

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**Možnosti transformace výsledku hospodaření na daňový základ
u podnikatelů v ČR**

**Possibilities of transformation of the economic result into the tax base
of entrepreneurs in the Czech Republic**

Dagmar Matušková

Plzeň 2019

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Dagmar MATUŠKOVÁ**

Osobní číslo: **K16B0056K**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**

Název tématu: **Možnosti transformace výsledku hospodaření na daňový základ u podnikatelů v ČR**

Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Charakterizujte rozdíly mezi účetním a daňovým pojetím výnosů a nákladů, proveďte deskripci zásadních změn v období od vstupu ČR do EU po současné znění právních předpisů.
2. Definujte zásady pro správné stanovení základu daně u podnikatelů.
3. Proveďte praktickou aplikaci definovaných zásad pro správné stanovení základu daně u podnikatelů.
4. Uveďte nejčastější chyby při transformaci výsledku hospodaření na základ daně, kterých se v současnosti dopouštějí podnikatelské subjekty v ČR.
5. Navrhněte doporučení a formulujte závěry.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **40 - 60**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:


- **VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka.** *Daňový systém ČR 2016.* Praha: Vox, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.
- **DVOŘÁKOVÁ Veronika a kol.** *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017.* Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-538-3.
- **KRAJČOVÁ Jiřina, PALOCHOVÁ Marcela.** *Účetní souvztáhnosti podnikatelských subjektů.* Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-486-6.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **23. října 2017**
Termín odevzdání bakalářské práce: **23. dubna 2018**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Možnosti transformace výsledku hospodaření na daňový základ u podnikatelů v ČR“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 16.07.2018

.....
Dagmar Matušková

Poděkování

Ráda bych zde poděkovala doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. za cenné rady a připomínky, její vstřícnost a trpělivost při vedení práce.

Obsah

Úvod	8
1. Cíl práce a metodický postup řešení	9
2. Charakteristika účetního a daňového pojetí výnosů a nákladů	11
2.1 Účetní pojetí výnosů	12
2.2 Daňové pojetí výnosů	12
2.3 Účetní vs. daňové pojetí výnosů	13
2.4 Účetní pojetí nákladů	14
2.5 Daňové pojetí nákladů	15
2.6 Účetní vs. daňové pojetí nákladů	16
3. Deskripce meziročních změn ve vztahu ke stanovení základu daně	17
3.1 Vlastní deskripce meziročních změn	18
3.2 Shrnutí meziročních změn	27
4. Obecně ke stanovení základu daně	29
5. Zásady pro správné stanovení základu daně z příjmů	33
5.2 Definování zásad pro správné stanovení základu daně	33
5.2.1 Zásada správného účetnictví	33
5.2.2 Zásada respektování a dodržování daňových předpisů	34
5.2.3 Zásada daňové souvztažnosti	34
5.2.4 Zásada věcné a časové souvislosti	35
5.2.5 Zásada opatrnosti	35
5.2.6 Zásada komplexního přístupu	35
5.3 Shrnutí problematiky zásad	36
6. Praktická aplikace definovaných zásad	37
6.1 Charakteristika fiktivního poplatníka	37
6.2 Data a operace fiktivního poplatníka v roce 2018	38
6.3 Transformace výsledku hospodaření na základ daně při respektování definovaných zásad	40
6.4 Zhodnocení vlivu rozdílnosti daňového a účetního pojetí výnosů a nákladů na základ daně	51

7. Nejčastější chyby při stanovení základu daně a doporučení, jak se jim vyhnout	53
.....	
7.1 Chyby při stanovení základu daně	54
7.2 Důsledky chybně stanoveného základu daně.....	57
Závěr	58
Literatura a další zdroje.....	60
Seznam obrázků a tabulek.....	62
Seznam použitých zkratk	63
Seznam příloh.....	64

Úvod

Stanovení daně z příjmů poplatníka, který je podnikatelem vedoucím podvojně účetnictví, je stále velmi náročné, přitom podnikatelé výši své daně z příjmů zjišťují každý rok. Základní právní předpis, který upravuje transformaci výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví na základ daně z příjmů, Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je jeden z nejčastěji novelizovaných právních předpisů, což může být příčinou určité právní nejistoty a pravděpodobně i důvodem, proč se poplatníci při stanovení základu daně z příjmů dopouštějí chyb. Poplatník daně z příjmů je nucen sledovat veškeré legislativní změny, které mohou ovlivnit stanovení jeho základu daně z příjmů, následně musí podat daňové přiznání k dani z příjmů při respektování zákonné úpravy platné pro příslušné zdaňovací období, vypočítat svoji daňovou povinnost a v neposlední řadě musí odvést daň příslušnému finančnímu úřadu.

Zákonná úprava, zejména výše uvedený zákon o daních z příjmů, dosud vychází z toho, že výsledek hospodaření, který účetní jednotka zjišťuje z účetnictví, není roven základu daně z příjmů, a to proto, že účetnictví a daňový systém sledují každý rozdílný cíl. Smyslem účetnictví je podat věrný a poctivý obraz skutečnosti a naproti tomu stojí daňový systém, jehož cíl je v podstatě ryze fiskálního charakteru.

Největší úskalí představuje stanovení základu daně z příjmů podnikající právnické osoby, proto se tato práce zabývá problematikou transformace výsledku hospodaření na základ daně výhradně kapitálových obchodních společností.

Jak je vidět, transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů podnikatelů je stále velmi aktuální téma a nabízí široké spektrum možností jeho zpracování. V této práci je kladen důraz na zpracování dané problematiky v hlubším kontextu za využití poznatků z praxe a jsou zde zpracovány i důvody konkrétních transformačních postupů ve vztahu ke stanovení základu daně z příjmů.

1. Cíl práce a metodický postup řešení

Cílem této práce je provést deskripci meziročních změn legislativní úpravy ve vztahu ke stanovení základu daně z příjmů u podnikajících právnických osob, které mají své sídlo v České republice a dále charakterizovat rozdíly mezi účetním a daňovým pojetím výnosů a nákladů. Cílem práce je také definování zásad pro správné stanovení základu daně z příjmů u podnikajících právnických osob a ve vlastní části práce tyto zásady prakticky aplikovat a identifikovat nejčastější chyby při stanovení základu daně z příjmů.

V práci budou uplatněny tyto metody:

- deskripce meziročních změn právních předpisů upravujících stanovení základu daně z příjmů podnikající právnické osoby,
- komparační analýza účetního a daňového pojetí výnosů a nákladů,
- vyhodnocení dopadu rozdílnosti účetního a daňového pojetí výnosů a nákladů na základ daně podnikající právnické osoby,
- formulace zásad pro správné stanovení základu daně z příjmů,
- aplikace zásad pro správné stanovení základu daně z příjmů u fiktivního poplatníka daně z příjmů právnických osob,
- identifikace nejčastějších chyb poplatníků při stanovení základu daně a jejich dopad na výši daňové povinnosti poplatníka, resp. na výši odvodu do veřejného rozpočtu,
- formulace doporučení, jak se chybám při stanovení základu daně vyhnout.

Změny právních předpisů se vztahem ke stanovení základu daně z příjmů jsou zpracovány za období od vstupu České republiky do Evropské Unie do konce roku 2018. Tyto změny se vztahují ke stanovení základu daně z příjmů poplatníka, který je podnikatelem a zároveň se jedná o osobní kapitálovou obchodní společnost. Je na místě uvést, že cílem práce není provést taxativní výčet veškerých změn, ke kterým ve sledovaném období došlo, ale jsou zachyceny ty nejpodstatnější změny vztahující se k co možná nejširšímu okruhu poplatníků daně z příjmů právnických osob. Je například abstrahováno od změn vztahujících se pouze k omezenému okruhu poplatníků např. bankám, pojišťovnám, školským zařízením a podobně, a dále ke změnám vztahujícím se k přeměnám obchodních společností. Problematika přeměn obchodních společností je

poměrně obsáhlá a z daňového pohledu i celkem zajímavá, navzdory (anebo právě proto) principu daňové neutrality přeměn, proto by bylo vhodnější věnovat tomuto tématu samostatnou práci v jejím plném rozsahu. Změny jsou řazeny chronologicky podle jednotlivých kalendářních roků, pro jejichž zdaňovací období lze novelizované znění příslušného zákona poprvé použít. Do práce jsou zahrnuty i některé změny právních předpisů, které sice nemají faktický dopad na úpravu výsledku hospodaření na základ daně, ale navzdory tomu, že se jedná o změny spíše terminologického charakteru, mohou mít na tuto problematiku zásadní vliv. Tyto změny mají obvykle za cíl zvýšit právní jistotu poplatníka, a proto je nelze pominout.

Rozdílnost nákladů a výnosů z účetního a daňového hlediska je zpracována na základě literární rešerše, kdy jsou nejprve definovány náklady a výnosy z účetního a daňového hlediska zvlášť a následně je provedeno porovnání těchto hledisek. Výsledkem tohoto porovnání je sestavení grafického přehledu, kde jsou znázorněny vztahy mezi daňovým a účetním pojetím nákladů a výnosů. Na základě provedené komparační analýzy je vyhodnocen dopad rozdílnosti účetního a daňového pojetí výnosů a nákladů na základ daně podnikající právnické osoby.

Na základě vlastních zkušeností v rámci své profesní praxe se autorka pokusila definovat zásady pro správné stanovení základu daně u podnikajících právnických osob a tyto zásady jsou aplikovány u fiktivního poplatníka daně z příjmů právnických osob, jehož případová studie je sestavena z údajů více daňových subjektů.

Na závěr vlastní části práce je uvedeno shrnutí dané problematiky a navržena doporučení pro účetní jednotky pro snadnější orientaci v položkách, které podléhají nebo mohou podléhat úpravě podle daňových zákonů při úpravě výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob.

2. Charakteristika účetního a daňového pojetí výnosů a nákladů

Obdobně jako mají dva lidé různé cíle, musí vynaložit různé úsilí a zpravidla se ke svému cíli dostanou i různou cestou. Podobný princip je možné sledovat při charakteristice účetního a daňového pojetí nákladů a výnosů. Důvodem rozdílnosti účetního a daňového pojetí nákladů a výnosů, respektive účetnictví a daňového systému, je tedy zejména rozdílný cíl. Tento důvod rozdílnosti účetnictví a daňového systému spatřují Dvořáková, Pitterling a Skalická (2017), kteří uvádějí, že výsledek hospodaření zjištění podle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), není a nemůže být považován za základ daně, protože účetnictví a daňová pravidla sledují rozdílné cíle. Účetnictví by mělo věrně a poctivě zobrazovat skutečnost o finanční a ekonomické situaci poplatníka, zatímco daňová pravidla sledují jasný cíl – vybrat daň.

Autoři Chalupa, Kadlec, Pilátová a kol. (2018) rozlišují dva základní pohledy na vztah účetnictví a daňové soustavy:

1. tzv. daňové účetnictví, tj. v případě, že prvotní úloha účetnictví je podřízena potřebě zjištění základu daňové povinnosti, tzn. zásady oceňování majetku a závazků, charakteristiky nákladů, výnosů a výsledku hospodaření plně respektují požadavky daňové soustavy,
2. účetnictví, jehož primárním záměrem je věcné a poctivé zobrazení ekonomické reality konkrétní účetní jednotky při respektování potřeb jejího efektivního finančního řízení a základ daňové povinnosti se v zásadě zjišťuje, byť z účetních záznamů, mimo účetní systém.

Pro naprostou většinu evropských zemí včetně České republiky je určující druhé vymezení vztahu účetnictví a daňového systému (Chalupa, Kadlec, Pilátová a kol., 2018). Na základě výše uvedeného lze shrnout, že elementárním důvodem rozdílnosti nákladů a výnosů je rozdílný cíl, když účetnictví sleduje cíl věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a naproti tomu stojí daňový systém, jehož cíl je především fiskálního charakteru.

Nutnost a rozsáhlost úpravy výsledku hospodaření na základ daně vyplývá z průběžně se zvyšující relativní nezávislosti účetních a daňových předpisů, která spočívá v tom, že daně a ostatní vztahy fiskální povahy jsou nedílnou součástí ekonomické reality

a předmětu podnikového účetnictví, v důsledku čehož nemohou být vztahy mezi účetní a daňovou soustavou nikdy plně nezávislé a požadavky daňových předpisů budou ovlivňovat obsah řady účtů (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2018).

2.1 Účetní pojetí výnosů

České účetní předpisy neobsahují definici výnosů, ale lze ji nalézt v Mezinárodních účetních standardech, například IFRS definuje výnosy takto: „*Výnosy jsou hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými činnostmi účetní jednotky, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků.*“ (International Accounting Standards Board, 2016, s. A39, dle překladu autorky).

Z účetního hlediska se za výnosy považují veškeré položky zaúčtované v průběhu účetního a současně zdaňovacího období ve prospěch účtů účtové třídy 6. Účetní pojetí výnosů nerozlišuje výnosy na výnosy účinné či neúčinné ve vztahu k výsledku hospodaření, neboť „účetně“ účinné jsou veškeré zaúčtované výnosy. Předmětem podvojného účetnictví jsou vedle aktiv a pasiv účetní jednotky také náklady a výnosy (§ 2 zákona o účetnictví) přičemž postupy účtování o výnosech stanovuje zejména Český účetní standard pro podnikatele č. 019 v článku č. 4.

2.2 Daňové pojetí výnosů

Zatímco z účetního hlediska jsou všechny výnosové položky účinné vůči výsledku hospodaření, pro daňové účely toto neplatí, nelze tedy říci, že jsou všechny výnosové položky daňově účinné vůči základu daně z příjmů. Je nutné zde poznamenat, že příjmy poplatníka, který je účetní jednotkou a vede podvojný účetnictví, jsou jeho výnosy a jeho výdaje jsou jeho náklady (§ 21h zákona o daních z příjmů). Zákon o daních z příjmů totiž pod pojem příjmy zahrnuje i výnosy poplatníka, který je účetní jednotkou účtující v soustavě podvojného účetnictví, podobně jako pod pojem výdaje zahrnuje i náklady.

Zákon o daních z příjmů rozděluje výnosy do tří kategorií, které lze charakterizovat takto:

- nejrozsáhlejší kategorií jsou zdanitelné příjmy, které jsou součástí základu daně z příjmů vždy. Zákon o daních z příjmů je v § 18 odstavci 1 definuje jako příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud v zákoně není

uvedeno jinak. Příjmy, respektive výnosy, které jsou vždy předmětem daně, jsou například výnosy z prodeje zboží či vlastních výrobků.

- Druhá kategorie vymezuje výnosy, které předmětem daně nejsou. Oproti zdanitelným příjmům, jsou příjmy, které předmětem daně nejsou, taxativně vymezeny v § 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů a jsou jimi například příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, které je Česká republika povinna uhradit (§ 18 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů).
- Do třetí kategorie výnosů z daňového hlediska patří příjmy osvobozené od daně, které jsou uvedeny v § 19 zákona o daních z příjmů. Jedná se opět o taxativní vymezení. Příjmy osvobozené od daně z příjmů jsou například příjmy z podílu na zisku, který vyplácí dceřiná společnost, která je daňovým rezidentem, mateřské společnosti (§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daních z příjmů). Do této kategorie lze zařadit i osvobozené bezúplatné příjmy, které jsou upraveny v § 19b zákona o daních z příjmů. Patří sem například příjmy z nabytí dědictví nebo odkazu.

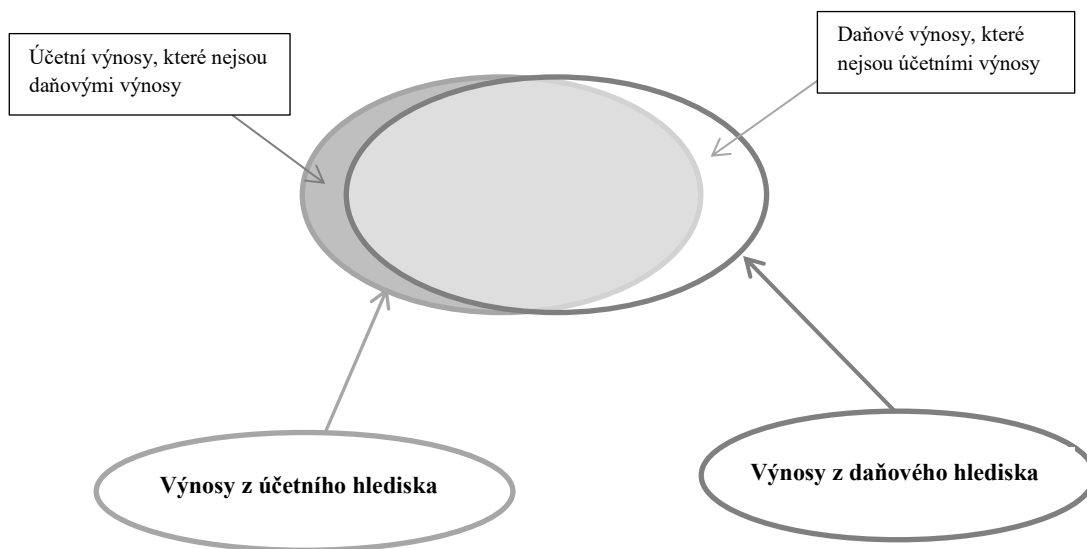
Vzhledem k tomu, že vedle výnosů, které zákon o daních z příjmů rozděluje mezi výše uvedené kategorie, se do příjmů, respektive výnosů, podle zákona o daních z příjmů zahrnují i nepeněžní příjmy, lze definovat jednu samostatnou kategorii, do které lze zařadit částky, které mají povahu daňového výnosu, neboť jsou poplatníkem zdaňovány jako výnos, ovšem nejedná se o výnos, který by byl zachycen v účetnictví poplatníka. Takovým výnosem může být například majetkový prospěch poplatníka podle § 19b odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

2.3 Účetní vs. daňové pojetí výnosů

Vzhledem k obsahové náplni ustanovení § 18 odst. 2 a § 19 zákona o daních z příjmů, lze říci, že předmětem daně podnikající právnické osoby jsou téměř všechny výnosové položky, vyjma například podílů na zisku a převodu podílu za splnění určitých podmínek. Základ daně z příjmů podnikající právnické osoby bude tedy příjmy, které jsou předmětem daně, zhruba stejně ovlivněn jako výnosy podle zákona o účetnictví. U podnikajících právnických osob se lze zpravidla setkat se zdanitelnými příjmy a s příjmy osvobozenými od daně (Skálová, 2017). Pokud jde o srovnání výnosů z daňového a účetního hlediska, lze říci, že u běžného poplatníka daně z příjmů

právnických osob (kapitálová obchodní společnost, která není spojenou osobou) je základ daně ovlivněn výnosy z daňového hlediska srovnatelně, jako je výsledek hospodaření ovlivněn účetními výnosy.

Obrázek 1: Vztah účetních a daňových výnosů



Zdroj: Zákon o účetnictví a zákon o daních z příjmů, 2018

Zpracoval: Dagmar Matušková, 2019

Z obrázku č. 1 lze vypožorovat, že výnosy z účetního a daňového pohledu se téměř kryjí, a je tomu tak proto, že rozdíly mezi nimi nejsou nijak výrazné, neboť zaúčtované výnosy jsou málokdy vyloučeny ze zdanění (například úhrada pohledávky, která byla odepsána nedaňově) a zároveň zřídka se lze setkat s nezaúčtovanými výnosy, které jsou předmětem daně, respektive je třeba o ně zvýšit výsledek hospodaření a tím je zahrnout do základu daně z příjmů právnických osob (zde je jako příklad možno uvést majetkový prospěch u bezúročné zápůjčky).

