

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Komparace účetních a daňových nákladů**

**České republiky a Německa**

**Comparison of accounting and tax costs of the**

**Czech Republic and Germany**

Bc. Aneta Vašáková

Plzeň 2022



## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Komparace účetních a daňových nákladů České republiky a Německa“*

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

Plzeň dne 24. dubna 2022

v.r. Aneta Vašáková

## **List s poděkováním**

Ráda bych tímto poděkovala vedoucí mé diplomové práce doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D., za ochotu, cenné rady a čas věnovaný konzultacím. Poděkování patří také Ing. Kateřině Mičudové, Ph.D. za konzultaci ohledně statistického zpracování dat. Děkuji také společnosti BDO Czech Republic s.r.o., která mi poskytla některé podklady pro praktickou část mé diplomové práce. Dále bych ráda poděkovala své rodině za podporu při studiu.

# Obsah

Úvod .....	9
Cíl práce a metodika.....	10
<b>1 Charakteristika nákladů České republiky z účetního hlediska.....</b>	<b>14</b>
1.1 Definice nákladů České republiky z účetního hlediska .....	14
1.2 Právní úprava nákladů České republiky z účetního hlediska.....	14
1.2.1 Charakteristika zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb.....	15
1.2.2 Charakteristika prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví .....	16
1.2.3 Charakteristika Českých účetních standardů .....	16
1.3 Charakteristika účetních nákladů .....	17
1.3.1 Členění nákladů .....	17
1.3.2 Časové rozlišení nákladů .....	18
1.3.3 Obsahové vymezení účtových skupin nákladů.....	18
1.4 Způsob stanovení výsledku hospodaření a daňového základu.....	25
1.5 Vykazování nákladů.....	26
<b>2 Charakteristika nákladů České republiky z daňového hlediska.....</b>	<b>28</b>
2.1 Definice nákladů České republiky z daňového hlediska.....	28
2.2 Právní úprava – zákon o daních z příjmů.....	29
2.2.1 Základ daně z příjmů právnických osob .....	29
2.2.2 Sazba a výpočet daně, zdaňovací období.....	30
2.2.3 Položky odčitatelné od základu daně.....	31
2.2.4 Daňově neuznatelné náklady .....	33
2.2.5 Sleva na dani .....	34
2.2.6 Zálohy .....	35
<b>3 Charakteristika nákladů Německa z účetního hlediska.....</b>	<b>36</b>

3.1	Právní úprava nákladů Německa z účetního hlediska.....	36
3.2	Charakteristika nákladů.....	36
3.2.1	Členění nákladů .....	36
3.2.2	Obsahové vymezení účtových skupin nákladů.....	37
3.3	Způsob stanovení výsledku hospodaření a daňového základu.....	39
3.4	Vykazování nákladů.....	40
<b>4</b>	<b>Charakteristika nákladů Německa z daňového hlediska.....</b>	<b>41</b>
4.1	Právní úprava – zákon o daních z příjmů právnických osob .....	41
4.1.1	Základ daně z příjmů právnických osob .....	41
4.1.2	Sazba a výpočet daně, zdaňovací období.....	42
4.1.3	Solidární daň .....	42
4.1.4	Obchodní daň.....	42
4.1.5	Položky odčitatelné od základu daně.....	43
4.1.6	Daňově neuznatelné náklady .....	44
4.1.7	Zálohy .....	44
<b>5</b>	<b>Komparace účetních a daňových aspektů České republiky a Německa.....</b>	<b>45</b>
5.1	Komparace účetních aspektů České republiky a Německa.....	45
5.2	Komparace daňových aspektů České republiky a Německa.....	46
5.3	Vliv odpočtů na daňovou povinnost .....	50
<b>6</b>	<b>Daň z příjmů právnických osob z pohledu příjmů do státního rozpočtu.....</b>	<b>55</b>
6.1	Vývoj výnosů daně z příjmů právnických osob.....	55
6.2	Vývoj podílu daně z příjmů právnických osob na celkovém daňovém výnosu..	56
6.3	Vývoj podílu daně z příjmů právnických osob na jednu právnickou osobu ....	57
<b>7</b>	<b>Způsob stanovení výsledku hospodaření, základu daně a daňové povinnosti daně z příjmů právnických osob .....</b>	<b>59</b>

7.1	Výpočet výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daně z příjmů právnických osob v České republice .....	59
7.2	Výpočet výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daně z příjmů právnických osob v Německu.....	65
7.3	Shrnutí k výpočtu výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daně z příjmů právnických osob v České republice a Německu .....	68
<b>8</b>	<b>Analýza závislosti daňových nákladů na nákladech účetních .....</b>	<b>69</b>
	<b>Závěr .....</b>	<b>73</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>76</b>
	<b>Seznam tabulek .....</b>	<b>80</b>
	<b>Seznam obrázků.....</b>	<b>82</b>
	<b>Seznam použitých zkratk .....</b>	<b>83</b>
	<b>Seznam příloh.....</b>	<b>84</b>
	<b>Přílohy</b>	
	<b>Abstrakt</b>	
	<b>Abstract</b>	





# Úvod

Pro každou společnost je problematika nákladů velmi důležitá, jelikož těmito náklady je ponižován výsledek hospodaření a následná daň z příjmů právnických osob. Zároveň ale všechny účetní náklady nepředstavují náklady daňové a o tyto náklady je poté daňový základ navýšen. Práce proto bude zaměřena na problematiku nákladů z pohledu účetního i daňového. Bezesporu se jedná o aktuální téma pro každou účetní jednotku, jelikož pro ni představovaly, představují a představovat budou důležitou roli. Účetní jednotky, především ty větší či ovládané zahraniční společnosti, své náklady sledují průběžně pomocí různých reportů. Cílem účetních jednotek zpravidla bývá náklady minimalizovat a daňově optimalizovat.

S problematikou účetních a daňových nákladů úzce souvisí daň z příjmů právnických osob, kterou jsou účetní jednotky zatíženy. Daň je placena za zdaňovací období a představuje příjem do státního rozpočtu. Výnosy z této daně tvoří jeho podstatnou součást. Diplomová práce bude zaměřena nejen na deskripci této daně, ale také na praktický výpočet výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daňové povinnosti.

V práci bude celá problematika komparována se zahraničním státem. Komparační zemí bylo zvoleno Německo z důvodu jeho ekonomické vyspělosti a úspěšnosti. Jedná se o sousední stát České republiky, který je významným obchodním partnerem pro mnoho českých společností. Řada českých společností má německé společnosti jako mateřské, tedy jako ovládající osoby.

Práce nejprve obsahuje kapitoly zaměřené na popis problematiky účetních a daňových nákladů odděleně pro každou zemi. Poté je provedena komparace zjištěných účetních a daňových aspektů České republiky a Německa. Dále je práce zaměřena na vliv odpočtů na výši daňové povinnosti. Následující kapitola je zaměřena na vývoj výnosů z daně z příjmů právnických osob u zvolených zemí. Následuje kapitola pro znázornění stanovení výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daňové povinnosti na ilustrativním příkladu. Poté je práce zaměřena na míru korelace mezi stanovenými veličinami. Samotný závěr obsahuje shrnutí celé problematiky účetních a daňových nákladů i daně z příjmů právnických osob v obou zemích.

## Cíl práce a metodika

Cílem pro teoretickou část této práce je předložení souhrnu problematiky účetních a daňových nákladů v České republice a Německu, které mohou být podkladem pro účetní jednotky, ale také Českou republiku při změnách v dani z příjmů právnických osob. Dílčí cíl této práce je zaměřen na komparaci účetních a daňových aspektů mezi Českou republikou a Německem.

Hlavní cíl praktické části této práce je zaměřen na zjištění rozdílů účetních a daňových aspektů mezi Českou republikou a Německem. Dále vliv odpočtů na daňovou povinnost a stanovení průměrné výše odpočtů na vzorku společností. Cílem práce je také zjištění způsobu stanovení výsledku hospodaření, základu daně a daňové povinnosti v České republice a Německu.

Dalším cílem práce je ověření, zda existuje závislost mezi účetními a daňovými náklady v konkrétních společnostech za stanovené období. Zjištění této závislosti mezi proměnnými bude ověřováno pomocí stanovených hypotéz. Nulová hypotéza  $H_0$  bude charakterizována tvrzením, že model sestavený za zvolených proměnných je statisticky nevýznamný a nemůže být využit pro budoucí odhadování hodnot. Alternativní hypotéza  $H_1$  bude představovat tvrzení, že model je statisticky významný a lze jej využít pro odhadování budoucích hodnot. Síla závislosti mezi proměnnými bude určena pomocí Pearsonova korelačního koeficientu. Pokud bude zjištěn statisticky nevýznamný model, nebude tento model očišťován o hodnoty z důvodu délky trvání časové řady. Závislost bude sledována na 10 vybraných účetních společnostech, které se svou velikostí řadí mezi mikro či malé účetní jednotky. Stanoveným obdobím je rok 2016–2020. U mikro a malých společností se předpokládá vysoká závislost mezi proměnnými, jelikož účetní náklady jsou podkladem pro výpočet nákladů daňových. Odečtením nedaňových nákladů od nákladů účetních je získána výše daňových nákladů.

Posledním cílem praktické části této práce je zjištění míry korelace na větším vzorku společností s ručením omezeným. Vzorek bude obsahovat 1 000 mikro a malých společností. Míra korelace bude sledována za období 2016–2020. K získání dat bude využita databáze CrefoPort.

V práci budou použity následující metody:

- deskripce problematiky účetních nákladů,
- deskripce problematiky daňových nákladů,
- komparace účetních aspektů problematiky nákladů,
- komparace daňových aspektů problematiky nákladů,
- komparace vývoje podílu výnosů z daně z příjmů právnických osob a stanovených makroekonomických veličin,
- komparace způsobu stanovení výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daňové povinnosti u stanovených zemí,
- identifikace vztahu a určení míry závislosti účetních a daňových nákladů v mikro a malých účetních společnostech pomocí statistické korelace za stanovené období.

Jelikož tato práce začala být zpracovávána v roce 2021, je literární rešerše, a tudíž i komparace založená na deskripci účetních a daňových aspektů vztažena k předpisům platným v roce 2021.

Z pohledu české úpravy jsou mezi hlavní zdroje této práce zahrnovány zákon o účetnictví 563/1991 Sb. a zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb. Z německého pohledu poté Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z příjmů právnických osob) a Einkommensteuergesetz (zákon o daních z příjmů). Z důvodu čerpání ze zahraničních zdrojů byl používán německo-český slovník. Podstatné pojmy jsou v práci uvedeny dvojjazyčně pro případ neúplně správného překladu.

Jak již bylo zmíněno, diplomová práce nebude obsahovat problematiku pouze účetních a daňových nákladů České republiky, ale také problematiku Německa, se kterým bude provedena komparace. Celá práce bude zaměřena na české společnosti s ručením omezeným a jejich německé ekvivalenty Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).

Pro znázornění výpočtu základu daně, daňové povinnosti a výsledné daně je využita fiktivní společnost, která bude vykazovat průměrné hodnoty 10 sledovaných společností za rok 2020. Vzorkem jsou společnosti s ručením omezeným a jedná se o mikro a malé účetní jednotky.

Z důvodu rozdílné měny států je pro celou diplomovou práci stanoven jednotný kurz. Pro výpočty bude použit kurz k 31. prosinci 2020, který dle České národní banky byl 26,245.

Kurz bude matematicky zaokrouhlený na celé koruny, tedy na 26 Kč/€. Tento kurz je zvolen, jelikož podkladem pro fiktivní společnost jsou data z účetních závěrek za rok 2020.

Cílem práce je mimo jiné zjistit vliv odpočtů na daňovou povinnost a průměrnou výši těchto odpočtů na stanoveném vzorku v daném období. Vzorek bude obsahovat 10 společností totožných s těmi, které byly využity jako podklad pro definování fiktivní společnosti. Stanoveným obdobím je rok 2016–2020.

V rámci diplomové práce budou pro grafické znázornění používány spojnicové grafy.

V praktické části budou využity základní statistické nástroje, kterými jsou regresní a korelační analýza. K zpracování analýzy bude využit tabulkový procesor Microsoft Excel včetně nástroje Analýza dat. Nezávisle proměnnou  $y$  byla zvolena výše účetních nákladů a závisle proměnnou  $x$  výše nákladů daňových. Počet sledovaných společností je celkem 10. Pozorování bylo provedeno pro každou účetní jednotku zvlášť a bylo dáno délkou sledovaného období, tedy 5. Hladina spolehlivosti (označena jako  $\alpha$ ) byla v analýze stanovena na úrovni 5 %. Korelační analýza byla provedena přes Pearsonův korelační koeficient, který byl zjištěn příslušnou funkcí v tabulkovém procesoru Excel.

