

## 2.3 ÚČTOVÁNÍ DANÍ A DOTACÍ

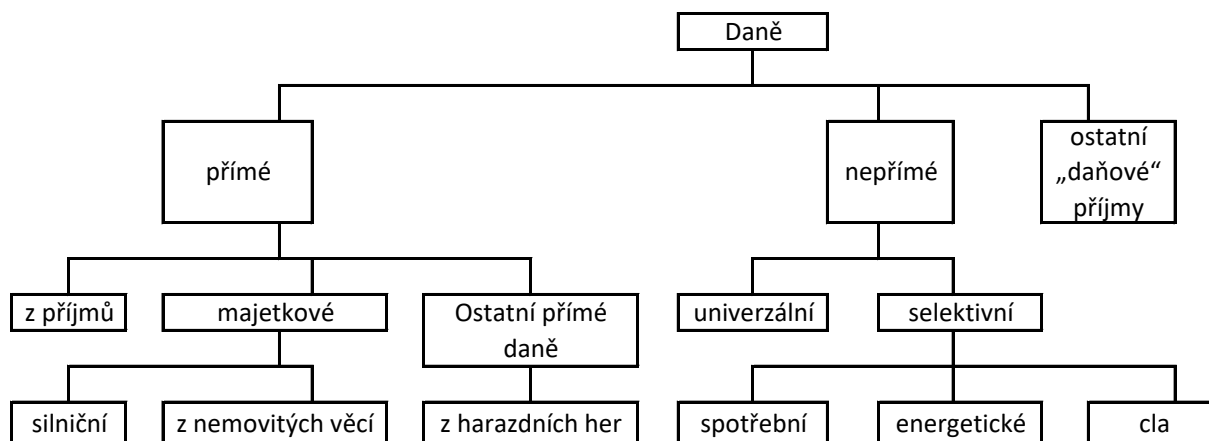
### Obsah

2.3 ZÚČTOVÁNÍ DANÍ A DOTACÍ.....	1
SHRNUTÍ.....	11
LITERATURA .....	11

Skupina 34 – Zúčtování daní a dotací se zabývá zúčtováním dluhů a pohledávek účetní jednotky vůči státu (finančnímu úřadu a dalším institucím). V této účtové skupině nalezneme rozvahové účty pasivní, nicméně v případě, že příslušný účet bude vykazovat pohledávku z titulu daní či dotací, bude uváděn v rozvaze v krátkodobých pohledávkách. Obecně platí, že se jedná o dluhy a pohledávky krátkodobé (tj. splatné nejpozději do 1 roku). Účetní jednotka bude opět používat analytickou evidenci dle vlastní potřeby.



Daňový systém v České republice se skládá z daní přímých, nepřímých a ostatních „daňových“ příjmů. U přímých daní je obvykle poplatník (osoba, které daň snižuje bohatství) a plátcé daně (ten, kdo skutečně daň odvádí státnímu orgánu) jedna osoba, kdežto u nepřímých daní se jedná o dvě osoby. Ostatní „daňové“ příjmy zahrnují především odvody sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Struktura daňového systému ČR je zachycena na obrázku 1.



**Obrázek 1 Daňový systém v ČR**

Zdroj: Vlastní zpracování.

Daně z příjmů zahrnují daň z příjmů fyzických a právnických osob a daň dědickou a darovací. Daně majetkové obsahují daň silniční a daň z nemovitých věcí (pozemků a staveb). Univerzální nepřímou daní je daň z přidané hodnoty. Mezi selektivní daně ze spotřeby patří daň z uhlovodíkových paliv a maziv (pohonné hmoty), daň z alkoholu (pivo, víno, lihoviny) a daň z cigaret a tabákových výrobků. Selektivní energetické daně zahrnují daň ze zemního plynu a ostatních plynů, daň z pevných paliv (uhlí) a daň z elektřiny. Cla představují poplatky za dovoz zboží ze třetích zemí do EU.

## **34 – Zúčtování daní a dotací**

- 341 – Daň z příjmů
- 342 – Ostatní přímé daně
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 345 – Ostatní daně a poplatky
- 346 – Dotace ze státního rozpočtu
- 347 – Ostatní dotace

### **341 – Daň z příjmů**

Jedná se o rozvahový účet. Používá se pro zaznamenání hospodářských operací spojených se zúčtováním daně z příjmů právnických osob (platba záloh, zúčtování závazku z titulu příslušné daně). Jedná se o přímou daň.



V současné době činí daň z příjmů právnických osob 21 % a počítá se dohromady ze součtu dvou činností (provozní a finanční činnost). Vypočtená daň je pro účetní jednotku nákladem a účtuje se na příslušné účty do skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů.

Je třeba mít na paměti, že účetní výsledek hospodaření se často nerovná daňovému základu a je nezbytné účetní výsledek hospodaření za jednotlivé činnosti upravit o daňově neuznatelné náklady a výnosy, které nepodléhají dani z příjmů právnických osob! Schéma výpočtu je zachyceno na obrázku 2.

#### **Účetní výsledek hospodaření před zdaněním**

- příjmy, které nejsou předmětem daně
- osvobozené příjmy
- příjmy nezahrnované do základu daně
- příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou
- + účetní náklady, které nejsou daňově účinné
- + částky, odečtené od základu daně při nedodržení stanovených podmínek
- = **Základ daně nebo daňová ztráta**



- Odčitatelné položky
- = **Základ daně snížený o odpočitatelné položky**

- dary na veřejně prospěšné účely
- = **snížený základ daně** (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)

- x sazba daně 21 %
- = **DAŇ**

- slevy na dani
- investiční pobídky
- = **Daň po slevě**

**Obrázek 2 Výpočet daně z příjmů právnických osob**

Zdroj: Vlastní zpracování.

