účet. Celkem za 9 238 Kč vznikl zaměstnavateli daňově neuznatelný náklad.

51803 – Režijní služby (parkovné – paušál)

Jak již bylo zmíněno, poplatník si bude uplatňovat paušální výdaj na jedno ze svých vozidel a skutečný výdaj za PHM bude navyšovat daňový základ. Jelikož byly vynaloženy ještě další peněžní prostředky za toto vozidlo, konkrétně za parkovné, musí o vzniklou částku též navýšit základ daně. Částka za parkovné činí 1 789 Kč.

54300 – Dary

Ortoped s. r. o. poskytovala studentům především ze střední školy odbornou praxi přímo na své provozovně. Spolupráce mezi obchodní společností a střední školou trvala již několikátým rokem. Proto společnost na začátku školního roku věnovala finanční obnos ve výši 5 000 Kč Střední zdravotnické škole v Praze. Částka bude využita na nákup zdravotnických pomůcek, které budou nápomocné při výuce. Pro dárce se jedná o plně nedaňový náklad, který navýší jeho základ daně. Ovšem společnost má možnost si toto bezúplatné plnění následně uplatnit také jako odčitatelnou položku.

54500 – Ostatní pokuty a penále

Jeden z jednatelů zavinil přestupek s vozidlem, které je registrované v majetku společnosti. Do datové schránky přišla pokuta ve výši 1 000 Kč od státního orgánu za překročení nejvyšší povolené rychlosti. Druhá pokuta byla zaviněna pověřeným zaměstnancem, který zapomněl uhradit zálohu na daň z příjmů ve stanovené lhůtě. Finanční úřad vyměřil za neuhrazení zálohové daně částku 1 289 Kč. Jelikož se nejedná o smluvní pokuty, ale pokuty udělené státním orgánem, proto je daňově nelze uznat a navyšují tím základ daně celkem o 2 829 Kč.

54802 – Ostatní provozní náklady - nedaňové

Na tento účet byla zaúčtována došlá faktura vystavená v lednu 2015. Nějakým nedopatřením se dostala k účetní až v polovině roku 2016, tím pádem musí být zařazena na nedaňový účet. Faktura byla vystavena na 4 869 Kč. Další nedaňový náklad firmy byl členský příspěvek hrazený každý rok ve výši 1 000 Kč. Ostatní provozní nedaňové náklady za rok 2016 vznikly celkem za 5 869 Kč.

55901 – Tvorba provozní opravné položky k pohledávkám

Účetní jednotka eviduje již déle nezaplacenou fakturu od odběratele ve výši 36 500 Kč. Zdá se, že odběratel je ve finanční tísní a fakturu neuhradí ani do konce roku. Účetní jednotka se z důvodu opatrnosti rozhodla pro tvorbu opravné položky. Podle ZoR opravná položka nesplňuje podmínky pro tvorbu zákonné opravné položky. Tvorba opravné položky k pohledávce byla zaúčtována na účet 39100 souvztažně na vrub účtu 55901. Tím pádem se bude jednat o nedaňovou opravnou položku, která navýší základ daně společnosti.

Celkový úhrn daňově neuznatelných nákladů je 75 028 Kč. Celková částka se uvede v daňovém priznání na řádek č. 40, viz následující Obrázek. Zároveň se náklady neuznávají za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů vypíše podle účtových tříd v Příloze č. 1, písm. A, II. oddílu (viz Obrázek 4).

Obrázek 3 Řádek č. 40 daňového priznání – Celkový úhrn daňově neuznatelných nákladů

40	Výdaje (náklady) neuznávají se 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	75028
----	--	-------

Zdroj: Vlastní zpracování na danelektronicky.cz, ©2013-2017

Obrázek 4 Rozdělení nákladů daňově neuznatelných v DP – Příloha č. 1 II. oddíl, písm. A

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, <u>uvedených na řádku 40</u> podle účtových skupin účtové třídy – náklady			
Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	50199 - Spotřeba PHM paušál	13803	
2	51300 - Reprezentace	9238	
3	51803 - Režijní služby (parkovné - paušál)	1789	
4	54300 - Dary	5000	
5	54500 - Ostatní pokuty a penále	2829	
6	54802 - Ostatní provozní náklady - nedaňové	5869	
7	55901 - Tvorba provozní opravné položky k pohledávkám	36500	
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	75028	

Zdroj: Vlastní zpracování na danelektronicky.cz, ©2013-2017

Účetní jednotka má zachycené pohyby ještě na dalších účtech, které se mohou za určitých podmínek stát daňově neuznatelnými. Jedná se konkrétně o tyto účty:

521 – Mzdové náklady

Společnost odvádí pojistné na zdravotní a sociální za zaměstnance, tudíž jim to strhává ze mzdy a zaměstnanci si nemusí hlídat termín odvodu. Zaměstnavatel je spolehlivý, vždy pojistné odvedl ve lhůtě a může si jej ponechat v nákladech.

527 – Zákonné sociální náklady

Zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům stravenky. Nevede ovšem účet 528, na který by zachycoval náklady za stravenky nad normu a jak bylo uvedeno, hradí daňově uznatelnou část, a to 50 % z hodnoty stravenky.

532 – Daň z (nabytí) nemovitých věcí

Účetní jednotka vlastnila prodejnu, z toho pro ni vyplývala platební povinnost hradit každoročně daň z nemovitých věcí. Termín pro úhradu daně je do 31. května. Daň ve výši 2 610 Kč byla včas uhrazena a náklad je daňově účinný. Na konci roku uzavřela kupní smlouvu s jinou společností a prodejnu prodala za cenu 2 500 000 Kč. Prodej se uskutečnil 1. prosince a povinnost uhradit daň z nabytí nemovitých věcí měl již kupující.

54801 – Ostatní provozní náklady – pojistné události

Zaměstnanec při pracovní cestě měl dopravní nehodu s firemním automobilem. Všechny automobily jsou samozřejmě pojištěny, včetně havarijního pojištění pro tyto případy. Pojišťovna opravu vozu uhradila v plné výši a nevznikl žádný rozdíl, který by byl daňově neuznatelný či musel být předepsán zaměstnanci k úhradě.

Společnost Ortoped s. r. o. uplatňuje daňové odpisy podle Zákona o daních z příjmů. Účetní odpisy si stanovuje sama dle předpokládané doby užívání. Samozřejmě účetní odpisy se u dlouhodobého hmotného majetku liší od daňových. V účetnictví byly odpisy vedeny na analytických účtech z důvodu odlišení dlouhodobé drobného majetku od dlouhodobé hmotného a nehmotného majetku. Účetní a daňové odpisy je nutné mezi sebou z hlediska daně z příjmů porovnat. Pro srovnání bude brán u účetních odpisů celkový souhrn účtu **551 – Odpisy majetku**.

