VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
Fakulta financí a účetnictví
katedra finančního účetnictví a auditingu
studijní obor: *Účetnictví a finanční řízení podniku*

Úprava výsledku hospodaření právnických osob na základ daně z příjmu

Autor bakalářské práce: Lucia Oravcová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michal Šindelář, Ph.D.

Rok obhajoby: 2019

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Úprava výsledku hospodaření právnických osob na základ daně z příjmu“ vypracovala samostatně a že jsem veškerou použitou literaturu a další prameny řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 31. 05. 2019

..…….

Lucia Oravcová

Poděkování:

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce panu Ing. Michalovi Šindelářovi, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a pomoc a v neposlední řadě za jeho ochotu a trpělivost.

Abstrakt

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku transformace účetního výsledku hospodaření účetní jednotky na základ daně z příjmu právnických osob. Jejím hlavním cílem je poukázat na rozdíly mezi účetním a daňovým pohledem na náklady a objasnit postup zjišťování základu daně z příjmu právnických osob jak pomocí teorie a zákonů tak nakonec pomocí konkrétního příkladu fiktivní účetní jednotky.

Klíčová slova

výsledek hospodaření, daň z příjmu právnických osob, základ daně, náklad, daňově uznatelné, daňově neuznatelné

Abstract

This bachelor thesis is focused on the transformation of trading result, found in accounting to corporation income tax base. Its main goal is to point out the differences between accounting view and taxes view of expenses and to show how to find out tax base using theory and laws and also by using a specific fictitious example.

Key words

trading result, corporate income tax, tax base, expense, tax-deductible, non-tax deductible

Obsah

ÚVOD **6**

1. ÚČETNICTVÍ A ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ **8**

2. VYMEZENÍ DANĚ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB **10**

2.1 POPLATNÍCI DANĚ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB 11
2.2 PŘEDMĚT DANĚ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB 13
2.3 ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ A SAZBA DANĚ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB 13

3. VYBRANÉ PROBLÉMY TRANSFORMACE VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ NA ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB **15**

3.1 VYBRANÉ NÁKLADY OVLIVŇUJÍCÍ ZÁKLAD DANĚ 16
3.1.1 Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek 16
3.1.2 Tvorba a zúčtování rezerv 21
3.1.3 Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek k pohledávkám 22
3.1.4 Manka a škody 23
3.1.5 Poskytnuté dary 24
3.1.6 Další druhy nákladů a jejich vliv na základ daně z příjmu právnických osob 24
3.2 POLOŽKY ODČITATELNÉ OD ZÁKLADU DANĚ 25
3.3 SLEVY NA DANI 28

4. PLACENÍ DANĚ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB A POVINNOSTI JEJÍHO VÝKAZNICTVÍ **29**

4.1 PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB 29
4.2 PLACENÍ DANĚ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB 30

5. SHRNUTÍ TEORETICKÝCH ZNALOSTÍ DO KONKRÉTNÍHO PŘÍKLADU FIKTIVNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY **31**

5.1 ZADÁNÍ PŘÍKLADU 31
5.2 ŘEŠENÍ PŘÍKLADU 33

ZÁVĚR **38**

LITERATURA **40**

SEZNAM GRAFŮ, SCHÉMAT A TABULEK **42**

Úvod

Proces transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob je sice úplně běžná, přesto velmi komplikovaná záležitost hlavně kvůli obrovským rozdílům mezi požadavky daňové legislativy a požadavky správného vedení účetnictví, které bude věrně a poctivě zobrazovat hospodaření podniku jak pro externí, tak pro interní uživatele.

Práce je rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou. Teoretická část sestává ze čtyř kapitol, praktickou část tvoří pátá kapitola. Cílem této práce je poukázat na důležitost a složitost postupu stanovení základu daně z příjmu právnických osob a postupně vymezit vybrané problematické oblasti, ve kterých nastávají rozdíly mezi účetnictvím a daňovým pohledem.

První kapitola popisuje základní právní úpravy účetnictví v České republice, krátce vymezuje pojem účetnictví, stručně popisuje pojem účetní výsledek hospodaření a jeho zjištění.

Ve druhé kapitole je vymezen pojem daň z příjmu právnických osob. Kapitola poukazuje na důležitost této daně, na její vývoj v čase, ale také vysvětluje základní pojmy s ní spojené. Mezi tyto důležité pojmy týkající se daně z příjmu právnických osob patří poplatník daně, předmět daně, vymezení příjmů osvobozených od daně a nezahrnovaných do základu daně, zdaňovací období a také sazba daně a její vývoj v České republice.

Kapitolu číslo tři považuji za klíčovou pro teoretickou oblast, protože vysvětluje problematiku transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob. Věnuje se vybraným problémům, které vznikají účetní jednotce při stanovení základu daně, a vysvětluje také postup jeho stanovení. Podstatou vyčíslení základu daně z příjmu právnických osob je úprava účetního výsledku hospodaření o náklady, které nejsou pro daňové účely uznatelné jako náklady, vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, případně ponížení základu daně o odčitatelné položky nebo konečnou částku daně o slevy na dani. Kapitola je rozdělena do tří velkých podkapitol. První podkapitola se zabývá vybranými náklady ovlivňujícími základ daně. Tyto náklady jsou rozděleny do šesti skupin. Jednotlivé skupiny zastupují oblasti vybraných nákladů, které podle mého názoru vyjadřují největší rozdíly mezi účetním pojetím nákladu a pohledem daňové uznatelnosti. Ve druhé podkapitole jsou vymezeny položky odčitatelné od základu daně a třetí podkapitola se věnuje slevám, které si může poplatník uplatnit při výpočtu své daňové povinnosti. Celá kapitola abstrahuje od výnosů, které ovlivňují základ daně z příjmu právnických osob.

Čtvrtá kapitola je zaměřena na povinnosti vykazování a placení daně z příjmu právnických osob. Řeší problematiku výše a splatnosti záloh na daň, uhrazení daňové povinnosti, pokuty při nedodržení podmínek placení stanovených daňovým úřadem, daňové přiznání a povinnosti spojené s jeho podáním.

Teoretická východiska předchozích kapitol pak prakticky ilustruje poslední kapitola obsahující případovou studii. Příklad zobrazuje celkový postup transformace a úprav počínaje účetním výsledkem hospodaření dosaženým účetní jednotkou přes jednotlivé položky, které ovlivňují základ daně z příjmu právnických osob až po úpravu o odčitatelné položky, vyčíslení daně a slev na dani a také zobrazuje povinnost podání daňového přiznání a zaplacení daně. Příklad poukazuje také na samotné syntetické účty, na kterých jsou jednotlivé diskutabilní položky zaúčtované a zdůvodňuje také při jednotlivých skutečnostech, proč ovlivňují, respektive neovlivňují, základ daně.

1. Účetnictví a účetní výsledek hospodaření

Účetnictví je velmi důležitým evidenčním systémem, který je součástí našeho světa už již po dobu mnoha staletí, i když ne v takové formě, jak ho známe dnes. Účetnictví se stalo neoddělitelnou součástí správného a prospěšného chodu účetní jednotky a jeho korektní vedení poskytuje důležité informace nejen pro interní potřeby subjektů ale také pro ty externí. Důležité je, aby tyto informace byly předávány způsobem, který je zobrazuje správně, úplně a srozumitelně. Proto jeho vedení upravuje v České republice zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), který stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví a také požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. (Finanční správa České republiky, 2018 a)

Další důležitou právní úpravou je vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500“).

Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a zajištění vyšší srovnatelnosti účetních závěrek vydalo Ministerstvo financí České republiky České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro podnikatele“), které stanovují bližší popis účetních metod a postupů účtování. (Finanční správa České republiky, 2018 a)

Při hospodářské činnosti se majetek spotřebovává či opotřebovává. Zároveň podnik nakupuje od dodavatelů různé služby, má závazky vůči zaměstnancům, vůči institucím a jiným subjektům. Tím vznikají náklady podniku, které jsou zároveň vstupy hospodářského procesu. Výsledky hospodářské činnosti jsou prodány a reprezentují kategorii výstupů, výnosy podniku. (Kovanicová, 2004)

Účetní výsledek hospodaření se stanoví jako rozdíl mezi výnosy a náklady evidovanými v účetnictví. Pokud jsou výnosy větší než náklady, pak je účetním výsledkem hospodaření zisk. Pokud jsou výnosy menší než náklady, pak je účetním výsledkem hospodaření ztráta. Zisk také zvyšuje stav vlastního kapitálu, naopak ztráta snižuje stav vlastního kapitálu.

