

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Transformace účetního výsledku hospodaření
na základ daně z příjmů právnických osob**

Autorka bakalářské práce: Aneta Špetová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Simona Jirásková

Rok obhajoby: 2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „*Transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ právnických osob*“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze, dne 24.5.2012.

Aneta Špetová

Poděkování

Děkuji Ing. Simoně Jiráskové za metodické vedení této práce, za cenné rady a připomínky, které mi poskytovala v průběhu jejího zpracování.

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá „*transformací účetního výsledku hospodaření na daňový základ právnických osob*“. Teoretická část bakalářské práce je rozdělena na čtyři samostatné kapitoly. První kapitola charakterizuje pojem účetnictví a jeho regulaci z pohledu mezinárodní i české legislativy. Druhá kapitola se věnuje dani z příjmů právnických osob. Vymezuje základní pojmy jako poplatník, předmět a základ daně, zdaňovací období a sazba daně. Třetí kapitola definuje vybrané náklady, charakterizuje je z pohledu účetního a daňového a poukazuje na možný dopad do základu daně. Poslední kapitola pojednává o úpravě základu daně na konečnou daňovou povinnost. Praktickou část tvoří komplexní příklad, který se zabývá zmíněnou problematikou. Součástí příkladu je vyplnění daňového přiznání. Cílem bakalářské práce je seznámit čtenáře s transformací, poukázat na široký okruh znalostí, který je potřeba aplikovat při stanovení daně z příjmů právnických osob.

Klíčová slova: daň z příjmů právnických osob, transformace, účetní výsledek hospodaření, daňový základ, ne/uznatelnost nákladu

Seznam použitých zkratk

a.s. – akciová společnost

CP – cenný papír

ČÚS – český účetní standard

D – dal

D* – poslední známá daňová povinnost

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

DP – daňové přiznání

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

FČ – finanční činnosti

k . s. – komanditní společnost

MD – má dáti

MČ – mimořádná činnost

PČ – provozní činnost

PHM – pohonné hmoty a maziva

p.z.- po zaokrouhlení

s. r. o. – společnost s ručením omezeným

SZ – sociální zabezpečení

v. o. s. – veřejná obchodní společnost

ZDP – zákon o dani z příjmů

ZK – základní kapitál

ZoÚ – zákon o účetnictví

ZO – zdaňovací období

ZoR – zákon o rezervách

ZP – zdravotní pojištění

ZS – změna stavu

Obsah

Úvod.....	8
1 Účetnictví a vztah k externímu okolí.....	10
1.1 Regulace účetnictví	11
1.2 Účetní soustavy z pohledu daní.....	12
1.3 Hospodářský výsledek	13
1.4 Nekompatibilita hospodářského výsledku a základu daně.....	14
2 Charakteristika daně z příjmů právnických osob.....	15
2.1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob	16
2.2 Předmět a základ daně.....	18
2.3 Zdaňovací období	19
2.4 Sazba daně z příjmů právnických osob	19
2.5 Úprava účetního výsledku hospodaření na daňový základ	21
3 Náklady a výnosy daňově ne/uznatelné.....	22
3.1 Dlouhodobý majetek	23
3.1.1 Odpisy.....	24
3.1.2 Pořizovací a zůstatková cena.....	25
3.2 Rezervy	27
3.3 Opravné položky	29
3.4 Uznatelnost nákladu při splnění podmínek	31
3.4.1 Zaplacení	31
3.4.2 Účetní předpis.....	32
3.4.3 Limit	32
3.4.4 Ostatní.....	33
3.5 Zákaz zahrnutí do základu daně	34
4 Úprava základu daně z příjmů právnických osob	35

4.1 Odpočty	35
4.2 Slevy na dani	36
4.3 Placení daně	37
5 Praktický příklad.....	39
5.1 Zadání.....	39
5.2 Charakteristika a rozbor vybraných účetních operací	40
5.3 Doplnující informace k vyplnění daňového přiznání.....	48
Závěr	49
Seznam použitých zdrojů.....	51
Seznam obrázků, grafů a schémat.....	53
Seznam příloh	54

Úvod

Daň z příjmů právnických osob bývá často nazývána královnou daní, neboť při stanovení samotné daňové povinnosti se vychází ze znalostí účetní legislativy, daňového práva a dalších navazujících obecně závazných předpisů. Sestavení daňového přiznání a zjištění konečné daňové povinnosti je jednou ze stěžejních prací účetní uzávěrky. Bakalářská práce se zabývá transformací účetního výsledku hospodaření na daňový základ právnických osob a následně nutnými kroky, které je potřeba provést, aby byla zjištěna výsledná daňová povinnost. Samotná transformace je velmi složitá úprava, která se skládá z mnoha dílčích kroků. Proces úpravy na základ daně je stanoven zákonem o daních z příjmů, proto by se mohlo zdát, že je vše dané, srozumitelné a jasné. Realitou je ovšem rozsáhlost, nepřehlednost a neustálá novelizace zákona, což vede k tomu, že určení konečné daňové povinnosti je velmi složitá a zdoluhavá operace. Každá právnická osoba je dle zákona povinna vést účetnictví a odvádět daně. Daně a účetnictví jsou sice dvě různé ekonomické disciplíny, které primárně sledují rozdílné cíle, ale i přesto lze říci, že se jedná o velmi těsně propojené systémy, jež se prolínají a vzájemně ovlivňují, jak je patrné při stanovení jakékoliv daňové povinnosti. Při stanovení daně z příjmů právnických osob se vychází z účetní uzávěrky, z níž je zjištěn účetní výsledek hospodaření před zdaněním. Mimo systém účetnictví je provedena transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ. Poté je vypočtena výsledná daň, která je zaúčtována zpět do systému účetnictví a je tak zjištěn finální výsledek hospodaření za účetní období.

Cílem práce je vysvětlit princip transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ se zaměřením na ne/uznatelnost vybraných nákladových položek v základu daně a charakterizovat následné úpravy základu daně na konečnou daňovou povinnost. Cílem práce není provést prostý výčet všech položek ovlivňující daňový základ. Záměrem je vybrat takové případy, které jsou typické a poukazují na širokou problematiku výpočtu daně z příjmů právnických osob. Bakalářská práce si též stanovuje za cíl seznámit čtenáře s novinkami v oblasti daně z příjmů právnických osob a záměrem Evropské unie vytvořit jednotná pravidla pro stanovení základny zdanění u společností, které podnikají ve více státech EU.

Bakalářská práce je členěna na část teoretickou a praktickou. V teoretické části je nejprve představena charakteristika účetnictví a jeho regulace. Tato kapitola vysvětluje rozdílný přístup oboru účetnictví a daní k podniku jako celku. Blíže je rozebrána nekompatibilita účetního výsledku hospodaření a daňového základu. Další kapitola se zabývá samotnou daní z příjmů právnických osob. Vymezuje základní pojmy, které jsou nutné k pochopení dané problematiky jako poplatník, předmět a základ daně, zdaňovací období či sazba daně. Součástí této kapitoly jsou grafy a schémata, které dané téma výstižně doplňují. V závěru kapitoly je popsána úprava účetního výsledku hospodaření na daňový základ a jsou vysvětleny nutné kroky pro transformaci. Následující kapitola vyjmenovává kritéria pro uznatelnost nákladu v daňovém základu, blíže definuje vybrané náklady, charakterizuje je z pohledu účetního a daňového a poukazuje na možný dopad do základu daně. Poslední kapitola teoretické části pojednává o úpravě základu daně na konečnou daň z příjmů právnických osob. Věnuje se odpočtům, slevám a stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob.

Praktická část názorně vystihuje celkovou transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ právnických osob, uplatnění odpočtů, slev, následný výpočet daňové povinnosti a odvod záloh na budoucí daň, a to pomocí komplexního příkladu. Součástí práce je daňové přiznání, kam jsou výsledky praktického příkladu zaneseny, a je tak prakticky demonstrováno sestavení daňového přiznání.

1 Účetnictví a vztah k externímu okolí

Účetnictví je uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření znázorňuje podnikatelský proces. Zobrazuje nejen výši aktiv, pasiv a jejich změn, dále výnosy, náklady, zisk, ale i sumu příjmů a výdajů. Všechny tyto informace jsou zachyceny ve třech základních účetních výkazech. **Rozvaha** předkládá informace o finanční pozici účetní jednotky, jež je ovlivněna výší a strukturou aktiv a kapitálu. **Výkaz zisku a ztrát** podává přehled o výkonnosti účetní jednotky, o její schopnosti zhodnotit spotřebované zdroje a produkovat vlastní činností zisk. **Výkaz cash flow** vyjadřuje schopnost účetní jednotky vytvářet peníze a jejich ekvivalenty a znázorňuje informace o příčinách změn těchto položek. Účetní výkazy a informace v nich obsažené spolu souvisejí, doplňují se, jsou provázané a umožňují vytvořit komplexní analýzu.¹

Obrázek 1: Provázanost účetních výkazů



Zdroj: Jana Fibírová, Libuše Šoljaková a Jaroslav Wagner: *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha: ASPI a.s., 2010, 16.

¹ Jana Fibírová, Libuše Šoljaková a Jaroslav Wagner, *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha: ASPI, a. s., 2007, 14-16.

1.1 Regulace účetnictví ²

Regulací se rozumí ovlivňování chování na základě určitých pravidel a omezení. Z hlediska způsobu regulace jsou definovány tři základní skupiny pravidel, podle nichž by se mělo účetnictví řídit. Jedná se o obecně uznávané účetní zásady, mezinárodní uznávané účetní standardy a direktivy evropského společenství.

Obecně uznávané účetní zásady představují taková pravidla, kterými by se měly účetní jednotky řídit při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky. Tyto zásady nemají závazný charakter, jsou uplatňovány formou doporučení. Za nejdůležitější zásadu se považuje **zásada objektivity účetních informací**. Ta je založena na principu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví. S ohledem na téma této práce je mimo jiné důležitá **zásada opatrnosti**. Ta říká, že je třeba brát v úvahu veškerá rizika a očekávané ztráty a promítnout je do účetnictví v době, kdy jsou známy. Tato zásada je zajištěna prostřednictvím tvorby odpisů, opravných položek a rezerv.

Mezinárodní uznávané účetní standardy upravují pravidla, která regulují obsah informací v účetních závěrkách. Standardy jsou vydávány mimo rámec zákona, lze je tedy průběžně aktualizovat. Výhodou je, že každá změna předpisů nemusí procházet zdoluhavým legislativním procesem. V dnešní době existují dva soubory účetních standardů, které jsou světově uznávané. V kontinentální Evropě jde o **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS**, jejichž cílem je zajistit mezinárodní srovnatelnost informací z účetních závěrek. Tyto standardy jsou vyvíjeny jako světové standardy, na rozdíl od US GAAP, které mají formu národních standardů (jsou tvořeny výhradně pro prostředí USA). V anglosaské oblasti se tedy jedná o **americké účetní zásady US GAAP**. Jejich regulace je založena na zobecnění postupů, jež praxe vyvinula a následně přijala na základě dohod. ³ Je velice reálné, že v dohledné době oba soubory splynou v jeden, celosvětově akceptovaný soubor.

České účetnictví je regulováno **Zákonem o účetnictví č. 563/2011 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů. Zákon o účetnictví je průřezovým zákonem, což znamená, že je společný všem účetním jednotkám. Zákon je rozčleněn do sedmi částí, které podávají informace o rozsahu vedení účetnictví, účetních dokladech, zápisech a knihách, účetní

² Libuše Müllerová a Alena Vančurová, *Daně v účetnictví*, Praha: Oeconomica, 2003, 6-8.

³ Dana Kovanicová, *Finanční účetnictví světový concept IFRS/IAS*, Praha: BOVA POLYGON, 2005, 11-14.

závěrce, způsobech oceňování, inventarizaci majetku a závazků a úschově účetních záznamů. Dalším typem regulátoru jsou soubory vyhlášek pro jednotlivé typy účetních jednotek. Účetní jednotky, které jsou podnikateli, se řídí prováděcí **vyhláškou č. 500/2002 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů. Touto vyhláškou se uskutečňují některá ustanovení zákona o účetnictví. Vyhláška je rozdělena do šesti částí, které pojednávají o účetní závěrce, směrné účtové osnově, účetních metodách a konsolidované účetní závěrce. Poslední regulátor českého účetnictví jsou **České účetní standardy** pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. ČÚS obsahují dvacet dva standardů, jež se konkrétněji zabývají vybranými účetními položkami. V rámci výše jmenovaných předpisů si mohou účetní jednotky upravit způsob účtování dle vlastních vnitřních směrnic.⁴

1.2 Účetní soustavy z pohledu daní⁵

Pro stanovení základu daně se vychází z účetního výsledku hospodaření, přestože daně a účetnictví primárně sledují odlišné cíle. Požadavky kladené na daňový systém jsou jednoduchost, srozumitelnost a jednoznačnost. Výběr daní by měl co nejméně zatěžovat daňový subjekt.⁶ Pro stanovení základu daně, jehož vymezení musí být pro všechny subjekty jednotné, bylo zvoleno **účetnictví** jako již existující systém zaznamenávající majetek, závazky, náklady, výnosy a zisk. Za předpokladu nevyužití účetnictví jako základny pro zdanění by musela být zavedena další speciální evidence, která by sloužila pouze tomuto účelu (podobný koncept jako je daňová evidence určená pro „neúčtující“ jednotky). Vedení další speciální evidence jen pro daňové účely by bylo pro subjekty finančně, technicky i pracovníčně náročné.

Hlavním cílem podvojného účetnictví je, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala „věrný a poctivý obraz“ o předmětu účetnictví, způsobu hospodaření a finanční situaci účetní jednotky. Tento požadavek je splněn mimo jiné prostřednictvím respektování akruálního principu. Transakce (náklady, výnosy) jsou zachycovány a vykazovány v období, jehož se časově i věcně týkají, nikoliv podle toho, zda došlo k peněžnímu příjmu či výdaji. V důsledku toho však dochází k odklonu od daňových nároků, tzn. že účetní jednotky zaznamenávají veškeré náklady a výnosy bez ohledu

⁴ Dana Kovanicová, *ABECEDA účetních znalostí pro každého*, Praha: BOVA POLYGON, 2009, 171 – 178.

⁵ Libuše Müllerová a Alena Vančurová, *Daně v účetnictví*, Praha: Oeconomica, 2003, 9.

⁶ Alena Vančurová a Lenka Láčková, *Daňový systém 2010 ČR*, Praha: VOX, 2010, 45.

na daňovou účinnost. Výsledek hospodaření se proto nerovná daňovému základu a musí se prostřednictvím zákonných úprav přetransformovat.

Naproti tomu daňové účetnictví absolutně respektuje pravidla, která vycházejí ze z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Nejprísněji je upravena oblast nákladů a výnosů. Za daňově uznatelný náklad lze považovat pouze ten, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž musí s těmito příjmy souviset, dále u něj není přesažen limit, je dostatečně prokázán a jeho uplatnění není zákonem zakázáno.⁷

V rámci účetních soustav z pohledu daní existovalo též vedení jednoduchého účetnictví, které bylo roku 2004 zrušeno a je nahrazeno daňovou evidencí. Vedení této evidenci blíže definuje § 7b ZDP. I přesto některé subjekty mohou dále vést účetnictví formou jednoduchého účetnictví. Tyto subjekty jsou charakterizovány v § 38a ZoÚ. Patří mezi ně občanská sdružení, církve a náboženské společnosti a honební společenstva, za předpokladu splnění zákonem daných podmínek. Dle mého názoru se tato výjimka jeví jako nesystémová, neboť z množiny subjektů selektivně upřednostňuje pouze některé.