2.4 Účetní pojetí nákladů

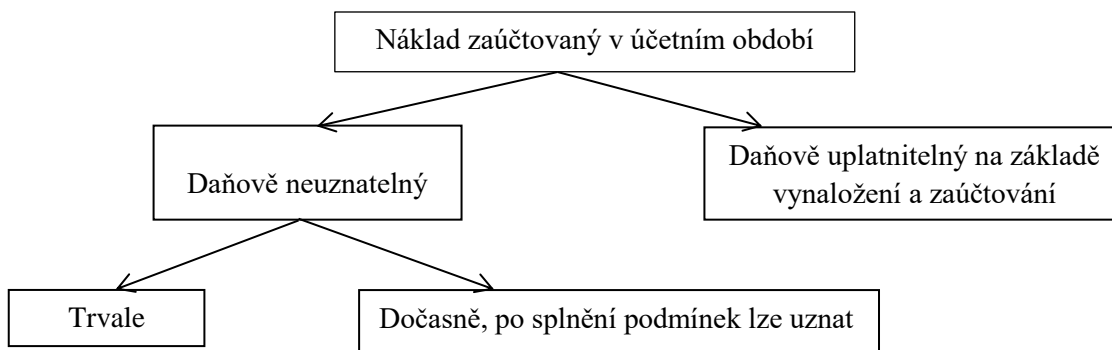
Stejně jako výnosy nejsou ani náklady definovány v žádném českém právním předpise upravujícím účetnictví. Definici nákladů lze opět nalézt v Mezinárodních účetních standardech IAS/ IFRS: „*Náklad je snížení ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením dluhů a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.*“ (International Accounting Standards Board, 2016, s. A39, dle překladu autorky).

Podobně jako u účetního pojetí výnosů jsou nákladovou položkou účinnou vůči výsledku hospodaření veškeré náklady zaúčtované účetní jednotkou na vrub účtů účtové třídy 5. Pro účely zjištění daňové povinnosti účetní jednotky jako poplatníka daně z příjmů právnických osob je důležitý výsledek hospodaření před zdaněním, který nezahrnuje náklady zaúčtované v účtové skupině 59 (daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů), když z logiky věci tyto náklady nemohou být zahrnuty do výsledku hospodaření, ze kterého se teprve bude výše daně zjišťovat. Postupy účtování o nákladech vymezuje Český účetní standard pro podnikatele č. 019 v článku č. 3.

2.5 Daňové pojetí nákladů

Náklady lze podle zákona o daních z příjmů rozdělit do několika skupin, přičemž posouzení daňové účinnosti nákladu je patrně obtížnější, než je tomu v případě výnosů. Základní pravidlo pro daňovou uznatelnost konkrétního nákladu je uvedeno v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a sice, musí se jednat o náklad v prokázané výši vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Splnění této podmínky je nadřazené všem dalším podmínkám pro daňovou uznatelnost nákladu.

Obrázek 2: Rozdělení nákladů z pohledu daňového



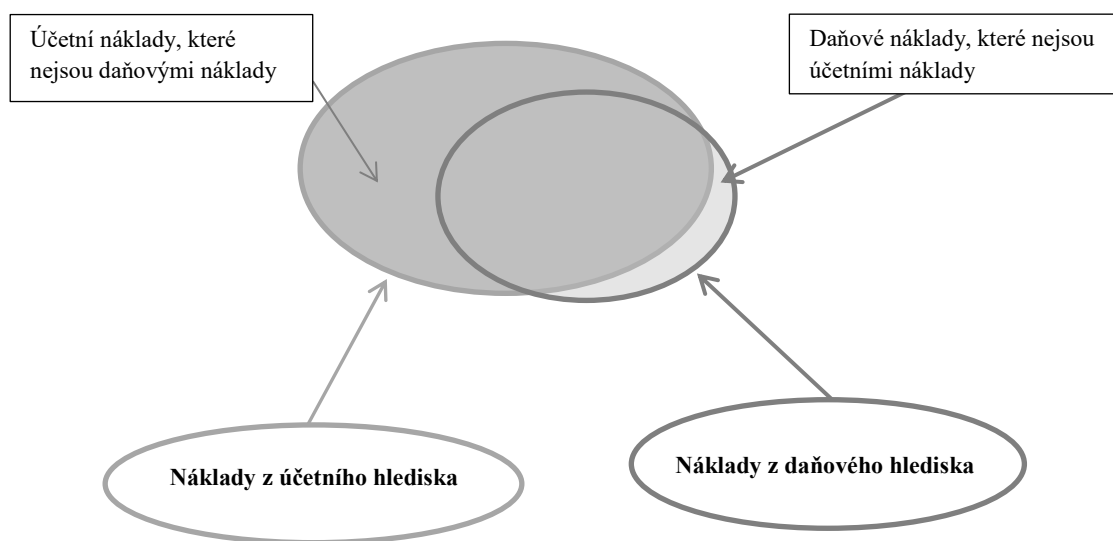
Převzato: Skálová, 2017

Výše uvedené schéma znázorňuje členění nákladů z hlediska daňového. Rozdílnost tedy spočívá jednak v tom, co je a co není daňově účinným nákladem, ale také v tom, kdy je to daňově účinným nákladem a kdy není. Nežřídko se lze setkat s náklady zaúčtovanými v běžném účetním a zdaňovacím období, které jsou daňově uznatelné až v následujícím zdaňovacím období. Typicky bývají takovými náklady například smluvní pokuty, které zákon o daních z příjmů uznává jako daňově účinný náklad až po jejich zaplacení, které může nastat až v dalším zdaňovacím období (§ 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů).

2.6 Účetní vs. daňové pojetí nákladů

Jak je vidno, v účetnictví poplatníka je nákladem vše, co je v průběhu účetního období zaúčtováno na vrub účtů účtové třídy 5, ale z daňového hlediska je třeba tyto náklady posoudit z více hledisek. Poplatník daně z příjmů může daňově uplatnit jen takové náklady, které vynaložil za účelem jasně stanoveným v zákoně o daních z příjmů. Je zřejmé, že úhrn daňově účinných nákladů bude obvykle užší než úhrn nákladů ovlivňujících výsledek hospodaření.

Obrázek 3: Vztah účetních a daňových nákladů



Zdroj: Zákon o účetnictví a zákon o daních z příjmů, 2018

Zpracoval: Dagmar Matušková, 2019

Vztah účetních a daňových nákladů shrnuje obrázek č. 3, ze kterého je patrné, že účetní náklady představují podstatně širší okruh než náklady daňové. Důvodem je to, že účetní náklad musí splňovat kritéria zákona o daních z příjmů, aby byl uznán nákladem daňovým, a tím hlavním kritériem je účel vynaložení nákladu. Existuje pouze velmi malá část nákladů, které jsou daňově uznatelné, a nejedná se přitom o účetní náklady. Příklady účetních nákladů, které nejsou daňovými náklady, lze uvést mnoho, jedná se například o poskytnuté dary, nezaplacené smluvní sankce, sankce vyměřené finančním úřadem, manka a škody na majetku přesahující výši náhrad a tvorba a zúčtování opravných položek k hmotnému majetku. Naproti tomu příkladem daňových nákladů, které nejsou účetním nákladem, není mnoho, jedná se například o částku ve výši rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy v případě, že daňové odpisy jsou nižší, nebo výdajový paušál na dopravu.

3. Deskripce meziročních změn ve vztahu ke stanovení základu daně

Obsahem této kapitoly je charakteristika změn, které zaznamenaly právní předpisy – zejména zákon o daních z příjmů, zákon o účetnictví, Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), a 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 pro podnikatele“), v ustanoveních vztahujících se ke stanovení základu daně z příjmů právnických osob – podnikatelů, od vstupu České republiky do Evropské Unie, tedy od 01.05.2004, do 31.12.2018.

Vzhledem k tomu, že období počátku sledování změn vztahujících se ke stanovení základu daně z příjmů je stanoveno na okamžik vstupu České republiky do Evropské Unie, je na místě uvést několik informací o harmonizaci přímých daní v rámci EU.

V rámci procesu evropské integrace je usilováno mimo jiné o harmonizaci daňových systémů. V tomto směru nejvíce pokročily nepřímé daně, zejména pak daň z přidané hodnoty, která již má v rámci Evropské unie jednotnější podmínky, ovšem sazby daně dosud sjednocené nejsou. Dosud je stanovení sazeb daně a výše daně plně v kompetenci vlády jednotlivého státu, nikoliv Evropské unie. Ve zdanění právnických osob jsou však oblasti, které vyžadují přístup na úrovni Evropské Unie, aby se odstranily překážky fungování vnitřního trhu, zajistila se spravedlivá soutěž a na centrální úrovni se řešily společné problémy, jako je například vyhýbání se daňové povinnosti a odstranění dvojího zdanění v různých zemích Evropské Unie. Ve své činnosti se Evropská Unie zaměřuje na zpřísnění daňové legislativy, aby se zamezilo daňovému plánování, přesouvání zisku a zneužívání práva (Evropská komise, 2015).

Jak uvádí Nerudová (2017), v porovnání s prvotními cíli Evropské komise v oblasti přímých daní již nadále není usilováno o harmonizaci sazeb, ale pouze o sjednocení daňových základů. V otázkách přímých daní tedy Evropská komise usiluje pouze o strukturální harmonizaci. V oblasti daně z příjmů právnických osob Evropská unie dohlíží na dodržování spíše obecných zásad, jako je nediskriminace a volný pohyb na jednotném trhu (Euroskop, 2018).

Základní právní předpis upravující daně z příjmů podnikatelů – zákon o daních z příjmů, je jedním z nejčastěji novelizovaných právních předpisů, neboť od vstupu České republiky do Evropské Unie do konce roku 2018 byl novelizován přesně 139krát. Častokrát se jedná o změny pouze terminologického charakteru, neboť zákon o daních z příjmů ve svých ustanoveních často odkazuje na jiné právní předpisy a v případě jejich změny zákon o daních z příjmů tyto změny také reflektuje, nicméně předmětem vlastní deskripce meziročních změn jsou pochopitelně věcné změny, které mohou ovlivnit základ daně z příjmů právnických osob.

Pokud je u konkrétního bodu uvedeno pouze ustanovení bez označení zákona, jedná se vždy o zákon o daních z příjmů, v ostatních případech je zákon označen výslovně.

3.1 Vlastní deskripce meziročních změn

Změny ve zdaňovacím období roku 2004 – změny od 01.05.2004

Vstup České republiky do Evropské Unie znamenal výrazné změny v mnoha oblastech a jinak tomu nebylo ani v oblasti daní. Zpočátku se však jednalo zejména o terminologické úpravy a zpřesnění – například novela zákona o daních z příjmů účinná již od 01.01.2004 reflektuje novelu zákona o účetnictví a začíná používat termín „výsledek hospodaření“ namísto „hospodářský výsledek“.

- Ustanovení, které se týká postoupených pohledávek a jejich daňové účinnosti (§ 24 odst. 2 písm. s)) se vztahuje i na směnku přijatou jako platební prostředek (směnka k inkasu) s výjimkou převodu směnky po lhůtě její splatnosti. Jedná se o legislativně technické zpřesnění možnosti uplatňovat daňově uznatelné výdaje v souvislosti se směnkou jako cenným papírem, neboť např. tvorba opravných položek k pohledávkám vzniklých z titulu cenného papíru byla jako daňově uznatelný výdaj vyloučena novelou zákona o rezervách počínaje rokem 2004.
- V souvislosti se vznikem Evropského hospodářského zájmového sdružení jako právnické osoby se sídlem v České republice bylo do zákona o daních z příjmů doplněno, že členské příspěvky poskytnuté tomuto sdružení nejsou daňově uznatelným nákladem (§ 25 odst. 1 písm. m)).

Změny ve zdaňovacím období roku 2005

Novely účinné pro rok 2005 přinesly další terminologické úpravy, ale i některé změny týkající se úpravy výsledku hospodaření na základ daně z příjmů. Nejvýraznější změny přinesl zákon č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

- Nové znění § 23 odst. 3 písm. a) bod 6, podle kterého se postoupení pohledávky ze smluvních sankcí na straně věřitele posuzuje shodně jako úhrada, tedy, věřitel musí zvýšit výsledek hospodaření o částku pohledávky při jejím postoupení, pokud tato pohledávka byla v minulosti položkou snižující výsledek hospodaření.
- § 23 odst. 4 písm. i) – do základu daně se nezahrnují příjmy v důsledku změny ocenění podílu v obchodní společnosti nebo družstvu ekvivalencí, pokud je tato změna zaúčtována jako náklad nebo výnos, protože podle pro účely zákona o daních z příjmů se ocenění ekvivalencí nepovažuje za ocenění reálnou hodnotou.
- Do nákladů souvisejících s uplatněním odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje nelze zahrnout licenční poplatky (§ 34 odst. 4).

Změny ve zdaňovacím období roku 2006

Nejpodstatnější změny roku 2006 přinesl zákon č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony.

- Do § 23 byl doplněn nový odstavec 17, který říká, že výsledek hospodaření se u poplatníků, kteří vedou účetnictví, neupravuje o oceňovací rozdíly ze změny reálné hodnoty u a) cenného papíru s výjimkou směnek, dále b) derivátu a části majetku a závazku zajištěného derivátem, c) závazku vrátit cenný papír, který poplatník zcizil a do okamžiku ocenění jej nezískal zpět, d) finančního umístění a technických rezerv u poplatníků, kteří mají povolení k provozování pojišťovacích nebo zajišťovacích činností.
- Úroky z prodlení s výjimkou zaplacených smluvních úroků v obchodních vztazích nejsou daňově uznatelným nákladem (§ 25 odst. 1 písm. f)).

Změny ve zdaňovacím období roku 2007

Změny zákona o daních z příjmů v tomto období reflektují zejména nový zákoník práce (Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů).

- Jednou z oblastí, kde došlo v tomto roce ke změně, je oblast cestovních náhrad. Od roku 2007 je stanovena minimální výše cestovních náhrad a pro podnikatelské subjekty není stanovena žádná horní hranice pro výplatu cestovních náhrad na straně zaměstnavatele (na rozdíl od nepodnikatelských subjektů, kteří horní limity stanovené mají), (§ 24 odst. 2 písm. zh)).
- Všechny náhrady na straně zaměstnavatele jsou daňově uznatelné (a to například i odměny při životních výročích, které nejsou součástí mzdy – vypuštěna druhá část věty v § 25 odst. 1 písm. d)).
- Poplatník daně z příjmů jako zaměstnavatel může od tohoto roku zahrnout tzv. ochranné nápoje, které se poskytují tam, kde to stanoví příslušné předpisy – tím je Nařízení vlády č. 178/2001 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci, v platném znění, mezi daňově uznatelné náklady (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 1).

Změny ve zdaňovacím období roku 2008

Pro toto období byly nejpodstatnější změny provedeny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

- Podle nového znění § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 má poplatník na straně dlužníka povinnost dodanit neuhrazené závazky, které odpovídají pohledávkám, od jejichž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částky závazků zachyceného v rozvaze, které zanikly jinak než vyjmenovanými způsoby, a za dalších podmínek. Podstatné je uvést, že toto ustanovení se nevztahuje na dlužníky v insolvenčním řízení, ale vztahuje se i na závazky, které vznikly před rokem 2008.
- Rok 2008 přinesl změnu i v oblasti nízké kapitalizace – nové znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) stanovuje oproti předchozí úpravě přísnější pravidla pro uplatňování nákladů souvisejících s poskytováním úvěrů a půjček. Podle novely zákona by se měl poměr vlastního a cizího kapitálu posuzovat i u nespojených osob, ovšem další novela zákona přijatá a účinná v roce 2009 toto zpětně eliminuje

a test nízké kapitalizace tak zůstává povinností pouze pro spojené osoby. S ohledem na obtížnost zjištění neuznatelných finančních nákladů vydalo Ministerstvo financí k této problematice Sdělení pod č. j. 15/103445/2007-151.

- Ke změnám došlo i v oblasti finančního leasingu. Nově musí nájemce hmotného majetku zvýšit výsledek hospodaření o 1 % z úhrnu nájemného za rok, resp. zdaňovací období, pokud je 1 % vyšší než 1 mil. Kč (§ 25 odst. 1 písm. zm)).
- Byl zrušen limit nákladů na pořízení osobního automobilu (zrušeno ustanovení § 27 odst. 2). Od roku 2008 lze tedy daňově odpisovat i osobní automobily za vyšší pořizovací cenu než 1,5 mil. Kč.
- O hodnotu závazku zaniklého splněním, započtením nebo splnutím je možné snížit základ daně, pokud byl o hodnotu tohoto závazku zvýšen výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 6).

Změny ve zdaňovacím období roku 2009

V tomto roce bylo opětovně novelizováno několik ustanovení, která byla novelizována i v předchozích letech. Nejvýraznější změny tohoto období vyplývají ze zákona č. 2/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony a ze zákona č. 87/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

- Zdrojem příjmů jsou i sankce ze závazkových vztahů (doplněno do § 22 odst. 1 písm. g) bod 12).
- Novela zákona o daních z příjmů zavádí nově možnost uplatnit tzv. paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem. Tento paušální výdaj je možné uplatnit nejvýše za tři silniční motorová vozidla a jeho výše je stanovena na 5 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc používání tohoto vozidla, pokud je využito za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud je vozidlo použito za tímto účelem pouze z části, protože zčásti je používáno k soukromým účelům, je výše tohoto paušálního výdaje 80 %, tj. 4 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc (§ 24 odst. 2 písm. zt)).
- Pokud poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, stávají se skutečné náklady na spotřebované hmoty a parkovné daňově neúčinným nákladem a poplatník o tyto náklady zvýší výsledek hospodaření (§ 25 odst. 1 písm. zp)).

- V případě, že poplatník uplatní krácený paušální výdaj na dopravu, jsou daňově uznatelným nákladem odpisy tohoto vozidla jen do výše 80 % (§ 28 odst. 6).

Změny ve zdaňovacím období roku 2010

Pro zdaňovací období roku 2010 se většinou jednalo o technické změny v důsledku přijetí jiných zákonů, upravovala se některá terminologie a odkazy na novelizovaná znění jiných zákonů. Co je ale rozhodně podstatná změna, která se stanovení základu daně sice netýká, ale určitě stojí za zmínku, je nová sazba daně. Od roku 2010 je sazba daně z příjmů právnických osob stanovena na 19 % a v této výši je platná až do roku 2018.

- V reakci na možnost využití metody komponentního odpisování novelou vyhlášky pro podnikatele bylo do § 23 odst. 2 písm. a) doplněno, že pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření zjištěného bez vlivu této metody.

Změny ve zdaňovacím období roku 2011

Nejvíce změn v tomto roce se týká podílových fondů a přeměn obchodních společností, na které není tato práce zaměřena.

- Změnily se podmínky pro daňový odpis pohledávky (§ 24 odst. 2 písm. y)). Podmínka uplatňování opravných položek byla nahrazena vymezením titulu pohledávek, ke kterým nelze vytvářet daňově uznatelné opravné položky (pohledávka nabytá bezúplatně a pohledávka vzniklá mezi spojenými osobami). Byla odstraněna nemožnost daňově odepsat pohledávku s rozvahovou hodnotou v okamžiku vzniku vyšší než 200 000 Kč, která nebyla řešena soudně, a také nemožnost daňově odepsat pohledávku s rozvahovou hodnotou v okamžiku vzniku nižší než 200 000 Kč, od jejíž splatnosti uplynulo méně než 6 měsíců.
- V případě porušení podmínek daňové účinnosti nákladu lze zjednat nápravu v tom zdaňovacím období, kdy k porušení podmínek došlo (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 3). Tato nová úprava se vztahuje na situace, kdy k porušení podmínek daňové účinnosti došlo po účinnosti novely zákona, ovšem ne na situace, kdy byl náklad uplatněn ve zdaňovacím období, za které již ke dni účinnosti novely zákona uplynula lhůta pro stanovení daně.