Účetní výsledek hospodaření je důležitý kvalitativní ukazatel, který poukazuje nejen na hospodaření účetní jednotky, ale také porovnává náklady vynaložené na provedení konkrétních výkonů s výnosy za tyhle konkrétní výkony. (Grodecká, 2015)

Proto je velmi důležité v účetnictví dbát na věcnou a časovou souvislost a dodržovat princip přiřazování výnosů a nákladů, tzv. matching principle. Znamená to, že se nejdříve uznají výnosy časově související s vykazovaným obdobím a poté se k těmto výnosům přiřadí s nimi související náklady. (Sagit, 2018)

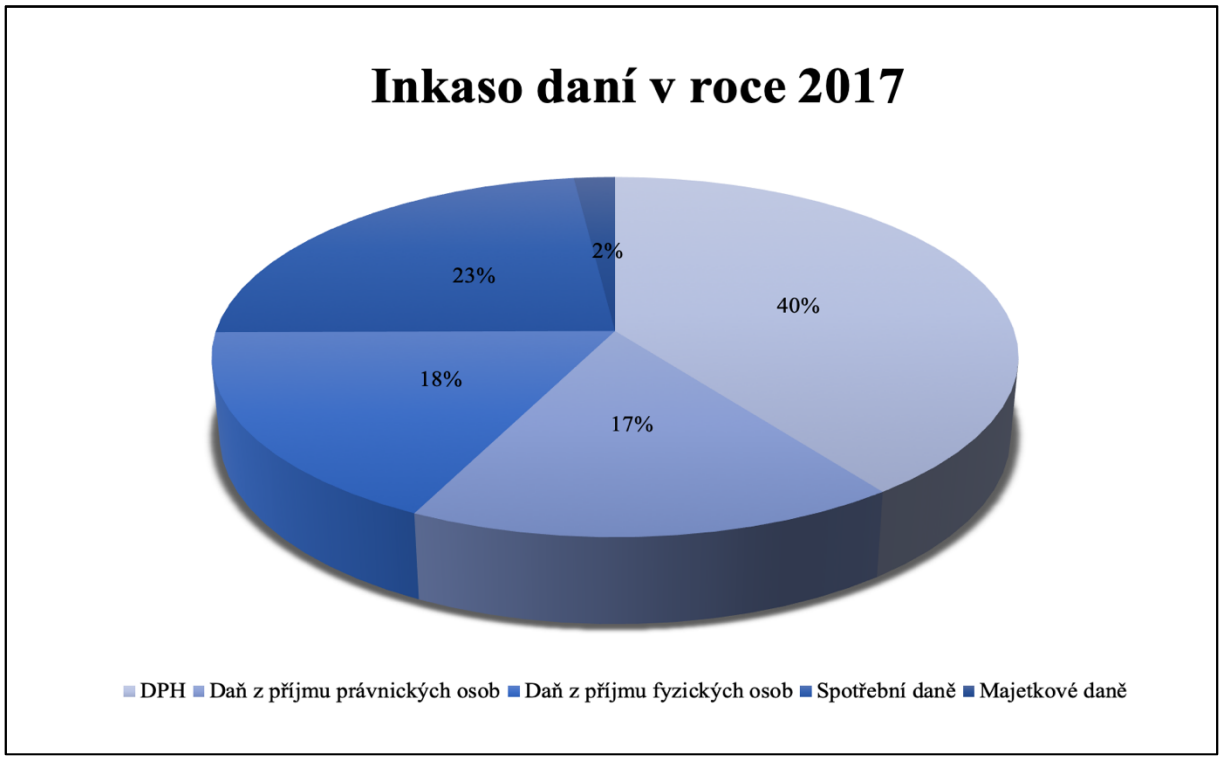
Hospodářský výsledek zjišťuje účetní jednotka především na konci účetního období. K jeho průkaznému zaznamenání slouží Výkaz zisku a ztráty, který je neoddělitelnou součástí účetní závěrky, která podává informace nejen o konkrétním výsledku hospodaření, ať už je to zisk nebo ztráta, ale také o ostatních výsledných ukazatelích výkonnosti společnosti.

2. Vymezení daně z příjmu právnických osob

Daň z příjmu právnických osob upravuje zákon č. 586/1922 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Co se týče moderních daňových systémů, daň z příjmu právnických osob je daní poměrně mladou. Je dokonce mladší, než daň z příjmu fyzických osob. Daň z příjmu právnických osob je daní přímou, což díky její adresnosti a přehlednější sledovanosti umožňuje používat tuto daň také jako významný nástroj regulace (Vančurová, 2018).

Na základě vybraných údajů zveřejněných Ministerstvem financí České republiky z roku 2017ukazuje následující graf na podíl jednotlivých daní na celkovém inkasu vybraných daní v roce 2017. Mezi vybrané daně patří daň z přidané hodnoty, daň z příjmu právnických osob, daň z příjmu fyzických osob, spotřební daně a majetkové daně.

Graf 2.1 Inkaso daní v roce 2017



Zdroj: Žurovec (2018), vlastní zpracování

Nejvyšší podíl ve výši 40 %, z pěti vybraných inkasovaných daní tvoří daň z přidané hodnoty. Dalším podstatným příjmem státního rozpočtu jsou spotřební daně, které tvoří 23 % podíl. Zinkasované příjmy státního rozpočtu z daně z příjmu právnických osob nemají tak obrovské zastoupení jako daň z přidané hodnoty, ale stále jsou velmi podstatnými a téměř nenahraditelnými příjmy pro státní rozpočet České republiky. Jejich procentuální podíl

na inkasu vybraných daní tvoří 17 % což je o 1 % méně než procentuální podíl daně z příjmu fyzických osob, které zahrnují jak inkaso daně z příjmu fyzických osob placené poplatníky, tak daně z příjmu fyzických osob vybírané srážkou a daně z příjmu fyzických osob placené plátci. Nejmenší podíl ve výši 2 % tvoří majetkové daně.

Následující graf zobrazuje, jak se příjmy státního rozpočtu z titulu daně z příjmu právnických osob každý rok i v průběhu desetiletí mění. Na počátku zavedení daně z příjmu právnických osob tak jak ji známe dnes, byly příjmy z jejího vybírání velmi nízké, navzdory tomu, že v roce 1993 byla sazba daně až 45 %, což může být důsledek toho, že daň byla poměrně čerstvá a také nebylo v České republice tolik podnikatelských subjektů, kolik jich bylo v roce 2017.

Graf 2.2 Přehled vývoje inkasa daně z příjmu právnických osob v letech 1993 až 2017

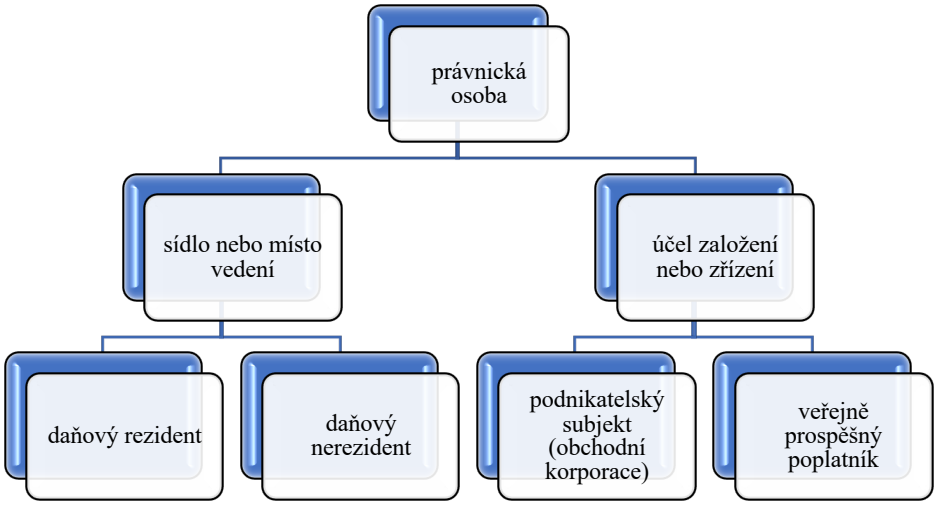


Zdroj: Finanční správa České republiky (2018 b) vlastní zpracování

2.1 Poplatníci daně z příjmu právnických osob

Poplatníci daně z příjmu právnických osob jsou přesně vymezení v § 17 ZDP. Můžeme si je velmi jednoduše znázornit na následujícím schématu.

Schéma 2.1 Poplatníci daně z příjmu právnických osob



Zdroj: Vančurová (2018) vlastní zpracování

Daňovými rezidenty České republiky jsou na základě § 17 odst. 3 ZDP poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Takoví rezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Za daňového rezidenta se považuje i osoba, která má sídlo v zahraničí, ale místo jejího skutečného vedení je v České republice, což znamená, že odsud osoby odpovědné za řízení vydávají příkazy a řídí její provoz.

Daňovým nerezidentem je na základě § 17 odst. 4 ZDP právnická osoba se sídlem v zahraničí, která nemá v České republice místo vedení. Taková právnická osoba má daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Podnikatelským subjektem rozumíme subjekty, které byly založené za účelem podnikání. Jedná se hlavně o obchodní korporace, na které je daň z příjmu právnických osob primárně zaměřena. Z definice podnikatelského subjektu také plyne, že obchodní korporace nemůže být veřejně prospěšným poplatníkem. Podnikatelské subjekty podléhají dani z příjmu právnických osob veškerými příjmy ze své činnosti a z nakládání s majetkem. (Vančurová, 2018)

Veřejně prospěšným poplatníkem podle § 17a ZDP je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Tito poplatníci podléhají dani z příjmů v omezeném rozsahu, což znamená, že zdaňují příjmy z vedlejších výdělečných aktivit. Odlišná jsou také pravidla pro jejich úpravu základu daně.

2.2 Předmět daně z příjmu právnických osob

Předmětem daně z příjmu právnických osob jsou veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem, není-li stanoveno jinak. Pro daň z příjmu právnických osob je běžné osvobození nebo vynětí z předmětu daně (Vančurová, 2018).

Je jisté, že pokud jsou podnikatelské subjekty právnickými osobami, znamená to také, že účtují. U takových poplatníků bude tudíž úzká vazba mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně pro výpočet daně z příjmu právnických osob. Nabízí se tedy možnost administrativního i zákonodárného zjednodušení vybíraní uvedené daně. Tak tomu ale v mnoha případech nemusí být, protože upravit výsledek hospodaření je často velmi náročný a zdlouhavý proces, který si žádá nemalé znalosti judikatury, účetnictví a zejména pochopení jejich propojení s daňovým systémem České republiky.