1.3 Hospodářský výsledek

Zisk (ztráta) je rozdíl mezi výnosy a náklady. Ziskem se rozumí přebytek výnosů nad náklady, ztrátou naopak přebytek nákladů nad výnosy. Tato hodnotová veličina se používá pro vyjádření výsledku podnikatelské činnosti. Výkaz zisku a ztráty je sestavován dle zásad akruálního principu.⁸

České předpisy kategorii nákladů a výnosů nedefinují. Dle IFRS se výnosem rozumí „*zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo v účetním období, které se projevilo buď zvýšením aktiv nebo snížením závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než jsou vklady vlastníků do vlastního kapitálu.*“ Náklad je definován jako „*snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo v účetním období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než jsou přiděly vlastníkům z vlastního kapitálu.*“⁹

⁷ Viz 3.1 Kritéria pro uznatelnost nákladu.

⁸ Viz 1.3 Účetní soustavy z pohledu daní – podvojně účetnictví.

⁹ Dana Kovanicová, *Finanční účetnictví světový concept IFRS/IAS*, Praha: BOVA POLYGON, 2005, 62.

1.4 Nekompatibilita hospodářského výsledku a základu daně

Dle § 23a odst. 1 ZoÚ musí účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie sestavovat účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů.

Účetní jednotky, které jsou povinné sestavovat účetní závěrku dle IFRS musí pro stanovení základny zdanění vycházet z účetního výsledku hospodaření sestaveného dle národní účetní legislativy, protože VH sestavený dle IFRS nelze pro tento účel použít z důvodu odlišných metod účtování. Pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky tedy postupují dle IFRS, pro sestavení daňového přiznání podle české legislativy. V konečném důsledku to znamená, že tyto účetní jednotky buď musí vést účetnictví, jak podle Mezinárodních účetních standardů, tak podle české legislativy, nebo hospodářský výsledek vyčíslený dle IFRS upravit dle ČÚS.¹⁰

V rámci Evropské unie byl vytvořen návrh směrnice **Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob** (CCCTB), který byl předložen v průběhu roku 2011. Směrnice má zavést jednotný výpočet konsolidovaného základu daně pro společnosti, které podnikají ve více členských státech. Tento základ daně by byl alokován mezi země podnikání. V každé zemi by byla zdaněna náležitá část základu daně sazbou platnou v dané zemi. Mělo by tak dojít ke snížení administrativních nákladů, zamezení dvojího zdanění a snížení nákladů na dodržení daňových předpisů. Harmonizace by se týkala pouze výpočtu daňového základu, do finančního účetnictví by nezasahovala. Došlo by tedy k jednotnosti vnitrostátních daňových systémů s tím, že výše daňových sazeb by zůstala v kompetenci jednotlivých států. Koncept je postaven na principu dobrovolnosti použití.

Tento návrh však není vesměs podporován. Hlavní obavy plynou z možného snížení daňových příjmů a zásahu do suverenity jednotlivých států stanovovat a vybírat přímé daně. Pokud by však reálně CCCTB byla zavedena, v platnost by vešla nejdříve v roce 2015-2016.¹¹

¹⁰ Ladislav Mejzlík, „Jak se vytvářejí Mezinárodní účetní standardy“ (příspěvek přednesený v rámci Dne vědy na pražských vysokých školách – Scienta Pragensis, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2.12.2011).

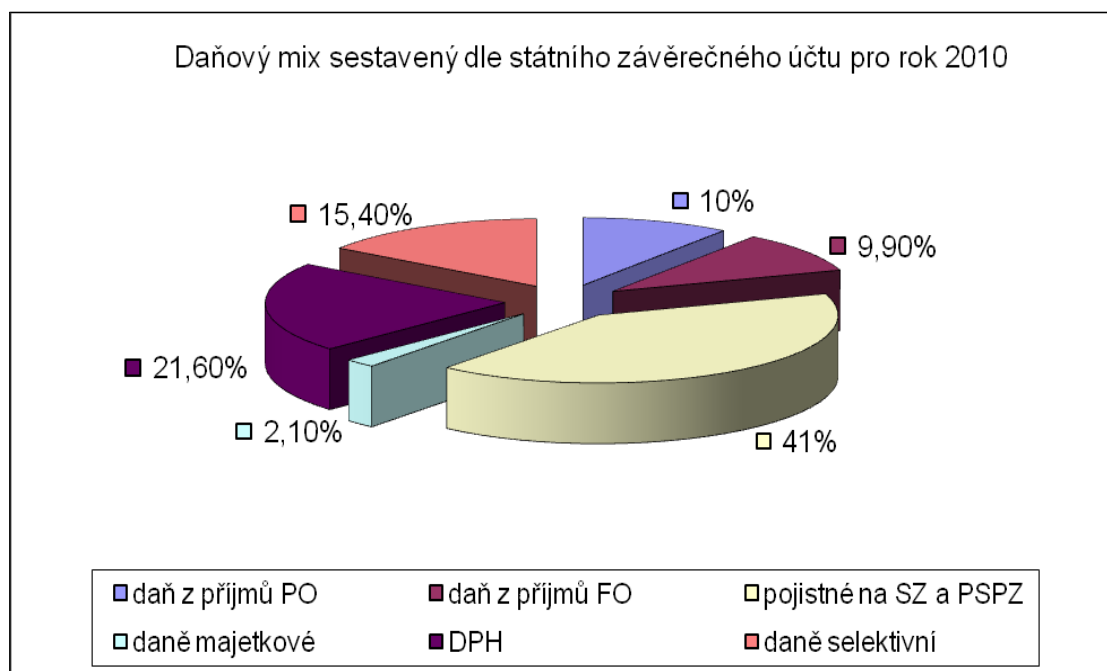
¹¹ Zpracováno dle: <http://www.euroskop.cz/8439/19074/clanek/dane-v-kvetnu-2011> (staženo 27. 3. 2012).

2 Charakteristika daně z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob bývá často nazývána královnou daní, protože se při stanovení konečné daňové povinnosti vychází ze znalostí účetní legislativy, daňového práva a dalších navazujících obecně závazných předpisů.¹² Jedná se o univerzální důchodovou daň, které podléhají právnické osoby.

Daň z příjmů právnických osob je součástí daňového systému ČR, kterým se rozumí veškeré daně, které se na našem území vybírají. Daňový mix je chápán jako struktura přímých a nepřímých daní a popisuje, jaký typ daně je upřednostňován a jaký naopak potlačován. Význam jednotlivých daní z příjmů se měří pomocí podílu výnosu určitého typu daně na celkovém daňovém výnosu.

Graf 1: Daňový mix sestavený dle státního závěrečného účtu pro rok 2010



Zdroj: Ministerstvo financí ČR, Ředitelství silnic a dálnic, zpracování vlastní.

Z uvedeného grafu vyplývá, že daň z příjmů právnických osob vytváří jen okrajový příjem do státního rozpočtu, okolo deseti procent z celkových daňových příjmů. Relativní výnos této daně a tedy i její význam se v posledních letech snižuje, mimo jiné díky změnám konstrukčních prvků daně, ale také v důsledku finanční krize.¹³ Tento fakt lze demonstrovat i na přehledu inkasa daně z příjmů právnických osob, který je ilustrován na níže uvedeném grafu.

¹² Tomáš Jaroš, *Daň z příjmů právnických osob 2009/2010 praktický průvodce*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010, 9.

¹³ Alena Vančurová a Lenka Láchová, *Daňový systém 2010 ČR*, Praha: VOX, 2010, 47-49, 84.

Graf 2: Přehled inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR (2004-2010)



Zdroj: Ministerstvo financí ČR, zpracování vlastní.

V dnešní době se vedou debaty o nutnosti existence daně z příjmů právnických osob. Jako hlavní argument zrušení se uvádí fakt, že vlastníci právnických osob jsou v konečném důsledku vždy fyzické osoby. Proto by bylo možné daň z příjmů právnických osob zcela zrušit a zdanit až konečný příjem vlastníka jako fyzické osoby. (Tímto způsobem zdanění se řídí veřejná obchodní společnost a komplementáři komanditní společnosti). Naproti tomu níže uvedené argumenty stále mluví pro zachování této daně. Stanovení základu daně z příjmů právnických osob je jednodušší a v důsledku toho je i lepší možnost její kontroly. Právnická osoba plní specifické cíle, které mohou být v rozporu s cíli vlastníků, a proto by bylo neadekvátní spojit zdanění společnosti a vlastníků do jedné daně, docházelo by ke střetu zájmů.¹⁴

2.1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob

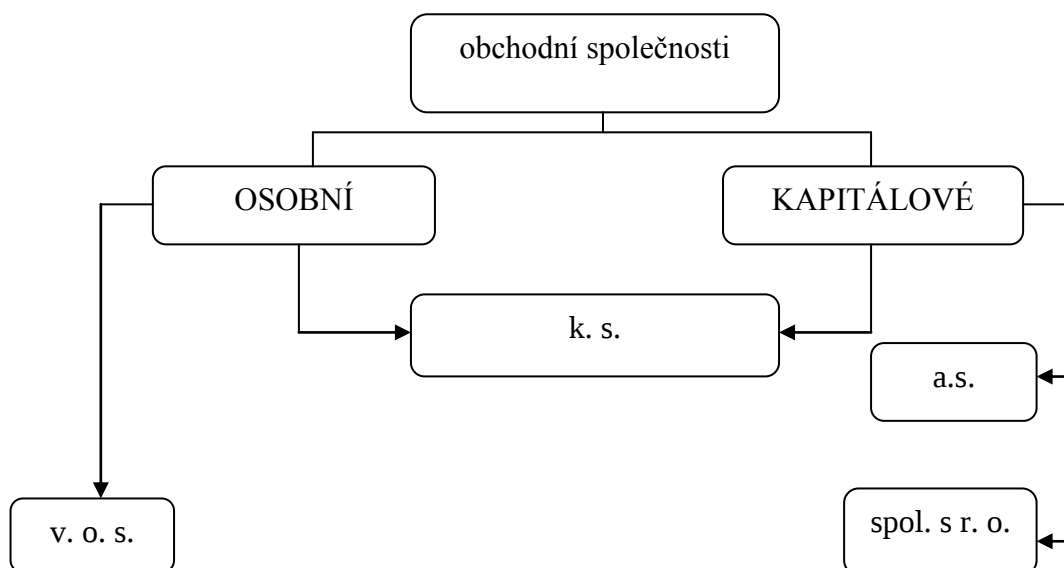
Dle § 17 ZDP se poplatníky daně z příjmů právnických osob rozumí ty osoby, které nejsou fyzickými osobami a organizačními složkami státu. Právnická osoba je vymezena v občanském zákoníku, § 18. Od 1.1. 2012 vstoupil v platnost zákon pojednávající o trestní odpovědnosti právnických osob. (Předpis č. 418/2011 Sb., zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim).

Obchodní společnost je taková právnická osoba, která byla založena za účelem podnikání. Podle toho, zda má společnost ze zákona povinnost vytvořit základní

¹⁴ Alena Vančurová a Lenka Láčková, *Daňový systém 2010 ČR*, Praha: VOX, 2010, 83.

kapitál či nikoliv, se dělí do dvou skupin– osobní a kapitálové. Komanditní společnost je kombinací obou forem. Rozdělení společností popisuje následující obrázek.¹⁵

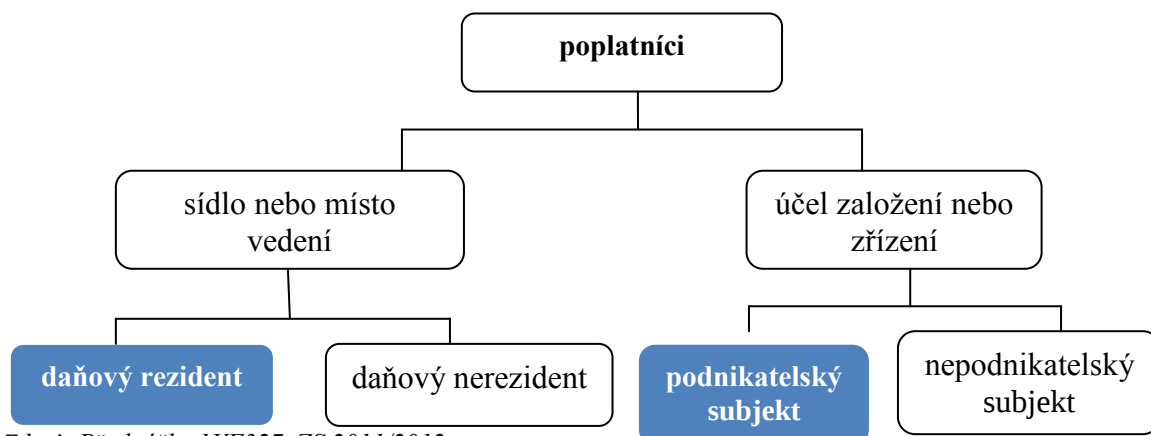
Obrázek 2: Rozdělení obchodních společností



Zdroj: Libuše Müllerová: *Účetnictví podnikatelů*, Praha: Oeconomica Nakladatelství VŠE, 2011, 34.

Obecně lze poplatníky z příjmů právnických osob rozdělit podle dvou kritérií, jak naznačuje obrázek č. 3.

Obrázek 3: Rozdělení poplatníků z příjmů právnických osob



Zdroj: *Přednášky 1VF327, ZS 2011/2012.*

Podle místa či sídla vedení lze poplatníky dělit na daňové rezidenty a nerezidenty.

Daňový rezident je právnická osoba, která má na území ČR sídlo či místo vedení. Za daňového rezidenta se považuje i ta právnická osoba, která má sídlo v zahraničí (nejčastěji v některém ze států, který se považuje za „daňový ráj“), avšak skutečné místo vedení se nachází v ČR. (Zde bydlí, odsud jsou vydávány příkazy apod.)

¹⁵ Libuše Müllerová: *Účetnictví podnikatelů*, Praha: Oeconomica Nakladatelství VŠE, 2011, 34.

Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost. Dani z příjmů podléhají jeho veškeré celosvětové příjmy. **Daňový nerezident** je právnická osoba se sídlem v zahraničí. Dani z příjmů právnických osob podléhají pouze příjmy ze zdrojů získaných na území České republiky. Pozornost je dále zaměřena pouze na daňové rezidenty.

Další dělení poplatníků lze provést dle účelu založení nebo zřízení. **Podnikatelské subjekty** jsou takové, které byly založeny za účelem podnikání. Pojem podnikání definuje obchodní zákoník v § 2 odstavci 1. *“Podnikáním se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.”*¹⁶ Tyto osoby podléhají dani veškerými příjmy z činnosti. **Nepodnikatelské subjekty** jsou takové, které nebyly založeny za účelem dosažení zisku. Mezi ně patří např. investiční fondy, penzijní fondy, veřejné vysoké školy atd. Jelikož pravidla pro úpravu základu daně jsou pro tyto subjekty odlišná, práce se jimi dále nezabývá.

2.2 Předmět a základ daně

Dle § 18 ZDP se **předmětem daně** rozumí příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

Předmět daně je zákonem vymezen obecně, proto je potřeba ho zúžit o vynětí z předmětu a osvobození od daně. **Vynětí z předmětu** určuje hranici, za kterou předmět daně nesahá. Deklaruje fakt, že určitá operace není předmětem daně. **Osvobození od daně** definuje část předmětu, ze kterého se daň nevybírání. Daňový subjekt není povinen zahrnout tuto část předmětu do základu daně. To ale znamená, že si ani k této části předmětu nemůže uplatnit náklady s ním související.

