

UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Komparace daně z příjmů právnických osob v ČR
a vybraným státem

2023

Bc. Gabriel Polák

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Komparace daně z příjmů právnických osob v ČR a vybraným státem

Diplomová práce

2023

Bc. Gabriel Polák

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Gabriel Polák**
Osobní číslo: **E21103**
Studijní program: **N0413A050009 Ekonomika a management**
Specializace: **Ekonomika a management podniku**
Téma práce: **Komparace daně z příjmů právnických osob v ČR a vybraným státem**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce bude komparace daňového zatížení daně z příjmů právnických osob v České republice a ve vybraném státě, identifikace hlavních rozdílů v obsahu základu daně a konstrukce daně a ověření poznatků na modelovém příkladu.

Osnova:

- Charakteristika daně z příjmů právnických osob v České republice a ve vybraném státě.
- Analýza stanovení základu daně a jeho úprav pro výpočet daně v České republice a ve vybraném státě.
- Aplikace zjištěných poznatků na modelovém příkladu.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 50 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020. ISBN 978-80-7598-821-8.
KUMAR, Mr Manmohan S.; QUINN, Mr Dennis P. Globalization and corporate taxation. International Monetary Fund, 2012.
MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2022: úplná znění platná k 1. 1. 2022. 31. vydání. Praha: Grada, 2022. ISBN 978-80-271-3551-6.
VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. Daňový systém ČR 2020. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.
VYCHOPEŇ, Jiří. Daň z příjmů 2022. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-356-2.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. František Sejkora, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce: **1. září 2022**
Termín odevzdání diplomové práce: **30. dubna 2023**

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

L.S.

doc. Ing. Michaela Kotková Strítěská, Ph.D. v.r.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2022

Prohlašuji:

Práci s názvem **Komparace daně z příjmů právnických osob v ČR a vybraným státem** jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne: 30. 6. 2023

Bc. Gabriel Polák v.r.

Poděkování

Tímto bych moc rád poděkoval panu **Ing. Josefu Sejkorovi, Ph.D.** za vedení této diplomové práce, jeho pomoc, cenné rady a velkou podporu při zpracovávání této diplomové práce a také rovněž za jeho přístup. Velmi si toho vážím.

Také bych tímto rád poděkoval paní **doc. Ing. et Ing. Renátě Myškové, Ph.D** za její pomoc a cenné rady.

Dále bych rád poděkoval **své rodině** za jejich velkou podporu během celého mého studia a také **svým přátelům**, kteří mě nesmírně podpořili.

Velké poděkování patří také panu **Ing. Viktorovi Prokopovi, Ph.D.** za jeho velkou podporu, pomoc a cenné rady, které mi poskytl během mého celého studia.

ANOTACE

Práce je věnována komparaci daně z příjmů právnických osob v České republice a Slovenské republice. Teoretická část obsahuje daň z příjmů právnických osob v České republice a daň z příjmů právnických osob ve Slovenské republice a také komparaci obou daní. Praktická část obsahuje praktické modelové příklady obou daní včetně komentářů a následnou komparaci v praktické části.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z příjmů právnických osob, daňová optimalizace, poplatník daně z příjmů právnických osob, základ daně

TITLE

Comparison of corporate income tax in the Czech Republic and selected country

ANNOTATION

The work is devoted to the comparison of corporate income tax in the Czech Republic and the Slovak Republic. The theoretical part includes corporate income tax in the Czech Republic and corporate income tax in the Slovak Republic, as well as a comparison of both taxes. The practical part contains practical model examples of both taxes including comments and a subsequent comparison in the practical part.

KEYWORDS

corporate income tax, tax optimization, corporate income tax payer, tax base

Obsah

SEZNAM OBRÁZKŮ	11
SEZNAM TABULEK.....	12
SEZNAM ROVNIC	13
ÚVOD.....	14
1 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČESKÉ REPUBLICCE	16
1.1 VYMEZENÍ POPLATNÍKŮ DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	16
1.2 ROZDĚLENÍ POPLATNÍKA PODLE ÚČELU ZALOŽENÍ NEBO ZŘÍZENÍ, SÍDLA NEBO MÍSTA VEDENÍ	16
1.2.1 <i>Rozdělení poplatníka podle účelu založení nebo zřízení, sídla nebo místa vedení...</i>	16
1.2.2 <i>Zdaňovací období</i>	17
1.3 PŘEDMĚT DANĚ.....	18
1.4 PŘÍJMY OSVOBOZENÉ OD DANĚ	18
1.5 TRANSFORMACE VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ NA ZÁKLAD DANĚ.....	19
1.5.1 <i>Položky zvyšující výsledek hospodaření vzhledem k základu daně.....</i>	20
1.5.2 <i>Položky snižující výsledek hospodaření vzhledem k základu daně.....</i>	21
1.5.3 <i>Položky, o které lze snížit výsledek hospodaření (základ daně)</i>	21
1.5.4 <i>Položky, které se do výsledku hospodaření (základu daně) nezahrnují.....</i>	22
1.5.5 <i>Daňově uznatelné a neuznatelné náklady (výdaje).....</i>	22
1.5.5.1 Rezervy	23
1.5.5.2 Odpisy hmotného majetku.....	25
1.5.5.3 Daňová zůstatková cena při vyřazení majetku v důsledku prodeje a likvidace	29
1.6 ZÁKLAD DANĚ A DAŇOVÁ ZTRÁTA	29
1.6.1 <i>Sazba daně z příjmů právnických osob.....</i>	30
1.6.2 <i>Odčitatelné položky od základu daně</i>	30
1.6.2.1 <i>Odpočet daňové ztráty.....</i>	30

1.6.2.2	Odpočet výdajů na výzkum a vývoj	31
1.6.2.3	Odpočet na podporu odborného vzdělávání	32
1.6.3	<i>Položky snižující základ daně</i>	35
1.6.4	<i>Slevy na dani pro právnické osoby</i>	36
1.7	DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	36
2	DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB SLOVENSKÉ REPUBLIKY	38
2.1	VYMEZENÍ POPLATNÍKŮ DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	38
2.2	ROZDĚLENÍ PRÁVNICKÝCH OSOB PODLE SÍDLA NEBO MÍSTA VEDENÍ A ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ	38
2.2.1	<i>Rozdělení právnických osob podle sídla nebo místa vedení</i>	38
2.2.2	<i>Zdaňovací období</i>	39
2.3	PŘEDMĚT DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	39
2.4	PŘÍJMY OSVOBOZENÉ OD DANĚ	40
2.5	TRANSFORMACE VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ NA ZÁKLAD DANĚ	41
2.5.1	<i>Položky zvyšující výsledek hospodaření vzhledem k základu daně</i>	42
2.5.2	<i>Položky snižující výsledek hospodaření vzhledem k základu daně</i>	43
2.5.3	<i>Položky, které se do výsledku hospodaření (základu daně) nezahrnují</i>	43
2.5.4	<i>Daňově uznatelné a neuznatelné náklady (výdaje)</i>	44
2.5.4.1	Odpisy hmotného majetku	45
2.5.4.2	Daňová zůstatková cena při vyřazení majetku v důsledku prodeje a likvidace	48
2.5.4.3	Rezervy	50
2.6	ZÁKLAD DANĚ NEBO DAŇOVÁ ZTRÁTA	50
2.6.1	<i>Sazba daně z příjmů právnických osob</i>	51
2.6.2	<i>Položky, které upravují základ daně</i>	51
2.6.3	<i>Odčitatelné položky od základu daně</i>	51
2.6.3.1	Odpočet daňové ztráty	51
2.6.4	<i>Položky snižující základ daně</i>	52
2.6.4.1	Odpočet výdajů na výzkum a vývoj	52

2.6.4.2	Odpočet na podporu odborného vzdělávání	52
2.6.5	<i>Sleva na dani</i>	53
2.7	DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	53
3	KOMPARACE DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČESKÉ REPUBLICE A SLOVENSKÉ REPUBLICE	55
3.1	SAZBA DANĚ	55
3.2	DAŇOVÁ ZTRÁTA	55
3.3	SLEVY NA DANI.....	56
3.4	ODPISY HNOTNÉHO MAJETKU	56
3.5	REZERVY	56
3.6	DAŇOVÁ ZŮSTATKOVÁ CENA PŘI VYŘAZENÍ MAJETKU V DŮSLEDKU PRODEJE A LIKVIDACE	57
3.7	DARY	57
3.8	ODPOČET VÝDAJŮ NA VÝZKUM A VÝVOJ	58
3.9	ODPOČET NA PODPORU ODBORNÉHO VZDĚLÁVÁNÍ	58
4	MODELOVÉ PŘÍKLADY NA DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČESKÉ REPUBLICE	60
4.1	MODELOVÝ PŘÍKLAD ČR - 1	60
4.2	MODELOVÝ PŘÍKLAD ČR – 2	66
5	MODELOVÉ PŘÍKLADY NA DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB VE SLOVENSKÉ REPUBLICE	73
5.1	MODELOVÝ PŘÍKLAD SR - 1	73
5.2	MODELOVÝ PŘÍKLAD SR – 2.....	77
6	KOMPARACE ROZDÍLŮ V MODELOVÝCH PŘÍKLADECH.....	83
	DOPORUČENÍ PRO PODNIK.....	89
	ZÁVĚR	91
	SEZNAM ZDROJŮ	94

Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob v České republice	20
Obrázek 2: Odpisové skupiny s konkrétními příklady	26
Obrázek 3:Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování hmotného majetku.....	27
Obrázek 4: Roční odpisové sazby pro zrychlené odpisování hmotného majetku	28
Obrázek 5: Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob ve Slovenské republice	42
Obrázek 6: Odpisové skupiny s konkrétními příklady	46
Obrázek 7: Efektivní daňové sazby z modelových příkladů	89

Seznam tabulek

Tabulka 1: Rovnoměrné odpisování hmotného majetku (SR).....	47
Tabulka 2: Koeficienty zrychlené odpisování hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2 a 3	48
Tabulka 3: Výpočet modelový příklad ČR - 1	61
Tabulka 4: Odůvodnění jednotlivých kroků výpočtu modelového příkladu ČR - 1'	63
Tabulka 5: Výpočet modelového příkladu ČR - 2	67
Tabulka 6: Odůvodnění jednotlivých kroků výpočtu modelového příkladu ČR - 2	69
Tabulka 7: Výpočet modelový příklad SR – 1	74
Tabulka 8: Odůvodnění jednotlivých kroků výpočtu modelového příkladu SR - 1	75
Tabulka 9: Výpočet modelového příkladu SR – 2.....	78
Tabulka 10: Odůvodnění jednotlivých kroků výpočtu modelového příkladu SR - 2.....	79
Tabulka 11: Komparace rozdílů v daňovém zatížení u příkladu 1 ČR a SR	83
Tabulka 12: Komparace rozdílů v daňovém zatížení u příkladu 2 ČR a SR	86

Seznam rovnic

Rovnice 1: Lineární odpis v prvním roce	27
Rovnice 2: Lineární odpis pro další roky.....	27
Rovnice 3: Degresivní odpis v prvním roce	28
Rovnice 4: Degresivní odpis pro další roky.....	28

Úvod

Problematika daně z příjmů právnických osob je podle mého názoru stále aktuální, protože tato daň tvoří část daňových příjmů, která je odvedena do státního rozpočtu. Za rok 2022 byl podíl daně z příjmů právnických osob v procentuální výši 7,6 % a celková částka, která byla odvedena do státního rozpočtu, činila 122,2 mld. Kč.²⁸ Proto bych rád čtenáře seznámil s touto konkrétní problematikou, jež se týká daně z příjmů právnických osob.

Tato diplomová práce má seznámit čtenáře s problematikou daní z příjmů právnických osob v České republice a Slovenské republice. Cílem této práce je porovnat rozdíly v daňovém zatížení daně z příjmů právnických osob v České republice a Slovenské republice, identifikovat hlavní rozdíly v konstrukčních prvcích základu daně, provést konstrukce daní a ověřit poznatky na modelových příkladech.

Práce je rozčleněna celkem do šesti kapitol, z nichž tři kapitoly tvoří teoretickou část práce. V první kapitole je popsána daň z příjmů právnických osob v České republice, která je zaměřena na právnické osoby, které provádějí svoji činnost za účelem dosažení zisku. Tato část by čtenáři měla dát rozšířené povědomí o základních konstrukčních prvcích této daně, jako jsou položky zvyšující a snižující výsledek hospodaření při transformaci výsledku hospodaření na základ daně, odčitatelné položky a položky snižující základ daně a sleva na dani. Dále, jaké subjekty podléhají této dani a následně povědomí o tom, jak vypočítat daň z příjmů právnických osob a kdy se podává daňové přiznání za daň z příjmů právnických osob.

Druhá kapitola je v podstatě obdobou první kapitoly, akorát s tím rozdílem, že obsahuje slovenskou daň z příjmů právnických osob. Čtenář po nastudování této kapitoly získá potřebné znalosti k tomu, aby pochopil, jak funguje korporátní zdaňování právnických osob, které provádějí svoji činnost za účelem dosažení zisku ve Slovenské republice.

Třetí kapitola obsahuje komparaci (srovnání) částí těchto dvou daní, ve kterých existují rozdíly. Kapitola čtyři obsahuje dva modelové příklady na daň z příjmů právnických osob, které jsou počítány podle české daňové legislativy a následně je každý krok výpočtu okomentován s odkazem na příslušné části právních předpisů. Kapitola pět taktéž obsahuje dva modelové příklady na daň z příjmů právnických osob, avšak ty jsou počítány podle slovenské daňové

²⁸ Ministerstvo financí – Sekce Veřejné rozpočty, ed. Státní rozpočet 2022 v kostce. In: Státní rozpočet 2022 v kostce: kapesní příručka Ministerstva financí ČR [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2022, s. 59 [cit. 2023-06-23]. ISBN 978-80-7586-052-1. Dostupné z: .

legislativy. V této kapitole jsou také výpočty okomentovány, aby čtenář následně pochopil, kdy dochází ke změnám ve výpočtu.

Kapitola šest obsahuje komparaci (srovnání) praktické části, respektive 4 modelové příklady, ve kterých jsou rozebírány rozdíly v konstrukčních prvcích.

1 Daň z příjmů právnických osob v České republice

Tato kapitola je zaměřena na právnické osoby, které provádějí svoji činnost za účelem dosažení zisku. V této kapitole jsou vysvětleny základní pojmy, transformace výsledku hospodaření na základ daně a následný výpočet daně z příjmů právnických osob krok po kroku.

1.1 Vymezení poplatníků daně z příjmů právnických osob

V této části je definováno, kdo je poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Pro tento účel je obsažen výčet poplatníků daně v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Právnickou osobu definuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a druhy společností zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.^{1,2}

Poplatníci daně z příjmů právnických osob jsou:³

- ⇒ právnické osoby
- ⇒ organizační složky státu
- ⇒ podílové fondy
- ⇒ podfond akciových společností s variabilním základním kapitálem
- ⇒ svěřenecké fondy
- ⇒ účetní jednotky zřízené poplatníkem podle právního řádu státu
- ⇒ fond, jenž je řízen Garančním systémem finančního trhu podle zákona č. 374/2015 Sb., o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu³

1.2 Rozdělení poplatníka podle účelu založení nebo zřízení, sídla nebo místa vedení

1.2.1 Rozdělení poplatníka podle účelu založení nebo zřízení, sídla nebo místa vedení

Poplatníky daně z příjmů právnických osob rozdělujeme podle účelu založení nebo zřízení na podnikatelské subjekty a veřejně prospěšné poplatníky a podle sídla nebo místa vedení na daňové rezidenty a daňové nerezidenty.^{4,5}

¹ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

² Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů.

³ VYCHOPENĚ, Jiří. Daň z příjmů 2020. 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Meritum. ISBN 978-80-7598-774-7.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. Daň z příjmů srozumitelně. 2. aktualizované vydání. Ostrava: Key Publishing, 2018. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-295-2.

Poplatníky daně z příjmů právnických osob se rozlišují na daňové rezidenty, anebo nerezidenty.⁴

Daňová povinnost u poplatníků daně z příjmů právnických osob se vztahuje jak na daňové rezidenty, tak i na daňové nerezidenty. **Daňový rezident** je poplatník, jenž má sídlo v České republice, anebo místo svého vedení. Daňová povinnost je vázána jak na příjmy, které byly vygenerovány v České republice, tak na příjmy, které byly poplatníkem vygenerovány v zahraničí.^{4,6}

Daňový nerezident je poplatník, jenž nemá na své sídlo v České republice anebo v případě, že to o nich určí mezinárodní smlouvy. Daňová povinnost daňových nerezidentů se váže pouze jen na příjmy, které byly vygenerovány v České republice.⁴

1.2.2 Zdaňovací období

Základ daně se stanoví za zdaňovací období, které může být^{6,7}:

- ⇒ kalendářní rok
- ⇒ hospodářský rok
- ⇒ účetní období (v případě, že je delší než 12 měsíců)
- ⇒ období od rozhodného dne fúze, nebo
- ⇒ období, ve kterém došlo k rozdělení obchodí korporace převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo
- ⇒ hospodářský rok, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými^{6,7}

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ Daň z příjmů právnických osob. *Portal.pohoda* [online]. Česká republika: STORMWARE, © 2022 [cit. 2023-02-16]. Dostupné z: <<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/dan-z-prijmu-fo-a-po/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/>>.

⁷ KADLEC, Michal. Účetní a zdaňovací období. *Portal.pohoda* [online]. Česká republika: STORMWARE, © 2022 [cit. 2023-03-03]. Dostupné z: <<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-zdanovaci-obdobi/>>.

1.3 Předmět daně

Předmětem daně z příjmů právnických osob (viz „§ 18, odst. 1“) jsou všechny příjmy (výnosy), které byly vygenerovány ze všech činností a také z využívání všeho majetku.^{4, 8}

Zde je výčet některých příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob a jedná se o (viz „§ 18, odst. 2“):⁴

- ⇒ Příjmy, jejichž původ pochází z vlastnictví akcií podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby
- ⇒ Příjmy, jejichž obdržení plyne z vlastní činnosti, která se týká správy úložišť radioaktivních odpadů vyjma příjmů, které spadají do kategorie, které se daní zvláštní sazbou daně
- ⇒ Příjmy, jejichž vlastníkem je společenství vlastníků jednotek, a to některé z:
 - ⇒ Příjmů, které byly získány jako dotace
 - ⇒ Příjmů, které získané, jako příspěvky vlastníků jednotek a příjmy za správu domů a pozemků⁴

1.4 Příjmy osvobozené od daně

Příkladem příjmů, jež jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob, jsou (viz „§ 19“)^{4, 5}:

- ⇒ Příjmy členských příspěvků podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, jež byly přijaty od (viz „§ 19, odst. 1, písm. a, bod 1–5“) zájmového sdružení právnických osob, spolku, odborové organizace, politické strany, politického hnutí, evropské politické strany nebo profesní komory
- ⇒ Příjmy, jež jsou z nájmu družstevního bytu a úhrad za plnění, které je poskytnuto s užíváním tohoto bytu, které vyplývá z nájemní smlouvy a podobně to platí u společnosti s ručením omezeným a pro spolek
- ⇒ Příjmy Garančního fondu s cennými papíry
- ⇒ Příjmy z podpory, jež jsou od Vinařského fondu

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ VYCHOPENĚ, Jiří. Daň z příjmů 2022. Praha: Wolters Kluwer, 2022. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7676-356-2.

⁵ PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. Daň z příjmů srozumitelně. 2. aktualizované vydání. Ostrava: Key Publishing, 2018. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-295-2.