Osvobození od daně z příjmu právnických osob

Osvobození od daně z příjmu právnických osob definuje část předmětu, ze které se daň nevybírá, respektive kterou daňový subjekt není povinen, ale ani zpravidla oprávněn, zahrnout do základu daně. To ale znamená, že subjekt nemůže k těmto částem předmětu daně uplatnit položky k nim se vztahující, o které by jinak bylo možno základ daně z příjmu právnických osob, nebo daň, snížit. Příjmů osvobozených od daně z příjmu právnických osob u podnikatelských subjektů mnoho nenajdeme, bude se jednat o bezúplatná plnění nabytá dědictvím nebo odkazem, a také o úroky z přeplatku daně zaviněného správcem daně a orgánem sociálního zabezpečení a podobně. (Vančurová, 2018)

Příjmy nezahrnované do základu daně z příjmu právnických osob

Příjmy, které se nezahrnují do základu daně, mohou být buď částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle ZDP, jsou-li zahrnuty ve výnosech, anebo příjmy tvořící samostatné základy například přijaté podíly na zisku a podobně.

2.3 Zdaňovací období a sazba daně z příjmu právnických osob

Zdaňovacím obdobím daně z příjmu právnických osob je podle § 21a ZDP kalendářní rok, hospodářský rok, účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců a také období od rozhodného dne spojení, sloučení, splynutí nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými.

Sazba daně z příjmu právnických osob je lineární. Pro rok 2018 činí 19 %, pokud podle § 21 ZDP není stanoveno jinak. Aplikuje se na finální vypočtený základ daně, jehož výpočtu se věnují následující kapitoly č. 3 a 4. To, jakým způsobem je zdaněn příjem právnických osob, je také ukazatelem daňového zatížení. Na základě následující tabulky, ve které je uveden postupný vývoj sazby daně z příjmu právnických osob od roku 2000 až do roku 2010, můžeme pozorovat, že se v České republice uplatňuje trend snižování této daňové sazby. To ale ještě nemusí znamenat, že se snižuje také daňové zatížení právnických osob zejména proto, že daňové zatížení závisí také od způsobu stanovení základu daně z příjmu právnických osob, daňové uznatelnosti nákladů, stanovení odpočtů od základu daně a slev na dani, kterých vývoj ovlivňuje finální daň, zaplacenou podnikatelským subjektem.

Tabulka 2.1 Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob

Roky	2000	2003	2004	2005	2006	2008	2009	2010
Sazba	31 %	28 %	24 %	26 %	24 %	21 %	20 %	19 %

Zdroj: Gola (2013) vlastní zpracování

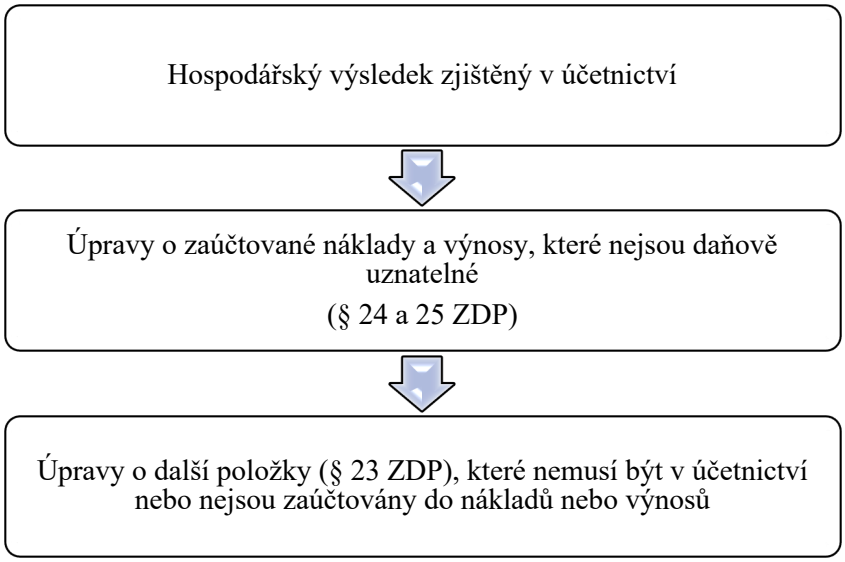
3. Vybrané problémy transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob

První údaj, potřebný ke správnému stanovení daně z příjmu právnických osob, je účetní výsledek hospodaření. Problematice jeho stanovení se věnovala první kapitola. Je velmi důležité, aby byl výsledek hospodaření, od kterého se odvozuje základ daně, očištěn od vlivu mezinárodních účetních standardů.

Následně se účetní výsledek hospodaření musí přetransformovat na základ daně, což většinou bývá velmi složitý a zdlouhavý proces, pro který nestačí jen množství znalostí z účetní judikatury a účetních standardů, ale je zapotřebí se také vyznat v daňové problematice jako takové. Tím nejdůležitějším je porozumět operacím, na které se z hlediska ZDP nahlíží zcela jiným způsobem než z hlediska účetního. Proto ve většině případů přiznání k dani z příjmu právnických osob zpracovávají odborníci na daně, kterými jsou zejména daňoví poradci. V mnoha společnostech však tuto agendu běžně zpracovávají i účetní, kteří této problematice dokonale rozumějí.

Postup transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob snadno znázorňuje následující schéma.

Schéma 3.1 Postup transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob



Zdroj: Skálová (2017) vlastní zpracování

3.1 Vybrané náklady ovlivňující základ daně

Účetnictví zobrazuje účetní operace věrně a poctivě a přiřazuje k sobě jednotlivé náklady a výnosy. Proto existují obrovské rozdíly v tom, co považuje za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů účetnictví a co za ně považuje ZDP. V účetnictví nejedné společnosti se vyskytuje mnoho nákladů, které jsou daňově uznatelnými jenom za určitých podmínek nebo vůbec. O tyto náklady je potřeba při výpočtu základu daně upravit výsledek hospodaření.

Podle § 23 odst. 3 ZDP se výsledek hospodaření zvyšuje například o částky neoprávněně zkracující příjmy (například opomenutý nezaúčtovaný výnos), o částky vzniklé v důsledku změny účetní metody, která ovlivnila výsledek hospodaření a zvýšila vlastní kapitál, o přijaté úhrady smluvních pokut, úroků nebo poplatků z prodlení, či penále u věřitele, pokud byly položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích období. (Dvořáková, 2018)

Náklady, které mohou způsobit ovlivnění základu daně, můžeme analyzovat podle jednotlivých účtových skupin a účetní jednotka je může sledovat pomocí jednotlivých syntetických účtů, které jsou specifikované doporučeným účetním rozvrhem pro podnikatele (Jindrák, 2018), a na jejich úrovni řešit otázku daňové uznatelnosti.

3.1.1 Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek

Samotné vymezení majetku je z pohledu účetnictví a daní rozdílné. Zatímco účetnictví rozlišuje dlouhodobý hmotný, dlouhodobý nehmotný a drobný dlouhodobý majetek, ZDP vymezuje pouze hmotný majetek a nehmotný majetek.

Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku

Dlouhodobým nehmotným majetkem se podle § 6 vyhlášky č. 500 rozumí:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- ostatní dlouhodobý nehmotný majetek,

s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s ohledem na principy věrného a poctivého zobrazení majetku v účetnictví, si mohou tuto hranici společnosti stanovit samy, s výjimkou goodwillu, který je dlouhodobým nehmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění. Majetek, s dobou použitelnosti delší než 1 rok, jehož hodnota

nepřesahuje stanovenou hranici, bude evidován jako drobný nehmotný majetek a nebude o něm účtováno na majetkových účtech, ale na účtech nákladových. (Pašek, 2014)

Nehmotným majetkem se pro účely výpočtu základu daně z příjmu právnických osob dle § 32a odst. 1 ZDP rozumí:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- ostatní dlouhodobý majetek,

pokud je vstupní cena vyšší než 60 000 Kč, doba použitelnosti delší než jeden rok a majetek byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, proměnou, darováním, zděděním nebo vlastní činností.

Pokud si účetní jednotka ve své vnitropodnikové směrnici stanoví finanční limit, od kterého bude považovat nehmotné věci za dlouhodobý nehmotný majetek nižší, než je hranice stanovená ZDP, takový majetek nebude podléhat daňovému odpisování dle ZDP a jeho účetní odpisy budou považovány za daňový výdaj tak, jak budou zaúčtovány dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP. (Skálová, 2017)

Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobým hmotným majetkem se podle § 7 vyhlášky č. 500 rozumí:

- pozemky, bez ohledu na výši ocenění,
- stavby, bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
- hmotné movité věci a jejich soubory: předměty z drahých kovů, bez ohledu na výši ocenění, samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením a dobou použitelnosti delší 1 rok,
- pěstitelské celky trvalých porostů, určený typ, výměra a hustota,
- dospělá zvířata s jejich skupiny, s dobou použitelnosti delší než 1 rok,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek, bez ohledu na výši ocenění,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Každá účetní jednotka si musí ve své vnitropodnikové směrnici stanovit finanční limit, od kterého bude považovat movité věci za dlouhodobý hmotný majetek. Hmotné movité věci s dobou použitelnosti delší než jeden rok ale nižší hodnotou, než stanovila účetní jednotka, se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje stejně jako o zásobách.

Při jeho vydání do používání se účtuje jako o spotřebě materiálu, vzniká tedy jednorázový náklad. (Skálová, 2017)

Hmotným majetkem se pro účely výpočtu základu daně z příjmu právnických osob dle § 26 odst. 2 ZDP rozumí:

- samostatné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věci se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok,
- budovy, domy a jednotky,
- stavby (s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m^2 a výšku 5 m a oplocení, sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou výstavbou,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v § 26 odst. 9 ZDP,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek vymezený například právo stavby nebo samostatně odpisované technické zhodnocení.