*„Základ daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel.“*¹⁷ Dle § 23 odst. 1 ZDP se základem daně rozumí rozdíl příjmů a výdajů při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

¹⁶ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ Libuše Müllerová a Alena Vančurová, *Daně v účetnictví*, Praha: Oeconomica, 2003, 16.

2.3 Zdaňovací období¹⁸

„Zdaňovací období je časový interval, za který se stanovuje základ, výše daně a daň se hradí.“¹⁹

Dle § 17 ZDP se **zdaňovacím obdobím** rozumí:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,
- období od rozhodného dne přeměny do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém byla přeměna zapsána do obchodního rejstříku,
- účetní období, pokud je účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

Kalendářním rokem je jak účetní období, tak zdaňovací období. Jedná se o dvanáct po sobě jdoucích měsíců, které začínají prvním dnem měsíce ledna. **Hospodářským rokem** se rozumí účetní období, které začíná pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Další typy zdaňovacích období jsou definovány v § 3 odst. 2 ZoÚ. Práce předpokládá zdaňovací období vymezené jako kalendářní rok.

2.4 Sazba daně z příjmů právnických osob

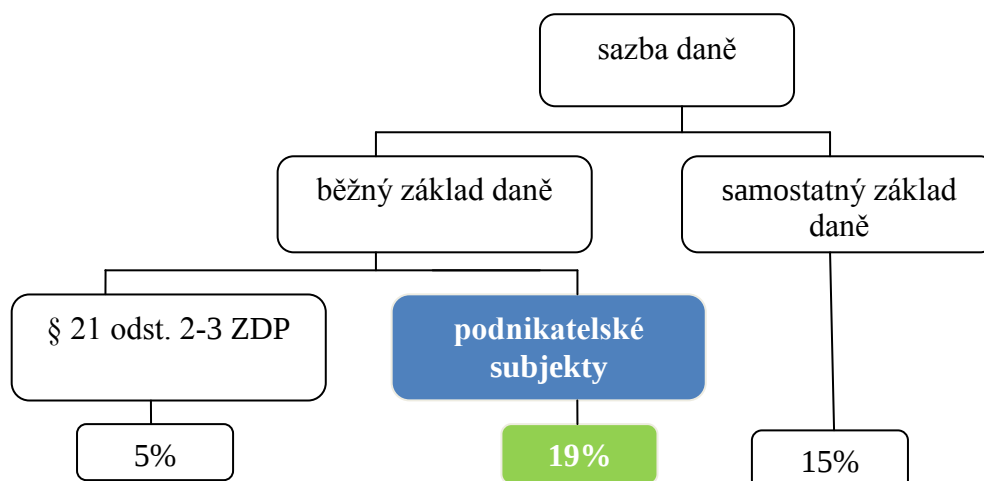
„Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpochty) stanoví základní částka daně.“²⁰ U daně z příjmů právnických osob se používá lineární sazba daně. Daň roste s růstem základu daně ve stejném poměru. Jak je patrné z obrázku č. 4, sazba daně z příjmů právnických osob je diferencovaná, jiná pro samostatný základ daně, jiná pro běžný základ daně. Sazba pro běžný základ daně se dále rozděluje dle subjektů. Pětiprocentní sazbu daně používají subjekty definované v § 21 odst. 2 – 3 ZDP. Jedná se o investiční, podílové, penzijní a zahraniční fondy. Ostatní subjekty používají devatenáctiprocentní sazbu daně.

¹⁸ Tomáš Jaroš, *Daň z příjmů právnických osob 2009/2010 praktický průvodce*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010, 11.

¹⁹ Libuše Müllerová a Anela Vančurová, *Daně v účetnictví*, Praha: Oeconomica, 2003, 17.

²⁰ Alena Vančurová a Lenka Láchová, *Daňový systém 2010 ČR*, Praha: VOX, 2010, 21.

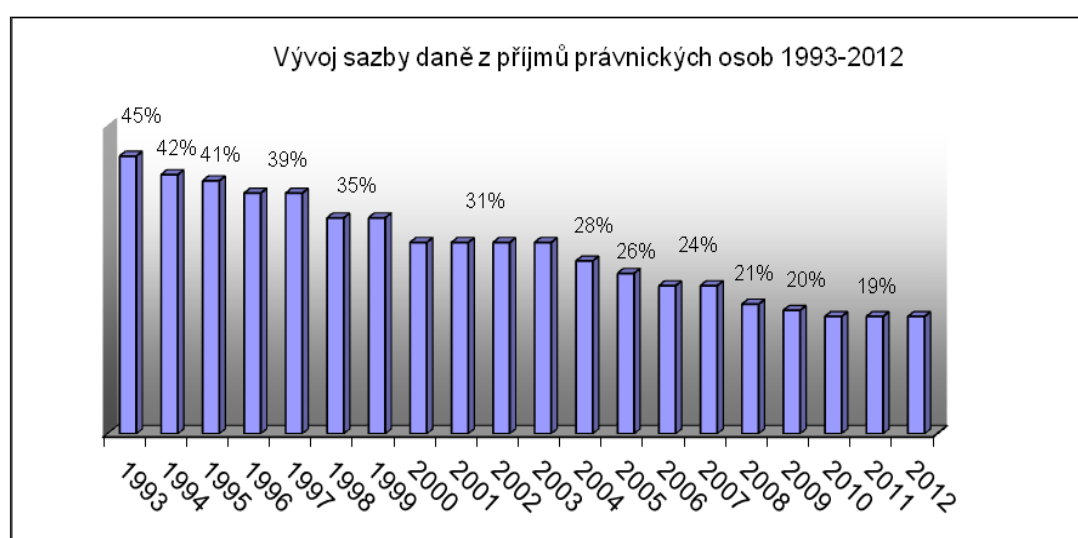
Obrázek 4: Sazba daně z příjmů právnických osob



Zdroj: Přednášky IVF237, ZS 2011/2012.

Sazba daně pro podnikatelské subjekty má v posledních letech klesající průběh, jak je patrné z níže uvedeného grafu. Od roku 2010 se sazba ustálila na devatenácti procentech. Ke snížení sazby daně z příjmů právnických osob dochází mimo jiné kvůli zatraktivnění ČR pro investice či z důvodu zohlednění vlivu daňové konkurence. V současné době jsou vedeny debaty o opětovném zvyšování daňové sazby. Z hlediska státu, který má zájem o co nejvyšší výběr daně, se tento krok zdá být výhodným řešením, jak doplnit příjmy do státního rozpočtu. Autorka se domnívá, že se nejedná o adekvátní řešení, protože tím jsou odčerpávány finanční zdroje společnosti, které by mohly být použity na její rozvoj.

Graf 3: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob



Zdroj: Přednášky IVF327, ZS 2011/2012.

2.5 Úprava účetního výsledku hospodaření na daňový základ ²¹

Dle § 23 odst. 2 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetního výsledku hospodaření před zdaněním a bez použití vlivu Mezinárodních účetních standardů. Následující schéma naznačuje úpravu účetního výsledku hospodaření na základ daně.

Schéma 1: Úprava účetního výsledku hospodaření

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním:
- příjmy vyňaté z předmětu daně
- příjmy osvobozené
- příjmy nezahrnované do základu daně
+/- očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
+ účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
+/- očištění o zaúčtované položky, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacený
= ZÁKLAD DANĚ

Zdroj: Alena Vančurová a Lenka Láchová, *Daňový systém 2010 ČR*, Praha: VOX, 2010, 86.

Příjmy vyňaté blíže definuje § 18 odst. 2 ZDP. Mezi tyto příjmy patří veškeré přijaté dary a příjmy z nabytí majetku dědictvím.

Osvobozené příjmy jsou blíže popsány v § 19 odst. 1 ZDP. Příjmy osvobozené zahrnují úroky z přeplatku na dani zaviněné správcem daně nebo orgánem správy sociálního zabezpečení a tzv. průtočné dividendy.

Příjmy nezahrnované do základu daně jsou takové, které byly u téhož poplatníka již zdaněny podle ZDP a příjmy tvořící samostatné základy daně – např. příjmy z dividend, podíly na zisku atd.

Celkovou transformaci podrobněji řeší § 23 odst. 3 – 4 ZDP.

²¹ Alena Vančurová a Lenka Láchová, *Daňový systém 2010 ČR*, Praha: VOX, 2010, 86-88.

3 Náklady a výnosy daňově ne/uznatelné

Pro stanovení základny zdanění se vychází z účetního výsledku hospodaření. Ne všechny náklady, které tvoří účetní výsledek hospodaření, jsou uznány za náklady daňové, neboť obě disciplíny sledují rozdílné cíle.²² Daňově uznatelný náklad musí splňovat striktně dané podmínky a kritéria:²³

- **Náklad souvisí se zdanitelnými příjmy.** V základu daně nelze uznat náklady, které souvisí s příjmy vyňatými, osvobozenými, nezahrnovanými do základu daně nebo ty, které tvoří samostatný základ daně. Při ponechání těchto nákladů ve VH by došlo k neoprávněnému snížení základu daně. Pokud náklad souvisí jen částečně se zdanitelným příjmem, je nutno ho krátit dle konkrétních pravidel.
- **Náklad je nutný pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.** Většina účetních nákladů splňuje toto kritérium, jedná se o běžné náklady zajišťující chod podnikání jako spotřeba materiálu a elektrické energie, přijaté služby související s podnikatelskou činností, nájemné a jiné.
- **Účetní náklad lze uznat jako daňový jen v limitované výši.** Limit pro uznatelnost nákladu je stanoven právní normou (limit cestovních náhrad) či předpisem v účetní směrnici daňového poplatníka (limit ztratného, technologické úbytky zásob).
- **Prokazatelnost nákladu.** Toto kritérium se dokazuje předložením smluv, účetních dokladů, výpisů z bankovního účtu či jiných důkazních prostředků.
- **Omezení zákonem.** Za daňově neuznatelné náklady se považují ty, jež taxativně jmenuje § 25 ZDP.
- **Náklad je vázán na splnění dodatečných podmínek.** Dodatečnými podmínkami se rozumí např. zaplacení, zaúčtování či splnění podmínek daných smlouvou.

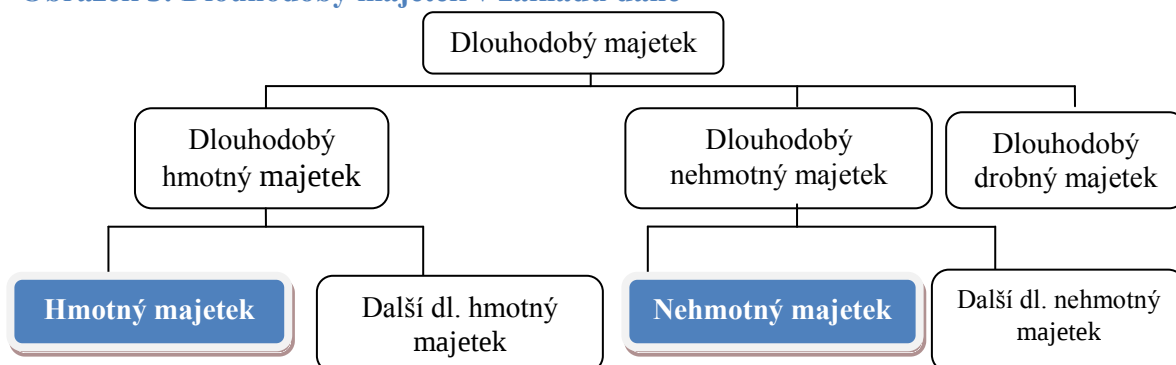
²² Viz 1.3 Účetnictví z pohledu daní.

²³ Libuše Müllerová a Anela Vančurová, *Daně v účetnictví*, Praha: Oeconomica, 2003, 131.

3.1 Dlouhodobý majetek

Kategorie dlouhodobého majetku je společná daním i účetnictvím, avšak obě disciplíny ji chápou odlišně, neboť sledují rozdílné cíle. Je zřejmé, že účetní pohled je širší a daňový pohled na kategorii dlouhodobého majetku z něj vychází, jak je patrné z obrázku č. 5.

Obrázek 5: Dlouhodobý majetek v základu daně



Zdroj: Přednášky 1VF327, ZS 2011/2012.

Dle § 26 ZDP se **hmotným majetkem** rozumí:

- samostatné movité věci či soubory movitých věcí se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč,
- budovy, domy, byty, nebytové prostory a stavby (s výjimkami),
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny.

V účetnictví je možno stanovit limitní vstupní cenu pro dlouhodobý hmotný majetek libovolně. ZDP požaduje minimální výši vstupní ceny 40 000 Kč. Vymezení kategorie dlouhodobého majetku z pohledu účetního i daňového si je velmi blízké, ale určité rozdíly se zde nacházejí. Například do daňové kategorie hmotného majetku se nezařazují pozemky.

Dle § 32a ZDP se **nehmotným majetkem** rozumí:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,

- ostatní nehmotný majetek.

Pro daňovou kategorii nehmotného majetku musí platit minimální výše vstupní ceny 60 000 Kč. Tento majetek musí být nabyt úplatně, vkladem, dědictvím či vytvořen vlastní činností. Do daňové kategorie nehmotného majetku se nezařazuje goodwill, jež je součástí pouze účetní kategorie dlouhodobého nehmotného majetku.

3.1.1 Odpisy

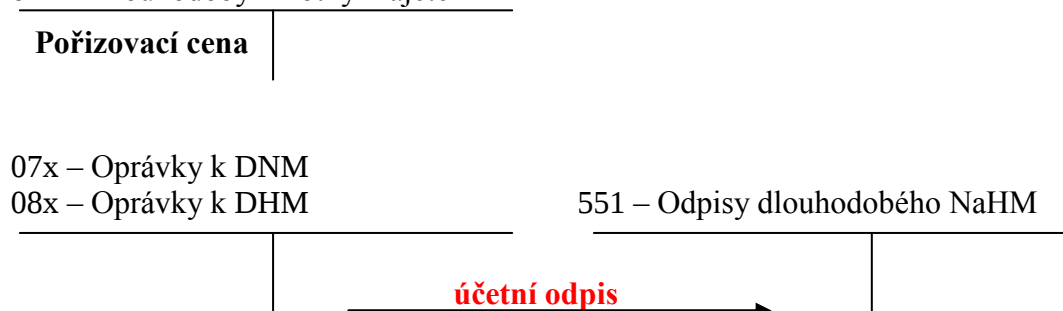
Náklady na pořízení dlouhodobého majetku jsou většinou velmi vysoké, a proto se pomocí odpisů přenášejí do více zdaňovacích období, aby nedošlo k jednorázovému zatížení běžného účetního výsledku hospodaření. **Odpis** tedy vyjadřuje rozložení pořizovací ceny do nákladů. Podnikatelský subjekt by měl vykazovat dvojí podobu odpisů – účetní a daňovou.

Účetní odpisy vyjadřují postupné rozložení pořizovací ceny do nákladů, dle doby životnosti aktiva, výkonnosti, nebo jiného kritéria stanoveného zákonem. Účetní jednotka si sama stanoví postup odpisování ve vlastní směrnici a sestaví si odpisový plán, který je podkladem pro vyčíslení opravek odpisovaného majetku. Odpisový plán je sestavován v souladu s principem „věrného a poctivého“ obrazu účetnictví.