⇒ Příjmy, které jsou Vinařského fondu, jež jsou stanoveny zákonem č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství a o změně některých souvisejících zákonů⁴

1.5 Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Pro zjištění základu daně se vychází z účetního výsledku hospodaření, který se transformuje na základ daně.⁴

Nejprve účetní jednotka musí zjistit, jaký je provozní výsledek hospodaření a toho docílí tak, že vezme všechny účty výnosů skupin 60-64, jejich konečné stavy a odečte konečné stavy skupin účtů nákladů ze skupin 50-55 a také 58.¹¹

Pak tedy účetní jednotka musí zjistit, jaký je finanční výsledek hospodaření a tady se postupuje obdobně, jako v předchozím kroku s tím rozdílem, že účetní jednotka vezme všechny účty výnosů skupin 66, jejich konečné stavy a odečte konečné stavy skupin účtů nákladů ze skupin 56-57. Výsledkem tohoto kroku je účetní výsledek hospodaření před zdaněním.¹¹

Účetní výsledek hospodaření může vyjít buď kladně, záporně.

Pro poplatníky, kteří vedou účetnictví, jsou příjmy jeho výnosy a výdaje jeho náklady, a to na základě účetních právních předpisů (viz „§ 21h“). Úprava základu daně (transformace výsledku hospodaření na základ daně) se řídí § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Poplatníci by nejdříve měli přejít k těmto úpravám, kterými jsou:^{3, 4}

- ⇒ položky zvyšující (základ daně) výsledek hospodaření
- ⇒ položky snižující (základ daně) výsledek hospodaření
- ⇒ položky, o nichž je možné si snížit (základ daně) výsledek hospodaření a
- ⇒ položky, jež se nezahrnují do výsledku hospodaření (základu daně)³

Obrázek 1 ukazuje postup výpočtu daně příjmů právnických osob. Nejdříve se základ daně musí upravit o položky, které výsledek hospodaření zvyšují, dále o položky, které ho snižují. Poté vyjde základ daně, nebo daňová ztráta.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ POLÁK, Gabriel. Účetní uzávěrkové operace ve vybraném podniku. Pardubice, 2021. Bakalářská práce. Univerzita Pardubice Fakulta ekonomicko-správní. Vedoucí práce Irena Honková.

³ VYCHOPEŇ, Jiří. Daň z příjmů 2020. 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Meritum. ISBN 978-80-7598-774-7

Účetní hospodářský výsledek (před zdaněním) = účetní zisk před zdaněním/ účetní ztráta
+ položky, které zvyšují účetní výsledek hospodaření
- položky, které snižují účetní výsledek hospodaření
- položky, o které lze snížit účetní výsledek hospodaření
- položky, které se do účetní výsledku hospodaření nezahnují
= základ daně anebo daňová ztráta
- odčitatelné položky od základu daně (příjmy > výdaje ⇒ uplatnění odčitatelných položek od základu daně)
- položky snižující základ daně (dary)
= základ daně snížený zaokrouhlením na tisíce Kč dolů
základ daně snížený zaokrouhlením na tisíce Kč dolů * sazba daně z příjmů právnických osob
= daň ze základu daně
- slevy na dani
= daň po slevách
- zápočet daně zaplacené v zahraničí
+ daň ze samostatného základu daně
= daňová povinnost celkem
- zaplacené zálohy na daň
= přeplatek + nebo doplatek -

Obrázek 1: Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob v České republice^{4,5}

1.5.1 Položky zvyšující výsledek hospodaření vzhledem k základu daně

Mezi některé položky, které zvyšují hospodářský účetní výsledek (viz „§ 23, odst. 3, písm. a“), patří:⁴

- ⇒ Částky, které mají za následek to, že dochází k neoprávněnému snížení příjmů. Může se např. jednat o výnosy, které omylem nebyly zaúčtovány²⁹
- ⇒ Částky, které nemohou být dány do výdajů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jedná se např. o náklady (výdaje), které nesplňují podmínky podle „§ 24“
- ⇒ Částky sociálního a zdravotního pojištění, které byly zaměstnancům sraženy, avšak nebyly včas odvedeny

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. Daň z příjmů srozumitelně. 2. aktualizované vydání. Ostrava: Key Publishing, 2018. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-295-2.

²⁹ Položky zvyšující účetní výsledek hospodaření. Integracentrum [online]. Česká republika: <https://www.integracentrum.cz>, [2023] [cit. 2023-06-23]. Dostupné z: <https://www.integracentrum.cz/aktuality/polozky-zvysujici-ucetni-vysledek-hospodareni-402>

- ⇒ Nesplacené závazky, které nebyly včas uhrazeny a jedná se např. o úroky z prodlení, poplatky z prodlení
- ⇒ Částka zrušené daňově uznatelné rezervy podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
- ⇒ Částka, jejíž výše je rozdílem mezi stávajícím dluhem a dluhem novým nižší hodnoty, který vznikl v důsledku dohody a v dohodě je uvedeno, že se stávající dluh nahrazuje novým dluhem⁴

1.5.2 Položky snižující výsledek hospodaření vzhledem k základu daně

Mezi některé položky, které snižují hospodářský účetní výsledek (viz „§ 23, odst. 3, písm. b“), patří:^{3,4}

- ⇒ Splacené závazky, které byly včas uhrazeny a jedná se např. o úroky z prodlení, poplatky z prodlení
- ⇒ Částky sociálního a zdravotního pojištění, které byly zaměstnancům sraženy a byly včas odvedeny
- ⇒ Částky nákladů (výdajů), které poplatník může uplatnit jako daňově uznatelné výdaje (viz „§ 24“), a to pouze případě, že tyto výdaje vynaložil v jiném zdaňovacím období, než je období aktuální, ve kterém tyto výdaje ovlivnily hospodářský účetní výsledek
- ⇒ Částka, jejíž vznik je zapříčiněn v rámci změny účetní metody, jež způsobila snížení vlastních zdrojů, a to v období, které je zdaňovacím obdobím a jedná se o období, ve kterém účetní jednotka účtovala o změně účetní metody, jestliže již zmíněná změna účetní metody ovlivňuje položky, jako jsou příjmy a výdaje, které budou zahrnuty v základu daně⁴

1.5.3 Položky, o které lze snížit výsledek hospodaření (základ daně)

Mezi některé položky, o něž je možné snížit účetní výsledek hospodaření (základ daně) (viz „§ 23, odst. 3, písm. c“), patří:⁴

- ⇒ Částky, o něž se zvýšily nesprávně příjmy
- ⇒ Částky, jež se nezahrnuly do výdajů (nákladů), jež se možno podle zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů zahrnout

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³ VYCHOPENĚ, Jiří. Daň z příjmů 2020. 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Meritum. ISBN 978-80-7598-774-7.

- ⇒ Částky, jež se týkají rozpouštění rezerv a opravných položek a jejich tvorba nebyla daňově uznatelným nákladem (výdajem) v případě, že byly účetní jednotkou zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- ⇒ Částka, jež je oceňovacím rozdílem, který vznikl za jiných okolností, než je koupě aktiva
- ⇒ Částka, která je ve výši vytvořené rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů⁴

1.5.4 Položky, které se do výsledku hospodaření (základu daně) nezahrnují

Mezi příklady položek, respektive příjmů, jež nezahrnujeme do účetního výsledku hospodaření (základu daně), patří (viz „§ 23, odst. 4“):⁴

- ⇒ Příjmy, které pochází z nákupu vlastních akcií, jež jsou pod jmenovitou hodnotou v důsledku snížení základní kapitálu
- ⇒ Částky, jež byly zaúčtovány jako výnosy, jestliže souvisejí s náklady neuznanými jako daňově účinné výdaje, a to jen to výše těchto daňově účinných výdajů
- ⇒ Podíl na likvidačním zůstatku anebo vypořádací podílu společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti
- ⇒ Částka, jež byla vyplacena členovi obchodní společnosti nebo družstvu z účasti v ní při snížení základního kapitálu, jenž snižuje nabývací cenu podílu
- ⇒ Částka, jež je rozdílem mezi hodnotou majetkových podílů určených podle jiného právního předpisu o transformaci družstev a hodnotou částky, která byla vyplacena podle dohody mezi povinnou a oprávněnou osobou.
- ⇒ Změna reálné hodnoty, kvůli které vznikne oceňovací rozdíl, jež poplatník získal a stanovil k obchodování a které jsou zaúčtovány na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů podle zvláštního právního předpisu⁴

1.5.5 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady (výdaje)

Je zde výčet daňově uznatelných a neuznatelných nákladů (výdajů) a tři vybrané a popsané náklady (výdaje), které jsou daňově uznatelné.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Obecné podmínky, které musí být splněny, aby byl (náklad) výdaj daňově uznatelný: „*Výdaje (náklady) vynaložené na **dosažení, zajištění a udržení** zdanitelných příjmů*“⁴

- ⇒ „*Výdajem na **dosažení** příjmů je takový výdaj, bez něhož by zdanitelných příjmů nemohlo být dosaženo a dosahováno.*
- ⇒ *Za výdaje na **zajištění** příjmů lze považovat výdaje, které zabezpečí, že již dosažené příjmy nebo příjmy očekávané nebudou ohroženy nebo v případě ohrožení budou jinak zajištěny.*
- ⇒ *Za výdaje na **udržení** příjmů lze považovat výdaje vynakládané na to, aby věci již pořízené dále fungovaly a umožňovaly tak dosahovat dalších příjmů.*“²⁴

Mezi některé daňově uznatelné náklady (výdaje) patří (viz „§ 24“):^{3,4}

- ⇒ Daňové odpisy hmotného majetku
- ⇒ Členský příspěvek zaplacený Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky
- ⇒ Zaplacené pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění
- ⇒ Rezervy a opravné položky podle zákona o.č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
- ⇒ Škody, jež vznikly na základě živelních pohrom nebo škody, které byly způsobeny podle potvrzení od policie neznámým pachatelem
- ⇒ Náklady (výdaje) vynaložené na zabezpečení požární ochrany⁴

1.5.5.1 Rezervy

Rezervy z daňového hlediska

Rezervy se dělí na daňově uznatelné a (účetní) daňově neuznatelné podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který uvádí, že rezervy jsou daňově uznatelné, pokud jsou obsaženy v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.⁴

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴ Výdaje uplatnitelné u jednotlivých typů příjmů. Zivnostnik [online]. Česká republika: Dashöfer, © 1997–2023 [cit. 2023-06-21]. Dostupné z: <<https://www.zivnostnik.cz/33/vydaje-uplatnitelne-u-jednotlivych-typu-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EvZbb6JtJgwt6PnFpU7eRJU/>>.

³ VYCHOPEŇ, Jiří. Daň z příjmů 2020. 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Meritum. ISBN 978-80-7598-774-7.

Rezervy z účetního hlediska

Z účetního hlediska účetní jednotka tvoří a rozpouští rezervy, a to na základě českých účetních právních předpisů při respektování účetních zásad významnosti a opatrnosti.²⁵

Mezi daňově uznatelné patří ty rezervy, které se vytváří na základě zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a patří sem:²¹

- ⇒ rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku
- ⇒ bankovní rezervy
- ⇒ rezervy v pojišťovnictví
- ⇒ rezervy na odbahnění rybníka
- ⇒ rezerva na pěstební činnost
- ⇒ rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů
- ⇒ rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou
- ⇒ rezerva na vypořádání důlních škod
- ⇒ rezerva na zajištění rekultivace a následné péče o skládku²¹

Rezerva na opravy hmotného majetku

Tato položka byla vybrána z toho důvodu, protože se jedná o jednu z nejnámějších rezerv. Jedná se o daňově uznatelnou rezervu, která je podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (viz „§ 24, odst. 2, písm. i“) daňově uznatelným nákladem. Doba odpisování je stanovena na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.⁴ Zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů jsou stanoveny podmínky vytváření tohoto typu rezerv, které musí poplatník daně z příjmů splnit, aby mohl vytvářet rezervu podle tohoto zákona, které jsou:²¹

- ⇒ Poplatník má k hmotnému majetku vlastnické právo
- ⇒ Pachtýř hmotného majetku na základě smlouvy o pachtu, přičemž k opravám je smluvně vázán na základě smlouvy o pachtu
- ⇒ Poplatník prochází reorganizací nebo oddlužením podle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)²¹

²⁵ VESELKA, Jaroslav. Jak na rezervy z účetního a daňového hlediska?. <https://money.cz> [online]. Česká republika: Seyfor, 2023, 26. 11. 2021 [cit. 2023-06-21]. Dostupné z: <<https://money.cz/novinky-a-tipy/ucetnictvi-2/jak-na-rezervy-z-ucetniho-a-danoveho-hlediska/>>.

²¹ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Poplatník dále musí převést peněžní prostředky v plné výši v daném zdaňovacím období, které se týká rezervy na opravu hmotného majetku na speciální účet v bance, která má sídlo na území Evropské unie a bankovní účet je určen pouze na uložení peněžních prostředků na tuto zákonnou rezervu, a to nejpozději do doby, za které se podává daňové přiznání. Peněžní prostředky jsou buď v českých korunách, nebo eurech. V případě, že poplatník nepřevéde peněžní prostředky v plné výši, rezervu musí zrušit.²¹

Výše rezervy na opravu hmotného majetku se určí podle jednotlivého hmotného majetku, které je určeno k opravě a charakteru této opravy a její výše je rovna ve zdaňovacím období rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, jež uplynou od zahájení tvorby rezervy do termínu zahájení opravy, jenž je předpokládáný. Do počtu zdaňovacích období, kterou jsou rozhodné pro účely výpočtu, se výše rezervy zahrnuje do zdaňovacího období, kdy se uskuteční tvorby rezerv.²¹

1.5.5.2 Odpisy hmotného majetku

Daňové odpisy

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu vymezuje hmotný majetek jako majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč a jedná se o samostatné movité věci, soubory hmotných movitých věcí, a doba jejich použitelnosti je delší než 1 rok. Mezi další nejběžnější hmotný majetek patří budovy, domy, jednotky, stavby.⁴

Poplatník, který splní všechny podmínky, které předepisuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, může hmotný majetek zařadit do odpisových skupin Obrázek 2.⁴

²¹ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady hmotného majetku
1	3 roky	Počítače a periferní zařízení, jízdní kola a jiná kola bez motoru, přístroje, zařízení a modely určené k demonstračním účelům
2	5 let	Monitory a projekory, hlavně pro zařízení pro automatizované zpracování dat, baterie a akumulátory, osobní automobily
3	10 let	Lodě a plavidla, montované stavby z betonu, klimatizační zařízení, výtahy a skipové výtahy, eskalátory a pohyblivé chodníky
4	20 let	Budovy výrobní pro energetiku, průmyslové komíny chemických podniků
5	30 let	Budovy, nádrže, jímky, objekty výroby stavebních hmot
6	50 let	Budovy hotelů a podobných ubytovacích zařízení, budovy pro společenské a kulturní účely

Obrázek 2: Odpisové skupiny s konkrétními příklady⁴

Odpisové skupiny Obrázek 2 jsou tvořeny 6 odpisovými daňovými skupinami, které se liší dobou odpisování.⁴

Máme dvě metody odpisování, kterými jsou:⁴

- ⇒ rovnoměrné odpisování
- ⇒ zrychlené odpisování⁴

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

rovnoměrné odpisování

Rovnoměrné odpisování je jeden ze způsobů odpisování majetku, který říká, že odpisujeme v každém roce kromě prvního stejnou částku. V prvním roce je odpis nižší.²²

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

Obrázek 3:Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování hmotného majetku¹¹

Rovnice 1: Lineární odpis v prvním roce

$$\text{Odpis v prvním roce} = \frac{\text{vstupní cena} \cdot \text{odpisová sazba v 1.roce}}{100} \quad (4)$$

Rovnice 2: Lineární odpis pro další roky

$$\text{Odpis v dalším roce} = \frac{\text{vstupní cena} \cdot \text{odpisová sazba}}{100} \quad (5)$$

Poplatník, který se rozhodne, že bude hmotný majetek odpisovat rovnoměrně, použije vzorce (4), (5) a využije příslušné sazby pro rovnoměrné odpisování Obrázek 3.¹¹

zrychlené odpisování

Zrychlené odpisování hmotného majetku je způsob odpisování, který nám říká, že v prvním roce odpisujeme vyšší částku a poté nižší částky.²² Níže jsou uvedeny vzorce.

²² Rovnoměrné a zrychlené odpisy majetku: jaký je rozdíl a jaké zvolit. Money [online]. Česká republika: Seyfor, 2023 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <<https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/rovnomerne-a-zrychlene-odpisy-majetku-jaky-je-rozdil-a-jake-zvolit/>>.

¹¹ POLÁK, Gabriel. Účetní uzávěrkové operace ve vybraném podniku. Pardubice, 2021. Bakalářská práce. Univerzita Pardubice Fakulta ekonomicko-správní. Vedoucí práce Irena Honková.

Rovnice 3: Degresivní odpis v prvním roce

$$\text{Odpis v prvním roce} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient v prvním roce}} \quad (6)$$

Rovnice 4: Degresivní odpis pro další roky

$$\text{Odpis v dalším roce} = \frac{2 \cdot \text{zůstatková cena}}{(\text{koeficient pro další roky} - \text{rok odpisování})} \quad (7)$$

Pomocí vzorců (6), (7) se vypočítají zrychlené odpisy a využijí se sazby pro zrychlené odpisování (viz Obrázek 4).¹¹

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

Obrázek 4: Roční odpisové sazby pro zrychlené odpisování hmotného majetku¹¹

Účetní odpisy

Časové odpisy vyjadřují reálné fyzické opotřebení majetku, které vzniká v průběhu určitého časového období. Z hlediska opotřebení se však nejedná pouze o fyzické, ale i morální (majetek stárne). U účetních odpisů se využívají odpisy časové, což znamená, že majetek se odpisuje podle času a odpisy výkonové, které odpisují majetek podle výkonu, odvedené práce.^{11, 31} Poplatník, který vede účetnictví, je tedy i účetní jednotkou, je povinen odpisovat majetek, a to na základě odpisového planu (viz § 28, část odst. 6).³²

¹¹ POLÁK, Gabriel. Účetní uzávěrkové operace ve vybraném podniku. Pardubice, 2021. Bakalářská práce. Univerzita Pardubice Fakulta ekonomicko-správní. Vedoucí práce Irena Honková.

³¹ KADLEC, Michal. Účetní a daňové odpisy majetku. Portal.pohoda [online]. Česká republika: STORMWARE, © 2022 [cit. 2023-06-28]. Dostupné z: <<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/>>.

³² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

1.5.5.3 Daňová zůstatková cena při vyřazení majetku v důsledku prodeje a likvidace

Daňová zůstatková cena je rozdílem vstupní ceny a celkovou výší odpisů majetku, a to i v případě, že poplatník použije jen poměrnou část.²⁷ Daňová zůstatková cena je v případě prodeje hmotného majetku, který se dá odpisovat, daňově uznatelným nákladem podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňově uznatelným nákladem (výdajem) je taktéž i zůstatková cena při vyřazení hmotného majetku a i zde platí, že daňově uznatelná je i poměrná část hmotného majetku.⁴

Daňově neuznatelné náklady (výdaje)

Mezi některé daňově neuznatelné náklady (výdaje) patří (viz „§ 25“):⁴

- ⇒ *„výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dar*
- ⇒ *vyplácené podíly na zisku*
- ⇒ *výdaje na zvýšení základního kapitálu včetně splácení zápůjček*
- ⇒ *technické zhodnocení*
- ⇒ *účetní odpisy dlouhodobého majetku*
- ⇒ *finanční výdaje (náklady), které plynou z úvěrového finančního nástroje, kde úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje (náklady) stanou splatnými, závisí zcela nebo převážně na zisku dlužníka*
- ⇒ *hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti*
- ⇒ *členský příspěvek hrazený poplatníkem příjemci, který je u tohoto příjemce osvobozen od daně“⁴*

1.6 Základ daně a daňová ztráta

V případě, že vyšla daňová ztráta, poplatníkovi nevzniká daňová povinnost. V případě, že vyšel základ daně, lze od něho odečíst tzv. odčitatelné položky od základu daně a položky snižující základ daně. Základ daně se zaokrouhlí na celé tisíce Kč dolů a pak se tento zaokrouhlený základ daně vynásobí sazbou daně (v našem případě) 19% sazbou daně. Dále poplatník může daň snížit o slevy na dani, zápočet daně zaplacené v zahraničí. Tímto způsobem je zjištěna

²⁷ VESELÝ, Martin. Vyřazení majetku z hlediska daňových aspektů. Zivnostnik [online]. Česká republika: Dashöfer, © 1997–2023 [cit. 2023-06-21]. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/vyrazeni-majetku-z-hlediska-danovych-aspektu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EgrsvLyYiOXecQ0_D5itXeQ/>.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

daňová povinnost poplatníka. Pokud poplatník platil zálohy na daň, o zálohy si daň sníží. Poté vznikne buď přeplatek, nebo doplatek (viz Obrázek 1).

