



## Daň z příjmů právnických osob

Poplatníkem daně je každá právnická osoba. Podle občanského zákoníku jsou právnickou osobou korporace, fundace a ústavy. Stejně jako v případě fyzických osob mají poplatníci daně z příjmů právnických osob statut daňového rezidenta či nerezidenta.

### **Daňový rezident**

Poplatníci jsou daňovými rezidenty ČR, pokud na území ČR mají sídlo nebo místo vedení. Potom mají tzv. neomezenou daňovou povinnost, tzn., že zdaňují v ČR svoje celosvětové příjmy (jak příjmy vytvořené na území ČR, tak i příjmy ze zdrojů v zahraničí).

### **Daňový nerezident**

Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na území ČR své sídlo (případně je to definováno mezinárodními smlouvami). Jejich daňová povinnost je omezená - zdaňují pouze příjmy ze zdrojů na území ČR.

Při zkoumání ustanovení této části zákona je potřeba si uvědomit, že v rámci daně z příjmů může být zdaňován:

**Podnikatelský subjekt**, který je založen za účelem podnikání (např. obchodní korporace). Tento subjekt podléhá dani z příjmů právnických osob veškerými příjmy z činnosti a nakládání s majetkem (prodej, pronájem).

**Veřejně prospěšný poplatník**, který v souladu se svým statutem, stanovami či zákonem jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním.<sup>1</sup> Tyto instituce podléhají dani v omezeném rozsahu (zejména díky příjmům z vedlejších výdělečných aktivit) a pravidla pro jejich úpravu základu daně jsou odlišná od tvorby základu daně podnikatelských subjektů. Jedná se o politické strany, nadace, církve, občanská sdružení, příspěvkové organizace, organizační složky státu, samosprávně územní celky. Podle daňového zákona není veřejně prospěšným poplatníkem obchodní korporace, Česká televize, rozhlas a ČTK, zdravotní pojišťovna či společenství vlastníků jednotek.

---

<sup>1</sup> Pojem „veřejně prospěšný poplatník“ je v zákonu definován nově od roku 2014. Jedná se o tzv. neziskovky, nepodnikatelské subjekty apod. V oblasti těchto institucí přetrvává v naší legislativě chaos v terminologii i metodologii.

## Základ daně z příjmů právnických osob – podnikatelských subjektů

Základ daně z příjmů těchto právnických osob vychází ze zjištěného účetního výsledku hospodaření za zdaňovací období.<sup>2</sup> Tento účetní výsledek hospodaření se v podmínkách legislativy ČR velmi výrazně a pracně upravuje na daňový základ. Důvodem je odlišná účetní a daňová legislativa. Každý modul slouží pro zcela odlišné účely a proto je transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ vždy nutná, viz:

### VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI PRÁVNICKÝCH OSOB

#### ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

- příjmy osvobozené
- příjmy do základu daně nezahrnované
- + účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné
- ± další korekce nákladů a výnosů

#### = ZÁKLAD DANĚ

-Odpočty

#### ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY

(zaokrouhleno na 1000 dolů)

\* Sazba daně

#### = DAŇ

- Slevy na dani

#### = Daň po slevě (finální daňová povinnost)

- Zálohy

#### = Daňový nedoplatek či přeplatek

#### *Příjmy osvobozené – např.*

- Úroky z přeplatku na dani (zaviněné správcem).
- Příjmy z podílu na zisku vyplácené dceřinou společností (rezidentem) mateřské společnosti (a naopak).
- Příjmy z nabytí dědictví.
- Příjmy v podobě majetkového prospěchu, pokud v úhrnu tyto příjmy od téže osoby nepřesáhnou za zdaňovací období 100 000,- Kč; (majetkovým prospěchem se v této situaci myslí příjem z výpůjčky, výprosy či bezúročné zápůjčky).

#### *Příjmy do základu daně nezahrnované*

- některé příjmy tvořící samostatný základ daně (přijaté dividendy, podíly na zisku společností);
- částky, které již byly jednou zdaněny atd.