V případě, že poslední známá daňová povinnost (dle údajů v daňovém přiznání) překročí 30 000,- Kč, je účetní jednotka povinna hradit zálohy na daň z příjmů. Výše a termíny plateb záloh jsou následující:

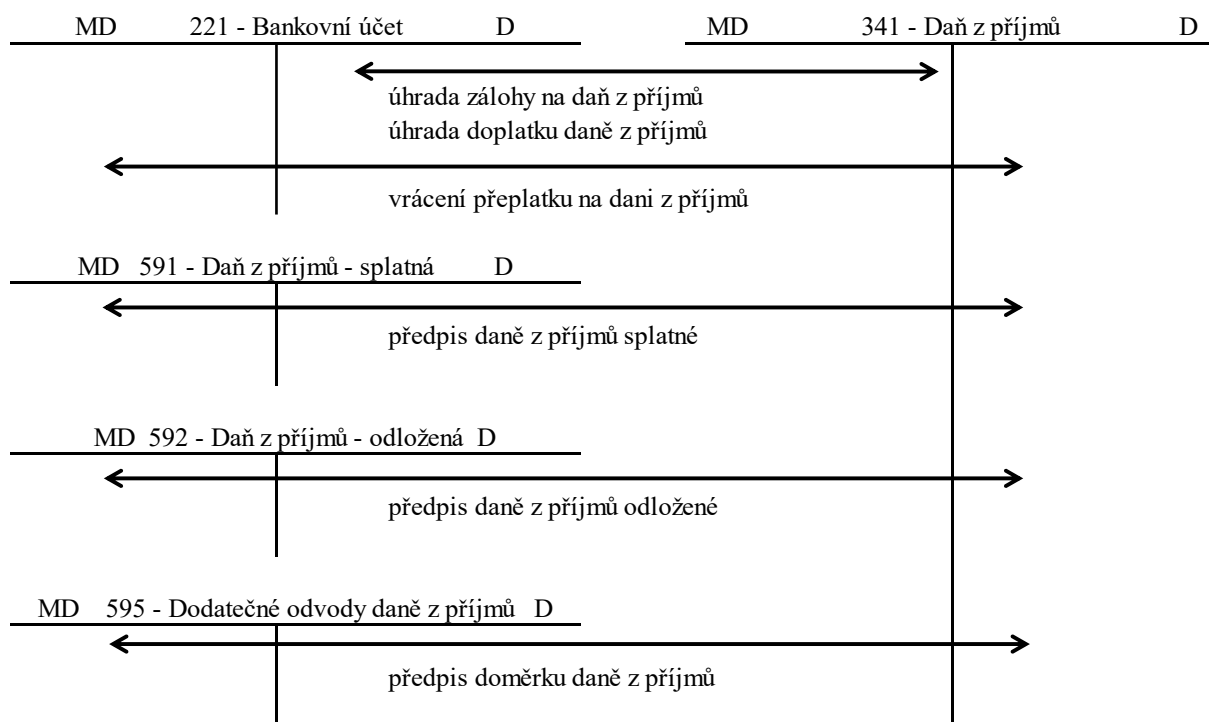
- **30 000 –150 000,-** záloha 40%, pololetně 15.6. a 15. 12.,
- **150 001,-** - záloha 25%, čtvrtletně 15.3., 15.6., 15.9. a 15. 12.

Pokud účetní jednotka uplatňuje odlišný účetní a daňový pohled na aktiva a závazky, zpravidla vznikají přechodné rozdíly, které vyústí v účtování odložené daně. O odložené daňové pohledávce či závazku však účtují účetní jednotky, které ze zákona o účetnictví podléhají povinnému auditu účetní závěrky. Přechodné rozdíly mohou být:



- **zdanitelné**, které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn. vedou k **odloženému daňovému závazku** (například je-li účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely),
- **odčitatelné**, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn. vedou k **odložené daňové pohledávce** (například je-li účetní hodnota pohledávek snižena o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek). – není-li pravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky se snižuje dle velikosti dostatečného základu daně

Účetní zachycení jednotlivých hospodářských operací týkajících se daně z příjmů právnických osob je znázorněno na obrázku 3.



**Obrázek 3 Účtování daně z příjmů právnických osob**  
Zdroj: Vlastní zpracování.

Porovnáním vypočtené daňové povinnosti a zaplacených záloh se zjistí výsledný vztah podniku vůči finančnímu úřadu, což lze schematicky na obrázku 4.