Z dlouhodobého drobného majetku toto účetní období byl odpisován fotoaparát značky Olympus. Podle § 24, písm. v) ZDP se účetní odpisy drobného majetku mohou rovnat daňovým odpisům. Roční odpis je 50 % z pořizovací ceny fotoaparátu. Vstupní cena majetku byla 38 914 Kč, tzn., že odpis se rovná částce 19 457 Kč. Výše odpisu bude

zapsána v Příloze č. 1 daňového přiznání II. oddíl, písm. B, na řádce č. 12. V červnu 2014 byl pořízen nový software „Protetika“ za 65 000 Kč, doba odpisování softwaru je 36 měsíců. V roce 2016 byl odpisován celých 12 měsíců. Výpočet odpisu je následovný (65 000 : 36 měsíců) x 12 měsíců a činí 21 667 Kč. Odpis nehmotného majetku se zapisuje do stejné Přílohy jako dlouhodobý drobný hmotný majetek, ale na řádek č. 10. Taktéž se do této Přílohy zapisují odpisy dlouhodobého hmotného majetku a člení se podle odpisových skupin, viz Obrázek 5 na následující straně.

Dlouhodobý hmotný majetek je odpisován rovnoměrně. Prodejna byla pořízena za 2 200 000 Kč a zařazena do 5. odpisové skupiny. Prodejnu v prosinci společnost prodala. Proto si poplatník podle ZDP může z daňového odpisu uplatnit pouze polovinu z ročního odpisu. Roční daňový odpis byl vypočten na částku 74 800 Kč (výpočet viz níže) a polovina z odpisu činí 37 400 Kč. Účetní odpis nebude uplatněn za celé účetní období, ale pouze za 11 měsíců, ve výši 67 223 Kč.

$$\text{Odpis prodejny v roce 2016} = \frac{2\,200\,000 * 3,4}{100}$$

Jak již bylo zmíněno poplatník vlastní šest automobilů, ale pouze na tři si uplatňuje odpisy. Vozidla jsou zařazena do 2. odpisové skupiny. Výpočty daňových odpisů jednotlivých automobilů za rok 2016 jsou pod tímto odstavcem. Automobil tovární značky Škoda byl pořízen v roce 2013 za 280 000 Kč. Daňový odpis činí 63 000 Kč a účetní odpis za celý rok byl stanoven na 56 000 Kč. Druhý automobil značky Mercedes sloužící pro převoz tělesně postižených pacientů byl pořízen ke konci roku 2011 za kupní cenu 318 599 Kč. Odpisy účetní jednotka začala uplatňovat až od ledna roku 2012. Daňový odpis vychází na 71 685 Kč. Účetní odpis byl vypočten na 45 515 Kč. Poslední odpisovaný vůz značky Honda, pořízený v roce 2015 se vstupní cenou 595 000 Kč. Dle výpočtu daňový odpis činí 133 875 Kč a účetní odpis za celý rok 2016 je 99 167 Kč.

$$\text{Odpis vozu Škoda rok 2016} = \frac{280\,000 * 22,5}{100}$$

$$\text{Odpis vozu Mercedes rok 2016} = \frac{318\,599 * 22,5}{100}$$

$$\text{Odpis vozu Honda rok 2016} = \frac{595\,000 * 22,5}{100}$$

Lis pořízený 13. prosince bude zařazený do provozu až v lednu 2017. Znamená to, že za toto zdaňovací období nebudou odpisy uplatňovány. Ostatní zařazený dlouhodobý hmotný majetek společnosti byl již odepsán. Účetní odpisy majetku zachycené v účetnictví na účtu 551 jsou celkem ve výši 309 029 Kč. Oproti tomu daňové odpisy evidované v majetkovém programu 6K majetek činí 347 084 Kč. Porovnáním účetních a daňových odpisů zjistíme, že daňové odpisy jsou vyšší, než účetní odpisy celkem o 38 055 Kč. Rozdíl se zapíše do daňového přiznání na řádek č. 150 a základ daně se tímto sníží.

Obrázek 5 Daňové odpisy majetku v daňovém přiznání – Příloha č. 1 II. oddíl, písm. B

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku			
a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona			
Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	268560	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	37400	
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později	21667	
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	327627	
b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona			
12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka	19457	

Zdroj: Vlastní zpracování na daneelektronicky.cz, ©2013-2017

Po výše uvedených úpravách je možné stanovit základ daně z příjmů, který by mohl být výchozí pro výpočet daňové povinnosti. Základ daně po úpravách činí 1 259 135 Kč a je uveden na řádce č. 200. Tabulka 8 na následující straně zobrazuje postup zjištění daňového základu. Z Tabulky je zřejmé snížení účetního výsledku hospodaření o 23 027 Kč, což je pro účetní jednotku pozitivní.

Tabulka 8 Zjištění daňového základu společnosti Ortoped s. r. o.

Položka	Částka (v Kč)
Účetní výsledek hospodaření	1 282 162
+ Náklady daňově neuznatelné	75 028
- Paušální výdaj na 1 motorové vozidlo	60 000
- Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	38 055
Základ daně	1 259 135

Zdroj: Vlastní zpracování na základě uvedených výpočtů

Z tohoto základu daně nebude však ještě spočítána daň z příjmů. A to z důvodu, že společnost Ortoped s. r. o. v účetním období měla výdaje, které si může odečíst od základu daně. Mezi odčitatelné položky patří vynaložené výdaje na odborné vzdělávání studentů, na pořízení majetku na odborné vzdělávání a dále se odečte poskytnutý finanční dar. Odpočet na odborné vzdělávání a bezúplatné plnění musí být posouzeno z hlediska daně z příjmů, zda splňují zákonné podmínky pro uplatnění.

V prosinci společnost pořídila nový speciální ortopedický stroj z Německa. Ten byl pořízen za účelem zpestření praxe studentům a zejména k jejich zdokonalení. Tento stroj, přesněji lis je určený právě pro výrobu individuálních výrobků a ortopedických vložek. Pořizovací cena lisu byla 100 988 Kč. Podle ZDP § 34g je možné si od základu daně odečíst až 110 % ze vstupní ceny majetku. Společnost splňuje zákonem tři stanovené podmínky: je prvním vlastníkem stroje, lis pořídila za účelem odborného vzdělávání studentů a poslední podmínkou je, že na stroji budou pracovat z více jak 50 % studenti. Výše odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání činí 111 087 Kč (1,1 x 100 988). Součástí tohoto odpočtu jsou výdaje vynaložené na studenta a jsou upraveny v následujícím paragrafu (§ 34h). Odpočet se vypočte jako součin počtu vykonaných hodin odborné praxe a zákonem stanovené částky 200 Kč. Počet hodin musí být však doložen, například vedením docházky, zápisy v třídní knize. Na provozovnu docházeli studenti posledního ročníku od září do dubna, a to každý pátek. Praxe probíhala vždy od 8 do 12 hod., aby praxe byla více individuální, brali pouze jednoho maximálně dva studenty. Tento rok zaevidovaly 124 hodin vykonané praxe. Odpočet je ve výši 24 800 Kč (124 x 200).

Účetní jednotka si na odpočtu na podporu odborného vzdělávání uplatní celkem 135 887 Kč. V daňovém přiznání uvede částku na řádek č. 243 a také vyplní Přílohu č. 1, II. oddílu, písm. F (viz Obrázek 6). Zde vypíše, kolik činí celkový odpočet a jakou částku si uplatňuje toto zdaňovací období, popř. zda si už nějakou výši odečetla minulé zdaňovací období. Poplatník odpočet nebude rozdělovat do více období.