---

<sup>2</sup> Zdaňovacím obdobím je obvykle kalendářní rok (zpravidla) či hospodářský rok (tzn. účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden).

### **Účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné**

Podrobněji pojednáno v samostatné podkapitole, vyplývá z odlišného pojetí nákladů v účetní a daňové legislativě.

### **Další korekce nákladů a výnosů**

V zákonu jsou řešeny různé situace, kdy je třeba pro správný výpočet základu daně výsledek hospodaření upravovat (snižovat či zvyšovat).

### **Základ daně**

Vzniká u právnických osob – podnikatelských subjektů výše naznačenou korekcí účetních nákladů a výnosů podle platné daňové legislativy zákona o daních z příjmů.

### **Odpočty (odčitatelné položky)**

Od základu daně lze odečíst:

- Daňovou ztrátu (maximálně 5 následujících zdaňovacích období po období, ve kterém byla vyměřena). Od roku 2020 můžou daňoví poplatníci uplatnit daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku také zpětně a to za dva bezprostředně předcházející roky. Zákon neříká nic o tom, jak má být daňová ztráta uplatněna zpětně. Zda bude uplatněna pouze v jednom zpětném období či v obou a taktéž nehovoří o žádném poměru, jak ztrátu zpětně uplatnit. Jediným kritériem je celková výše ztráty, kterou lze uplatnit zpětně – maximální výše činí 30 mil. Kč.
- Odpočet výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje (tento odpočet je pro firmy hodně zajímavý, ale je poměrně složité splnit podmínky dané zákonem a v minulých letech došlo k velkému doměření daně ze strany finančních úřadů z důvodu nesprávného uplatnění těchto odpočtů).
- Dary (právnická osoba může jako odpočet uplatnit dary na veřejně – prospěšné účely v minimální výši jednotlivého daru 2 000,- Kč, max. však v úhrnu 10 % základu daně SNÍŽENÉHO O VŠECHNY PŘEDCHÁZEJÍCÍ ODPOČTY!!!).

### **Sazba daně**

Ve výši 21 %.

### **Slevy na dani**

Podnikatelské subjekty mohou využít absolutní slevy na zaměstnance se zdravotním postižením. Tyto slevy se odvíjí od přepočteného počtu zaměstnanců (vztaženo k fondu pracovní doby). Sleva může být uplatněna ve výši:

- 18 000,- Kč na jednoho přepočteného zaměstnance se zdravotním postižením;
- 60 000,- Kč na jednoho přepočteného zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

Zaměstnávání osob se změněnou zdravotní způsobilostí je řešeno v zákoně o zaměstnanosti. Ten udává, že povinnost zaměstnávat osoby se zdravotním postižením se týká všech zaměstnavatelů, kteří zaměstnávají více než 25

zaměstnanců v pracovním poměru, volených zaměstnanců a zaměstnanců jmenovaných do funkcí (netýká se však „dohodářů“) a povinný podíl osob se ZP činí 4 %. Vychází se přitom z průměrného přepočteného počtu zaměstnanců. Tuto povinnost mohou zaměstnavatelé splnit různými způsoby:

- zaměstnáním osob v pracovním poměru (a pak je možno uplatnit výše uvedené slevy),
- odebíráním výrobků či služeb od zaměstnavatelů, kteří uzavřeli s Úřadem práce dohodu o uznání zaměstnavatele nebo zadáním zakázek těmto zaměstnavatelům, případně odebíráním výrobků či služeb od osob se zdravotním postižením, které jsou OSVČ a nezaměstnávají žádné zaměstnance či zadáváním zakázek těmto osobám,
- odvodem do státního rozpočtu.

Odvod do státního rozpočtu realizuje zaměstnavatel prostřednictvím příslušné krajské pobočky úřadu práce. Děje se tak v případě, kdy nesplní svou povinnost zaměstnat či odebírat výrobky nebo služby od zdravotně postižených osob. Do státního rozpočtu je pak povinen odvést 2,5násobek průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství za každou osobu, pro kterou nesplnil tuto povinnost.