1.6.1 Sazba daně z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob má několik daňových sazeb (viz „§ 21“), jejichž použití se liší podle typu organizace a charakteru základu daně.⁴

Standardní sazba daně je ve výši 19 % a platí téměř pro všechny právnické osoby.^{4,9}

Poslední sazbou daně z příjmů je sazba, jejíž výše činí 60 % a jedná se o daň z neočekávaných zisků.⁴

1.6.2 Odčitatelné položky od základu daně

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů si může poplatník daně z příjmů právnických osob odečíst od základu daně tzv. odčitatelné položky od základu daně, a to pouze za určitých podmínek, které musí být samozřejmě splněny pro to, aby mohl poplatník tyto odpočty uplatnit.⁴

V souvislosti s těmito položkami se jedná o:¹⁰

- ⇒ daňovou ztrátu
- ⇒ výdaje na projekty výzkumu a vývoje
- ⇒ výdaje na podporu odborného vzdělávání
- ⇒ výdaje v souvislosti s dary¹⁰

1.6.2.1 Odpočet daňové ztráty

Poplatník může uplatnit, respektive si od základu daně odečíst celkovou, nebo částečnou výši daňové ztráty. Může tak učinit ve dvou zdaňovacích předcházejících obdobích v době, kdy se podává daňové přiznání. Další možností je, že celková výše daňové ztráty, nebo její část se odečte od základu daně až v pěti následujících zdaňovacích obdobích v době, kdy se daňové přiznání podává. Uplatnění daňové ztráty, respektive jejího odečtení od základu daně se může poplatník vzdát v dalším období, avšak jestliže tak poplatník učiní, toto rozhodnutí poplatníka

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Tax Card 2022: Tax Services [online]. Czech Republic: KPMG Czech Republic, 2022, 14 [cit. 2022-06-25]. Dostupné z: <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cz/pdf/2022/taxcard-2022-digital.pdf>>

¹⁰ JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8

nelze vzít zpět. Své rozhodnutí poplatník musí nahlásit správci daně, jenž je v tomto případě příslušný finanční úřad.⁴

Po vyčíslení daňové ztráty za předchozí období si poplatník odečte od základu daně částku, jejíž maximální výše je 30 mil. Kč.⁴

1.6.2.2 Odpočet výdajů na výzkum a vývoj

Poplatník si může snížit základ daně o výdaje na podporu výzkumu a vývoje podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Výdaje, které poplatník vynaložil na výzkum a vývoj jsou výdaje (náklady), které buď jsou daňově uznatelnými výdaji nebo jsou tyto výdaje evidovány zvlášť od ostatních výdajů anebo je vynaložil ode dne, kdy poplatník podal oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje při realizaci projektu výzkumu a vývoje na:⁴

- ⇒ *experimentální či teoretické práce,*
- ⇒ *projekční a konstrukční práce,*
- ⇒ *výpočty,*
- ⇒ *návrhy technologií,*
- ⇒ *výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje⁴*

V případě, že výdaje vynaložené na realizaci projektů výzkumu a vývoje s těmito výdaji souvisí jen zčásti, do výdajů vynaložených na výzkum a vývoj se zahrne do odpočtu jen jejich poměrná část.⁴

Odpočtem na podporu výzkumu a vývoje je součet, jenž procentuálně činí 100 % výdajů, které jsou vynaloženy v období na výzkum a vývoj, jež se zahrnují do odpočtu, jež nepřevyšují souhrn výdajů, které jsou vynaloženy v tzv. rozhodné době na výzkum a vývoj, jež jsou zahrnuty do odpočtu a procentuálně činí 110 % výdajů, které jsou vynaloženy v období na výzkum a vývoj, jež se zahrnují do odpočtu, jež převyšují souhrn výdajů, které jsou vynaloženy v tzv. rozhodné době na výzkum a vývoj, jež jsou zahrnuty do odpočtu.⁴

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Projektová dokumentace

Projektová dokumentace je dokument, který poplatník zpracuje k projektu výzkumu a vývoje, jenž je spjat s oznámením odečtu od základu daně (viz „§ 34c“). Poplatník musí uvést název projektu výzkumu a vývoje a vymezení činnosti ve výzkumu a vývoji podle zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků.⁴

Obsah projektové dokumentace:⁴

- ⇒ základní identifikační údaje o poplatníkovi daně
- ⇒ doba řešení projektu, tedy doba zahájení a doba ukončení řešení projektu
- ⇒ cíle projektu
- ⇒ předpokládané výdaje (náklady) projektu v období od podání záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje
- ⇒ jména všech osob, které se na projektu odborně podílí, jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi daně
- ⇒ způsob kontroly, dosažené výsledky a hodnocení postupu řešení projektu
- ⇒ den, kdy se schválí projektová dokumentace
- ⇒ jméno a podpis osoby, jež schvaluje projektovou dokumentaci⁴

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje, který se týká s oznámeným projektem výzkumu a vývoje je možné odečíst od základu daně nejdříve za období, pro které je ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání schválena projektová dokumentace, přičemž platí, že v této lhůtě musí být projektová dokumentace schválena, a to i za předpokladu, že odpočet nemůže být uplatněn z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty.⁴

Poplatník daně musí po schválení projektu zaznamenat změny, které mohou po jeho schválení nastat, přičemž název a cíle projektu nemohou být změněny.⁴

1.6.2.3 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Odpočet na podporu odborného vzdělávání je součtem odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání.⁴

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Odpočet na odborné vzdělávání je:⁴

- ⇒ Praktické vzdělávání ve středním vzdělávání nebo odborné praxe ve vyšším odborném vzdělávání podle zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání s osobou na pracovišti, která má příslušná oprávnění k provádění činností, které souvisejí s daným oborem vzdělání a byla uzavřena smlouva o obsahu a rozsahu praktického vyučování anebo odborné praxe a také o podmínkách praktického vyučování anebo odborné praxe s právnickou osobou, jež vykonává činnost střední nebo vyšší odborné školy
- ⇒ Části akreditovaného studijního programu vysoké školy podle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, které probíhají na pracovišti osoby, jež má příslušná oprávnění k provádění činností, které souvisejí s daným studijním programem a byla uzavřena smlouva o obsahu a rozsahu vzdělávací činnosti a podmínkách⁴

Poplatník je povinen si zřídit a vést třídní knihu nebo jinou podobnou evidenci, která bude průkazně obsahovat údaje o poskytované vzdělávací činnosti a také průběhu této vzdělávací činnosti. Třídní kniha nebo jiná podobná evidence musí obsahovat konkrétně počet uskutečněných hodin praktického vyučování a dobu provozu majetku.⁴

Období, ve které uplatní poplatník odpočet na podporu odborného vzdělávání může být:⁴

- ⇒ zdaňovací období
- ⇒ období, za které poplatník daně podává daňové přiznání⁴

Nutnou podmínkou, kterou je uzavření smlouvy, která může být nahrazena prohlášením o odborném vzdělávání, které musí mít obsah a rozsah praktického vyučování anebo odborné praxe a také musí obsahovat podmínky praktického vyučování anebo odborné praxe a toto prohlášení o odborném vzdělání je platné v případě, že žáci, studenti vykonávají činnosti jiného druhu, jež není činností školy a jedná se o převažující činnost poplatníka.⁴

Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta

Výše odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta se stanoví jako součin částky 200 Kč a počtu hodin, které byly uskutečněny na pracovišti poplatníka, jako praktické vyučování, odborná praxe anebo činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy.⁴

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Odpočít na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání

Poplatník daně má možnost uplatnit odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání. Odpočet se týká hmotného majetku, který je zařazen v odpisové skupině 1, 2 a 3 a také nehmotného majetku, který dlouhodobým hmotným majetkem, jehož ocenění v účetnictví je vyšší než 80 000 Kč.⁴

Platí, že majetek, jenž je pořízeným nebo pořizovaným:⁴

- ⇒ musí být obsažen ve smlouvě, jež byla uzavřena mezi poplatníkem daně a právnickou osobou, která je buď střední školou, vyšší odbornou školou anebo vysokou školou. Ve smlouvě musí být vymezen obsah a rozsah praktického vyučování anebo odborné praxe a také o podmínky praktického vyučování, nebo musí být majetek obsažen v prohlášení o odborném vzdělání, kterým je buď praktické vyučování, odborná praxe anebo vzdělávací činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy na pracovišti poplatníka daně.
- ⇒ Je majetek, u něhož je vstupní cenou pořizovací cena anebo vlastní náklady nebo ocenění podle účetních právních předpisů, kterým je např. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- ⇒ Majetek, na jehož pořízení nebo pořizování nebyla poskytnuta žádná podpora z veřejných zdrojů⁴

Odpočít na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání může poplatník uplatnit v období pořízení a maximální výše odpočtu může být částka, která je součinem 5 000 Kč a počtu hodin (praktického vyučování, odborné praxe a vzdělávací činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy).⁴

Odpočít na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání je součtem:⁴

- ⇒ 110 % vstupní ceny majetku poplatníka daně, pokud:⁴
 - ⇒ Prvním majitelem majetku
 - ⇒ Byl pořízen za účelem odborného vzdělávání
 - ⇒ Byl majetek použit pro odborné vzdělávání více než 50 % jeho provozní doby ve 3 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích
- ⇒ 50 % vstupní ceny majetku poplatníka daně, pokud:⁴

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

- ⇒ Prvním majitelem majetku
- ⇒ Byl pořízen za účelem odborného vzdělávání
- ⇒ Byl majetek použit pro odborné vzdělávání v rozmezí 30 % až 50 % jeho provozní doby ve 3 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích
- ⇒ 110 % vstupní ceny majetku u původního vlastníka v případě, že je jeho prvním vlastníkem, jestli:⁴
 - ⇒ Je majetek předmětem finančního leasingu a jeho úhrada je daňově uznatelným nákladem (výdajem) podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24
 - ⇒ Byl pořízen za účelem odborného vzdělávání
 - ⇒ Byl majetek použit pro odborné vzdělávání více než 50 % jeho provozní doby ve 3 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích
- ⇒ 50 % vstupní ceny majetku u původního vlastníka v případě, že je jeho prvním vlastníkem, jestli:⁴
 - ⇒ Je majetek předmětem finančního leasingu a jeho úhrada je daňově uznatelným nákladem (výdajem) podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24
 - ⇒ Byl pořízen za účelem odborného vzdělávání
 - ⇒ Byl majetek použit pro odborné vzdělávání v rozmezí 30 % až 50 % jeho provozní doby ve 3 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích⁴

Po těchto úpravách se může přejít k dalším úpravám základu daně, kterými jsou položky snižující základ daně.³

1.6.3 Položky snižující základ daně

Dary

Pro uplatnění daru musí být splněny obecné podmínky vyplývající ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kterými jsou:⁴

- ⇒ účel daru
- ⇒ výše daru
- ⇒ příjemce daru⁴

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³ VYCHOPENĚ, Jiří. Daň z příjmů 2020. 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Meritum. ISBN 978-80-7598-774-7.

Poplatník této daně si může odečíst hodnotu daru od základu daně, avšak jen v případě, že se jedná dar, který byl dán buď obcím, krajům, organizacím pořádající veřejné sbírky, a to na školství, na policii a na další jmenované účely podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Nutnou podmínkou je, že výše daru musí být alespoň 2 tis. Kč a maximálně 10 % si poplatník od základu daně odečte. Základ daně se zaokrouhlí na celé tisíce Kč dolů. V případě darů, které jsou věnovány na financování odstraňování následků živelní pohromy, k nimž došlo na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor.^{4, 11, 12}

1.6.4 Slevy na dani pro právnické osoby

Poplatník daně z příjmů právnických (i fyzických) osob má dále možnost si daň snížit, a to právě o tzv. slevy na dani. Sleva se týká o zaměstnanců, kteří mají zdravotní postižení. V souvislosti s daněmi, když poplatník zaměstná osobu se zdravotním postižením, má možnost uplatnit slevu na tohoto zaměstnance až do výše 18 tis. Kč a poměrnou část z této částky v případě, že je výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců. V případě, že takový zaměstnanec má tzv. těžké zdravotní postižení, slevu smí uplatnit maximálně do výše 60 tis. Kč a poměrnou část z této částky v případě, že je výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců. Přitom platí, že slevy uplatí poplatník, kterým je jeho zdaňovací období kalendářní rok anebo je jeho zdaňovací období kratší nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců nebo za část uvedených zdaňovacích období v době, kdy se podává daňové přiznání.^{4, 11, 12}

1.7 Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob

Poplatník daně z příjmů právnických je povinen podat daňové přiznání za příslušné zdaňovací období (viz „§ 38m, odst. 1“).⁴ Poplatník daňové přiznání podává do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období (viz „§ 136, odst. 1, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád“). Lhůta pro podání daňového přiznání se může prodloužit o 4 měsíce po uplynutí zdaňovacího období v případě, že daňové přiznání poplatník nepodal do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a poté ho podal elektronicky, anebo lhůta pro podání daňového přiznání může trvat 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, jestliže za poplatníka daně podává daňové přiznání daňový poradce (viz

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ POLÁK, Gabriel. Účetní uzávěrkové operace ve vybraném podniku. Pardubice, 2021. Bakalářská práce. Univerzita Pardubice Fakulta ekonomicko-správní. Vedoucí práce Irena Honková.

¹² Obecné informace. Finanční správa [online]. Česká republika: Finanční správa, 2023 [cit. 2023-02-18]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-zprijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace>>

„§ 136 odst. 2 písm. b bod 1“), anebo musí mít poplatník auditovanou účetní závěrku (viz „§ 136 odst. 2 písm. b bod 2“).¹³

¹³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

2 Daň z příjmů právnických osob Slovenské republiky

Tato kapitola je zaměřena na právnické osoby, které provádějí svoji činnost za účelem dosažení zisku. V této kapitole jsou vysvětleny základní pojmy, transformace výsledku hospodaření na základ daně a následný výpočet daně z příjmů právnických osob.

2.1 Vymezení poplatníků daně z příjmů právnických osob

Právnické osoby vymezuje slovenský občanský zákoník. Proto pro potřebu vymezení poplatníků daně se použije zákon č. 40/1964 Zb., občiansky zákonník.

Vymezení právnických osob podle občanského zákoníku

Na základě zákona č. 40/1964 Zb., občiansky zákonník jsou právnickými osobami:¹⁴

- ⇒ Sdružení osob, kterými jsou fyzické nebo právnické osoby
- ⇒ Sdružení, jehož smyslem je účelové akumulování aktiv
- ⇒ Orgány, kterými jsou jednotky územní samosprávy
- ⇒ Dále se jedná o ostatní subjekty, o nichž to určí určité právní předpisy¹⁴

2.2 Rozdělení právnických osob podle sídla nebo místa vedení a zdaňovací období

2.2.1 Rozdělení právnických osob podle sídla nebo místa vedení

Co se týká právnických osob, tak právnická osoba je **daňovým rezidentem**, jestli má sídlo na území Slovenské republiky sídlo nebo místo, kde se projednávají důležitá rozhodnutí statutárních a dozorčích orgánů, tedy tzv. místo skutečného vedení. Daňovým rezidentem je i v případě, kdy není uvedena adresa právnické osoby v obchodním rejstříku a má neomezenou daňovou povinnost. Jestli právnická osoba nemá kdekoli na území Slovenské republiky sídlo ani tzv. místo skutečného plnění, jedná se o právnickou osobu, která je **daňovým nerezidentem**.¹⁵

Podle zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů je poplatníkem buď fyzická nebo právnická osoba.¹⁵

¹⁴ Zákon č. 40/1964 Zb., občiansky zákonník, v znení neskorších predpisov.

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov.

Zdaňovacím obdobím je u slovenské daně z příjmů právnických osob kalendářní rok, podobně jako tomu tak je u české daně z příjmů právnických osob.¹⁵

Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů rozlišuje stejně jako zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů pojmy, kterými jsou daňový rezident a daňový nerezident.¹⁵ Proto je nutné rozlišit i tyto dva termíny v rámci slovenské daně z příjmů právnických osob.

2.2.2 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, popřípadě pokud došlo ke změně z kalendářního roku na hospodářský rok podle zákona č. 431/2002 Z. z. o účetnictví, je za zdaňovací období považován hospodářský rok.¹⁵

2.3 Předmět daně z příjmů právnických osob

Předmětem této daně z příjmů jsou příjmy poplatníka této daně, kterými jsou:¹⁵

- ⇒ Příjmy poplatníka, jenž je správcovským podnikem vytvářejícím podílové fondy a jedná pouze o příjmy této společnosti, nikoliv fondů
- ⇒ Příjmy doplňkové důchodové společnosti
- ⇒ Příjmy správcovské důchodové společnosti
- ⇒ Příjmy investičního fondu, jehož základní kapitál je variabilní včetně příjmů všech jeho podfondů¹⁵

Předmětem poplatníka slovenské daně z příjmů právnických osob, jenž je veřejnou obchodní společností a také Národní bankou Slovenské republiky jsou pouze příjmy, z nichž se daň vybírá podle příslušného slovenského právního předpisu.¹⁵

Předmětem daně daňového rezidenta jsou příjmy pocházející z území Slovenské republiky a zahraničí, kdežto předmětem daně daňového nerezidenta jsou pouze příjmy pocházející z území Slovenské republiky.¹⁵

Předmětem daně z příjmů právnických osob není:¹⁵

- ⇒ Příjem, jenž byl získán z podílu uhrazené daně
- ⇒ Příjem, jenž byl získán jako bezúplatné plnění kromě darů, jež byly poskytnuty poskytovatelům zdravotní péče od držitele nebo zděděný příjem
- ⇒ Příjem, jenž plyne z důvodu nabytí nových akcií a podílů a také i příjem, jenž plyne z důvodu jejich výměny při zrušení poplatníka bez likvidace a to i v případě, jestliže jsou součástí splynutí, rozdělení anebo sloučení společnosti i aktiva společnosti se sídlem v členských státech Evropské unie.¹⁵

2.4 Příjmy osvobozené od daně

Příkladem příjmů, jež jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob, jsou:¹⁵

- ⇒ Příjmy členských příspěvků podle stanov, statutu zřizovacích listin nebo zakladatelských listin, které byly přijaty zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími
- ⇒ Příjmy, kterými jsou úroky z přeplatku na dani, které byly zapříčiněny správcem daně, kterým je v tomto případě finanční úřad
- ⇒ Příjmy z úhrad za výkon správy bytů ve vlastnictví bytových družstev, které jsou pod správou bytového družstva a za výkon správy bytů společenstvími vlastníků bytů
- ⇒ Příjmy ve formě finančních prostředků, jež plynou z grantů, kterou jsou poskytovány podle mezinárodních smluv, jež je Slovenská republika vázána
- ⇒ Příjmy ve formě přijatých škod a náhrad nemajetkové újmy podle Evropského soudu pro lidská práva
- ⇒ Příjmy ve formě plnění, jež jsou poskytovány v rámci aktivní politiky trhu práce a příjmy ve formě plnění, které jsou poskytnuty podle zákona č. 299/2020 Z. z. o poskytování dotací v působnosti Ministerstva kultury Slovenské republiky
- ⇒ Příjmy ve formě podpory v době zkrácené práce¹⁵

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov.