Obrázek 6 Odpočet na odborné vzdělávání řádek 243 DP a Příloha č. 1 II. oddíl, písm. F

243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona	135887
-----	---	--------

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

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

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

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

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1	01012016 31122016	135887	0	135887	0
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	Celkem			135887	0

Zdroj: Vlastní zpracování na daneelektronicky.cz, ©2013-2017

Účetní jednotka neměla ztrátu minulé, ani jiná předešlá zdaňovací období k uplatnění. Též nevykazovala žádné výdaje na výzkum a vývoj, tudíž z odčitatelných položek je to vše. Základ daně snížíme o vypočtené odčitatelné položky (1 259 248 – 24 800 – 111 087) a dostaneme snížený základ daně ve výši 1 123 248 Kč.

Ortoped s. r. o. věnovala finanční obnos ve výši 5 000 Kč a náklad byl zařazen mezi daňově neuznatelné. Dar byl věnován Střední zdravotnické škole v Praze, konkrétně pro obor Ortoticko-protetický technik. Částka má sloužit k nákupu ortopedických pomůcek, které budou využívány ve vyučovacích hodinách. Aby studenti lépe pochopili teoretickou výuku a znalosti zhodnotili v odborné praxi. Zákon umožňuje poplatníkům od sníženého základu daně odečíst hodnotu bezúplatného plnění, však za daných podmínek. Účel bezúplatného plnění splňuje, jelikož finanční prostředky byly věnovány na vzdělávání, dále obdarovaným je škola a poslední podmínka je výše daru. Protože hodnota daru činila 5 000 Kč, nebyla překročena minimální hranice (2000 Kč), ale ani maximální (10 % ze sníženého základu daně). Maximální výše daru by mohla být ve výši 112 324 Kč (1 123 248 x 0,1). Aby účetní jednotka mohla ponížít základ daně, musí jej opět uvést do daňového přiznání na řádek č. 260. Také je nedílnou součástí Přílohy č. 1, II oddílu, písm. G (viz Obrázek 7).

Obrázek 7 Řádek č. 260 daňového přiznání – II. oddíl

260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁵⁾	5000
-----	--	------

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona ⁹⁾			
Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona, vč. částky ze ř. 2	5000	
2	Ze ř. 1 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her		

Zdroj: Vlastní zpracování na daneelektronicky.cz, ©2013-2017

Od sníženého základu daně se odečte hodnota bezúplatného plnění a získá se tak konečný základ daně, ze kterého bude vypočtena daňová povinnost. Základ daně je nutné zaokrouhlit na celé tisíce koruny dolů. Schéma 6 na následující straně zobrazuje snížení základu daně o odčitatelné položky, bezúplatné plnění a zaokrouhlení základu daně.

Schéma 6 Snížení základu daně o odčitatelné položky

Základ daně = 1 259 135 Kč
Odčitatelná položka = 135 887 Kč
- odpočet na podporu odborného vzdělávání: (24 800 Kč + 111 087 Kč)
Základ daně snížený o odčitatelné položky = 1 123 248 Kč
- hodnota bezúplatného plnění = 5 000 Kč
Základ daně snížený o bezúplatné plnění = 1 118 248 Kč
Zaokrouhlený základ daně = 1 118 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Zaokrouhlený základ daně se zapisuje v daňovém přiznání na řádek č. 270. I pro rok 2017 platí sazba daně z příjmů právnických osob 19 %. Sazba se též zapisuje do daňového přiznání, hned na následující řádek č. 280. Součinem vypočteného zaokrouhleného základu daně a příslušné sazby, je získána daň z příjmů právnických osob. Daň z příjmů společnosti Ortoped s. r. o. se spočítá takto: $(1\,118\,000 \times 0,19)$ výsledkem je daň ve výši 212 420 Kč. DPPO se zanesou v daňovém přiznání na řádek č. 290, jak ukazuje Obrázek 8 včetně předchozích dvou řádků.

Obrázek 8 Řádek č. 270, 280 a 290 daňového přiznání

270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 – 251 – 260)	1118000
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	212420

Zdroj: Vlastní zpracování na daneelektronicky.cz, ©2013-2017

Pokud poplatník v daném zdaňovacím období měl zaměstnanou osobu se zdravotním postižením, ZDP mu umožňuje od vypočtené daně odečíst slevu. Výše slevy na dani se propočítá na základě počtu odpracovaných hodin zaměstnance a celkového pracovního fondu. Důležité je i posouzení vážnosti zdravotního postižení osoby. Zaměstnanec společnosti Ortoped s. r. o. pan Holý odpracoval za celý rok celkem 646 hodin, z toho 12 hodin byla čerpána dovolená. Pan Holý je držitelem průkazu ZTP, ale neřadí se

do skupiny osob s těžkým zdravotním postižením. Doložil též doklad od České správy sociálního zabezpečení o pobírání invalidního důchodu. Účetní jednotka má tak možnost si odečíst až 18 000 Kč. Výše slevy byla vypočtena dle uvedené Tabulky 9 na částku 5 760 Kč. V případě, že by společnost měla nízkou daňovou povinnost, výši slevy si může uplatnit pouze do výše daně z příjmů před slevami. Ovšem společnosti Ortoped s. r. o. se to netýká a daň si sníží o celkovou hodnotu vypočtené slevy.

Tabulka 9 Výpočet slevy na daň za rok 2016

Jméno zaměstnance	Počet odpracovaných hodin	Počet hodin dovolené	Počet hodin nemoc	Celkem počet odpracovaných hodin
Pavel Holý	634	12	0	646
Celkový fond hodin za rok 2016 = 2008				
Výpočet RPPPZ ¹ : $646 : 2008 = 0,321713$, zaokrouhлено na 0,32				
Výpočet slevy: $18\ 000 * 0,32 = 5\ 760\ \text{Kč}$				

Zdroj: Vlastní zpracování

Daň před slevami činila 212 420 Kč, po odečtení slevy vychází daň z příjmů právnických osob společnosti Ortoped s. r. o. na částku 206 660 Kč. Obrázek 9 zobrazuje daňové přiznání řádek č. 300, kam se uvádí výše slevy na dani a řádek č. 310, který je určený pro daň z příjmů po slevách.

Obrázek 9 Řádek 300 a 310 v daňovém přiznání právnických osob

300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾	5760
301		
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ⁵⁾	206660

Zdroj: Vlastní zpracování na daneelektronicky.cz, ©2013-2017

Daň po slevách ve stejné výši bude zapsána v daňovém přiznání dále do řádků č. 330, 340 a 360. Následující řádky po řádku č. 310 slouží pro ty, jimž by se změnila daň. Např. se tam uvádí podíly na likvidačním zůstatku, vypořádací podíly nebo uhrazení daně z příjmů v zahraničí.