Zdrojem dat pro statistickou regresní a korelační analýzu je výkaz zisku a ztráty jednotlivých společností získaných na portálu Justice.cz. Výkaz zisku a ztráty u společností, které ho nemají zveřejněný na daném portálu, byl výkaz pro praktickou část této práce poskytnut společností BDO Czech Republic s.r.o. Data nejsou nijak pozměňována a jsou v celých tisících Kč. Účetní náklady jsou z výkazu získány jako Čistý obrat za účetní období snížený o Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) a daňové náklady jako Čistý obrat za účetní období snížený o Základ daně.

V roce 2016 vstoupila v platnost novela zákona o účetnictví, předchozí období by tak mohla výpočet zkreslit, proto nejsou použity hodnoty za období před rokem 2016.

Popis statistických vlastností vztahu mezi dvěma či více proměnnými je cílem regresní a korelační analýzy. K prvotní představě o rozdělení sledovaných proměnných slouží dvojrozměrný bodový graf či korelační tabulka. Graf často odhalí nelinearitu vztahu, přítomnost odlehklých hodnot či nehomogenitu a může obsahovat vynesenu přímku, která je proložena body metodou nejmenších čtverců (Hendl, 2009).

Dle Budíkové, Králové a Maroše (2010) je často v teoretické i praktické praxi pokládána otázka, zda jedna či více nezávisle proměnných ovlivňuje závisle proměnné. Cílem je získat nejen to, zda prediktory (nezávisle proměnné) ovlivňují sledovanou veličinu (závisle proměnné), ale také s jakou silou tyto faktory navíc působí. Často je také vyžadováno provádět predikci, tedy odhadovat hodnotu sledované veličiny za pomoci hodnot prediktorů. Úkolem regresní analýzy je nalézt model závislosti ve formě rovnice. Rovnice obsahuje neznámé parametry, které je potřeba odhadnout.

Svoboda, Gangur a Mičudová (2019) uvádí, že korelace představuje dopad změny nezávislého znaku na změnu závislé proměnné. Korelace platí pro znaky kvantitativní. Výsledkem může být pozitivní či negativní korelace. Pokud zvýšením hodnot jednoho znaku se zároveň zvýší i hodnoty druhého znaku, jedná se o kladnou korelaci. Naopak záporná korelace se projeví v situaci, kdy zvýšením hodnot jednoho znaku se zmenší hodnoty druhého znaku. Lineární závislost míry intenzity je vyjadřována výběrovým Pearsonovým korelačním koeficientem, který je označován  $r_{xy}$ . Tento koeficient měří těsnost závislosti dané přímkou. Pro korelační koeficient platí následující:

- $r_{xy} = 1$  přímá funkční lineární závislost
- $r_{xy} = -1$  nepřímá funkční lineární závislost
- $r_{xy} = 0$  lineární nezávislost
- $r_{xy} > 0$  pozitivní korelace
- $r_{xy} < 0$  negativní korelace

# 1 Charakteristika nákladů České republiky z účetního hlediska

## 1.1 Definice nákladů České republiky z účetního hlediska

Účelové vynaložení hospodářských prostředků a práce v peněžní formě představují náklady. Náklady vznikají v důsledku provedení jednotlivých operací v podnikatelské činnosti. Pro společnost náklady představují soubor spotřebovaných prostředků a práce za stanovené období. Náklady představují tokovou veličinu vyjádřenou za daný čas, vstup, začátek podnikatelské aktivity. Náklady pro společnost představují vztah společnosti k vnějšímu okolí (Skálová & Suková, 2021).

Ryneš (2021) doplňuje, že náklady se účtují do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Věcná a časová souvislost nákladů je v účetnictví zabezpečena prostřednictvím účtů časového rozlišení, rezerv a dohadných účtů, popřípadě opravnými položkami k aktivům.

## 1.2 Právní úprava nákladů České republiky z účetního hlediska

V České republice je účetnictví upraveno systémem předpisů, které jsou na úrovni zákonů a norem a jsou navazujícími na ostatní věcně právní předpisy a zákony. Komplexně tyto normy představují účetní systém (Ryneš, 2021).

Obrázek 1: Účetní regulace v České republice



Zdroj: Müllerová a Šindelář (2016)

### 1.2.1 Charakteristika zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Podnětem pro zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. v souladu s harmonizací českého práva a práva Evropské unie jsou evropské předpisy. Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. upravuje nejen rozsah vedení účetnictví, způsob vedení účetnictví, požadavky na průkaznost účetnictví, ale také rozsah a způsob zveřejňování účetních informací. Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. také formuluje podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. Účetnictví plní veřejnoprávní funkci, proto zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. upravuje i systém sankcí, které jsou prostředkem vynutitelnosti práva (Králová & Hejret, 2020).

Ryneš (2021) uvádí, že je zákon rozdělen do devíti částí. První část obsahuje obecná ustanovení, definuje subjekty veřejného zájmu, kategorie účetních jednotek a kategorie skupin účetních jednotek, vymezení pojmů aktiva, roční úhrn čistého obrátu či průměrný počet zaměstnanců a vymezuje také předmět účetnictví. Druhá část je zaměřena na rozsah a vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy. Třetí část se zabývá účetní závěrkou. Konkrétně rozvahovým dnem, použitím mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky, ověřováním účetní závěrky auditorem, výroční zprávou, způsoby zveřejňování, konsolidovanou závěrkou či účetními výkazy za Českou republiku. Čtvrtá část zákona o účetnictví se zabývá způsoby oceňování. Pátá část zákona řeší problematiku inventarizací majetku a závazků. Problematika úschovy účetních záznamů je řešena v části šesté, zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země jsou obsahem části sedmé. Předposlední část, tedy část osmá je zaměřena na uvádění nefinančních informací a poslední devátá část se nazývá ustanovení společná, přechodná a závěrečná.

Problematika nákladů je promítnuta téměř v každé části zákona o účetnictví. V první části je zmíněno, že náklady jsou předmětem účetnictví a účetní jednotky mají o nich povinnost účtovat podvojným zápisem do období, se kterým časově a věcně souvisí bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů v účetní závěrce a účetních výkazech je upraveno prováděcími právními předpisy. Dále první část zákona o účetnictví říká, že účetní jednotky jsou povinny účtovat o nákladech v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemného zúčtování. V případech, které jsou upravené účetními metodami, mohou účetní jednotky provádět vzájemné zúčtování. V druhé části zákona o účetnictví

je určeno, že směrná účtová osnova stanovuje uspořádání a označení účtových tříd, případně účtových skupin či syntetických účtů pro účtování o nákladech. Toto uspořádání musí být zajištěno sestavením účetní závěrky. Ve třetí části účetní závěrky je zmíněno, že nedílnou součástí každé účetní závěrky je výkaz zisku a ztráty, který zachycuje nejen náklady ale i výnosy za sledované období. I způsob oceňování ovlivňuje náklady účetní jednotky, jelikož způsob, kterým účetní jednotka oceňuje majetek i závazky se projeví současně i v nákladech. Poslední částí zákona o účetnictví, která obsahuje náležitosti vztahující se k účtování o nákladech, je pátá část zabývající se problematikou inventarizace majetku a závazků. V případě, kdy jsou při inventarizaci majetku a závazků zjištěny rozdíly mezi skutečným stavem a účetním stavem a skutečný stav je nižší než stav v účetnictví, rozdíl nazýváme mankem a má povahu nákladů. Pokud se jedná o manko u peněžních hotovostí a cenin označujeme ho jako schodek (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.).

### **1.2.2 Charakteristika prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví**

Skálová a Suková (2021) uvádí, že pro účetní jednotky, které účtují v soustavě podvojného účetnictví slouží k provádění některých ustanovení zákona o účetnictví, vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. Tato vyhláška obsahuje podrobnější rozpracování vybraných ustanovení zákona o účetnictví.

Ryneš (2021) doplňuje, že ve vyhlášce jsou do podrobnější úpravy zpracovány jednotlivé části konsolidované a individuální účetní závěrky pro podnikatele, její rozsah a příprava výroční zprávy. Dále jsou ve vyhlášce upraveny účetní metody spolu s metodami oceňování a jejich využití včetně metod konsolidačních, směrná účtová osnova, formát rozvahy a výkazu zisku a ztráty i popsání položek individuálních účetních závěrek.

### **1.2.3 Charakteristika Českých účetních standardů**

Pro zajištění souladu při aplikaci účetních metod účetními jednotkami, Ministerstvo financí na základě § 36 zákona o účetnictví tvoří České účetní standardy. Obsah standardů jsou popisy účetních metod nebo postupy účtování. Obsah standardů musí být vždy v souladu s ustanovením zákona o účetnictví či jiných právních předpisů. V momentě, kdy účetní jednotka postupuje dle standardů, předpokládá se, že splňuje ustanovení účetních metod dle zákona o účetnictví. Prováděcím právním předpisem Ministerstvo financí stanovuje pravidla pro tvoření a vydání standardů. Vydání standardů



je zveřejněno ve Finančním zpravodaji a ministerstvo spravuje registr všech vydaných standardů (Ryneš, 2021).

Ryneš (2021) navíc dodává, že Ministerstvo financí aktuálně vydalo celkem dvacet tři účetních standardů. Problematika nákladů je řešena ve standardu č. 019 – Náklady a výnosy. Standard je rozdělen na kapitoly: cíl, obsahové vymezení, postup účtování o nákladech, postup účtování o výnosech a zásady a účtování o nákladech a výnosech a jejich časové rozlišení. Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování nákladů a výnosů s účelem docílení shody při používání účetních metod účetními jednotkami v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou Ministerstva financí. V případě, kdy účetní jednotka účtuje o dani z přidané hodnoty (DPH) a účtuje tedy na příslušné účty účtové třídy 34 – Zúčtování daní a dotací, pak částka daně z přidané hodnoty není součástí nákladů. Obsahovému vymezení, které je součástí tohoto standardu, je z důvodu rozsáhlosti věnována samostatná kapitola 1.3.3.

### **1.3 Charakteristika účetních nákladů**

#### **1.3.1 Členění nákladů**

Na základě směrné účtové osnovy, z označení a uspořádání položek ve výkazu zisku a ztráty dělíme náklady na 2 hlavní skupiny, a to náklady provozní a finanční sféry. Jedná se o účelové členění nákladů. Provozní náklady zahrnují spotřebované nákupy, nakoupené služby, osobní náklady, daně i poplatky a jiné provozní náklady. Mezi jiné provozní náklady patří zejména zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu, mimořádné náklady v provozní oblasti, odpisy pohledávek či poskytnuté hmotné dary. Součástí finančních nákladů jsou náklady peněžního styku, především úroky, pojistné, kurzové ztráty, ale také tvorba a použití opravných položek k finančnímu majetku či tvorba a použití rezerv, které se týkají finančních nákladů. Mezi finanční náklady patří také poskytnuté finanční dary, schodky a škody na finančním majetku (Novotný, 2021).

Druhové členění nákladů je druhým způsobem, jak je možné náklady dělit. V rámci druhového členění nákladů je sledována prvotní forma nákladů při vstupu do hospodářské činnosti a poskytuje odpovědi na otázku, co bylo spotřebováno, na jaká určitá aktiva, nakupované služby či práce. Náklady v druhovém členění jsou součástí 5. účtové třídy

v účtové osnově pro podnikatelské subjekty. V tomto případě se jedná o externí náklady, které společnost získává pro své působení z vnějšího okolí (Skálová & Suková, 2021).

### **1.3.2 Časové rozlišení nákladů**

Ryneš (2021) uvádí, že časové rozlišení představují účetní případy, které jsou účtované na účtech 381–383. Na těchto účtech se časově rozlišují náklady v kontextu s konkrétním titulem, u kterých je známý účel vynaložené částky, částka a období, ke kterému je částka vztahována. V případě, že se jedná o stále opakující se výdaje či jde o nevýznamnou částku, která ponecháním v nákladech bez časového rozlišení neovlivní účel časového rozlišení a účetní jednotka se nesnaží o účelné upravování hospodářského výsledku, není nutné v těchto případech časové rozlišení používat.

Skálová a Suková (2021) dodávají, že o náklady příštích období jde v případě, kdy během účetního období vznikne výdaj, který se ale ekonomicky vztahuje až k budoucím obdobím či vzniklý náklad nemá ekvivalent v současných tržbách. V situaci, kdy se jedná o náklad příštích období, který lze přiřadit jen k jednomu konkrétnímu nákladovému účtu v účtové třídě 5, pro jeho zaúčtování je využíván účet 381 – Náklady příštích období. Různé náklady na určitý účel s ekonomickým dopadem až v budoucnu, budou zachyceny jako komplexní náklady příštích období účet 382. Časové rozlišení se využívá také u výdajů příštích období účet 383, zde jde o případy, kdy náklady, které souvisejí s běžným obdobím jsou uhrazeny až v příštích období. Příkladem může být nájemné placené pozadu. Na účtu 389 – Dohadné účty pasivní jsou zachyceny nevyfakturované dodávky za materiál, zboží, práce a služby. Jde o případ, kdy za tyto dodávky nedošla faktura, která by měla být součástí roční účetní závěrky.