2.5 Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Pro zjištění základu daně se vychází z účetního výsledku hospodaření, který se transformuje na základ daně.¹⁵

Výsledek hospodaření může vyjít jako ztráta, nebo zisk. Zjistí se tak, že od výnosů odečtou náklady.¹⁷

Vezmou se syntetické výnosové účty a nákladové syntetické účty kromě účtů 591, 592, 595 a dále kromě vnitropodnikových účtů výnosových a nákladových.¹⁷

Ve slovenském účetnictví pro podnikatele se také rozlišuje výsledek hospodaření na provozní (hospodářský) a finanční tak, jak to je v české účetnictví pro podnikatele.¹⁷

Provozní hospodářský výsledek se zjistí tak, že se provede rozdíl výnosových účtů, které byly účtovány ze skupin 60–65 a nákladových účtů, které byly účtovány ze skupin 50–55.¹⁷

Finanční hospodářský výsledek se zase zjistí tak, že se provede opět rozdíl, ale výnosových účtů, které byly účtovány ze skupin 66 a nákladových účtů, které byly účtovány ze skupin 56.¹⁷

Potom, co poplatník zná účetní hospodářský výsledek před zdaněním, se musí upravit na základ daně.¹⁵

Základ daně je podle č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů rozdíl mezi (výnosy) příjmy a (náklady) výdaji. Pro poplatníky, kteří vedou účetnictví, jsou příjmy jejich výnosy a výdaje jejich náklady.¹⁵

Úprava základu daně se řídí § 17 – § 29 zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů. Poplatníci by nejdříve měli přejít k těmto úpravám, kterými jsou:¹⁵

- ⇒ položky zvyšující základ daně (výsledek hospodaření)
- ⇒ položky snižující základ daně (výsledek hospodaření)
- ⇒ položky, které se nezahrnují do základu daně
- ⇒ úprava položek, které se v důsledku změny účetní metody při použití mezinárodních standardů buď částky zvýší nebo sníží¹⁵

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znění neskorších předpisů.

¹⁷ Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znění neskorších predpisov – pracovný materiál.

Obrázek 5 ukazuje postup výpočtu daně příjmů právnických osob. Nejdříve se výsledek hospodaření musí upravit o položky, které výsledek hospodaření zvyšují, dále o položky, které ho snižují.

Účetní hospodářský výsledek (před zdaněním) = účetní zisk před zdaněním/ účetní ztráta
+ položky, které zvyšují účetní výsledek hospodaření
- položky, které snižují účetní výsledek hospodaření
+/- položky upravující základ daně nebo daňovou ztrátu
= základ daně nebo daňová ztráta
- položky odpočitatelné od základu daně
- snížení základu daně
= sazba daně a daň před uplatněním úlev na dani a uplatněním zápočtu daně zaplacené v zahraničí
- úlevy na dani
= daň po uplatnění zápočtu daně zaplacené v zahraničí
= nedoplatek/přeplatek daně (+) (-)

Obrázek 5: Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob ve Slovenské republice^{18, 23, 15}

2.5.1 Položky zvyšující výsledek hospodaření vzhledem k základu daně

Mezi některé položky, které zvyšují slovenský hospodářský účetní výsledek, patří:¹⁵

- ⇒ Výdaje (náklady) za marketingové studie a další výdaje, kterými jsou jiné studie a výdaje na průzkum trhu u dlužníka
- ⇒ Provize za zprostředkování u příjemce služby, a to v případě, že jde o zprostředkování na základě mandátních smluv nebo obdobných smluv
- ⇒ Výdaje (náklady) za reklamu poplatníkovi, jenž je např. nadací, občanským sdružením

¹⁸ BAŠTINCOVÁ, Anna. Účtovníctvo a dane právnických osôb. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, 260 s. ISBN 978-80-8168-398-5. Kniha je ve slovenském jazyce.

²³ DAŇOVÉ PRIZNANIE K DANI Z PRÍJMOV PRÁVNICKEJ OSOBY: podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov PO v znení neskorších predpisov (ďalej len 105 „zákon“). Mfsr [online]. Slovenská republika: Ministerstvo financií Slovenskej republiky, © 2023 [cit. 2023-03-19]. Dostupné z: <https://www.mfsr.sk/files/sk/danecla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/vzory-tlaciv/vzory-danovych-priznani-kdani-z-prijmov/rok-2020/dppov20-v1-2-vzor.pdf>

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov.

- ⇒ Daň z pojištění, jež byla placená pojistníkem a daň z pojištění z přeúčtovaných nákladů pojištění
- ⇒ Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, kdy účetní odpisy jsou vyšší než daňové
- ⇒ Částka představující výdaje (náklady) pohonných hmot, které jsou nad limit¹⁵

2.5.2 Položky snižující výsledek hospodaření vzhledem k základu daně

Mezi některé položky, které snižují účetní výsledek hospodaření, patří:¹⁵

- ⇒ Příjmy osvobozené (viz podkapitola 2.4)
- ⇒ Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, kdy daňové jsou vyšší než účetní
- ⇒ Příjem z použití podílu zaplacené daně pro zvláštní účely
- ⇒ Výdaj (náklad) za poskytnutí praktického vyučování žákovi, a to na základě učební smlouvy
- ⇒ Výdaje (náklady) za tzv. sponzorské, které poplatníkovi vznikají tím, že sponzorovi na základě smlouvy o sponzorství ve sportu poskytne finanční prostředky. Prostředky poskytuje během doby trvání smlouvy a v rozsahu skutečného použití v daném zdaňovacím období v případě, že sponzor vykáže kladný základ daně. Výdaje na sponzorské jsou považovány pouze výdaje na reprezentanta, nikoliv pro sportovce
- ⇒ Částky, které se nezahrnují do základu daně (viz část 2.5.3)¹⁵

2.5.3 Položky, které se do výsledku hospodaření (základu daně) nezahrnují

Mezi příklady položek, jež nezahrnujeme do základu daně, patří:¹⁵

- ⇒ Příjem formou dotace, které jsou poskytnuty na obstarání odpisovaného hmotného majetku ve zdaňovacím období, v němž proběhlo zaúčtování ve prospěch výnosů. Již zmíněná dotace se zahrnuje do základu daně pouze po dobu odpisování tohoto majetku podle postupu pro odpisování hmotného majetku a ve výši odpisu v závislosti na tom, zda poplatník zvolí rovnoměrné nebo zrychlené odpisování. Anebo v poměrné části, jež odpovídá výši použité dotace k obstarání takového majetku
- ⇒ Příjem z nákupu vlastních akcií, a to za hodnotu, která je nižší, než je jejich jmenovitá hodnota při snížení základního kapitálu. Za příjem z nákupu se pokládá rozdíl mezi jmenovitou hodnotou akcií a nižší hodnotou, za níž se nakoupili
- ⇒ Příjmy, které byly již zdaněny podle zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov.

- ⇒ Příjem (výnos), který poplatník obdržel z virtuální měny, a to těžbou ve zdaňovacím období jejího vyřízení. Již zmíněný příjem se do základu daně zahrne ve zdaňovacím období realizace prodeje virtuální měny
- ⇒ Částka představující rozdíl mezi reálnou hodnotou a vstupní cenou virtuální měny, kterou je pořizovací cena v případě nabytí koupi¹⁵

2.5.4 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady (výdaje)

Je zde výčet daňově uznatelných a neuznatelných nákladů (výdajů) a tři vybrané a popsané náklady (výdaje), z nichž jsou dva daňově uznatelné a třetí daňově neuznatelný.

Mezi některé daňově uznatelné náklady (výdaje) patří:¹⁵

- ⇒ Škody, jež byly způsobeny živelné pohromy, a to například zemětřesení, povodně, krupobití, laviny nebo blesku, anebo škody, které byly způsobeny neznámým pachatelem
- ⇒ Rezervy a opravné položky, které se nachází v zákoně č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov (viz „§ 20“)
- ⇒ Náklady (výdaje), kterými jsou daně z motorových vozidel, místní daně a místní poplatek, solidární příspěvek z činností v odvětvích ropy, zemního plynu, uhlí a rafinerií, místní poplatek za rozvoj, odvod z nadměrných příjmů, daň ze zvláštní stavby a poplatky vztahující se na činnosti, z nichž příjmy podléhají dani
- ⇒ Náklad (výdaj) ve formě členského příspěvku, který vyplývá z povinného členství v právnické osobě
- ⇒ Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku
- ⇒ Náklady (výdaje), které poplatník vynaložil formou daru podle zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov na poskytnutí materiální humanitární pomoc do zahraničí, a to na základě darovací smlouvy, která je uzavřena s Ministerstvem vnitra Slovenské republiky¹⁵

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v znení neskorších predpisov.

Dary

Pro uplatnění daru musí být splněny podmínky, které vyplývají ze zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, kterými jsou:¹⁵

- ⇒ účel materiální humanitární pomoci
- ⇒ příjemcem daru musí být subjekt v zahraničí¹⁵

Náklady (výdaje), které poplatník vynaložil formou daru podle zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov na poskytnutí materiální humanitární pomoc do zahraničí, a to na základě darovací smlouvy, která je uzavřena s Ministerstvem vnitra Slovenské republiky, je daňově uznatelným nákladem (výdajem) (viz „§ 19, odst. 2, písm. u“).¹⁵

2.5.4.1 Odpisy hmotného majetku

Účetní odpisy

Účetní odpisy vyjadřují fyzické opotřebení majetku, které by měly odpovídat reálnému opotřebení. Poplatník, jenž je také účetní jednotku, vede tedy účetnictví, si zvolí příslušnou účetní metodu odpisování a zároveň si stanoví odpisový plán, což je jeho povinností (viz „§ 28, část odst. 3“). Účetní odpisy se dělí na odpisy časové, což znamená, že majetek se odpisuje podle času a odpisy výkonové, které odpisují majetek podle výkonu, odvedené práce^{33, 34}

Daňové odpisy

Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov vymezuje odpisy hmotného majetku jako opotřebení, jehož hodnotu poplatník postupně zahrnuje do daňově uznatelných nákladů. Hmotným majetkem se rozumí majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 1 700 € a držba tohoto majetku je delší než 1 rok. Do odpisovaného hmotného majetku spadají samostatné movité věci a jejich soubory, musí přitom splňovat již zmiňované podmínky držby a cenu. Dále sem patří budovy, stavby.¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov obsahuje 7 skupin tzv. odpisových skupin (viz Obrázek 6).¹⁵

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v znení neskorších predpisov.

³³ Zákon č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov.

³⁴ TALDOVÁ, Simona. Účtovné metódy odpisovania. Podnikajte [online]. Slovenská republika: podnikajte, © 2005-2023 [cit. 2023-06-28]. Dostupné z: <<https://www.podnikajte.sk/odpisy/uctovne-metody-odpisovania>>.

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady hmotného majetku
0	2 roky	osobní automobily, které mají v osvědčení o evidenci část II v položce uvedené - „BEV“ - „PHEV“
1	4 roky	Ruční nástroje, komunikační zařízení, spotřební elektronika, motorová vozidla pro přepravu nákladu, Motorová vozidla pro přepravu 10 a více osob (autobus, trolejbus)
2	6 let	Baterie a akumulátory, stroje a přístroje na výrobu papíru a lepenky, nábytek
3	8 let	Elektrické motory, generátory a transformátory a elektrická rozvodná a ovládací zařízení kromě - 27.11.31 - generátorové agregáty s pístovým vznětovým motorem s vnitřním spalováním
4	12 let	Lodě a plavidla, vojenská bojová vozidla, ostatní nádrže, zásobníky a kontejnery z kovů
5	20 let	Budovy kromě kódů uvedených v odpisové skupině 6, inženýrské stavby kromě kódů uvedených v odpisových skupinách 4 a 6 a kromě jednotlivých oddělitelných součástí uvedených v odpisových skupinách 2 a 4
6	40 let	Bytové budovy, hotely a podobné budovy, budovy pro administrativu, budovy pro kulturu a veřejnou zábavu, vzdělávání a zdravotnictví

Obrázek 6: Odpisové skupiny s konkrétními příklady¹⁵

Odpisové skupiny jsou tvořeny 7 odpisovými daňovými skupinami, které se liší dobou odpisování.¹⁵

Druhy odpisování:¹⁵

⇒ rovnoměrné odpisování

⇒ zrychlené odpisování¹⁵

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znění neskorších předpisů.

rovnorné odpisování

Tabulka 1: Rovnoměrné odpisování hmotného majetku (SR)¹⁵

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

Výpočet ročního odpisu při metody rovnoměrného odpisování se určí jako podíl vstupní ceny hmotného majetku a doby odpisování (viz Tabulka 2).¹⁵

V 1. roce se uplatní pouze poměrná část z ročního odpisu v závislosti na počtu měsíců. Odpisování začíná měsícem, kdy poplatník zařadil hmotný majetek do užívání až do konce příslušného zdaňovacího období.¹⁵

Roční odpisy se zaokrouhlují na dvě desetinná místa matematicky (viz „§ 47“).¹⁵

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov.

Zrychlené odpisování hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2 a 3

Tabulka 2: Koeficienty zrychlené odpisování hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2 a 3¹⁵

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
2	6	7	6
3	8	9	8

Při zrychlené metodě odpisování hmotného majetku poplatník určí odpisy z hmotného majetku:¹⁵

V 1. roce odpisování hmotného majetku, a to pouze poměrnou část z ročního odpisu určeného jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování hmotného majetku platného v 1. roce odpisování v závislosti na počtu měsíců. Odpisování začíná měsícem, kdy poplatník zařadil hmotný majetek do užívání až do konce příslušného zdaňovacího období.¹⁵

V dalších letech odpisování hmotného majetku jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování platným v dalších letech odpisování a počtem let, během kterých se už odpisoval, a to pouze pro účely výpočtu ročních odpisů.¹⁵

Ve druhém roce odpisování se zůstatková cena hmotného majetku zjistí jako rozdíl mezi vstupní cenou a podílem jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v 1. roce odpisování nezkráceným o poměrnou část ročního odpisu neuplatněnou v daňových výdajích v 1. roce odpisování.¹⁵

V dalších letech odpisování se zůstatková cena sníží o daňové odpisy z tohoto majetku zahrnuté do daňových výdajů a začíná 2. rokem odpisování.¹⁵

2.5.4.2 Daňová zůstatková cena při vyřazení majetku v důsledku prodeje a likvidace

Definice zůstatkové ceny je podle slovenské daňové legislativy stejná jako česká.

Zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku je v případě vyřazení prodejem daňově uznatelným nákladem, a to v celé výši. Existuje však výjimka, kterou je zůstatková cena při

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov.

prodeji osobních aut, které jsou zařazeny do kódu klasifikace produktů 29.10.2, motorových vozidel určené pro jízdu na sněhu a obdobných vozidel s motorem zařazených do kódu 29.10.52, rekreačních a sportovních člunů zařazených do kódu 30.12. a plavidel, jež jsou zařazené do kódu 30,11 atd. do odpisové skupiny 6 kromě technického zhodnocení, které bylo provedené nájemcem na budově a stavbě zařazené v odpisové skupině 6, která se zahrnuje do daňově uznatelných nákladů (výdajů) do příjmů (výnosů) z prodeje, který je obsažen v základu daně. Daňová zůstatková cena je daňově uznatelným nákladem (výdajem) pouze do výše prodejní ceny majetku.^{26, 15}

V případě vyřazení hmotného i nehmotného majetku likvidací je zůstatková cena daňově uznatelným nákladem (výdajem), a to v plné výši (viz „§ 19 odst. 3 písm. b bod 2“). Daňově uznatelným nákladem (výdajem) je i poměrná část zůstatkové ceny, jež se vztahuje na prodanou anebo likvidovanou část majetku. Existuje však i výjimka, mezi kterou patří zůstatková cena likvidovaného stavebního objektu nebo jeho části ve spojitosti s výstavbou nového stavebního objektu nebo technickým zhodnocením stavby, jež se zahrne do pořizovací ceny nové investice.¹⁵

Daňově neuznatelné náklady (výdaje)

Mezi některé daňově neuznatelné náklady (výdaje) patří:¹⁵

- ⇒ Náklady (výdaje) na zvýšení základního kapitálu včetně splácení půjček
- ⇒ Náklady (výdaje) na vyplácené podíly na zisku včetně podílů na zisku (tantiémy) členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob
- ⇒ Náklady (výdaje) na technické zhodnocení a náklad (výdaj), který se považuje za technické zhodnocení
- ⇒ Daň podle zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů
- ⇒ Daně, které byly zaplacené za jiného poplatníka
- ⇒ Rezerva na opravu hmotného majetku¹⁵

²⁶ Zostatková cena pri predaji a likvidácii majetku. Podpora.financnasprava [online]. Slovenská republika: Finančné riaditeľstvo SR, © 2013 [cit. 2023-06-21]. Dostupné z: <<https://podpora.financnasprava.sk/298894-Zostatkov%C3%A1-cena-pri-predaji-alikvid%C3%A1cii-majetku>>.

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov.

2.5.4.3 Rezervy

Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov vymezuje daňové a nedaňové rezervy. Rezervy podle tohoto zákona jsou součástí základu daně a mezi daňové rezervy spadají:¹⁵

- ⇒ nevyčerpané dovolené včetně pojistného a příspěvků, které je povinen platit zaměstnavatel za zaměstnance, mzdu při uplatňování konta pracovní doby včetně pojistného a příspěvků, které je povinen platit zaměstnavatel za zaměstnance, rezervy na vyprodukované emise ve smyslu zvláštního předpisu, přičemž to neplatí u poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví
- ⇒ lesní a pěstitelskou činnost
- ⇒ likvidaci hlavních důlních děl, lomů a odpadů při důlní činnosti nebo činnosti vykonávané důlním způsobem, jestliže rekultivaci pozemků dotčených důlní činností nebo činností vykonávanou důlním způsobem
- ⇒ uzavření, rekultivaci a monitorování skládek po jejich uzavření,
- ⇒ nakládání s odevzdaným elektroodpadem z domácností, pokud výše rezervy vypočtená a prokázaná poplatníkem se shoduje s náklady spojenými s nakládáním s elektroodpadem
- ⇒ účelovou finanční rezervu¹⁵

Rezerva na opravu hmotného majetku

Podle zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov je rezerva na opravu hmotného majetku nedaňovým výdajem (nákladem), jelikož není zahrnuta v členění, ve kterém se nacházejí daňové uznatelné rezervy.¹⁵

2.6 Základ daně nebo daňová ztráta

Poté se musí upravit základ daně nebo daňová ztráta o položky, které je upravují. Potom vyjde základ daně, nebo daňová ztráta. Od základu daně odečteme odpočitatelné položky a dále snížíme základ daně o odpočty výdajů a výzkumu a vývoje. Po odečtení úlev a zápočtu daně zaplacené v zahraničí se sníží o tyto položky daň. V posledním kroku může poplatník mít buď nedoplatek, nebo přeplatek na dani.¹⁵

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v znení neskorších predpisov.