Změny ve zdaňovacím období roku 2012

- V ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) byla slova „odměny členům statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob“ zrušena a v důsledku toho lze odměny jednatelů, ředitelů a jiných orgánů právnické osoby uplatnit jako daňově uznatelný náklad.

Změny ve zdaňovacím období roku 2013

Největší změny důležité pro toto zdaňovací období vyplývají ze změn účetních předpisů, v jejichž důsledku se změnilo vykazování některých položek, které mají vliv na stanovení základu daně z příjmů.

- Pravděpodobně největší změnu v uvedeném období přinesla novela vyhlášky pro podnikatele. Rozvaha obsahuje novou položku A.IV.3 – Jiný výsledek hospodaření minulých let, na které se projeví opravy významných účetních chyb a rozdíly ze změn účetních metod. Změna metody vykazování účetních oprav nebo změn bude mít dopad i na stanovení základu daně, neboť tyto opravy či změny již nadále není nutné účtovat výsledkově, ale bude se nově jednat o položku kapitálu, to znamená, že tyto opravy nebo změny již nebudou ovlivňovat výsledek hospodaření toho období, ve kterém poplatník o této opravě účtuje. Nadále však zůstává zachováno, že poplatník podá dodatečně daňové přiznání za to zdaňovací období, ve kterém měl být vykázan jiný výsledek hospodaření.

Změny ve zdaňovacím období roku 2014

Změny tohoto období reflektují rekonstrukci soukromého práva, neboť k 01.01.2014 nastala účinnost Zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), a Zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obchodních korporacích“). K tomuto datu byla mimo jiné zrušena daň dědická a daň darovací a tyto daně se integrovaly do zákona o daních z příjmů. Největší podíl změn představují změny terminologického charakteru, když například podle nové právní úpravy soukromého práva se již vůči dodavatelům neevidují závazky, nýbrž dluhy, a nemovitosti jsou nemovité věci.

- V souvislosti se zrušením daně dědické bylo do § 19b odst. 1 písm. a) zapracováno, že příjmy z nabytí dědictví nebo odkazu jsou osvobozené od daně z příjmů právnických osob.
- Výsledek hospodaření se zvyšuje o částku ve výši rozdílu mezi dosavadním dluhem a dluhem novým nižší hodnoty vzniklou na základě dohody, kterou se dosavadní dluh nahrazuje dluhem novým (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 17).
- Sjednotil se režim pohledávek podle § 8 a § 8a, když od roku 2014 nelze tvořit opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, které jsou spojenými osobami (§ 8 zákona o rezervách).
- Jsou stanovena pouze dvě pásma (namísto dosavadních šesti) pro tvorbu opravných položek. Opravné položky lze podle ustanovení § 8a zákona o rezervách tvořit k pohledávkám, od jejichž splatnosti uplynulo více než a) 18 měsíců, a to ve výši 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky; b) 36 měsíců, a to ve výši 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky. Novelizované znění § 8a zákona o rezervách se poprvé použije u pohledávek vzniklých po 01.01.2014.

Změny ve zdaňovacím období roku 2015

Podle Nejvyššího správního soudu nebyl v zákoně o daních z příjmů jednoznačně definován základ daně poplatníka s podvojným účetnictvím, a proto byl zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, do zákona o daních z příjmů s účinností od 01.01.2015 doplněn § 21h, který definuje, že u poplatníka, který je účetní jednotkou účtující v soustavě podvojného účetnictví, jsou příjmy jeho výnosy a výdaje jeho náklady, a to ve vazbě na účetnictví. Jedná se sice o terminologické zpřesnění, nikoliv o věcnou změnu, která transformaci výsledku hospodaření neovlivní, nicméně se jedná o podstatnou náležitost, která v zákoně o daních z příjmů dosud chyběla.

- Bylo novelizováno znění § 23 odst. 3 písm. a) bod 14 a současně § 23 odst. 3 písm. c) bod 6, a to v tom smyslu, že výsledek hospodaření se bude zvyšovat či snižovat pouze v případě změny účetní metody, která ovlivňuje výsledek hospodaření.
- Nově je také upraveno znění § 23 odst. 4 písm. e), kdy se do základu daně nezahrnují výnosy, které přímo souvisejí s daňově neúčinnými náklady, a to maximálně do výše těchto nákladů. Bylo vypuštěno, že se musí jednat

o daňově neúčinné náklady předchozích zdaňovacích období, to znamená, že se tato daňová souvislost uplatní i ve vztahu k daňově neúčinným nákladům aktuálního zdaňovacího období.

- Poplatník bude povinen zvýšit výsledek hospodaření o částku rozdílu mezi cenou sjednanou se spojenou osobou a cenou obvyklou na trhu, pokud byl výsledek hospodaření snížen podle § 23 odst. 7 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 19).
- Rozšířila se definice finančního leasingu pro účely daní z příjmů, a to z důvodu jednoznačného vymezení, zda je uskutečnění transakce z hlediska obsahu finančním leasingem nebo operativní pronájem (§ 21d). Odpovědnost za předmět leasingu i rizika vztahující se k předmětu leasingu je přenesena z poskytovatele na uživatele předmětu leasingu. Dalším určujícím znakem finančního leasingu je minimální doba trvání finančního leasingu, kdy je přesně stanoveno, jak se tato doba počítá (§ 21d odst. 2).
- V souvislosti se změnou lhůt pro tvorbu opravných položek se změnila i doba splatnosti závazku, kdy v případě, že od splatnosti závazku uplynulo více než 30 (namísto dosavadních 36 měsíců) měsíců, je třeba o tento závazek zvýšit výsledek hospodaření (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 12.). Toto novelizované ustanovení platí pro závazky splatné po 01.01.2015.

Změny ve zdaňovacím období roku 2016

V roce 2016 byly dokončeny rekodifikační úpravy v reakci na nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích, které jsou opět zejména terminologického charakteru a na stanovení základu daně z příjmů nemají žádný přímý dopad. Velmi podstatné změny zaznamenaly účetní předpisy (např. kategorizace účetních jednotek, změny ve struktuře výkazů účetní závěrky, změna účtování aktivace vlastních výrobků apod.) a některé tyto změny ovlivnily i daň z příjmů.

- Mikro účetní jednotky mohou jako daňově uznatelný náklad uplatnit nabývací cenu cenného papíru při jeho prodeji (§ 24 odst. 2 písm. zy)). Tato změna vyplývá ze změn účetních předpisů, kdy se na mikro účetní jednotky nebude vztahovat oceňování reálnou hodnotou. Bude-li ovšem výnos z prodeje cenného papíru osvobozen od daně, nelze nabývací cenu uplatnit jako daňový náklad (§ 25 odst. 1

písm. i)). Nové ustanovení § 24 odst. 2 písm. zy) se použije poprvé u těch cenných papírů, které mikro účetní jednotka nabyla po 01.01.2016.

Změny ve zdaňovacím období roku 2017

V roce 2017 byla přijata tzv. velká novela zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že tato novela nabyla účinnosti v průběhu zdaňovacího období, je mnoha přechodnými ustanoveními upraveno, kdy se která novelizovaná ustanovení poprvé použijí. Zde hraje roli i typ zdaňovacího období, tedy zejména kalendářní nebo hospodářský rok. V případě, kdy je zdaňovacím obdobím poplatníka kalendářní rok, se většina novelizovaných ustanovení poprvé použijí až ve zdaňovacím období roku 2018.

- V návaznosti na změnu účetních předpisů ohledně účtování bezúplatných plnění byla nově upravena možnost snížení výsledku hospodaření při přijetí peněžitého daru poskytnutého za účelem pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení, pokud tento příjem poplatník zahrnul do základu daně (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 9). K tomu se váže taktéž novelizované ustanovení § 29 odst. 1, podle kterého se vstupní cena hmotného majetku snižuje o bezúplatný příjem ve formě účelového peněžitého daru na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení.

Změny ve zdaňovacím období roku 2018

Jak již bylo uvedeno výše, většina novelizovaných ustanovení zákona o daních z příjmů velkou novelou z roku 2017 lze aplikovat poprvé až ve zdaňovacím období roku 2018.

- Byly rozšířeny omezující podmínky pro osvobození příjmů z podílu na zisku plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu, české mateřské společnosti. Nově nelze uplatnit osvobození od daně, pokud má dceřiná společnost o vyplacené podíly na zisku možnost snížit základ daně (§ 19 odst. 1 písm. zi)). Dosud bylo jediným omezujícím kritériem likvidace dceřiné společnosti. Nové podmínky osvobození se podle bodu 17 přechodných ustanovení poprvé použijí od 01.07.2017, pro poplatníka se zdaňovacím obdobím kalendářní rok, tedy až poprvé ve zdaňovacím období 2018.
- Peněžité tresty ukládané v trestním řízení nelze zahrnout mezi daňově uznatelné náklady (§ 25 odst. 1 písm. f)). Do tohoto ustanovení byly přesunuty i úroky

z posečkaných částek daní a cel z dosavadního ustanovení § 25 odst. 1 písm. y), nejedná se tedy o věcnou změnu, pouze o systematickou úpravu.

- Další novinka se týká exekučních nákladů. Zatímco dosud byly exekuční náklady daňově účinné pouze na straně věřitele (§ 24 odst. 2 písm. zs) před novelou zákona), novelou bylo znění tohoto ustanovení zrušeno a zároveň bylo zrušeno znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. y). Do obou těchto ustanovení byl přesunut text z jiných ustanovení a v důsledku toho jsou od roku 2018 exekuční náklady daňově uznatelným nákladem pro věřitele i dlužníka podle § 24 odst. 2 písm. p).
- Do ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) bylo doplněno, že daňově uznatelným nákladem je zaplacená daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí, jen pokud nejsou součástí ocenění majetku. Tato úprava dává také možnost zahrnout daň z nabytí nemovitých věcí do daňově uznatelných nákladů i v případě, že ji platí jiná osoba než nabyvatel – ručitel, nebo nabyvatel, který nevede účetnictví, u něhož není tato zaplacená daň součástí ocenění majetku.

3.2 Shrnutí meziročních změn

Na základě provedené analýzy změn právních předpisů, které se vztahují k úpravě výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví na základ daně z příjmů právnických osob, lze učinit závěr o tom, že se jedná o velmi často novelizovanou problematiku. Na uvedených změnách je možné názorně demonstrovat, kterých druhů nákladů či výnosů se proces transformace výsledku hospodaření na základ daně týká a lze shrnout, že pojetí nákladů a výnosů z účetního a daňového hlediska je velmi rozdílné, a to zejména co se týče nákladů. Navzdory tomu, že v podvojném účetnictví se náklad stává nákladem daného období okamžikem jeho vynaložení a nikoliv okamžikem jeho zaplacení, pro daňovou účinnost nákladu je často vyžadováno jeho zaplacení. Zde je určitá podobnost spíše s jednoduchým účetnictvím, předmětem kterého jsou příjmy a výdaje k okamžiku jejich zaplacení.

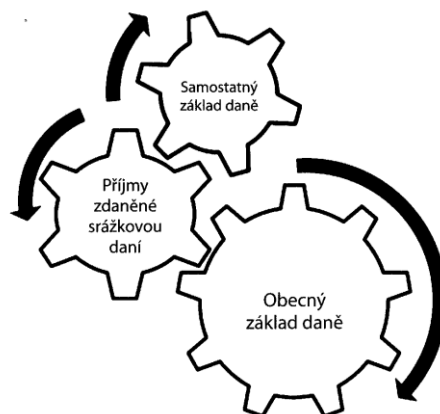
Jak je vidět, v průběhu uplynulých patnácti let došlo k celé řadě změn, které mohly zásadním způsobem ovlivnit úpravu výsledku hospodaření na základ daně kapitálových obchodních společností. V některých zdaňovacích obdobích bylo změn více a v některých obdobích méně, přesto se v každém roce najde alespoň jedna změna, což je pravděpodobně dáno četností novel zákona o daních z příjmů.

Součástí příloh této práce je kompletní přehled změn ovlivňujících základ daně v období od 01.05.2004 do 31.12.2018.

4. Obecně ke stanovení základu daně

Pokud jde o základ daně z příjmů právnických osob, je nutné uvést, že vedle obecného základu daně, jehož stanovení je předmětem této práce, existuje ještě samostatný základ daně a příjmy zdaněné srážkovou daní. Mezi tyto dílčí základy daně poplatník rozděluje své zdanitelné příjmy a k nim přiřazuje související výdaje. Samostatný základ daně upravuje § 20b zákona o daních z příjmů, kde je výslovně uvedeno, které příjmy poplatník do tohoto základu daně zahrnuje (například příjmy plynoucí ze zahraničí z podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku) a které výdaje (pokud vůbec) k těmto příjmům může uplatnit. Příjmy zdaňované srážkovou daní upravuje § 36 zákona o daních z příjmů a jedná se o příjmy, které poplatník získá již po zdanění a nemůže k nim uplatňovat žádné výdaje. Typickým příkladem příjmů zdaňovaných srážkovou daní jsou příjmy z podílů na zisku získané od tuzemské spojené osoby.

Obrázek č. 4: Dílčí základy daně z příjmů právnických osob



Převzato: Skálová, 2017

Co je obecným základem daně z příjmů, je zakotveno v ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy, základem daně je rozdíl, o které příjmy, s výjimkou těch, které nejsou předmětem daně a těch, které jsou od daně osvobozeny, převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v předmětném zdaňovacím období. Tento rozdíl se pak dále upravuje podle zákona o daních z příjmů a tyto úpravy lze charakterizovat jako proces transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů.

K otázce náročnosti procesu transformace výsledku hospodaření na základ daně se autoři vyjadřují odlišně, například Hnátek (2017, s. 8) uvádí, že proces úpravy výsledku hospodaření na základ daně je „poměrně náročný“ a naproti tomu Skálová (2017, s. 39) shledává, že práce s náklady při stanovení základu daně z příjmů je „v podstatě jednoduchá“.

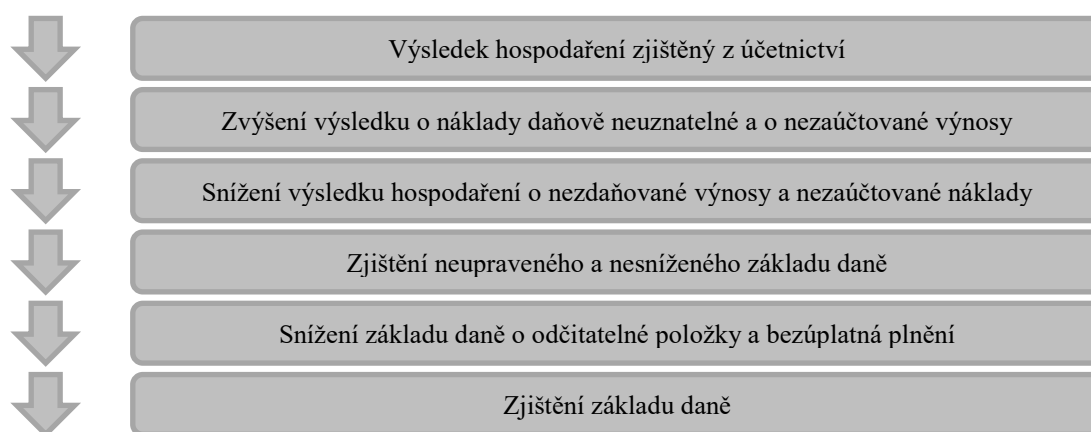
Výchozím bodem při transformaci výsledku hospodaření na základ daně z příjmů, je zjištění výsledku hospodaření z účetnictví. Tento výsledek hospodaření pro účely základu daně z příjmů je vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů a nepřihlíží se k zápisům na podrozvahových účtech, jak lze nalézt v ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Ve výkazu zisku a ztráty je tento výsledek hospodaření položka „** Výsledek hospodaření před zdaněním“. Tato položka zobrazuje výsledek hospodaření bez vlivu účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů, když tyto nákladové položky pochopitelně nemohou ovlivnit výsledek hospodaření, ze kterého bude teprve daň z příjmů zjištěna.

Jak již bylo uvedeno výše, je třeba brát zřetel i na časové rozlišování. K problematice časového rozlišování, mimo jiné, byl Generálním finančním ředitelstvím vydán Pokyn č. GFŘ D-22, podle kterého se časově nerozlišují nevýznamné a pravidelně se opakující daňový výdaje, respektive náklady, případně příjmy, respektive výnosy, které se časově nerozlišují ani podle účetních předpisů (Dvořáková, Pitterling, Skalická 2017). Pokyn GFŘ D-22 byl vydán v roce 2015 a lze jej použít již pro zdaňovací období roku 2014. Jedná se o poměrně obsáhlou metodickou pomůcku, která byla vydána za účelem dodržování jednotného postupu při aplikaci některých ustanovení zákona o daních z příjmů, a je využitelná jak pro poplatníka daně z příjmů, tak pro správce daně. Pokyny vydávané Generálním finančním ředitelstvím, případně jiným orgánem Finanční správy ČR, nejsou právně závazné, přesto je vhodné těchto pokynů dbát, neboť zde může poplatník daně často nalézt odpovědi na své otázky a mohou mu poskytnout řešení. Veškeré pokyny lze nalézt na Portálu Finanční správy České republiky na adrese www.financnisprava.cz, ty nejzásadnější vychází také ve vydáních tzv. Úplných znění daňových zákonů u nakladatelství Sagit.

Úprava výsledku hospodaření na základ daně se provádí výhradně mimoúčetně, a to v oddíle č. II daňového přiznání. Dvořáková, Pitterling a Skalická (2017) uvádí, že výsledek hospodaření se upravuje o položky zvyšující výsledek hospodaření, které

mohou být zaúčtované i nezaúčtované a dále o položky snižující výsledek hospodaření. Transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů o položky snižující i zvyšující výsledek hospodaření, zejména pak ty nezaúčtované, jsou upraveny v ustanovení § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Podle Dvořákové, Pitterlinga a Skalické (2017) lze toto ustanovení považovat za můstek pro transformaci výsledku hospodaření na základ daně, neboť je v něm ukryta metodika, jak výsledek hospodaření upravit.

Obrázek č. 5: Konstrukce obecného základu daně



Zdroj: Zákon o daních z příjmů, 2018

Zpracoval: Dagmar Matušková, 2019

Na základě výše uvedeného lze shrnout, že položky, o které poplatník daně upravuje výsledek hospodaření, lze rozdělit do tří kategorií:

První kategorii představují zaúčtované náklady a výnosy. Úpravu výsledku hospodaření o nákladové položky lze poměrně snadno zjistit při respektování Českého účetního standardu č. 019, který v bodě 3.1.2. požaduje, aby byly analytické účty účtové třídy 5 stanoveny s ohledem na požadavky zákona o daních z příjmů. S ohledem na skutečnost, že daňově neúčinné výnosy představují velmi malou kategorii, je vhodné ohledně nich postupovat obdobně jako v případě nákladů, tedy analytickou evidencí rozlišit výnosy daňově účinné, tedy zdaňované, a výnosy, které budou z výsledku hospodaření vyloučeny.