### **1.3.3 Obsahové vymezení účtových skupin nákladů**

Celkový přehled účtové třídy 5, která je součástí účtového rozvrhu pro podnikatele a je zaměřena na náklady je součástí přílohové části této práce (Příloha A).

#### ***„Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy***

*501 – Spotřeba materiálu*

*502 – Spotřeba energie*

*503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek*

*504 – Prodané zboží“* (Portál POHODA, 2021)

Pro zaúčtování například nákupu kancelářských či hygienických potřeb, propagačního materiálu, knih a časopisů slouží účet 501. Účtování na účet 501 a 504 je závislé na zvoleném způsobu účtování zásob dle vnitřní směrnice. Účetní jednotkou může být zvolen způsob A či způsob B. Spotřeba pohonných hmot na základě knihy jízd, která je průkazným výkazem spotřeby je zaúčtována na účet 501, spotřeba energie na účet 502. Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek je součástí účtu 503. Příkladem je spotřeba vody a plynu jako výchozích surovin výroby či voda a elektřina k rozvodným účelům (Novotný, 2021).

Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy doplňuje, že při uplatnění způsobu A se během účetního období spotřeba položek materiálu a zboží účtuje na vrub náležitěho účtu, který je součástí účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy souvztažně se zápisem ve prospěch účtu zásob. V případě uplatňování způsobu B účtování zásob jsou v rámci účetního období náklady, které jsou tvořeny pořizovací cenou jednotlivých položek nákupu, zaúčtovány na vrub náležitých účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy.

### **„Účtová skupina 51 – Služby**

*511 – Opravy a udržování*

*512 – Cestovné*

*513 – Náklady na reprezentaci*

*518 – Ostatní služby“* (Portál POHODA, 2021)

Účtová skupina 51 – Služby představuje prvotní náklady za externí služby. To znamená výkony od jiných účetních jednotek. Náklady na reprezentaci jsou výjimkou, jedná se o účet, kde jsou účelově shromažďovány náklady vztahující se k reprezentaci a kde je účtováno i o vlastních výkonech, které jsou využívány pro účely reprezentace. Drobný nehmotný majetek, který účetní jednotka nepovažuje za majetek dlouhodobý na základě § 6 odst. 2 písm. b) vyhlášky, se účtuje také na příslušný účet účtové skupiny 51 – Služby (Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy).

### **„Účtová skupina 52 – Osobní náklady**

*521 – Mzdové náklady*

*522 – Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti*

*523 – Odměny členů orgánů obchodních korporací*

*524 – Zákonné sociální pojištění a zdravotní pojištění*

*525 – Ostatní sociální a zdravotní pojištění*

*526 – Sociální náklady individuálního podnikatele*

*527 – Zákonné sociální náklady*

*528 – Ostatní sociální náklady“ (Portál POHODA, 2021)*

Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy uvádí, že na účty účtové skupiny 52 – Osobní náklady jsou zaneseny veškeré položky spojené se zaměstnanci společnosti, a to včetně příjmů členů družstva a společníků obchodní korporace ze závislé činnosti.

Novotný (2021) dodává, že mzdové náklady představují peněžní a naturální mzdu, prémie a odměny, dohody mimo pracovní poměr a například odstupné. Náklady na sociální a zdravotní pojištění, které je zákonné, je účtováno na účet 524 – Zákonné sociální pojištění a zdravotní pojištění. Pro pojištění nad rámec je využíván účet 525 –Ostatní sociální pojištění a zdravotní pojištění. Příspěvek na stravování či náklady na péči o zaměstnance jsou nákladem zákonným a jsou účtovány na účet 527 – Zákonné sociální náklady.

### **„Účtová skupina 53 – Daně a poplatky**

*531 – Daň silniční*

*532 – Daň z nemovitých věcí*

*538 – Ostatní daně a poplatky“ (Portál POHODA, 2021)*

Daně, poplatky a doměrky daní, které jsou zaúčtované účetní jednotkou jako náklady s výjimkou daně z příjmů jsou zachycovány na příslušných účtech účtové skupiny 53 – Daně a poplatky. Mezi ostatní daně a poplatky spadá daň dědická, darovací i daň z nabytí nemovitých věcí. Doměrky z těchto daní a poplatky například ve formě kolků jsou zachyceny také na účtu 538 – Ostatní daně a poplatky (Novotný, 2021).

### **„Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady**

*541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*

*542 – Prodaný materiál*

*543 – Poskytnuté dary*

*544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení*

*545 – Ostatní pokuty a penále*

*546 – Odpis pohledávky*

*547 – Mimořádné provozní náklady*

*548 – Ostatní provozní náklady*

*549 – Manka a škody z provozní činnosti“ (Portál POHODA, 2021)*

Dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy je na vrub účtu 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku účtován rozdíl, který vzniká mezi cenou prodávaných předmětů, které jsou zaneseny na účtech účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek a 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, a utvořenými oprávkami.

Novotný (2021) uvádí, že účetní operace spojené s prodaným materiálem jsou zaneseny na účet 542 – Prodaný materiál. Dary, které jsou poskytnuté v peněžní i hmotné formě včetně DPH jsou účtovány na účet 543 – Poskytnuté dary. Dále skupina 54 – Jiné provozní náklady obsahuje účet 544 – pro smluvní pokuty a úroky z prodlení, 545 – ostatní pokuty a penále, 546 – odpisy pohledávek, 548 – ostatní provozní náklady a 549 – manka a škody v provozní oblasti.

***„Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti***

*551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*

*552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů*

*554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv*

*555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období*

*557 – Zúčtování oprávký k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku*

*558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek*

*559 – Tvorba a zúčtování opravných položek“ (Portál POHODA, 2021)*

Účtování položek, které se týkají provozní (běžné činnosti), nejsou zde tedy zahrnuty náklady finanční a mimořádné a k nim vztahující se opravné položky, jsou zachyceny v účtové skupině 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (Český účetní standard pro podnikatele č.019 – Náklady a výnosy).

Pro zaúčtování účetních odpisů slouží účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Požadavky k odepisování dlouhodobého majetku ukládá přímo zákon o účetnictví, na základě, jehož ustanovení se odepisuje dlouhodobý hmotný majetek, který je vykazován v položkách rozvahy B.I. Dlouhodobý hmotný majetek a B.II. Dlouhodobý hmotný majetek, s výjimkou položky B.II.1.1. Pozemky a uměleckých děl a sbírek, které jsou v položce B.II.4.3. Jiný dlouhodobý majetek. Zmíněný majetek odepisuje účetní jednotka s vlastnickým nebo jiným právem, anebo účetní jednotka, která hospodáří se státním majetkem, respektive s majetkem územních samosprávných celků, pokud v zákoně o účetnictví není stanoveno jinak. Na základě zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky se dlouhodobý majetek odepisuje v průběhu jeho užívání. Odpis může být vyjádřen ve vazbě na čas nebo na výkony, podle odpisového plánu a odpisy jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru. Zákon o účetnictví zmiňuje, že je povinností účetní jednotky sestavit odpisový plán. Maximální doba odepisování a přímá vazba odpisů na opotřebení majetku není omezena. Za vhodné se považuje stanovit částky odpisů v takové výši, aby byly rozloženy na dobu životnosti aktiva. Doba životnosti aktiva představuje dobu, po kterou je aktivum používané a přináší účetní jednotce ekonomický prospěch. Účetní odpisy jsou zcela v pravomoci účetní jednotky, ale mělo by být věrně zobrazeno opotřebení odepisovaného majetku v ekonomickém vyjádření. Účetní odpisy jsou děleny na časové a výkonové. Časové jsou dále rozdělovány na lineární a zrychlené – zde se jedná o stupňové odpisy či totožné odpisy ze zůstatkové ceny. Výkonové odpisy jsou stanoveny na základě množství produkce, odpracované doby nebo vykázaného využití. Příkladem jsou ujeté kilometry či spotřebované kilowatthodiny (Novotný, 2021).

Do účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti patří i zaúčtování tvorby rezerv, které se vztahují k provozní oblasti. Výjimkou jsou rezervy na daň z příjmů. Je účtováno na vrub se souvztažným zápisem ve prospěch náležitého účtu účtové skupiny 45 – Rezervy. Ve prospěch náležitého účtu je poté účtováno použití rezerv či jejich zrušení na základě nepotřebnosti

vztahující se k oblasti provozní opět s výjimkou rezervy na daň z příjmů. Dále je v této účtové skupině účtováno o tvorbě komplexních nákladů příštích období, které představují náklady vztahující se sumárně k existujícímu účelu. Souvztažný zápis je proveden ve prospěch účtové skupiny 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv. Na vrub účtů účtové skupiny 55 je také účtováno o tvorbě opravných položek, které se vztahují k provozní oblasti účetní jednotky, se souvztažným zápisem ve prospěch náležítého účtu účtových skupin 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku, 19 – Opravné položky k zásobám a 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zaúčtování (Český účetní standard pro podnikatele č.019 – Náklady a výnosy).

Skálová a Suková (2021) doplňují, že opravná položka se týká vždy určitého aktiva a vyznačuje ji individuální charakter. Jedná se o dočasné snížení hodnoty aktiva, jak se jeví ke dni účetní závěrky a jde o nepřímou formu snížení hodnoty aktiva. V případě, že zanikne důvod pro snížení hodnoty, je opravná položka zrušena. Opravná položka je vždy tvořena za účelem snížení hodnoty aktiva, jelikož tvoření opravné položky za účelem zvýšení hodnoty aktiva je zakázáno. Na základě rozhodnutí každé účetní jednotky jsou opravné položky účtované průběžně či k roční účetní závěrce.

### **„Účtová skupina 56 – Finanční náklady**

*561 – Prodané cenné papíry a podíly*

*562 – Úroky*

*563 – Kurzové ztráty*

*564 – Náklady z přecenění majetkových cenných papírů k obchodování*

*565 – Poskytnuté dary (peněžní)*

*566 – Náklady z finančního majetku*

*567 – Náklady z derivátových operací*

*568 – Ostatní a mimořádné finanční náklady*

*569 – Manka a škody na finančním majetku“ (Portál POHODA, 2021)*

Mezi finanční náklady účetní jednotky jsou řazeny pořizovací ceny prodaných cenných papírů a podíly, bankovní úroky počítaje úroky ze zápůjček, dluhopisů ve věčné a časové souvislosti, kurzové ztráty, náklady, které vznikají z přecenění cenných papírů určených účetní jednotkou k obchodování a mimořádné finanční náklady. Poskytnuté dary ve

finanční oblasti či ostatní finanční náklady z peněžního styku představují ostatní finanční náklady. V účtové skupině 56 – Finanční náklady jsou také účtovány manka a škody, které vzniknou na finančním majetku (Novotný, 2021).

### ***„Účtová skupina 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti***

*574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv*

*579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti“* (Portál POHODA, 2021)

Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční činnosti je účtována tvorba rezervy, která se vztahuje k finančním nákladům, kromě rezervy na daň z příjmů, souvztažně ve prospěch příslušného účtu rezerv z účtové skupiny 45 – Rezervy. Použití či zrušení těchto rezerv je účtováno opačným způsobem než tvorba. Dále je v účtové skupině 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti účtováno o tvorbě opravných položek ve finanční oblasti na vrub souvztažně se zápisem ve prospěch příslušného účtu opravných položek, 09 – Opravné položky k poskytnutým zálohám a závdavkům, k dlouhodobému finančnímu majetku či skupina 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku. I v tomto případě prohozením účtu ze zápisu tvorby rezervy či opravné položky ve finanční oblasti na vrub a ve prospěch je dosaženo částečného či úplného rozpuštění opravných položek (Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy).

### ***„Účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace***

*581 – Změna stavu nedokončené výroby*

*582 – Změna stavu polotovarů*

*583 – Změna stavu výrobků*

*584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat*

*585 – Aktivace materiálu a zboží*

*586 – Aktivace vnitropodnikových služeb*

*587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku*

*585 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku“* (Portál POHODA, 2021)



V této účtové skupině jsou zachycovány náklady a jejich snížení při změnách stavu zásob z vlastní činnosti během běžného účetního období, a proto konečné stavy těchto účtů mohou vykazovat i zápornou hodnotu. Ke snížení nákladů dojde při zvýšení stavu zásob, a naopak ke zvýšení nákladů dojde na základě snížení stavu zásob. K účtování slouží samostatné účty pro změny stavu nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a mladých a ostatních zvířat. V účtové skupině 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace dochází i k účtování aktivace výkonů, které vznikají ve vlastní činnosti, pro tvorbu zásob či dlouhodobého majetku. Tyto účty vykazují záporné hodnoty a jde o aktivaci nákladů na materiál a zboží, vnitropodnikových služeb – především dopravy, dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (Novotný, 2021).