2.6.1 Sazba daně z příjmů právnických osob

Sazba daně z příjmů právnických osob, jež je snížena o daňovou ztrátu za příslušné zdaňovací období, je 21 %.¹⁶

Pro poplatníky daně existuje i 15% sazba daně z příjmů a je určena pro ty poplatníky slovenské daně, kteří základ daně snížili o daňovou ztrátu, která byla prokázána ve zdaňovacím období od prvního ledna 2020. V tomto období, pokud poplatník nepřesáhl částku 100 000 €, použije 15% sazbu.¹⁶

Pro rok 2021 byla 15% sazba slovenské daně z příjmů právnických osob pro ty poplatníky slovenské daně z příjmů právnických osob, kteří základ daně snížili o daňovou ztrátu, jež byla prokázána ve zdaňovacím období, a to nejdříve od prvního ledna 2021. V tomto období, pokud poplatník nepřesáhl částku 49 790 €, použije 15% sazbu.¹⁶

2.6.2 Položky, které upravují základ daně

V této fázi se musí základ daně ještě upravit o položky, které ho upravují (viz „§ 17, odst. 35“). Jedná se např. o:¹⁵

- ⇒ Částku nájemného na základě nájemní smlouvy bez předem dohodnutého práva koupě pronajaté věci a odpisů automobilového vozidla, jehož cena je vyšší než 48 000 €
- ⇒ Částka, jež je suma výdajů alkoholických nápojů kromě alkoholických nápojů podle zákona č. 530/2011 Z. z., o spotřebnej dani z alkoholických nápojov v celkové výši maximálně 5 % ze základu daně¹⁵

2.6.3 Odčitatelné položky od základu daně

2.6.3.1 Odpočet daňové ztráty

V případě, že právnické osobě vznikla tzv. daňová ztráta, je možné, aby si poplatník této daně od základu daně odečetl daňovou ztrátu, která vznikla. Může ji uplatnit až po dobu následujících 5 let po období, v němž ztráta vznikla. Od základu daně si poplatník může odečíst nejvýše 50 % ze ztráty, která mu vznikla, a to pouze za předpokladu, že je právnickou osobou.¹⁵

¹⁶ Informovanie o dani z príjmov právnických osôb. Finančnasprava [online]. Slovenská republika: Finančné riaditeľstvo SR, © 2013 [cit. 2023-02-23]. Dostupné z: <<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnickeosoby/informovanie-dan-prijem-po#VedenieUctovnictva>>

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov.

2.6.4 Položky snižující základ daně

2.6.4.1 Odpočet výdajů na výzkum a vývoj

Poplatník, jenž je poplatníkem daně z příjmů právnických osob, může využít odpočet na výzkum a vývoj, a to v procentuální výši 100 % od základu daně anebo část, která byla snížena o daňovou ztrátu. Tento odpočet poplatník využije ve zdaňovacím období, v němž se podává daňová přiznání (viz „§ 30c, odst. 1“).¹⁵

Tento odpočet je možné zvýšit o 100 % z kladného rozdílu mezi průměrným součtem nákladů (výdajů), a to buď ve (viz „§ 30c, odst. 2“):¹⁵

- ⇒ zdaňovacím období na výzkum a vývoj, které byly zahrnuty do odpočtu a souhrnem nákladů (výdajů), které byly vynaloženy bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období na výzkum a vývoj, které byly zahrnuty do odpočtu
- ⇒ dvou bezprostředně předcházejících zdaňovacích obdobích na výzkum a vývoj, které byly zahrnuty do odpočtu¹⁵

Odpočet výdajů na výzkum a vývoj je možné uplatnit podle § 30c, odst. 1–2 tzv. výdaje (náklady), které poplatník eviduje odděleně od ostatních nákladů (výdajů). V případě, že s realizací projektu na výzkum a vývoj souvisí pouze část nákladů (výdajů), je možné tento odpočet uplatnit, který se zjistí jako rozdíl mezi skutečně vynaloženými náklady (výdaji) na realizaci projektu na výzkum a vývoj a ostatními náklady (výdaji), které s realizací projektu výzkumu a vývoje nesouvisí.¹⁵

Odpočet na výzkum a vývoj může uplatnit poplatník, jenž:¹⁵

- ⇒ neuplatní slevu na dani pro příjemce pobídek ve zdaňovacím období
- ⇒ nerealizuje projekt výzkumu a vývoje za účelem prodeje nehmotných výsledků výzkumu a vývoje jakožto držitel osvědčení o způsobilosti, které opravňuje vykonávat výzkum a vývoj¹⁵

2.6.4.2 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Poplatník, jenž poskytuje žákovi praktickou výuku,¹⁵ tedy buď odborný výcvik nebo odbornou praxi na pracovišti poplatníka (§ 9, odst. 1),³⁰ a to na základě smlouvy o praktické výuce podle

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov.

³⁰ Zákon č. 61/2015 Z. z., o odbornom vzdelávaní a príprave a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov.

zákona č. 61/2015 Z. z., o odbornom vzdelávaní a príprave a o zmene a doplnení niektorých zákonov, sníži se poplatníkovi základ daně o tuto položku snižující základ daně, a to o (viz „§ 17, odst. 37“):¹⁵

⇒ 3 200 € na 1 žáka, pokud poplatník žákovi poskytne více než 400 hodin praktického vyučování

⇒ 1 600 € na 1 žáka, pokud poplatník žákovi poskytne více než 200 hodin praktického vyučování¹⁵

2.6.5 Sleva na dani

Poplatník si může uplatnit slevu na daň, tedy slevu na dani pro příjemce pobídek, avšak pouze do určité výše, jež připadá na poměrnou část základu daně, jež se zjistí v tomto případě tak, že základ daně se vynásobí koeficientem, jenž je určen jako podíl. Ten se určí jako podíl nákladů, které jsou obsaženy v účetní závěrce poplatníka, které byly vynaloženy z jeho vlastních prostředků podle zákona č. 185/2009 Z. z. o stimulech pre výskum a vývojza za určité zdaňovací období, v němž poplatník může využít slevy na dani. Nebo se výše slevy může zjistit ze součtu nákladů z účetní závěrky a dotací, a to na základě uskutečnění rozhodnutí, ve které se jedná o poskytnutí pobídky za určité zdaňovací období, v němž poplatník může využít slevy na dani.¹⁵

Musí být zároveň však splněny tyto podmínky, kterými jsou:¹⁵

⇒ poplatník musí využít všechna ustanovení, které snižují základ daně podle zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů v období, během kterého se rozhodl, že využije svoji možnost uplatnit slevu na dani. Jedná se zejména o uplatnění:¹⁵

⇒ odpisů hmotných a nehmotných aktiv a jejich technické zhodnocení v období, kdy poplatník se rozhodl uplatnit slevu na dani. V tomto období nelze odpisování přerušit¹⁵

2.7 Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob

Co se týká daňového přiznání, mají povinnost ho podat všechny právnické osoby, kterým to ukládá zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů. Tito poplatníci mají povinnost podat daňové přiznání za určité zdaňovací období, jenž má 12 měsíců a může se jednat jak o kalendářní, tak

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov.

hospodářský rok. Poplatník slovenské daně z příjmů právnických osob daňové přiznání podává do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Tato lhůta činí tři měsíce.¹⁹

¹⁹ ĎURIŠ, Anna. Podanie daňového priznania k dani z príjmov za rok 2022 (v roku 2023). Podnikajte [online]. Slovenská republika: Podnikajte, © 2005-2023 [cit. 2023-02-27]. Dostupné z: <<https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/podanie-danovehopriznania-za-rok-2022>>.

3 Komparace daně z příjmů právnických osob v České republice a Slovenské republice

V této kapitole se nachází komparace mezi českou a slovenskou daní z příjmů právnických osob. Jsou zde popsány některé části, mezi nimiž je rozdíl.

3.1 Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob se v obou státech liší z hlediska výše jednotlivých sazeb daně z příjmů právnických osob.

Jedná se o standardní sazby daně, které platí pro právnické osoby, které provádějí svou činnost za účelem dosažení zisku. Jak již bylo zmíněno, sazba české daně z příjmů právnických osob je v současnosti na úrovni 19 %, zatímco sazba slovenské daně z příjmů právnických osob je zase na úrovni 21 %. Procentuální rozdíl činí 2 p. b.^{4, 15}

Je zde patrný rozdíl, avšak existuje ještě 15% sazba daně z příjmů pro právnické osoby, jejichž příjmy nepřesáhnou částku 49 790 €. Zde je už rozdíl o 4 procentní body.^{4, 15}

3.2 Daňová ztráta

Co se týká daňové ztráty, tak český i slovenský poplatník si může od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která mu vznikla v konkrétním zdaňovacím období. U české daňové legislativy to český poplatník může udělat ve dvou zdaňovacích předcházejících období v době, kdy se podává daňové přiznání. Další možností je, že celková výše daňové ztráty, nebo její část se odečte od základu daně až v pěti následujících zdaňovacích období v době, kdy se daňové přiznání podává a max. výše ztráty, jež si tento poplatník smí odečíst, činí 30 mil. Kč. Naproti tomu v případě slovenské legislativy si slovenský poplatník daně z příjmů právnických osob také může uplatnit ztrátu až v pěti následujících zdaňovacích období v době, kdy se daňové přiznání podává, avšak s tím rozdílem, že může max. si odečíst 50 % od základu daně. V tom je hlavní rozdíl a také v uplatnění daňové ztráty zpětně, což u slovenské daně nelze.^{4, 15}

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov.

3.3 Slevy na dani

Hlavní rozdíl u slev u daně z příjmů právnických osob je ten, že v české legislativě může poplatník využít slevy na zaměstnance, které mají zdravotní postižení, a to do výše 18 tis. Kč a v případě těžkého postižení až 60 tis. Kč.⁴

Zatímco podle slovenské legislativy si poplatník slovenské daně z příjmů může uplatnit slevu na daň, ale jen specifickou výši, jež připadá na poměrnou část základu daně, která se zjistí buď jako podíl nebo součet nákladu vynaložené z vlastních prostředků z účetní závěrky. Jedná se o odpisy hmotných a nehmotných aktiv a jejich technické zhodnocení, opravné položky a rezervy. Slevu na zaměstnance se zdravotním postižením si slovenský poplatník uplatnit nemůže, protože tato možnost v zákoně č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů není zmíněna.¹⁵

3.4 Odpisy hmotného majetku

V odpisech hmotného majetku jsou značné rozdíly v zařazení hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin, které se liší dobou odpisování a také svým výpočtem. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů obsahuje 7 odpisových skupin s rozdílným způsobem výpočtu oproti zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který nabízí 6 odpisových skupin. Obě legislativy nabízí možnost použití rovnoměrných i zrychlených odpisů, přičemž u slovenských odpisů se zrychlené odpisování týká 2. a 3. odpisové skupiny. Česká legislativa nabízí ještě možnost tzv. mimořádných odpisů, které ve slovenské legislativě nejsou specifikovány. V samotných výpočtech rozdíly jsou, avšak nejsou obrovské. Co se týká účetních odpisů, v obou případech existují odpisy časové a výkonové, které počítají stejným způsobem.^{4, 15} Co se týká účetních časových a výkonových odpisů, není mezi nimi rozdíl.²⁰

3.5 Rezervy

Rezervy se u obou zákonů o daních z příjmů dělí na daňově uznatelné a neuznatelné, přičemž obě legislativy mají rozdílný výčet daňově uznatelných rezerv. Česká legislativa uvádí rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezervy na odbahnění rybníka, rezerva na pěstební činnost, rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů, rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znění neskorších předpisů.

²⁰ Rozdíly mezi českým a slovenským účetnictvím. Youtube [online]. Česká republika: Deloitte, 2021 [cit. 2023-02-28]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=A_zvNKEs58A&t=161s>.

dotčených těžbou, rezerva na vypořádání důlních škod, rezerva na zajištění rekultivace a následné péče o skládku a slovenská opět ve zkratce rezervu na nevyčerpané dovolené včetně pojistného a příspěvků, rezervu na nakládání s odevzdaným elektroodpadem z domácností, účelovou finanční rezervu, rezervu na uzavření, rekultivaci a monitorování skládek po jejich uzavření, rezervu na lesní a pěstitelskou činnost a rezervu na likvidaci hlavních důlních děl, lomů a odpadů při důlní činnosti nebo činnosti vykonávané důlním způsobem. Je zde vidět, že mezi rezervami jsou rozdíly. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov např. rezervu na opravu hmotného majetku neuvádí jako daňově uznatelný náklad (výdaj).^{4, 15, 21}

3.6 Daňová zůstatková cena při vyřazení majetku v důsledku prodeje a likvidace

Daňová zůstatková cena při prodeji majetku podle české daňové legislativy je daňově uznatelným nákladem (výdajem), avšak daňová zůstatková cena při prodeji majetku podle slovenské daňové legislativy je daňově uznatelným nákladem (výdajem) pouze do výše prodejní ceny majetku.^{4, 15, 26} Daňově uznatelným nákladem (výdajem) je taktéž i zůstatková cena při vyřazení hmotného majetku a také platí, že daňově uznatelná je i poměrná část hmotného majetku podle české i slovenské daňové legislativy. Zde není žádný rozdíl.^{4, 15}

3.7 Dary

Podle české daňové legislativy si poplatník může odečíst hodnotu daru od základu daně (pokud splní 3 podmínky – účel daru, výše daru, příjemce daru) , avšak jen v případě, že se jedná dar, který byl dán buď obcím, krajům, organizacím pořádající veřejné sbírky, a to na školství, na policii a na další jmenované účely podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Nutnou podmínkou je, že výše daru musí být 2 tis. Kč. V případě darů, které jsou věnovány na financování odstraňování následků živelní pohromy, k nimž došlo na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, si poplatník od základu daně odečte maximálně 10 %, a to ze základu daně. Základ daně se zaokrouhlí na celé tisíce Kč

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v znení neskorších predpisov.

²¹ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁶ Zostatková cena pri predaji a likvidácii majetku. Podpora.financnasprava [online]. Slovenská republika: Finančné riaditeľstvo SR, © 2013 [cit. 2023-06-21]. Dostupné z: <<https://podpora.financnasprava.sk/298894-Zostatkov%C3%A1-cena-pri-predaji-alikvid%C3%A1cii-majetku>>.

dolů.^{4, 11, 12} V případě slovenské daňové legislativy si může odečíst hodnotu daru (pokud splní 2 podmínky – účel materiální humanitární pomoci, příjemcem daru musí být subjekt v zahraničí). Náklady (výdaje), které poplatník vynaložil formou daru podle zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, a to na základě darovací smlouvy, která je uzavřena s Ministerstvem vnitra Slovenské republiky, je daňově uznatelným nákladem (výdajem) (viz „§ 19, odst. 2, písm. u“).¹⁵ Rozdíl je u příjemce a výše daru. Zákoně č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov není ani výše daru specifikována, ani příjemci daru. Pouze obecně, že se musí jednat o subjekt v zahraničí.¹⁵

3.8 Odpočet výdajů na výzkum a vývoj

Podle české i slovenské daňové legislativy může uplatnit odpočet výdajů na výzkum a vývoj v procentuální výši 100 % vynaložených nákladů (výdajů). Z pohledu české daňové legislativy maximálně může uplatnit poplatník 110 % vynaložených nákladů (výdajů), avšak u slovenské daňové legislativy je možné tento odpočet navýšit o 100 % vynaložených nákladů (výdajů) (tedy na 200 %), a to z kladného rozdílu mezi průměrným součtem nákladů (výdajů). Jak u české, tak slovenské daňové legislativy je možné uplatnit jen část odpočtu. Jedná se tedy o zásadní rozdíl.^{4, 15}

3.9 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Odpočet na podporu odborného vzdělávání lze uplatnit podle české i slovenské daňové legislativy. Česká daňová legislativa má tento odpočet rozdělen na dvě části, a to na odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta a odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání, zatímco slovenská daňová legislativa umožňuje pouze odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta. Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta se v české daňové legislativě zjistí jako součin 200 Kč a počtu hodin, které byly uskutečněny na pracovišti poplatníka, jako praktické vyučování, odborná praxe anebo činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy, zatímco u slovenské daňové legislativy je to odlišné. Poplatník může uplatnit odpočet ve výši

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ POLÁK, Gabriel. Účetní uzávěrkové operace ve vybraném podniku. Pardubice, 2021. Bakalářská práce. Univerzita Pardubice Fakulta ekonomicko-správní. Vedoucí práce Irena Honková.

¹² Obecné informace. Finanční správa [online]. Česká republika: Finanční správa, 2023 [cit. 2023-02-18]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-zprijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace>>

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v znení neskorších predpisov.

3 200 € za jednoho žáka v případě, že mu poskytne více než 400 praxe nebo může uplatnit odpočet ve výši 1 600 € za jednoho žáka v případě, že mu poskytne více než 200. Jak v české, tak i ve slovenské daňové legislativě musí být uzavřena smlouva o praxi.^{4, 15}

V české daňové legislativě může poplatník navíc uplatnit odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání v případě splnění všech podmínek. Výše odpočtu může činit 50 % nebo 110 % ze vstupní ceny majetku, jenž je určen na odborné vzdělávání. Slovenská daňová legislativa tento typ odpočtu nenabízí.^{4, 15}

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v znení neskorších predpisov.

4 Modelové příklady na daň z příjmů právnických osob v České republice

Součástí této čtvrté kapitole jsou modelové příklady týkající se daně z příjmů právnických osob. Součástí každého modelového příkladu je zadání a následně podrobný postup s komentáři.

4.1 Modelový příklad ČR - 1

Společnost Jebra, s.r.o. měla za rok 2022 výsledek hospodaření ve výši 1 000 000 Kč. Výnosy ve výši 1 240 000 Kč a náklady ve výši 240 000 Kč. Zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok. Zde jsou uvedeny účetní případy:

1. Účetní oddělení společnosti Jebra zaúčtovalo dar Pardubickému útulku ve výši 7 000 Kč.
2. Účetní oddělení společnosti Jebra zaúčtovalo náklady spojené za pohoštění obchodních partnerů (náklady na reprezentaci) ve výši 5 450 Kč
3. Účetní oddělení společnosti Jebra zaúčtovalo škodu za zničený sklad způsobenou pachatelem, (který byl dopaden policií a společnost obdržela potvrzení od policie) ve výši 95 000 Kč, pojišťovna vyplatila náhradu ve výši 85 000 Kč
4. Účetní oddělení společnosti Jebra zaúčtovalo účetní odpisy hmotného majetku, jejichž výše je 100 000 Kč a daňové odpisy (rovnoměrné) hmotného majetku činí 222 500 Kč. Jedná se o stavební jeřáb, jenž byl zařazen do 2. odpisové skupiny a jeho pořizovací cena je 1 000 000 Kč.
5. Společnost Jebra vytvořila rezervu na opravu hmotného majetku – v roce 2022 ve výši 50 000 Kč
6. Účetní oddělení společnosti Jebra zaúčtovalo do výnosů dividendy ve výši 9 000 Kč, jež přišly na bankovní účet společnosti Jebra od dceřiné společnosti.
7. Daňovou ztrátu má společnost ve výši 400 000 Kč, společnost se rozhodla uplatnit 50 %, tedy 200 000 Kč.
8. Společnost Jebra zaměstnává 1 zaměstnance se zdravotním postižením a 2 zaměstnanci s těžkým zdravotním postižením. Zaměstnanec se zdravotním postižením pracoval 8 hodin denně a neodpracoval bez náhrady mzdy celkem 8 dnů (40 hodin) (Byl vypočítán průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se ZP bez TZP = 0,98). Zaměstnanci s těžkým zdravotním postižením (2) pracovali 6 hodin denně. Jeden z nich neodpracoval 4 dny (24 hodin) a druhý odpracoval všechny hodiny (Byl vypočítán průměrný přepočtený počet zaměstnanců s TZP = 0,67; 0,68).

9. Společnost Jebra koupila v březnu 2021 za 1 125 000 Kč osobní automobil a v listopadu 2022 ho prodala 625 000 Kč. Účetní zůstatková cena i daňová zůstatková cena činila při prodeji 750 000 Kč. Společnost odpisovala automobil rovnoměrně.
10. Společnost uzavřela smlouvu o odborné praxi se středním odborným učilištěm Fialka. Do společnosti docházel jeden učeň, který za celé zdaňovací období měl 402 odpracovaných hodin.