Schéma 2: Odpisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

01x – Dlouhodobý nehmotný majetek

02x – Dlouhodobý hmotný majetek



Zdroj: Libuše Müllerová, *DANĚ V ÚČETNICTVÍ sbírka testů a případových studií*, Praha: Oeconomica, 2010, 31.

Daňové odpisy definuje § 26 - § 32a ZDP. Odpis v tomto případě primárně slouží jako prvek ovlivňující základ daně. Daňové odpisování je jen právo, daňový subjekt ho může kdykoliv odložit nebo přerušit. Hmotný majetek je dle charakteru zatříděn do odpisových skupin podle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. a je odpisován pomocí různých metod. Jednu z nich si daňový subjekt zvolí, avšak tuto metodu nemůže

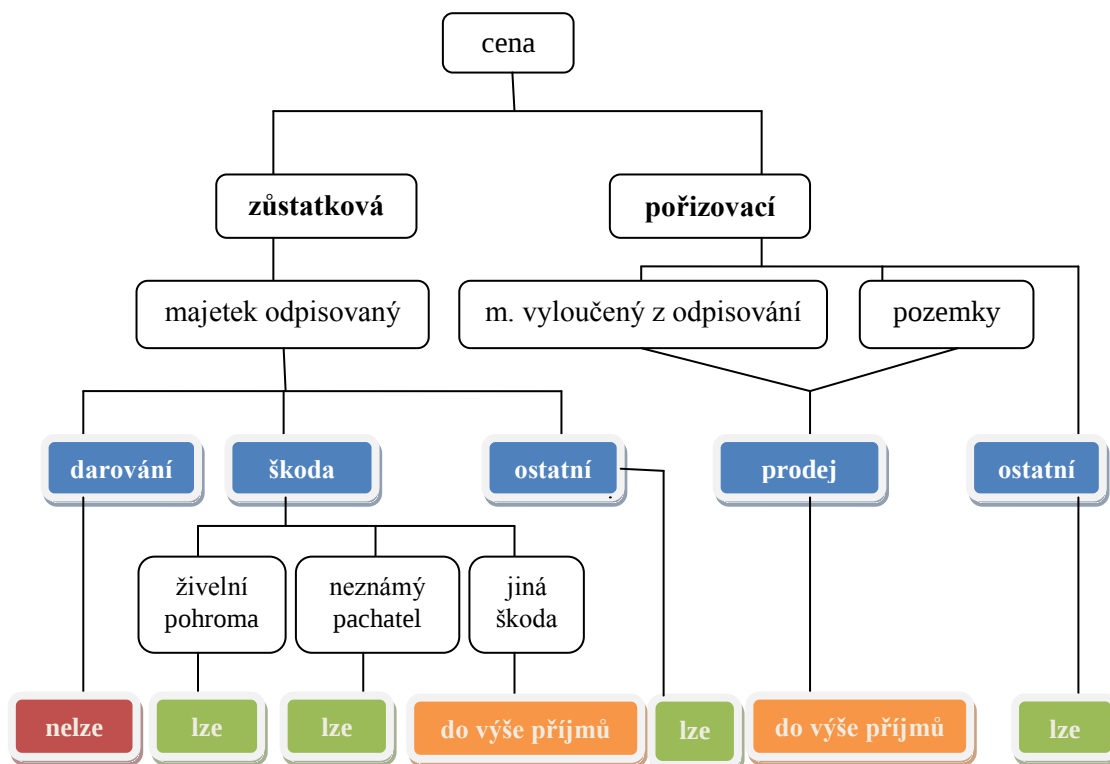
v průběhu odpisování měnit. Nehmotný majetek je odpisován pomocí časových odpisů. Je zřejmé, že se výše účetních a daňových odpisů nemůže rovnat (pokud podnikatelský subjekt neodpisuje účetně stejně jako daňově). Rozdíl, o který jsou účetní odpisy vyšší než daňové, zvyšuje ZD a naopak.

Daňové odpisy se zaznamenávají do speciální evidence, vypočtou se na konci roku a porovnají se s účetními odpisy. O případný rozdíl je upraven ZD.

3.1.2 Pořizovací a zůstatková cena

Dlouhodobý majetek vložený do podnikání nemusí být použit po celou dobu své životnosti, z různých důvodů dochází k jeho vyřazení. Takový majetek není plně odepsán a není tak přenesena celá pořizovací cena do nákladů. V některých případech je odpis přímo zakázán zákonem. Základ daně se tak musí upravit o **zůstatkovou nebo pořizovací cenu** vyřazeného majetku. Z obrázku č. 6 jsou patrné důvody vyřazení majetku a ne/uznatelnost v základu daně.

Obrázek 6: Pořizovací a zůstatková cena v základu daně



Zdroj: Přednášky IVF327, ZS 2011/2012.

Existují různé důvody pro vyřazení majetku. Obecně platí, že do daňových nákladů lze zahrnout zůstatkovou cenu odpisovaného majetku, až na výše zmíněné výjimky, bez omezení. Jako příklad lze uvést vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku

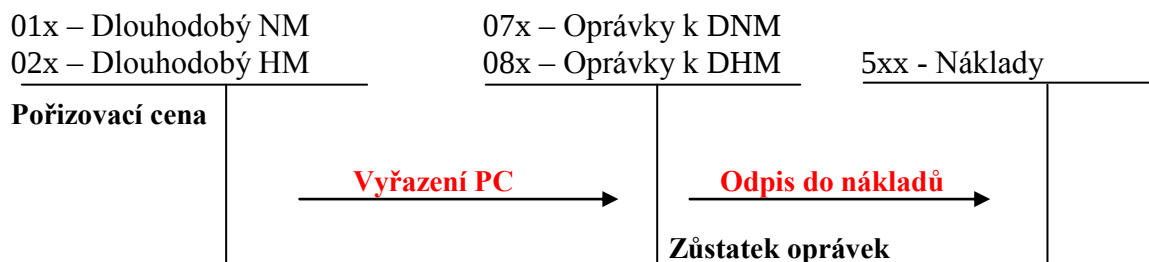
v důsledku jeho prodeje. V tomto případě je ještě nutné upravit výsledek hospodaření o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou, pokud se liší.

První výjimka pro zahrnutí zůstatkové ceny do daňových nákladů je darování či bezúplatné převedení. Je evidentní, že k takovýmto transakcím neexistují odpovídající příjmy a není tak splněno jedno z kritérií pro uznatelnost daňového nákladu.

Druhá výjimka souvisí z vyřazením majetku v důsledku škody. Škodou se dle § 25 odst. 2 ZDP rozumí fyzické znehodnocení majetku ve vlastnictví poplatníka, který je z důvodu škody vyřazen. V těchto případech lze do daňových nákladů zahrnout jen zůstatkovou cenu, která odpovídá výši příjmů, které byly poskytnuty jako náhrada za škodu (např. vyplacené pojistné plnění). To neplatí pro vyřazení majetku z důvodu zničení **živelní pohromou** či je-li **škoda způsobená podle vyjádření policie neznámým pachatelem**. V takovýchto speciálních případech lze do daňových nákladů zahrnout plnou zůstatkovou cenu majetku. Živelní pohroma je definovaná v § 24 odst. 10 ZDP jako nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice, povodeň, záplava, krupobití a jiné.

U majetku vyloučeného z odpisování a u pozemků se při prodeji uznává do daňových nákladů pořizovací cena jen do výše příjmů z jejich prodeje.

Schéma 3: Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku



Zdroj: Libuše Müllerová, *DANĚ V ÚČETNICTVÍ sbírka testů a případových studií*, Praha: Oeconomica, 2010, 34.

Nákladový účet 5xx se liší dle důvodu vyřazení majetku:

- z titulu prodeje se zaznamenává na účet 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- z titulu škody se zaznamenává na účet 549 – Manka a škody,
- z titulu likvidace například z důvodů nepotřebnosti se zaznamenává na účet 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- z titulu darování se zaznamenává na účet 543 – Dary.

Tyto nákladové účty se dále analyticky rozlišují pro účely zjištění daně z příjmů právnických osob.

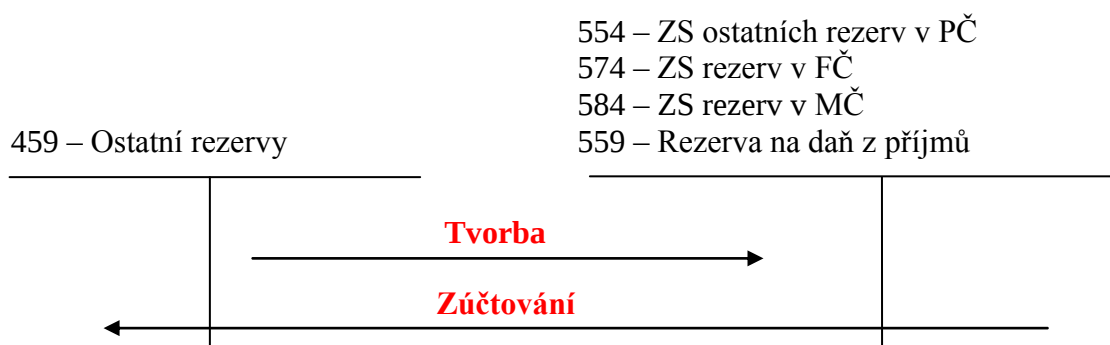
3.2 Rezervy

Rezervy jsou tvořeny na pokrytí budoucích výdajů, které dle očekávání nastanou. Účel tvorby rezervy je známý, avšak výše částky určená pro rezervu a období, kdy bude rezerva použita se určí odhadem. Účetně si podnik tvoří rezervy dle své skutečné potřeby, aby dosáhl věrnosti zobrazení a dostál zásadě opatrnosti. Rezervy jsou definovány v § 16 vyhlášky č. 500/2002 Sb., jedná se zejména o:

- **rezervy dle zvláštních právních předpisů,**
- rezervy na důchody a podobné závazky,
- rezervu na daň z příjmů,
- ostatní rezervy (zejména rezerva na garanční opravy a restrukturalizaci).

Tvorba účetních rezerv je daňově neuznatelný náklad, zvyšuje tedy základ daně. Rozpuštění účetních rezerv naopak snižuje základ daně.

Schéma 4: Způsob tvorby a zúčtování rezerv



Zdroj: Libuše Müllerová, *DANĚ V ÚČETNICTVÍ sbírka testů a případových studií*, Praha: Oeconomica, 2010, 49.

Pro daňové účely se uznávají pouze ty rezervy, které jsou tvořeny podle zvláštního právního předpisu, konkrétně dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Zákon definuje vybrané typy rezerv. Z důvodu zaměření této práce je podrobněji rozebraná **rezerva na opravy hmotného majetku**. Aby byla tato rezerva plně uznatelná, musí být splněny všechny podmínky dle § 7 ZoR.

1. Podmínka tvorby. Rezerva musí být tvořena alespoň ve dvou po sobě následujících zdaňovacích obdobích, přičemž předpokládaný rok zahájení opravy se do počtu let nezahrnuje. Oprava musí být zahájena nejpozději v roce následujícím po roce, kdy bylo naplánováno čerpání rezervy.
2. Rovnoměrnost. Celková výše rezervy se musí do jednotlivých let rozložit rovnoměrně.
3. Maximální počet let tvorby rezervy. Maximální počet let tvorby rezervy je odvozen dle zařazení majetku do odpisových skupin. Z obrázku č. 7 vyplývá, že k majetku, který je zařazen v první odpisové skupině, nelze tvořit zákonnou rezervu na opravu dlouhodobého majetku.

Obrázek 7: Maximální počet let tvorby rezervy na opravu dl. majetku

odpisová skupina	příklad majetku	max. počet let tvorby rezervy
1.	počítač, televizní kamera	-
2.	motorová vozidla, nábytek	3 ZO
3.	klimatizační zařízení	6 ZO
4.	vnější osvětlení budov a staveb	8 ZO
5.	mosty, tunely, kašny	10 ZO
6.	administrativní budovy, hotely	10 ZO

Zdroj: Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, zpracování vlastní.

4. Deponování částky na zvláštní bankovní účet. Pro rezervy tvořené po roce 2009 platí podmínka deponování částky finančních prostředků určených pro rezervu na zvláštní bankovní účet. Je tomu tak proto, aby nedocházelo k podvodným machinacím s penězi určenými na čerpání rezervy. Z důvodu deponování částky na zvláštní bankovní účet není daňovými subjekty rezerva na opravy hmotného majetku využívána v takové míře, jak tomu bylo dříve.

Schéma 5: Způsob tvorby a zúčtování rezerv dle zvláštních právních předpisů

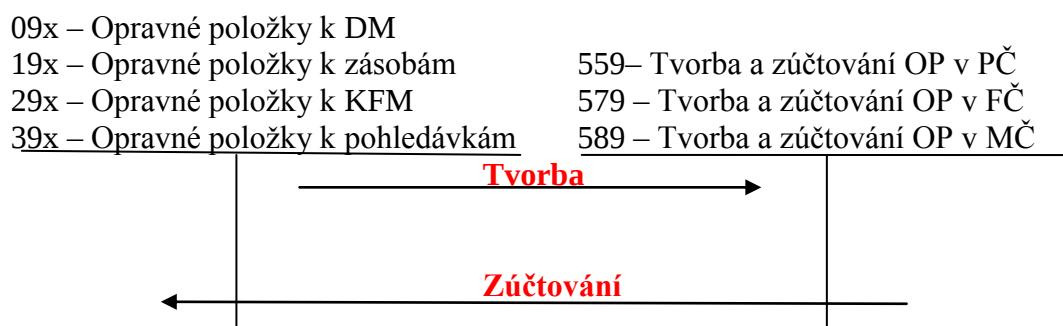


Zdroj: Libuše Müllerová, DANĚ V ÚČETNICTVÍ sbírka testů a případových studií, Praha: Oeconomica, 2010, 49.

3.3 Opravné položky

Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku, které bylo zjištěno pomocí inventarizace, při níž se též posuzuje odůvodněnost vytvořených opravných položek. Případný zůstatek OP se převádí do následujícího zdaňovacího období. Tvorba účetních opravných položek se účtuje na vrub nákladů, vyúčtování ve prospěch nákladů. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je vytvořit na zvýšení hodnoty majetku. Tvorba opravných položek zvyšuje ZD, vyúčtování snižuje ZD. Nejčastější opravná položka v účetnictví se tvoří k nepotřebným, bezobrátkovým zásobám, k vlastním výrobkům, pokud prodejní cena je nižší než vlastní náklady, k pohledávkám po lhůtě splatnosti apod.

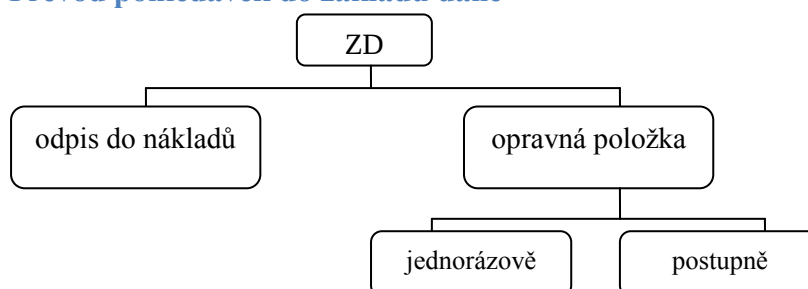
Schéma 6: Způsob tvorby a zúčtování opravných položek



Zdroj: Libuše Müllerová, *DANĚ V ÚČETNICTVÍ sbírka testů a případových studií*, Praha: Oeconomica, 2010, 54.