## **Zálohy**

Jsou vypočteny podle výše poslední známé daňové povinnosti právnické osoby. Stejný režim jako u fyzických osob (podávajících daňové přiznání).

<u>Poslední známá daňová povinnost</u>	<u>Výše zálohy, četnost dílčího plnění</u>
0 – 30 000,-	záloha 0;
30 000 – 150 000,-	záloha 40 % daně, splatná pololetně;
150 001,- a výše	záloha ¼ daně, splatná čtvrtletně.

## **Společná ustanovení zákona o dani z příjmů - daňově uznatelné náklady<sup>3</sup>**

Daňově uznatelné jsou takové náklady (výdaje)<sup>4</sup>, které jsou prokazatelně vynaloženy na dosažení, udržení a zajištění příjmů. Tyto náklady (výdaje) musí splňovat některé požadavky:

- Daný výdaj či náklad musí souviset se zdanitelnými příjmy věcně i časově.
- Daný výdaj či náklad musí být nutný pro dosažení zdanitelných příjmů.
- Určitý druh výdaje či nákladu nesmí být zaúčtován nad stanovený limit (např. cestovné).

<sup>3</sup> Vztahují se jak na fyzické osoby podnikatele, tak na právnické osoby.

<sup>4</sup> Daňová legislativa terminologii náklad či výdaj příliš neřeší. Z účetního hlediska je ovšem pojem „náklad“ vnímám pouze z hlediska těch subjektů, které vedou finanční účetnictví. Pojem „výdaj“ je relevantní pouze pro daňovou evidenci fyzických osob. Pro jednoznačný výklad jsou uvedeny oba tyto pojmy.

- Poplatník musí být schopen vynaložení každého výdaje či nákladu prokázat.
- Daný výdaj či náklad nesmí být vyjmenován zákonem jako náklad, který nelze daňově uznat.
- Je-li uplatnění daného výdaje či nákladu vázáno na další podmínky, musí být také tyto podmínky splněny.

Zákon o dani z příjmů se v paragrafu 24 a 25 věnuje celé řadě výdajů či nákladů, které mohou (a naopak nemohou) být daňově uznatelné. My se budeme věnovat pouze některým vybraným tématům.

### ***Nájemné a finanční leasing jako daňově uznatelný náklad***

V případě nájemného (kdy po skončení nájmu se pronajatá věc vrací pronajímateli) jsou platby nájemného daňově uznatelné, v účetnictví je ovšem třeba nájemné časově rozlišovat (náklady příštích období, výdaje příštích období).

Jedná-li se o finanční leasing, došlo v průběhu roku 2017 k novelizaci ustanovení upravujících tuto problematiku. Podle nového znění § 21d odst. 1 ZDP se pro účely tohoto zákona finančním leasingem rozumí přenechání hmotného majetku vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud:

a) je při vzniku smlouvy ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník předmětu finančního leasingu vlastnické právo k tomuto předmětu (za kupní cenu nebo bezúplatně) na uživatele předmětu finančního leasingu.

b) ke dni převodu vlastnického práva není kupní cena vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět finančního leasingu měl při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování,

c) je při vzniku smlouvy ujednáno, že po dobu trvání finančního leasingu budou na uživatele převedeny: užívací práva k předmětu leasingu, povinnosti spojené s péčí o předmět leasingu, rizika spojená s užíváním předmětu leasingu a je také splněna minimální doba finančního leasingu.

Doba finančního leasingu se počítá ode dne, kdy byl předmět finančního leasingu uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání. Minimální doba finančního leasingu hmotného majetku kopíruje dobu minimálního odpisování dle zákona (tzn. dle zařazení hmotného majetku do odpisových skupin). Pokud je sjednaná doba finančního leasingu kratší, než je stanoveno v ZDP, pak se pro účely tohoto zákona nejedná o finanční leasing, ale o nájem.