Pokud si účetní jednotka ve své vnitropodnikové směrnici stanoví finanční limit, od kterého bude považovat movité věci za dlouhodobý hmotný majetek nižší, než je hranice stanovená ZDP, nebude takový majetek podléhat daňovému odpisování dle ZDP a jeho účetní odpisy budou považovány za daňový výdaj tak, jak budou zaúčtovány dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP. (Skálová, 2017)

Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy je jednou z nejpodstatnějších úprav účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob. Pro účetní jednotku existuje více způsobů, jak vypočítat účetní odpisy. Podstatné je, že na rozdíl od daňových odpisů účetní vyjadřují a dbají na předpokládanou životnost aktiva. Je tedy pravidlem, že pokud účetní jednotka zobrazuje účetní odpisy věrně a poctivě, daňové odpisy a účetní odpisy mohou být významně odlišné.

Podle účetnictví je odpis dlouhodobého majetku částka (vyjádřená jako náklad), která co nejpřesněji vyjadřuje rozložení výnosů, které toto aktivum do podniku přináší. Jedná se

o naplnění principu přiřazení nákladů souvisejícím výnosům. Odpis dlouhodobého majetku nelze chápat ve smyslu fyzického a morálního opotřebení daného majetku. (Randáková, 2018)

Metody výpočtu účetních odpisů:

a) výkonové metody

b) časové metody

- lineární metody
- zrychlené metody: dále se člení na degresivní a progresivní.

Účet *551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* zachycuje účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Tyto odpisy nejsou daňově uznatelnými. Daňově uznatelnými jsou pouze daňové odpisy nehmotného a hmotného majetku. Účetní jednotka tedy musí znát i daňové odpisy, které musí evidovat, ale neúčtuje o nich.

Daňově uznatelné odpisy nehmotného majetku se vypočtou jako podíl jeho vstupní ceny a stanovené doby odpisování. ZDP stanovuje minimální dobu odpisování pro nehmotný majetek, kterou definuje následující tabulka.

Tabulka 3.1 Doba odpisování nehmotného majetku

Druh nehmotného majetku	Doba odpisování
Audiovizuální dílo	18 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců
Ostatní nehmotní majetek	72 měsíců

Zdroj: § 32a ZDP vlastní zpracování

Pro výpočet daňově uznatelných odpisů hmotného majetku je zapotřebí zařazení hmotného majetku do odpisové skupiny. Odpisové skupiny hmotného majetku jsou přesně vymezeny a jejich zařazení je provedeno dle Přílohy č. 1 k ZDP. Podle § 30 ZDP jsou stanoveny minimální doby odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny, které zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 3.2 Doba odpisování jednotlivých odpisových skupin hmotného majetku

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

Zdroj: § 30 odst. 1 ZDP vlastní zpracování

Metody výpočtu daňových odpisů:

a) rovnoměrné
b) zrychlené (degresivní)

Účetní jednotka si může zvolit, jestli pro výpočet daňově uznatelných odpisů hmotného majetku použije rovnoměrné odpisování nebo zrychlené odpisování. Pokud si účetní jednotka zvolí metodu rovnoměrného odpisování, odpis hmotného majetku za dané zdaňovací období se dle § 31 odst. 7 ZDP stanoví jako jednu setinu součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby v § 31 odst. 1 ZDP. Poplatník, který je prvním odpisovatelem majetku, může také použít v prvním roce zvýšenou sazbu dle pravidel určených v § 31 odst. 2 až 6 ZDP.

Pokud si účetní jednotka zvolí metodu zrychleného odpisování, odpis hmotného majetku v prvním roce odpisování se dle § 32 odst. 7 ZDP stanoví jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu v § 32 odst. 1 ZDP. Poplatník, který je prvním odpisovatelem majetku, může také použít v prvním roce zvýšenou sazbu dle pravidel určených v § 31 odst. 2 písm. a bod 1 až 3 ZDP. Odpis v dalších zdaňovacích obdobích se dle § 32 odst. 2 písm. b ZDP stanoví jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již odpisován.

Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. V případě, že byl majetek používán po dobu kratší než 12 měsíců, použije se poloviční roční daňový odpis, což je také rozdíl oproti účetním odpisům.

Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Na účtu *541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* zachycují účetní jednotky obvykle náklady související s prodejem dlouhodobého majetku, které

vyplývají z dodatečného odpisu účetní zůstatkové ceny dlouhodobého majetku při vyřazení z důvodu prodeje. Náklady ve výši účetní zůstatkové ceny nejsou daňově uznatelnými.

Náklady z titulu zůstatkové ceny jsou daňově uznatelnými dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP v případě, že jde o daňovou zůstatkovou cenu, za kterou se považuje rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů stanovených podle § 26, § 30 až 32 ZDP.

3.1.2 Tvorba a zúčtování rezerv

Rezervy jsou podle § 26 zákona o účetnictví určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání.

Daňově uznatelnými rezervami se zabývá zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOR“). Rezervami se dle § 1 ZOR rozumí bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost, rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů a ostatní rezervy v rozsahu stanoveném tímto zákonem.

V případě, že jde o zákonnou rezervu např. na opravu hmotného majetku, je tato rezerva dle § 7 ZOR daňově uznatelná, pokud se tvoří k majetku, jehož odpisová doba je stanovená ZDP na 5 a více let, přičemž zákon stanovuje také maximální dobu tvorby rezervy pro jednotlivé odpisové skupiny, kterou zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 3.3 Maximální doba tvorby rezervy pro jednotlivé třídy hmotného majetku

Odpisová skupina	Maximální doba tvorby rezervy
2	3 zdaňovací období
3	6 zdaňovacích období
4	8 zdaňovacích období
5 a 6	10 zdaňovacích období

Zdroj: § 7 ZOR vlastní zpracování

Podle § 7 odst. 4 ZOR je ve zdaňovacím období rezerva výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden

v českých korunách nebo eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Výše rezervy se podle § 7 odst. 5 ZOR stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Daňově uznatelná rezerva se bude jako náklad zúčtovávat na účtu *552 – Tvorba a zúčtování rezerv* podle zvláštních právních předpisů. V případě, že půjde o rezervu daňově neuznatelnou, kterou je například rezerva na odměny, budou náklady na její tvorbu zúčtované na účtu *554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv*.

3.1.3 Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek k pohledávkám

Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku. Postup tvorby a použití opravných položek v účetnictví stanovuje § 55 vyhlášky č. 500. Podle § 55 odst. 2 vyhlášky č. 500 lze opravné položky vytvářet i v případech, kdy tak stanoví ZOR, který umožňuje tvorbu opravných položek, které jsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů jen k pohledávkám. Výši daňově uznatelné opravné položky podle §8, § 8a, § 8b, § 8c ZOR v členění dle druhu pohledávky, ke které je opravná položka tvořena, zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 3.4 Výše daňových opravných položek dle druhu pohledávek

Druh pohledávky	Výše opravné položky
Pohledávka za dlužníky v insolvenčním řízení	100 % rozvahové hodnoty nepromlčené pohledávky, přihlášených ve lhůtě stanovené usnesením soudu o úpadku
Nepromlčená pohledávka od 18 měsíců po splatnosti, splatná po 31. prosinci 1994	50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky
Nepromlčená pohledávka od 30 měsíců po splatnosti, splatná po 31. prosinci 1994	100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky
Celková hodnota pohledávek bez příslušenství vůči 1 dlužníkovy, nepřesáhne za období, za které se podává daňové přiznání částku 30 000 Kč	100 % neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství

Zdroj: § 8, § 8a, § 8b, § 8c ZOR vlastní zpracování

Daňově uznatelné náklady související s opravnými položkami, jejichž výše je v souladu s § 8, § 8a, § 8b a § 8c ZOR, zachycuje účet *558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek*. V případě, že jde o jiné opravné položky, například k zásobám nebo k pohledávkám ale v jiné výši, než určují zmíněné paragrafy, půjde o nedaňové opravné položky a jejich daňově neúčinné náklady zachytí účet *559 – Tvorba a zúčtování opravných položek*.

3.1.4 Manka a škody

Účet *549 – Manka a škody* zachycuje hodnotu vzniklých mank a škod v účetní jednotce. Jsou zde zachyceny náklady, které jsou jak daňově uznatelné, tak neuznatelné. Je třeba důsledně analyzovat, jestli se vůbec jedná o manko nebo škodu, což přesně vymezuje § 25 odst. 2 ZDP.

Mankem se dle § 25 odst. 2 ZDP rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Je také potřebné rozlišit, zda se jedná o manko do normy nebo manko nad normu, přičemž mankem do normy se myslí hodnota určená vnitropodnikovou normou přirozených úbytků, která byla sestavena účetní jednotkou. Účetní jednotky můžou normy stanovit pomocí vlastního šetření, odhadu, pomocí matematicko-statistických metod, nebo je převzít ze zveřejněných norem, od obdobné firmy, případně si je nechat vypracovat. Stanovené hodnoty mank mají vyjádřit množství ztrát, které vznikají nevyhnutelně i při zachování řádné péče a opatrnosti, a to buď zcela nezávisle na lidské činnosti, nebo jsou ovlivněny člověkem (Dušek, 2018).

Daňově účinným mankem může být manko do normy nebo manko do výše náhrady. V případě, že jde o manko nad normu nebo manko přesahující náhradu, půjde dle § 25 odst. 1 písm. n) ZDP o nedaňový náklad.

Škodou se dle § 25 odst. 2 ZDP rozumí fyzické znehodnocení majetku ve vlastnictví poplatníka. Podmínkou však je, aby byl takový majetek vyřazen. V případě, že se jedná o škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo dle policie způsobené neznámým pachatelem, jde dle § 24 odst. 2 písm. l) ZDP o daňově uznatelné náklady jen do výše náhrad. Pokud jde o škody bez náhrady, škody způsobené známým pachatelem, škody přesahující náhrady nebo škody nezpůsobené živelnou pohromou, budou tyto náklady daňově neuznatelné.