MD	341 - Daň z příjmů	D
zálohy na daň z příjmů		vypočtená daňová povinnost
	>	
	<b>přeplatek na dani</b>	
	<	
	<b>nedoplatek na dani</b>	
	=	
	<b>neutrální vztah k finančnímu úřadu</b>	



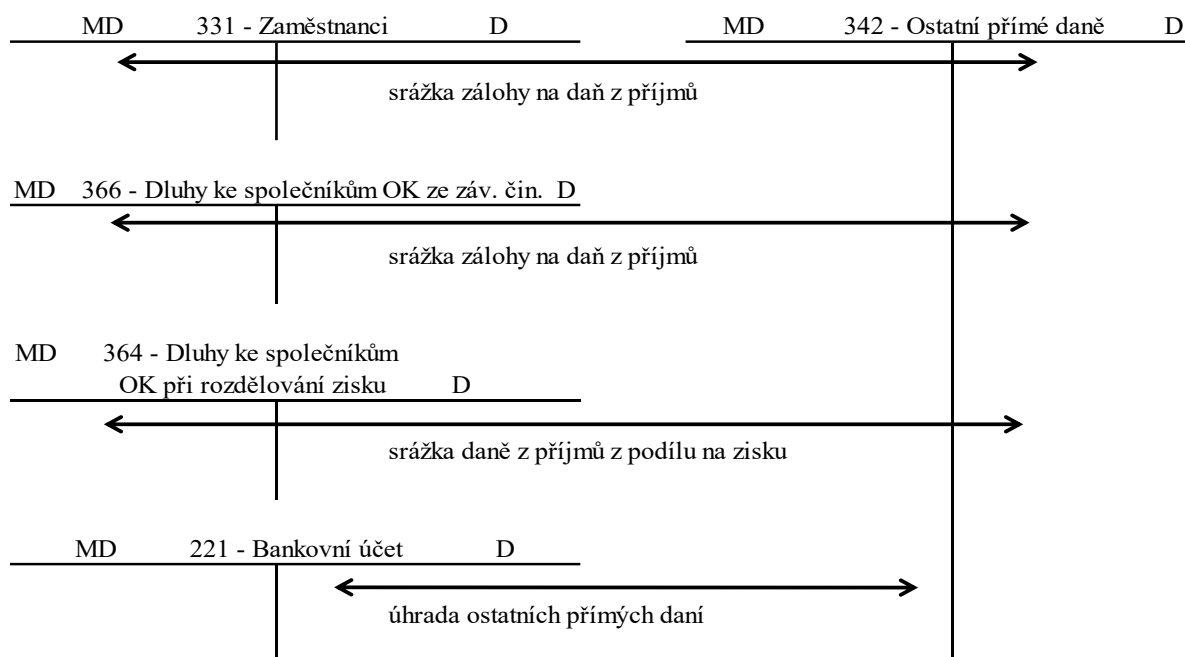
**Obrázek 4** Výsledný vztah k finančnímu úřadu

Zdroj: Vlastní zpracování.

### 342 – Ostatní přímé daně

Jedná se o rozvahový účet, který v průběhu roku vyjadřuje závazkový vztah ke státu (tzn., je pasivního charakteru). Používá se pro zaznamenání hospodářských operací spojených s daní z příjmů fyzických osob (přímá daň). V rámci kurzu Účetnictví II se nejčastěji používá v rámci účtování zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti v případě zaměstnanců či společníků. Vypočtená daň se srazí z hrubé mzdy zaměstnance, přičemž účetní jednotce vznikne dluh vůči příslušnému finančnímu úřadu. Při ročním zúčtování daňové povinnosti k dani z příjmů a jejím porovnání s veškerými zálohami sraženými a odvedenými z mezd zaměstnanců (přičemž základna pro výpočet zálohy byla průběžně zaokrouhlována na celá sta směrem nahoru, viz text k US 33) dochází k přeplatku na dani, tj. k pohledávce vůči státu. Tento přeplatek je následně promítnut v zúčtování mezd zaměstnanců obvykle v některém z měsíců prvního čtvrtletí následujícího roku. Účetní zachycení hospodářských operací souvisejících s účtem 342 lze znázornit na obrázku 5.





**Obrázek 5 Účtování na účtu 342**

Zdroj: Vlastní zpracování.

### 343 – Daň z přidané hodnoty

Jedná se o rozvahový účet. Daný účet se používá pro zaznamenání hospodářských operací spojených s daní z přidané hodnoty na vstupu či na výstupu. Účetní jednotky člení tento účet analyticky zejména dle jednotlivých sazeb daně z přidané hodnoty, dle požadavků do přiznání k dani z přidané hodnoty, případně dle dalších interních potřeb. **Přidaná hodnota** představuje částku, o kterou je v každém stupni (např. výroba, distribuce, prodej) navýšena hodnota zboží nebo služby. Může se jednat o obchodní marži či hodnotu, o kterou ocenění výstupů převyší hodnotu spotřebovaných vstupů.



Plátcem DPH se stává subjekt ze zákona (obvykle překročí registrační limit = výše obratu za 12 po sobě jdoucích měsíců překročí 1 milion Kč) nebo dobrovolně (je to pro účetní jednotku výhodné). Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Při splnění určitých podmínek (obrat do 10 milionů korun, plátce není skupina podniků, není nespolehlivý plátce) může plátce požádat o zdaňovací období rovné kalendářnímu čtvrtletí. Při stanovení předmětu daně je nutné postupovat odlišně u dodání zboží a poskytování služeb, a to vždy s přihlédnutím k místu plnění (tuzemsko, jiný členský stát EU). **Základem daně** je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za plnění. Základ daně zahrnuje:

- jiné daně, cla, dávky nebo poplatky,
- spotřební daň, ekologické daně,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, např. mýtné,
- při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou.