¹ RPPPZ = roční průměrný přepočtený počet zaměstnanců

Minulé zdaňovací období společnost Ortoped s. r. o. vykázala účetní výsledek hospodaření ve výši 1 053 208 Kč, po všech úpravách vypočetla daň z příjmů po slevách na částku 188 605 Kč. Po uhrazení záloh na daň ve výši 154 900 Kč, vznikl nedoplatek 33 705 Kč. Jelikož poslední známá daňová povinnost společnosti za rok 2015 přesáhla hranici 150 000 Kč, na následující zdaňovací období, tj. 1. 1. 2016–31. 12. 2016 musely být vypočteny čtvrtletní zálohy. Výše čtvrtletní zálohy se rovná 25 % z poslední známé daňové povinnosti. Výpočet pro rok 2016: $188\,605 \times 0,25 = 47\,151,25$ Kč. Výsledek byl zaokrouhlen na 47 200 Kč. Tato částka byla uhrazena vždy ve lhůtě, a to 15. 6. 2016, 15. 9. 2016, 15. 12. 2016 a poslední záloha byla odeslána dříve, tj. 1. 3. 2017. Celková výše uhrazených záloh na daň činila 188 800 Kč.

Za období 1. 1. 2016–31. 12. 2016 byla vypočtena daň ve výši 206 660 Kč. V daňovém přiznání V. oddíl – *placení daně* slouží k započtení uhrazených záloh na daň s poslední známou daňovou povinností. Na řádek č. 1 tohoto oddílu byl uveden souhrn zaplacených záloh, v tomto případě 188 800 Kč a v řádku č. 4 je vypočten nedoplatek či přeplatek (viz Obrázek 10). Vyjde-li poplatníkovi nedoplatek, částka je uvedena s mínusem, v opačném případě je uvedena kladná částka.

Obrázek 10 Započtení záloh v daňovém přiznání – V. oddíl

V. ODDÍL – placení daně			
Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zaplaceno	188800	
2 ^a)	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^a)	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 8 zákona)		
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0	-17860	

Zdroj: Vlastní zpracování na daneelektronicky.cz, ©2013-2017

Společnost Ortoped s. r. o. po započtení záloh na daň má povinnost příslušnému finančnímu úřadu uhradit nedoplatek ve výši 17 860 Kč. Daňové přiznání bylo sestaveno k 25. 3. 2017, tedy v řádném termínu bez odkladu. Ovšem je nutné ještě vypočíst zálohy na daň, které budou hrazeny v průběhu roku 2017. Daň z příjmů právnických osob byla toto zdaňovací období opět vyšší než rozhodná hranice 150 000 Kč, proto zálohy na daň budou čtvrtletní. Budoucí zálohy na daň se vypočtou, tak že vynásobíme 25 % z poslední známé daňové povinnosti ($206\,660 \times 0,25$) a výsledkem je 51 665 Kč. Výši zálohy se opět

zaokrouhlí na celé stovky nahoru. První zálohu na daň ve výši 51 700 Kč společnost Ortoped s. r. o. odvede do 15. 6. 2017, následující do 15. 9. 2017, 15. 12. 2017 a poslední nejpozději 15. 3. 2018.

4.3.1 Účtování daně z příjmů společnosti Ortoped s. r. o.

V této podkapitole budou uvedeny účetní operace, týkající se daně z příjmů společnosti Ortoped s. r. o. (viz Tabulka 10). První účetní operace je úhrada záloh na daň z příjmů z bankovního účtu, hrazené v průběhu účetního období, kromě poslední. Poslední záloha byla hrazena až následující, tj. 1. března 2017. Druhý účetní případ je předpis zjištěné splatné daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1.2016–31. 12. 2016. Vypočtená daňová povinnost společnosti patří mezi náklady. Neovlivňuje však základ daně a je tak účtována jako poslední účetní operace, zatím následuje už jen převedení konečných zůstatků na Konečný účet rozvahový. Vyměřená daň je zúčtována se zálohami. Poslední účetní operace, bankovní převod vzniklého nedoplatku finančnímu úřadu v Praze. Ten je, ale hrazen a účtován až v následujícím období.

Tabulka 10 Účetní operace

Datum	Text	Částka (v Kč)	MD	D
15. 6., 15. 9., 15. 12., 1. 3.	Úhrada záloh na daň z příjmů	188 800	34100	22101
31. 12. 2016	Předpis DPPO 2016 - splatná	260 660	59100	34100
25. 3. 2017	Úhrada nedoplatku DPPO 2016	17 860	34100	22101

Zdroj: Vlastní zpracování

V Příloze č. II této bakalářské práce je uvedena Výsledovka po zaúčtování splatné daně z příjmů společnosti Ortoped s. r. o.

4.4 Podání dodatečného daňového přiznání

Poplatník odeslal řádné daňové přiznání 25. 3. 2017 a k tomuto datu uhradil i vyměřenou daň. Prodejna v Kladně k 14. 4. 2017 zavírala z technických důvodů a musela být proto vyklizena. Paní Bernová, zde prodávala výrobky a zboží společnosti Ortoped s. r. o. Při této příležitosti si dělala pořádek v dokladech a našla složku, kde byly založené vydané faktury za měsíc prosinec. Jelikož na ně zapoměla a nestihla je včas odeslat do účetny, dodala je až k datu 20. 4. 2017. Když už bylo po stanovené lhůtě pro podání, jak řádného, tak i opravného daňového přiznání. Vydané faktury za výrobu individuálních výrobků byly celkem v hodnotě 75 398 Kč (cena bez DPH). Účetní jednotce se tak sice zvýšily výnosy, ale i daňová povinnost. Podle daňového řádu § 141, odst. 1 musí daňový subjekt podat tzv., dodatečné daňové přiznání, ve kterém se zvýší daňová povinnost. Pokud by se daň snižovala, podání je dobrovolné. Dodatečné daňové přiznání společnost Ortoped s. r. o. má povinnost podat nejpozději do 31. 5. 2017. V Záhloví je nutné označit položku „dodatečné“ a vyplnit datum zjištění důvodu. Poplatník uvede i důvody pro jeho podání. Dále je nutné vyplnit IV. oddíl, který je právě vymezen pro dodatečné daňové přiznání, oproti V. oddílu určený pro placení daně se v dodatečném daňovém přiznání vynechává.

Tržby z prodeje výrobků se řadí mezi provozní výnosy. Ty účetní jednotce vzrostou o hodnotu vydaných faktur a vznikne tím nový provozní výsledek hospodaření. Provozní výnosy po navýšení činí 19 334 023 Kč (19 258 625 + 75 398), provozní náklady zůstávají stejné 17 828 480 Kč. Po zvýšení provozní výsledek hospodaření činí 1 505 543 Kč (19 334 023 – 17 828 480). V daňovém přiznání řádek č. 10 je opraven na 1 357 560 Kč (1 505 543 – 147 983). Náklady daňově neuznatelné, daňové odpisy majetku, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se v daňovém přiznání nemění a částky zůstávají stejné. To samé platí pro Přílohu č. 1 II. oddílu, kde se též nic nemění. Nahrazen je řádek č. 200 přepočteným základem daně na částku 1 334 533 Kč. Dále se daňový základ sníží o nezměněné odčitatelné položky a bezúplatné plnění na částku 1 193 646 Kč, kterou je nutné zaokrouhlit na 1 193 000 Kč. Nyní pomocí daňové sazby 19 % se vypočte daň před slevami. Výsledkem je částka 226 670 Kč (zapsaná na řádce č. 290 DP). Od daně se odečte ještě původní vypočtená sleva na dani (5 760 Kč). Poslední známá daňová povinnost společnosti Ortoped s. r. o. je ve výši 220 910 Kč. Od původní vyměřené daně se tato zvýšila o 14 250 Kč. Na Obrázku 11 je vyplněn IV. oddíl daňového přiznání poplatníka. Na řádce č. 1 je uvedena původní daňová povinnost, na dalším nově vyměřená

daň a řádek č. 3 vyčísluje rozdíl mezi daněmi. Je-li hodnota v řádku č. 3 kladná, daňová povinnost se zvyšuje. Hodnota se znaménkem mínus znamená snížení. K datu 1. 5. 2017 bylo podáno dodatečné daňové přiznání a uhrazen vyměřený rozdíl na dani. Společnost po zaúčtování splatné daně z příjmů vykazuje zisk ve výši 1 061 262 Kč (viz Příloha II).