Další kategorií položek, o které se upravuje výsledek hospodaření na základ daně, představují zaúčtované částky, které výsledek hospodaření sice neovlivňují, ale daňové předpisy tyto částky z nějakého důvodu ze základu daně vylučují. Nejčastěji se jedná

o částky, které poplatník v průběhu zdaňovacího období zaúčtoval, ale nesplnil podmínky pro jejich daňovou účinnost, kterou je obvykle jejich zaplacení. Typicky se zde jedná například o částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnanec, a byly zaměstnavatelem sraženy, ale neodvedeny do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 5.). Tyto částky nepředstavují pro poplatníka ani náklad ani výnos, ovšem je nutné o tuto položku zvýšit výsledek hospodaření, pokud poplatník tyto částky ve stanovené době neodvedl.

Do poslední kategorie položek, o které se upravuje výsledek hospodaření, patří položky, které nejsou zaúčtovaným výnosem ani nákladem, nejsou to ani ostatní zaúčtované položky, ovšem daňové předpisy vyžadují úpravu výsledku hospodaření, aby byl dodržen základní cíl správy daní a omezena daňová optimalizace. Tato kategorie zahrnuje položky, které jsou nejhůře identifikovatelné a také nejhůře prokazatelné. Tyto položky v účetnictví poplatníka nenalezneme, proto je jejich identifikace poměrně náročná. Do této kategorie lze zahrnout například transferové ceny a neuhrazené dluhy po lhůtě splatnosti, o které se výsledek hospodaření zvyšuje.

V rámci této úpravy dochází v podstatě k vylučování vybraných zaúčtovaných ale i nezaúčtovaných položek, které nesplňují požadavky daňové účinnosti, tedy, výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví je upraven o položky, které daňové zákony považují nebo naopak nepovažují za daňově účinné.

5. Zásady pro správné stanovení základu daně z příjmů

V této kapitole jsou definovány zásady pro správné stanovení obecného základu daně z příjmů právnických osob poplatníka, který je kapitálovou obchodní společností. Zásady jsou definovány na základě vlastní analýzy daňových a účetních předpisů a za pomoci odborné literatury. Pro správné vyčíslení základu daně z příjmů je třeba znát věcnou náplň jednotlivých nákladových a výnosových účtů, jak uvádí Dvořáková (2018), které je nutné vyhodnotit z hlediska zákona o daních z příjmů. Určité vodítko a pomůcka při tzv. transformaci výsledku hospodaření na základ daně lze kromě zákona o daních z příjmů nalézt i v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob, v jehož struktuře již řadu let nedochází k zásadním věcným změnám (Dvořáková, 2018).

5.2 Definování zásad pro správné stanovení základu daně

Nejdůležitější zákon pro transformaci výsledku hospodaření na základ daně, zákon o daních z příjmů, neobsahuje žádné vymezení zásad pro stanovení základu daně, přesto je možné zásady pro správné stanovení základu daně definovat podle obsahu jednotlivých jeho ustanovení a ve vzájemné souvislosti mezi nimi. Na základě vlastní analýzy zákona o daních z příjmů vztahujících se k úpravě výsledku hospodaření na základ daně, zejména ustanovení § 23, § 24 a § 25 autorka definovala zásady, které jsou charakterizovány dále. Ke každé zásadě bude vždy uveden konkrétní příklad její aplikace pro snazší uvedení do problematiky.

5.2.1 Zásada správného účetnictví

První a pravděpodobně nejdůležitější zásadou pro správné stanovení základu daně z příjmů je rozhodně zásada správně vedeného účetnictví. To je první věc, se kterou se musí poplatníci daně z příjmů právnických osob vypořádat. Jen ze správného účetnictví lze zjistit správný výsledek hospodaření a v tom je spatřován hlavní předpoklad pro správné stanovení základu daně z příjmů. V této oblasti bylo již mnohokrát judikováno, že nesprávné nebo neúplné vedení účetnictví jde plně k tíži daňového subjektu, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 51/2009-67 ze dne 2. 9. 2009 (Pelc, Pelech, 2018).

Chybně stanovený základ daně z příjmů na jedné straně a zároveň chybný výsledek hospodaření na straně druhé způsobený nesprávnými účetními postupy, je možné

kvalifikovat jako přestupek, za který je možno účetní jednotce uložit pokutu podle zákona o účetnictví. Je namístě uvést, že pokuta za účetnictví se ukládá účetní jednotce vždy, když se o tom správce daně dozví, uplatňuje se zde tzv. zákaz libovůle. K ukládání pokut za účetnictví dochází zejména po provedené daňové kontrole, při které bylo zjištěno porušení účetních předpisů. Zákon o účetnictví stanovuje horní hranici pokuty v závislosti na tom, jakého přestupku se účetní jednotka dopustila, a to až do výše 3 % nebo 6 % z bilanční sumy.

5.2.2 Zásada respektování a dodržování daňových předpisů

Pokud je zásada správně vedeného účetnictví dodržena, je účetní jednotce znám správný výsledek hospodaření, který dále jako poplatník daně právnických osob upravuje na základ daně. A právě zde dostávají prostor daňové předpisy, které transformací výsledku hospodaření na základ daně z příjmů upravují. Daňové předpisy se mění poměrně často a sledování veškerých těchto změn představuje pro účetní jednotku značnou časovou, administrativní i finanční zátěž, proto je stále obvyklejší externí zpracování daňových záležitostí, zejména pak vypracování daňového přiznání. V podmínkách českého daňového práva, které je velmi proměnlivé, je to zejména pro střední a velké účetní jednotky, nebo pro ty, jejichž předmět podnikání je velmi specifický, již takřka nutnost.

Zní to možná jako klišé, ovšem zásada respektování a dodržování daňových předpisů má velmi důležitý význam a není dobré ji opomíjet.

5.2.3 Zásada daňové souvztažnosti

Další a velmi podstatnou zásadou je dodržování tzv. daňové souvztažnosti. Je třeba si uvědomit provázanost některých ustanovení zákona o daních z příjmů. Lze říci, že tato zásada se uplatní nejčastěji při vylučování výnosů či příjmů ze základu daně. Jedním ze základních předpokladů daňové uznatelnosti konkrétního nákladu je, že tento musí být vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Toto je podmínka číslo jedna při posouzení daňové účinnosti nákladu a v podstatě při veškerých transformačních operacích je třeba tuto zásadu respektovat. Zásada daňové souvztažnosti vychází zejména z § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

5.2.4 Zásada věcné a časové souvislosti

V rámci této zásady je nutné zahrnout náklady a výnosy do časově a věcně správného zdaňovacího období. Zejména co se týče nákladů, je pro jejich daňovou uznatelnost v některých případech vyžadováno splnění určitých podmínek, často to bývá jejich zaplacení. Zde pak může docházet k rozdílu mezi výsledkem hospodaření a základem daně, neboť pokud není splněna podmínka daňové uznatelnosti nákladu, je třeba jej z výsledku hospodaření vyloučit, tedy výsledek hospodaření o něj zvýšit. Zde jdou proti sobě dvě takřka rovnocenné zásady, a sice zásada věcné a časové souvislosti podle zákona o účetnictví, podle které se o nákladech a výnosech účtuje v tom účetním období, do kterého náleží bez ohledu na jejich zaplacení, ovšem daňové předpisy za časovou a věcnou souvislost některých výnosů a nákladů ve vyjmenovaných případech považují okamžik zaplacení.

5.2.5 Zásada opatrnosti

Podobně jako v účetnictví, lze i pro daňové účely charakterizovat zásadu spočívající v opatrnosti počínání poplatníka daně. Tuto zásadu lze determinovat právě přiměřeně zdrženlivým postupem při konstrukci základu daně. Pokud jde v účetnictví o nenadhodnocování aktiv a nepodhodnocování závazků, při zjištění základu daně z příjmů by si měl poplatník počínat s náležitou opatrností při snižování a zvyšování výsledku hospodaření, tedy nenadhodnocovat nedaňové příjmy a nepodhodnocovat nedaňové výdaje. Smyslem této zásady je upravit výsledek hospodaření o takové položky, jejichž výši je poplatník schopen prokázat. V případě nejasností aplikace některého ustanovení zákona o daních z příjmů, respektive pro posouzení možných důsledků pro poplatníka, lze využít institutu závazného posouzení, který je zakotven v § 132 a 133 Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

5.2.6 Zásada komplexního přístupu

Navzdory tomu, že lze determinovat každou zásadu jednotlivě, je třeba je aplikovat v jejich vzájemné souvislosti, nikoliv samostatně vedle sebe. Všechny výše uvedené zásady se do jisté míry prolínají a každá zásada je důležitá, ale pro stanovení základu daně z příjmů v požadované kvalitě je nezbytné jejich komplexní pojetí. Podobný princip lze pozorovat i v podmínkách účetnictví. Přestože zákon o účetnictví nemá své zásady upraveny ve svých paragrafech výslovně, je v nich jejich podstata vyjádřena.

Například zásada věrného a poctivého zobrazení je zakotvena v ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a podstatu zásady stálosti účetních metod naležeme v ustanovení § 7 odst. 4 zákona o účetnictví.

5.3 Shrnutí problematiky zásad

Přestože shora uvedené zásady nejsou v zákoně o daních z příjmů výslovně upraveny, což je dáno pravděpodobně tím, že se nejedná o procesní právní předpis, ve kterých bývají zásady uvedeny přímo, lze říci, že poplatníci, respektive osoby zpracovávající daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, jsou si těchto zásad vědomy, pravděpodobně alespoň podvědomě, a řídí se jimi, neboť hlavní myšlenky těchto zásad jsou v ustanoveních zákona o daních z příjmů obsaženy, i když patrně o něco více skrytě, než je tomu například v zákoně o účetnictví. Při zjištění výše daně, potažmo tedy při transformaci výsledku hospodaření na základ daně, je nutné dodržovat určitá pravidla a principy, které lze shrnout do uvedených zásad.

6. Praktická aplikace definovaných zásad

Tato kapitola je věnována praktické aplikaci zásad definovaných pro správné stanovení základu daně z příjmů právnických osob kapitálové obchodní společnosti. Postup bude totožný jako při zpracování poplatníkem daně, bude tedy vycházet z údajů z účetní závěrky a interní evidence fiktivního poplatníka daně. Výsledkem této části práce bude transformace výsledku hospodaření na základ daně za zdaňovací období kalendářního roku 2018 při respektování veškerých zásad definovaných v předchozí části práce.

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2018 se podává na formuláři č. 25 5404 Mfin 5404 - vzor 29. Na pomoc při sestavování daňového přiznání je vhodné využít Pokynů k vyplnění daňového přiznání, nebo průvodce na portále www.daneelektronicky.cz, který poplatníka provede vyplněním daňového přiznání a upozorní ho na případné nedostatky. Mnoho poplatníků, včetně externích zpracovatelů, však často dává přednost sestavení daňového přiznání prostřednictvím účetního systému, do kterého jsou zapracovány potřebné funkcionality. V takovém případě je vhodné důsledně kontrolovat obsah jednotlivých řádků přiznání, protože správně sestavené daňové přiznání se všemi úpravami je v tomto případě výstupem z účetní evidence, která musí být vedena tak, aby byl účetní program schopen jednotlivé účetní záznamy správně posoudit z hlediska potřeb zákona o daních z příjmů a souvisejících daňových předpisů.

6.1 Charakteristika fiktivního poplatníka

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob, na jehož datech bude provedena transformace výsledku hospodaření na základ daně, je obchodní společnost Strojírna MACH s.r.o., se sídlem Hálkova 14, Plzeň 301 00, DIČ: CZ18345726 (dále jen „společnost“). Společnost vznikla zápisem do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Plzni dne 15.08.2003, oddíl C, vložka 489657. Společnost má dva společníky, kterými jsou fyzická osoba Jan Mach, nar. 17.03.1956 s podílem 30 % v hodnotě 30 000 000 Kč a právnická osoba Strojírny ZÁPAD s.r.o., DIČ: CZ18435672, s podílem 70 % v hodnotě 70 000 000 Kč. Strojírna MACH s.r.o. se zabývá výrobou a velkoobchodem se stroji a strojím zařízením. Úhrnem svých aktiv přes 500 000 000 Kč a obratem přes 1 000 000 000 Kč k rozvahovému dni patří společnost do kategorie velké účetní jednotky a má povinnost ověřování účetní závěrky

auditorem. Nejvyšší hodnoty aktiv společnost vykazuje v zásobách výrobků a zboží. Převážná většina vyrobených strojů je dodávána zahraničním odběratelům a společnost pak s ohledem na situaci měnového trhu účtuje o kurzových rozdílech. Společnost v roce 2018 zaměstnávala 168 zaměstnanců, z toho 2 členy řídicích orgánů. V roce 2016 získala společnost obchodní podíl (15 %) ve společnosti Nástrojárna JIH s.r.o., DIČ: CZ18258982. Účetním obdobím společnosti Strojárna MACH s.r.o. je kalendářní rok. Veškerá data a informace o společnosti jsou pouze fiktivní.

6.2 Data a operace fiktivního poplatníka v roce 2018

Ke dni 31. 12. 2018 vykázala společnost výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 93 835 225 Kč a ve zdaňovacím období 2018 uskutečnila následující operace:

1. Společnost do zdaňovacího období roku 2019 zaúčtovala částku 4 860 500 Kč za prodej obráběcího stroje, která ovšem měla být zaúčtována ve prospěch výnosů zdaňovacího období roku 2018, neboť stroj byl odběrateli dodán dne 28.12.2018.
2. Svým zaměstnancům srazila společnost za měsíc prosinec roku 2018 z celkového objemu hrubých mezd 7 560 000 Kč pojistné na sociální zabezpečení ve výši 491 400 Kč a pojistné na zdravotní pojištění ve výši 340 200 Kč. Toto sražené pojistné společnost uhradila dne 04.02.2019.
3. Společnost přijala částku 65 420 Kč na úhradu smluvních pokut a úroků z prodlení vyplývajících z porušení závazkových vztahů, z toho smluvní pokuty zaúčtované v roce 2018 ve výši 38 900 Kč a úroky z prodlení zaúčtované v roce 2017 ve výši 26 520 Kč. O částku úroků z prodlení za rok 2017 byl ve zdaňovacím období roku 2017 snížen výsledek hospodaření, neboť tento nebyl v roce 2017 zaplacen (v souladu s § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů).
4. Dne 01.04.2018 přijala společnost bezúročnou zápůjčku od jiné obchodní společnosti (nespojené osoby) ve výši 4 000 000 Kč. Zápůjčka byla využita na financování provozních nákladů spojených s výrobou. Splátky půjčky ve výši 500 000 Kč jsou splatné vždy k 01.07. a 01.10. příslušného kalendářního roku. Za běžných podmínek by společnost musela za takovou zápůjčku zaplatit běžný úrok ve výši 183 924 Kč za rok 2018.
5. V roce 2018 zaúčtovala společnost na účet č. 501 – Spotřeba materiálu nákupy pohonných hmot spotřebovaných třemi silničními motorovými vozidly zahrnutými

- v jejím obchodním majetku ve výši 142 433 Kč a na účet č. 510 – Služby zaúčtovala společnost v tomtéž roce poplatky za parkovné ve výši 2 980 Kč.
6. Společnost v roce 2018 pořádala oslavu k 15. výročí založení společnosti a pro tyto účely obstarala pohoštění a ubytování pro své obchodní partnery. Celkem bylo na oslavu vyčleněno 120 000 Kč, které byly zaúčtovány na vrub účtu 513 – Náklady na reprezentaci.
 7. Za prosinec roku 2018 zaúčtovala společnost do nákladů pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti v částce 1 890 000 Kč a zákonné zdravotní pojištění ve výši 680 400 Kč z celkového objemu hrubých mezd 7 560 000 Kč. Toto pojistné společnost zaplatila dne 04.02.2019.
 8. V březnu roku 2018 společnost koupila pozemek pro výstavbu nové haly za 3 800 000 Kč a na základě podaného daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí vznikla společnosti povinnost uhradit daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 152 000 Kč. Návrh na zápis vkladu do katastru nemovitostí a zápis vkladu do katastru nemovitostí byl proveden v květnu roku 2018. Daň byla uhrazena dne 20.09.2018.
 9. Dne 20.10.2018 byl společnosti finančním úřadem zaslán platební výměr na úrok z prodlení za pozdní úhradu daně z nabytí nemovitých věcí v celkové výši 8 325 Kč. Dne 23.10.2018 byl úrok z prodlení uhrazen.
 10. V roce 2018 vytvořila společnost rezervu na bezplatné záruční opravy svých výrobků ve výši 500 000 Kč. Rezerva na záruční opravy je vytvářena každoročně ve výši 1 % z tržeb dosažených za prodané výrobky v daném roce.
 11. Společnost postoupila pohledávku po lhůtě splatnosti vzniklou na základě prodeje svých výrobků ve jmenovité hodnotě 400 000 Kč za částku 290 000 Kč. K této pohledávce byla vytvořena opravná položka ve výši 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky, tj. ve výši 200 000 Kč.
 12. Ke dni 31.12.2018 evidovala společnost ve svém účetnictví pohledávku nabytou postoupením za částku 520 000 Kč a pořizovací cena byla v roce 2018 uhrazena. Pohledávka vznikla na základě poskytnutí finančních a poradenských služeb ve jmenovité hodnotě 700 000 Kč a byla splatná dne 15. 5. 2017. Pohledávka nebyla uplatněna v soudním ani jiném řízení a společnost k této pohledávce vytvořila opravnou položku ve výši 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky, tj. ve výši 260 000 Kč.

13. V roce 2018 obdržela společnost výplatu podílu na zisku od společnosti Nástrojárna JIH s.r.o. ve výši 312 800 Kč.
14. Společnost evidovala v roce 2018 ve svém obchodním majetku tento dlouhodobý majetek: počítač, tiskárnu a osobní automobil. Podle vnitřní směrnice má společnost stanoveny účetní odpisy odlišně od odpisů daňových a v roce 2018 odpisovala společnost takto:

Tabulka č. 1: Odpisy společnosti

Výpočet účetních a daňových odpisů v roce 2018				
Hmotný majetek	Pořizovací cena v Kč	Účetní odpisy v Kč	Daňové odpisy v Kč	Odpisová skupina
Počítač	69 600	11 600	27 840	1
Tiskárna	45 000	7 500	18 000	1
Osobní automobil	1 200 000	120 000	267 000	2
Stroj	4 600 000	230 000	511 750	2
CELKEM	5 914 600	369 100	824 590	-

Zdroj: Fiktivní údaje společnosti

Zpracoval: Dagmar Matušková, 2019

15. Dne 15.07.2018 společnost prodala stroj v pořizovací ceně 4 600 000 Kč, jehož účetní zůstatková cena je 3 910 000 Kč, za cenu 4 000 000 Kč.
16. Společnost v roce 2018 poskytla peněžní dar Spolku pro ochranu zvířat v Plzni ve výši 200 000 Kč.

6.3 Transformace výsledku hospodaření na základ daně při respektování definovaných zásad

Zjištění základu daně bude provedeno tak, jak obvykle poplatníci postupují, tedy za využití formuláře daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Za každou dílčí částí bude zobrazena vyplněná část daňového přiznání pro názornou ilustraci. Dílčí části daňového přiznání budou rozděleny podle logické posloupnosti provedených úprav.