**Daň na výstupu** představuje DPH vybranou z hodnoty výstupů (prodejů). **Daň na vstupu** označuje DPH stanovenou dodavatelem z hodnoty vstupů (nákupů) podniku, tj., která bude

následně zahrnuta v částce úhrady dluhu dodavateli. **Odpočet** vyjadřuje upravenou sumu daně na vstupu. Plátce **má** nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, má daňový doklad vystavený jiným plátcem a uplatní nárok v daňovém přiznání. Plátce nemá nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pouze pro uskutečnění osvobozených plnění bez nároku na odpočet. Zákon rozlišuje následující dva typy osvobozených plnění:

- osvobozená plnění s nárokem na odpočet - plnění, u kterých se neuplatní daň na výstupu, ale zůstává zachován nárok na odpočet daně na vstupu (například vývoz zboží, dodání zboží do jiného členského státu),
- osvobozená plnění bez nároku na odpočet - plnění, u kterých se neuplatní daň na výstupu a zároveň není nárok na odpočet daně na vstupu (například poštovní, rozhlasové služby, výchova a vzdělávání atd.).



V současné době se základní sazba daně z přidané hodnoty pohybuje ve výši 21 % (podléhá jí většina zboží či služeb), snížená činí 12 % (základní potraviny, knihy, kojenecká výživa, dodání vody, ubytovací služby, stravovací služby (mimo nápojů), vstupné na sportovní a kulturní akce apod.). Výpočet daně je možné provést dvojím způsobem:

#### Výpočet daně zdola:

- základní sazba:  $100\,000 \times 0,21 = 21\,000,-$  Kč
- snížená sazba:  $100\,000 \times 0,12 = 12\,000,-$  Kč



#### Výpočet shora:

- základní sazba:  $121,000 - (121,000/1.21) = 21,000,-$  Kč
- snížená sazba:  $112,000 - (112,000/1.12) = 12,000,$ Kč

**Daňová povinnost** je rozdíl mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně. Na tomto účtu se vykazuje závazek v případě, že daň na výstupu je vyšší než daň na vstupu nebo pohledávka (tzv. nadměrný odpočet) v případě, že daň na výstupu je nižší než daň na vstupu (viz obrázek 6).

MD	343 - DPH	D
DPH na vstupu		DPH na výstupu
	>	
	<b>nadměrný odpočet</b>	
	<	
	<b>vlastní daňová povinnost</b>	
	=	
	<b>neutrální vztah k finančnímu úřadu</b>	

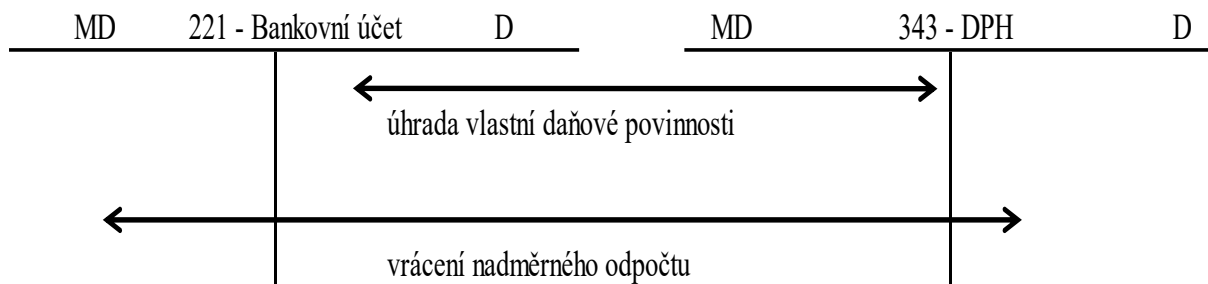


**Obrázek 6** Výsledný vztah k finančnímu úřadu

Zdroj: Vlastní zpracování.

V případě vlastní daňové povinnosti je dlužná částka uhrazena finančnímu úřadu a v případě nadměrného odpočtu finanční úřad ve stanovené lhůtě nadměrný odpočet připíše na bankovní účet účetní jednotky. Související účetní operace jsou znázorněny na obrázku 7.