Obrázek 11 IV. oddíl dodatečného daňového přiznání

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání			
Řádek	Název položky	Vypní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň	206660	
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu)	220910	
3	Zvýšení (+), snížení (-) daně (ř. 2 – ř. 1)	14250	
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (-) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

Zdroj: Vlastní zpracování na danelektronicky.cz, ©2013-2017

Společnost Ortoped s. r. o. se nevyhne povinnosti uhradit úrok z prodlení. Výše úroku z prodlení se vypočte z dlužné částky vynásobením počtu dnů v prodlení a repo sazby vyhlášené Českou národní bankou, která bude zvýšená o 14% bodů. Lhůta počíná běžet pátým pracovním dnem po době splatnosti a končí dnem zaplacení daně. Účetní jednotka byla v prodlení 14 dnů. Do počtu dnů nejsou započteny svátky a víkendy. Repo sazba činí 0,05 % a po navýšení je 14,05 %. Úrok se vypočte pouze z dlužné částky, ne z nově vyměřené daně. Výpočet úroku z prodlení: $14\,250 \times (14,05) \times (14 : 365) = 78$ Kč. Naštěstí faktury nebyly v takové výši a paní Berková je dodala těsně po dani, takže úrok z prodlení vyšel nízký. Protože výše úroku je nižší než částka 200 Kč, úrok nebude účetní jednotce správcem daně předepsán.

Byla-li vyměřena nová daň z příjmů, je nutné přepočítat také zálohy na daň. V tomto případě nebyla zaplacená ještě žádná záloha na daň. Poslední známá daňová povinnost stále přesahuje horní hranici a činí 220 910 Kč. Nové čtvrtletní zálohy na daň se vypočtou takto: $(220\,910 \times 0,25) = 55\,228$ Kč, zaokrouhleně 55 300 Kč. Zálohy na daň budou hrazeny ve stejné lhůtě. Nové zálohy se zvýšily o 3 600 Kč (55 300 - 51 700).

4.5 Zhodnocení výsledků a ověření předpokladů

Snahou praktické části bylo zobrazení podrobnějšího postupu při výpočtu daňové povinnosti vybrané účetní jednotky, včetně zanesení do daňového přiznání. Dalším cílem bylo přepočítání poslední známé daňové povinnosti, z důvodu navýšení výnosů, tím pádem podání dodatečného daňového přiznání a vypočtení úroku z prodlení. Po vypracování příkladu byly zjištěny jasné výsledky, které jsou zde shrnuty a objasněny stanovené cíle a hypotézy na začátku této kapitoly.

Společnost Ortoped s. r. o. zabývající se ortopedicko-protetickými výrobky vykázala k 31. 12. 2016 účetní výsledek hospodaření ve výši 1 282 162 Kč. V poměru s velikostí společnosti je to slušný hrubý zisk. Tento hrubý zisk byl upraven o několik položek. Daňově neuznatelné náklady jej zvýšily celkem o 75 028 Kč, další úpravou bylo odečtení paušálních výdajů 60 000 Kč na jedno vozidlo za 12 měsíců. Poslední úprava byla taktéž snížení hrubého zisku, a to o rozdíl 38 055 Kč, vzniklý mezi účetními a daňovými odpisy. Základ daně po úpravách činil 1 259 135 Kč. Snížení základu daně je pro společnost pozitivní. Pokles byl způsoben účetními odpisy, které účetní jednotka stanovila nižší, ale především díky paušálnímu výdaji. Započteme-li paušální výdaje za motorové vozidlo s daňově neúčinnými náklady, bylo k účetnímu výsledku hospodaření přičteno pouze 15 028 Kč. Základ daně se navíc dále snížil o 140 887 Kč. To z důvodu, že společnosti vznikl nárok na odpočet na odborné vzdělávání studentů a odpočet na podporu na pořízení majetku na odborné vzdělávání ve výši. K tomu věnovala finanční dar střední škole. Zaokrouhlený daňový základ poté vyšel na 1 118 000 Kč. Oproti původnímu byl snížen o 163 914 Kč, na této částce se přibližně ze 2/3 podílí odpočet za pořízení majetku studentům. Z tohoto základu daně byla vypočtena daňová povinnost 212 420 Kč před slevami. Sleva na dani byla uplatněna za zdravotně postiženého zaměstnance po přepočtu ve výši 5 706 Kč. Celková úspora poté vyšla přibližně na 170 000 Kč. Poslední známá daňová povinnost za rok 2016 je vyměřena na 206 660 Kč, po zúčtování čtvrtletních záloh poplatník uhradil nedoplatek 17 860 Kč. Výhodou jsou uhrazené zálohy na daň v průběhu zdaňovacího období, protože nyní pro poplatníka nebude finančně náročné zaplatit nedoplatek. Podle poslední známé daňové povinnosti byly vypočteny čtvrtletní zálohy.

V druhé polovině dubna bylo pro poplatníka (zřejmě jako by bylo pro každého) nepříznivé zjištění, v podobě podání dodatečného přiznání a vypočtení úroku z prodlení. Poslední známá daňová povinnost byla navýšena o 14 250 Kč. Celkem tedy na nedoplatek

společnost uhradila 32 110 Kč. Naštěstí nebylo navýšení daně z příjmů příliš vysoké a úrok z prodlení vyšel do částky 200 Kč, tudíž správce daně jej nepředepsal. Ovšem vznikly, tím zbytečné komplikace, jak podáním dodatečného daňového přiznání, úhrady dalšího nedoplatku a přepočtení čtvrtletních záloh. I přes vykázaný vysoký zisk společnosti, neznamená, že ve skutečnosti tomu tak je. Ve své podstatě tolik volných finančních prostředků nemusí být k dispozici.

Jak již bylo zmíněno, závěr se zabývá potvrzením či vyvrácením stanovených cílů a hypotéz.

Cíl 1: Zjistit, zda účetní výsledek hospodaření není rovný základu daně.

Hypotéza 1: Hrubý zisk před zdaněním je odlišný od základu daně.