Následuje transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob poplatníka Strojárna MACH s.r.o. na základě dat zjištěných z účetnictví a interní evidence poplatníka, viz předchozí kapitola.

1. Operace č. 1 je typickým příkladem pro aplikaci zásady věcné a časové souvislosti. Společnost účtovala v roce 2019 tímto způsobem: na stranu má dáti účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů a na stranu dal účtu 426 – Jiný výsledek

hospodaření minulých let, částka 4 860 500 Kč. S ohledem na zásadu věcné a časové souvislosti ovšem tento výnos náleží do roku 2018, neboť stroj byl dodán odběrateli již v roce 2018. Z toho důvodu je nutné zvýšit výsledek hospodaření za rok 2018 na řádku č. 20 daňového přiznání, neboť se jedná o částku neoprávněně zkracující příjmy podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů. Pro úplnost je vhodné ještě uvést, že výsledek hospodaření za rok 2019 nebude touto operací ovlivněn a nebude o tento výnos snižován výsledek hospodaření v daňovém přiznání za rok 2019, neboť poplatník zaúčtoval tento výnos namísto na výnosový účet 601 – Tržby za vlastní výrobky na kapitálový účet 426 – Jiný výsledek hospodaření minulých let a náplň tohoto řádku v rozvaze náležitě okomentuje v příloze k účetní závěrce za rok 2019.

→ **řádek č. 20 daňového přiznání: + 4 860 500 Kč**

2. Vzhledem k tomu, že uvedené pojistné nebylo odvedeno do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, tj. do konce ledna 2019, musí společnost o toto pojistné zvýšit výsledek hospodaření na řádku č. 30 daňového přiznání ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 5. zákona o daních z příjmů. Tato úprava vychází zejména ze zásady věcné a časové souvislosti, neboť nebyla splněna podmínka úhrady ve lhůtě, aby nevznikla povinnost zvýšit výsledek hospodaření. Pojistné, které zaměstnavatel srazí svým zaměstnancům, nepředstavuje účetní náklad poplatníka, proto se tato úprava provádí na řádku daňového přiznání, který záměrně ve svém označení neobsahuje slovo „náklad“, ale pouze obecné označení „částky“.

→ **řádek č. 30 daňového přiznání: + 831 600 Kč** (tj. pojistné na sociální zabezpečení v částce 491 400 Kč + pojistné na zdravotní pojištění v částce 340 200 Kč)

3. Smluvní sankce jsou příkladem položek, jejichž úprava, resp. daňová uznatelnost, závisí na splnění podmínek. V tomto případě se jedná o podmínku úhrady podobně jako u předchozího bodu, ovšem pouze v rámci jednoho účetního období. Jestliže byl výsledek hospodaření v některém z předchozích zdaňovacích období snížen o částku 26 520 Kč ve smyslu § 23 odst. 3 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů, tedy o rozdíl částky smluvních sankcí, které byly v daném roce zaúčtovány do výnosů, a částek, které byly poplatníkovi uhrazeny, je nutné o částku ve výši přijaté úhrady smluvních sankcí, o kterou byl v minulosti snížen výsledek

hospodaření, ve zdaňovacím období přijetí úhrady výsledek hospodaření zvýšit ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 6. zákona o daních z příjmů. Částka smluvních sankcí ve výši 38 900 Kč nepodléhá úpravě, neboť ve stejném roce byla zaúčtována do výnosů i uhrazena obchodním partnerem.

→ **řádek č. 30 daňového přiznání: + 26 520 Kč**

4. V případě přijetí bezúročné zápůjčky vzniká poplatníkovi majetkový prospěch v podobě úroků, které by musel uhradit v případě financování pomocí běžného úvěru. Výši majetkového prospěchu je tak nutno zjistit na základě podmínek na běžném trhu úvěrů. Pokud v jednom zdaňovacím období poplatník získá majetkový prospěch od jedné osoby nepřesahující částku 100 000 Kč, je tento prospěch osvobozen od daně ve smyslu § 19b odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že tato částka byla ve zdaňovacím období 2018 překročena, nejedná se o osvobozený příjem a poplatník musí o částku majetkového prospěchu zvýšit výsledek hospodaření ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů.

→ **řádek č. 30 daňového přiznání: + 183 924 Kč** (tj. celá částka úroku z prodlení, kterou by poplatník zaplatil za běžných podmínek, nikoliv pouze částka, která převyšuje 100 000 Kč)

5. V případě nákladů za používání silničních motorových vozidel v podobě pohonných hmot a parkovného má poplatník možnost volby, zda uplatní tyto náklady ve skutečné výši, nebo uplatní tzv. paušální výdaj na dopravu ve výši 5 000 Kč na jedno silniční motorové vozidlo za každý celý kalendářní měsíc používání tohoto vozidla při splnění podmínek podle § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů. V daném případě poplatník splnil podmínky uvedené v citovaném ustanovení zákona a všechna vozidla používal v roce 2018 výhradně za účelem jeho ekonomické činnosti, a proto uplatní paušální výdaj na dopravu, tedy sníží výsledek hospodaření o tyto výdaje. V přímé souvislosti s uplatněním paušálního výdaje na dopravu je ale nutné výsledek hospodaření upravit ještě o skutečné náklady, které jsou ve výsledku hospodaření zahrnuty, neboť podle § 25 odst. 1 písm. x) zákona o daních z příjmů nelze za náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat náklady na spotřebované hmoty a parkovné vynaložené v souvislosti s používáním silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatnil paušální výdaj na dopravu.

- **řádek č. 40 daňového přiznání: + 145 413 Kč** (tj. spotřebované pohonné hmoty v částce 142 433 Kč + parkovné v částce 2 980 Kč)
- **řádek č. 162 daňového přiznání: +180 000 Kč** (tj. 3 vozidla x 12 měsíců x 5 000 Kč)
6. Náklady vynaložené na pohoštění a ubytování obchodních partnerů patří do kategorie daňově neuznatelných nákladů vždy bez výjimky, a to podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.
- **řádek č. 40 daňového přiznání: + 120 000 Kč**
7. Stejně jako u bodu 2. je pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a zákonné zdravotní pojištění, které nebylo uhrazeno do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, položkou o kterou se zvyšuje výsledek hospodaření ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 5. zákona o daních z příjmů. Rozdíl je zde v tom, že na rozdíl od pojistného sraženého zaměstnancům představuje pojistné hrazené zaměstnavatelem účetní náklad a úprava výsledku hospodaření se provádí na řádce č. 40, kde se uvádějí veškeré daňově neuznatelné náklady.
- **řádek č. 40 daňového přiznání: + 2 570 400 Kč** (tj. náklady na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti v částce 1 890 000 Kč + náklady na zákonné zdravotní pojištění v částce 680 400 Kč)
8. Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů je daň z nabytí nemovitých věcí daňově uznatelným nákladem, pokud byla zaplacená a pokud není součástí ocenění majetku. V tomto případě společnost splnila pouze podmínku úhrady, ovšem daň byla zahrnuta do ocenění hmotného majetku, a proto musí společnost zvýšit výsledek hospodaření o zaplacenou daň.
- **řádek č. 40 daňového přiznání: + 152 000 Kč**
9. Úrok z prodlení předepsaný finančním úřadem není smluvní sankcí ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, pro jejíž daňovou uznatelnost je rozhodné splnění podmínky úhrady, ale jedná se o náklad, který je daňově neuznatelný vždy bez ohledu na uhrazení ve smyslu § 25 odst. 1 písm. f) téhož zákona.
- **řádek č. 40 daňového přiznání: + 8 325 Kč**
10. Rezerva na bezplatné záruční opravy, kterou společnost v daném roce vytvořila, nesplňuje podmínky § 7 zákona o rezervách, a proto se jedná o daňově neuznatelný

náklad podle § 25 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů. V první řadě společnost není vyjmenovaným subjektem, který může rezervu na opravy tvořit a dále společnost nepřevedla peněžní prostředky na samostatný účet v bance.

→ **řádek č. 40 daňového přiznání: + 500 000 Kč**

11. Opravná položka na neuhrazenou rozvahovou hodnotu pohledávky je daňově účinným nákladem, pokud součet opravné položky a její prodejní ceny převyšuje jmenovitou hodnotu pohledávky (tj. 290 000 Kč + 200 000 Kč > 400 000 Kč). Toto bylo v případě společnosti splněno, a není tedy nutné upravovat výsledek hospodaření.

→ **nepodléhá úpravě**

12. Opravná položka na neuhrazenou rozvahovou hodnotu pohledávky nabyté postoupením ve výši 260 000 Kč je daňově neúčinným nákladem, protože nebyla splněna podmínka uplatnění této pohledávky v řízení vyjmenovaném v § 8a odst. 2 zákona o rezervách, tudíž se nejedná o opravnou položku ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

→ **řádek č. 40 daňového přiznání: + 260 000 Kč**

13. Vzhledem k tomu, že společnost drží nepřetržitě déle než 12 měsíců více než 10% podíl ve společnosti Nástrojárna JIH s.r.o., jsou tyto společnosti pro účely zákona o daních z příjmů ve vztahu mateřská a dceřiná společnost (§ 19 odst. 3 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů), takže výnos v podobě podílu na zisku plynoucí společnosti je osvobozen od daně podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. zákona o daních z příjmů.

→ **řádek č. 110 daňového přiznání: + 312 800 Kč**

14. Pokud jde o odpisy hmotného majetku, jsou podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů daňově účinným nákladem pouze odpisy stanovené podle zákona o daních z příjmů v § 26 až 33. Společnost tedy musí vedle účetních odpisů, jejichž výpočet má stanoven vnitřní směrnici, vypočítat i odpisy podle zákona o daních z příjmů a výsledek hospodaření upravit v závislosti podle toho, zda jsou odpisy uplatněné v účetnictví vyšší nebo nižší než odpisy podle zákona o daních z příjmů. V případě společnosti jsou odpisy uplatněné v účetnictví nižší než odpisy podle zákona o daních z příjmů, a proto bude o jejich rozdíl snížen výsledek hospodaření.

→ **řádek č. 150 daňového přiznání: + 455 490 Kč** (tj. rozdíl mezi daňovými odpisy v částce 824 590 Kč a účetními odpisy v částce 369 100 Kč)

15. V případě prodeje hmotného majetku, který byl odpisován, je vedle toho, že lze uplatnit pouze polovinu ročního odpisu (§ 26 odst. 7 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů), nutné upravit výsledek hospodaření o rozdíl účetní a daňové zůstatkové ceny. Účetní zůstatková cena prodaného stroje je 3 910 000 Kč a daňová zůstatková cena stroje je 3 582 250 Kč.

→ **řádek č. 40 daňového přiznání: + 327 750 Kč** (tj. rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou ve výši 3 910 000 Kč a daňovou zůstatkovou cenou ve výši 3 582 250 Kč)

16. Bezúplatné peněžní plnění je vždy daňově neúčinným nákladem ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, neboť se jedná o dar, a patří tak do kategorie výdajů na reprezentaci.

→ **řádek č. 40 daňového přiznání: + 200 000 Kč**

Následuje sestavení daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2018 (dále jen „daňové přiznání“), ve kterém je výsledek hospodaření upraven o položky zvyšující a položky snižující výsledek hospodaření definované výše, a dále je upraven základ daně o položky odčitatelné od základu daně a o položky snižující základ daně. Výsledkem této úpravy neboli transformace je zjištění základu daně z příjmů právnických osob společnosti. Úprava výsledku hospodaření a zjištění základu daně poplatníka se provádí v oddíle č. II daňového přiznání.

Společnost vykázala ke dni 31.12.2018 výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 93 835 225 Kč, a tento výsledek hospodaření společnost uvede na řádek č. 10 daňového přiznání.

Obrázek č. 6: Výsledek hospodaření

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ⁸⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni <input type="text" value="31.12.2018"/>	93 835 225	

Zpracovala: Dagmar Matušková, 2019

Položky, o které se výsledek hospodaření zvyšuje, se uvádějí na řádcích č. 20 až 62 daňového přiznání, jejich úhrn je pak na řádce č. 70 daňového přiznání. Společnost na těchto řádcích uvede částky definované v bodech 1. až 10., 12., 15. a 16.

Na řádce č. 20 daňového přiznání se zpravidla uvádějí částky, které nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, neboť o nich nebylo účtováno (tedy alespoň ne v tom zdaňovacím období, za které je daňové přiznání podáváno). Na tomto řádce společnost vykáže výnos z prodeje stroje, který byl zaúčtován až v následujícím zdaňovacím období, přestože k prodeji skutečně došlo v roce 2018.

Na řádce č. 30 daňového přiznání se uvádějí částky, o které se zvyšuje výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) vyjma bodů 1. a 2., neboť o nich sice bylo účtováno, ale obvykle ne jako o nákladech. Společnost na tomto řádce uvede pojistné sražené zaměstnancům, které neodvedla do konce ledna 2019.

Řádek č. 40 daňového přiznání obsahuje náklady daňově neúčinné, o kterých bylo účtováno, ale jedná se o náklady, které nesplňují základní předpoklad daňové účinnosti nákladu, tj. nebyly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jedná se bezesporu o řádek v daňovém přiznání, na kterém je zahrnuta nejpočetnější skupina daňově neúčinných nákladů jako položek zvyšujících výsledek hospodaření.

Obrázek č. 7: Položky zvyšující výsledek hospodaření

20 ⁹⁾	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	4 860 500	
30 ⁹⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona, s výjimkou § 23 odst. 3 písm. a) bodů 1 a 2 zákona, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10	1 042 044	
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	4 283 888	
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 ⁹⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ⁹⁾			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	10 186 432	

Zpracovala: Dagmar Matušková, 2019

V příloze k daňovému přiznání společnost ještě uvede, co je věcnou náplní řádků č. 20 a 30, tedy o které konkrétní položky byl výsledek hospodaření upraven. Řádek č. 40 má

v příloze k daňovému priznání zvláštní tabulku A., do které se jednotlivé náklady, které nebyly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, rozdělí podle účtových skupin. Je to dáno zřejmě právě tím, že tento řádek zahrnuje nejširší skupinu nákladů, o které se výsledek hospodaření upravuje. Tabulka A. je velmi podstatnou součástí přílohy daňového priznání, protože při jejím úplném a správném vyplnění si může poplatník ušetřit mnoho starostí s prokazováním vůči správci daně.

Na řádcích č. 100 až 162 probíhá úprava výsledku hospodaření směrem dolů, tedy jeho snižování. Úhrn snižujících položek je pak na řádce č. 170 daňového priznání. Navzdory tomu, že se jedná o položky, které snižují výsledek hospodaření, neuvádí se částky na těchto řádcích záporné, neuvádí se zde žádné znaménko, stejně jako v celém daňovém priznání.

Společnost na řádek č. 110 daňového priznání uvede přijatý podíl na zisku vyplacený jí dceřinou společností, neboť se jedná o příjem, resp. výnos, osvobozený od daně ve smyslu § 19 zákona o daních z příjmů. Z pohledu zákona o daních z příjmů se jedná o transakci mezi spojenými osobami, a k těmto transakcím se obvykle vyplňuje zvláštní příloha a v oddílu I daňového priznání se v položce č. 12 vyplňuje, zda poplatník uskutečnil v daném zdaňovacím období transakce se spojenými osobami. Vzhledem k tomu, že společnost sice uskutečnila transakci s tuzemskou spojenou osobou, ale v daném zdaňovacím období nevykázala daňovou ztrátu, nemá povinnost tuto přílohu k daňovému priznání vyplňovat, a v položce č. 12 daňového priznání uvede, že nemá povinnost vyplňovat přílohu o uskutečněných transakcích se spojenými osobami, tedy kód „N“.

Na řádce č. 150 společnost uvede rozdíl, o který daňové odpisy převyšují odpisy uplatněné v účetnictví.

Nejvhodnějším řádkem daňového priznání pro uvedení uplatnění paušálního výdaje na dopravu je řádek č. 162, jehož náplň není strukturou daňového priznání přímo určena, a proto je nutné uvést přesný popis částky, o kterou se výsledek hospodaření snižuje.

Obrázek č. 8: Položky snižující výsledek hospodaření

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 veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ^{a)}	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^{b)}	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	312 800	
111 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
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 nezahnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahnované 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, nezahnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	455 490	
160 ^{a)}	Souhm 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 podle § 24 odst. 2 písm. zt)	180 000	
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	948 290	

Zpracovala: Dagmar Matušková, 2019

Podobně jako tomu je u položek zvyšujících výsledek hospodaření, i u některých položek snižujících je třeba ještě v samostatné příloze rozvést, co je věcnou náplní daného řádku daňového přiznání. Společnost takto postupuje ohledně řádku č. 110 a řádku č. 162.

Po přičtení položek zvyšujících výsledek hospodaření a odečtení položek snižujících výsledek hospodaření, se z výsledku hospodaření před zdaněním, zjištěného z účetnictví společnosti, stává první neupravený a nesnížený základ daně z příjmů. Tento základ daně může být konečným obecným základem daně pro poplatníka, který neuplatňuje žádné položky odčitatelné od základu daně a tento základ daně dále nesnižuje o odečet bezúplatných plnění.

Obrázek č. 9: Neupravený a nesnížený základ daně

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⁾	103 073 367	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ³⁾ , ⁴⁾		
210 ⁵⁾	Úhm vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ³⁾)		
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 ⁵⁾ 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) ⁵⁾	103 073 367	

Zpracovala: Dagmar Matušková, 2019

U kapitálové obchodní společnosti, která je daňovým rezidentem a zdaňuje tak veškeré celosvětové příjmy v České republice, jsou řádky č. 200 a 220 daňového přiznání totožné.

V následující části II. oddílu daňového přiznání se základ daně snižuje o odčitatelné položky, kterými mohou být daňová ztráta (§ 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů), výdaje na podporu vědy a výzkumu (§ 34 odst. 4 a § 34a až 34e zákona o daních z příjmů) a výdaje na podporu odborného vzdělávání (§ 34 odst. 4 a § 34f až 34h zákona o daních z příjmů).

Společnost v roce 2013 vykázala účetní ztrátu ve výši 8 265 600 Kč a správcem daně byla za zdaňovací období kalendářního roku 2013 vyměřena daňová ztráta ve výši 6 530 900 Kč. V předchozích zdaňovacích obdobích bylo od základu daně odečteno celkem 4 280 300 Kč. Ve zdaňovacím období 2018 společnost odečte od základu daně celou zbývající část daňové ztráty, tj. částku 2 250 600 Kč. Žádné další položky odčitatelné od základu daně společnost za rok 2018 neuplatňuje. Ve zdaňovacím období 2018 uplatní společnost odečet vyměřené daňové ztráty ve výši 2 250 600 Kč (tj. celková vyměřená daňová ztráta za předchozí období ve výši 8 265 600 Kč – již uplatněná daňová ztráta v předchozích zdaňovacích obdobích ve výši 4 280 300 Kč = zbývající část vyměřené a dosud neuplatněné daňové ztráty ve výši 2 250 600 Kč).

Obrázek č. 10: Snížení základu daně o položky odčitatelné od základu daně

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁹⁾	2 250 600	
240 ⁸⁾			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁹⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)	100 822 767	

Zpracovala: Dagmar Matušková, 2019

Na řádku č. 250 daňového přiznání je základ daně snížený o položky odčitatelné od základu daně a i tento základ daně může být pro některé poplatníky základem daně konečným, pokud již neuplatňují odečet bezúplatných plnění na řádku č. 260 daňového přiznání.