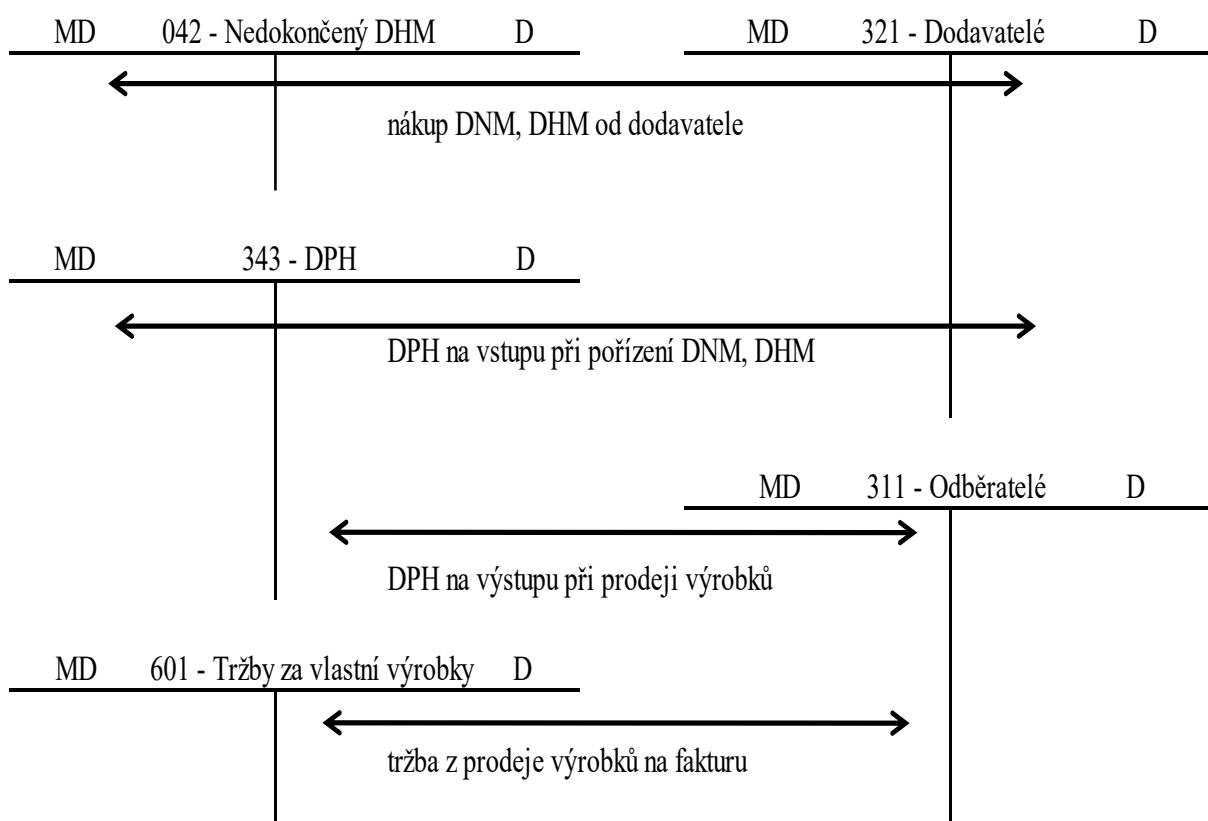




**Obrázek 7 Úhrada DPH finančnímu úřadu**

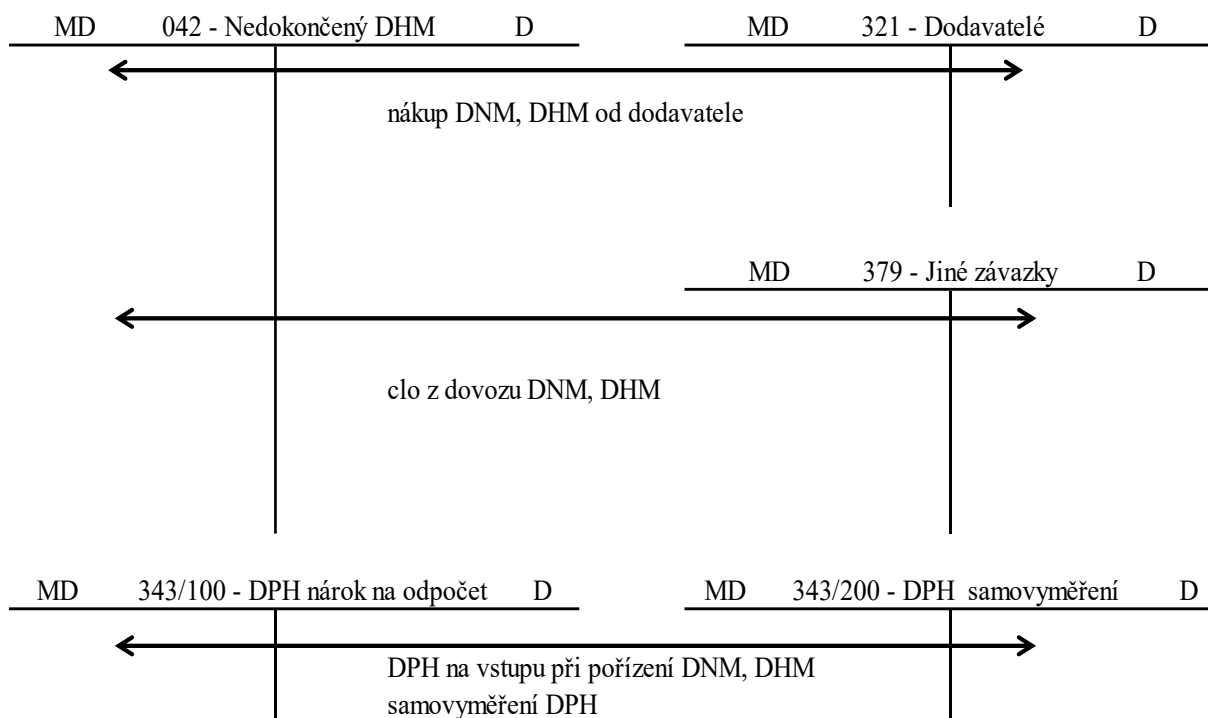
Zdroj: Vlastní zpracování.

Účetní operace související s účtováním DPH na vstupu a výstupu, které se odehrávají v tuzemsku, lze znázornit na obrázku 8. V případě pořízení aktiv z třetích zemí se při účtování DPH postupuje způsobem znázorněným na obrázku 9. V případě dodání zboží z jiného členského státu EU lze postupovat způsobem znázorněným na obrázku 10.