Z daňového hlediska se s opravnými položkami lze setkat v souvislosti s pohledávkami. Pohledávka vzniká při poskytnutí služby nebo prodeji zboží, bez úhrady plnění ze strany dlužníka. Je-li předpoklad neuhrazení takové pohledávky, je možno tvořit opravnou položku (daňově uznatelnou) při splnění zákonem daných podmínek. Tvorbu opravných položek upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Obrázek č. 8 znázorňuje převod pohledávek do ZD.

Obrázek 8: Převod pohledávek do základu daně



Zdroj: Přednášky IVF327, ZS 2011/2012.

Pohledávky lze zahrnout do základu daně jednorázově a to pomocí **odpisu do nákladů**. Jako příklad lze uvést postoupení pohledávky, neboli její prodej. V takovémto případě je možné do základu daně uznat účetní hodnotu pohledávky či pořizovací cenu pohledávky (je-li nabyta postoupením), avšak do výše příjmů z jejího postoupení.

Další možností zahrnutí pohledávky do základu daně je pomocí **opravných položek**. Opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, které nejsou promlčeny, a o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech. Zákonné opravné položky však nelze tvořit k pohledávkám z titulu CP, úvěrů, půjček, záloh, smluvních pokut a úroků z prodlení, plnění ve prospěch VK a jiné dle § 2 odst.2 ZoR.

Jednorázové zahrnutí opravné položky do nákladů lze například:

- v okamžiku přihlášení opravné položky za dlužníky v insolvenčním řízení k soudu dle § 8 ZoR,
- jedná-li se o pohledávku z titulu ručení za celní dluh při splnění podmínek dle § 8b ZoR,
- jedná-li se o souhrn pohledávek vůči témuž dlužníkovi, jejichž rozvahová hodnota bez příslušenství nepřesáhla částku 30 000 Kč a od doby splatnosti uplynulo nejméně dvanáct měsíců.

Postupné uznání opravné položky v základu daně je striktně definováno zákonem v § 8a ZoR. Rozhodující podmínkou je fakt, že pohledávka není promlčena. Pravidla pro uznání opravné položky se řídí výší rozvahové hodnoty pohledávky, počtem měsíců uplynulých ode dne splatnosti, případně nutností zahájení rozhodčího řízení proti dlužníkovi.

Obrázek 9: Rozvahová hodnota pohledávky do 200 000 Kč

doba od splatnosti	výše opravné položky	povinnost zahájení rozhodčího řízení
po 6 měsících	20%	Ne
po 12 měsících	33%	Ano
po 18 měsících	50%	Ano
po 24 měsících	66%	Ano
po 30 měsících	80%	Ano
po 36 měsících	100%	Ano

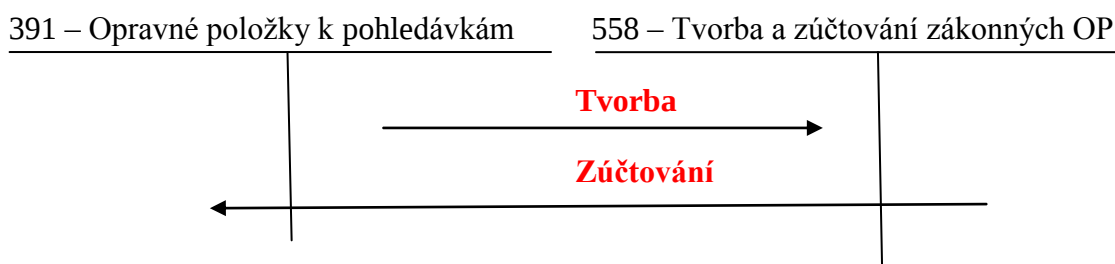
Obrázek 10: Rozvahová hodnota pohledávky nad 200 000 Kč

doba od splatnosti	výše opravné položky	povinnost zahájení rozhodčího řízení
po 6 měsících	20%	Ano
po 12 měsících	33%	Ano
po 18 měsících	50%	Ano
po 24 měsících	66%	Ano
po 30 měsících	80%	Ano
po 36 měsících	100%	Ano

Zdroj obrázků č. 9 a 10: Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, zpracování vlastní.

Uznání opravné položky do ZD však nelze uplatnit u pohledávek již odepsaných na vrub výsledku hospodaření, dále u pohledávek vzniklých za společníky, akcionáři, členy družstev za upsaný VK a mezi spojenými osobami dle § 8a odst. 4 ZoR.

Schéma 7: Způsob tvorby a zúčtování zákonných opravných položek



Zdroj: Libuše Müllerová, *DANĚ V ÚČETNICTVÍ sbírka testů a případových studií*, Praha: Oeconomica, 2010, 46.

3.4 Uznatelnost nákladu při splnění podmínek

Uznatelnost nákladu může být vázána na splnění určitých podmínek, jak již vyplývá ze samotné definice. Podmínky mohou mít různý charakter, např. limit, cenu, termín zaplacení, předpis zaúčtování a jiné.

3.4.1 Zaplacení

Jedním z nástrojů státu, jak získat pravidelné a v termínu odvedené příjmy do státního rozpočtu, je podmínka zaplacení některých daní a zákonného sociálního a zdravotního pojištění.

Mezi daně, které jsou uznatelným nákladem, jen při jejich zaplacení patří dle § 24 odst. 2 písm. ch) daň z nemovitosti a daň z převodu nemovitosti.

Zákonné sociální a zdravotní pojištění se skládá z pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, sociálního zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Toto pojištění odvádí za své zaměstnance zaměstnavatel. Je pro něj daňově uznatelným nákladem jsou pokud je zaplacen, a to nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období, tedy do 31. ledna (§ 24 odst. 2 písm. f) ZDP). Neplacení zdravotního a sociálního pojištění může být posuzováno jako trestný čin.

Do daňově uznatelných nákladů při splnění podmínky zaplacení lze zahrnout smluvní pokuty a úroky z prodlení vzniklé ze závazkových vztahů dle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP.

3.4.2 Účetní předpis

Pro uznatelnost nákladu do základu daně stačí účetní předpis dle § 24 odst. 2 písm. ch) u silniční daně a poplatků.

3.4.3 Limit

Limitní omezení pro uznatelnost nákladu lze rozlišovat dle různých hledisek. **Limit stanovený ve směrnici** daňového poplatníka se týká především ztrát v rámci norem vzniklých u zásob. Povaha zásob může být taková, že při skladování přirozeně ubývají (vysychání, rozprašování), nebo při jejich zpracování dochází k technologickým ztrátám (piliny vzniklé při hoblování). Daňový subjekt si u těchto druhů zásob dle odborných propočtů stanoví normy jejich přirozených úbytků. Pokud vzniklé úbytky nepřesáhnou tento stanovený limit, jsou uznány za daňové náklady. Dalším příkladem přirozeného úbytku zásob je ztratné. Jedná se o úbytek zboží (nejčastěji potravin), kdy dochází k jeho rychlému znehodnocení a v důsledku toho k následné neprodejnosti. Daňový subjekt si opět ve své směrnici stanoví limit pro ztratné a pokud není tento limit překročen, je ztratné uznáno za daňový náklad.

Cenový limit pro uznatelnost vybraných nákladů je pevně stanoven zákonem. Jako příklad lze uvést výdaje na pracovní cestu. Výdaji na pracovní cestu se rozumí:

- výdaje na ubytování,
- doprava hromadným dopravním prostředkem,
- pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem (vlastním nebo pracovním),
- stravné (tuzemské i zahraniční),
- nutné vedlejší výdaje v prokázané výši.

Do daňových nákladů lze uznat výdaje na pracovní cesty zaměstnanců dosahující maximální výše dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů a příslušné vyhlášky Ministerstva financí, která upravuje výši náhrad pro konkrétní kalendářní rok.

Za daňově účinný náklad lze uznat dar v podobě reklamního nebo propagačního předmětu, který je opatřen logem obchodní firmy nebo ochrannou známkou poskytovatele daru, a jehož hodnota bez DPH nepřesáhla 500 Kč/ kus. Za propagační předmět se též považuje tiché víno, jehož hodnota bez DPH nepřesáhla 500 Kč/ks (§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP). V oblasti propagace *versus* dary dochází v některých případech k obcházení zákona, kdy namísto daru (daňově neúčinný náklad) je uzavřena smlouva o reklamě (plně daňově uznatelná). Reklama však nesplňuje základní atributy pro splnění uznatelnosti, např. není zacílena na potencionální zákazníky nebo je realizována v oblastech, kde potencionální zákazníci ani být nemohou (zahraničí).

3.4.4 Ostatní

Tato podkapitola se zabývá takovými náklady, které jsou zákonem stanoveny v paušální výši a při splnění podmínek (dosud nejmenovaných) si je daňový subjekt může zahrnout do ZD.

Od roku 2009 je možné na místo skutečných výdajů uplatnit měsíční paušál na provoz motorového vozidla ve výši 5 000 Kč. Není nutno uchovávat doklady o PHM a parkovném. Jsou-li však tyto náklady záúčtovány ve výsledku hospodaření, je nutné o tyto položky zvýšit ZD. Použitím paušálu nezaniká uznatelnost daňového odpisu motorového vozidla. Paušál lze použít maximálně u třech motorových vozidel, z toho pouze jedno vozidlo může být užíváno pro dosahování zdanitelných příjmů jen částečně. U takového vozidla je nutno poměrně krátit jak paušál, tak ostatní provozní výdaje (např. odpisy, servisní prohlídky) o 20%. Měsíční paušál u vozidla, které je jen zčásti používáno k dosahování příjmů, tedy činí 4 000 Kč. Danou problematiku blíže charakterizuje § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP. Použití paušálu, je dobrovolné, daňový subjekt si může zvolit mezi uplatňováním skutečné spotřeby či paušálu, avšak v průběhu roku nesmí zvolenou techniku měnit. Dle mého názoru zavedení paušálu na provoz motorového vozidla se jeví jako nesystémový, neboť nezakládá rovné podmínky pro všechny subjekty - (autodopravci x firma s minimální dopravou).

Motivačním příspěvkem se rozumí příspěvek žákům a studentům formou stipendia, příspěvku na ubytování, stravování, vzdělávání, jízdné do místa vzdělávání, pořízení osobních ochranných prostředků a pomůcek dle § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP. Motivační příspěvek činí max. 2 000 Kč měsíčně žákovi a max. 5 000 Kč měsíčně studentovi vysoké školy, přičemž se tyto osoby připravují na budoucí výkon profese u poplatníka. Podmínkou daňové uznatelnosti motivačního příspěvku je sepsání **smlouvy** mezi poplatníkem a studentem/žákem o budoucím výkonu profese pro poplatníka. Ve srovnání s dřívějším zněním zákona je nová úprava pro poplatníky nevýhodnější. Motivační příspěvky byly totiž dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP (dřívější znění zákona) daňově uznatelné **bez omezení**. Postačovalo, že se k jejich výplatě poplatník zavázal smluvně nebo byly vymezeny ve směrnici či obdobným způsobem.²⁴

3.5 Zákaz zahrnutí do základu daně

Náklady, které nelze zahrnout do základu daně, jsou taxativně vyjmenovány v § 25 ZDP. Jedná se o náklady, které nebyly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení příjmů a nesplňují tak základní kritérium pro uznatelnost nákladu.

Výdaje na reprezentaci jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Jedná se o daňově neuznatelné náklady dle 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Reprezentace by měla primárně sloužit k propagaci firmy a udržení úzkých vztahů s odběrateli/dodavateli. Patří sem např. oběd s obchodním klientem, raut k výročí firmy apod.

Veškeré dary jsou daňově neuznatelným nákladem, bez ohledu, zda splňují podmínky dle § 20 ZDP. Daňově neuznatelná je i zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku vyřazeného z důvodu darování nebo bezúplatného převedení (§ 25 odst. 1 písm. o) ZDP).²⁵ Při splnění určitých podmínek a testu si část daru může daňový subjekt uplatnit formou odpočtu.²⁶

Sankce vyměřené správním orgánem jsou zejména úroky z prodlení, pokuty a penále vyměřeny finančním úřadem či správou sociálního zabezpečení.. Tyto sankce jsou vždy daňově neuznatelné, nezávisle na jejich zaplacení dle § 25 odst. 1 písm. f) ZDP.

²⁴ Zpracováno dle: <http://www.kodap.cz/cz/periodika/kodap-vas-pritel/motivacni-prispevek-zakum-a-studentum-po-novele-zakona.html> (staženo dne 25.4.2012)

²⁵ Viz. Obrázek č. 6: Pořizovací a zůstatková cena v základu daně.

²⁶ Viz. 4.1 Odpočty.

4 Úprava základu daně z příjmů právnických osob

Základ daně z příjmů právnických osob se dále upravuje o odpočty (odčitatelné položky) a slevy. Po provedení těchto úprav se zjistí konečná daňová povinnost, kterou je daňový subjekt povinen odvést místně příslušnému finančnímu úřadu v daném termínu. Níže uvedené schéma popisuje úpravu základu daně a výpočet daně.

Schéma 8: Úprava základu daně a výpočet daně

ZÁKLAD DANĚ
ODPOČTY (odčitatelné položky)
- daňová ztráta
- odpočet výdajů na vědu a výzkum
= mezisoučet
- dary na veřejně prospěšné účely (max. 5 %, 10 % z mezisoučtu)
= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY (zaokrouhlený na celé tisícoruny dolů)
* sazba daně (19 %)
= DAŇ PŘED SLEVOU
SLEVY NA DANI
- absolutní sleva na dani na zaměstnance se zdravotním postižením
= DAŇOVÁ POVINNOST

Zdroj: Alena Vančurová a Lenka Láchová, *Daňový systém 2010 ČR*, Praha: VOX, 2010, 125.

4.1 Odpočty²⁷

Odpočet snižuje základ daně. Nestandardní odpočty by měly motivovat daňové subjekty k jednání, které je celospolečensky žádoucí. Odpočty mají svůj pevně stanovený řád, který se při výpočtu daňové povinnosti musí dodržet.

Daňová ztráta vznikne tehdy, jestliže výsledek hospodaření před zdaněním upravený pro účely stanovení základu daně je záporné číslo. Jedná se tedy o záporný základ daně. Tato daňová ztráta musí být prokazatelně vyměřena. Odpočet lze uplatnit v maximálně pěti následujících zdaňovacích obdobích po prokazatelném vyměření.

²⁷ Alena Vančurová a Lenka Láchová, *Daňový systém 2010 ČR*, Praha: VOX, 2010, 125-128.

Tento odpočet představuje jednu z formy podpory podnikání. Pojem daňová ztráta je blíže vymezen v § 34 odst. 1 ZDP.

Za náklady na projekty výzkumu a vývoje se považují experimentální, teoretické, projekční a konstrukční práce, návrhy technologií, výroba funkčního vzorku nebo prototypu produktu či certifikace těchto výsledků. Náklady vynaložené na tyto projekty musí být celé daňově uznatelné a na realizaci nesmí být ani částečně poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. Náklady na vědu a výzkum snižují základ daně dvakrát. Jednou jako daňově uznatelný náklad, podruhé jako odpočet. Tento odpočet lze uplatnit nejdéle po tři následující zdaňovací období od zahájení realizace projektu. Daňový subjekt může požádat finanční úřad o závazné posouzení vynaložených nákladů. Náklady na projekty výzkumu a vývoje jsou blíže definovány v § 34 odst. 4-6 ZDP.