Podle § 24 odst. 2 písm. h) ZDP je plnění v podobě úplaty u finančního leasingu výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů za podmínky uvedené v § 24 odst. 4 ZDP, tj. pokud po ukončení finančního leasingu je předmět finančního leasingu zahrnut do obchodního majetku. Uvedenou podmínku ovšem nelze splnit v případě, kdy uživatelem je neúčtující poplatník daně z příjmů fyzických osob, který ve zdaňovacím období, ve kterém dojde k ukončení finančního leasingu, uplatňuje výdaje v procentní výši z dosažených příjmů (tzv. výdajový paušál).

### ***Ostatní daně jako daňově uznatelný náklad***

Jako daňově uznatelný náklad lze vnímat: předpis daně silniční či zaplacenou daň z nemovitých věcí. V případě daní nepřímých je jako náklad uznatelná daň z přidané hodnoty, spotřební daň a „energetické“ daně u neplátce a také zaplacené clo, které nám vstupuje do pořizovací ceny dováženého produktu. Daňově neuznatelná je obvykle daň z příjmů. Samozřejmě neuznatelná je také daň z přidané hodnoty či spotřební daň u plátců (vždyť také jejich účtování neprobíhá ve třídě nákladů).

### ***Rezervy a opravné položky dle zvláštního zákona***

Daňově uznatelné jsou pouze ty rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby pro daňové účely stanoví Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tento zákon je v publikacích zabývajících se daňovým systémem ČR řazen obvykle hned za zákon o dani z příjmů. Daňově uznatelné jako náklad jsou pak zákonem definovány např. bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezervy na pěstební činnost a také rezervy na opravy hmotného majetku (ty ovšem nesmí být tvořeny pouze jedno zdaňovací období a musí být tvořeny reálnými finančními prostředky vykazovanými na samostatném účtu). Zákon definuje také maximální možnou dobu tvorby rezervy. Ustanovení neplatí pro majetek zařazený v 1. odpisové skupině

### ***Výdaje na sociální a pracovní podmínky zaměstnanců (benefity)***

V oblasti péče o zaměstnance jsou daňově uznatelnými výdaje na pracovní a sociální podmínky a péči o zdraví vynaložené za určitých podmínek například na:

- bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť (např. veškeré bezpečnostní prvky na pracovišti, ochranné osobní prostředky, ale i voda poskytovaná zaměstnancům za určitých podmínek);
- pracovní lékařské služby (nad rámec preventivní péče hrazené zdravotními pojišťovnami);
- provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje spojené s odborným rozvojem zaměstnanců (pokud souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele);
- provoz vlastního stravovacího zařízení a příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů;
- práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, pokud toto plnění není zákonem taxativně definováno jako daňově neuznatelné.

Celkově je problematika daňových benefitů poměrně zajímavá a daňové konsekvence jsou různé z pohledu zaměstnance i zaměstnavatele. Benefity lze rozdělit do několika skupin dle jejich daňového dopadu.

### ***Výdaje na pracovní cesty***

Jedná se o pracovní cesty zaměstnanců, ale také pracovní cesty podnikatelů, společníků veřejných obchodních společností i komplementářů komanditních společností. Řešeny jsou především výdaje na dopravu dopravními prostředky, výdaje na ubytování a stravné. Daňová uznatelnost těchto výdajů je limitována příslušnými ustanoveními zákoníku práce. Výdaje za ubytování a dopravu

dopravními prostředky jsou daňově uznatelné na základě předložených dokladů. Pozornost je potřeba věnovat situaci, kdy je pracovní cesta podniknuta silničním motorovým vozidlem. V této situaci záleží, zda vozidlo:

- je v majetku nebo v pronájmu firmy, pak jsou daňově uznatelnými výdaji skutečná spotřeba pohonných hmot, odpisy a ostatní související náklady;
- není v obchodním majetku firmy, potom je ovšem daňově uznatelným výdajem výše sazby základní náhrady /1 ujetý km a náhrada za spotřebované pohonné hmoty buď v skutečné výši (na základě dokladu o nákupu) či ve výši průměrné náhrady (tato částka je vyhlášena na začátku zdaňovacího období vyhláškou MPSV).