**Obrázek 8 Účtování DPH v tuzemsku**

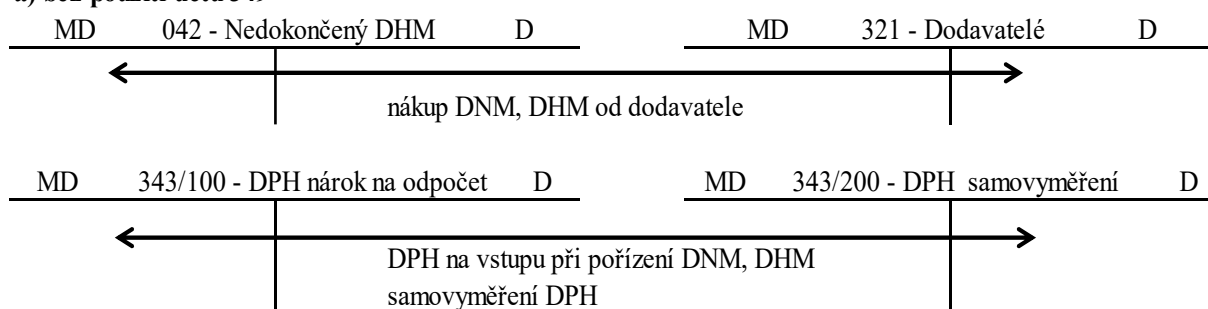
Zdroj: Vlastní zpracování.



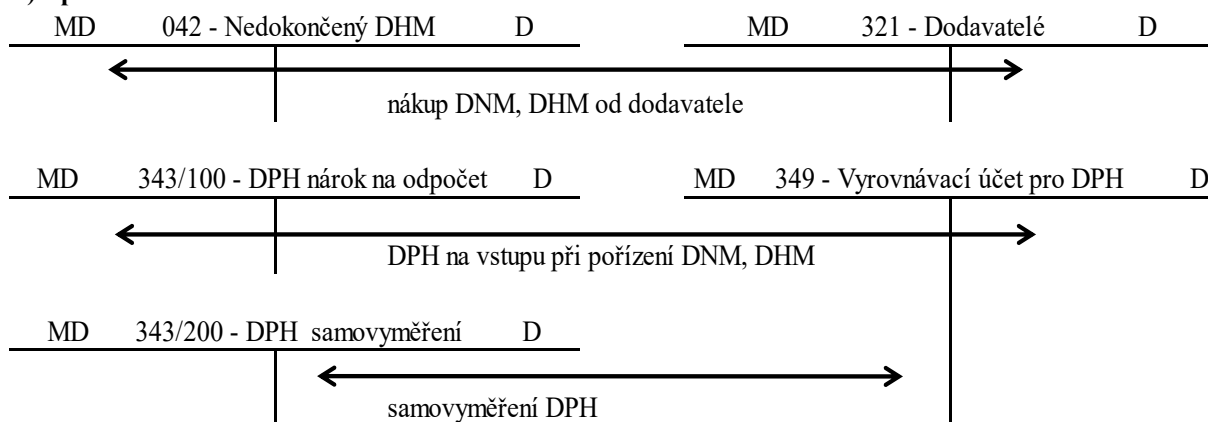
**Obrázek 9 Účtování DPH při dovozu ze třetích zemí**

Zdroj: Vlastní zpracování.

**a) bez použití účtu 349**



**b) s použitím účtu 349**



**Obrázek 10 Účtování DPH při pořízení zboží z jiného členského státu EU**

Zdroj: Vlastní zpracování.

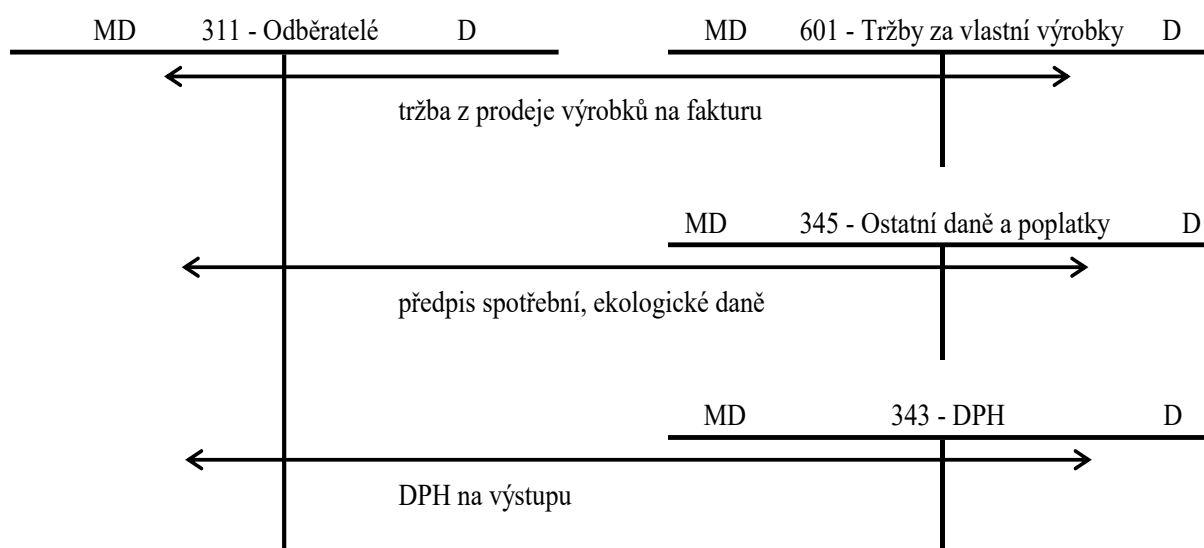


### 345 – Ostatní daně a poplatky



Jedná se o pasivní rozvahový účet. Daný účet se používá pro evidenci a zaznamenání účetních transakcí spojených s ostatními daněmi jako je například spotřební daň (nepřímá daň), silniční daň (přímá daň), daň z nemovitých věcí (přímá daň) apod. Jednotlivé přímé daně jsou pro účetní jednotku nákladem, který se vykazuje v provozních nákladech ve skupině 53 – Daně a poplatky.