#### ***„Účtová skupina 59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů***

*591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná*

*592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená*

*595 – Dodatečné odvody daně z příjmů*

*596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům*

*597 – Převod provozních nákladů*

*598 – Převod finančních nákladů*

*599 – Změna stavu rezervy na daň z příjmů“ (Portál POHODA, 2021)*

Novotný (2021) uvádí, že účtování v účtové skupině 59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů se vztahuje k uzávěrkovým operacím, kdy se kromě účetnictví (v daňovém přiznání k dani z příjmů) zkoumá výsledek vztahu ke státu, a to z titulu daně z příjmů. Na účtu 591 se jedná o výši splatné daně a o výši odložené daně je účtováno na účtu 592. Eventuální doměrky a vratky daně z příjmů za léta předešlá jsou na účtu 595. Je možné i vytvoření rezervy na daň z příjmů, kdy tvorbu a využití rezervy na daň z příjmů je možné účtovat jako splatnou daň. Pro případný převod provozních nákladů do finančních nákladů a převod opačný slouží účty 597 – Převod provozních nákladů a 598 – Převod finančních nákladů.

## **1.4 Způsob stanovení výsledku hospodaření a daňového základu**

Výsledek hospodaření a daňový základ jsou dva rozlišné pojmy, které je nutné rozlišovat. Výsledek hospodaření je zjištěn porovnáním účetních nákladů a výnosů. Toto porovnání

během účetního období je zjištěno ve výkazu zisku a ztráty. V případě, kdy účetní jednotka vykazuje výnosy vyšší než náklady, jedná se o účetní zisk, v opačném případě se jedná o účetní ztrátu. Koncem účetního období je výpočet výsledku hospodaření proveden na účtu zisku a ztráty (Skálová & Suková, 2021).

Skálová a Suková (2021) dále uvádí, že po úpravách výsledku hospodaření o částky, které dle zákona o daních z příjmů nelze do nákladů zahrnout či jsou v nákladech zahrnuty v neodpovídající výši, a o částky, které neoprávněně zkracují příjmy, vzniká daňový základ. Existují druhy nákladů, jejichž rozsah je limitován či omezen zákonem o daních z příjmů nebo jinými předpisy. V tomto případě účetní jednotka může tyto náklady pro stanovení základu daně uplatnit maximálně v prokazatelné a stanovené výši. Příkladem mohou být náklady vynaložené na služební cesty, které musí být doloženy doklady potvrzující uskutečnění služebních cest a výše těchto nákladů musí odpovídat stanoveným limitům v zákoně o cestovních náhradách.

## 1.5 Vykazování nákladů

Ryneš (2021) uvádí, že výkaz zisku a ztráty (neboli výsledovka) představuje stupňovitě spořádaný přehled nákladů a výnosů účetní jednotky spolu s náležitými mezisoučty dílčích stupňů. Tyto dílčí stupně představují úroveň hospodaření společnosti v provozní hospodářské a finanční činnosti. Tyto dvě složky, tedy provozní a finanční výsledek hospodaření, včetně daně z příjmů tvoří výsledek hospodaření účetní jednotky za účetní období, které je právě sledováno. Pořadí a označení položek výkazu zisku a ztráty je definováno v příloze č. 2 a 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. Příloha č. 2 se zabývá druhovým členěním a příloha č. 3 účelovým členěním. Výkaz zisku a ztráty v druhovém i účelovém členění je součástí přílohové části této práce (Příloha B a C).

Výkaz zisku a ztráty zobrazuje detailní rozklad výsledku hospodaření, který je položkou účetního výkazu rozvaha. Tento výkaz poskytuje podrobné informace o dílčích položkách výnosů, nákladů a o jejich výši. Výkaz zisku a ztráty má svoji primární strukturu, kde jsou zachyceny výnosy a náklady vždy za daný časový interval, kterým nejčastěji bývá celé účetní období (Novotný, 2021).

Dle Strakošové (2022) účetní jednotky pro sestavení výkazu zisku a ztráty mohou využít druhového či účelového členění. Finanční oblast výkazu zůstává pro obě metody téměř totožná. Odlišnosti jsou jen v provozní oblasti výkazu. Výnosy účetní jednotky jsou ve

výkazu zisku a ztráty v provozní části u zkráceného rozsahu označovány římskými číslicemi. V druhovém členění je hodnota tržeb z prodeje výrobků a služeb i tržby z prodeje zboží rozdělena do dvou položek, zatímco u účelového členění je celková výše tržeb součástí pouze prvního řádku. Rozdílné jsou položky pro vykazování nákladů. Výkaz zisku a ztráty dle účelového členění v provozní části ve zkráceném rozsahu obsahuje mezisoučet hrubého zisku nebo ztráty a poté výpočet provozního výsledku hospodaření, zatímco při druhovém členění v provozní části ve zkráceném rozsahu dochází pouze k jedinému výpočtu, a to provoznímu výsledku hospodaření bez mezisoučtu.

V plném rozsahu výkazu zisku a ztráty sestavují nejen obchodní společnosti, ale také velké účetní jednotky, střední účetní jednotky anebo mikro a malé účetní jednotky s povinným auditem. Naopak ve zkráceném rozsahu výkaz zisku a ztráty sestavují malé či mikro účetní jednotky v případě, kdy nejsou obchodní společnostmi a nemají povinnost auditu (Hruška, 2021).

## **2 Charakteristika nákladů České republiky z daňového hlediska**

Hnátek (2021) uvádí, že problematika daňové uznatelnosti nákladů je jednou z nejčastěji řešených otázek ve finančních účtárnách, jelikož jde o jedno z klíčových témat v oblasti daně z příjmů právnických osob. Pokud dojde k daňové kontrole z hlediska daně z příjmů právnických osob je zpravidla u každé kontroly zkoumáno, který náklad je daňově uznatelný, a který nikoliv.

### **2.1 Definice nákladů České republiky z daňového hlediska**

U účetních nákladů, které jsou součástí 5. účtové třídy v účtové osnově pro podnikatele, je zachycen každý úbytek aktiv účetní jednotky a v zásadě nejsou v potaz brány ustanovení daňových předpisů. V tomto případě je cílem zachytit věrně veškeré úbytky majetku účetní jednotky vynaložené v podnikatelské činnosti, stejně jsou zachyceny i předpokládané ztráty, znehodnocení či rizika, které mohou účetní jednotce z aktiv a závazků vzniknout. V nákladech jsou zahrnuty i tvorby rezerv, daň z příjmů a opravné položky. Tyto zmíněné účetní případy způsobují snížení majetku účetní jednotky a každé takové snížení se promítne do 5. účtové třídy. Výše těchto účetních nákladů ale není totožná s výší pro daňové účely (Skálová & Suková, 2021).

Při uplatňování daňových nákladů je nutno vycházet ze základního pravidla, tzv. generální klauzule, které je obsaženo v zákoně o daních z příjmů v ustanovení § 24 odst. 1 a § 25 odst. 1 a jde o jedno z nejdůležitějších ustanovení zákona o daních z příjmů. V ustanovení § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze najít řadu nákladů, které pro daňové účely není možné uznat. Z textu obsaženého v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že u nákladů daňově uznatelných musí být splněno, že se jedná o náklady, které souvisejí s dosahovanými příjmy. Jde tedy o náklady, které účetní jednotce slouží k zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Dále je nutno splnit, aby se jednalo o náklady, které se odečtou ve výši, která je poplatníkem prokazatelná. Z toho plyne, že v případě daňového řízení vynaložení těchto nákladů musí být řádně prokázáno poplatníkem (Hnátek, 2021).

## **2.2 Právní úprava – zákon o daních z příjmů**

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů upravuje daň z příjmů fyzických osob i daň z příjmů právnických osob a zpracovává příslušné předpisy Evropské unie. Zákon je rozdělen do několika ucelených částí. V následujících podkapitolách bude podrobněji zpracována druhá část zákona o daních z příjmů, která je obsažena v § 17 – 21a. V této části zákona je upravena daň z příjmů právnických osob. Dále bude podrobněji zpracována třetí část zákona o daních z příjmů, která obsahuje společná ustanovení a je zpracována v § 21b – 38fa (Marková, 2021).

### **2.2.1 Základ daně z příjmů právnických osob**

Dle Brychty a Vychopeně (2017) je základem daně rozdíl mezi příjmy (bez příjmů, které nejsou předmětem daně či jsou od daně osvobozené) a výdaji, kdy je respektována věcná a časová zásada souvislosti v daném zdaňovacím období. Pro účetní jednotku příjmy představují výnosy a výdaje náklady a jejich rozdíl je výsledkem hospodaření.

Výsledek hospodaření je transformován na daňový základ. Prvním krokem transformace jsou úpravy, které jsou stanovené v § 23 odst. 3–17 zákona o daních z příjmů. Jde o ustanovení zvyšující či snižující základ daně a upravující možnost snížení daně. Výsledek hospodaření je navýšen o částky, které neoprávněně zkracují příjmy nebo částky, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do výdajů (nákladů). Naopak ke snížení výsledku hospodaření dojde o částku sociálního a zdravotního pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, o které byl navýšen výsledek hospodaření u poplatníka vedoucího účetnictví. Poplatník může snížit výsledek hospodaření o částky, o které nebyly správně navýšeny příjmy či částky, které nejsou zahrnuté do nákladů, ale které je na základě zákona o daních z příjmů možné do nákladů zahrnout (Zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb.).

Marková (2021) uvádí, že druhý krok představuje aplikování dalších úprav, které sníží základ daně. Mezi úpravy snižující základ daně jsou řazeny odčitatelné položky a poskytnuté bezúplatné plnění. Položky odčitatelné od základu daně jsou podrobněji zpracovány v kapitole 2.2.3 Položky odčitatelné od základu daně.

Marková (2021) dále uvádí, že snížení daně o poskytnuté bezúplatné plnění je charakterizováno v § 20 zákona o daních z příjmů. Poplatník si může od sníženého základu daně odečíst hodnotu, která představuje bezúplatné poskytnuté plnění alespoň ve

výši 2 000 Kč a zároveň lze odečíst maximálně 10 % ze základu daně, který je snížený dle § 34.

Hájková (2022) doplňuje, že maximální výše uplatnění bezúplatného plnění pro rok 2020 a 2021 je dle novely č. 39/2021 Sb. stanovena na 30 % ze základu daně.

Dle Vančurové, Láchové a Zídkové (2022) je základ daně zjištěn z výsledku hospodaření před zdaněním, který je získán odečtením nákladů od výnosů. Výsledek hospodaření před zdaněním je poté ponížen o osvobozené příjmy, příjmy nezahrnované do základu daně, nedaňové rezervy a opravné položky. Výsledek hospodaření je naopak navýšen o účetní náklady, které nejsou daňově uznatelnými a navýšen či ponížen o částku vyloučených zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají pouze v případě, kdy byly zaplacený. Schéma stanovení základu daně v České republice je součástí přílohové části této práce (Příloha D).

### **2.2.2 Sazba a výpočet daně, zdaňovací období**

Marková (2021) uvádí, že sazba daně u právnických osob je stanovena na 19 %. Daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně. Základ daně je snížen o odčitatelné položky a položky, které snižují základ daně. Základ daně je zaokrouhlen na celé tisíce Kč dolů. Sazba a výpočet daně je stanoven v § 21 zákona o daních z příjmů. Zdaňovací období je součástí § 21a zákona o daních z příjmů. U daně z příjmů právnických osob je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, tedy období od 1. 1. – 31. 12., nebo hospodářský rok, kdy se jedná o 12 po sobě jdoucích měsíců začínající jiným měsícem než leden, účetní období, které je delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. Poslední možností zdaňovacího období je období ode dne proběhnutí fúze, rozdělení obchodní korporace, přesunu jmění na společníka účetní jednotky do konce kalendářního roku či hospodářského roku, ve kterém proběhla přeměna či přesun jmění a staly se účinnými.

Dle Vančurové, Láchové a Zídkové (2022) proces získání výše daně je následující. Od základu daně jsou nejdříve odečteny daňová ztráta, odpočet výdajů na výzkum a vývoj a odpočet na podporu odborného vzdělávání, pokud má účetní jednotka na tyto odpočty nárok. Poté je proveden mezisoučet, jelikož maximální výše bezúplatného plnění, které bylo poskytnuto na veřejně prospěšné účely, je ověřována na základu daně očištěného o odpočty. Pokud je od mezisoučtu odečtena výše bezúplatného plnění je získán základ daně ponížený o odčitatelné položky, který je zaokrouhlen na celé tisícikoruny dolů. Tento základ je vynásoben příslušnou daňovou sazbou a tato daň může být navíc ponížena

ještě o slevu na dani, po jejím odečtení dochází k získání výsledné daně, kterou je daná účetní jednotka povinna za dané účetní období zaplatit. Schéma stanovení daně z příjmů právnických osob je součástí přílohouvé části této práce (Příloha E).