Tabulka 3: Výpočet modelový příklad ČR - 1

Položky	Částky v Kč	Případ
Účetní výsledek hospodaření	1 000 000	
Položky zvyšující výsledek hospodaření		
Dar	7 000	1
Náklady na reprezentace	5 450	2
Škoda	10 000	3
Položky snižující výsledek hospodaření		
Rozdíl daňových a účetních odpisů hmotného majetku	122 500	4
Dividendy	9 000	6
Rezerva na opravu hmotného majetku	0	5
Zůstatková cena při prodeji hmotného majetku	0	9
Základ daně nebo ztráta	890 950	
Daňová ztráta	200 000	7

Základ daně po odečtení ztráty	690 950	
Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta	80 400	10
Dar	7 000	1
Základ daně snížený o dar	603 550	
Základ daně zaokrouhlený na celé tisíce koruny dolů	603 000	
Daň	114 570	
Sleva na zaměstnance se zdravotním postižením	17 640	8
Sleva na zaměstnance s těžkým zdravotním postižením	81 000	8
Daň snížená o slevy	15 930	
Daň (19 %)	15 930	

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4: Odůvodnění jednotlivých kroků výpočtu modelového příkladu ČR - 1^{4, 21}

Položky	Případ
Účetní výsledek hospodaření	Účetní výsledek hospodaření před zdaněním, který byl zjištěn jako rozdíl mezi výnosy a náklady – z hlediska daňového pohledu jsou příjmy výnosy poplatníka a výdaje náklady poplatníka viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 21h ".
Dar	Hodnota daru zaúčtován jako náklad navyšuje výsledek hospodaření viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 25, odst. 1, písm. t ".
Náklady na reprezentace	Náklady na reprezentace navyšují výsledek hospodaření, protože se nejedná o "výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely". Viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 25, odst. 1, písm. t ".
Škoda	Účetní hodnota ve výši 95 000 Kč , převyšuje hodnotu vyplaceného pojistného plnění od pojišťovny 85 000 Kč . Jelikož zaúčtovaná částka převyšuje pojistné plnění od pojišťovny, které je " výdajem (nákladem) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely " viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 24, odst. 2, písm. l ", tak i přesto tento rozdíl účetní výsledek hospodaření navýší o rozdíl 10 000 Kč.
Rozdíl daňových a účetních odpisů hmotného majetku	Účetní odpisy viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 25, odst. 1, písm. zg ", které nejsou " výdajem (nákladem) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely ", nepřevyšují daňové odpisy " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 26 až 33 ", které jsou " výdajem (nákladem) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely ".

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

	Tento rozdíl, kdy daňové odpisy převyšují odpisy účetní, způsobí snížení výsledku hospodaření před zdaněním.
Dividendy	Dividendy jsou v tomto případě pro společnost Jebra příjmem, který je od daně osvobozen viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 19, odst. 1, písm. ze, bod 1 ".
Rezerva na opravu hmotného majetku	Rezervy uvedené v " zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 24, odst. 2, písm. i ", který odkazuje na " zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, resp. § 7, odst. 1 ", v němž jsou vymezeny rezervy na opravu hmotného majetku, které jsou "výdaji (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely". Rezerva na opravu hmotného majetku sníží účetní výsledek hospodaření, jsou navíc splněné podmínky uvedené v " zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, resp. § 7 ".
Zůstatková cena při prodeji hmotného majetku	Zůstatkové ceny neovlivní výsledek hospodaření, jelikož jsou ve stejné výši (účetní i daňová). Daňová zůstatková cena je „výdajem (nákladem) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely". Viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 24, odst. 2, písm. b ".
Základ daně nebo ztráta	Účetní výsledek hospodaření před zdaněním se transformuje na tzv. základ daně tím, že se účetní výsledek hospodaření navýší o všechny položky, které ho zvyšují a které ho snižují.
Daňová ztráta	Od základu daně se odečte daňová ztráta viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 34, odst. 1 ". Společnosti má daňovou ztrátu ve výši 400 000 Kč a rozhodla se, že uplatní 50 % z celkové výši ztráty, tedy 200 000 Kč, což sníží základ daně.

Odpčet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta	Výše odpčtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta byl stanoven jako součin odpracovaných hodin a 200 Kč viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § § 34h ". Uplatnění odpčtu způsobí snížení základu daně.
Dar	Jelikož společnost splnila podmínky vyplývající v " zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 20 odst. 8 ", kterými jsou příjemce daru, účel daru a výše, může si společnost odečíst hodnotu bezúplatného plnění od základu daně, což základ daně sníží.
Základ daně zaokrouhlený na celé tisíce korun dolů	Základ daně zaokrouhlen na celé tisíce Kč dolů viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 21 odst. 1 ".
Daň	Daň z příjmů právnických osob vypočítaná jako součin základu daně a příslušné sazby daně, jejíž výše je 19 % viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 21 odst. 1 ".
Sleva na zaměstnance se zdravotním postižením	Společnost uplatňuje slevu na 1 zaměstnance se zdravotním postižením viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 35, odst. 1, písm. a ". Výpočet byl proveden na základě zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů . Byl vypočítán průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se ZP bez TZP = 0,98.
Sleva na zaměstnance s těžkým zdravotním postižením	Společnost uplatňuje slevu na 2 zaměstnance se zdravotním postižením viz „ zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 35, odst. 1, písm. b ". Výpočet byl proveden na základě zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů . Byl vypočítán průměrný přepočtený počet zaměstnanců s TZP = 0,67; 0,68.
Daň	Výsledná daň z příjmů právnických osob.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

4.2 Modelový příklad ČR – 2

Společnost GBB, a.s. měla za rok 2022 výsledek hospodaření ve výši 1 808 867 Kč. Výnosy ve výši 3 400 000 Kč a náklady ve výši 1 591 133 Kč. Zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok. Zde jsou uvedeny účetní případy:

1. Společnost GBB má v aktivech administrativní budovu, jejíž vstupní cena je 10 000 000 Kč. Budova se odpisuje rovnoměrně, společnost stanovila účetní odpisy ve výši 250 000 Kč (na 40 let) a daňové odpisy ve výši 202 000 (společnost odpisuje budovu od roku 2021). Dále má společnost osobní automobil, který má vstupní cenu ve výši 600 000 Kč a odpisuje ho rovnoměrně. Automobil je v užívání již od roku 2021 a účetní odpisy jsou stanoveny ve výši 150 000 Kč (na 4 roky) a daňové odpisy ve výši 133 500 Kč.
2. Společnost GBB má uzavřenou smlouvu s rehabilitačním střediskem, jenž poskytuje zaměstnancům společnosti GBB rehabilitační služby. Společnost uhradila fakturu přijatou za tyto služby ve výši 124 000 Kč a částečné úhrady zaměstnanců na účet zaměstnavatele byly ve výši 64 000 Kč.
3. Společnost má evidovaný závazek z obchodních vztahů za spojenou osobou ve výši 90 000 Kč. V roce 2022 došlo k prominutí dluhu věřitelem a společnost tuto částku má zaúčtovanou na kapitálovém účtu.
4. Společnost prodala směnku, o níž se účtovalo jako o cenném papíru v pořizovací ceně 200 000 Kč, za částku 165 000 Kč.
5. Společnost GBB v roce 2021 v lednu koupila akcie, které deklarují 25% podíl na základním kapitálu české akciové společnosti. Podle rozhodnutí valné hromady akcie představují 20% podíl na akciové společnosti. V roce 2022 v říjnu společnost GBB prodala cenné papíry a výnos z prodeje těchto akcií činil 3 900 000 Kč. V účetnictví společnosti GBB byla hodnota cenných papírů ve výši 3 500 000 Kč.
6. Společnost 20.5. 2022 zaplatila závazky z titulu smluvní pokuty ve výši 7 000 Kč formou zápočtu, který byl společností GBB zaúčtován jako náklad v předcházejícím roce 2021
7. Společnosti GBB 11.3. vznikla pohledávka z obchodních vztahů, jejíž výše je 160 000 Kč. V roce 2022 společnost GBB vytvořila k této pohledávce opravnou položku (podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně) ve výši 50 %. Účetní opravná položka byla zaúčtována ve výši 80 000 Kč.

8. Společnost GBB měla náklady za poradenství, oceňování, poplatky atd., které souvisely s rozhodováním ohledně nákupu nového technologického zařízení ve výši 150 000 Kč. Obchod však společnost GBB nezrealizovala.
9. Společnost dále vyplatila odměny členům představenstva a dozorčí rady v roce 2022, a to ve výši 800 000 Kč. Pojištění, které bylo zaúčtováno v účetnictví k těmto odměnám, se na konci roku 2022 odvedlo. Bylo také ještě zaúčtováno do nákladů pojištění za členy představenstva společnosti GBB, a to z toho důvodu, pokud by došlo ke škodě prokazatelně způsobené společností GBB jejich jednáním ve výši 100 000 Kč.
10. Společnost GBB uhradila pokutu ve správním řízení ve výši 15 000 Kč.
11. Společnosti GBB v roce 2022 byla vyplacena dividenda od dceřiné zahraniční společnosti, jejíž výše přepočtená kurzem byla ve výši 1 150 000 Kč.
12. Společnosti GBB v roce 2022 stanovila režijní náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Společnost GBB použila paušální výpočet, jehož výše je 5 % – 60 000 Kč.
13. Společnosti GBB vznikl dne 15. 4. 2022 nárok na smluvní pokutu ve výši 85 000 Kč, jejíž výši dlužník do konce roku neuhradil.
14. Společnosti GBB v roce 2022 vznikl nárok na výplatu vypořádacího podílu na jiné společnosti GY, jejíž výše byla 170 000 Kč.
15. Společnost GBB měla účetní ztrátu z roku 2021 ve výši 1 535 000 Kč.
16. Společnost GBB měla daňovou ztrátu z roku 2021 ve výši 200 000 Kč.
17. Společnost GBB eviduje ostatní provozní náklady ve výši 17 560 Kč (zahrnuto ve výsledku hospodaření).
18. Společnost GBB eviduje náklady reprezentaci ve výši 2 800 Kč (zahrnuto ve výsledku hospodaření).

Tabulka 5: Výpočet modelového příkladu ČR - 2

Položky	Částky v Kč	Případ
Účetní výsledek hospodaření	1 808 867	
Položky zvyšující výsledek hospodaření		
Závazek z obchodních vztahů za spojenou osobou	90 000	3

Náklady reprezentaci	2 800	18
Ostatní provozní náklady	17 560	17
Rozdíl úhrad mezi přijatou fakturou a úhrad a částečných úhrad zaměstnanců	60 000	2
Rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou směnky	35 000	4
Cenné papíry	3 500 000	5
Výplata odměn členům představenstva a dozorčí rady	100 000	9
Pokuta ve správním řízení	15 000	10
Režijní náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti	60 000	12
Účetní odpisy převyšující daňové odpisy	64 500	1
Položky snižující výsledek hospodaření		
Výnos z prodeje cenných papírů	3 900 000	5
Dividenda od dceřiné zahraniční společnosti	1 150 000	11
Uhrazená smluvní pokuta	7 000	6
Neuhrazená smluvní pokuta	85 000	13

Výplata vypořádacího podílu na jiné společnosti	170 000	14
Základ daně	441 727	
Daňová ztráta	200 000	16
Základ daně snížený o daňovou ztrátu	241 727	
Základ daně snížený o daňovou ztrátu zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	241 000	
Daň (19 %)	45 790	

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 6: Odůvodnění jednotlivých kroků výpočtu modelového příkladu ČR - 2⁴

Položky	Odůvodnění
Závazek z obchodních vztahů za spojenou osobou	Dodanění zaniklého závazku viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 23, odst. 3, písm. a, bod 14 ", způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Náklady reprezentaci	Náklady na reprezentace navyšují výsledek hospodaření, protože se nejedná o "výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely". Viz " zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 25, odst. 1, písm. t " a způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Ostatní provozní náklady	Tyto ostatní provozní náklady nejsou " výdajem (nákladem) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

	příjmů pro daňové účely" viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů" a způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Nepeněžité plnění, které je poskytnuto zaměstnancům společnosti	Nepeněžité plnění, které je poskytnuto zaměstnancům společnosti není "výdajem (nákladem) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely" viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 25, odst. 1, písm. t" a způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Prodaná směnka nad rámec úhrady	Cena pořízení prodané směnky nad rámec úhrady je "výdajem (nákladem) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely" viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 24, odst. 2, písm. ze", avšak vzniklý rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Cenné papíry evidované v účetnictví	Nejedná se o "výdajem (nákladem) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely". Viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 24, odst. 2, písm. r; § 25, odst. 1, písm. i", což způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Výplata odměn členům představenstva a dozorčí rady	Pojištění odpovědnosti členů představenstva a dozorčí rady nejsou "výdaji (náklady) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely". Viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 25, odst. 1, písm. d", což způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Pokuta ve správním řízení	Zaplacená pokuta není "výdajem (nákladem) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely". Viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 25, odst. 1, písm. f", což způsobí zvýšení výsledku hospodaření.

<p>Režijní náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti</p>	<p>Režijní náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti nejsou „výdaji (náklady) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely". Viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 25, odst. 1, písm. zk", což způsobí zvýšení výsledku hospodaření.</p>
<p>Účetní odpisy převyšující daňové odpisy</p>	<p>Účetní odpisy viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 25, odst. 1, písm. zg", které nejsou "výdajem (nákladem) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely", převyšují daňové odpisy "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 26 až 33", které jsou "výdajem (nákladem) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely". Tento rozdíl, kdy daňové odpisy nepřevyšují odpisy účetní, způsobí zvýšení výsledku hospodaření.</p>
<p>Výnos z prodeje cenných papírů</p>	<p>Jedná se o výnos (příjem), který je osvobozen – viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 19, odst. 1, písm. ze, bod 2", což způsobí snížení výsledku hospodaření.</p>
<p>Dividenda od dceřiné zahraniční společnosti</p>	<p>Dividenda od dceřiné zahraniční společnosti je osvobozeným příjmem viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 19, odst. 1, písm. ze", což způsobí snížení výsledku hospodaření.</p>
<p>Uhrazená smluvní pokuta</p>	<p>Jelikož byla smluvní pokuta zaúčtována do nákladů v roce 2021 viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 23, odst. 3, písm. b, bod 3", jedná se o položku, která způsobí snížení výsledku hospodaření.</p>
<p>Neuhrazená pohledávka</p>	<p>Společnost má neuhrazenou pohledávku, která se týká titulu smluvní sankce viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních</p>

	z příjmů, resp. § 23, odst. 3, písm. b, bod 1", jedná se o položku, která způsobí snížení výsledku hospodaření.
Výplata vypořádacího podílu na jiné společnosti	Společnosti GBB byl vyplacen vypořádací podíl na jiné společnosti viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 23, odst. 4, písm. a; § 36, odst. 2, písm. e", jedná se o položku, která způsobí snížení výsledku hospodaření.
Daňová ztráta	Od základu daně se odečte daňová ztráta viz "zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. § 34, odst. 1", která způsobí snížení základu daně.
Daň	Výsledná daň z příjmů právnických osob.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

5 Modelové příklady na daň z příjmů právnických osob ve Slovenské republice

Součástí této čtvrté kapitole jsou modelové příklady týkající se daně z příjmů právnických osob. Součástí každého modelového příkladu je zadání a následně podrobný postup s komentáři. Tyto příklady jsou vypočítány podle zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov

5.1 Modelový příklad SR - 1

Společnost Jebra, s.r.o. měla za rok 2022 výsledek hospodaření ve výši 1 000 000 Kč. Výnosy ve výši 1 240 000 Kč a náklady ve výši 240 000 Kč. Zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok. Účetnictví společnosti je již Jebra uzavřené a účetní závěrka schválena valnou hromadou. Zde jsou uvedeny účetní případy:

1. Účetní oddělení společnosti Jebra zaúčtovalo dar Pardubickému útulku ve výši 7 000 Kč.
2. Účetní oddělení společnosti Jebra zaúčtovalo náklady spojené za pohoštění obchodních partnerů (náklady na reprezentaci) ve výši 5 450 Kč
3. Účetní oddělení společnosti Jebra zaúčtovalo škodu za zničený sklad způsobenou pachatelem, (který byl dopaden policií a společnost obdržela potvrzení od policie) ve výši 95 000 Kč, pojišťovna vyplatila náhradu ve výši 85 000 Kč
4. Účetní oddělení společnosti Jebra zaúčtovalo účetní odpisy hmotného majetku, jejichž výše je 100 000 Kč a daňové odpisy (rovnoměrné) hmotného majetku činí 166 667 Kč. Jedná se o stavební jeřáb, jenž byl zařazen do 2. odpisové skupiny a jeho pořizovací cena je 1 000 000 Kč.
5. Společnost Jebra vytvořila rezervu na opravu hmotného majetku – v roce 2022 ve výši 50 000 Kč
6. Účetní oddělení společnosti Jebra zaúčtovalo do výnosů dividendy ve výši 9 000 Kč, jež přišly na bankovní účet společnosti Jebra.
7. Daňovou ztrátu má společnost ve výši 400 000 Kč, společnost se rozhodla uplatnit 50 %, tedy 200 000 Kč.
8. Společnost Jebra zaměstnává 1 zaměstnance se zdravotním postižením a 2 zaměstnanci s těžkým zdravotním postižením. Zaměstnanec se zdravotním postižením pracoval 8 hodin denně a neodpracoval bez náhrady mzdy celkem 8 dnů (40 hodin) (Byl vypočítán průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se ZP bez TZP = 0,98). Zaměstnanci s těžkým zdravotním postižením (2) pracovali 6 hodin

denně. Jeden z nich neodpracoval 4 dny (24 hodin) a druhý odpracoval všechny hodiny (Byl vypočítán průměrný přepočtený počet zaměstnanců s TZP = 0,67; 0,68).

9. Společnost Jebra koupila v březnu 2021 za 1 125 000 Kč osobní automobil a v listopadu 2022 ho prodala 625 000 Kč. Účetní zůstatková cena i daňová zůstatková cena činila při prodeji 641 250 Kč. Společnost odpisovala automobil rovnoměrně.
10. Společnost uzavřela smlouvu o odborné praxi se středním odborným učilištěm Fialka. Do společnosti docházel jeden učeň, který za celé zdaňovací období měl 402 odpracovaných hodin.

Tabulka 7: Výpočet modelový příklad SR – 1

Položky	Částky v Kč	Případ
Účetní výsledek hospodaření	1 000 000	
Položky zvyšující výsledek hospodaření		
Dar	7 000	1
Náklady na reprezentace	5 450	2
Škoda	10 000	3
Rezerva na opravu hmotného majetku	50 000	5
Zůstatková cena při prodeji hmotného majetku	16 250	9
Položky snižující výsledek hospodaření		
Rozdíl daňových a účetních odpisů hmotného majetku	67 667	4
Dividendy	9 000	6
Základ daně nebo ztráta	1 012 033	
Daňová ztráta	200 000	7
Základ daně po odečtení ztráty	812 033	

Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta	80 000	
Daň (15 %)	109 805	

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 8: Odůvodnění jednotlivých kroků výpočtu modelového příkladu SR - 1¹⁵

Položky	Případ
Účetní výsledek hospodaření	Účetní výsledek hospodaření před zdaněním, který byl zjištěn jako rozdíl mezi výnosy a náklady – z hlediska daňového pohledu jsou příjmy výnosy poplatníka a výdaje náklady poplatníka viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov ".
Dar	Hodnota daru zaúčtována jako náklad, navyšuje výsledek hospodaření viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 21, odst. 1 ".
Náklady na reprezentace	Hodnota nákladu vynaložených na reprezentaci, která je zaúčtována jako náklad, navyšuje výsledek hospodaření viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 21, odst. 1, písm. h ".
Škoda	Účetní hodnota, kterým je odhad ve výši 95 000 Kč, převyšuje hodnotu vyplaceného pojistného plnění od pojišťovny 85 000 Kč. Jelikož účetní odhad převyšuje pojistné plnění od pojišťovny, které je " daňovým výdajem " viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 19 odst. 3 písm. g ", tak i přesto tento rozdíl účetní výsledek hospodaření navýší o rozdíl 10 000 Kč.
Rozdíl daňových a účetních odpisů hmotného majetku	Účetní odpisy, které nejsou " daňově uznatelným nákladem (výdajem) ", nepřevyšují daňové odpisy " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 19 odst. 3, písm. a ", které jsou " daňově uznatelným nákladem (výdajem) ". Tento rozdíl, kdy daňové odpisy převyšují odpisy účetní, způsobí snížení výsledku hospodaření před zdaněním.