Základ daně upravený o daňovou ztrátu a o odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje lze dále snížit o odpočet darů na veřejně prospěšné účely. Mezi tyto účely patří např. věda, kultura, školství, tělovýchova a sport, vzdělání, podpora a ochrana mládeže, humanitární a charitativní pomoc, ekologie, ochrana zvířat apod. Dále lze dary poskytovat např. právnickým osobám se sídlem v ČR, obcím, krajům atd. Dar jako takový, je vždy daňově neuznatelný náklad. Při splnění určitých podmínek a testu si jeho část může daňový subjekt uplatnit formou odpočtu. Minimální výše daru musí činit dva tisíce korun jednomu subjektu. Horní hranice je stanovena na pět procent základu daně upraveného o předcházející odpočty. Je-li dar poskytnut vysoké škole nebo veřejné výzkumné instituci, může si daňový subjekt snížit upravený základ až o deset procent. Nově od roku 2011 lze snížit upravený základ též o deset procent, a to při poskytnutí daru na pořízení materiálu a zařízení nebo na opravu a modernizaci zařízení využívaných pro účely praktického vyučování vyšší odborné školy nebo střední školy. Tento odpočet lze uplatnit pouze v tom zdaňovacím období, kdy byl dar poskytnut, nelze ho tedy převádět do dalších let. Dary na veřejně prospěšné účely blíže definuje § 20 odst. 8-10 ZDP.

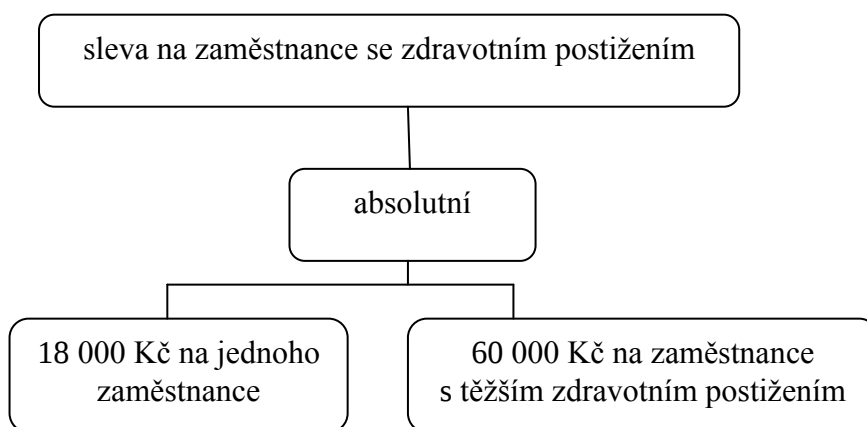
4.2 Slevy na dani²⁸

Sleva na dani snižuje výši daně. V České republice se používá sleva absolutní, která je stanovena pevnou částkou. Slevy by měly podpořit zaměstnavatele, kteří zaměstnávají

²⁸ Alena Vančurová a Lenka Láchová, *Daňový systém 2010 ČR*, Praha: VOX, 2010, 26-27,130.

osoby se zdravotním postižením. Sleva je diferencovaná podle míry zdravotního postižení zaměstnance, jak ukazuje obrázek č. 11. Pro její výpočet se vychází z přepočteného počtu zaměstnanců. Od roku 2011 byla zrušena možnost padesátiprocentního snížení základu daně, pokud daňový subjekt zaměstnával více jak dvacet pět osob a z tohoto počtu bylo více jak padesát procent osob se změněnou pracovní schopností. K tomuto zrušení došlo z důvodu zneužívání vymezení pojmu „osoba se změněnou pracovní schopností“. Negativní dopad to nyní má na poctivé zaměstnavatele se sociálním cítěním a především na osoby se zdravotním postižením, které mají nižší možnost plnohodnotně se začlenit do pracovního procesu a společnosti.

Obrázek 11: slevy na dani z příjmů právnických osob



Zdroj: *Přednášky IVF327, ZS 2011/2012*

4.3 Placení daně ²⁹

Po všech úpravách účetního výsledku hospodaření na daňový základ a jeho úpravu o odpočty a slevy vyjde samotná daňová povinnost. Všechny tyto operace se zaznamenají do daňového přiznání, které se ve stanovené lhůtě podává místně příslušnému finančnímu úřadu. Daňové přiznání se může podat písemnou nebo elektronickou formou. Splatností daně se rozumí poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Daňové přiznání se nově podává do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období (1.4.). Právnické osoby, které podléhají povinnému auditu účetní závěrky (§ 20 odst. 1 ZoÚ), nebo ty, které podávají daňové přiznání prostřednictvím daňového poradce (plná moc daňového poradce musí být uložena u

²⁹ Alena Vančurová a Lenka Láchová, *Daňový systém 2010 ČR*, Praha: VOX, 2010, 26-27, 131-132.

správce daně do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období), musí daňové přiznání podat do konce šestého měsíce po skončení zdaňovacího období (1.7.). Na žádost může správce daně prodloužit termín podání daňového přiznání o tři měsíce. Daňová povinnost se snižuje o zálohy zaplacené v daném ZO, pokud vznikla povinnost tyto zálohy platit.

Výše a četnost **záloh na daň z příjmů právnických osob** se odvozuje od poslední známé daňové povinnosti. Poslední známou daňovou povinností je nejen výše daně, která byla naposledy pravomocně vyměřena, ale i částka daně uvedená v daňovém, případně dodatečném daňovém přiznání. Zálohové období začíná dnem následujícím po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání a končí posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání za následující zdaňovací období. (Právnické osoby, které podávají DP k 1.4. 20X0, mají zálohové období od 2. 4. 20X0 do 1.4. 20X0+1). Zálohové období nemusí trvat celých dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců.³⁰ V tomto případě je daňový subjekt povinen přepočítat poslední známou daňovou povinnost, jako by se týkala dvanáctiměsíčního zdaňovacího období. Zálohy se zaokrouhlují na celé stovky korun nahoru. Následující obrázek podává informace o výši a splatnosti záloh na daň z příjmů právnických osob vypočtených podle poslední známé daňové povinnosti.

Obrázek 12: Výše a splatnost záloh

poslední známá daňová povinnost (D*)	výše zálohy	splatnost záloh
$D \leq 30\,000 \text{ Kč}$	0	-
$30\,000 \text{ Kč} < D \leq 150\,000 \text{ Kč}$	40 % D	15. 6., 15. 12. ZO
$D > 150\,000 \text{ Kč}$	1/4 D	15. 3., 15. 6., 15. 9., 15. 12. ZO

Zdroj: Přednášky IVF327, ZS 2011/2012.

³⁰ Viz. 2.3 Zdaňovací období.

5 Praktický příklad

Praktický příklad komplexně vysvětluje výše zmíněné zásady pro úpravu ZD a názorně řeší celkovou transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ právnických osob, uplatnění odpočtů, slev, výpočet daňové povinnosti a případný odvod záloh na budoucí daň. Uvedené účetní operace obsahují stručný popis s odkazem na číslo řádku daňového přiznání, kam jsou následně zaneseny, a je tak prakticky demonstrováno sestavení daňového přiznání.

5.1 Zadání

Akciová společnost ALZA se sídlem v ČR byla založena roku 2005. Předmětem činnosti je výroba a obchod. Účetním obdobím společnosti je kalendářní rok. Účetní závěrka společnosti nepodléhá povinnému auditu, z čehož vyplývá, že termín pro podání daňového přiznání je 1.4. Zálohy na daň z příjmů právnických osob placené v roce 2011 byly pololetní. ZK společnosti se skládá ze 250 ks akcií, přičemž jmenovitá hodnota jedné akcie zní na 100 000 Kč. Společnost vlastní dva bratři, každý z nich drží 50% podíl. Společnost se v průběhu roku 2011 potýká s nedostatkem finančních prostředků. V důsledku druhotné platební neschopnosti nemůže včas splácet své závazky a zároveň má problémy s vymáháním pohledávek, i přesto v tomto roce vykázala zisk. Tato skutečnost souvisí s použitím nové technologie výroby a prodejem nepotřebných pozemků. Společnost mimo jiné drží podíl ve společnosti DELF spol. s r.o., oceněný pořizovací cenou ve výši 1 000 000 Kč. Společnost ALZA nemá vždy úplný pořádek v účetnictví. K 31. 12. 2011 byl vykázán účetní výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 1 286 068 Kč jako rozdíl mezi účetní třídou šest 20 056 321 Kč a účetní třídou pět (neobsahující účetní třídu 59x) 18 770 253 Kč.

(II. oddíl, řádek 10 DP)

5.2 Charakteristika a rozbor vybraných účetních operací ³¹

- 1) V roce 2011 proběhla ve společnosti kontrola FÚ zaměřená na daň z příjmů právnických osob. Výsledkem kontroly je doměrek daně za rok 2008 ve výši 60 000 Kč. Na doměrek daně je vázáno příslušenství daně, které se skládá z:

- a) penále (20 % doměrku)
- b) úroku z prodlení (vzorec: **výše doměrku * REPO SAZBA k prvnímu dni pololetí prodlení + 14 % * počet dnů prodlení /365**).

REPO SAZBA činila 0,75 %, počet dní prodlení byl v souhrnu 623 dnů. Doměrek a příslušenství daně společnost uhradila.

Doměrek byl zaúčtován na účet 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů. Příslušenství daně bylo zaúčtováno na účet 545 – Ostatní pokuty a penále.

-
- Doměrek daně ve výši 60 000 Kč **zvýší výsledek hospodaření.**

(II. oddíl, řádek 10 DP)

- Penále (20% z doměrku daně) činí 12 000 Kč, tato částka **zvýší ZD** (§ 25 odst. 1 písm. f) ZDP).

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 3 DP)

- Úrok z prodlení $60\,000 * (0,0075 + 0,14) * 623/365 = 15\,106$ Kč) **zvýší ZD** (§ 25 odst. 1 písm. f) ZDP).

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 3 DP)

- 2) Náklady na reprezentaci (účet 513 – Náklady na reprezentaci) se skládají z částek 35 000 Kč za upořádání vánočního firemního večírku, 4 000 Kč za firemní obědy s klienty a 15 000 Kč za náklady na propagační předměty. (Propagační předměty jsou nástěnné kalendáře s motivy výrobků, které produkuje společnost ALZA a. s., kalendáře nesou logo společnosti, byly rozdány klientům a jejich jednotková cena činila 250 Kč bez DPH).

³¹ Martin Děrgel, „Řešený příklad přiznání k dani z příjmů právnických osob 2011“, *Daně a právo v praxi*, č. 3 (březen 2012): 20-25.

- Částka 39 000 Kč (součet nákladů za vánoční firemní večírek a firemní obědy s klienty) **zvýší ZD**
- (§ 25, odst. 1, písm. t) ZDP).

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 2 DP)

- Částka 15 000 Kč (propagační materiály – kalendáře) splňuje podmínky pro uznatelnost nákladu, a proto ZD neovlivní.
- (§ 25, odst. 1, písm. t) ZDP).

3) Odpisy dlouhodobého majetku byly zaznamenány v těchto částkách:

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku (účet 551 – Odpisy DHM a DNM) v částce 200 000 Kč.

Daňové odpisy hmotného majetku v částce 300 000 Kč

Účetní odpisy drobného hmotného majetku (účet 551 – Odpisy DHM a DNM) v částce 25 000 Kč.

-
- Rozdíl (100 000 Kč), o který jsou daňové odpisy vyšší než účetní, **snižuje ZD.**

(II. oddíl, řádek 150 DP)

Daňové odpisy je nutno rozepsat do tabulky B – Opisy hmotného a nehmotného majetku podle odpisových skupin.

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka B, řádek 1 – 11)

Účetní odpisy drobného majetku jsou dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP daňově uznatelné. Je potřeba je zaznamenat do DP.

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka B, řádek 12)

4) Společnost darovala v podobě finanční částky (účet 543 - Dary) celkem 17 000 Kč. Z toho 3 000 Kč psímu útulku, který se stará o opuštěná a zaběhnutá zvířata, 13 000 Kč základní škole na nákup pomůcek do počítačových učeben a 1 000 Kč místnímu zdravotnímu středisku na nákup hraček.

- Částka 17 000 Kč (součet částek: dar psímu útulku, základní škole, zdravotnímu středisku) **zvýší ZD**
- (25 odst. 1 písm. t) ZDP).

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 3 DP)

- Společnost ALZA a.s. může při splnění podmínek dle § 20 odst. 8 ZDP snížit upravený ZD maximálně o částku 16 000 Kč (součet darů psímu útulku a základní škole). Test pro uznatelnost darů je vypočten v oddíle 5.3 Doplnující informace k daňovému přiznání. Test je splněn, a proto si společnost odpočet v podobě darů může uvést do daňového přiznání a snížit tak svojí daňovou povinnost.

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka G., řádek 1)

(II. oddíl, řádek 260 DP)

- Dar zdravotnímu středisku nesplňuje podmínku minimální výše hodnoty daru (2000 Kč), proto tato částka nelze uplatnit jako odpočet.
- 5) Společnost v roce 2011 pokračovala čtvrtým rokem v tvorbě rezervy na opravu střechy své administrativní budovy (účet 552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů) ve výši roční rezervy 300 000 Kč. Plánované náklady na opravu činí 1 500 000 Kč a oprava se má uskutečnit v roce 2013. Dále tvoří prvním rokem rezervu na výměnu oken ve výši 100 000 Kč, výměna je plánována na rok 2013, náklady na opravu jsou vyčísleny na 200 000 Kč. Finanční prostředky tvořící rezervy nebyly deponovány na zvláštní vázaný bankovní účet.

-
- Tvorba první rezervy splňuje požadavky kladené na daňově uznatelnou rezervu dle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách. Tato tvorba tedy neovlivní ZD, do daňového přiznání však musí být zanesena její výše v daném ZO (300 000 Kč) a stav kumulované rezervy ke konci ZO (1 200 000 Kč) . Finanční prostředky na tvorbu rezerv, které vznikly před rokem 2009, nemusí být deponovány na zvláštní účet.

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka C, řádky 25-26)

- Tvorba rezervy na výměnu oken sice splňuje základní podmínky uznatelné rezervy dle § 7 ZoR, ale pro rezervy tvořené po roce 2009 platí podmínka deponování částky finančních prostředků určených pro rezervu na vázaný bankovní účet. Za předpokladu, že společnost tuto povinnost splní do termínu pro podání DP, výše vytvořené rezervy neovlivní ZD. Předpokládá se splnění této podmínky.

6) Společnost v roce 2011 prodala pozemky, jejichž pořizovací cena činila 1 000 000 Kč. Pozemky se nacházejí v atraktivní lokalitě, a proto výnosy z tohoto prodeje dosáhly 1 500 000 Kč. V tomto roce došlo k prodeji podílu na společnosti DELF spol. s r.o. Společnost ALZA a.s. z prodeje utržila pouze 960 000 Kč.

-
- Z prodeje pozemku byl realizován zisk (500 000 Kč), ZD proto nebude ovlivněn.
 - (§ 24 odst. 5 písm. b) ZDP).
 - Prodej podílu byl ztrátový (účet 561 – Prodané cenné papíry a podíly), částka ve výši 40 000 Kč **zvýší ZD** (§ 24 odst. 2 písm. w) ZDP).

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 5 DP)

7) Společnost se rozhodla odepsat nedobytné pohledávky (účet 546 – Odpis pohledávky) v celkové výši 42 000 Kč. Jedná se o drobné pohledávky, jejichž vymáhání by bylo nerentabilní neboť náklady na vymáhání by převýšily jejich účetní hodnotu. O odpisu pohledávek rozhodlo představenstvo společnosti.