Dar ve výši 200 000 Kč věnovaný Spolku pro ochranu zvířat v Plzni může společnost odečíst od základu daně sníženého podle § 34 zákona o daních z příjmů, neboť dar byl poskytnut právnické osobě za účelem vyjmenovaným v § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů a hodnota daru je vyšší než 2 000 Kč. Vzhledem k tomu, že hodnota daru není vyšší než 10 % ze základu daně sníženého o odečet daňové ztráty, sníží společnost základ daně o tento dar v celé výši.

Obrázek č. 11: Upravený základ daně

251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁹⁾	200 000	
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 ⁸⁾ (ř. 250 – 251 – 260)	100 622 000	

Zpracoval: Dagmar Matušková, 2019

Na řádku č. 270 daňového přiznání je tzv. upravený základ daně zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů, a tento základ daně je konečným obecným základem daně pro všechny poplatníky daně z příjmů právnických osob. Z toho základu daně se dále vypočte výše daně, kterou společnost odvede finančnímu úřadu.

Jak je vidět, transformací výsledku hospodaření na základ daně, je konečný obecný základ daně vyšší, nežli výsledek hospodaření. Samozřejmě to může být i naopak.

Zřídka se stává, že výsledek hospodaření je, až na rozdíl v zaokrouhlení, roven základu daně.

Právě v důsledku této skutečnosti musí některé účetní jednotky vypočítat kromě splatné daně, kterou odvedou do veřejného rozpočtu, ještě tzv. odloženou daň, která je v podstatě vyjádřením přechodných rozdílů mezi účetním a daňovým pojetím účetních případů. Prostřednictvím odložené daně je umožněno uplatnění zásady věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů v účetní závěrce.

Odložená daň nemá pro daňové účely v podstatě žádný význam, ale některé účetní jednotky mají povinnost o ní účtovat a některé ji vykazují dobrovolně a jedná o nástroj, který by měl zabránit rozdělování zisku v případě, že poplatník eviduje odložený daňový závazek.

Po transformaci výsledku hospodaření na základ daně poplatník ještě z takto stanoveného základu daně vypočte výši daně, kterou odvede finančnímu úřadu, a vyplní veškeré náležitosti daňového přiznání a připojí k němu účetní závěrku, resp. tzv. vybrané údaje z rozvahy a výkazu zisku a ztráty, včetně přílohy k účetní závěrce.

Jedinou novinkou v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob pro rok 2018 je položka „07 Kategorie účetní jednotky“, kde poplatník vyplní kód kategorie účetní jednotky v závislosti na tom, jaká kritéria splňuje podle § 1b zákona o účetnictví. Rok 2018 je prvním účetním, resp. zdaňovacím obdobím, ve kterém může nastat změna kategorie účetní jednotky, a k této problematice vydalo Generální finanční ředitelství dne 25.02.2019 Informaci č.j. 9457/19/7100-40110-702170, která je součástí příloh této práce.

6.4 Zhodnocení vlivu rozdílnosti daňového a účetního pojetí výnosů a nákladů na základ daně

Závěrem lze shrnout, že náročnost procesu transformace výsledku hospodaření na základ daně je determinována tím, jakým způsobem je vedeno účetnictví právnické osoby. Pokud je účetní jednotka schopna při zjišťování základu daně, respektive při zjišťování výše splatné daně z příjmů, jednoznačně identifikovat účetní i mimoúčetní operace, které se během účetního a zdaňovacího období uskutečnily, a které je nutné v tomto procesu zohlednit, je proces transformace výsledku hospodaření na základ daně snadný.

Co se týče rozdílnosti daňového a účetního pojetí výnosů a nákladů, potvrzuje se, že na základ daně mají podstatně větší vliv nedaňové náklady než nedaňové výnosy, z čehož vyplývá, že základ daně je daňovými výnosy ovlivněn téměř stejně jako účetními výnosy, ale naproti tomu je základ daně mnohem více ovlivněn daňovými náklady než účetními náklady. Pokud jde o částky, o které se výsledek hospodaření upravuje a které nejsou účetním nákladem nebo výnosem, tak tyto částky existují ve velmi omezené míře v porovnání se zaúčtovanými náklady a výnosy.

Největší podíl částek, o které se výsledek hospodaření upravuje, připadá na náklady, které nebyly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a proto poplatníci tyto náklady podrobněji uvádějí v příloze, která je součástí daňového přiznání, aby bylo zřejmé, o které náklady poplatník výsledek hospodaření upravil.

7. Nejčastější chyby při stanovení základu daně a doporučení, jak se jim vyhnout

Vzhledem k tomu, že právnická osoba má povinnost podávat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob podle § 38m zákona o daních z příjmů (až na výjimky podle § 38mb zákona o daních z příjmů, které se ale netýkají kapitálových obchodních společností), je zjištění základu daně z příjmů právnických osob pro každou účetní jednotku každoroční záležitost. Navzdory tomu, že zdaňovací období je poměrně dlouhé, neboť obvykle zahrnuje 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, musí být právnická osoba, která je zároveň účetní jednotkou a daňovým subjektem, schopna analyzovat jednotlivé účetní a právě i mimoúčetní operace, které se v tomto dlouhém zdaňovacím období odehrály a správně je posoudit ve vztahu k daňovým předpisům.

Nejčastější chyby, kterých se poplatníci daně z příjmů při úpravě výsledku hospodaření na základ daně dopouštějí, vznikají zejména v důsledku nesprávného posouzení nákladů a výnosů z hlediska daňových zákonů. Tyto chyby mohou být způsobeny buď tím, že poplatník tyto položky vůbec neposuzoval, neboť je opomenul, anebo je posoudil chybně.

Je pravdou, že zákon o daních z příjmů, který je pro zjištění základu daně z příjmů tím nejpodstatnějším, je zákonem do jisté míry nepřehledným a některá jeho ustanovení nejsou definována zcela přesně, ovšem ani to poplatníky neomlouvá. Nepřehledným se zákon stává zejména jeho častou novelizací, přičemž účinnost těchto novel je obvykle dána i několika přechodnými ustanoveními. Zákonodárci jsou si této skutečnosti vědomi, a proto byl od začátku roku 2018 připravován zcela nový zákon o daních z příjmů, jehož účinnost byla původně plánována nejpozději na rok 2022, ovšem vzhledem k politické situaci začátkem roku 2019, jsou priority vlády směřovány zcela jiným směrem a nový zákon o daních z příjmů byl odložen na neurčito.

Na druhou stranu, ustanovení, která jsou pro zjištění základu daně stěžejní, jedná se tedy o §§ 23 až 25 zákona o daních z příjmů, nejsou natolik rozsáhlá, aby poplatník neměl možnost se s nimi podrobně seznámit. Zde je ovšem nutno podotknout, že není důležité znát přesné znění jednotlivých ustanovení zákona tzv. z paměti, nýbrž je nutné vědět, kde je v kterém zákoně jaká úprava a v neposlední řadě je nutné tuto zákonnou úpravu správně interpretovat. S tímto mohou být poplatníkům nápomocny důvodové

zprávy k jednotlivým ustanovením zákona anebo vydání zákona o daních z příjmů s komentářem, který důvodové zprávy také obsahuje.

Mezi další zdroje, ze kterých mohou poplatníci čerpat, patří Pokyny a Sdělení vydávané Generálním finančním ředitelstvím nebo Ministerstvem financí. Přestože nejsou tyto Pokyny, případně Sdělení, právně závazné, je v nich obsažen výklad zákonných ustanovení tak, jak podle nich postupuje Finanční správa České republiky, a poskytují poplatníkům určitou právní jistotu v případě, že pokud podle nich budou postupovat, nebude jejich postup ze strany správce daně rozporován.

7.1 Chyby při stanovení základu daně

V obecné rovině lze říci, že největších a nejčastějších chyb při stanovení základu daně se poplatníci dopouštějí v důsledku nesprávného posouzení nákladů z hlediska potřeb zákona o daních z příjmů, případně dalších daňových zákonů. V důsledku této chyby dochází k vykázání nižšího základu daně v rozporu se zákonem o daních z příjmů a odvodu nižší daně do veřejného rozpočtu.

Zaučtované náklady, které nesplňují podmínky pro daňovou účinnost, lze přitom poměrně snadno označit už v okamžiku jejich zaučtování. Stejně tak lze již při účtování o jednotlivých nákladech označit ty náklady, u kterých není zcela jednoznačné, zda daňově účinným nákladem jsou či nikoliv. Identifikace některých daňově neúčinných nákladů je poměrně snadná, neboť se účtují na zavedené analytické účty, ze kterých je zřejmé, že nejsou daňově účinné. Jedná se například o účet č. 513 – Náklady na reprezentaci, účet č. 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti a účet č. 545 – Ostatní pokuty a penále.

Náklady, které jsou vždy daňově neúčinné, jsou v zákoně o daních z příjmů uvedeny v § 25. Tyto vyjmenované náklady jsou daňově neúčinné tzv. absolutně, tedy bez ohledu na splnění či porušení jakýchkoli podmínek. Jedná se například o výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku a technické zhodnocení majetku, které lze uplatnit v daňových nákladech pouze prostřednictvím odpisování (§ 25 odst. 1 písm. a) a p) zákona o daních z příjmů), tzv. nesmluvní vyjmenované sankce (§ 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů), odpis a tvorba opravných položek u pohledávek nabytých vkladem (§ 25 odst. 1 písm. zc) zákona o daních z příjmů) a další.

Další skupinu nákladů představují ty, pro jejichž daňovou účinnost je vyžadováno splnění podmínky dané zákonem, za níž jsou v určité výši daňově účinné, upravuje zejména § 24 zákona o daních z příjmů. Do této kategorie patří zejména pojistné související se zdanitelným příjmem (§ 24 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů), odpis pohledávky podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů i paušální výdaj na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. zt) zákona o daních z příjmů.

Samostatně lze vyčlenit skupinu nákladů, pro jejichž daňovou účinnost stanovuje zákon o daních z příjmů podmínku zaplacení. Sem lze zahrnout daň z nemovitých věcí (§ 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, smluvní sankce (§ 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů) a nákladové pojistné na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem (§ 24 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů).

K rozdělování nákladů na daňově účinné, daňově neúčinné a náklady potenciálně daňově neúčinné je vhodné analyticky rozdělovat jednotlivé nákladové účty, ostatně k tomu i nabádá Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy, v bodě 3.1.2. Tvorba analytických účtů je zcela v režii účetní jednotky a toto lze považovat za obrovskou výhodu, neboť účetní jednotka si tyto účty může libovolně tvořit v závislosti na tom, jaké jsou její nejčastěji se opakující náklady. Je vhodné zde uvést, že ačkoliv nejsou České účetní standardy právně závazné, podle § 36 zákona o účetnictví se použití standardů považuje za naplnění účetních metod podle zákona o účetnictví a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví.

Je mnohem snazší náklady takto rozčleňovat již v okamžiku, kdy o nich účetní jednotka účtuje, neboť po skončení celého zdaňovacího období lze jednotlivé nákladové položky zpětně analyzovat jen těžko. Není to sice nemožné, ale velmi náročné na čas a pracovní sílu, a zřejmě proto následně často dochází k nesprávnému vyhodnocení některých nákladových položek.

Tento postup lze zajistit u takových nákladových položek, které jsou zaúčtované vždy, a u kterých není pro jejich daňovou účinnost vyžadována jejich úhrada. Nákladové položky, u kterých je pro jejich daňovou účinnost vyžadováno jejich zaplacení, mohou být evidovány na analytických účtech pro potenciálně daňově neúčinné náklady. Nicméně těchto položek není tolik, což pochopitelně závisí i na druhu činnosti účetní jednotky. To, že poplatník nezvýšil výsledek hospodaření o některé položky, například neuhrazenou daň z nemovitých věcí, nebo pojistné

na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnanec, ale i zaměstnavatel, zjistí správce daně obvykle velmi snadno. Například pokud poplatník neuhradí daň z nemovitých věcí a podle tabulky A přílohy č. 1 II. oddílu daňového přiznání není výsledek hospodaření na řádku č. 40 daňového přiznání zvýšen o náklad účtové skupiny 53, anebo v případě pojistného, pokud je vykazován v pasivech rozvahy závazek ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění vyšší než zhruba 45 % 1/12 mzdových nákladů vykázaných ve výkazu zisku a ztráty, pak existuje důvodný předpoklad, že pojistné nemuselo být uhrazeno do konce měsíce po skončení zdaňovacího období.

Typickými příklady, kdy dochází k nesprávně vykázanému nižšímu základu daně, je nezvýšení výsledku hospodaření o neuhrazené dluhy po splatnosti, o nezaplacené pojistné, které je povinen platit zaměstnavatel i zaměstnanec, a o rozdíl zůstatkových cen v případě prodeje hmotného majetku, který byl odpisován účetně pomaleji než daňově.

U spojených osob často dochází k vykázání nižšího základu daně v důsledku neprovedení korekce výsledku hospodaření o rozdíl ceny mezi spojenou osobou a cenou obvyklou.

Jestliže poplatník o jakoukoliv položku sníží výsledek hospodaření, lze s pravděpodobností blížící se jedné říci, že poplatník musí zároveň zvýšit výsledek hospodaření o náklady, které byly vynaloženy na výnosy, které nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozeny, nebo se do základu daně nezahrnují. V situaci, kdy poplatník snižuje výsledek hospodaření, lze současné zvýšení výsledku hospodaření o související náklady považovat za nulovou hypotézu, neboť lze očekávat, že tato souvislost platí a je velmi málo pravděpodobné, že nastane alternativní hypotéza.

Příkladem, kdy často dochází k porušování § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, může být situace, kdy poplatník prodá cenné papíry nebo obchodní podíl, a výnosy z tohoto prodeje jsou osvobozeny od daně, pak náklady vynaložené v souvislosti s tímto prodejem, nejsou daňově uznatelné. Samozřejmě ne každý poplatník obchoduje s cennými papíry nebo prodává obchodní podíl, ovšem i tak se jedná o častou chybu.

Za porušení zásady daňové souvztažnosti lze považovat i uplatnění výdajového paušálu na dopravu silničním motorovým vozidlem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů a současné nezvýšení výsledku hospodaření o skutečně spotřebované pohonné hmoty a parkovné, které byly zaúčtovány do nákladů, ve smyslu § 25 odst. 1 písm. x) zákona o daních z příjmů. Toto lze podle názoru autorky považovat za daňovou souvztažnost, přestože zákon o daních z příjmů náklady na spotřebované hmoty a parkovné, pokud byl uplatněn výdajový paušál na dopravu, výslovně označuje za daňově neúčinné a neaplikuje se zde § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Častá chyba daňových poplatníků spočívá také v nesprávně uplatněné daňové ztrátě jako položce odčitatelné od základu daně. Často se stává, že poplatník ze předchozí účetní období vykázal účetní ztrátu, a za předmětné zdaňovací období mu byla vyměřena daňová ztráta, která byla nižší, než účetní ztráta a v období, ve kterém poplatník vykáže kladný základ daně, chce uplatnit odčitatelnou položku podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ovšem ve výši účetní ztráty, nikoliv té daňové, která byla vyměřena. Zde se ovšem zřejmě jedná o chybu vyplývající z neznalosti pojmů.

7.2 Důsledky chybně stanoveného základu daně

Nabízí se otázka, zda chyby poplatníků plynou z „pouhé“ nedbalosti či neznalosti, nebo se takto poplatníci skutečně chtějí vyhnout placení daně. V každém případě je jako sankce za doměření daně v rámci daňové kontroly poplatníkovi vyměřeno penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, případně 1 % z částky snížené daňové ztráty (§ 251 daňového řádu). Nepřiznání daně je také kvalifikováno jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 240 Zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“), stejně jako je tomu u neplacení daně, pojistného na sociální zabezpečení a jiné povinné platby podle § 241 téhož zákona.

Závěr

Tématem této práce byly možnosti transformace výsledku hospodaření na základ daně u podnikatelů v ČR, přičemž obsah práce byl přizpůsoben kapitálovým obchodním společnostem v souladu s cíli a metodikou zpracování. Cílem práce bylo provést deskripci meziročních změn právních předpisů se vztahem ke stanovení základu daně z příjmů právnických osob za období od vstupu ČR do EU do konce roku 2018. Analýzou daňových zákonů v uvedeném období bylo zjištěno, že zejména zákon o daních z příjmů doznal mnoha změn, v důsledku kterých se zákon o daních z příjmů stal nepřehledným.

Dále byly charakterizovány rozdílnosti v účetním a daňovém pojetí výnosů a nákladů tyto vzájemně komparovány podle jejich vztahu k základu daně z příjmů.

Mezi další cíle práce bylo zařazeno definování zásad pro správné stanovení základu daně a v praktické části práce tyto zásady aplikovat na konkrétních příkladech fiktivního poplatníka daně z příjmů právnických osob. Pro aplikování zásad byly předloženy fiktivní údaje o účetních, případně i mimoúčetních, operacích společnosti s ručením omezeným uskutečněných během roku 2018 a tyto operace byly posouzeny z hlediska potřeb daňových zákonů, zejména pak zákona o daních z příjmů. Výsledkem této části práce byla transformace výsledku hospodaření fiktivního poplatníka na základ daně z příjmů.

V další části práce byly identifikovány chyby při zjišťování základu daně, kterých se poplatníci nejčastěji dopouštějí a byla formulována doporučení, jak se těmto chybám vyhnout. Zřejmým výchozím bodem pro zjištění základu daně z příjmů je analyticky vedené finanční účetnictví, které je pro obchodní společnosti stále nezbytně nutné, a to nejen v otázkách daňových. Finanční účetnictví poskytuje poplatníkovi možnosti, jak rozčlenit položky, které jsou nebo mohou být předmětem úpravy při stanovení základu daně. Vedle toho položky, o které se výsledek hospodaření či základ daně upravuje a nejedná se o zaúčtované náklady či výnosy, se zaúčtovanými položkami často úzce souvisí, proto by neměl být problém identifikovat i takové položky.

Na základě toho, že cíle práce byly stanoveny jasně a přesně, a že metodika vypracování byla zcela dodržena, lze konstatovat, že stanovené cíle práce byly splněny.

Přínosem této práce bylo definování zásad, podle kterých by měli poplatníci postupovat při zjišťování základu daně z příjmů právnických osob, neboť v zákonné úpravě a v odborné literatuře jsou tyto zásady sice obsaženy, ale pouze velice skrytě a proto se poplatníci stále dopouštějí chyb, které byly v práci popsány. Za přínos této práce lze označit i to, že byly podrobně analyzovány náklady a výnosy z účetního a daňového pohledu a tyto byly následně komparovány ve vztahu ke stanovení základu daně z příjmů právnických osob, a to včetně grafického znázornění.

Literatura a další zdroje

DVOŘÁKOVÁ Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu*. 1. Vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2018. 182 s. ISBN: 978-80-7554-125-3.

DVOŘÁKOVÁ Veronika, PITTERLING Marcel, SKALICKÁ Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2018. 294 s. ISBN: 978-80-7552-125-5.

EVROPSKÁ KOMISE. *Politiky Evropské unie: Daně*. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské Unie, 2015. 12 s. 978-92-79-45285-7.

Euroskop. *Věcně o Evropě: ČR a EU - daně*. [online]. Praha: Úřad vlády České republiky, [cit. 16.12.2018]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9099/sekce/cr-a-eu--dane/>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Finanční správa. *Pokyny D*. [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, [cit. 20.02.2019]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/legislativa/pokyny-d/2019>

HNÁTEK Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 2. vyd. Praha: ESAP s.r.o., 2017. 159 s. ISBN: 978-80-905899-5-7.