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v znení neskorších predpisov.

Dividendy	Dividendy jsou v tomto případě pro společnost Jebra příjmem, který vstupuje do samostatného základu daně a daní se 15% sazbou viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 51d ". Z tohoto důvodu se o tuto částku výsledek hospodaření sníží, protože se do výsledku hospodaření nezahrne (již byly zdaněny).
Rezerva na opravu hmotného majetku	Jelikož rezerva na opravu hmotného majetku nespadá do " daňově uznatelných nákladů (výdajů) ", tak se o tuto částku rezervy zvýší výsledek hospodaření.
Zůstatková cena při prodeji hmotného majetku	V případě prodeje je daňová zůstatková cena " daňově uznatelným nákladem (výdajem) " do jen do výše příjmů z prodeje viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 19 odst. 3 písm. b, bod 1 ". Vzniklý rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou není žádný, avšak mezi zůstatkovými cenami a příjmem z prodeje je rozdíl ve výši 16 250 Kč, což způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Základ daně nebo ztráta	Po úpravě výsledku hospodaření nám vyšel základ daně, jenž byl zjištěn podle " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 17 - § 29 "
Daňová ztráta	Poplatník si v tomto kroku může odečíst až 50 % z daňové ztráty, která mu v předchozím období vznikla. Viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 30, odst. 1, písm. b ", což způsobí snížení základu daně.
Dar	Nelze uplatnit.
Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta	Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta si poplatník uplatnit může. Viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 17, odst. 37 ". Tato položka sníží základ daně.
Daň	Výsledná daň z příjmů právnických osob.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov

5.2 Modelový příklad SR – 2

Společnost GBB, a.s. měla za rok 2022 výsledek hospodaření ve výši 1 808 867 Kč. Výnosy ve výši 3 400 000 Kč a náklady ve výši 1 591 133 Kč. Zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok. Zde jsou uvedeny účetní případy:

1. Společnost GBB má v aktivech administrativní budovu, jejíž vstupní cena je 10 000 000 Kč. Budova se odpisuje rovnoměrně, společnost stanovila účetní odpisy ve výši 350 000 Kč (na 40 let) a daňové odpisy ve výši 250 000 (společnost odpisuje budovu od roku 2021). Dále má společnost osobní automobil, který má vstupní cenu ve výši 600 000 Kč a odpisuje ho rovnoměrně. Automobil je v užívání již od roku 2021 a účetní odpisy jsou stanoveny ve výši 200 000 Kč (na 2 roky) a daňové odpisy ve výši 300 000 Kč.
2. Společnost GBB má uzavřenou smlouvu s rehabilitačním střediskem, jenž poskytuje zaměstnancům společnosti GBB rehabilitační služby. Společnost uhradila fakturu přijatou za tyto služby ve výši 124 000 Kč a částečné úhrady zaměstnanců na účet zaměstnavatele byly ve výši 64 000 Kč.
3. Společnost má evidovaný závazek z obchodních vztahů za spojenou osobou ve výši 90 000 Kč. V roce 2022 došlo k prominutí dluhu věřitelem a společnost tuto částku má zaúčtovanou na kapitálovém účtu.
4. Společnost prodala směnku, o níž se účtovalo jako o cenném papíru v pořizovací ceně 200 000 Kč, za částku 165 000 Kč.
5. Společnost GBB v roce 2021 v lednu koupila akcie, které deklarují 25% podíl na základním kapitálu české akciové společnosti. Podle rozhodnutí valné hromady akcie představují 20% podíl na akciové společnosti. V roce 2022 v říjnu společnost GBB prodala cenné papíry a výnos z prodeje těchto akcií činil 3 900 000 Kč. V účetnictví společnosti GBB byla hodnota cenných papírů ve výši 3 500 000 Kč.
6. Společnost 20.5. 2022 zaplatila závazky z titulu smluvní pokuty ve výši 7 000 Kč formou zápočtu, který byl společností GBB zaúčtován jako náklad v předcházejícím roce 2021
7. Společnosti GBB 11.3. vznikla pohledávka z obchodních vztahů, jejíž výše je 160 000 Kč. V roce 2022 společnost GBB vytvořila k této pohledávce opravnou položku ve výši 50 %. Účetní opravná položka byla zaúčtována ve výši 80 000 Kč.

8. Společnost GBB měla náklady za poradenství, oceňování, poplatky atd., které souvisely s rozhodováním ohledně nákupu nového technologického zařízení ve výši 150 000 Kč. Obchod však společnost GBB nezrealizovala.
9. Společnost dále vyplatila odměny členům představenstva a dozorčí rady v roce 2022, a to ve výši 800 000 Kč. Pojištění, které bylo zaúčtováno v účetnictví k těmto odměnám, se na konci roku 2022 odvedlo. Bylo také ještě zaúčtováno do nákladů pojištění za členy představenstva společnosti GBB, a to z toho důvodu, pokud by došlo ke škodě prokazatelně způsobené společností GBB jejich jednáním ve výši 100 000 Kč.
10. Společnost GBB uhradila pokutu ve správním řízení ve výši 15 000 Kč.
11. Společnosti GBB v roce 2022 byla vyplacena dividenda od dceřiné zahraniční společnosti, jejíž výše přepočtená kurzem byla ve výši 1 150 000 Kč.
12. Společnosti GBB v roce 2022 stanovila režijní náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Společnost GBB použila paušální výpočet, jehož výše je 5 % – 60 000 Kč.
13. Společnosti GBB vznikl dne 15. 4. 2022 nárok na smluvní pokutu ve výši 85 000 Kč, jejíž výši dlužník do konce roku neuhradil.
14. Společnosti GBB v roce 2022 vznikl nárok na výplatu vypořádacího podílu na jiné společnosti GY, jejíž výše byla 170 000 Kč.
15. Společnost GBB měla účetní ztrátu z roku 2021 ve výši 1 535 000 Kč.
16. Společnost GBB měla daňovou ztrátu z roku 2021 ve výši 200 000 Kč.
17. Společnost GBB eviduje ostatní provozní náklady, které jsou daňově neuznatelné ve výši 17 560 Kč (zahrnuto ve výsledku hospodaření).
18. Společnost GBB eviduje náklady reprezentaci, které jsou daňově neuznatelné ve výši 2 800 Kč (byly zahrnuty ve výsledku hospodaření).

Tabulka 9: Výpočet modelového příkladu SR – 2

Položky	Částky v Kč	Případ
Účetní výsledek hospodaření	1 808 867	
Položky zvyšující výsledek hospodaření		
Závazek z obchodních vztahů za spojenou osobou	90 000	3
Náklady reprezentaci	2 800	18

Ostatní provozní náklady	17 560	17
Rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou směnky	35 000	4
Cenné papíry	3 500 000	5
Výplata odměn členům představenstva a dozorčí rady	100 000	9
Pokuta ve správním řízení	15 000	10
Režijní náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti	60 000	12
Uhrazená smluvní pokuta	7 000	6
Účetní odpisy převyšující daňové odpisy	0	1
Položky snižující výsledek hospodaření		
Rozdíl úhrad mezi přijatou fakturou a částečných úhrad zaměstnanců	60 000	2
Výnos z prodeje cenných papírů	3 900 000	5
Dividenda od dceřiné zahraniční společnosti	1 150 000	11
Neuhrazená smluvní pokuta	17 000	13
Výplata vypořádacího podílu na jiné společnosti	170 000	14
Základ daně	339 227	
Daňová ztráta	100 000	16
Základ daně snížený o daňovou ztrátu	239 227	
Daň (21 %)	50 238	

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 10: Odůvodnění jednotlivých kroků výpočtu modelového příkladu SR - 2¹⁵

Položky	Odůvodnění
Účetní výsledek hospodaření	Účetní výsledek hospodaření před zdaněním, který byl zjištěn jako rozdíl mezi výnosy a náklady – z hlediska daňového pohledu jsou příjmy výnosy poplatníka a výdaje

¹⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v znení neskorších predpisov.

	náklady poplatníka viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov ".
Závazek z obchodních vztahů za spojenou osobou	Hodnota tohoto závazku, který byl odpuštěn věřitelem, se zahrne do základu daně, a to do období, v němž byl odpuštěn, což způsobí zvýšení výsledku hospodaření. Viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov ".
Náklady reprezentaci	Hodnota nákladu vynaložených na reprezentaci, která je zaúčtována jako náklad, navyšuje výsledek hospodaření viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 21, odst. 1, písm. h ".
Ostatní provozní náklady	Tyto ostatní provozní náklady nejsou " daňově uznatelnými náklady " viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov " a způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Prodaná směnka nad rámec úhrady	Cena pořízení prodané směnky nad rámec úhrady je " daňově uznatelným nákladem " viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 19, odst. 2, písm. g, bod 2 ", avšak vzniklý rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Cenné papíry evidované v účetnictví	Nejedná se o " daňově uznatelný náklad " viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov ", způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Výplata odměn členům představenstva a dozorčí rady	Nejedná se o " daňově uznatelný náklad " viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 21, odst. 1, písm. d ", způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Uhrazená smluvní pokuta	Uhrazená smluvní pokuta není " daňově uznatelný náklad " viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 21, odst. 2, písm. 1 " – uhrazená smluvní pokuta sníží výsledek hospodaření.

Pokuta ve správním řízení	Nejedná se o " daňově uznatelný náklad " viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 21, odst. 2, písm. a ", způsobí zvýšení výsledku hospodaření.
Režijní náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti	Režijní náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti nejsou " daňově uznatelnými náklady ".
Účetní odpisy převyšující daňové odpisy	V tomto případě vyšel nulový rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, což znamená, že tento rozdíl nebude mít žádný vliv na základ daně.
Nepeněžitá plnění, které je poskytnuto zaměstnancům společnosti	Nepeněžitá plnění, které je poskytnuto zaměstnancům společnosti je " daňově uznatelný náklad " viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov " a způsobí snížení výsledku hospodaření.
Výnos z prodeje cenných papírů	Výnos z prodeje cenných papírů je osvobozeným příjmem, který sníží výsledek hospodaření viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 13c, odst. 2, písm. b ".
Dividenda od dceřiné zahraniční společnosti	Dividenda od dceřiné zahraniční společnosti je osvobozeným příjmem, který sníží výsledek hospodaření – viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 12, odst. 7, písm. c ".
Neuhrazená pohledávka	Společnost má neuhrazenou pohledávku, která se týká titulu smluvní sankce, která je nepromlčená viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 20, odst. 2, písm. b ", jedná se o položku, která způsobí snížení výsledku hospodaření (vytvořena opravná položka ve výši 20 %).
Výplata vypořádacího podílu na jiné společnosti	Jedná se o příjem podle " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 3, odst. 1, písm. e ", který se daní srážkovou daní, tím pádem se nezahrne.

Daňová ztráta	Poplatník si v tomto kroku může odečíst až 50 % z daňové ztráty, která mu v předchozím období vznikla. Viz " zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 30, odst. 1, písm. b ".
Daň	Výsledná daň z příjmů právnických osob.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov

6 Komparace rozdílů v modelových příkladech

V této části se již nachází komparace rozdílů v konstrukčních prvcích základu daně a daňového zatížení právnických osob v České republice a Slovenské republice. V této části jsou již zmíněné rozdíly odůvodněny, a to na konkrétních příkladech. Vzhledem k tomu, že ve Slovenské republice je národní měnou euro a v České republice česká koruna, jsou modelové příklady ze Slovenské republiky přepočítány na české koruny.

Tabulka 11: Komparace rozdílů v daňovém zatížení u příkladu 1 ČR a SR

Položky	Rozdíl ANO/NE	Rozdíl z daňového hlediska
Účetní hospodaření výsledek	NE	Rozdíl v zjištění účetního výsledku hospodaření v tomto případě není.
Dar	NE	Zde není rozdíl.
Náklady na reprezentace	NE	Zde není rozdíl.
Škoda	NE	Zde není rozdíl.
Přefakturace plynu	NE	Zde není rozdíl.
Rozdíl daňových a účetních odpisů hmotného majetku	ANO	V tomto případě je zde několik rozdílů. Je zde odlišné stanovení daňových odpisů, kdy u slovenské daňové legislativy je rovnoměrný odpis stanoven tak, že se vstupní cena vydělí koeficientem, který určuje počet let odpisování. U druhé skupiny je to 6 let. U české daňové legislativy je doba odpisování na 5 let a rovnoměrný odpis je vypočítán pomocí stanoveného vzorce. Obě vypočítané částky, které převyšují účetní odpisy, snižují výsledek hospodaření, akorát v jiných výších. V rozdíl je ve výši 54 833 Kč.
Dividendy	NE	Zde není rozdíl.
Zůstatková cena při prodeji hmotného majetku	ANO	Daňová zůstatková cena je podle české daňové legislativy daňově uznatelným nákladem (výdajem) oproti daňové zůstatkové ceně podle slovenské daňové legislativy, která je daňově uznatelným nákladem (výdajem) pouze do výše příjmu z prodeje. V českém příkladu nedošlo k žádné změně, jelikož daňové i účetní odpisy byly stanoveny ve stejné výši, a tím pádem i účetní a daňová zůstatková cena byly ve stejné výši. V slovenském příkladu došlo k navýšení výsledku hospodaření o 16 250 Kč z toho důvodu, protože daňová i účetní zůstatková cena byly taktéž ve stejné výši, přičemž jejich hodnota byla vyšší než hodnota

		příjmu z prodeje, proto o tento vzniklý rozdíl došlo k zmíněnému navýšení výsledku hospodaření.
Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta	ANO	U odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta byl rozdíl, a to ve výši uplatnění, který činil 400 Kč. Odpočet v případě české daňové legislativy je výhodnější, jelikož se stanoví jako součin 200 Kč a tzv. žako–hodin, zatímco v případě slovenské daňové legislativy jsou pouze 2 částky a pouze 1 z nich si může poplatník uplatnit, pokud splní podmínku, kterou má každá z nich. V případě poskytnutí 200 a méně hodin praxe by poplatník na odpočet ve výši 1 600 (40 000 Kč – pokud 25 Kč = 1 €) € neměl nárok a pokud poskytl poplatník 400 a méně hodin praxe, poplatník by odpočet ve výši 3 200 € (80 000 Kč – pokud 25 Kč = 1 €) € nemohl uplatit, jen 1 600 €. V tomto příkladu se jedná o malý rozdíl, ale v případě většího počtu poskytnutých hodin praxe by rozdíl byl o hodně větší.
Rezerva na opravu hmotného majetku	ANO	Rezerva na opravu hmotného majetku je podle české legislativy daňově uznatelným nákladem. Daňově uznatelné rezervy jsou vymezené v zákoně o rezervách, ve kterém je i tato konkrétní rezerva. Podle slovenské daňové legislativy však rezerva na opravu hmotného majetku není daňově uznatelným nákladem, jelikož se nenachází ve výčtu daňově uznatelných rezerv. U českého modelového příkladu to znamená, že tato rezerva snižuje výsledek hospodaření, avšak u slovenského modelového příkladu zase výše této rezervy navyšuje výsledek hospodaření o 50 000 Kč.
Základ daně nebo ztráta	NE	Zde není rozdíl.
Daňová ztráta	ANO	V uplatnění odpočtu ztráty je stejné u obou příkladu, avšak je poměrně velký rozdíl ve stanovení výši ztráty, kterou si poplatník může odečíst. Podle české daňové legislativy si poplatník může odečíst až 30 000 000 Kč, ale podle slovenské daňové legislativy nanejvýš 50 %. Doba uplatnění daňové ztráty je u obou legislativ totožná. Obě položky způsobí snížení základu daně o 200 000 Kč.
Dar	ANO	Dar podle českého daňové legislativy lze odečíst od základu daně, a to pouze v případě, že jsou splněny 3 podmínky (účel daru, výše daru a příjemce daru). U slovenské daňové legislativy to možné je, pokud jsou výdaje (náklady) vynaloženy formou daru na účel materiální, humanitární pomoci do zahraničí, a to na základě darovací smlouvy uzavřené s Ministerstvem vnitra Slovenské republiky.

Základ daně zaokrouhlený na celé tisíce korun dolů	ANO	V českém příkladu podle české daňové legislativy musíme zaokrouhlit základ daně na celé tisíce korun dolů, avšak u slovenského daňové legislativy existuje systém průběžného zaokrouhlování na dvě desetinná místa (v €).
Daň	ANO	V českém příkladu podle české daňové legislativy daň vypočítáme jako součin základu daně a příslušné sazby daně. Úplně stejně postupujeme i v dalším případně. Rozdíl je zde v sazbách daně. V českém příkladu se základ daně vynásobí 19% sazbou, zatímco v slovenském příkladu 15% sazbou daně. Rozdíl může být velmi znatelný v závislosti na výši základu daně.
Sleva na zaměstnance se zdravotním postižením	ANO	V českém příkladu podle české daňové legislativy si můžeme daň ještě snížit o slevy. V tomto případě se daň dále sníží o slevu. V slovenském příkladu podle slovenské daňové legislativy není možné si daň dále snížit o slevu za zaměstnance se zdravotním postižením a těžkým zdravotním postižením. U českého příkladu se daň sníží o tuto slevu, ale u slovenského příkladu daň zůstane ve stejné výši, protože slevu není možné uplatnit.
Sleva na zaměstnance s těžkým zdravotním postižením	ANO	V českém příkladu podle české daňové legislativy si můžeme daň ještě snížit o slevy. V tomto případě se daň dále sníží o slevu. V slovenském příkladu podle slovenské daňové legislativy není možné si daň dále snížit o slevu za zaměstnance se zdravotním postižením a těžkým zdravotním postižením. U českého příkladu se daň sníží o tuto slevu, ale u slovenského příkladu daň zůstane ve stejné výši. Rozdíl je ve výši 98 640 Kč.
Daň	ANO	Výše daně u obou příkladu je zde odlišná. V českém příkladu dostáváme k úhradě nižší výši daně, zatímco ve slovenském příkladu dostáváme daň, která je o 93 875 Kč vyšší oproti příkladu vypočítaný podle českého daňové legislativy.

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 12: Komparace rozdílů v daňovém zatížení u příkladu 2 ČR a SR

Položky	Rozdíl	–	Rozdíl z daňového hlediska
	ANO/NE		
Účetní výsledek hospodaření	NE		Rozdíl v zjištění účetního výsledku hospodaření v tomto případě není.
Závazek z obchodních vztahů za spojenou osobou	NE		Zde není rozdíl.
Náklady na reprezentace	NE		Zde není rozdíl.
Ostatní provozní náklady	NE		Zde není rozdíl.
Rozdíl úhrad mezi přijatou fakturou a úhrad a částečných úhrad zaměstnanců	ANO		Nepeněžitě plnění, které je poskytnuto zaměstnancům společnosti, je podle slovenské daňové legislativy daňově uznatelným nákladem (výdajem) oproti české daňové legislativě, která uvádí, že nepeněžitě plnění, které je poskytnuto zaměstnancům, je daňově neuznatelným nákladem (výdajem). U slovenského příkladu tato položka způsobí snížení výsledku hospodaření a u českého příkladu zase zvýšení základu daně.
Rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou směnky	NE		Zde není rozdíl.
Cenné papíry	NE		Zde není rozdíl.