Hypotéza se potvrdila. Základ daně opravdu nebyl totožný s účetním výsledkem hospodaření, dokonce v tomto případě byl nižší. Jak bylo uvedeno, v příkladu je ovlivněn ihned několika položkami. U obchodní korporace je navíc méně pravděpodobné, že by se tyto dvě položky rovnaly.

Cíl 2: Zjistit, zda poplatník mezi náklady daňově neúčinnými neviduje položky, které by mohly být daňově uznatelné.

Hypotéza 2: Daňový poplatník má pouze nutné náklady daňově neuznatelné.

Hypotéza se nepotvrdila. Mezi nedaňovými náklady, jsou zahrnuty položky, které by zde nemusely být. Jednou z nich jsou náklady na reprezentaci 9 238 Kč (měsíčně 770 Kč). Není to vysoká částka, ale protože je to za nákup kávy a mlék, mohl by být omezen nákup mlék. Nákup mléka pro zaměstnance nikoli, pouze např. smetanu do kávy pro klienty. Dalším takovým nákladem, jenž vznikl neopatrností, je došlá faktura z roku 2015 v hodnotě 4 869 Kč. Jedná se o mikro účetní jednotku a při větší pečlivosti by se to nemuselo stát. To samé platí u vyměřené pokuty státním orgánem ve výši 1 289 Kč za pozdní úhradu zálohové daně. Poslední náklad zařazen do této skupiny je tvorba nezákonné opravné položky v částce 36 500 Kč. Sice byla tvorba ze zásady opatrnosti, ale částka za pohledávku nebyla příliš vysoká a nepřekročila dobu po splatnosti 12 měsíců. Výhodnější je vytvářet opravné položky k pohledávkám, které naplňují zákonné podmínky. Pokud nezahrneme do této skupiny náklady na reprezentaci, účetní výsledek hospodaření by nebyl zvýšen o 42 658 Kč a tyto náklady mohly být daňově uznatelné. V případě nákladů na reprezentaci, společnost by mohla uvažovat tak, že místo výdajů za mléko by

peněžní prostředky přispěla na stravenky. Tudíž by hradila 55 % z hodnoty stravenky a ne 50 %, vynaložené náklady by tak stále byly na zaměstnance, ale navíc daňově uznatelné.

Cíl 3: Zjistit, zda vybraný podnikatelský subjekt využívá všech možných úspor, kterými lze snížit základ daně, popř. vyměřenou daň.

Hypotéza 3: Účetní jednotka využívá veškerých možných daňových optimalizací.

Předpoklad byl správný a hypotéza se potvrdila. Společnost Ortoped s. r. o. využila jak dvou odčitatelných položek, tzn.: odpočet na podporu odborného vzdělávání a odpočet na podporu na pořízení majetku odborného vzdělávání, tak odečtení bezúplatného plnění a poté slevy na dani. U odpočtu týkající se pořízení majetku bylo uplatněno i nejvyšší možné procento ze vstupní ceny majetku. Jediný odpočet na výzkum a vývoj nebyl uplatněn, z důvodu nevidovaných takových nákladů.

5 ZÁVĚR

Každá obchodní korporace na konci zdaňovacího období musí sestavit daňové přiznání a vypočítat svou daňovou povinnost. Předchází tomu však řada operací. Jak bylo řečeno na začátku této práce, cílem bylo odlišení pojmu účetní výsledek hospodaření od základu daně u podnikatelských subjektů v České republice. Pro lepší pochopení, byla použita transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně a následně výpočet daně z příjmů právnických osob.

V teoretické části této bakalářské práce byl popsán současný způsob zjištění výsledku hospodaření před zdaněním a konstrukce základu daně z příjmů právnických osob v České republice. Byly zde vymezeny položky, jako daňově neuznatelné náklady, odpisy, rezervy a tvorba opravných položek, které běžně ovlivňují hrubý zisk před zdaněním. Dále byla definována daň z příjmů právnických osob, odčitatelné položky od základu daně a slevy na dani. V poslední části bylo zmíněno o podání daňového přiznání, závazných termínech a výpočtu budoucí zálohové daně.

Následující oddíl sloužil k uplatnění teoretických poznatků na praktickém příkladu. Pro příklad byla vybrána konkrétní účetní jednotka. Jednalo se o společnost s ručením omezeným podnikající v ortopedicko-protetickém oboru. Na úvod byly stanoveny tři dílčí cíle a hypotézy, které na závěr byly ověřeny.

Účetní výsledek hospodaření společnosti byl vypočten kladně, dále byl však navýšen o vzniklé náklady daňově neuznatelné, ale naopak snížen o paušální výdaj na motorové vozidlo a rozdíl mezi odpisy. Účetní jednotka měla v porovnání nižší účetní odpisy, než daňové. Základ daně ovšem nebyl konečný. Účetní jednotka si jej navíc snížila o odčitatelné položky a bezúplatné plnění. Celkové snížení činilo zhruba 170 000 Kč od původního hrubého zisku před zdaněním. Následně daňová povinnost společnosti byla vyměřena na částku 206 660 Kč. Z důvodu uhrazených záloh v předešlém zdaňovacím období, vznikl nedoplatek pouze ve výši 17 860 Kč. To bylo pro poplatníka pozitivní a méně finančně náročné. Nedoplatek byl ovšem navýšen zhruba o 80 %. Společnost totiž zjistila navýšení výnosů, tím i daně z příjmů, a tak bylo podáno dodatečné daňové přiznání. Taktéž vznikla povinnost uhradit úrok z prodlení, který kvůli své výši nebyl naštěstí správcem daně předepsán. Účetní jednotka má povinnost hradit čtvrtletní zálohy, které po podání dodatečného přiznání byly přepočteny a tedy zvýšeny cca o 3 600 Kč.

Dvě ze tří hypotéz byly potvrzeny. A to, že účetní výsledek hospodaření nebyl rovný základu daně a druhá, že účetní jednotka využila veškerých možností pro snížení základu daně a samotné vyměřené daně. Jedna hypotéza nepotvrdila tvrzení, že společnost mezi nedaňovými náklady neevidovala položky, které by za určitých okolností mohly být daňově uznatelnými. Společnost měla několik takových nákladů. Pokud by tyto náklady byly daňově účinnými, uspořila by přibližně 43 000 Kč na zvýšení účetního výsledku hospodaření.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BÁRKOVÁ, Dana, Jana HINKE, 2010. *Účetnictví 1: Základní kurz*. 1. vyd. Praha: Grada, 144 s. ISBN 978-80-247-3384-5.

BÁRKOVÁ, Dana, Jana HINKE, Zdeněk HRUŠKA, 2016. *Účetnictví 2: Pokročilé aplikace* [online]. 2.vyd. Praha: Grada. 232 s. [cit. 2017- 03-08] ISBN 978-80-271-9368-4.