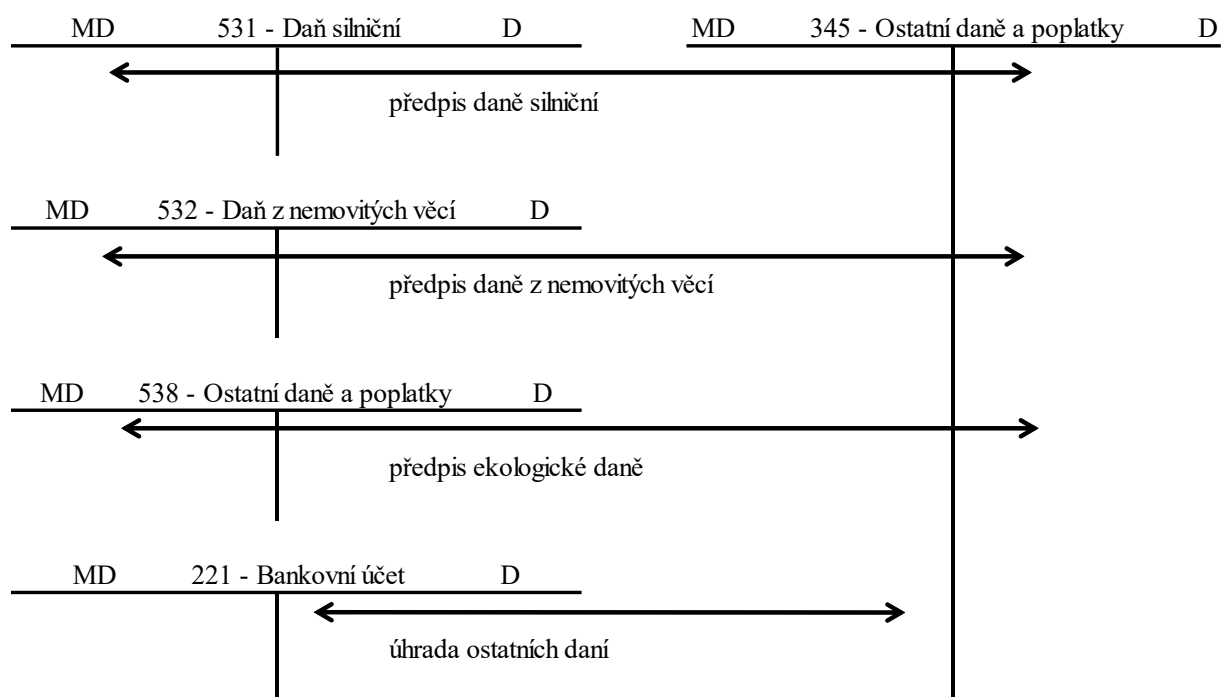
Při výpočtu spotřební daně (s výjimkou cigaret) je základ daně obvykle vyjádřen v naturálních jednotkách a sazba v Kč/MJ. Zdaňovací období je měsíční. Účetní operace týkající se účtování spotřebních daní jsou znázorněny na obrázku 11.



**Obrázek 11** Účtování spotřebních daní

Zdroj: Vlastní zpracování.

V případě ostatních daní je nejprve zaúčtován předpis daně a následně dochází k její úhradě, obvykle z bankovního účtu. Účetní zachycení hospodářských operací týkající se těchto daní je znázorněno na obrázku 12.



**Obrázek 12 Účtování ostatních daní**

Zdroj: Vlastní zpracování.

### 346 – Dotace ze státního rozpočtu

Jedná se o pasivní rozvahový účet. Daný účet se používá pro evidenci a zaznamenání účetních transakcí spojených s dotacemi, které jsou poskytovány ze státního rozpočtu příslušné účetní jednotce. Nárok na dotaci je pohledávkou, dluh vůči státnímu rozpočtu z titulu dotace je cizím kapitálem účetní jednotky.