### **2.2.3 Položky odčitatelné od základu daně**

#### **Daňová ztráta**

Základ daně může být ponížen o daňovou ztrátu. Daňové subjekty vzhledem ke koronavirové krizi získaly možnost uplatnit daňovou ztrátu zpětně. Do roku 2020 bylo pravidlo, že lze odečíst daňovou ztrátu od základu daně v 5 zdaňovacích obdobích, která následují. Základním principem pro uplatnění ztráty byl fakt, že daňový subjekt musel mít v dalších letech zisk, a pokud zisk v 5 zdaňovacích obdobích nevygeneroval, přišel o možnost uplatnění daňové ztráty. Pro zpětné uplatnění ztráty existují dvě omezení, omezení dvěma předchozími obdobími pro zdanění a omezení výší daňové ztráty, které je možné zpětně uplatnit. Výše je 30 mil. Kč. Spolu se zpětným uplatněním byla přijata i možnost vzdát se práva na uplatnění daňové ztráty, a to v letech následných po období, ve kterém se ztráta uskutečnila (Klíma, 2021).

#### **Odpočet na podporu výzkumu a vývoje**

Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů při odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je důležité, zda výdaje vynaložené na podporu výzkumu a vývoje za předchozí období, které je stejně dlouhé jako aktuální, byly vynaloženy a zda byl za ně uplatněn odpočet. Cílem je zvýhodnit případy, kdy výdaje na podporu výzkumu a vývoje mají rostoucí tendenci. Výše odpočtu je pak stanovena jako součet:

- 100 % výdajů, které nepřevyšují úhrn výdajů, které byly vynaloženy v předchozím období a
- 110 % výdajů, které převyšují úhrn výdajů, které byly vynaloženy v předchozím období.

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje lze odečíst nejdéle ve třetím zdaňovacím období po období, ve kterém vznikl. Důvodem pro pozdější odpočet je nízký základ daně či daňová ztráta (Marková, 2021).

Dále Marková (2021) uvádí, že odpočet může zahrnovat náklady, které jsou poplatníkem vynaloženy při realizaci projektu na výzkum a vývoj, a to konkrétně na teoretické a experimentální práce, konstrukční a projekční práce, výpočty, návrhy technologií či

náklady na výrobu funkčního vzorku nebo prototypu výrobku či jeho části, které jsou souvisejícími s realizací projektu výzkumu a vývoje. Je potřeba, aby výdaje vynaložené na výzkum a vývoj pro zahrnutí do odpočtu byly výdaji (náklady) na dosažení, udržení a zajištění příjmů a nebyly evidovány společně s ostatními náklady. Je tedy důležitá oddělená evidence a v případě, pokud tyto náklady s realizací projektů zaměřených na výzkum a vývoj souvisejí pouze částečně je zohledněna pouze poměrná část. Naopak mezi náklady, které nelze považovat za výdaje vynaložené na výzkum a vývoj řadí § 34b odst. 2 zákona o daních z příjmů licenční poplatky či náklady, na které byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů či úplatu u finančního leasingu na hmotnou movitou věc, která je související s realizací projektu na výzkum a vývoj. Pro uplatnění odpočtu je důležitá projektová dokumentace. Náležitosti dokumentace jsou specifikovány v § 34c zákona o daních z příjmů. Odpočet je možné uplatnit až za období, kdy je ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání tato projektová dokumentace schválena.

### **Odpočet na podporu odborného vzdělávání**

Brychta a Vychopeň (2017) uvádí, že odborným vzděláváním se rozumí vzdělávací činnost na základě praktického vyučování, odborné praxe či části studijního akreditovaného vysokoškolského programu, které je uskutečňováno na pracovišti osoby s oprávněním k činnosti a tato činnost souvisí s daným studijním programem. Poplatník musí mít se školou uzavřenou smlouvu o rozsahu, obsahu a podmínkách praktického vyučování.

Odpočet na podporu odborného vzdělávání je stanoven jako součet:

- odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a
- odpočtu na podporu výdajů, které jsou vynaloženy na žáka či studenta v rámci odborného vzdělávání.

Odpočet na podporu odborného vzdělávání lze odečíst nejdéle ve třetím zdaňovacím období po období, ve kterém vznikl. Důvodem pro pozdější odpočet je daňová ztráta či nízký základ daně (Marková, 2021).

### **Odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání**

Brychta a Vychopeň (2017) uvádí, že problematiku odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání upravuje § 34g zákona o daních z příjmů. Tento odpočet vznikl za účelem podpoření pořízení nového majetku, který bude sloužit k podnikání. Pro uplatnění



je potřeba splnit, že majetek je vymezen ve smlouvě o odborném vzdělávání a jedná se o majetek hmotný, který je zařazen v 1., 2. či 3. odpisové skupině či se jedná o software. Zmíněný majetek musí být pořízen koupí či na finanční leasing. Pokud je poplatník prvním vlastníkem a majetek je pořízen za účelem odborného vzdělávání lze u majetku, který je pro odborné vzdělávání využit více než 50 % jeho doby provozu ve třech po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, uplatnit odpočet ve výši 110 % vstupní ceny majetku. V případě, kdy doba provozu majetku je v rozsahu 30 % a 50 % pak je možné uplatnit odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání ve výši 50 % vstupní ceny majetku. Maximální výše odpočtu v daném období je dána součinem 5 000 Kč a počtem hodin odborného vzdělávání.

### **Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka či studenta v rámci odborného vzdělávání**

Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka či studenta v rámci odborného vzdělávání je zpracován v § 34h zákona o daních z příjmů a jeho výše je dána součinem 200 Kč a počtem hodin, které byly v období na pracovišti poplatníka v rámci odborného vzdělávání uskutečněny (Marková, 2021).

#### **2.2.4 Daňově neuznatelné náklady**

Hnátek (2021) uvádí, že co nelze uznat jako daňový náklad, je obsaženo v ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů. Jedná se o náklady, které sice s podnikáním souvisejí, ale z pohledu daňového zákona je nelze akceptovat. Neuznání je možné i u nákladů, které v § 25 nejsou uvedeny, a to na základě jiných ustanoveních zákona o daních z příjmů. Důvodem pro daňové neuznání nákladu nejčastěji bývá nesplnění některé z podmínek stanovené v § 24 pro jeho uznání. Důvodem může být také fakt, že poplatník nebude schopen prokázat vynaložení nákladu za účelem dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Příkladem je zahraniční cesta, kdy poplatník není schopen prokázat příčinné souvislosti mezi zahraniční cestou a podnikatelskou činností.

Daňově neuznatelné náklady stanovené v § 25 zákona o daních z příjmů lze rozdělit na tři základní skupiny:

- výdaje vynaložené na pořízení majetku,
- výdaje se sankční povahou,
- ostatní.

Výdaje se sankční povahou charakterizují penále, sociální a zdravotní pojištění podnikatelů, pokuty, manka a škody, úroky či vybrané nepeněžní plnění, které je poskytováno zaměstnanci zaměstnavatelem. Mezi skupinu ostatních daňově neuznatelných nákladů patří dary, odpisy pohledávek, náklady na reprezentaci, účetní opravné položky či náklady vynaložené na držbu podílů u dceřiné společnosti. Na základě podmínek stanovených v ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) může poplatník transformovat daňově neuznatelné náklady na náklady daňově uznatelné. Toto ustanovení je uplatněno v případě, že se jedná o náklady, které nesplňují podmínku vynaložení nákladů za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale tyto náklady jsou určeny k přeúčtování v plné výši či její části jiné osobě či je tato osoba osobou povinnou uhradit náklady na základě závazku či jiného právního předpisu. Úhrada z tohoto přeúčtování či úhrada předpisu je pouze do výše příjmů (výnosů) (Hnátek, 2021).

#### **2.2.5 Sleva na dani**

Dle § 35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů si právnická osoba za zdaňovací období může snížit daň o slevu na zaměstnance se zdravotním postižením či o slevu na dani formou investičních pobídek.

#### **Sleva na zaměstnance se zdravotním postižením**

Marková (2021) uvádí, že poplatník si daň může snížit o:

- částku 18 000 Kč za každou zaměstnanou osobu se zdravotním postižením 1. a 2. stupně invalidity a poměrnou část ze stanovené částky, pokud výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením v 1. a 2. stupni je desetinné číslo,
- částku 60 000 Kč za každou zaměstnanou osobu se zdravotním postižením 3. stupně likvidity a poměrnou část ze stanovené částky, pokud výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením ve 3. stupni je desetinné číslo.

Klíčovým je pro uplatnění slevy hodnota průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením či počtu zaměstnanců s těžkým zdravotním postižením za dané zdaňovací období (Marková, 2021).

Dle Děrgela (2022) je hodnota průměrného ročního přepočteného počtu vyjádřena jako podíl celkového počtu hodin, které vyplývají zaměstnancům se zdravotním postižením ze

sjednané pracovní doby. Tato doba je stanovena po dobu trvání pracovního poměru a celkového ročního fondu pracovní doby, který představuje počet hodin, který by dle zákoníku práce měl za rok odpracovat zaměstnanec s plnou pracovní dobou. Do délky trvání pracovního poměru není zahrnována mateřská nebo rodičovská dovolená, služba v ozbrojených silách či dlouhodobé uvolnění pro výkon veřejné funkce. Pro zaměstnance se zdravotním postižením a zaměstnance s těžším zdravotním postižením je poměr vypočítáván odděleně a výsledek je zaokrouhlen na dvě desetinná místa. Hodnota průměrného ročního přepočteného počtu je poté vynásobena příslušnou výší slevy.

### **Sleva na dani formou investičních pobídek**

V situaci, kdy je poplatníkovi poskytnutý příslib investiční pobídky na základě zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), je možné poplatníkem uplatnit slevu na dani formou investičních pobídek. Pro uplatnění je potřeba splnění podmínek, které jsou vymezeny v § 35a odstavce 2 v zákoně o daních z příjmů (Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.).

#### **2.2.6 Zálohy**

Zálohy na daň z příjmů jsou placeny v průběhu zálohového období, které začíná od prvního dne, které následuje po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za předešlé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následném zdaňovacím období. Zálohy poplatníkem nejsou placeny, pokud poslední známá daňová povinnost nepřesáhla výši 30 000 Kč. V případě, že poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč, ale zároveň nepřesáhla 150 000 Kč, poté poplatník platí zálohy ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti rozdělené na polovinu. Splatnost první zálohy je 15. června zdaňovacího období a druhá polovina zálohy je placena do 15. září zdaňovacího období. Pokud poslední známá daňová povinnost byla vyšší než 150 000 Kč, jsou zálohy placeny ve výši  $\frac{1}{4}$  k 15. březnu, 15. červnu, 15. září a 15. prosinci zdaňovacího období (Marková, 2021).

## **3 Charakteristika nákladů Německa z účetního hlediska**

### **3.1 Právní úprava nákladů Německa z účetního hlediska**

Hlavní právní úpravou regulace německého účetnictví pro podnikatele je Deutsches Handelsgesetzbuch neboli Obchodní zákoník. Obchodní zákoník je velmi rozsáhlý a vedení finančního účetnictví a výkaznictví je obsaženo v § 238–342. Zákoník definuje problematiku vedení účetnictví, počátečních zůstatků, roční účetní závěrky, pravidel oceňování či například podobu účetních výkazů. Tato pravidla jsou stanovena pro všechny právní formy účetních jednotek a řídí se jím veškeré fyzické i právnické osoby, které jsou na základě příslušných ustanovení obchodního práva považovány za podnikatele (Handelsgesetzbuch).

Dalšími právními předpisy, které upravují německé účetnictví, jsou Deutsches Rechnungslegungs Standards neboli německé účetní standardy. Standardy jsou vydávány Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee neboli Komisí pro německé účetní standardy. Mezi aktuální standardy patří například DRS 21 – Přehled o peněžních tocích či standard DRS 25 – Přepočet měn v konsolidované účetní závěrce. Většina standardů se zabývá konsolidovanou účetní závěrkou a žádný není zaměřený na náklady jako v případě českého účetního standardu č. 019 (DRSC, n.d.).

Regulace německého účetnictví je obsažena i v Občanském zákoníku. Bürgerliches Gesetzbuch neboli Občanský zákoník je rozdělen do pěti knih. Pro účetní jednotky je důležitá první kniha, která obsahuje obecnou část. Zde je definován podnik i obchodní firma a jsou zde vymezeny právnické osoby (Bürgerliches Gesetzbuch).

### **3.2 Charakteristika nákladů**

#### **3.2.1 Členění nákladů**

Účetní náklady nejsou přesně definovány. Zákoník jen charakterizuje určité druhy nákladů. Příkladem jsou pořizovací či výrobní náklady. Pořizovací náklady jsou uvedeny v § 253 odst. 1 německého obchodního zákoníku, který definuje pořizovací náklady jako maximální hodnotu, kterou může být majetek oceněn a zaúčtován. Pořizovací náklady zahrnují veškeré náklady, které jsou vynaloženy na pořízení majetku nebo ekonomického

statku a jsou nezbytné k jeho uvedení do provozuschopného stavu. Pořizovací náklady se získávají jako kupní cena ponížená o nákupní slevy, navýšena o vedlejší pořizovací náklady (doprava, montáž) a následné pořizovací náklady (vývoj, rozšíření). Důležité je pořizovací a výrobní náklady rozlišovat. Výrobní náklady představují základ a měřítko pro oceňování výrobních aktiv, zatímco pořizovací náklady se týkají výhradně pořizovaného majetku. Může se jednat o hmotný i nehmotný majetek (Bwl–lexikon, n.d.b).