Text dostupný z:

<https://books.google.cz/books?id=5NsYDgAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=cs#v=onepage&q&f=false>

BĚHOUNEK, Pavel, 2017. Cestovní náhrady 2017. In: Behounek.eu [online]. 8. 3. 2017 [cit. 2017- 3-08]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/cestovni-nahrady/>

BLÁHOVÁ, Renata, 2013. Výhody pro zaměstnance a jejich danění. In: *portal.pohoda.cz* [online]. 5. 3. 2017 [cit. 2017- 3-05]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/vyhody-pro-zamestnance-a-jejich-daneni/>

BLÁHOVÁ, Renata, 2015. Pokuty a penále z pohledu účetního a daňového. In:

portal.pohoda.cz [online]. 5. 3. 2017 [cit. 2017- 3-05]. Dostupné z:

<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/pokuty-a-penale-z-pohledu-ucetniho-a-danoveho/>

BOHDALOVÁ, Marie, 2013. Jak účtovat odpisy. In: *Uctovani.net* [online]. 8. 12. 2016 [cit. 2016- 12-08]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Jak-uctovat-odpisy&idc=77>

BOHDALOVÁ Marie, 2014. Jak se zorientovat v nákladech daňově (ne)uznatelných. In: *Uctovani.net* [online]. 1. 2. 2017 [cit. 2017- 2-01]. Dostupné z:

<https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Jak-se-zorientovat-v-nakladech-danove-ne-uznatelnych&idc=161>

BOTEK, Radim, Dušan MAREK, 2016. *Účetní praxe: Dary v účetnictví 2016*. [online] 6. 3. 2017 [cit. 2017- 03-06]. Dostupné z:

http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2016/Ucetnictvi_v_praxi_06_2016_RBO_DMA.pdf

BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel ŠTOHL, 2007. *Finanční účetnictví II: Účetní závěrka* [online]. 1. vyd. Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 176 s. [cit. 2016- 12-01]. ISBN 978-80-87314-83-8. Plný text dostupný po přihlášení na:
http://www.svse.cz/zabezpecena_sekce?url=o_studiu-sluzby_pro_studenty-ucebni_texty

BRYCHTA, Ivan, Jiří VYCHOPENĚ, Ivana PILÁŘOVÁ a Jiří STROUHAL, 2015. *Meritum Daň z příjmů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 600 s. ISBN 978-80-7478-738-6.

BRYCHTA, Ivan a kol., 2016. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2016: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2016*. 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 544 s. ISBN 978-80-7552-050-0.

Databáze aktuálních daňových tiskopisů. Finanční správa, c2013-2017 [online]. Vygenerováno 19. 3. 2017 [cit. 2017- 3-19]. Dostupné z:
<http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu>

DLABAČOVÁ, Jana, Jaroslav JIŘÍK, Jana PILÁTOVÁ a Monika VELKOVÁ, 2015. *Metodické aktuality: Účetní závěrka podnikatelů 2015. Novinky 2016*. Praha: Svaz účetních, č. 10, 21–24 s. ISSN 1211-4138.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING, Hana SKALICKÁ a Jan ŠKOPEK, 2016. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016* [online]. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 328 s. [cit. 2016- 12-08] ISBN 978-80-7552-036-4. Text dostupný z:
https://books.google.cz/books?id=Y7CjCwAAQBAJ&hl=cs&source=gbs_slider_cls_metadata_7_mylibrary

CHALUPA, Rostislav a kol., 2016. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016*. 14. vyd. Olomouc: Anag, 431 s. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-001-0.

KISLINGEROVÁ, Eva, 2001. *Oceňování podniku*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 367 s. ISBN 80-7179-529-1.

MACHÁČEK, Ivan, 2011. Účetní a daňový pohled na sankce. In: *Danarionline.cz* [online]. 6. 3. 2017 [cit. 2017- 3-6]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33176v42574-ucetni-a-danovy-pohled-na-sankce/>

- MORÁVEK, Zdeněk, 2013. Opravné a dodatečné daňové přiznání. In: *Danarionline.cz* [online]. 12. 3. 2017 [cit. 2017- 3-12]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d43772v54977-opravne-a-dodatecne-danove-priznani/>
- MÜLLEROVÁ, Libuše, Michal ŠINDELÁŘ, 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. 1. vyd. Praha: Grada, 208 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-9073-7.
- NOVOTNÝ, Pavel, 2016. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2016*. 10. vyd. Praha: Grada, 200 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-547-5803-9.
- OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER, 2016. *Jak číst účetní výkazy*. 2. vyd. Praha: Grada, 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4.
- PILAŘOVÁ, Ivana, 2007. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. In: *Danarionline.cz* [online]. 10. 12. 2016 [cit. 2016- 12-10]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>
- RUBÁKOVÁ, Věra, 2015. *Praktické účetní případy 2015: příklady účtování na všech účtech*. 8. vyd. Praha: Grada, 168 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5498-7.
- RÝDL, Petr, 2015. Odečtete si z daní výdaje na výzkum a vývoj. Tuto možnost mají i malé firmy. In: *byznys.ihned.cz* [online]. 10. 3. 2017 [cit. 2017- 03-10]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/podnikani/finance-dane/c1-63775160-odectete-si-z-dani-vydaje-na-vyzkum-a-vyvoj-tuto-moznost-maji-i-male-firmy>
- RYŠKOVÁ, Ivana, 2016. Základy účetnictví IV. - Účetní uzávěrka a závěrka. In: *Videolektor.cz* [online]. 1. 2. 2017 [cit. 2017- 02-01]. Dostupné z: <https://www.videolektor.cz/kurzy/zaklady-ucetnictvi-iv-ucetni-uzaverka-zaverka>
- SKÁLOVÁ, Jana, 2016. *Podvojně účetnictví 2016*. 22. vyd. Praha: Grada, 192 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-0031-6.
- ŠTOHL, Pavel, 2011. Účetní náklady, které nejsou daňově uznatelnými. Dostupné z: http://ucebnice.stohl-znojmo.cz/uploads/pdfs/D12_KAPITOLA_3_3.pdf

VALOUCH Petr, 2012. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 12. vyd. Praha: Grada, 144 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4114-7

Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob. Účetní kavárna, c2016 [online].

Vygenerováno 15. 12. 2016 [cit. 2016- 12-16]. Dostupné z:

<http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickych-osob/>

Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. 6. 11. 2002. Dostupné také z:

<http://www.ucetni-portal.cz/novela-ucetni-vyhlasky-pro-podnikatele-uctujici-v-soustave-podvojneho-ucetnictvi-1531-a.html>

Výkaz zisku a ztráty 2016. Praha: Ortoped s. r. o. 2016. Dostupné z účetního programu 6K.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. In: *Daňové zákony XXL Pro Finanční správu - úplná znění platná v roce 2016*. 2016. ISBN 978-80-89364-88-6.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. 31. 12. 1991. Dostupné také z:

<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Daňové zákony XXL Pro Finanční správu - úplná znění platná v roce 2016*. 2016. ISBN 978-80-89364-88-6.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. 21. 12. 1992.