Stravné při služebních cestách zaměstnanců je řešeno dle ustanovení Zákoníku práce (§ 163) a nárok na tuto náhradu vzniká již po 5 hodinách trvání služební cesty. V případě podnikatele ovšem nárok na „stravné“ vzniká až po 12 hodinách trvání služební cesty. Zahraniční stravné i kapesné se řídí příslušnými předpisy (ZP § 170) a je pro zaměstnance i podnikatele dle současné legislativní úpravy shodné.

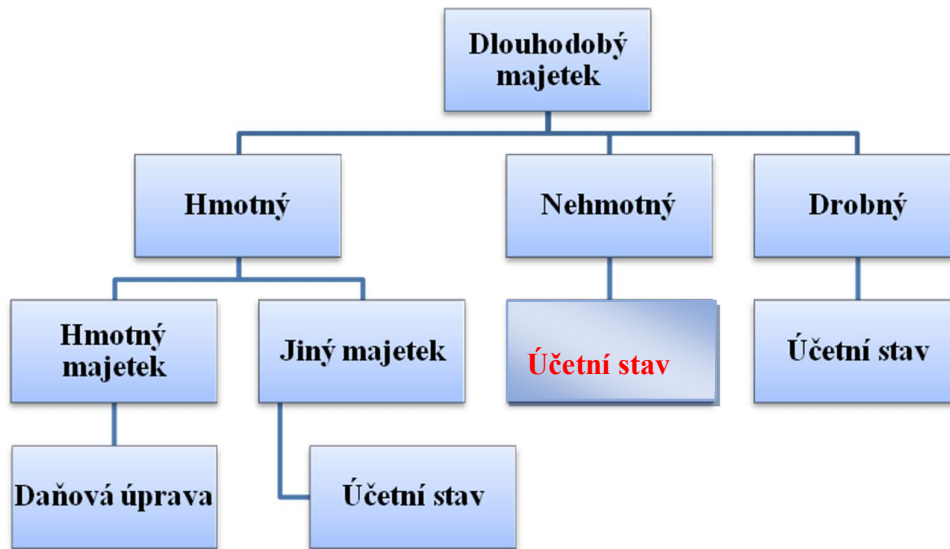
### **Odpisy hmotného majetku**

Podnik v průběhu účetního období eviduje svůj dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek podle pravidel účetní legislativy. Odpisy (podle odpisového plánu) jsou uplatněny jako účetní náklad. Odpisy dlouhodobého hmotného majetku ovšem nejsou většinou daňově uznatelným nákladem. Při transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ musí proto podnik spočítat tzv. odpisy daňové (vypočítané podle ustanovení zákona o dani z příjmů) a o případný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy základ daně upravit.

Jsou-li účetní odpisy > daňové odpisy, základ daně se při „transformaci účetního výsledku hospodaření“ o zjištěný rozdíl zvyšuje (v nákladech bylo uplatněno více, než umožňuje daňový zákon a základ daně musíme proto rozšířit).

Jsou-li účetní odpisy < daňové odpisy, základ daně se při „transformaci účetního výsledku hospodaření“ o zjištěný rozdíl snižuje (v nákladech nebyla promítnuta plná možnost daňové optimalizace daná daňovým zákonem, a proto můžeme základ daně snížit).

Zákon o daních z příjmů pro účely uznání daňových odpisů definuje tzv. hmotný majetek. Nehmotný majetek není ZDP od roku 2021 upraven. Vztah účetního a daňového pohledu na odpisy majetku naznačuje následující obrázek:



Obr. 3.1 Účetní a daňový pohled na odpisovaný majetek

Majetek, který podnik eviduje dle účetní legislativy, jako majetek dlouhodobý hmotný se pro účely daně z příjmů rozlišuje na majetek hmotný a jiný. Hmotný majetek zahrnuje:

- samostatné movité věci se vstupní cenou nad 80 000,- Kč;
- budovy, domy a stavby;
- některé pěstitelské celky trvalých porostů (vinice, chmelnice);
- základní stáda a tažná zvířata.