Za škody a manka se dle § 25 odst. 2 ZDP nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vzniklé například rozprachem, sesycháním, ztratným, přirozené úhyny zvířat, která nejsou hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného stanoveného poplatníkem při zohlednění charakteru činnosti poplatníka.

3.1.5 Poskytnuté dary

Účet *543 – Poskytnuté dary* slouží na zachycení veškerých poskytnutých bezúplatných plněních, kterými jsou dary poskytnuté v peněžní i nepeněžní formě. Taková plnění jsou podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP vždy daňově neuznatelná, a je potřeba o ně navýšit výsledek hospodaření, poplatník si o ně může snížit základ daně podle § 20 odst. 8 ZDP formou odčitatelné položky.

Existuje však i výjimka podle § 24 odst. 2 písm. zp) ZDP, která umožňuje uznat jako plně daňový náklad poskytnuté nepeněžní plnění v souvislosti s odstraňováním následků živelných pohrom, ke kterým došlo na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor. Tyto výdaje však nelze současně uplatnit jako položku snižující základ daně ve formě odpočtu. Je potřeba si uvědomit, co se považuje za živelnou pohromu. Podle § 24 odst. 10 ZDP se za živelnou pohromu považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseizmické účinky zemětřesení. Výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny, a to i v případě, že poplatník není pojištěn, nebo posudkem soudního znalce.

3.1.6 Další druhy nákladů a jejich vliv na základ daně z příjmu právnických osob

Osobní náklady

Významným druhem nákladů pro základ daně z příjmu právnických osob jsou náklady na sociální a zdravotní pojištění zaměstnance. Účet *524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění* eviduje pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení odvedené zaměstnavatelem z mezd zaměstnanců. Takový náklad je dle § 24 odst. 2 písm. f) ZDP daňově účinný pouze v případě, že byl zaplacen, a to nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. V případě, že bude pojistné zaplaceno v jiném období, sníží se o něj v tomto období základ daně.

Dalším významným nákladem jsou příspěvky na stravné od zaměstnavatele. Na jejich zachycení slouží účet *527 – Zákonné sociální náklady*. Příspěvky na stravné jsou daňově uznatelným nákladem s limitem ve výši 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, který je určen v § 24 odst. 2 písm. j) bodě 4 ZDP. Příspěvky, které převýší zákonný limit zachycuje účet *528 – Ostatní sociální náklady*. Vyskytují se zde i náklady na plnění v podobě příspěvků na sportovní akce, kulturu, rekreaci nebo vzdělávání, které jsou dle § 24 odst. 1 písm. h) ZDP

také daňově neuznatelné. V současné době je běžné poskytování zaměstnaneckého bonusu ve formě penzijního připojištění se státním příspěvkem nebo životního, případně důchodového pojištění placeného zaměstnavatelem. Pokud takový bonus není sjednán v kolektivní nebo pracovní smlouvě, případně ve vnitřním předpisu, bude takový náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5 ZDP daňově neuznatelným a evidován na účtu *525 – Ostatní sociální a zdravotní pojištění*. (Dvořáková, 2018)

Daně

Daně jsou běžnou součástí nákladů účetní jednotky, avšak jejich uznání jako daňový náklad není vždy samozřejmé. Daň z nemovitých věcí, kterou zachycuje účet *532 – Daň z nemovitých věcí* se stane daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP až v momentě zaplacení. Podmínkou je také, aby nemovitost sloužila k podnikání. V případě, že se jedná o silniční daň, která se vztahuje na silniční motorová vozidla používaná k podnikání, jde dle § 21 odst. 2 písm. ch) ZDP o daňový náklad už při předpisu daňové povinnosti na účtu *531 – Daň silniční*. Její daňová uznatelnost nezávisí na jejím zaplacení. Je však podmínkou, že daňový subjekt, který daň uplatňuje jako daňový výdaj, byl také zároveň poplatníkem daně za příslušné vozidlo. (Janoušek, 2018)

Pokuty a penále

Účet *544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení* zachycuje všechny smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, tj. v rámci obchodně-právních vztahů. Tyto náklady jsou dle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP daňově uznatelné, pouze pokud byly zaplaceny do rozvahového dne. V případě, že budou zaplaceny v jiném zdaňovacím období, nebudou moci být daňovým výdajem pro aktuální období. Pokud se jedná o pokuty nebo penále, udělené správními orgány, zachytí se na účtu *545 – Ostatní pokuty a penále*. Takové náklady jsou vždy daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. f) ZDP. Mezi takové náklady patří například pokuta za opožděné podání daňového přiznání, pozdní zaplacení pojistného nebo pokuty od policie či jiných veřejných institucí. (Dvořáková, 2018)

3.2 Položky odčitatelné od základu daně

Po stanovení základu daně se ještě upraví základ daně z příjmu právnických osob o odpočty, které se v legislativě České republiky nazývají odčitatelnými položkami. Tyto odpočty slouží zejména pro optimalizaci daňové povinnosti a redukci silného daňového zatížení podnikatelských subjektů státem. Po jeho úpravě dostaneme základ daně z příjmu právnických osob snížený o odpočty, který se zaokrouhlí na celé tisíce dolů. Z něho pak vypočteme pomocí

sazby daně částku, kterou je potřeba odvést do státního rozpočtu formou daně z příjmu právnických osob. Pro lepší zobrazení a orientaci v těchto operacích slouží následující tabulka.

Tabulka 3.5 Úprava základu daně z příjmu právnických osob

<table>
<tr><td colspan="2">Základ daně</td></tr>
<tr><td colspan="2">– Odpočty (odčitatelné položky)</td></tr>
<tr><td colspan="2">– daňová ztráta (vyměřená za předešlá zdaňovací období)</td></tr>
<tr><td colspan="2">– odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje</td></tr>
<tr><td rowspan="2">– odpočet na podporu odborného vzdělávání</td><td>odpočet na pořízení majetku na odborné vzdělávání</td></tr>
<tr><td>odpočet výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání</td></tr>
<tr><td colspan="2">= mezisoučet</td></tr>
<tr><td colspan="2">– bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely (max. 10 % z mezisoučtu)</td></tr>
<tr><td colspan="2">= Základ daně po snížení o odpočty (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)</td></tr>
<tr><td colspan="2">x sazba daně</td></tr>
<tr><td colspan="2">= Daň</td></tr>
</table>

Zdroj: Vančurová (2018) vlastní zpracování

Daňová ztráta

Od základu daně lze na základě § 34 ZDP odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích období následujících po období, za které byla vyměřena. Může být uplatněna v celkové výši v jednom zdaňovacím období nebo v libovolné výši v zdaňovacích obdobích, pro které je její uplatnění pro poplatníka nejvýhodnější. Daňová ztráta vznikne, když po úpravě výsledku hospodaření před zdaněním, pro účely stanovení základu daně z příjmu právnických osob, dostaneme záporné číslo. Daňovou ztrátu musí poplatník uvést v daňovém přiznání a zpravidla se na tomto podkladě i vyměřuje.

Odpočet na projekty výzkumu a vývoje

Do odpočtu na projekty výzkumu a vývoje je možné zahrnovat jen výdaje, které ZDP přesně určuje, že se do odpočtu zahrnují, jako například výdaje vynaložené na výpočty či návrhy technologií. Další podmínkou je, že na realizaci takových projektů nesmí být poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. Určení, které výdaje je možné zařadit do odpočtu, je často velmi obtížné, proto je zavedena pro poplatníky možnost požádat o závazné posouzení těchto výdajů.

Podle § 34a ZDP tento odpočet činí součet 100 % výdajů vynaložených v období realizace projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu nebo 110 % výdajů, které převyšují úhrn těchto výdajů. (Vančurová, 2018)

Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Na využití tohoto odpočtu je potřebná spolupráce školy a poplatníka na základě smlouvy, která zaručí konkrétní vzdělávací standardy a podmínky, které musejí být během vzdělávacího procesu dodržené. Za odborné vzdělávání se považuje praktické vyučování, odborná praxe nebo vzdělávací činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy. Odpočet na podporu odborného vzdělávaní má dvě části.

- **Odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávaní,** přičemž může jít o majetek pořízený nákupem nebo prostřednictvím finančního leasingu. Poplatník musí být prvním vlastníkem pořizovaného majetku, který musí být obstaráván přímo pro odborné vzdělávání. U finančního leasingu musí být poskytovatel prvním vlastníkem majetku a úhrada formou finančního leasingu musí být u poplatníka daňově uznatelná. Takovým majetkem může být jen hmotný majetek odpisovaný v 1. – 3. odpisové skupině nebo nehmotný majetek, kterým je software, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč. Maximální výše odpočtu podle § 34g ZDP může činit nejvýše částku ve výši součinu 5 000 Kč a počtu hodin odborného vzdělávání.

Tabulka 3.6 Sazba odpočtu na podporu odborného vzdělávání

druh výměry	sazba	podmínky
zvýšená	110 %	více než 50 % doby provozu majetku ve třech po sobě následujících zdaňovacích obdobích
snížená	50 %	30 % - 50 % doby provozu majetku ve třech po sobě následujících zdaňovacích obdobích

Zdroj: § 34g ZDP vlastní zpracování

- **Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta**, který podle § 34h ZDP činí součin 200 Kč a počtu hodin uskutečněných v období na pracovišti poplatníka.

Bezúplatná plnění

Od základu daně sníženého o předchozí odpočty, kterými jsou daňová ztráta, odpočet na projekty výzkumu a vývoje a odpočet na podporu odborného vzdělávání, lze podle § 20 odst.