Výkaz zisku a ztrát náklady rozděluje na provozní a finanční stejně jako v případě českého výkaznictví. Provozní náklady zahrnují materiálové náklady, osobní náklady, odpisy a ostatní provozní náklady. V případě finančních nákladů se jedná o úroky a podobné výdaje (Tanski, 2021).

### **3.2.2 Obsahové vymezení účtových skupin nákladů**

V německé praxi jsou používány různé účtové osnovy. Příkladem je účtová osnova velkoobchodu a zahraničního obchodu, oborová účtová osnova či DATEV účtová osnova. V této práci bude podrobněji popsána oborová účtová osnova, která je využívána především v průmyslu a řemeslech, a ve které jsou náklady obsaženy v účtové třídě 6 a 7. Účtová třída 6 je nazvána Betriebliche Aufwendungen (einschließlich Berichtigungen), neboli provozní náklady (včetně úprav) a účtová třída 7 Weitere Aufwendungen – Ostatní výdaje. Celkový přehled 6. a 7. účtové třídy účtového rozvrhu pro podnikatele v Německu je součástí přílohové části této práce (Příloha F).

#### **Účtová skupina 60 – Náklady na suroviny, zásoby a nakoupené zboží**

Účtová skupina obsahuje například účet pro náklady na suroviny, pomocný materiál, energie a palivo, zboží či ostatní materiál.

#### **Účtová skupina 61 – Náklady na zakoupené služby**

Součástí této účtové osnovy je například účet pro prodejní provize, externí služby či ostatní výdaje za nakoupené služby.

#### **Účtová skupina 62 – Mzdy**

Účet pro sváteční a vánoční bonus, dary a mzdy včetně kolektivně sjednaných, smluvních nebo pracovních příplatků jsou součástí této účtové skupiny.

### **Účtová skupina 63 – Platy**

Odměny stážistům, platy a příspěvky, ale i bonusy jsou účtované v této skupině.

### **Účtová skupina 64 – Náklady na sociální zabezpečení, důchody a podporu**

V této účtové skupině jsou zúčtovány příspěvky zaměstnavatele na sociální zabezpečení či ostatní sociální výdaje.

### **Účtová skupina 65 – Odpisy**

Účty pro odpisy na dlouhodobý nehmotný majetek, drobný majetek, pozemků, budov a zařízení jsou součástí této skupiny.

### **Účtová skupina 66 – Ostatní osobní náklady**

Zde jsou účtovány náklady vynaložené na cestovné, osobní pojištění, náklady na podnikového lékaře a bezpečnost práce, náklady spojené se závodní kuchyní a sociálním zázemím či například náklady na další vzdělávání a školení.

### **Účtová skupina 67 – Náklady na užívání práv a služeb**

Tato účtová skupina obsahuje náklady na leasing, nájmy a pronájmy, provize kromě prodejních provizí či například náklady na převod peněz.

### **Účtová skupina 68 – Náklady na komunikaci (dokumentace, informace, cestování, reklama)**

Zde je zvlášť vymezen účet pro kancelářské potřeby, noviny a odbornou literaturu, poštovné, náklady na telekomunikaci či náklady na inzerci.

### **Účtová skupina 69 – Náklady na příspěvky a ostatní, jakož i úpravy ocenění a náklady související s jinými obdobími**

Účet pro odpisy pohledávek, odpisy nedobytných pohledávek, vyřazení majetku či náklady související s jinými obdobími jsou účtovány do této účtové skupiny.

### **Účtová skupina 70 – Firemní daně**

K zúčtování daně z nemovitosti, daně z motorových vozidel, spotřební daně či ostatní korporátních daní využije účetní jednotka účtovou skupinu 70.

### **Účtová skupina 71 až 73 – není obsažena žádným účtem**

### **Účtová skupina 74 – Odpisy finančního majetku a cenných papírů držených jako oběžná aktiva a ztráty z odpovídajících úbytků**

Účtová skupina obsahuje například účet pro odpisy finančního majetku, ztráty z prodeje finančních aktiv či ztráty z prodeje obchodovatelných cenných papírů a opravné položky k cenným papírům, které jsou drženy jako oběžná aktiva.

### **Účtová skupina 75 – Úroky a podobné náklady**

Účtová skupina slouží k zaúčtování úrokových nákladů, slev na výdaje či jiných podobných nákladů.

### **Účtová skupina 76 – Mimořádné náklady**

V této účtové skupině je definován pouze jeden účet, a to účet pro mimořádné náklady.

### **Účtová skupina 77 – Daň z příjmů**

Zde jsou účty pro obchodní daň a daň korporační.

### **Účtová skupina 78 – Různé náklady**

I tato účtová skupina obsahuje pouze jeden účet stejnojmenný jako účtová skupina.

### **Účtová skupina 79 – neobsahuje žádný účet**

(Yumpu, n.d.)

## **3.3 Způsob stanovení výsledku hospodaření a daňového základu**

Výsledek hospodaření představuje rozdíl mezi náklady a výnosy, které vznikly během účetního období. Jestliže je tento rozdíl kladný, jedná se o roční přebytek (Jahresüberschuss). Záporným rozdílem je charakterizován roční deficit (Jahresfehlbetrag). Důležité je, aby v období byly pouze příjmy a výdaje, které s daným obdobím věcně a časově souvisejí dle zásady časového rozlišení (Bwl–lexikon, n.d.a).

Dle Körperschaftsteuergesetz – zákona o dani z příjmů právnických osob je vyměřovacím základem daně z příjmů právnických osob zdanitelný příjem účetní jednotky. Daňový základ představuje transformovaný roční přebytek účetní jednotky. Od ročního přebytku právnické osoby jsou odpočteny granty, příspěvky a skryté vklady a poté jsou přičteny neuznatelné náklady a skryté rozdělení zisku. Výpočet základu daně musí být zároveň v souladu se zákonem o daních z příjmů – Einkommensteuergesetz.

### 3.4 Vykazování nákladů

Obsah a struktura výkazu zisku a ztráty je vymezena v obchodním zákoníku. V zákoníku je vymezena minimální požadovaná struktura výkazu. Německo akceptuje pro sestavení výkazu zisku a ztráty 2 metody. Metodu povahy nákladů či metodu nákladů na prodej. (Handelsgesetzbuch).

Základním výpočtem metody povahy nákladů je, že se od celkového výkonu za dané období odečtou celkové náklady daného období. Při metodě nákladů na prodej se postupuje tak, že od prodejní výkonnosti jsou odečteny výrobní náklady na prodej, a navíc také náklady období, které nelze aktivovat. Výsledkem je pro účetní jednotku zisk či ztráta za dané období (Tanski, 2021).

Bwl–lexikon (n.d.b) uvádí, že dle metody povahy nákladů jsou náklady seskupovány dle jejich druhu. Příkladem jsou materiálové náklady, osobní náklady, ostatní provozní náklady. U druhé metody jsou náklady rozděleny dle nákladových středisek. Příkladem jsou náklady výroby, prodeje či administrativy. Výkaz zisku a ztráty metody celkových nákladů a prodejních nákladů, které mohou být v Německu využívány, jsou součástí přílohové části této práce (Příloha G a H).



## **4 Charakteristika nákladů Německa z daňového hlediska**

### **4.1 Právní úprava – zákon o daních z příjmů právnických osob**

Právní úpravou je zákon o daních z příjmů právnických osob neboli Körperschaftsteuergesetz (KStG). Tento zákon je rozdělen na šest částí. První část se zabývá daňovou povinností, jejím vymezením, omezením i výjimkami. Druhá část je rozdělena na čtyři kapitoly a zabývá se příjmy společností. Zde jsou stanovena hlavní pravidla, zvláštní předpisy pro daňovou skupinu, zvláštní ustanovení pro pojišťovny a penzijní fondy i zvláštní pravidla pro družstva. Třetí část zákona o daních z příjmů právnických osob určuje tarif a zdanění zahraničních částí příjmů. Dále zákon řeší problematiku vkladů neuskutečněného do nominálního kapitálu, vytvoření, hodnocení a povolení závěrečného ustanovení či zvláštní ustanovení pro přechod z kreditního systému na systém polovičních příjmů. Vybrané ustanovení musí u společnosti odpovídat i zákonu o daních z příjmů neboli Einkommensteuergesetz (EStG) (Körperschaftsteuergesetz).

#### **4.1.1 Základ daně z příjmů právnických osob**

K vyměření daně z příjmů právnických osob v Německu je základem tzv. zu versteuerndes Einkommen, tedy v českém překladu příjem ke zdanění, který je v souladu se zákonem o dani z příjmů právnických osob (KStG) a zároveň v souladu se zákonem o dani z příjmů (EStG). Pro osoby s neomezenou daňovou povinností představují veškeré příjmy, příjmy z podnikání, které jsou jako jediný druh příjmů vymezeny v zákoně o dani z příjmů (EStG). Kapitálové společnosti jsou zákonem povinny vést účetnictví a pro dodržení účetních zásad jsou povinny svůj zisk zveřejňovat. U výpočtu daně z příjmů jsou částky zaokrouhleny na celá eura, a to ve prospěch poplatníka (Körperschaftsteuergesetz).

Dle Jesgarzewskiho a Schmittmanna (2020) i v případě německé legislativy je základ daně neboli příjem ke zdanění získáván ze zisku/ztráty dle obchodní bilance. Zisk/ztráta dle obchodní bilance je upravena o korektury o bilanční a mimobilanční položky a je získán zisk ke zdanění. Od zisku ke zdanění jsou odečtené dary a příspěvky, odečtena je i ztráta a v posledním kroku také nezdanitelná částka. Schéma stanovení základu daně v Německu je součástí přílohové části této práce (Příloha I).

#### **4.1.2 Sazba a výpočet daně, zdaňovací období**

Sazba daně z příjmů právnických osob je stanovena ve výši 15 %. Tato sazba je platná pro všechny poplatníky daně z příjmů právnických osob. Sazbou je vynásoben zisk ke zdanění a vyjde tarifní daň, která připadá na danou společnost. Nejedná se o výslednou daň. Tarifní daň může být ponížena o zahraniční zaplacenou daň, kdy je nutné ověřit, zda má Německo s danou zemí uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Dále může být tarifní daň ponížena o daně z kapitálových příjmů a o zaplacené čtvrtletní zálohy na daň z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuergesetz).

Zdaňovacím obdobím pro daň z příjmů právnických osob v Německu je dle § 7 Abs. 3 KStG kalendářní rok, popřípadě hospodářský rok. Společnost musí daňové přiznání podat nejpozději do 31. května následujícího roku a v případě, že daňové přiznání je zpracované daňovým poradcem termínem je 31. prosince následujícího roku (Körperschaftsteuergesetz).

Dle Bwl–lexikon (n.d.b) příjem ke zdanění je vynásoben 15 % sazbou daně z příjmů právnických osob a je získána tarifní daň. K zjištění doplatku/přeplatku na dani je potřebné od vypočtené tarifní daně případně odečíst zahraniční daně, daně z kapitálových výnosů a zaplacené čtvrtletní zálohy na daň. Schéma stanovení daně z příjmů právnických osob je součástí přílohové části této práce (Příloha J).

#### **4.1.3 Solidární daň**

V Německu je součástí daně z příjmů právnických osob solidární příspěvek, který je upraven v zákoně o solidárním příspěvku Solidaritätszuschlaggesetz (SolZG) a je definován jako dodatečná daň uvalená na daň z příjmů právnických osob. Základem pro určení daně je vyměřená daň, která je upravená o příjmy zdaněné srážkou, které nejsou součástí výpočtu daně z příjmů. Příspěvek je vypočten jako součin zůstatkové daně a sazby solidárního příspěvku, který je stanoven ve výši 5,5 % z daňové sazby 15 %. Solidární příspěvek je vypočten současně se stanovením daně z příjmů právnických osob (Solidaritätszuschlaggesetz).

#### **4.1.4 Obchodní daň**

Německé společnosti jsou povinné ze svého zisku také odvést obchodní daň. Obchodní daň je upravena v zákoně o obchodní dani – Gewerbesteuergesetz (GewStG). Poplatníky

této daně jsou veškeré subjekty, které provozují svou činnost na území Německa. Obchodní daň vybírají oprávněné obce (Gewerbesteuer-gesetz).

Dle Širokého (2018) je sazba daně stanovena v závislosti na federální sazbě ve výši 3,5 % a násobiteli, který stanoví municipality dle svých finančních potřeb. Maximální výše je stanovena na 490 %. Sazby obchodní daně seřazené vzestupně za rok 2020 jsou součástí přílohové části této práce (Příloha K).