-
- Částka 42 000 Kč **zvýší ZD** (§ 25 odst. 1 písm. z) ZDP).

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 3 DP)

8) Mzdové náklady (účet 521- Mzdové náklady) za prosinec 2011 činily 800 000 Kč. Z této částky bylo sraženo pojistné (MD 331 – Zaměstnanci /D 336 – Zúčtování s institucemi SZ a ZP) ve výši 100 000 Kč Tyto srážky však byly odvedeny až 15. 2. 2012. Tato situace není ojedinělá, neboť i v roce 2010

došlo k opožděnému zaplacení prosincového pojistného ve výši 90 000 Kč, které bylo uhrazeno až 10. 2. 2011.

- Pojistné sražené z mezd za prosinec 2010 ve výši 90 000 Kč, odvedené opožděně až 10. 2. 2011:
 - Zvýšilo ZD v roce 2010.
 - **Sníží ZD** za rok 2011 (§ 23 odst. 3 písm. b) bod 2. ZDP).

(II. oddíl, řádek 111 DP)

- Pojistné sražené z mezd za prosinec 2011 ve výši 100 000 Kč, odvedené opožděně až 15. 2. 2012:
 - **Zvýší ZD** za rok 2011 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 5. ZDP).

(II. oddíl, řádek 30 DP)

- Sníží ZD v roce 2012.

9) Na základě inventury bylo zjištěno manko ve skladu zboží (účet 549 – Manka a škody) v částce 10 000 Kč. Polovina této částky byla předepsána skladníkovi k úhradě. Dále byl zjištěn technologický úbytek zásob (vysychání dřeva – materiálu) do limitu stanoveného směrnici.

- O částku, která nebyla předepsána zodpovědné osobě (5 000 Kč), se **zvýší ZD** (§ 25 odst. 1 písm. n) ZDP).

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 3 DP)

- Technologický úbytek zásob splňuje limitní normu, a proto neovlivní ZD (§ 25 odst. 2 ZDP).

10) Následkem krupobití (živelná pohroma splňující parametry § 24 odst. 10 ZDP) byl zničen venkovní lis, který musel být v důsledku napáchaných škod zcela vyřazen. Jeho pořizovací cena činila 500 000 Kč a účetní zůstatková cena 50 000 Kč (účet 549 – Manka a škody), daňová zůstatková cena 20 000 Kč. Tento stroj nebyl bohužel pojištěn proti tomuto druhu živelné pohromy.

- Jelikož se jedná o živelní pohromu splňující parametry § 24 odst. 10 ZDP, daňový základ nebude ovlivněn. Na uznatelnost tohoto nákladu nemá vliv ani nepojištění majetku.
- Rozdíl, o který převyšuje účetní zůstatková cena daňovou (30 000 Kč), **zvýší ZD**.

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 3 DP)

11) Společnost vlastní dva automobily, které jsou využívány k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a současně nebyly přenechány k užívání jiné osobě. Společnost chce u těchto automobilů uplatnit paušální výdaj na dopravu za celý rok 2011 (§ 24, odst. 2 písm. zt) ZDP).

(Paušální výdaj = 2 x 12 měsíců x 5 000 Kč = 120 000 Kč). O této částce nebylo účtováno.

V nákladech jsou však zaúčtovány spotřebované pohonné hmoty (účet 501 – Spotřeba materiálu) těchto vozidel v částce 60 000 Kč a poplatky za parkovné (účet 518 – Ostatní služby) v částce 3 000 Kč.

-
- Paušální výdaj na dopravu (120 000 Kč) je čistě daňová položka, o které se neúčtuje, avšak základ daně ovlivňuje.

(II. oddíl, řádek 162 DP)

- O zaúčtovanou částku 63 000 Kč (součet položek spotřebované pohonné hmoty a parkovné) je třeba **zvýšit ZD**

(§ 25 odst. 1 písm. x) ZDP).

(příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 1 a 2 DP)

12) U zboží v hodnotě 50 000 Kč bylo dle inventury zjištěno, že jeho prodejní cena odpovídá pouze 35 000 Kč. V souladu se zákonem o účetnictví byla vytvořena opravná položka (účet 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti) ve výši 15 000 Kč.

-
- Tvorba účetní opravné položky **zvýší ZD** (§ 25 odst. 1 písm. v) ZDP).

- (příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 4 DP)

13) Během roku 2011 došlo ke krádeži finanční hotovosti z pokladny (účet 569 – Manka a škody na finančním majetku) v částce 45 000 Kč, přičemž pachatel byl známý recidivista. Tento případ již byl předán soudu, avšak do konce zdaňovacího období nebyl vyřešen. Více štěstí měla společnost u obdobné loňské krádeže, kdy bylo z pokladny odcizeno 15 000 Kč. Zloděj byl odsouzen a celou částku firmě ALZA, a.s. roku 2011 uhradil (účet 668 – Ostatní finanční výnosy).

- Odcizené peníze bez náhrady (částka 45 000 Kč) **zvýší ZD** (§ 25 odst. 1 písm. n) ZDP).

- (příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 5 DP)

- Náhrada odcizených peněz v plné částce 15 000 Kč není předmětem zdanění, protože souvisí s daňově neúčinnými náklady roku 2010. V roce 2011 proto **sníží ZD** (§ 23 odst. 4 písm. e) ZDP).

- (II. oddíl, řádek 140 DP)

14) Vlivem druhotné platební neschopnosti společnost hradila některé závazky později. Z tohoto důvodu jí byl dodavateli předepsán úrok z prodlení (účet 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení) ve výši 60 000 Kč. V roce 2011 byla společnost schopna uhradit pouze 20 000 Kč, zbývající částku úroku doplatila v průběhu roku 2012.

- O částku 40 000 Kč (neuhrazené smluvní sankce) se **zvýší ZD** (§ 24 odst. 2 písm. zi) ZDP).

- (příloha č. 1 II. oddíl, tabulka A, řádek 3 DP)

- V roce 2012 se díky uhrazení těchto sankcí (40 000 Kč) **sníží ZD**.

15) Společnost ALZA v souladu s obchodními smlouvami vůči svým odběratelům za pozdní úhrady vystavených faktur uplatnila pohledávky z titulu smluvních úroků z prodlení v úhrnné výši 120 000 Kč (účet 644 – Smluvní pokuty a

úroky z prodlení). Dlužníky byla do konce zdaňovacího období uhrazena pouze polovina. Druhá polovina byla doplacena následně během roku 2012.

- O nevyinkasované smluvní sankce (částka 60 000 Kč) se **sníží ZD** (§ 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP).

(II. oddíl, řádek 111 DP)

- V roce 2012 dojde ke zvýšení ZD, díky přijetí zbylých závazkových sankcí.

16) V roce 2011 společnost zaplatila zálohy na daň z příjmů právnických osob v souhrnné výši 50 000 Kč.

- Částka zaplacených záloh na daň z příjmů právnických osob neovlivní ZD, ale až konečný odvod daně. Tuto částku je nutné zanést do daňového přiznání.

(V. oddíl, řádek 1 DP)

17) Za rok 2009 byla vykázána daňová ztráta 450 000 Kč, z níž v roce 2010 bylo využito pro odpočet 100 000, zbytek přešel do roku 2011. V tomto roce si společnost může uplatnit zbytek daňové ztráty, díky vysokému ZD.

- O částku 350 000 Kč se sníží ZD (§ 34 ZDP).

(II. oddíl, řádek 230 DP) a (příloha č. 1 II. oddílu, tabulka E)

18) Společnost zaměstnává mimo jiné tři pracovníky se změněnou pracovní schopností. Dva pracovníci mají „lehčí“ zdravotní postižení a jeden „těžší“ zdravotní postižení. V roce 2011 je společnost oprávněná uplatnit plný nárok z titulu slev.

- Sleva na jednoho zaměstnance s „lehčím zdravotním postižením“ činí 18 000 Kč (v součtu 36 000 Kč). O tuto částku lze snížit vypočtenou daň (§ 35 odst. 1 písm. a) ZDP).
- Sleva na jednoho zaměstnance s „těžším zdravotním postižením“ činí

60 000 Kč. O tuto částku lze též snížit vypočtenou daň. (§ 35 odst. 1 písm. b) ZDP).

(II. oddíl, řádek 300 DP) a (příloha č. 1 II oddíl tabulka H)

5.3 Doplnující informace k vyplnění daňového přiznání

Daňové přiznání se podává na závazném tiskopisu vydaném Ministerstvem financí. Pro rok 2011 platí vzor č. 22. Daňové přiznání pro tento praktický příklad bylo vyplněno pomocí počítačového programu FORM 2012. Struktura uspořádání jednotlivých sloupců a řádků tohoto DP odpovídá výše uvedeného vzoru. Do daňového přiznání byly doplněny informace s oddílu 5.1 Zadání (VH před zdaněním) a 5.2 Charakteristika a rozbor vybraných účetních operací. Součtové řádky a přenosy z jednotlivých oddílů se provádí automaticky a je tak zamezeno vzniku součtové chyby či chybného přepisu.

Test pro uznání odpočtu darů:

Společnost si formou odpočtu dary na veřejně prospěšné účely může nárokovat částku **16 000 Kč.**³²

Upravený základ daně činí **1 074 174 Kč (řádek 250 DP)**. Společnost si může uplatnit odpočet darů nejvýše do 5 % upraveného základu daně.

Výpočet: $1\,074\,174 \cdot 0,05 = 53\,709 \text{ Kč}$

53 709 Kč > 16 000 Kč z čehož vyplývá, že společnost je oprávněná uplatnit odpočet darů na veřejně prospěšné účely v plné výši.

Zálohy na daň z příjmů právnických osob pro rok 2012:

Poslední známá daňová povinnost činí: **105 020 Kč (II. oddíl, ř. 360 DP)**.

Z toho vyplývá, že společnost je povinna platit dvě pololetní zálohy.³³

Výše jedné zálohy činí 40% poslední známé daňové povinnosti:

$105\,020 \cdot 0,4 = 42\,000 \text{ Kč (p.z.)}$

Na zálohách pro rok 2012 bude v součtu odvedeno 84 000 Kč, přičemž splatnost záloh je 15. 6. 2012 a 15. 12. 2012.

³² Viz: 5.3 Charakteristika a rozbor vybraných účetních operací, příklad č. 4.

³³ Viz Obrázek č. 12: Výše a splatnost záloh.

Závěr

Cílem bakalářské práce bylo seznámit čtenáře se složitým principem transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ právnických osob. Práce se především zaměřila na ne/uznatelnost vybraných nákladových položek v základu daně a dále na charakteristiku následných úprav základu daně na konečnou daňovou povinnost. Výše zmíněná problematika byla aplikována na praktický příklad, jehož součástí bylo vyplnění daňového přiznání.

Většina nákladů a výnosů zaúčtovaných ve výsledku hospodaření podniku je uznatelná i pro daňové účely. Některé nákladové či výnosové položky však kritérium účinnosti nesplňují, proto je třeba jim věnovat pozornost a uvědomit si, z jakých důvodů základ daně ovlivňují. Cílem práce nebylo provést prostý výčet všech existujících položek ovlivňujících daňový základ, ale na vybraných typických případech poukázat na širokou problematiku výpočtu daně z příjmů právnických osob. Prostý výčet by nebyl účelný, jak z důvodu časté novelizace zákona o dani z příjmů, tak pro rozsah bakalářské práce, který byl omezen.

Nejprve se práce zabývala dlouhodobým majetkem se zaměřením na charakteristiku odpisů z pohledu účetního a daňového a charakteristiku zůstatkové a pořizovací ceny v základu daně. Další oblastí zájmu byly opravné položky a rezervy. Tyto položky byly popsány z účetního i daňového hlediska a byl vysvětlen jejich možný dopad do základu daně.

Uznatelnost nákladu může být vázána na splnění určitých podmínek. Podmínky mohou mít různý charakter, například termín zaplacení, předpis zaúčtování, limit a další. Z pohledu nutnosti zaplacení do určitého termínu se práce zaměřila na popis uznatelnosti některých daní v základu daně a sociálního a zdravotního pojištění. Limitní omezení je buď pevně zakotveno v zákonu o dani z příjmů, nebo se jedná o limit stanovený ve směrnici daňového poplatníka. Jako příklad limitu určeného zákonem byl v práci uveden cenový limit u výdajů na pracovní cesty a limitní částka u propagačních předmětů. Limit stanovený ve směrnici daňového poplatníka se vztahuje především k zaúčtovaným zásobám a jedná se o přirozené úbytky zásob či ztratné. Náklad může být účinný i při splnění jiných, dosud nejmenovaných podmínek. Společným atributem je zákonem stanovena paušální částka. Jako příklad byl použit

paušál na provoz motorového vozidla a novinka platná od roku 2011 motivační příspěvek.

Lze se ovšem setkat i s náklady, které nelze do základu daně zahrnout za žádných okolností. Tyto náklady taxativně jmenuje § 25 ZDP, jako příklad byly zvoleny náklady na reprezentaci, sankce vyměřené správním orgánem a dary.

Základ daně je možné upravit o odpočty. Použití odpočtů by mělo daňový subjekt motivovat různými směry. Ať už jde o činnosti, které jsou celospolečensky žádoucí (dary na veřejně prospěšné účely), nebo podporu firem hlavně v začátku podnikání umožněním odečtení daňové ztráty. V neposlední řadě je vhodné umožnit firmám experimentovat ve velmi nákladné vědecké a výzkumné činnosti, která je důležitá z hlediska technologického vývoje a pokroku (náklady na projekty výzkumu a vývoje). Ze základu daně upraveného o odpočty se určí daňová povinnost, kterou je možné snížit o slevy. Sleva by měla v první řadě motivovat ty firmy, které zaměstnávají osoby se zdravotním postižením.

Určení konečné daňové povinnosti je značně komplikované. Je potřeba znát jak účetní legislativu a daňové právo, tak další navazující obecně závazné předpisy. Situaci neulehčuje ani každoroční novelizaci zákona o dani z příjmů. Mnoho firem si pro sestavení daňového přiznání najímá daňové poradce, kteří se danou problematikou zabývají a jsou v této oblasti odborně vzdělaní. Praktická část bakalářské práce věnovala pozornost právě sestavení daňového přiznání.

Závěrem bych se ráda zmínila o budoucnosti daně z příjmů právnických osob. Evropská unie se snaží o harmonizaci daní v rámci celého společenství. V této oblasti nejdále došla u daně z přidané hodnoty. Ale ani daň z příjmů právnických osob nezůstává bez povšimnutí. V rámci EU byl vytvořen návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB), jež se týká harmonizace výpočtu daňového základu pro společnosti, které podnikají ve více státech EU. Z tohoto návrhu vyplývá snaha o ulehčení práce při určení daňového základu. Pro všechny daňové subjekty by platila jednotná pravidla při určení základny zdanění. Na druhou stranu se ozývají odpůrci tohoto návrhu, kteří argumentují ztrátou suverenity stanovovat a vybírat přímé daně. Prozatím je diskuze nad tímto návrhem stále otevřená. Z výše uvedeného vyplývá, že daň z příjmů právnických osob není „statický“ pojem, ale jedná se o diskutovaný a velmi dynamický předmět zájmu.