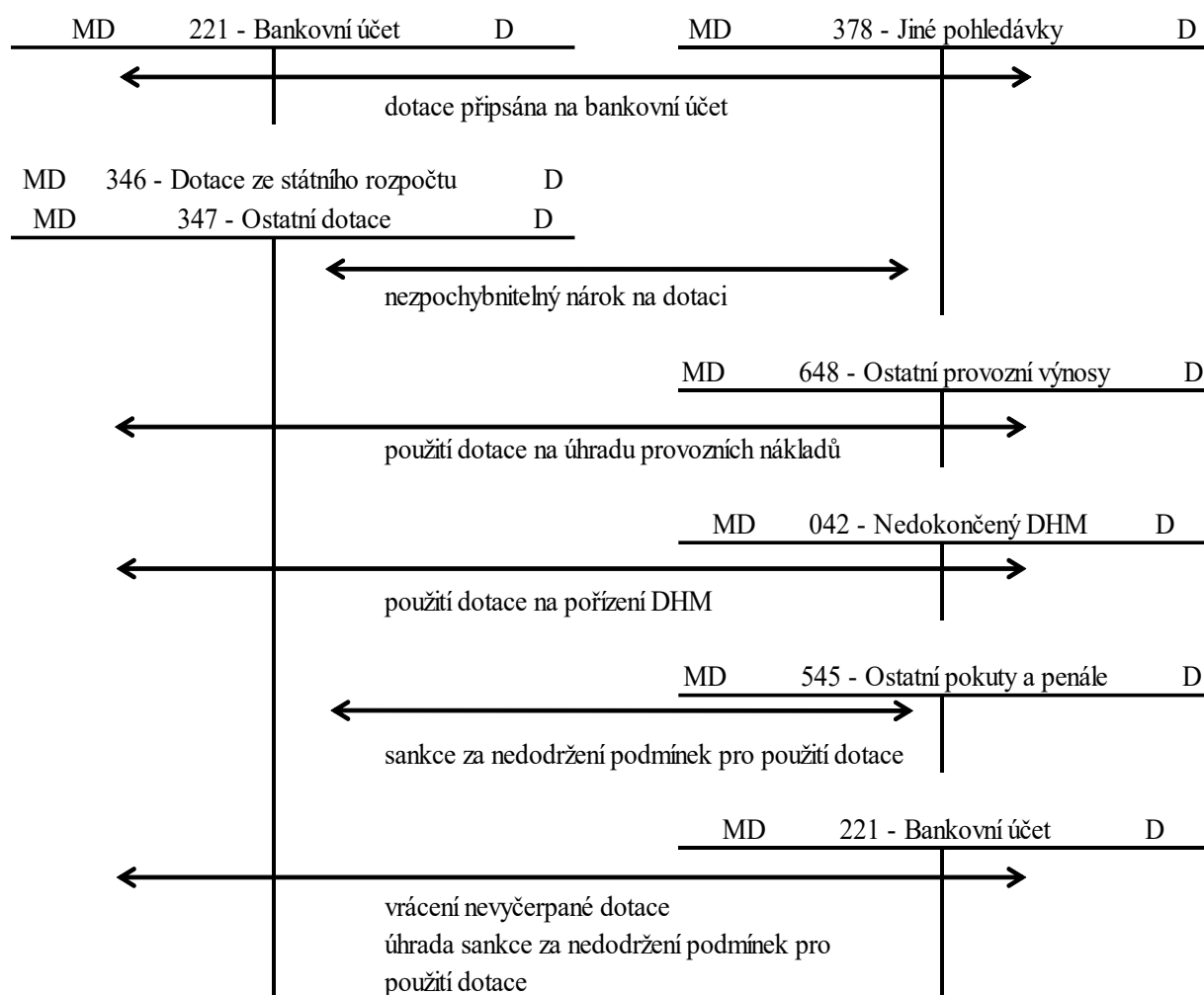
Dotace se rozdělují na dotace z provozní činnosti a dotace z investiční činnosti. Dotace z provozní činnosti jsou pro účetní jednotku provozním výnosem. Dotace z investiční činnosti snižují pořizovací cenu dlouhodobého majetku, na který je dotace poskytnuta a účtuje se ve prospěch účtu ve skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek.

### 347 – Ostatní dotace

Jedná se o pasivní rozvahový účet. Daný účet se používá pro evidenci a zaznamenání účetních transakcí spojených s dotacemi, které jsou poskytovány příslušné účetní jednotce z jiných zdrojů než ze státního rozpočtu, např. z územních samosprávných celků. Nárok na dotaci je pohledávkou, dluh vůči poskytovateli z titulu dotace je cizím kapitálem účetní jednotky.

Obdobně jako u předchozího účtu 346, dotace se rozdělují na dotace z provozní činnosti a dotace z investiční činnosti. Dotace z provozní činnosti jsou pro účetní jednotku provozním výnosem. Dotace z investiční činnosti snižují pořizovací cenu dlouhodobého majetku, na který je dotace poskytnuta a účtuje se ve prospěch účtu ve skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek. Účetní zachycení dotací ve zjednodušené podobě je znázorněno na obrázku 13.





**Obrázek 13 Účtování dotací**

Zdroj: Vlastní zpracování.

Dotace musí být využita na účel, na který byla poskytnuta. V případě nevyužití dotace, nebo pokud se prokáže pochybení při jejím čerpání, může dojít k jejímu vrácení, účetní jednotce poté vznikne závazek vůči poskytovateli.

## SHRNUTÍ

Účtová skupina 34 se zabývá zúčtováním dluhů a pohledávek účetní jednotky vůči státu (finančnímu úřadu a dalším institucím). V této účtové skupině lze nalézt rozvahové účty pasivní, nicméně v případě, že příslušný účet bude vykazovat pohledávku z titulu daní či dotací, bude uváděn v rozvaze v krátkodobých pohledávkách. Obecně platí, že se jedná o dluhy a pohledávky krátkodobé (tj. splatné nejpozději do 1 roku).



## LITERATURA

HASPROVÁ, Olga a Zdeněk BRABEC. *Základy účetnictví podnikatelských subjektů*. Vydání 2. aktualizované. Liberec: Technická univerzita v Liberci, Ekonomická fakulta, Katedra financí a účetnictví, 2019. ISBN 978-80-7494-490-1.