8 ZDP odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého přesně definovaným subjektům např. obcím, krajům, právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek a jiným vybraným subjektům. Minimální hranice pro souhrn bezúplatných plnění jednomu oprávněnému subjektu je 2 000 Kč. Maximální hranice odpočtu je stanovena na 10 % ze základu daně sníženého o předchozí odpočty.

3.3 Slevy na dani

Když je stanovený základ daně snížený o odpočty, zaokrouhlený na celé tisíce dolů, vypočteme z něj daň pomocí sazby daně z příjmu právnických osob, podle § 21 ZDP. Vyčíslená daň z příjmu právnických osob se může snížit ještě o slevu na dani, kterou je sleva na zaměstnance se zdravotním postižením.

Tabulka 3.7 Úprava daně z příjmu právnických osob

Daň
– Slevy na dani
– slevy na zaměstnance se zdravotním postižením
= Daň po slevě

Zdroj: Vančurová (2018) vlastní zpracování

Výše slevy podle § 35 ZDP činí 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením nebo 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžkým zdravotním postižením. Po uplatnění těchto slev dostaneme výslednou daň po slevě, kterou poplatník musí odvést do státního rozpočtu.

4. Placení daně z příjmu právnických osob a povinnosti jejího výkaznictví

Po správném stanovení základu daně z příjmu právnických osob následuje její vyčíslení. Následně je potřeba daň přiznat a také ji odvést příslušnému správci daně. Způsob přiznání, jeho forma a lhůta jsou striktně dané právní normou. ZDP nám také přesně určuje způsob placení daně z příjmu právnických osob.

4.1 Přiznání k dani z příjmu právnických osob

Povinnost podat řádné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob vyplývá z § 38m ZDP. Je možné také podat opravné daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání. Od povinnosti podat řádné daňové přiznání se neabstrahuje, ani když podnik vykáže daňovou ztrátu, nebo je základ daně ve výši 0 Kč. Poplatník je povinen si vypočítat základ daně i daňovou povinnost a pro podání využít předepsaný formulář daňového přiznání, který vydává Ministerstvo financí České republiky. Jeho aktuální formu tiskopisu najde poplatník zveřejněnou na internetových stránkách Finanční správy České republiky v sekci Daňové tiskopisy (Finanční správa České republiky, 2018 c).

Řádné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob je poté povinen poplatník podat:

- do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období – tato lhůta se nazývá lhůtou základní, je-li zdaňovacím obdobím kalendářní rok, podává se daňové přiznání do 1. dubna,
- nebo do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, ale to pouze v případě, že má poplatník zákonem uloženou povinnost ověření účetní závěrky auditorem, nebo za poplatníka daňové přiznání zpracovává a podává daňový poradce, je-li zdaňovacím obdobím kalendářní rok, podává se daňové přiznání do 1. července. (Finanční správa České republiky, 2018 d.).

V případě že daňový subjekt nepodal daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob, nebo přiznání podal po ochranné lhůtě, která je stanovena na 5 pracovních dní, vzniká mu ze zákona povinnost uhradit pokutu, která činí:

- 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše 5 % stanovené daně,
- 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu,

- 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

V případě že je vypočtená pokuta za opožděné podání nižší než 200 Kč, tak se poplatníkovi nepředepíše a ten ji nehradí, naopak maximální možná výše pokuty je 300 000 Kč. (Kadlec, 2018)

4.2 Placení daně z příjmu právnických osob

Poslední den lhůty pro podání daňového přiznání je zároveň i dnem splatnosti daně z příjmu právnických osob. Vypočtená daňová povinnost se snižuje o předem zaplacené zálohy splatné v příslušném zdaňovacím období. Daňový subjekt je povinen daň odvést v české měně příslušnému správci daně bezhotovostním převodem, v hotovosti na finančním úřadu nebo v hotovosti prostřednictvím poštovní poukázky. (Finanční správa České republiky, 2018 d)

Zálohy na daň z příjmu právnických osob

Poplatníkovi daně z příjmu právnických osob vyplývá povinnost platit zálohy v určitých časových intervalech a v určité výši. Tato povinnost se odvíjí od tzv. poslední daňové povinnosti.

Poslední daňová povinnost je částka, kterou poplatník vypočetl v daňovém přiznání za bezprostředně předcházející zdaňovací období s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového přiznání. Důležité je stanovení intervalu, který určí zálohu podle povinnosti zdaňovacího období, kterým je zálohové období. (Finanční správa České republiky, 2018 e)

Následující tabulka shrnuje pravidla pro určení záloh, přičemž jsou jednotlivé zálohy splatné do 15. dne posledního měsíce příslušného období. Výše vypočtené zálohy se zaokrouhluje na celé stovky nahoru.

Tabulka 4.1 Výše a splatnost záloh na daň z příjmu právnických osob

poslední známá daňová povinnost (D)	výše zálohy	splatnost jednotlivých záloh
0 Kč – 30 000 Kč	0	–
30 001 Kč – 150 000 Kč	40 % D	šestý a dvanáctý měsíc zdaňovacího období
> 150 000 Kč	25 % D	třetí, šestý, devátý a dvanáctý měsíc zdaňovacího období

Zdroj: Vančurová (2018) vlastní zpracování

5. Shrnutí teoretických znalostí do konkrétního příkladu fiktivní účetní jednotky

Po přesném vymezení účetnictví, účetního výsledku hospodaření, daně z příjmu právnických osob, objasnění vybraných problémů spojených s transformací výsledku hospodaření na základ daně a vymezení platebních podmínek a povinnosti výkaznictví daně z příjmu právnických osob, je pro objasnění některých zákonitostí potřebné přidat také názorný příklad. Následuje tedy shrnutí všech znalostí a poznatků v konkrétním příkladu fiktivní účetní jednotky.

5.1 Zadání příkladu

Společnost Fikce s. r. o. připravuje své daňové přiznání za zdaňovací období roku 2018. Vyčíslila výsledek hospodaření za rok 2018 ve výši 230 000 Kč, který zahrnuje i následující operace a skutečnosti:

Při inventarizaci se zjistilo, že chybí písek v hodnotě 2 000 Kč. Také bylo zjištěno, že na skladě chybí náplně do tiskárny v hodnotě 6 000 Kč. Toto manko nebylo předepsáno ani uhrazeno žádným zaměstnancem.

Zdravotní pojištění a sociální zabezpečení za zdaňovací období 2018 činí 980 000 Kč. Společnost v průběhu roku uhradila 900 000 Kč, z čehož 50 000 Kč bylo pojistné za prosinec 2017. Společnost se rozhodla, že poskytne všem svým zaměstnancům bonus ve formě životního pojištění. Tento bonus není sjednán v pracovní smlouvě žádného zaměstnance, v kolektivní smlouvě ani ve vnitřním předpisu. Za rok 2018 zaplatila za toto pojištění 100 000 Kč.

Společnosti byla vyměřena silniční daň ve výši 20 000 Kč a daň z nemovitostí ve výší 40 000 Kč. Ani jedna daň nebyla do konce rozvahového dne uhrazena.

V první polovině roku společnost darovala betonové cihly v hodnotě 50 000 Kč na odstraňování následků lokální povodně. Také se rozhodla darovat škole, která se nachází v Brně, plastová okna v hodnotě 100 000 Kč na odstraňování následků silného krupobití. Dále darovala obci Mořina 10 000 Kč na odstraňování následků větru o rychlosti 80 km/h. Ve druhé polovině roku se společnost rozhodla darovat střešní krytiny rodině Hezkých, v hodnotě 50 000 Kč, na odstraňování následků větru o rychlosti 40 km/h a poskytnout finanční dar základní škole v Praze v hodnotě 10 000 Kč z bankovního účtu na nákup školních pomůcek.

Odběratel vyfakturoval společnosti Fikce s. r. o. smluvní pokutu ve výši 25 000 Kč. Společnost však do konce rozvahového dne uhradila pouze 10 000 Kč. Celní úřad v prosinci vyměřil společnosti Fikce s. r. o. pokutu za nedodržení celních předpisů ve výši 5 000 Kč.

V červenci 2018 byl dle potvrzení policie neznámým pachatelem odcizen automobil, jehož účetní zůstatková cena byla 200 000 Kč a daňová zůstatková cena byla 250 000 Kč.

Společnost eviduje ve svém dlouhodobém majetku tiskárnu v hodnotě 32 000 Kč. Účetní jednotka stanovila výkonovou metodou odpisy této tiskárny ve výši 8 000 Kč.

Účetní odpisy ostatního dlouhodobého majetku činily 700 000 Kč a daňové odpisy dle ZDP společnost vyčíslila ve výši 600 000 Kč.

Společnost v roce 2018 poprvé vytvořila rezervu na opravu budovy, kterou vlastní, ve výši 400 000 Kč a také odvedla tyto prostředky na samostatný účet v bance se sídlem v České republice, který je veden v českých korunách a je určen výhradně pro ukládání prostředků této rezervy. Náklady na opravu jsou odhadovány na 2 000 000 Kč. Rezerva bude tvořena každý rok ve výši 400 000 Kč po dobu 5 let. Zahájení opravy proběhne v roce 2023. Společnost se také rozhodla tvořit rezervu na odměny zaměstnanců ve výši 50 000 Kč.

Společnost eviduje k rozvahovému dni 2018 ve svém účetnictví 3 pohledávky po splatnosti:

- první pohledávku – vůči odběrateli XY s. r. o. ve výši 15 000 Kč a
- druhou pohledávku – vůči odběrateli XY s. r. o. ve výši 5 000 Kč, obě jsou po splatnosti více než 12 měsíců a nejsou promlčeny, společnost tedy vytvořila opravnou položku ve výši 20 000 Kč,
- třetí pohledávka je vůči odběrateli AB s. r. o. ve výši 100 000 Kč, která byla splatná 15. září 2016, společnost se rozhodla k této pohledávce vytvořit opravnou položku ve výši 100 % její hodnoty, protože se doslechla od svých obchodních partnerů, že je velmi nepravděpodobné, aby tato pohledávka byla někdy splacena.