HNÁTEK Miloslav, ZÁMEK David. *Daňové a nedaňové náklady 2018*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2018. 272 s. ISBN: 978-80-905899-7-1.

CHALUPA Rostislav, KADLEC Jiří, PILÁTOVÁ Jana a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. Olomouc: Nakladatelství ANAG. 16. vyd. 423 s. ISBN 978-80-7554-121-5.

International Accounting Standard Board. *International financial reporting standards required for annual reporting periods beginning on 1 January 2016: The conceptual framework for financial reporting, the preface to International Financial Reporting Standards (IFRS)*. London: IFRS Foundation, 2016. 1394 s. ISBN: 978-1-911040-01-9.

JAROŠ Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2013. 128 s. ISBN: 978-80-7478-035-6.

KOUT Petr, LÍBAL Tomáš. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2017. 360 s. ISBN 978-80-87480-55-7.

KRAJČOVÁ Jiřina, PALOCHOVÁ Marcela. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2014. ISBN: 978-80-7478-486-6.

NERUDOVÁ Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2017. 228 s. ISBN: 978-80-7552-682-3.

PELC Vladimír, PELECH Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2018*. 17. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2018. 830 s. ISBN 978-80-7554-144-4.

PILAŘOVÁ Ivana, PILÁTOVÁ Jana. *Účetní závěrka – Základ daně – Finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2018*. 9. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2018. 202 s. ISBN: 978-80-87480-69-4.

SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2017, 180 s. ISBN: 978-80-7552-832-2.

VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. 14. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2018. 404 s. ISBN: 978-80-87480-63-2.

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.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách, pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam obrázků a tabulek

Obrázek č. 1: Vztah účetních a daňových výnosů.....	14
Obrázek č. 2: Rozdělení nákladů z pohledu daňového.....	15
Obrázek č. 3: Vztah účetních a daňových nákladů.....	16
Obrázek č. 4: Dílčí základy daně z příjmů právnických osob.....	29
Obrázek č. 5:Konstrukce obecného základu daně.....	31
Obrázek č. 6: Výsledek hospodaření.....	45
Obrázek č. 7: Položky zvyšující výsledek hospodaření.....	46
Obrázek č. 8:Položky snižující výsledek hospodaření.....	48
Obrázek č. 9: Neupravený a nesnížený základ daně.....	49
Obrázek č. 10: Snížení základu daně o položky odčitatelné od základu daně.....	50
Obrázek č. 11: Upravený základ daně.....	50
Tabulka č. 1: Odpisy společnosti.....	40

Seznam použitých zkratek

atd.	a tak dále
atp.	a tak podobně
CZ	kód ISO3166-2 pro Česko
č.	číslo
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DNE	daň z nemovitých věcí
DNN	daň z nabytí nemovitých věcí
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HM	hmotný majetek
Kč	korun českých
kol.	kolektiv
mil.	Milion
OA	osobní automobil
PO	právnícká osoba
pův.	původní
přech. ust.	přechodné ustanovení
resp.	respektive
Sb.	sbírka
tj.	to jest
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaně
ZD	základ daně
ZO	zdaňovací období

Seznam příloh

Příloha A: Přehled změn ovlivňujících základ daně od 01.05.2004 do 31.12.2018

Příloha B: Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2018 sestavené z údajů fiktivního poplatníka

Příloha C: Informace GFŘ k některým daňovým souvislostem možné změny kategorizace účetních jednotek dle § 1b ve spojení s § 1e zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ve zdaňovacím období započatém v roce 2018 č.j. 9457/19/7100-40110-702170 ze dne 25.02.2019

Příloha A

Přehled změn ovlivňujících základ daně od 01.05.2004 do 31.12.2018

ZO	Zákon č. Sb.	Účinnost	První aplikace	Ustanovení	Klíčová slova
2004	280/2004	01.05.2004	přech.ust./1	§ 24 odst. 2 písm. s)	postoupené pohledávky
	360/2004	15.06.2004	s účinností	§ 25 odst. 1 písm. m)	členské příspěvky
2005	669/2004	01.01.2005	přech.ust./1	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 6.	smluvní sankce
	669/2004	01.01.2005	přech.ust./1	§ 23 odst. 4 písm. i)	ocenění ekvivalencí
	56/2006	08.03.2006	přech.ust./1	§ 34 odst. 4	výzkum a vývoj
2006	545/2005	01.01.2006	s účinností	§ 23 odst. 17	oceňovací rozdíly
	545/2005	01.01.2006	s účinností	§ 25 odst. 1 písm. f)	úroky z prodlení
2007	264/2006	01.01.2007	s účinností	§ 24 odst. 2 písm. zh)	cestovní náhrady
	264/2006	01.01.2007	s účinností	§ 25 odst. 1 písm. d)	zaměstnanecké náhrady
	264/2006	01.01.2007	s účinností	§ 24 odst. 2 písm. j) bod 1	ochranné nápoje
2008	261/2007	01.01.2008	s účinností	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 12	neuhrazené závazky
	261/2007	01.01.2008	s účinností	§ 25 odst. 1 písm. w)	test nízké kapitalizace
	261/2007	01.01.2008	s účinností	§ 25 odst. 1 písm. zm)	finanční leasing
	261/207	01.01.2008	s účinností	§ 27 odst. 2 (zrušen odst. 2)	daňové odpisy OA
	2/2009	01.01.2009	přech.ust./6	§ 23 odst. 3 písm. c) bod 6	zaniklé závazky
2009	2/2009	01.01.2009	s účinností	§ 22 odst. 1 písm. g) bod 12	sankce za závazkových vztahů
	304/2009	01.01.2010	přech.ust.	§ 24 odst. 2 písm. zt)	paušální výdaj na dopravu
	304/2009	01.01.2010	přech.ust.	§ 25 odst. 1 písm. zp)	skutečné výdaje na dopravu
	304/2009	01.01.2010	přech.ust.	§ 28 odst. 6	poměrná část odpisů
2010	346/2010	01.01.2011	přech.ust./4	§ 23 odst. 2 písm. a)	ZD, komponentní odpisování

pokračování Přílohy A

ZO	Zákon č. Sb.	Účinnost	První aplikace	Ustanovení	Klíčová slova
2011	346/2010	01.01.2011	s účinností	§ 24 odst. 2 písm. y)	daňový odpis pohledávky
	346/2010	01.01.2011	s účinností	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 3	porušení podmínek daňové účinnosti nákladu
2012	470/2011	01.01.2012	s účinností	§ 25 odst. 1 písm. d)	odměny členům orgánů PO
2013	413/2011	01.01.2012	přech.ust./3	§ 15a vyhlášky pro podnikatele	opravy účetních chyb a rozdíly ze změn účetních metod
2014	344/2013	01.01.2014	s účinností	§ 19b odst. 1 písm. a)	příjem z nabytí dědictví nebo odkazu
	344/2013	01.01.2014	s účinností	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 17	dodanění závazků
	458/2011	01.01.2014	přech.ust./2	§ 8 zákona o rezervách	opravné položky
	458/2011	01.01.2014	přech.ust./2	§ 8a zákona o rezervách	opravné položky
2015	458/2011	01.01.2015	s účinností	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 15	změny účetních metod
	458/2011	01.01.2015	s účinností	§ 23 odst. 3 písm. b) bod 6	změny účetních metod
	267/2014	01.01.2015	s účinností	§ 23 odst. 4 písm. e)	výnosy nezahrnované do ZD
	267/2014	01.01.2015	s účinností	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 19.	cena obvyklá
	267/2014	01.01.2015	s účinností	§ 21d	finanční leasing
	267/2014	01.01.2015	s účinností	§ 23 odst. 3 písm. a) bod 12.	dodanění závazků
2016	221/2015	01.01.2016	s účinností	§ 24 odst. 2 písm. zy)	cenné papíry
2017	170/2017	01.07.2017	přech.ust./19	§ 23 odst. 3 písm. c) bod 9	bezúplatný příjem
	170/2017	01.07.2017	přech.ust./19	§ 29 odst. 1	vstupní cena HM

pokračování Přílohy A

ZO	Zákon č. Sb.	Účinnost	První aplikace	Ustanovení	Klíčová slova
2018	170/2017	01.07.2017	přech.ust./17	§ 19 odst. 1 písm. zi)	podíly na zisku
	170/2017	01.07.2017	přech.ust./1	§ 25 odst. 1 písm. f)	peněžité tresty
	170/2017	01.07.2017	přech.ust./1	§ 24 odst. 2 písm. zs) – zrušeno pův. znění	exekuční náklady věřitele
	170/2017	01.07.2017	přech.ust./1	§ 25 odst. 1 písm. y) – zrušeno pův. znění	exekuční náklady dlužníka
	170/2017	01.07.2017	přech.ust./1	§ 24 odst. 2 písm. ch)	DNE a DNN

Pozn.: Pokud není uvedeno jinak, jedná se o ustanovení zákona o daních z příjmů.

Zdroj: Zákon o daních z příjmů, zákon o rezervách, vyhláška pro podnikatele, 2018

Zpracovala: Dagmar Matušková, 2019

Příloha B

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

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Plzeňský kraj

Územnímu pracovišti v, ve, pro

Plzeň

01 Daňové identifikační číslo

C, Z, 1, 8, 3, 4, 5, 7, 2, 6

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání¹⁾

radně

~~XXXX~~

~~XXXX~~

Důvody pro podání dodatečného
daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

1, A

Základní investiční fond podle § 17b zákona²⁾

ano

ne

Zdaňovací období podle § 21a písm. A) zákona

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, 8 do 3, 1, 1, 2, 2, 0, 1, 8

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

S, t, r, o, j, í, r, n, a, M, A, C, H, s, ., r, ., o, .

06 Sídlo⁶⁾

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

H, á, l, k, o, v, a, 1, 4

b) obec

P, L, Z, E, Ň, 3

c) PSČ

3, 0, 1, 0, 0

d) stát/kód státu

e) číslo telefonu

3, 7, 1, 7, 0, 3, 3, 4, 3

07 Kategorie účetní jednotky

Kód

V

08 Přiznání zpracoval a předložil poradce⁷⁾

~~XXXX~~

ne

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne⁸⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem⁹⁾

ano

~~XXXX~~

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy¹⁰⁾

ano

~~XXXX~~

ano

ne

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami¹¹⁾

Kód

N

13 Hlavní (převažující) činnost

Kód klasifikace CZ-NACE¹²⁾

VÝROBA STROJŮ A ZAŘÍZENÍ J. N.

VELKOOBCHOD, KROMĚ MOTOROVÝCH VOZIDEL

pokračování Přílohy B

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

Řádek	Název položky	Vypíni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^{a)}	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji*) ke dni <input type="text" value="31.12.2018"/>	93 835 225	

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	4 860 500	
30 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona, s výjimkou § 23 odst. 3 písm. a) bodů 1 a 2 zákona, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10	1 042 044	
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	4 283 888	
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)	10 186 432	

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 veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ^{a)}	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b 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)	312 800	
111 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
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		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	455 490	
160 ^{a)}	Souhm 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 podle § 24 odst. 2 písm. zt)	180 000	
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	948 290	

pokračování Přílohy B

Příloha č. 1 II. oddílu

Identifikační číslo

Daňové identifikační číslo

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)	Vypíni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	50 - Spotřebované nákupy	145 413	
2	51 - Služby	120 000	
3	52 - Osobní náklady	2 570 400	
4	53 - Daně a poplatky	152 000	
5	54 - Jiné provozní náklady	536 075	
6	55 - Odpisy, rezervy a opravné položky v provozní oblasti	760 000	
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	4 283 888	

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	Vypíni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1	45 840	
2	(neobsazeno)	x	x
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	778 750	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	824 590	

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		
----	---	--	--

pokračování Přílohy B

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 Šb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, 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 nepromičených 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 nepromičeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromičeným 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 nepromičeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromičeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
12	Úhm hodnot pohledávek nebo pořizovacích 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 nepromičených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k nepromičeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromičeným 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 nepromičených 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 ^{b)}	Opravné položky k nepromičeným 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 nepromičeným 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		

pokračování Přílohy B

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

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

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

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

g) Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k její tvorbě a použití

30	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů vytvořená podle § 11a až 11c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
31	Stav rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů (§ 11a až 11c zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona^{a)} (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	kteřou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	01012013 (31122013)	6 530 900	4 280 300	2 250 600	0
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9	Celkem			2 250 600	0

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

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

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

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

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

pokračování Přílohy B

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona⁶⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona	200 000	
2	(neobsazeno)	X	X

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

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

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁶⁾

Počet samostatných příloh

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

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti⁶⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s níž 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	Úhm vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/c)			
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	(neobsazeno)	X	X	X
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhm daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započítat metodou úpiného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měna jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhm čistého obratu	Kč	1331326869	
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby	168	

pokračování Přílohy B

Řádek		Vypíní 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 (f. 10 + 70 – 170) ³⁾	103 073 367	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ⁴⁾		
210 ⁵⁾	Úhm vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ⁶⁾		
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 ⁸⁾ 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 (f. 200 – 201 – 210) ⁹⁾	103 073 367	
Řádek		Vypíní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁸⁾	2 250 600	
240 ⁸⁾			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁸⁾ (f. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)	100 822 767	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na f. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na f. 250) ⁹⁾	200 000	
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 ⁹⁾ (f. 250 – 251 – 260)	100 622 000	
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 $f. 270 \times f. 280$ 100	19 118 180	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na f. 290) ⁹⁾		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na f. 300 a 301 (f. 290 – 300 ± 301) ⁹⁾	19 118 180	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na f. 310 ⁹⁾ (nejvýše do částky uvedené na f. 310)		
330	Daň po zápočtu na f. 320 (f. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁹⁾	19 118 180	
331 ⁸⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁹⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $f. 331 \times f. 332$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru 100		
334	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na f. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (f. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daň (f. 330 + 335)	19 118 180	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (f. 340 – 335 = f. 330)	19 118 180	

pokračování Přílohy B

III. ODDÍL – (neobsazeno)

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

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

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

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno		
2 ^{a)}	Na zajištění daně srazeno plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^{b)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané sražkou (§ 36 odst. 8 zákona)		
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0	-19 118 180	

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

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby: <input type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby <input type="text"/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby <input type="text"/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.) Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě <input type="text"/>	
Osoba oprávněná k podpisu	
Datum <input type="text"/>	Otisk razítka <input type="text"/>
Vlastnoruční podpis osoby oprávněné k podpisu <input type="text"/>	

Vysvětlivky:

- ¹⁾ Nehodící se škrtněte
- ²⁾ Vyplní finanční úřad
- ³⁾ V případě vykázání ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-)
- ⁴⁾ Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- ⁵⁾ Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- ⁶⁾ Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů nebo podle § 38u zákona, 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.
- ⁷⁾ 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. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se Účetní závěrkou rozumí elektronické přílohy Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty, popřípadě Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a Opie Přílohy Účetní závěrky, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu .doc, .docx, .txt, .xls, .xlsx, .rtf, .pdf nebo .jpg.
- ⁸⁾ Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční 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.
- ⁹⁾ Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dlejších 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.
- ¹⁰⁾ Výpočet vykázané částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu.
- ¹¹⁾ § 17 odst. 3 zákona.

pokračování Přílohy B

Příloha k přiznání k dani z příjmu právnických osob
za zdaňovací období nebo za období od 01.01.2018 do 31.12.2018

Daňový subjekt	Strojírna MACH s.r.o.
IČ / RČ / DIČ	CZ18345726
Sídlo / Bydliště nebo Místo podnikání	Hálkova 14, 30100 PLZEŇ 3

Zvláštní příloha k řádku č.110 II. oddílu

podíl na zisku osvobozený podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. zákona

Zvláštní příloha k řádku č.162 II. oddílu

pausační výdaj na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. zt) zákona

pokračování Přílohy B

Upozornění: Opis pouze pro potřebu poplatníka ke kontrole elektronicky odeslaných údajů, nelze jej použít jako součást účetní závěrky, bude-li přimání podáváno v listinné podobě.

Daňový subjekt:	Strojírna MACH s.r.o.
IČ / DIČ:	CZ18345726
Sídlo účetní jednotky:	Hálkova 14, 30100 PLZEŇ 3

**Vybrané údaje z Rozvahy pro podnikatele, v plném rozsahu
ke dni 31.12.2019
(v celých tisících Kč)**

A K T I V A		brutto	korekce	netto	minulé období netto
		1	2	3	4
AKTIVA CELKEM		1703032	81510	1621522	818096
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B.	Stálá aktiva	295760	71368	224392	436735
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	6983	564	6419	2773
B.I.1.	Nehmotné výsledky vývoje				
B.I.2.	Ocenitelná práva	6983	564	6419	2549
B.I.2.1.	Software	6983	564	6419	2549
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva				
B.I.3.	Goodwill				
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek				
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek				224
B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek				
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek				224
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	284777	70804	213973	433962
B.II.1.	Pozemky a stavby	105880	26539	79341	286966
B.II.1.1.	Pozemky	43527		43527	43527
B.II.1.2.	Stavby	62353	26539	35814	243439
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	178838	44265	134573	141280
B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku				
B.II.4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek				
B.II.4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů				
B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny				
B.II.4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek				
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	59		59	5716
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek				
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	59		59	5716
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	4000		4000	
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba				
B.III.2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba				
B.III.3.	Podíly - podstatný vliv				
B.III.4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv				
B.III.5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly				
B.III.6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	4000		4000	
B.III.7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek				
B.III.7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek				
B.III.7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek				
C.	Oběžná aktiva	1401075	10142	1390933	366916
C.I.	Zásoby	1164816	7963	1156853	71720
C.I.1.	Materiál	71182	7916	63266	55431
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	1865	17	1848	1597

pokračování Přílohy B

	AKTIVA	brutto	korekce	netto	minulé období netto
		1	2	3	4
C.I.3	Výrobky a zboží	1082702	30	1082672	14692
C.I.3.1.	Výrobky	972702	30	972672	14465
C.I.3.2.	Zboží	110000		110000	227
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny				
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	9067		9067	
C.II.	Pohledávky	148889	2179	146710	141324
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	1289		1289	
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů				
C.II.1.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba				
C.II.1.3.	Pohledávky - podstatný vliv				
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	1289		1289	
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní				
C.II.1.5.1.	Pohledávky za společníky				
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy				
C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní				
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky				
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	147600	2179	145421	141324
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	126120	2179	123941	85061
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba				
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv				
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	21480		21480	2223
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společníky				
C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění				
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	1780		1780	
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	405		405	569
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	18596		18596	1638
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	699		699	16
C.II.3.	Časové rozlišení aktiv				
C.II.3.1.	Náklady příštích období				
C.II.3.2.	Komplexní náklady příštích období				
C.II.3.3.	Příjmy příštích období				
C.III.	Krátkodobý finanční majetek				
C.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba				
C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek				
C.IV.	Peněžní prostředky	87370		87370	153872
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	58		58	31
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	87312		87312	153841
D.	Časové rozlišení aktiv	6197		6197	14445
D.1.	Náklady příštích období	732		732	531
D.2.	Komplexní náklady příštích období				11907
D.3.	Příjmy příštích období	5465		5465	2007

pokračování Přílohy B

PASIVA		běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
	PASIVA CELKEM	1621522	818096
A.	Vlastní kapitál	1510536	649604
A.I.	Základní kapitál	100000	100000
A.I.1.	Základní kapitál	100000	100000
A.I.2.	Vlastní podíly (-)		
A.I.3.	Změny základního kapitálu		
A.II.	Ážio a kapitálové fondy		
A.II.1.	Ážio		
A.II.2.	Kapitálové fondy		
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy		
A.II.2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)		
A.II.2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)		
A.II.2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)		
A.II.2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)		
A.III.	Fondy ze zisku	1173926	13000
A.III.1.	Ostatní rezervní fond	1173926	13000
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	160604	403557
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	160604	403557
A.IV.2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)		
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	76006	73047
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílů na zisku (-)		
B.+C.	Cizí zdroje	107745	166907
B.	Rezervy	500	23882
B.1.	Rezerva na důchody a podobné závazky		
B.2.	Rezerva na daň z příjmů		11755
B.3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů		
B.4.	Ostatní rezervy	500	12127
C.	Závazky	107245	143025
C.I.	Dlouhodobé závazky	29214	94301
C.I.1.	Vydané dluhopisy		
C.I.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy		
C.I.1.2.	Ostatní dluhopisy		
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím	24824	69480
C.I.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy		
C.I.4.	Závazky z obchodních vztahů		
C.I.5.	Dlouhodobé směnky k úhradě		
C.I.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba		
C.I.7.	Závazky - podstatný vliv		
C.I.8.	Odložený daňový závazek		22004
C.I.9.	Závazky - ostatní	4390	2817
C.I.9.1.	Závazky ke společníkům		
C.I.9.2.	Dohadné účty pasivní		
C.I.9.3.	Jiné závazky	4390	2817
C.II.	Krátkodobé závazky	78031	48724
C.II.1.	Vydané dluhopisy		
C.II.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy		
C.II.1.2.	Ostatní dluhopisy		
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím	1945	11580
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy		
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	62151	17080
C.II.5.	Krátkodobé směnky k úhradě		

pokračování Přílohy B

PASIVA		běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
C. II. 6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba		
C. II. 7.	Závazky - podstatný vliv		
C. II. 8.	Závazky ostatní	13935	20064
C. II. 8.1.	Závazky ke společníkům		
C. II. 8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci		
C. II. 8.3.	Závazky k zaměstnancům	6728	10003
C. II. 8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	3402	5623
C. II. 8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	1392	2314
C. II. 8.6.	Dohadné účty pasivní		42
C. II. 8.7.	Jiné závazky	2413	2082
C. III.	Časové rozlišení pasiv		
C. III. 1.	Výdaje příštích období		
C. III. 2.	Výnosy příštích období		
D.	Časové rozlišení pasiv	3241	1585
D. 1.	Výdaje příštích období	3241	1585
D. 2.	Výnosy příštích období		
Člen statutárního orgánu, jehož podpisový záznam byl připojen k účetní závěrce:		Jan Mach	

pokračování Přílohy B

Upozornění: Opis pouze pro potřebu poplatníka ke kontrole elektronicky odeslaných údajů, nelze jej použít jako součást účetní závěrky, bude-li přimátná podávána v listinné podobě.