Výplata odměn členům představenstva a dozorčí rady	NE	Zde není rozdíl.
Pokuta ve správním řízení	NE	Zde není rozdíl.
Režijní náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti	NE	Zde není rozdíl.
Účetní odpisy převyšující daňové odpisy	ANO	V českém příkladu účetní odpisy převyšují odpisy daňové, z tohoto důvodu se o tento rozdíl navýší výsledek hospodaření, zatímco u slovenského příkladu je tento rozdíl nulový, proto nijak tento rozdíl neovlivní výsledek hospodaření a následně základ daně.
Výnos z prodeje cenných papírů	NE	Zde není rozdíl.
Dividenda od dceřiné zahraniční společnosti	NE	Zde není rozdíl.
Uhrazená smluvní pokuta	ANO	V českém příkladu je uhrazená smluvní pokuta daňově uznatelným nákladem (výdajem) v případě úhrady, zatímco u slovenského příkladu, tato již zmíněná pokuta není daňově uznatelná, a proto se u slovenského příkladu zvýší výsledek hospodaření, a u českého příkladu se naopak sníží výsledek hospodaření.

Výplata vypořádacího podílu na jiné společnosti	ANO	V českém příkladu je výplata vypořádacího podílu na jiné společnosti, je položkou, o kterou si můžeme snížit výsledek hospodaření, zatímco u slovenského příkladu je výplata vypořádacího podílu na jiné společnosti osvobozeným příjmem, protože byl již daněn, a to srážkovou daní. Tato položka u slovenského příkladu sníží výsledek hospodaření.
Základ daně	NE	Zde není rozdíl.
Daňová ztráta	ANO	V tomto případě byl rozdíl v odečtu daňové ztráty, jelikož příkladu SR 2 se uplatnila ztráta ve výši 100 000 Kč (50 % z celkových 200 000 Kč) a v příkladu ČR 2 se odečetlo 200 000 Kč (100 % z celkových 200 000 Kč). Podle české daňové legislativy si může poplatník odečíst daňovou ztrátu do max. výše 30 mil. Kč, zatímco poplatník podle slovenské daňové legislativy nejvýše 50 % z celkové daňové ztráty. Rozdíl v uplatnění daňové ztráty je ve výši 100 000 Kč.
Daň	ANO	Výše daně u obou příkladu je zde odlišná. V českém příkladu dostáváme k úhradě nižší výši daně, zatímco ve slovenském příkladu dostáváme daň, která je o 4 448 Kč vyšší. Rozdíl zde je.

Zdroj: Vlastní zpracování

Doporučení pro podnik

V případě, že se jakýkoliv podnik rozhoduje, zda podnikat v České republice, nebo ve Slovenské republice a hlavním kritériem jsou daně, tedy kolik by subjekt odvedl na daních, doporučuji, aby se rozhodl pro Českou republiku, a to na základě vypočtených efektivních daňových sazeb a daní.

Daňové zatížení u příkladu ČR 1 činí 1,59 % (viz Obrázek 7), což je o 9,39 p. b. méně oproti příkladu SR 1, ve kterém navíc byla použita 15% nominální sazba daně, zatímco u příkladu ČR 1 byla použita 19% nominální sazba daně, což je o 4 p. b. vyšší nominální sazba vzhledem k příkladu SR 1. Na základě provedených výpočtů efektivních sazeb je vidět, že ČR jasně v příkladu 1 dominuje, jelikož odvede i méně na dani. Výše vypočtené daně v příkladu ČR 1 činí 15 930 Kč, což je o 93 875 Kč méně než vypočtená daň z příkladu SR 1, jejíž výše činí 109 805 Kč, ačkoliv byla tato daň vypočítána s nižší nominální sazbou daně. Z tohoto vyplývá, že poplatník z příkladu SR 1 odvede o 6,893 krát více na dani než poplatník z příkladu ČR 1.

Daňové zatížení u příkladu ČR 2 činí 2,53 % (viz Obrázek 7), což je o 0,25 p. b. méně oproti příkladu SR 2, ve kterém byla použita 21% nominální sazba daně, zatímco u příkladu ČR 1



Obrázek 7: Efektivní daňové sazby z modelových příkladů

Zdroj: Vlastní zpracování

byla použita 19% nominální sazba daně, což je o 2 p. b. nižší nominální sazba vzhledem k příkladu SR 2. Na základě provedených výpočtů efektivních sazeb je vidět, že ČR jasně i v tomto příkladu ČR 2 dominuje, jelikož poplatník odvede i méně na dani. Výše vypočtené daně v příkladu ČR 2 činí 45 790 Kč, což je o 4 448 Kč méně než vypočtená daň z příkladu SR 2, jejíž výše činí 50 238 Kč. Z tohoto vyplývá, že poplatník z příkladu SR 1 odvede o 1,0991 krát více na dani než poplatník z příkladu ČR 1.

Efektivní daňové sazby mají dobrou vypovídající hodnotu, na jejichž základě bylo možné objektivně posoudit daňové zatížení v modelových příkladech. Toto doporučení však není univerzální pro všechny podniky.

Závěr

Cílem této práce byla komparace daňového zatížení daně z příjmů právnických osob v České republice a ve vybraném státě, identifikace hlavních rozdílů v obsahu základu daně a konstrukce daně a ověření poznatků na modelovém příkladu.

Rozdíly v konstrukčních prvcích základu daně existují. Obě struktury daňových právních předpisů, kterými jsou zákony v obou zemích, tedy český a slovenský zákon o daních z příjmů obsahují téměř totožnou strukturu, stejně tak struktura samotného výpočtu v případě České republiky je víceméně téměř totožná se strukturou ve Slovenské republice.

V teoretické části (Kapitola 3) jsou srovnávány položky, ve kterých se nacházejí rozdíly v daňových sazbách, daňových ztrátách, odpisech hmotného majetku, rezervách, daňových zůstatkových cenách při vyřazení majetku v důsledku prodeje a likvidace, darech, odpočtech výdajů na výzkum a vývoj, odpočtech na podporu odborného vzdělávání a ve slevách na dani. Rozdíly však nejsou obrovské.

Komparace některých rozdílů byly provedeny v praktické části na modelových příkladech. V prvních příkladech ČR 1 a SR 1 (viz Tabulka 3 a Tabulka 7) se při transformaci účetního výsledku hospodaření nacházejí rozdíly v položkách, které účetní výsledek hospodaření navyšují.

V příkladu SR 1 (viz Tabulka 7) je rozdíl u položky rezerva na opravu hmotného majetku, která účetní výsledek hospodaření zvýšila o částku 50 000 Kč oproti příkladu ČR 1 (viz Tabulka 3). Další položkou, u které došlo k rozdílu, je zůstatková cena při prodeji hmotného majetku, která účetní výsledek hospodaření navýšila o 16 250 Kč oproti příkladu ČR 1 (viz Tabulka 3).

Dále v příkladech ČR 1 a SR 1 (viz Tabulka 3 a Tabulka 7) se při transformaci účetního výsledku hospodaření nacházejí rozdíly v položkách, které účetní výsledek hospodaření snižují.

Jedná o položku rozdíl daňových a účetních odpisů hmotného majetku. Rozdíl u této položky v příkladu SR 1 (viz Tabulka 7) činí 54 833 Kč oproti příkladu ČR 1 (viz Tabulka 3). V příkladu SR 1 (viz Tabulka 7) došlo ke snížení účetního výsledku hospodaření, avšak o částku výrazně nižší. V příkladu ČR 1 (viz Tabulka 3) došlo ke snížení účetního výsledku hospodaření o 122 500 Kč, zatímco v příkladu SR 1 (viz Tabulka 7) je o 67 667 Kč.

V příkladech ČR 1 a SR 1 (viz Tabulka 3 a Tabulka 7) vyšel rozdílný základ daně. Tento rozdíl činí 121 083 Kč. Základ daně v příkladu ČR 1 (viz Tabulka 3) činil 890 950 Kč, zatímco v příkladu SR 1 (viz Tabulka 7) 1 012 033 Kč.

Rozdíly byly i v položkách, které obecně snižují základ daně, jako jsou odčitatelné položky a položky snižující základ daně. Rozdíl vznikl i ve slevě na dani a také vznikly rozdíly ve výsledných daních.

V příkladech ČR 1 a SR 1 (viz Tabulka 3 a Tabulka 7) byl rozdíl v položce odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta. Ačkoliv rozdíl činil pouze 400 Kč, jelikož výše odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v příkladu ČR 1 (viz Tabulka 3) byla 80 400 Kč, zatímco v příkladu SR 1 (viz Tabulka 3) byla ve výši 80 000 Kč.

V položce sleva na dani byl absolutní rozdíl v příkladu SR 1 (viz Tabulka 7), kde poplatník slevu ve výši 98 640 Kč nemohl uplatnit. Poplatník v ČR 1 (viz Tabulka 3) mohl. Zde je jedná o větší rozdíl. Výsledné daně v obou příkladech ČR 1 a SR 1 (viz Tabulka 3 a Tabulka 7) byly rozdílné, jak již bylo uvedeno. V příkladu ČR 1 (viz Tabulka 3) byla výše daně ve výši 15 930 Kč a v příkladu SR 1 (viz Tabulka 7) byla výše daně ve výši 109 805 Kč. Výsledný rozdíl činí částku 93 875 Kč. Výsledná daň z příjmů právnických osob ve Slovenské republice je o 6,893 krát vyšší než výsledná daň z příjmů právnických osob v České republice.

Jak již bylo uvedeno výše, daňové zatížení u příkladu ČR 1 činí 1,59 % (viz Obrázek 7), což je o 9,39 p. b. méně oproti příkladu SR 1, ve kterém navíc byla použita 15% nominální sazba daně, zatímco u příkladu ČR 1 byla použita 19% nominální sazba daně, což je o 4 p. b. vyšší nominální sazba vzhledem k příkladu SR 1.

V příkladech ČR 2 a SR 2 (viz Tabulka 5 a Tabulka 9Tabulka 3) se při transformaci účetního výsledku hospodaření nacházejí rozdíly v položkách, které účetní výsledek hospodaření navyšují a snižují.

V příkladu SR 2 (viz Tabulka 5) je rozdíl u položky rozdíl úhrad mezi přijatou fakturou a úhrad a částečných úhrad zaměstnanců, která účetní výsledek hospodaření snížila o částku 60 000 Kč oproti příkladu ČR 2, kde došlo k navýšení účetního výsledku hospodaření o 60 000 Kč (viz Tabulka 5Tabulka 3). Další položkou, u které došlo k rozdílu, je položka, u níž účetní odpisy převyšující daňové odpisy v příkladu SR 2 (viz Tabulka 9Tabulka 3), která vyšší účetní výsledek hospodaření neovlivnila oproti příkladu ČR 2 (viz Tabulka 5Tabulka 3), protože tato položka byla v nulové výši. Přitom v příkladu ČR 2 (viz Tabulka 5Tabulka 3) došlo k navýšení účetního výsledku hospodaření o 64 500 Kč. Položka uhrazená smluvní pokuta způsobila zvýšení účetního výsledku hospodaření o 7 000 Kč v příkladu SR 2 (viz Tabulka 9Tabulka 3) oproti příkladu ČR 2 (viz Tabulka 5Tabulka 3), kde tato položka měla opačný efekt. Zde naopak došlo k snížení účetního výsledku hospodaření o 7 000 Kč. Položka neuhrazená smluvní pokuta

v obou příkladech (viz Tabulka 5 a Tabulka 9Tabulka 3) způsobila snížení účetního výsledku hospodaření, avšak byl zde rozdíl ve výši, o jakou byl jednotlivých příkladech snížen účetního výsledku hospodaření. V příkladu SR 2 (viz Tabulka 9Tabulka 3) došlo ke snížení jen o 17 000 Kč, což je 68 000 Kč méně než v příkladu ČR 2 (viz Tabulka 5). Tam položka snížila účetní výsledek hospodaření o 85 000 Kč.

V příkladech ČR 2 a SR 2 (viz Tabulka 5 a Tabulka 9Tabulka 3) vyšel rozdílný základ daně. Tento rozdíl činí 102 500 Kč. Základ daně v příkladu ČR 1 (viz Tabulka 5) činil 441 727 Kč, zatímco v příkladu SR 2 (viz Tabulka 9) 339 227 Kč.

Rozdíly byly i v položkách, jako jsou odčitatelné položky a také ve výsledných daní.

V příkladech ČR 2 a SR 2 (viz Tabulka 5 a Tabulka 9Tabulka 3) byla rozdílná výše uplatněné daňové ztráty. V příkladu ČR 2 (viz Tabulka 5) byla uplatněna daňová ztráta ve výši 200 000 Kč oproti příkladu SR 2 (viz Tabulka 9Tabulka 3), kde byla výše uplatněné daňové ztráty ve výši 100 000 Kč. Rozdíl byl ve výši 100 000 Kč. V příkladu ČR 2 (viz Tabulka 5) byla výše daně ve výši 45 790 Kč a v příkladu SR 2 (viz Tabulka 9) byla výše daně ve výši 50 238 Kč. Výsledný rozdíl činí částku 4 448 Kč. Výsledná daň z příjmů právnických osob ve Slovenské republice je o 1,0991 krát vyšší než výsledná daň z příjmů právnických osob v České republice.

Jak již bylo uvedeno výše, daňové zatížení u příkladu ČR 2 činí 2,53 % (viz Obrázek 7), což je o 0,25 p. b. méně oproti příkladu SR 2, ve kterém byla použita 21% nominální sazba daně, zatímco u příkladu ČR 1 byla použita 19% nominální sazba daně, což je o 2 p. b. nižší nominální sazba vzhledem k příkladu SR 2.

Vzhledem k tomu, že práce byla zaměřena na daň z příjmů právnických osob, ale jen na podnikatelské subjekty, resp. výrobní podniky a podniky, které poskytují služby (provádějí svoji činnost za účelem dosažení zisku), není možné tuto práci brát jako komplexní analýzu daňových rozdílů mezi Českou republikou a Slovenskou republikou, jelikož práce neobsahuje např. zdanění veřejně prospěšných poplatníků daně.

Seznam zdrojů

1. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
2. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů.
3. VYCHOPENĚ, Jiří. Daň z příjmů 2020. 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Meritum. ISBN 978-80-7598-774-7.
4. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
5. PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. *Daň z příjmů srozumitelně. 2. aktualizované vydání.* Ostrava: Key Publishing, 2018. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-295-2.
6. Daň z příjmů právnických osob. *Portal.pohoda* [online]. Česká republika: STORMWARE, © 2022 [cit. 2023-02-16]. Dostupné z: <<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/dan-z-prijmu-fo-a-po/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/>>
7. KADLEC, Michal. Účetní a zdaňovací období. *Portal.pohoda* [online]. Česká republika: STORMWARE, © 2022 [cit. 2023-03-03]. Dostupné z: <<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-zdanovaci-obdobi/>>
8. VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2022.* Praha: Wolters Kluwer, 2022. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7676-356-2.
9. *Tax Card 2022: Tax Services* [online]. Czech Republic: KPMG Czech Republic, 2022, 14 [cit. 2022-06-25]. Dostupné z: <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cz/pdf/2022/taxcard-2022-digital.pdf>>
10. JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. 2. vydání.* Praha: Wolters Kluwer, 2020. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8.
11. POLÁK, Gabriel. *Účetní uzávěrkové operace ve vybraném podniku.* Pardubice, 2021. Bakalářská práce. Univerzita Pardubice Fakulta ekonomicko-správní. Vedoucí práce Irena Honková.
12. Obecné informace. *Financnisprava* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2023 [cit. 2023-02-18]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace>>
13. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
14. Zákon č. 40/1964 Zb., občiansky zákonník, v znení neskorších predpisov.
15. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov.

16. Informovanie o dani z príjmov právnických osôb. Finančná správa [online]. Slovenská republika: Finančné riaditeľstvo SR, © 2013 [cit. 2023-02-23]. Dostupné z: <<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby/informovanie-dan-prijem-po#VedenieUctovnictva>>
17. Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov – pracovný materiál
18. BAŠTINCOVÁ, Anna. *Účtovníctvo a dane právnických osôb*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, 260 s. ISBN 978-80-8168-398-5. Kniha je ve slovenském jazyce.
19. ĎURIŠ, Anna. Podanie daňového priznania k dani z príjmov za rok 2022 (v roku 2023). *Podnikajte* [online]. Slovenská republika: Podnikajte, © 2005-2023 [cit. 2023-02-27]. Dostupné z: <<https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/podanie-danoveho-priznania-za-rok-2022>>.
20. Rozdíly mezi českým a slovenským účetnictvím. *Youtube* [online]. Česká republika: Deloitte, 2021 [cit. 2023-02-28]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=A_zvNKEs58A&t=161s>.
21. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
22. Rovnomerné a zrychlené odpisy majetku: jaký je rozdíl a jaké zvolit. *Money* [online]. Česká republika: Seyfor, 2023 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <<https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/rovnomerne-a-zrychlene-odpisy-majetku-jaky-je-rozdil-a-jake-zvolit/>>.
23. DAŇOVÉ PRIZNANIE K DANI Z PRÍJMOV PRÁVNICKEJ OSOBY: podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov PO v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon“). *Mfsr* [online]. Slovenská republika: Ministerstvo financií Slovenskej republiky, © 2023 [cit. 2023-03-19]. Dostupné z: <<https://www.mfsr.sk/files/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/vzory-tlaciv/vzory-danovych-priznani-k-dani-z-prijmov/rok-2020/dppov20-v1-2-vzor.pdf>>.
24. Výdaje uplatnitelné u jednotlivých typů příjmů. *Zivnostnik* [online]. Česká republika: Dashöfer, © 1997–2023 [cit. 2023-06-21]. Dostupné z: <<https://www.zivnostnik.cz/33/vydaje-uplatnitelne-u-jednotlivych-typu-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EvZbb6JtJgwt6PnFpU7eRJU/>>.

25. VESELKA, Jaroslav. Jak na rezervy z účetního a daňového hlediska?. <https://money.cz> [online]. Česká republika: Seyfor, 2023, 26. 11. 2021 [cit. 2023-06-21]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/ucetnictvi-2/jak-na-rezervy-z-ucetniho-a-danoveho-hlediska/>.
26. Zostatková cena pri predaji a likvidácii majetku. *Podpora.financnasprava* [online]. Slovenská republika: Finančné riaditeľstvo SR, © 2013 [cit. 2023-06-21]. Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/298894-Zostatkov%C3%A1-cena-pri-predaji-a-likvid%C3%A1cii-majetku>.
27. VESELÝ, Martin. Vyřazení majetku z hlediska daňových aspektů. *Zivnostnik* [online]. Česká republika: Dashöfer, © 1997–2023 [cit. 2023-06-21]. Dostupné z: https://www.zivnostnik.cz/33/vyrazeni-majetku-z-hlediska-danovych-aspektu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EgrsvLyYiOXecQ0_D5itXeQ/.
28. Ministerstvo financí – Sekce Veřejné rozpočty, ed. Státní rozpočet 2022 v kostce. In: *Státní rozpočet 2022 v kostce: kapesní příručka Ministerstva financí ČR* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2022, s. 59 [cit. 2023-06-23]. ISBN 978-80-7586-052-1. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-06-07_Statni-rozpocet-2022-v-kostce_v02.pdf.
29. Položky zvyšující účetní výsledek hospodaření. *Integracentrum* [online]. Česká republika: <https://www.integracentrum.cz>, [2023] [cit. 2023-06-23]. Dostupné z: <https://www.integracentrum.cz/aktuality/polozky-zvysujici-ucetni-vysledek-hospodareni-402>.
30. Zákon č. 61/2015 Z. z., o odbornom vzdelávaní a príprave a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov.
31. KADLEC, Michal. Účetní a daňové odpisy majetku. *Portal.pohoda* [online]. Česká republika: STORMWARE, © 2022 [cit. 2023-06-28]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/>.
32. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
33. Zákon č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve, , v znení neskorších predpisov.
34. TALDOVÁ, Simona. Účtovné metody odpisovania. *Podnikajte* [online]. Slovenská republika: podnikajte, © 2005-2023 [cit. 2023-06-28]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/odpisy/uctovne-metody-odpisovania>.