#### **4.1.5 Položky odčitatelné od základu daně**

V Německu mohou právnické osoby od základu daně odečíst dary, příspěvky či daňovou ztrátu. Výše a účely příspěvku, které lze od základu daně odečíst jsou stanoveny v § 9 zákona o dani z příjmů právnických osob (KStG). Výše příspěvku je maximálně stanovena na 20 % příjmů či 4 % součtu obratu a nákladů vynaložených na mzdy a platy za dané účetní období. Příspěvek je v zákoně charakterizován jako finanční či majetková podpora. Příkladem je podpora vědy a výzkumu, ochrana zvířat a přírody, podpora mládeže a postarších či podpora náboženství. Příspěvky, které jsou vyšší než hranice odčitelnosti, mohou být odečteny v dalších účetních obdobích. Při výpočtu daně z příjmů právnických osob se k zisku, popřípadě ztrátě podle daňové bilance nejdříve připočtou všechny příspěvky a až následně jsou odečteny ty, na které má společnost dle zákona právo na odečtení (Körperschaftsteuergesetz).

Odečtení ztráty je definováno v § 10d zákona o dani z příjmů (EStG). Toto ustanovení platí jak pro fyzické osoby, tak i pro právnické osoby. Podle zákona o dani z příjmů má společnost možnost ztrátu odečíst od celkové částky příjmů v bezprostředně předcházejícím období. Zákonem stanovena maximální částka pro odpočet je 1 000 000 €. Pokud v aktuálním daňovém období i přes odečtení ztráty zůstává ztráta, společnost ji musí převést do následujících let. V následujícím období, pokud společnost generuje zisk, dojde k odečtení zbývající výše ztráty. I zde platí maximální částka pro odpočet 1 000 000 €. V případě, že zbývající část ztráty je vyšší než maximální povolená částka, lze dle zákona uplatnit ztrátu až do výše 60 % z celkové částky příjmů v daném období. V situaci, kdy společnost vykáže novou ztrátu, aniž by byla rozpuštěna předešlá daňová ztráta, jsou ztráty sečteny (Einkommensteuergesetz).

#### 4.1.6 Daňově neuznatelné náklady

Společnost vykazuje v obchodní bilanci a poté daňové bilanci veškeré své výdaje jako náklady, mezi nimiž jsou ale náklady, které dle KStG a EStG daňově uznatelnými nejsou. Stejně jako v České republice je výsledek hospodaření o tyto náklady navýšen. Daňově neuznatelné položky jsou vymezeny v § 4 odst. 5 EStG a jsou jimi:

- dary, které jsou darované jiným osobám než zaměstnancům společnosti vyšší než 35 €,
- 30 % nákladů vynaložených na zábavu lidí z obchodních důvodů, daňově uznatelnými jsou tyto náklady jen do výše 70 % dokázaných nákladů, kdy poplatník musí písemně doložit informaci o místě, dni, zúčastněných osobách a výši nákladu,
- náklady vynaložené na pohoštění, ubytování a zábavu osobám, které nejsou zaměstnanci,
- náklady vynaložené na domácí kancelář a její vybavení, v případě, že neexistují jiné prostory pro její vykonávání, tyto náklady jsou omezeny na 1 250 € a prováděná kancelářská činnost nesmí být primární činností společnosti,
- náklady vynaložené na pokuty, správní pokuty a varovné pokuty uložené soudem, úřadem či orgánem EU,
- úroky za nezaplacené daně,
- dary politickým stranám.

#### 4.1.7 Zálohy

Záloha na daň z příjmů právnických osob je v Německu placena čtvrtletně a v § 37 odst. 1 zákona o dani z příjmů (EStG) jsou termíny záloh na daň z příjmů právnických osob stanoveny na 10. března, 10. června, 10. září a 10. prosince. Výši záloh stanovuje finanční úřad na základě zůstatkové daně z předešlého roku (Einkommensteuergesetz).

Dle Váňové (2020) je výše zaplacených záloh přičtena k základu daně a následně odečtena od výsledné daňové povinnosti.

## 5 Komparace účetních a daňových aspektů České republiky a Německa

Cílem této kapitoly je vymezit hlavní rozdíly mezi účetními a daňovými aspekty České republiky a Německa na základě syntézy poznatků z předešlých kapitol práce.

### 5.1 Komparace účetních aspektů České republiky a Německa

Nejprve bude provedena komparace účetních aspektů České republiky a Německa, které byly literární rešerší zpracovány v 1. a 3. kapitole této práce.

Tabulka 1: Komparace účetních aspektů obou zemí

	Česká republika	Německo
<b>právní úprava účetních nákladů</b>	Zákon o účetnictví, Vyhlášky, České účetní standardy, Vnitřní směrnice účetní jednotky	Deutsches Handelsgesetzbuch (Obchodní zákoník), Deutsches Rechnungslegungs Standards (Německé účetní standardy), Bürgerliches Gesetzbuch (Občanský zákoník)
<b>druhy účetních nákladů</b>	provozní a finanční	provozní a finanční (pořizovací či výrobní náklady)
<b>účetová osnova</b>	jedna verze, náklady – účetová třída 5	více verzí, náklady – účetová třída 6 a 7
<b>vykazování nákladů</b>	Výkaz zisku a ztráty – druhový a účelový	Výkaz zisku a ztráty – metoda povahy nákladů či metoda nákladů na prodej

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Právní úprava účetních nákladů je v obou zemích založena na stejném principu. V České republice náklady upravuje zákon o účetnictví, vyhlášky Ministerstva financí, České účetní standardy a jednotlivé vnitřní směrnice účetních jednotek. V německé legislativě jsou účetní náklady obsaženy v Obchodním zákoníku a v Německých účetních standardech. Problematika nákladů je v Německu obsažena také v Občanském zákoníku.

V České republice jsou dle účelového členění nákladů rozlišovány provozní a finanční náklady. Základním příkladem provozních nákladů je spotřeba materiálu, nakoupené služby či osobní náklady. Finanční náklady poté představují kurzové ztráty, pojistné či například dary. Dle německého obchodního zákoníku jsou definovány provozovací a výrobní náklady, které je nutno rozlišovat. Při zpracování výkazu zisku a ztráty jsou ale náklady rozděleny na provozní a finanční stejně jako v případě České republiky.

Česká republika má definovanou účetní osnovu ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou jsou prováděny některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Na základě účtové osnovy si každá účetní jednotka sestavuje vlastní účtový rozvrh dle svých potřeb. Nákladové účty jsou součástí 5. účtové třídy. Německá účtová osnova má na rozdíl od České republiky definováno několik podob, a to na základě zaměření účetní jednotky. Je používána účtová osnova velkoobchodu a zahraničního obchodu, oborová účtová osnova či DATEV účtová osnova. V této práci byla podrobněji popsána oborová účtová osnova, kterou využívají účetní jednotky v průmyslu a řemeslech. Nákladové účty jsou zde obsaženy v 6. a 7. účtové třídě.

Pro přehled nákladů a výnosů účetní jednotky je využíván výkaz zisku a ztráty, který je povinným výkazem účetní závěrky. Výkaz zisku a ztráty je možné sestavit druhovým či účelovým členěním. V České republice je využíváno pro sestavení především druhové členění. V Německu je možné sestavit výkaz zisku a ztráty metodou povahy nákladů či metodou nákladů na prodej. V německé praxi je více využívána metoda celkových nákladů neboli metoda povahy nákladů. Výkaz sestavený dle metody celkových nákladů odpovídá výkazu sestavenému v druhovém členění. Metoda povahy nákladů je totožná s účelovým členěním výkazu zisku a ztráty.

## **5.2 Komparace daňových aspektů České republiky a Německa**

Nyní bude provedena komparace České republiky a Německa na základě daňových aspektů, které jsou součástí 2. a 4. kapitoly této práce.

Tabulka 2: Komparace daňových aspektů obou zemí

	<b>Česká republika</b>	<b>Německo</b>
<b>právní úprava</b>	zákon o daních z příjmů	Körperschaftsteuergesetz (zákon o daních z příjmů právnických osob), Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů)
<b>základ daně z příjmů právnických osob</b>	transformovaný výsledek hospodaření	transformovaný výsledek hospodaření
<b>sazba daně z příjmů právnických osob</b>	19 %	15 % + 5,5 % solidární daň (+ obchodní daň)
<b>odčitatelné položky</b>	daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje, odborného vzdělávání, pořízení majetku na odborné vzdělávání, výdajů vynaložených na žáka či studenta v rámci odborného vzdělávání	dary, příspěvky, daňová ztráta
<b>daňově neuznatelné náklady</b>	§ 25 zákona o daních z příjmů – výdaje vynaložené na pořízení majetku, výdaje se sankční povahou a ostatní	§ 4 odst. 5 Einkommensteuergesetz (zákon o daních z příjmů) – dary, pokuty, obchodní daň
<b>sleva na dani</b>	18 000 Kč (ZTP), 60 000 Kč (ZTTP), investiční pobídky	není definována
<b>zálohy na daň z příjmů právnických osob</b>	žádné, ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti rozdělené na dvě či čtyři zálohy	na základě zůstatkové daně z předešlého roku rozdělené na čtyři zálohy

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Daňové náklady upravuje zákon o daních z příjmů. V České republice pro daň z příjmů právnických i fyzických osob existuje jediný zákon, a to zákon o daních z příjmů. V Německu jsou tyto daně upraveny jednotlivými zákony. Körperschaftsteuergesetz je právní úpravou pro právnické osoby. Účetní jednotka musí ale v určitých ustanoveních jednat i v souladu s Einkommensteuergesetz neboli zákonem o daních z příjmů, který obsahuje ustanovení pro fyzické i právnické osoby.

Základ daně z příjmů právnických osob představuje transformovaný výsledek hospodaření za účetní období. První krok transformace představuje operace spojené se zvýšením či snížením základu daně a případně snížením daně. Dále jsou od základu daně odečteny odčitatelné položky, poskytnuté bezúplatné plnění a dary. V Německé legislativě je základ daně právnických osob stanovený jako roční přebytek ponížený o granty, příspěvky a skryté vklady a navýšený o neuznatelné náklady a skryté rozdělení zisku.

Daň z příjmů právnických osob je v České republice zatížena 19% sazbou, která je neměnná od roku 2010. V Německu je tato daň zatížena 15% sazbou, která platí již od roku 2008. Součástí daně z příjmů právnických osob v Německu je také solidární daň ve výši 5,5 % z 15 %. Zatížení účetních jednotek na dani z příjmů právnických osob je 15,83 % + sazba obchodní daně, kterou stanovují obce.

Z tabulky 2 vyplývá, že v České republice má účetní jednotka k dispozici více odčitatelných položek, mezi které patří daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje, odborného vzdělávání, pořízení majetku na odborné vzdělávání, výdajů vynaložených na žáka či studenta v rámci odborného vzdělávání. V Německu jsou součástí odčitatelných položek dary, daňová ztráta či příspěvky. Příspěvek může být vynaložen jako v České republice na podporu vědy a výzkumu. Dále může být příspěvek poskytnut na podporu náboženství, mládeže a postarších či ochranu zvířat a přírody.

Jak již bylo zmíněno v 5. účtové třídě jsou zaneseny veškeré úbytky aktiv, ale nejsou zde zohledněny daňové předpisy. Daňově neuznatelné náklady lze v České republice rozdělit do tří základních skupin – výdaje vynaložené na pořízení majetku, výdaje se sankční povahou a ostatní. Nejčastějším daňově neuznatelným nákladem jsou v České republice náklady vynaložené na reprezentaci či dary. V Německu jsou daňově neuznatelné náklady upraveny v § 4 EStG. Příkladem jsou pokuty, dary, sankce či náklady na reprezentaci. U obou zemí se jedná o veškeré náklady, které nejsou vynaloženy za účelem



dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tabulka 3 zobrazuje porovnání vybraných nedaňových nákladů v České republice a Německu.

Tabulka 3: Komparace vybraných nedaňových nákladů – Česká republika versus Německo

<b>náklad</b>	<b>Česká republika</b>	<b>Německo</b>
<b>daně</b>	ve 100% výši nedaňově	ve 100% výši nedaňově
<b>dodatečné výdaje na stravné</b>	nad 91 Kč (5–12hod) nedaňově nad 138 Kč (12–18hod) nedaňově nad 217 Kč (nad 18hod) nedaňově	nad 14 € (8–24hod) nad 28 € (nad 24hod)
<b>náklady na reprezentaci</b>	ve 100% výši nedaňově	v 30% výši nedaňově
<b>pokuty, penále, sankce</b>	ve 100% výši nedaňově	ve 100% výši nedaňově
<b>reklamní dárky klientům</b>	nad 500 Kč/kus nedaňově	nad 35 €/kus nedaňově
<b>úroky</b>	ve 100% výši nedaňově	ve 100% výši nedaňově

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

České právnické osoby mohou svou daň ponížít o slevu na dani, a to ve výši 18 000 Kč u zdravotně tělesně postiženého zaměstnance a 60 000 Kč u těžce zdravotně tělesně postiženého zaměstnance. Uplatněna může být také sleva na investiční pobídky. V německé úpravě nejsou definované žádné slevy na dani.