Za zdaňovací období roku 2015 byla společnosti Fikce s. r. o. vyměřena daňová ztráta ve výši 50 000 Kč, která dosud nebyla uplatněna jako odčitatelná položka.

Společnost během celého roku 2018 vedla odbornou praxi 5 studentů, přičemž výcvik jednoho studenta trval 100 hodin. Také zaměstnává jednoho zaměstnance se zdravotním postižením na plný úvazek.

Poslední známá daňová povinnost společnosti Fikce s. r. o. je 40 000 Kč. Účetní jednotka tedy platila za uplynulé období zálohy na daň z příjmu právnických osob pololetně, ve výši 16 000 Kč. Obě zálohy byly uhrazeny včas a v plné výši.

Vnitřní směrnice účetní jednotky stanovuje hranici pro manko do normy na materiálu ve výši 5 000 Kč. Vnitřní směrnice také stanovuje finanční limit, od kterého je movitá věc považována za dlouhodobý hmotný majetek na 30 000 Kč.

Zdaňovacím obdobím účetní jednotky je kalendářní rok. Společnost nepodléhá povinnému ověřování účetní závěrky auditorem a své daňové přiznání si zpracovává svépomocí.

5.2 Řešení příkladu

Následující tabulka zobrazuje přehledně uspořádané jednotlivé položky ze zadání a jejích vliv na základ daně z příjmu společnosti Fikce s. r. o. Částky v tabulce jsou uvedeny v Kč. Pod tabulkou se nacházejí komentáře k jednotlivým operacím.

Tabulka 5.1 Vliv operací roku 2018 položek na základ daně

Číslo operace	Operace	Suma	Nákladový účet	Vliv na Základ daně
1.	Chybějící písek	2 000	501	0
2.	Chybějící náplně do tiskárny	6 000	549	+ 5 000
3.	Zdravotní a sociální náklady za zaměstnance	980 000	524	+ 80 000
4.	Životní pojištění zaměstnanců	100 000	525	+ 100 000
5.	Silniční daň	20 000	531	0
6.	Daň z nemovitostí	40 000	532	+ 40 000
7.	Dar – betonové cihly	50 000	543	0
8.	Dar – plastová okna	100 000	543	0
9.	Dar – obec Mořina	10 000	543	+ 10 000
10.	Dar – střešní krytiny	50 000	543	+ 50 000
11.	Dar – základní škola	10 000	543	+ 10 000
12.	Pokuta od odběratele	25 000	544	+ 15 000
13.	Pokuta od celního úřadu	5 000	545	+ 5 000
14.	Odcizený automobil (účetní ZC)	200 000	548	- 50 000
15.	Odpisy – tiskárna	8 000	551	0
16.	Odpisy dlouhodobého majetku	700 000	551	+ 100 000
17.	Tvorba rezervy na opravu budovy	400 000	552	0
18.	Tvorba rezervy na odměny zaměstnanců	50 000	554	+ 50 000
19.	Opravná položka – pohledávky vůči odběrateli XY s. r. o.	20 000	558	0
20.	Opravná položka – pohledávka vůči odběrateli AB s. r. o.	50 000	558	+ 50 000
	Opravná položka – pohledávka vůči odběrateli AB s. r. o.	50 000	559	0
Celková úprava				**+ 465 000**

Zdroj: vlastní zpracování

Jednotlivé operace:

1. Jedná se o manko do normy stanovené ve vnitřní směrnici účetní jednotky. Proto jde o daňově uznatelný náklad.
2. Jedná se o manko nad normu. Nebyly zaplaceny žádné náhrady, proto jde o daňově neuznatelný náklad.
3. Základ daně se může snížit o 50 000 Kč zaplacených za rok 2017, protože v minulém účetním období byl tento náklad daňově neuznatelným a stal se uznatelným až v momentě zaplacení. Uhrazené pojistné za rok 2018 bylo 850 000 Kč. Společnost měla uhradit 980 000 Kč. Nebylo uhrazeno 130 000 Kč, proto je potřeba zvýšit základ daně o 130 000 Kč. Celkově je potřeba navýšit základ daně o 80 000 Kč.
4. Životní pojištění nebylo sjednáno v žádné pracovní smlouvě, v kolektivní smlouvě ani ve vnitřním předpisu. Proto je daňově neuznatelným nákladem.
5. Daňová uznatelnost silniční daně nezávisí na jejím zaplacení, proto jde o daňově uznatelný náklad.
6. Daň z nemovitostí je daňově uznatelným nákladem až v momentě zaplacení, proto jde o daňově neuznatelný náklad.
7. Jedná se o nepeněžní dar v souvislosti s odstraňováním následků živelných pohrom, který je daňově uznatelným.
8. Jedná se o nepeněžní dar v souvislosti s odstraňováním následků živelných pohrom, který je daňově uznatelným.
9. Jedná se o peněžní dar v souvislosti s odstraňováním následků živelných pohrom, který není daňově uznatelným.
10. Jedná se o nepeněžní dar v souvislosti s odstraňováním následků živelných pohrom, který není daňově uznatelným, protože se nejedná o vítr s rychlostí 75 km/h.
11. Jedná se o nepeněžní dar, který nesouvisí s odstraňováním následků živelných pohrom. Je daňově neuznatelný.
12. Pokuta od odběratele je smluvní pokutou, proto je daňově uznatelným nákladem, pokud byla zaplacena. Do konce rozvahového dne bylo zaplaceno 10 000 Kč. Společnost neuhradila 15 000 Kč, proto o ně musí navýšit základ daně.
13. Pokuta, která vyplývá ze zákonodárné povinnosti, je daňově neuznatelná.
14. Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou je - 50 000 Kč, o které si může účetní jednotka snížit základ daně.

15. Vnitřní směrnice společnosti stanovuje finanční limit, od kterého je movitá věc považována za dlouhodobý hmotný majetek na 30 000 Kč. Proto je tiskárna považována za dlouhodobý hmotný majetek a její účetní odpisy jsou daňově uznatelným nákladem.
16. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je 100 000 Kč, o které je potřeba navýšit základ daně.
17. Majetek, ke kterému společnost tvoří rezervu na opravu hmotného majetku, patří do 5. odpisové skupiny. Rezerva bude tvořena po dobu 5 let, což nepřesahuje maximální dobu tvorby rezerv. Společnost odvádí peníze na samostatný účet v bance se sídlem na území České republiky. Rezerva je pro společnost daňově uznatelným nákladem.
18. Tvorba rezervy na odměny zaměstnanců je pro společnost daňově neuznatelným nákladem, protože se nejedná o rezervu na opravu hmotného majetku.
19. První a druhá pohledávka vůči odběrateli XY s. r. o., jsou po splatnosti více než 12 měsíců, jsou nepromlčené a jejich rozvahová hodnota nepřesáhla 30 000 Kč, proto může účetní jednotka vytvořit daňově uznatelnou opravnou položku ve výši 100 % její rozvahové hodnoty. Rozdíl mezi účetní opravnou položkou a daňově uznatelnou opravnou položkou je 0 Kč.
20. Třetí pohledávka vůči odběrateli AB s. r. o. je po splatnosti 27 měsíců. Účetní jednotka může tvořit daňově uznatelnou opravnou položku ve výši 50 % rozvahové hodnoty tj. 50 000 Kč. Rozdíl mezi účetní opravnou položkou a daňově uznatelnou opravnou položkou je 50 000 Kč, o které musí společnost navýšit základ daně.

Po zohlednění jednotlivých operací a transakcí je potřeba upravit výsledek hospodaření navýšením o 465 000 Kč. Po této úpravě dostaneme základ daně. Ten ale ještě můžeme snížit o odpočty.

Společnost si může uplatnit odčitatelnou položku od základu daně, kterou je odpočet výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání, protože během celého zdaňovacího období 2018 vedla odbornou praxi 5 studentů. Výslednou výši odečitatelné položky na žáka stanovíme jako součin 200 Kč a počtu hodin, který byl 100. Výše odečitatelné položky na žáka je 20 000 Kč. Jelikož společnost vedla praxi 5 studentů, výsledná výše nároku na odpočet od základu daně je 100 000 Kč.

Poskytnuté bezúplatné plnění ve formě finančního daru obci Mořina ve výši 10 000 Kč a finančního daru základní škole ve výši 10 000 Kč, sníží základ daně o 20 000 Kč jako odpočet, což nepřekračuje maximální limit 10 % ze základu daně sníženého o předchozí odpočty.

Po zohlednění odpočtů dostaneme základ daně po snížení o odpočty, který se vynásobí sazbou daně z příjmu právnických osob. Následně máme vyčíslenou daň, kterou je ještě možné snížit o slevu na dani. Společnost si může uplatnit slevu na dani ve výši 18 000 Kč, protože zaměstnává jednoho zaměstnance se zdravotním postižením na plný úvazek.

Tabulka 5.2 Výpočet daňové povinnosti za rok 2018

Výsledek hospodaření		**230 000 Kč**
Celková úprava		**+ 465 000 Kč**
Základ daně		**695 000 Kč**
- Odpočty (odčitatelné položky)		
daňová ztráta		**50 000 Kč**
odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje		**0 Kč**
odpočet na podporu odborného vzdělávání	odpočet na pořízení majetku na odborné vzdělávání	**0 Kč**
	odpočet výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání	**100 000 Kč**
= mezisoučet		**545 000 Kč**
- Bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely		**20 000 Kč**
= Základ daně po snížení o odpočty		**525 000 Kč**
x Sazba daně		**19 %**
= Daň		**99 750 Kč**
- Slevy na dani		**18 000 Kč**
= Daň po slevě		**81 750 Kč**

Zdroj: vlastní zpracování

Daň po slevě činí 81 750 Kč. Účetní závěrka společnosti Fikce s. r. o. nepodléhá povinnému auditu a její daňové přiznání nezpracovává daňový poradce, takže musí podat své řádné daňové přiznání v základní lhůtě, tj. do 1. dubna 2019. K tomuto datu musí také uhradit svou daňovou povinnost. Společnost uhradila dvě zálohy v celkové částce 32 000 Kč. Doplatek daně z příjmu právnických osob tedy bude 49 750 Kč.