Dostupné taky z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>

Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2015. Ministerstvo financí České republiky, c2005-2013 [online]. Vygenerováno 5. 3. 2017 [cit. 2017- 3-5]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2015/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-25563>

ŽMOLÍK, Christian, 2017. Daň z příjmů právnických osob od 1. 1. 2017 a daňové přiznání za rok 2016. In: *Videolektor.cz* [online]. 1. 3. 2017 [cit. 2017- 03-01]. Dostupné z:

<https://www.videolektor.cz/kurzy/dan-z-prijmu-pravnickych-osob-od-112017-danove-priznani-za-rok-2016>

7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A SCHÉMAT

7.1. Seznam tabulek

Tabulka 1 Účtování tvorby rezerv	18
Tabulka 2 Tvorba zákonných opravných položek.....	21
Tabulka 3 Účetní operace výdajů (nákladů) spojené se zaměstnanci	24
Tabulka 4 Účetní operace na manka a škody	25
Tabulka 5 Výše a četnost záloh na daň z příjmů právnických osob.....	31
Tabulka 6 Výsledovka za období 1. 1. 2016–31. 12. 2016	36
Tabulka 7 Zjištění účetního výsledku hospodaření (v Kč).....	38
Tabulka 8 Zjištění daňového základu společnosti Ortoped s. r. o.	45
Tabulka 9 Výpočet slevy na daň za rok 2016.....	49
Tabulka 10 Účetní operace	51

7.2 Seznam obrázků

Obrázek 1 Daňové přiznání – právnických osob - II. oddíl	30
Obrázek 2 Řádek č. 10 v daňovém přiznání – II. oddíl.....	38
Obrázek 3 Řádek č. 40 daňového přiznání – Celkový úhrn daňově neuznatelných nákladů	41
Obrázek 4 Rozdělení nákladů daňově neuznatelných v DP – Příloha č. 1 II. oddíl, písm. A	41
Obrázek 5 Daňové odpisy majetku v daňovém přiznání – Příloha č. 1 II. oddíl, písm. B ..	44
Obrázek 6 Odpočet na odborné vzdělávání řádek 243 DP a Příloha č. 1 II. oddíl, písm. F	46
Obrázek 7 Řádek č. 260 daňového přiznání – II. oddíl.....	47
Obrázek 8 Řádek č. 270, 280 a 290 daňového přiznání	48
Obrázek 9 Řádek 300 a 310 v daňovém přiznání právnických osob	49
Obrázek 10 Započtení záloh v daňovém přiznání – V. oddíl.....	50
Obrázek 11 IV. oddíl dodatečného daňového přiznání	53

7.3 Seznam schémat

Schéma 1 Převod konečných zůstatků z výsledkových účtů	12
---	----

Schéma 2 Zjištění účetního výsledku hospodaření	13
Schéma 3 Úprava účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů	13
Schéma 4 Úprava základu daně příjmů a výpočet daňové povinnosti.....	28
Schéma 5 Převedení konečných zůstatků výsledkových účtů (v Kč).....	37
Schéma 6 Snížení základu daně o odčitatelné položky.....	48

8 PŘÍLOHY

Příloha I Soupis dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku k 31. 12. 2016

Evidence: Ortoped s. r. o. 2016

Dlouhodobý hmotný majetek				
Inventární číslo	Název	Pořizovací cena v (Kč)	Datum pořízení	Účet majetku
0001	Prodejna Tusarova	2 200 000,00	31. 12. 1999	02100
0002	horkovzdušná trouba	113 149,00	31. 1. 2003	02200
0003	auto Mercedes	318 599,00	16. 12. 2011	02200
0004	Notebook Sony Vaio vč. softwaru VGN	45 895,00	14. 7. 2009	02200
0005	auto Škoda Octavia 4x4	280 000,00	22. 2. 2013	02200
0006	auto Škoda Octavia	240 000,00	18. 11. 2007	02200
0007	auto Škoda Fabia	102 900,00	23. 2. 2010	02200
0008	auto Honda CR-V	595 000,00	27. 1. 2015	02200
0009	auto BMW X5	1 075 000,00	27. 5. 2014	02200
0010	stroj - lis	110 215,00	13. 12. 2016	02200
Celkem		5 080 758,00		
Dlouhodobý nehmotný majetek				
01	aplikace Protetika	59 000,00	24. 6. 2014	01300
Celkem		59 000,00		
Dlouhodobý drobný hmotný majetek				
005	Olympus OM-D E-M5 Ma	41 914,00	3. 6. 2015	02215
Celkem		41 914,00		

Zdroj: Zpracováno dle evidence společnosti Ortoped s. r. o. v majetkovém programu 6K majetek

Příloha II Výsledovka po zaúčtování daně z příjmů 2016

Účet	Popis	Konečný zůstatek (v Kč)
50101	Spotřeba výrobního materiálu	6 913 363,00
50102	Spotřeba kancelářského materiálu	1 605,00
50103	Spotřeba režijního materiálu	227 398,00
50104	Spotřeba PHM Mercedes	58 957,00
50106	Spotřeba reklamních předmětů do 500 Kč	7 100,00
50108	Spotřeba PHM Škoda Octavia	42 577,00
50110	Pracovní oděvy	14 151,00
50199	Spotřeba PHM – paušál	13 803,00
501xxx		7 278 954,00
502xx	Spotřeba energií	125 814,00
50400	Prodané zboží	4 876 124,00
51100	Opravy a udržování	116 957,00
51200	Cestovné	50 460,00
51300	Náklady na reprezentaci	9 238,00
51801	Nájemné	541 000,00
51802	Poštovné	10 262,00
51803	Režijní služby	799 873,00
51804	Telefony	81 985,00
51805	Reklamní a odbytové služby	7 312,00
51809	Odvoz odpadu	12 598,00
518xx		1 453 030,00
521xx	Mzdové náklady	1 942 500,00
52301	Odměny členům orgánů spol.	27 000,00
524xx	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	612 170,00
527xx	Zákonné sociální náklady	35 382,00
53100	Silniční daň	17 535,00
53200	Daň z nemovitých věcí	2 610,00
53201	Daň z nabytí nemovitých věcí	100 000,00
538xx	Ostatní daně a poplatky	15 833,00
54100	Zůstatková cena prodaného DHM a DNHM	791 701,00
54300	Dary	5 000,00
54500	Ostatní pokuty a penále	2 829,00
54801	Ostatní provozní náklady - pojistné události	5 545,00
54802	Ostatní provozní náklady - nedaňové	5 869,00
54804	Ostatní provozní náklady - FOPTO	8 400,00
548xx		19 814,00
55101	Odpis DNHM	21 667,00
55102	Odpis DHM	267 905,00
55103	Odpis DDHM	19 457,00
551xx		309 029,00
55901	Tvorba provozní opravné položky k pohledávkám	36 500,00

56801	Bankovní poplatky	12 467,00
56803	Pojištění	135 788,00
568xx		148 255,00
59100	Daň z příjmů splatná	220 910,00
NÁKLADY CELKEM		18 197 645,00
60100	Tržby za vlastní výrobky	-9 983 995,00
60200	Tržby z prodeje služeb	- 143 163,00
60201	Tržby z nájmu	- 340 800,00
60400	Tržby za zboží	-6 285 122,00
64100	Tržby z prodeje nehmotného a hmotného majetku	-2 500 000,00
64800	obznní výnosy	-5 545,00
66200	Bankovní úrok	- 272,00
VÝNOSY CELKEM		-19 258 897,00
ZISK		1 061 252,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztráty společnosti Ortoped s. r. o.