Daňový subjekt:	Strojírna MACH s.r.o.
IČ / DIČ:	CZ18345726
Sídlo účetní jednotky:	Hájkova 14, 30100 PLZEŇ 3

**Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele - druhové členění, v plném rozsahu
ke dni 31.12.2019
(v celých tisících Kč)**

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1205882	1030222
II.	Tržby za prodej zboží	16786	937
A.	Výkonová spotřeba	780829	644568
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	14782	724
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	666758	538142
A.3.	Služby	99289	105702
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)		6101
C.	Aktivace (-)		-804
D.	Osobní náklady	121565	239376
D.1.	Mzdové náklady	90720	158321
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	30845	53561
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	30845	52292
D.2.2.	Ostatní náklady	1283	1269
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	369	51504
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	369	51547
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	369	51547
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné		
E.2.	Úpravy hodnot zásob		-230
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek		187
III.	Ostatní provozní výnosy	108345	57095
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	4000	141
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	95732	56418
III.3.	Jiné provozní výnosy	8613	536
F.	Ostatní provozní náklady	54113	54211
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	3910	
F.2.	Prodaný materiál		44121
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	203	362
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období		1075
F.5.	Jiné provozní náklady	50000	8653
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	374137	93298
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	313	
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	313	
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba		
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	280000	
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy		185
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba		
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy		185
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti		

pokračování Přílohy B

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
J.	Nákladové úroky a podobné náklady		479
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba		
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady		479
VII.	Ostatní finanční výnosy		511
K.	Ostatní finanční náklady	615	2764
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-280302	-2547
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	93835	90751
L.	Daň z příjmů	17829	17704
L.1.	Daň z příjmů splatná	19118	20178
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	-1289	-2474
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	76006	73047
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	76006	73047
*	Čistý obrat za účetní období = I + II + III + IV + V + VI + VII	1331326	1088950
Člen statutárního orgánu, jehož podpisový záznam byl připojen k účetní závěrce:		Jan Mach	

pokračování Přílohy B

Příloha k účetní závěrce k 31.12.2018

1) Základní informace o účetní jednotce

Obchodní firma: Strojírna MACH s.r.o.
Sídlo: Hálkova 14, 301 00 Plzeň
Identifikační číslo: 18345726
Vznik: zápisem do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Plzni,
zápis proveden dne 15.08.2003, oddíl C, vložka 489657
Právní forma: společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání: výroba strojů a strojních zařízení, velkoobchod
Rozvahový den: 31.12.2018
Účetní období: kalendářní rok 2018

Základní kapitál společnosti je 100 000 000 Kč, rozdělení podle společníků:

Jan Mach, nar. 17.03.1956 – 30 000 000 Kč

Strojírny ZÁPAD s.r.o., DIČ: CZ18435672 – 70 000 000 Kč

Statutárním orgánem společnosti je jednatel Jan Mach, který je zároveň společníkem.

2) Přehled obchodních společností, v nichž má účetní jednotka podíl na jejím základním kapitálu

V roce 2016 získala společnost obchodní podíl v obchodní společnosti NÁSTROJÁRNA JIH s.r.o., DIČ: CZ18258982, a to ve výši 15 % na jejím základním kapitálu.

3) Počty zaměstnanců a objemy vyplaceným prostředků

Průměrný přepočtený počet zaměstnanců v roce 2018 byl 168. Z toho 1 člen řídicích orgánů – společník Jan Mach je zaměstnán na hlavní pracovní poměr. Objem vyplacených mezd odpovídá údajům ve výkazu zisku a ztráty.

4) Účetní metody a odchylky od nich

Účetní jednotka účtuje v souladu se zákonem o účetnictví, vyhláškou pro podnikatele a v souladu s platnými účetními standardy pro podnikatele. Nakupované zboží účetní jednotka sleduje, a proto

pokračování Přílohy B

používá způsob účtování zásob „A“, zásoby jsou oceňovány cenou pořízení včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Pro skladovou evidenci jsou používány průměrné ceny, zboží je účtováno do spotřeby v cenách pořízení.

Žádné odchylky od účetních metod účetní jednotka nevykazuje.

Účetní jednotka k rozvahovému dni prování přepočítá cizích měn kurzem České národní banky. Žádné další změny ocenění účetní jednotka neprovádí.

5) Doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty

Účetní jednotka neeviduje takové položky, které by z hlediska významnosti bylo třeba náležitě okomentovat v příloze k účetní závěrce.

6) Odložená daň

Společnost v roce 2018 eviduje odloženou daňovou pohledávku ve výši 1 289 tis. Kč, v předchozím účetním období evidovala společnost odložený daňový závazek ve výši 22 004 tis. Kč.

7) Informace týkající se majetku a závazků

Společnost má pohledávky po lhůtě splatnosti ve výši 23 228 tis. Kč, z toho pohledávky po lhůtě splatnosti delší než pět let ve výši 1 682 tis. Kč.

Společnost má závazky v celkové výši 107 245 tis. Kč, z toho žádné závazky nejsou po lhůtě splatnosti.

Mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky nenastala žádná významná událost, která by měla vliv na vykazované výsledky.

8) Účetní jednotka používá pro sestavení účetní závěrky výkazy dle přílohy č. 2 vyhlášky pro podnikatele

9) Informace o nákladech za provedení audit

a) Povinný audit: 70 000 Kč

b) Jiné ověřovací služby: 0 Kč

10) Ve sledovaném období účetní jednotka nevydala žádné akcie, kmenové listy nebo dluhopisy.

11) Ve sledovaném období neproběhla žádná změna základního kapitálu.

V Plzni dne 31.03.2019

Jan Mach

jednatel společnosti

Zdroj: Vlastní zpracování autorky dle fiktivních údajů s využitím Daňového portálu na adrese www.daneelektronicky.cz, 2019

Zpracovala: Dagmar Matušková, 2019



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní



GI 010951419
CS5

Č. j.: 9457/19/7100-40110-702170

INFORMACE

k některým daňovým souvislostem možné změny kategorizace účetních jednotek dle § 1b ve spojení s § 1e zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ve zdaňovacím období započatém v roce 2018

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) ve shodě s Ministerstvem financí (dále jen „MF“) na základě některých výkladových nejasností souvisejících s kategorizací účetních jednotek dle § 1b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) ve spojení s § 1e ZoÚ vydává tuto informaci z důvodu ujednocení postupu a zvýšení právní jistoty účetních jednotek, které jsou poplatníky daně z příjmů právnických a fyzických osob (dále jen „účetní jednotky“) zejména v podmínkách účetního období započatého v roce 2018.

I. Kategorizace účetních jednotek z pohledu účetních předpisů

Počínaje účetním obdobím započatým v roce 2016 došlo na základě novelizace ZoÚ provedené zákonem č. 221/2015 Sb. k rozlišení následujících kategorií účetních jednotek – mikro účetní jednotka, malá účetní jednotka, střední účetní jednotka a velká účetní jednotka. Začlenění příslušné účetní jednotky do dané kategorie závisí dle § 1b ZoÚ na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (tj. hodnota aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni.

Pokud účetní jednotka vzniká nebo zahajuje činnost v účetním období po 1. 1. 2016, postupuje v prvním účetním období podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období (viz § 1e odst. 1 ZoÚ ve spojení s Čl. II bod 1 zákona č. 221/2015 Sb.).

Pokud účetní jednotka vznikla před datem 1. 1. 2016, postupuje v účetním období, které započalo v roce 2016, podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, jejíž podmínky naplnila k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období, tj. podle kritérií naplněných ke konci účetního období započatého v roce 2015 (viz Čl. II bod 4. zákona č. 221/2015 Sb.).

Podle zatřídění do příslušné velikostní kategorie jsou ***některé účetní jednotky osvobozeny od určitých povinností*** vyplývajících ze ZoÚ, a to např.:

- *Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky* nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (§ 18 odst. 2 ZoÚ).
- *Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky*, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, pokud jim tuto povinnost nestanoví zvláštní právní předpis (§ 21a odst. 9 ZoÚ). To však neznamená, že tento výkaz nemají povinnost sestavit.
- *Mikro účetní jednotky* (s výjimkou např. obchodníků s cennými papíry a dalších vyjmenovaných účetních jednotek) nemají povinnost oceňovat vybraná aktiva na reálnou hodnotu (§ 27 odst. 7 ZoÚ). Z Čl. II bod 5. zákona č. 221/2015 Sb., pak vyplývá postup účetních jednotek, které jsou od 1. 1. 2016 mikro účetními jednotkami a doposud používaly oceňování majetku reálnou hodnotou (pokračují v účtování a vykazování majetku oceňovaného reálnou hodnotou, až do vyřazení tohoto majetku).

Na kategorizaci účetních jednotek dále váže **povinnost ověřování účetní závěrky auditorem** dle § 20 ZoÚ. Podle tohoto ustanovení:

- *Velké účetní jednotky* (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu) a *střední účetní jednotky* mají povinnost ověřování účetní závěrky auditorem **bez dalších podmínek**, tj. pouze na základě začlenění do dané kategorie.
- *Malé účetní jednotky* mají povinnost ověřování účetní závěrky auditorem, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň
 - o jedno ze tří stanovených kritérií (jde-li o *akciové společnosti nebo svěřenské fondy* podle občanského zákoníku)
 - o dvě ze tří stanovených kritérií (jde-li o *ostatní malé účetní jednotky*)

Kritérii pro povinnost auditu se u malých účetních jednotek podle § 20 ZoÚ rozumí

- aktiva celkem 40 000 000 Kč
- roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

II. Změna kategorie účetní jednotky

Závazný postup změny kategorie účetní jednotky v následujících účetních obdobích po předchozím zařazení upravuje ust. § 1e odst. 2 ZoÚ, podle něhož účetní jednotka změní kategorii účetní jednotky od počátku bezprostředně následujícího účetního období, pokud ve *dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek překročí nebo přestane překračovat dvě ze tří stanovených kritérií*. Zákon tedy v této souvislosti v obecné rovině předpokládá, že ke změně kategorie účetní jednotky může dojít po provedení testu **dvou řádných účetních závěrek za předcházející účetní období. Účetní období 2018 je tak prvním obdobím, kdy od roku 2016 může dojít ke změně kategorie účetní jednotky**, pokud účetní jednotka v řádných účetních závěrkách za roky 2016 a 2017 překročila nebo přestala překračovat dvě ze tří stanovených kritérií.

Kritéria pro zařazení do příslušné kategorie účetní jednotky jsou vymezena v § 1b ZoÚ.

GŘF ve shodě s MF v této souvislosti upozorňuje, že **v případě přeměn obchodních korporací je nutné** při začlenění do příslušné kategorie účetní jednotky a při aplikaci výše uvedeného „dvouletého testování“ řádných účetních závěrek pohlížet **na nástupnickou existující účetní jednotku jako na účetní jednotku, která má k dispozici všechny relevantní informace nezbytné pro kategorizaci dle § 1e odst. 2 ZoÚ, neboť na ni přešla veškerá práva a povinnosti soukromoprávní i veřejnoprávní povahy** (včetně „historie“ sestavených dvou řádných účetních závěrek všech zúčastněných účetních jednotek, které pro potřeby kategorizace nástupnické účetní jednotky nelze početně upravovat). Z tohoto pohledu např.:

- *V případě fúze sloučením*, kdy existují relevantní informace pro kategorizaci všech účetních jednotek účastnicích se fúze vyplývající z řádných účetních závěrek za minimálně dvě bezprostředně předcházející účetní období, je nutno díky přechodu práv a povinností tyto informace použít jako relevantní pro kategorizaci nástupnické účetní jednotky. Pokud tedy např. při fúzi sloučením nabude nástupnická mikro účetní jednotka jmění zanikající účetní jednotky, která byla podle informací ze dvou účetních závěrek sestavených před rozhodným dnem fúze kategorizována jako malá účetní jednotka, přebírá nástupnická mikro účetní jednotka rovněž tuto „historii“ zanikající účetní jednotky a stává se proto od rozhodného dne fúze malou účetní jednotkou.
- *V případě fúze splynutím* je třeba postupovat dle § 1e odst. 1 ZoÚ, neboť vznikla nová účetní jednotka.
- Obdobně lze postupovat v případě *rozdělení účetních jednotek*. Pokud vzniká při rozdělení stávající účetní jednotky nová účetní jednotka, je u vzniklé nástupnické účetní jednotky aplikován postup dle § 1e odst. 1 ZoÚ. Pokud se účetní jednotka rozděluje za současného sloučení s jinými existujícími účetními jednotkami, je u nástupnických existujících účetních jednotek aplikován postup dle § 1e odst. 2 ZoÚ.

Na výše uvedené skutečnosti pak reaguje § 61c vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále též „VoÚ“). Z tohoto ustanovení vyplývá, že rozdíly ze změn ocenění majetku reálnou hodnotou vzniklé od účetního období 2018 v důsledku změny účetní metody při změně kategorie účetní jednotky se k prvnímu dni účetního období dle § 1e odst. 2 ZoÚ vykáží v položce „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ pasiv rozvahy.

III. Některé daňové souvislosti navazující na vymezení a změnu kategorie účetní jednotky

Podle § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, podává daňové přiznání *nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období*, tj. v prodloužené lhůtě. Pokud daňový subjekt zákonem uloženou povinnost ověření účetní závěrky auditorem nemá a současně pokud jeho daňové přiznání nezpracovává a nepodává poradce, podává se daňové přiznání *nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období*. Jestliže tedy v účetním období 2018 v důsledku změny kategorie účetní jednotky dojde ke vzniku nebo zániku povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, má tato skutečnost automaticky vliv na lhůtu pro podání přiznání k dani z příjmů. Od zákonného termínu pro podání tohoto daňového přiznání se pak dále odvíjí např.:

- vymezení dalšího zálohového období a výše záloh (§ 38a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „ZDP“)
- splatnost daně a vratitelnost přeplatku daně (§ 135 odst. 3 a § 153 a násl. DŘ)
- lhůta pro stanovení daně (§ 148 DŘ).

Daňový režim změny účetní metody, včetně změny účetní metody ocenění majetku reálnou hodnotou při změně kategorie účetní jednotky dle § 61c VoÚ, je upraven v § 23 odst. 3 ZDP, v němž je stanovena povinnost

- zvýšit výsledek hospodaření o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně [§ 23 odst. 3 písm. a) bod 13. ZDP]
- snížit výsledek hospodaření o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která snížila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně [§ 23 odst. 3 písm. b) bod 6. ZDP].

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Zdroj: GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Finanční správa. *Daně, Novinky, 2019*. [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2019. [cit. 15.03.2019]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2019/info-gfr-mozna-zmena-kategorizace-uj-9620>

Abstrakt

MATUŠKOVÁ Dagmar. *Možnosti transformace výsledku hospodaření na daňový základ u podnikatelů v ČR.* Plzeň, 2019. 52 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická

Klíčová slova: výsledek hospodaření, základ daně, kapitálová obchodní společnost

Předložená práce je zaměřena na proces úpravy výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví na základ daně z příjmů právnických osob u kapitálových obchodních společností. V teoretické části práce je provedena deskripce meziročních změn právních předpisů v období od 01.05.2004 do 31.12.2018, které mohou mít vliv na stanovení základu daně, dále jsou v této části práce charakterizovány rozdíly mezi účetním a daňovým pojetím nákladů a výnosů a provedena jejich komparace. Na úvod praktické části práce jsou definovány zásady pro správné stanovení základu daně a tyto zásady jsou dále aplikovány při transformaci výsledku hospodaření na základ daně u fiktivního poplatníka daně z příjmů právnických osob. Závěrem jsou identifikovány nejčastější chyby, kterých se poplatníci dopouštějí a formulována doporučení, jak se těmto chybám vyhnout.

Abstract

MATUŠKOVÁ Dagmar. *Possibilities of transformation of the economic result into the tax base of entrepreneurs in the Czech Republic*. Pilsen 2019. 52 p. Bachelor thesis. University of West Bohemia in Pilsen, Faculty of Economics

Key words: economic result, tax base, capital company

The presented thesis is focused on the process of adjusting the economic result from the accounting to the corporate income tax base for capital companies. In the theoretical part there is a description of the year-on-year changes of legal regulations in the period from 1 May 2004 to 31 December 2018, which may have an impact on the determination of the tax base. Furthermore, in this part the differences between the accounting and tax concepts of costs and revenues are characterized and compared. At the beginning of the practical part of the thesis there are defined the principles for the correct determination of the tax base and these principles are further applied in the transformation of the economic result to the tax base for the fictitious corporate income taxpayer. Finally, the most common mistakes are identified and make recommendations on how to avoid these mistakes.