Závěr

Tato práce se zabývala složitým a zdlouhavým procesem, kterým je úprava výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob. Cílem práce bylo poukázat na důležitost a složitost postupu stanovení základu daně z příjmu právnických osob a postupně vymezit vybrané problematické oblasti, ve kterých nastávají rozdíly mezi účetnictvím a daňovým pohledem. Cíl práce byl v postupných krocích naplněn, jak pomocí teoretických informací, tak pomocí následného shrnutí teorie do praktického příkladu. Teoretickou část tvořily čtyři kapitoly a poslední pátá kapitola byla zároveň praktickou částí.

První kapitola měla za úkol popsat základní právní úpravy účetnictví v České republice, vymezit pojem účetnictví a také stručně popsat pojem účetní výsledek hospodaření a jeho zjištění.

Druhá kapitola vysvětlila pojem daně z příjmu právnických osob jako takové, poukázala na důležitost této daně z hlediska příjmů státního rozpočtu za pomoci dvou jednoduchých statistických grafů. Objasnila důležité pojmy související s touto daní, bez kterých by nebylo možné uchopit problematiku daně z příjmu právnických osob.

Třetí kapitola se stala klíčovou pro teoretickou část. Pojednávala o tom nejdůležitějším, a tím je samotný proces a pravidla pro daňovou uznatelnost vybraných nákladů pro základ daně z příjmu právnických osob. Vymezila náklady, u kterých podle mého názoru vznikají největší rozdíly v jejich pojetí z pohledu účetnictví a pohledu daně z příjmu právnických osob. Poukázala také na důležitost odečitatelných položek od základu daně a slev na dani.

Poslední kapitola teoretické části doplnila výklad o podstatné téma, kterým je placení daně a povinnosti spojené s její vykazováním, uvedla lhůty pro podání daňového přiznání, a v neposlední řadě specifikovala pravidla pro povinné placení záloh na daň z příjmu právnických osob.

Pátá kapitola, která reprezentuje praktickou část této práce, shrnula všechny teoretické poznatky do jednoho velkého celku pomocí příkladu fiktivní účetní jednotky. Kapitola byla rozdělena do dvou podkapitol. První podkapitola sloužila jako zadání příkladu. Byly zde stanoveny základní parametry a informace o účetní jednotce a také jednotlivé operace a skutečnosti, které ovlivňovaly, respektive neovlivňovaly základ daně z příjmu právnických osob. Druhá podkapitola už nabídla samotné řešení všech položek a provedla transformaci účetního výsledku hospodaření na základě informací, které poskytuje teoretická část práce.

Největší rozdíly mezi účetním pojetím nákladů a nákladů daňově uznatelných jsem zpozorovala u dlouhodobého hmotného majetku, a to zejména proto, že už samotné vymezení majetku je z pohledu účetnictví a daní rozlišné. Zajímavou oblastí nákladů jsou také dary, které jsou z velké části považovány za daňově neuznatelné. To ovšem neplatí v případě, že se jedná o dary v souvislosti s odstraňováním následků živelních pohrom. Významnou část úprav tvoří také úpravy spojené s opravnými položkami a rezervami, které musejí splnit mnoho kritérií, než se stanou daňově uznatelnými.

V průběhu psaní práce jsem měla možnost detailnějšího prostudování účetních souvztažností, náplní jednotlivých účtů, ZDP, ale hlavně jsem měla možnost setkat se s různými výjimkami z pohledu daňové uznatelnosti a také nabýt množství nových informací. Obohatilo mě také prostudování literatury a také různé elektronické zdroje, které jsem často potřebovala k upřesnění informací po přečtení judikatury, udělala jsem si větší přehled a ujasnila přesný postup stanovení základu daně pro právnické osoby. Největší informační oporou pro mou práci byly zákony, které jsem pro zpracování a pochopení problematiky stanovení základu daně z příjmu právnických osob musela dokonale prostudovat.

Podle mého názoru je proces úpravy účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob příliš zdlouhavý a složitý a není možné, aby si běžná účetní jednotka s jeho provedením poradila sama, proto menší účetní jednotky ve velké části využívají externí firmy, nebo daňové poradce, kteří jim s touto agendou vypomáhají. Největším přínosem pro podnikatelské subjekty by bylo, kdyby se účetní pohled a daňový pohled na tuto problematiku alespoň o trochu více sblížily a našel se způsob výpočtu daňové povinnosti, který by vyhovoval jak potřebám státního rozpočtu, tak potřebám poctivého a uživatelsky využitelného vedení účetnictví.

Literatura

Odborné publikace

DUŠEK, Jiří, 2018. Normy mank přirozených úbytků, úhynů zvířat a ztratného zásob: praktický návod s podklady na jejich určení. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2773-8.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, 2018. Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-125-3.

JINDRÁK, Jaroslav, 2018. Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou pro podnikatele s opravami pro rok 2018: příručka pro účetní a jiné ekonomické pracovníky. Praha: ANAG, Andragogos Agency, 1991. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-904256-9-9.

KOVANICOVÁ, Dana, 2004. Abeceda účetních znalostí pro každého: (podnikatelské subjekty). 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon. ISBN 80-727-3098-3.

RANDÁKOVÁ, Monika, 2018. Finanční účetnictví v České republice po 1.1.2016: (podnikatelské subjekty). Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, nakladatelství Oeconomica. ISBN 978-80-245-2289-0.

SKÁLOVÁ, Jana, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ, 2017. Daně v účetnictví: judikatura, praktické příklady. Praha: Wolters Kluwer. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7552-832-2.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ, 2018. Daňový systém ČR: judikatura, praktické příklady. V Praze: 1. VOX. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

Elektronické publikace

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY, 2018 a. *Obecné informace: Zákon* [online]. [cit. 2019-05-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/ucetnictvi/obecne-informace

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY, 2018 b. *Údaje z výběru daní* [online]. [cit. 2019-05-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY, 2018 c. *Databáze aktuálních daňových tiskopisů* [online]. [cit. 2019-05-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY, 2018 d. *Obecné informace: Daňová povinnost* [online]. [cit. 2019-05-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY, 2018 e. *Obecné informace: Zálohy* [online]. [cit. 2019-05-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace

GOLA, Petr, 2013. Daň z příjmu právnických osob. *Dům Financí* [online]. [cit. 2019-05-24]. Dostupné z: https://dumfinanci.cz/clanky/4509-dan-z-prijmu-pravnickych-osob/

GRODECKÁ, Adéla, 2015. *Výsledek hospodaření běžného období* [online]. 2015 [cit. 2019-05-22]. Dostupné z: https://www.fucik.cz/publikace/vysledek-hospodareni-bezneho-obdobi/

JANOUŠEK, Karel, 2018. Silniční daň: Uplatnění jako daňového výdaje. *Doprava logistika* profi [online]. [cit. 2019-05-24]. Dostupné z: https://www.dlprofi.cz/33/silnicni-dan-uplatneni-jako-danoveho-vydaje-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Etp_WXmJMcE3-RwhBOXZcJI/

KADLEC, Michal, 2018. Sankce podle daňového řádu. Portál Pohoda [online]. [cit. 2019-05-24]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/sankce-podle-danoveho-radu/

PAŠEK, Milan, 2014. *Dlouhodobý nehmotný majetek* [online]. [cit. 2019-05-31]. Dostupné z: https://www.fucik.cz/publikace/dlouhodoby-nehmotny-majetek/

SAGIT, 2018. Náklady. *Účetní průvodce MáDáti* [online]. [cit. 2019-05-31]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=NAKLADY.HTM

ŽUROVEC, Michal, 2018. Stát loni hospodařil s druhým nejlepším výsledkem od roku 1997, schodek dosáhl 6,2 mld. Kč. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2019-05-24]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/pokladni-plneni-sr-leden-listopad-2017-30618

Právní normy

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů

Seznam grafů, schémat a tabulek

Seznam grafů

Graf 2.1 Inkaso daní v roce 2017 10
Graf 2.2 Přehled vývoje inkasa daně z příjmu právnických osob v letech 1993 až 2017 11

Seznam schémat

Schéma 2.1 Poplatníci daně z příjmu právnických osob 12
Schéma 3.1 Postup transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmu právnických osob 15

Seznam tabulek

Tabulka 2.1 Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob 14
Tabulka 3.1 Doba odpisování nehmotného majetku 19
Tabulka 3.2 Doba odpisování jednotlivých odpisových skupin hmotného majetku 20
Tabulka 3.3 Maximální doba tvorby rezervy pro jednotlivé třídy hmotného majetku 21
Tabulka 3.4 Výše daňových opravných položek dle druhu pohledávek 22
Tabulka 3.5 Úprava základu daně z příjmu právnických osob 26
Tabulka 3.6 Sazba odpočtu na podporu odborného vzdělávání 27
Tabulka 3.7 Úprava daně z příjmu právnických osob 28
Tabulka 4.1 Výše a splatnost záloh na daň z příjmu právnických osob 30
Tabulka 5.1 Vliv operací roku 2018 položek na základ daně 34
Tabulka 5.2 Výpočet daňové povinnosti za rok 2018 37