U hmotného majetku jsou jako daňově uznatelný náklad možné pouze tzv. daňové odpisy. Odpisováním se pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů (hmotného majetku) souvisejících s dosažením zdanitelných příjmů poplatníka do daňově uznatelných výdajů. Odpisovat lze maximálně do výše vstupní ceny (pořizovací, reprodukční, na úrovni vlastních nákladů).

Pro účely daňových odpisů je majetek rozdělen do několika odpisových skupin. Podnik svůj nabytý majetek zařadí do příslušné odpisové skupiny a rozhodne se (v případě hmotného majetku) pro uplatnění daňových odpisů rovnoměrných nebo zrychlených. Zvolený způsob odpisování se musí dodržovat po celou dobu odpisování majetku. Při vyřazování majetku se uplatňuje daňový odpis vždy v poloviční výši.

Odpisy ostatního majetku, který není definován zákonem o daních z příjmů, jsou součástí výsledku hospodaření a lze je v účetně stanovené výši zahrnout do základu daně. Toto ustanovení se týká např. drobného majetku a od roku 2021 i nehmotného majetku, který již není zákonem o daních z příjmů upraven.



### **Zůstatková a pořizovací cena dlouhodobého majetku při jeho vyřazení**

V průběhu odpisování hmotného majetku může dojít z různých důvodů<sup>5</sup> k jeho vyřazení před plným odepsáním. Zůstatková cena vyřazovaného majetku je vždy jednorázově účtována do nákladů a může být i daňově uznatelným nákladem. Pro správné rozhodnutí, zda se jedná o daňově uznatelný náklad či nikoliv, je potřeba si zapamatovat několik základních pravidel (která vyplývají z ustanovení § 24 a § 25 zákona):

- Při bezúplatném převodu (pokud k němu nebyl poplatník podle zvláštních pravidel povinen) je celá zůstatková cena majetku daňově neuznatelná a v základu daně se neuplatní.
- Při vyřazení majetku v důsledku škody je zůstatková cena uznatelná pouze do výše náhrady (např. od pojišťovny). Je-li škoda způsobena živelní pohromou či neznámým pachatelem (podle potvrzení policie), je daňově uznatelná beze zbytku. Jako živelní pohroma je zákonem definován nezaviněný požár, výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/hod., povodeň, záplava, krupobití, sesuv půdy, atd.; výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny a to i v případech, že poplatník není pojištěn, nebo posudkem soudního znalce.
- Ostatní způsoby vyřazení majetku (prodej, likvidace) jsou daňově uznatelné celé.
- Vyřazujeme-li majetek, který byl vyloučen z odpisování, do základu daně vstupuje jeho pořizovací cena obvykle do výše příjmů z prodeje.

### **Daňově neuznatelné náklady**

Daňově neuznatelné výdaje (náklady) jsou definovány §25 zákona. Některé tyto položky jsou zřejmé, pokud si uvědomíme, že ani v účetnictví o nich ve třídě nákladů neúčtujeme (např. pořízení dlouhodobého hmotného majetku). Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména:

- Výdaje na pořízení hmotného majetku;
- Vyplácené podíly na zisku;
- Penále a pokuty (kromě smluvních);
- Výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené;
- Manka a škody přesahující náhradu (kromě živelních pohrom, neznámý pachatel);
- Výdaje na reprezentaci – pohoštění, občerstvení, dary (kromě reklamních předmětů s logem do 500,- Kč bez DPH, které zároveň nejsou předmětem spotřební daně s výjimkou tichého vína);
- Výdaje na osobní potřebu poplatníka;
- Tvorba ostatních rezerv a opravných položek (tj. jiných než ze zákona);
- Pojistné sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění;

---

<sup>5</sup> Vyřazení v důsledku škody, manka, daru, prodeje, nadměrného opotřebení, likvidace.

- Nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na kulturní a sportovní akce, zájezdy, možnosti používat rekreační zařízení, příspěvku na tištěné knihy, atd.