Seznam použitých zdrojů

Knižní zdroje

- [1] FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [2] JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010 praktický průvodce*. 6. vydání. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2010. 192 s. ISBN 978-80-247-3368-5.
- [3] KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2009. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [4] KOVANICOVÁ, Dana. *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. 19. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2009. 413 s. ISBN 978-80-7273-156-5.
- [5] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Účetnictví podnikatelů*. Praha: Oeconomica, 2011. 167 s. ISBN 978-80-245-1747-6.
- [6] MÜLLEROVÁ, Libuše; VANČUROVÁ, Alena. *Daně v účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2003. 253 s. ISBN 80-245-0591-6.
- [7] MÜLLEROVÁ, Libuše. *DANĚ V ÚČETNICTVÍ sbírka testů a případových studií*. Praha: Oeconomica, 2010. 75s. ISBN 978-80-245-1671-4.
- [8] PROCHÁZKOVÁ, Dagmar; VLACH, Pavel. *Vzorový účtový rozvrh, rozvaha a výsledovka 2011*. Praha: Sagit, a. s., 2011. 48 s. ISBN 978-80-7208-832-4.
- [9] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *DAŇOVÝ SYSTÉM 2010 aneb Učebnice daňového práva*. 10. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Právní předpisy

- [10] České účetní standardy pro podnikatele
- [11] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některé ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

- [12] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [13] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [14] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.
- [15] Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [16] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [17] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Odborné zdroje

- [18] DĚRGEL, Martin. Řešený příklad přiznání k dani z příjmů právnických osob 2011. *Daně a právo v praxi*. 2012, č. 3, s. 20-25. ISSN 1211-7293.
- [19] MEJZLÍK, Ladislav. „Jak se vytvářejí Mezinárodní účetní standardy“ (příspěvek přednesený v rámci Dne vědy na pražských vysokých školách – Scientia Pragensis, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2.12.2011)

Internetové zdroje

- [20] www.businessinfo.cz
- [21] www.euroskop.cz
- [22] www.kodap.cz
- [23] www.mfcr.cz
- [24] www.rsd.cz

Jiné zdroje

- [25] Přednášky a podklady cvičení k předmětu 1VF327, zimní semestr 2011/2012.

Seznam obrázků, grafů a schémat

Seznam obrázků

Obrázek 1: Provázanost účetních výkazů	10
Obrázek 2: Rozdělení obchodních společností	17
Obrázek 3: Rozdělení poplatníků z příjmů právnických osob	17
Obrázek 4: Sazba daně z příjmů právnických osob	20
Obrázek 5: Dlouhodobý majetek v základu daně	23
Obrázek 6: Pořizovací a zůstatková cena v základu daně	25
Obrázek 7: Maximální počet let tvorby rezervy na opravu dl. majetku	28
Obrázek 8: Převod pohledávek do základu daně	29
Obrázek 9: Rozvahová hodnota pohledávky do 200 000 Kč	30
Obrázek 10: Rozvahová hodnota pohledávky nad 200 000 Kč	31
Obrázek 11: slevy na dani z příjmů právnických osob	37
Obrázek 12: Výše a splatnost záloh	38

Seznam grafů

Graf 1: Daňový mix sestavený dle státního závěrečného účtu pro rok 2010	15
Graf 2: Přehled inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR (2004-2010)	16
Graf 3: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob	20

Seznam schémat

Schéma 1: Úprava účetního výsledku hospodaření	21
Schéma 2: Odpisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	24
Schéma 3: Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	26
Schéma 4: Způsob tvorby a zúčtování rezerv	27
Schéma 5: Způsob tvorby a zúčtování rezerv dle zvláštních právních předpisů	28
Schéma 6: Způsob tvorby a zúčtování opravných položek	29
Schéma 7: Způsob tvorby a zúčtování zákonných opravných položek	31
Schéma 8: Úprava základu daně a výpočet daně	35

Seznam příloh

- I. Daňové přiznání
- II. Vzorový účtový rozvrh

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

Finančnímu úřadu v, ve, pro

PRAHA 1

01 Daňové identifikační číslo

C Z 2 5 1 8 8 6 1 0

02 Identifikační číslo

2 5 1 8 8 6 1 0

03 Daňové přiznání¹⁾

řádné

~~dodatečné~~¹⁰⁾

~~opravné~~

Důvody pro podání dodatečného
daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

1 A

Zdaňovací období podle § 17a písm. a) zákona

a)

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet podílových fondů,
jejichž majetek je obhospodařován

Pořadové číslo podílového fondu

Počet příloh II. oddílu

Počet zvláštních příloh⁸⁾

Počet samostatných příloh⁹⁾

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)

za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od 0 1 0 1 2 0 1 1 do 3 1 1 2 2 0 1 1

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi (podílovém fondu)⁶⁾

05 Název právnické osoby

A L Z A a . s .

06 Sídlo právnické osoby

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

b) obec

c) PSČ

d) stát/kód státu

e) číslo telefonu

f) číslo faxu

07 Bankovní spojení

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce¹⁾

~~ano~~

ne

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne²⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

~~ano~~

ne

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

~~ano~~

ne

ano

ne²⁾

12 Spojení se zahraničními osobami¹⁾

~~ano~~

ne

13 Hlavní (převažující) činnost

Výroba a obchod

Kód klasifikace CZ-NACE²⁾

(platný pro zdaňovací období započatá v roce 2011 a pro části zdaňovacích období započatých v roce 2012,
za které lhůta pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2012)

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

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^{a)}	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni 31.12.2011	1 346 068	

20 ^{a)}	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 13 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10	100 000	
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	363 106	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 ^{a)}	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ^{a)}			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	463 106	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^{a)}	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	150 000	
112 ^{a)}	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahmované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahmované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ^{a)}	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahmované do základu daně	15 000	
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	100 000	
160 ^{a)}	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ^{a)}	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ^{a)}	Paušální výdaj na dopravu	120 000	
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	385 000	

Identifikační číslo; u podílového fondu se tento údaj nevyplňuje

2 5 1 8 8 6 1 0

Daňové identifikační číslo; u podílového fondu se uvede daňové identifikační číslo investiční společnosti obhospodařující jeho majetek

C Z 2 5 1 8 8 6 1 0

Pořadové číslo podílového fondu

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

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	50 Spotřebované nákupy	60 000	
2	51 Služby	42 000	
3	54 Jiné provozní náklady	161 106	
4	55 Rezervy a opravné položky	15 000	
5	56 Finanční náklady	85 000	
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	363 106	

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	50 000	
2	(neobsazeno)	x	x
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	150 000	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3	30 000	
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6	70 000	
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 zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	300 000	

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	25 000	
----	---	--------	--

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

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

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

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

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

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

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

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

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

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období	400 000	
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období	1 300 000	

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

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

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona^{a)} nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona, ve znění platném do 14. července 2011 (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od – do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	01012009 31122009	450 000			450 000
2	01012010 31122010	0	100 000		-100 000
3	01012011 31122011	0	0	350 000	-350 000
4					
5					
6					
7					
8					
9	Celkem			350 000	0

F. Odečet podle § 34 zákona^{a)}

a) Odečet podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X
4	Částka odečtu uplatněná v daném zdaňovacím období z nevyužitého nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
5	(neobsazeno)	X	X

b) Odečet výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 až 8 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž byly vynaloženy výdaje (náklady) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od – do	Celková výše výdajů (nákladů) vynaložených v období uvedeném ve sl. 1 při realizaci projektů výzkumu a vývoje	Část výdajů (nákladů) ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

G. Celková hodnota poskytnutých darů, z níž lze na ř. 260 uplatnit odečet podle § 20 odst. 8 zákona⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona	16 000	
2	Ze ř. 1 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím	0	

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁶⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona	36 000	
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona	60 000	
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)	96 000	
5 ^{a)}	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁵⁾Počet samostatných příloh

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

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

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

K. Vybrané ukazatele hospodaření

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

Řádek		Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ³⁾	1 424 174	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3), 4)}		
210 ⁸⁾	Úhm vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ^{3), 5)}		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁶⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ³⁾	1 424 174	
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾	350 000	
240	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	0	
241		0	
242	Odečet podle § 34 odst. 4 až 8 zákona	0	
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242) ³⁾	1 074 174	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání (§ 18 odst. 3 zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 5 %, a v úhrnu s dary poskytnutými vysokým školám a veřejným výzkumným institucím, nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁵⁾	16 000	
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)	1 058 000	
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 $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	201 020	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾	96 000	
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ⁵⁾	105 020	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾	105 020	
331 ⁸⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru	0	
334 ⁸⁾	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru	0	
340	Celková daň (ř. 330 + 335)	105 020	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)	105 020	

III. ODDÍL – výsledná daň investiční společnosti obhospodařující podílové fondy

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková daň za podílové fondy		
2	Celková daň (ř. 1 + ř. 340 II. oddílu)		
3	Poslední známá daň pro účely stanovení záloh podle § 38a zákona		

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

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

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno	50 000	
2 ^e)	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^e)	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 7 zákona)		
4	Nedoplatek (–) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu) > 0	-55 020	

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

Údaje o zástupci:

Kód zástupce:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

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

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Datum

1 9 0 5 2 0 1 2

Otisk
razítkaVlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Vysvětlivky:

- Nehodící se škrtněte
- Vyplní finanční úřad
- V případě vykázání ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (–)
- Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- Zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů
- Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2010 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Za podílové fondy předkládá účetní závěrku investiční společnost, která obhospodařuje jejich majetek. Pro účely elektronického podání daňového přiznání se **Účetní závěrka** rozumí elektronické přílohy **Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty**, popřípadě **Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu**, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a **Opis Přílohy účetní závěrky**, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg. **Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky**, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro daňovou správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů. lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg.
- Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- Výpočet částky vykázané na takto označeném řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronické podání pro daňovou správu.
- Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2010 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele

Účtová třída 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 011 - Žitizovací výdaje
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 015 - Goodwill
- 019 - Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Pěstelské celky trvalých porostů
- 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a širky

04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

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

06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 - Ostatní cenné papíry a podíly
- 065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky a úvěry - ovládající a fiduci osoba, podstatný vliv
- 067 - Ostatní půjčky
- 069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 071 - Oprávky ke žitizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 075 - Oprávky ke goodwillu
- 079 - Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

097 - Očehovací rozdíly k nabytému majetku

- 098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 - ZÁSADY

11 - Materiál

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

12 - Zásoby vlastní výroby

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výrobky
- 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 - Zboží

- 131 - Porizení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě

15 - Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 - Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 - Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 - Poskytnuté zálohy na zboží

19 - Opravné položky k zásobám

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby

- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám

- 196 - Opravná položka ke zboží

- 197 - Opravná položka k zálohám na materiál

- 198 - Opravná položka k zálohám na zboží

- 199 - Opravná položka k zálohám na zvířata

Účtová třída 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY

21 - Peníze

- 211 - Pokladna

- 213 - Cenný

22 - Účty v bankách

- 221 - Bankovní účty

23 - Krátkodobé bankovní úvěry

- 231 - Krátkodobé bankovní úvěry

- 232 - Eskontní úvěry

24 - Krátkodobé finanční výpomoc

- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy

- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek

- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování

- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly

- 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování

- 255 - Vlastní dluhopisy

- 256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti

- 257 - Ostatní cenné papíry

- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 - Převody mezi finančními účty

- 261 - Peníze na cestě

29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311 - Odběratelé

- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry

- 314 - Poskytnuté zálohy - dlouhodobé a krátkodobé

- 315 - Ostatní pohledávky

32 - Závazky (krátkodobé)

- 321 - Dodavatelé

- 322 - Smlouky k úhradě

- 324 - Přijaté provozní zálohy

- 325 - Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 - Zaměstnanci

- 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům

- 335 - Pohledávky za zaměstnanci

- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní a dotací

- 341 - Daň z příjmů

- 342 - Ostatní přímé daně

- 343 - Daň z přidané hodnoty

- 345 - Ostatní daně a poplatky

- 346 - Dotace ze státního rozpočtu

- 347 - Ostatní dotace

35 - Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva

- 351 - Pohledávky - ovládající a fiduci osoba

- 352 - Pohledávky - podstatný vliv

- 353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál

- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě zářů

- 355 - Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva

- 358 - Pohledávky za účastníky sdružení

36 - Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva

- 361 - Závazky - ovládající a fiduci osoba

- 362 - Závazky - podstatný vliv

- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku

- 365 - Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva

- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti

- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

- 368 - Závazky k účastníkům sdružení

37 - Jiné pohledávky a závazky

- 371 - Pohledávky z prodeje podniku

- 372 - Závazky z koupe podniku

- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací

- 374 - Pohledávky z pronájmu

- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů

- 376 - Nakoupené opce

- 377 - Prodané opce

- 378 - Jiné pohledávky

- 379 - Jiné závazky

38 - Přechodné účty aktiv a pasiv

- 381 - Naklady příštích období

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele

- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 - Základní kapitál
- 412 - Emisní ažto
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 417 - Rozdíly z přeměn společností
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností
- 419 - Změny základního kapitálu

42 - Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 - Zákonný rezervní fond
- 422 - Nedělitelný fond
- 423 - Statutární fondy
- 427 - Ostatní fondy
- 428 - Nerozdělený zisk minulých let
- 429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 - Rezervy

- 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 453 - Rezerva na daň z příjmů
- 459 - Ostatní rezervy

46 - Dlouhodobé bankovní úvěry

- 461 - Bankovní úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

- 471 - Dlouhodobé závazky - ovládající a řídicí osoba
- 472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv
- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z pronájmu
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 - Jiné dlouhodobé závazky

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

- 491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - NÁKLADY

50 - Spotřebované nákupy

- 501 - Spotřeba materiálů
- 502 - Spotřeba energie
- 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží

51 - Služby

- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady

- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti

- 523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění

- 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele

- 527 - Zákonné sociální náklady

- 528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daň a poplatky

- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitostí
- 538 - Ostatní daň a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávek
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 549 - Manka a škody z provozní činnosti

55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady

příštích období a opravné položky

provozních nákladů

- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
- 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv

- 555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 - Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek z provozní činnosti
- 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

56 - Finanční náklady

- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kursové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění cenných papírů
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací
- 568 - Ostatní finanční náklady
- 569 - Manka a škody na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

- 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 - Mimořádné náklady

- 581 - Náklady na změnu metody
- 582 - Škody
- 584 - Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv
- 588 - Ostatní mimořádné náklady
- 589 - Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti

59 - Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

- 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- 594 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 - Převod provozních nákladů
- 598 - Převod finančních nákladů
- 599 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

Účtová třída 6 - VÝNOSY

60 - Tržby za vlastní výkony a zboží

- 601 - Tržby za vlastní výrobky
- 602 - Tržby z prodeje služeb
- 604 - Tržby za zboží

61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti

- 611 - Změna stavu nedokončené výroby

- 612 - Změna stavu polotovarů vlastní výroby
- 613 - Změna stavu výrobků
- 614 - Změna stavu zvířat

62 - Aktivace

- 621 - Aktivace materiálu a zboží
- 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb
- 623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

64 - Jiné provozní výnosy

- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 - Tržby z prodeje materiálu
- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
- 648 - Ostatní provozní výnosy

66 - Finanční výnosy

- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kursové zisky

- 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů

- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku

- 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku

- 667 - Výnosy z derivátových operací

- 668 - Ostatní finanční výnosy

68 - Mimořádné výnosy

- 681 - Výnosy ze změny metody
- 688 - Ostatní mimořádné výnosy

69 - Převodové účty

- 697 - Převod provozních výnosů
- 698 - Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 - ZÁVĚRKOVÉ

A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 - Účty rozvahné

- 701 - Počáteční účet rozvahný
- 702 - Konečný účet rozvahný

71 - Účet zisků a ztrát

- 710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ

ÚČETNICTVÍ