V České republice jsou stanoveny zálohy na daň z příjmů dle poslední známé daňové povinnosti. Pokud povinnost nepřesáhne výši 30 000 Kč, účetní jednotka není povinna platit zálohy na daň z příjmů právnických osob. Jestliže účetní jednotky poslední známá daňová povinnost představuje částku v rozmezí 30 000 Kč – 150 000 Kč, jsou zálohy ve výši 40 % z této částky placeny dvakrát do roka. Při překročení 150 000 Kč je 40 % z poslední známé daňové povinnosti placeno čtyřikrát během roku. V Německu výši záloh určuje finanční úřad na základě zůstatkové daně z předešlého roku. Záloha je však placena čtvrtletně stejně jako v České republice, pokud poslední známá daňová povinnost překročí 150 000 Kč.

### 5.3 Vliv odpočtů na daňovou povinnost

Společnosti v České republice i Německu uplatněním stanovených odpočtů mohou ovlivnit svou výslednou daňovou povinnost. Mezi odpočty je definována daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje a na podporu odborného vzdělávání, bezúplatné plnění a sleva na dani. Tyto odpočty ovlivní výslednou daňovou povinnost z pohledu společnosti pozitivně, jelikož dojde k jejímu snížení. Pro každé uplatnění odpočtu je potřeba být v souladu s definovanými pravidly. Níže jsou důsledky odpočtů porovnány v jednotlivých zemích.

#### Daňová ztráta

Tabulka 4: Maximální výše daňové ztráty Česká republika versus Německo

	Česká republika	Německo
<b>maximální výše</b>	30 000 000 Kč	1 000 000 €

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Prvním odpočtem, který má vliv na daňovou povinnost je daňová ztráta. Ta je definována jak v České republice, tak i v Německu. V České republice může být společností uplatněna daňová ztráta z předchozích zdaňovacích období ve 2 zdaňovacích období, které období bezprostředně předcházejí nebo nejdéle v 5 zdaňovacích období. Daňová ztráta nesmí v souhrnu přesáhnout 30 000 000 Kč. Daňová ztráta v Německu může být odečtena v maximální výši 1 000 000 €. Po přepočtu kurzem 26 Kč/€, který je pro tuto práci stanoven, je výše 26 000 000 Kč a částka je nižší než v České republice. V obou případech je tato výše zdaněna příslušnou daňovou sazbou pro daň z příjmů právnických osob.

Následující tabulka zobrazuje u 10 sledovaných společností za období 2016–2020 průměrnou uplatněnou výši daňové ztráty. Pro přehlednost je tato tabulka umístěna na další straně této práce.

Tabulka 5: Průměrná výše uplatněné daňové ztráty u sledovaných společností

období	průměrná výše uplatněné daňové ztráty
2016	280 700 Kč
2017	631 294 Kč
2018	765 577 Kč
2019	684 454 Kč
2020	932 734 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Možnost uplatnění daňové ztráty z minulých let využily pouze tři sledované společnosti. První společnost tento odpočet využila každý rok ve sledovaném období. Druhá společnost uplatnila odpočet pouze v roce 2018 a poslední společnost uplatnila daňovou ztrátu v roce 2019 a 2020.

#### **Odpočet na podporu výzkumu a vývoje a na podporu odborného vzdělávání**

Tabulka 6: Přehled odpočtů na podporu výzkumu a vývoje a na podporu odborného vzdělávání

	Česká republika	Německo
<b>odpočet na podporu výzkumu a vývoje</b>	100 % výdajů, které nepřevyšují úhrn výdajů, které byly vynaloženy v předchozím období 110 % výdajů, které převyšují úhrn výdajů, které byly vynaloženy v předchozím období	—
<b>odpočet na podporu odborného vzdělávání</b>	odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání + odpočet na podporu výdajů, které jsou vynaloženy na žáka či studenta v rámci odborného vzdělávání	—

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Tyto odpočty jsou součástí pouze české právní úpravy a jsou odečteny od základu daně před výpočtem samostatné daně. Výše odpočtu tak také podléhá zdanění ve výši odpovídající daňové sazby.

Žádná ze vzorku sledovaných společností nevyužila k snížení daňové povinnosti odpočet na podporu výzkumu a vývoje ani na podporu odborného vzdělávání.

### Bezúplatné plnění

Tabulka 7: Minimální a maximální výše bezúplatného plnění Česká republika versus Německo

	Česká republika	Německo
<b>minimální výše</b>	2 000 Kč	—
<b>maximální výše</b>	10 % ze základu daně (mimořádně 30 % ze základu daně)	20 % z celkových příjmů společnosti nebo 4 % z celkových tržeb

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

V České republice hodnota bezúplatného plnění musí být minimálně 2 000 Kč. Celkem lze odečíst nanejvýš 10 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky. Tato maximální částka je mimořádně navýšena pro zdaňovací období, která skončila mezi 1. 3. 2020 a 28. 2. 2022 na 30 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky.

Hodnota bezúplatného plnění je poté v České republice zdaněna 19% daňovou sazbou. Minimální částka po zdanění je tedy 1 620 Kč.

V komparační zemi Německu není minimální částka stanovena. Stanovena je pouze maximální výše, která je do 20 % z celkových příjmů společnosti nebo 4 promile z celkových tržeb. Společnost si může zvolit tu variantu, která je pro ni výhodnější. Hodnota bezúplatného plnění je i v Německu zatížena daňovou sazbou v tomto případě 15%.

V obou případech je na základě bezúplatného plnění ponížena výsledná daňová povinnost. Není však ponížena o 100 % výše tohoto plnění, jelikož bezúplatné plnění je následně zatíženo daňovou sazbou země.

Sledované společnosti vykázaly následující průměrné výše bezúplatného plnění v období 2016–2020. Znovu je pro přehlednost tabulka umístěna na další straně této práce.

Tabulka 8: Průměrná výše uplatněného bezúplatného plnění u sledovaných společností

<b>období</b>	<b>průměrná výše uplatněného bezúplatného plnění</b>
<b>2016</b>	2 250 Kč
<b>2017</b>	6 500 Kč
<b>2018</b>	66 000 Kč
<b>2019</b>	2 750 Kč
<b>2020</b>	4 850 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Bezúplatné plnění neboli dary ve vzorku pravidelně každý rok uplatňovaly pouze 3 společnosti. U ostatních 7 společností ve sledovaném období nebyl využit odpočet bezúplatného plnění.

### **Sleva na dani**

Tabulka 9: Přehled slev na dani Česká republika versus Německo

	<b>Česká republika</b>	<b>Německo</b>
<b>zaměstnanec se zdravotním tělesným postižením</b>	18 000 Kč	—
<b>zaměstnanec s těžkým zdravotním tělesným postižením</b>	60 000 Kč	—

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Jak již bylo zmíněno daňovou povinností lze ponížít o slevu na dani. Pokud společnost zaměstnává osobu se zdravotním tělesným postižením či osobu se zdravotním těžkým tělesným postižením, může si svou daňovou povinností ponížít o 18 000 Kč v prvním případě či 60 000 Kč v případě druhém. Tato daňová sleva nepodléhá daňovému zatížení, tudíž na rozdíl od odčitatelných položek z této částky není odváděna 19% daňová sazba, která je v České republice stanovena pro daň z příjmů právnických osob. Německá právní úprava neumožňuje uplatnění žádné slevy na dani, a tudíž ponížení výsledné daňové povinnosti o nezdaněnou částku.

Tabulka níže zobrazuje průměrnou výši uplatněné slevy na dani u 10 mikro a malých společností za období 2016–2020.

Tabulka 10: Přehled výše uplatněné slevy na dani u sledovaných společností

<b>období</b>	<b>průměrná výše uplatněné slevy na dani</b>
<b>2016</b>	5 400 Kč
<b>2017</b>	6 786 Kč
<b>2018</b>	0 Kč
<b>2019</b>	11 685 Kč
<b>2020</b>	17 910 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Slevu na dani ve vzorku uplatňuje pouze 1 společnost. Jedná se o slevu na dani při zaměstnání osob se zdravotním tělesným postižením. V roce 2018 nebyla sleva uplatněna z důvodu vykázané ztráty společnosti, a tudíž nulové daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob.

## **6 Daň z příjmů právnických osob z pohledu příjmů do státního rozpočtu**

Daň z příjmů právnických osob představuje v České republice i Německu přímou daň, tedy daň, kdy poplatníkem a plátcem daně je stejná osoba. Výnos z této daně je příjmem státního rozpočtu obou zemí. V České republice na konci roku 2020 bylo evidováno 788 100 právnických osob (Hermannová, 2021).

Dle Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) pro Českou republiku představoval v roce 2019 příjem z daně z příjmu právnických osob 8 %, to je přibližně 203 miliard Kč na celkových příjmech z daní (OECD, 2022).

V Německu bylo ke konci roku 2020 evidováno 3 370 000 právnických osob (Statista, 2022).

Dle OECD (2022) pro Německo představoval v roce 2019 příjem z daně z příjmů právnických osob 4 % na celkových příjmech z daní.

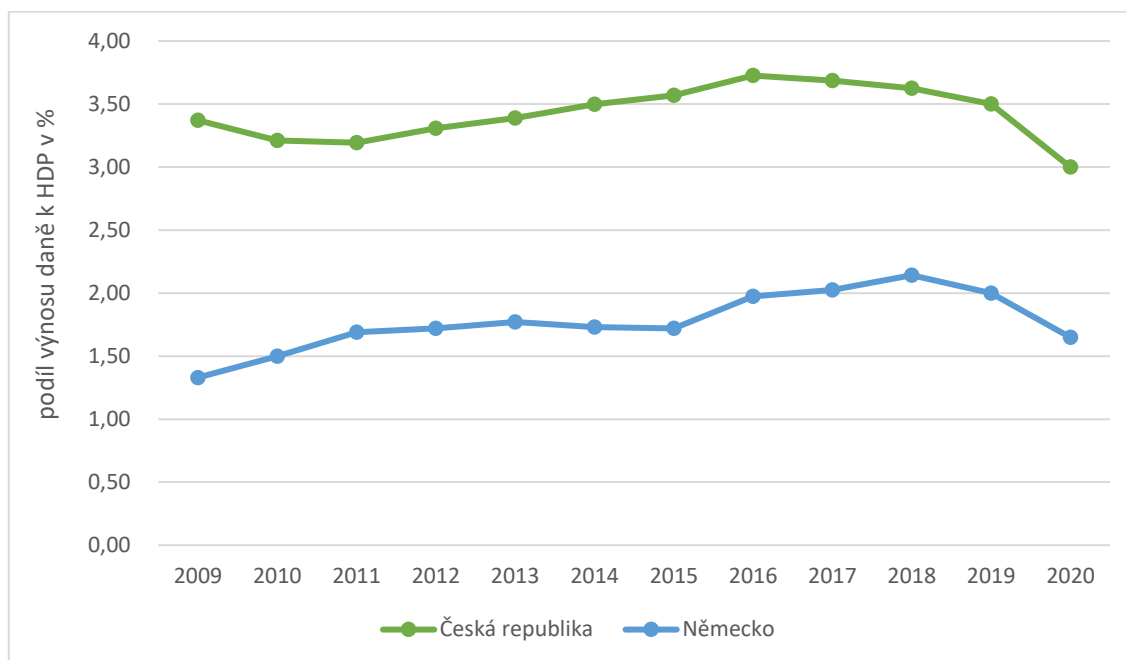
S daňovými příjmy souvisí také problematika Lafferovy křivky, která se zabývá závislostí daňové sazby na daňových příjmech. Její deskripce je součástí přílohové části této práce (Příloha L).

Tato kapitola bude zaměřena na vývoj vybraných ukazatelů, které jsou spojené s problematikou daně z příjmů právnických osob v České republice a Německu. Bude sledován vývoj za období 12 let, aby bylo možné provést sledování stability jednotlivých ukazatelů. Na konci roku 2019 byl poprvé v čínském Wu–chanu identifikován koronavirus SARS–CoV–2. Tato pandemie se projevila v Evropě v roce 2020 a vzhledem k opatřením, kdy většina společností měla částečně či úplně omezenou svou činnost, se tato pandemie projevila mimo jiné také na dani z příjmů právnických osob. Lze tedy očekávat pokles výnosu daně z příjmů právnických osob za rok 2020.

### **6.1 Vývoj výnosů daně z příjmů právnických osob**

Obrázek 2 zobrazuje vývoj výnosů daně z příjmů právnických osob jako procento hrubého domácího produktu (HDP) v období posledních 12 let, které jsou zveřejněny v databázi OECD. V tomto případě se jedná o období 2009–2020.

Obrázek 2: Vývoj výnosů daně z příjmů právnických osob k HDP v %



Zdroj: vlastní zpracování dle OECD, 2022

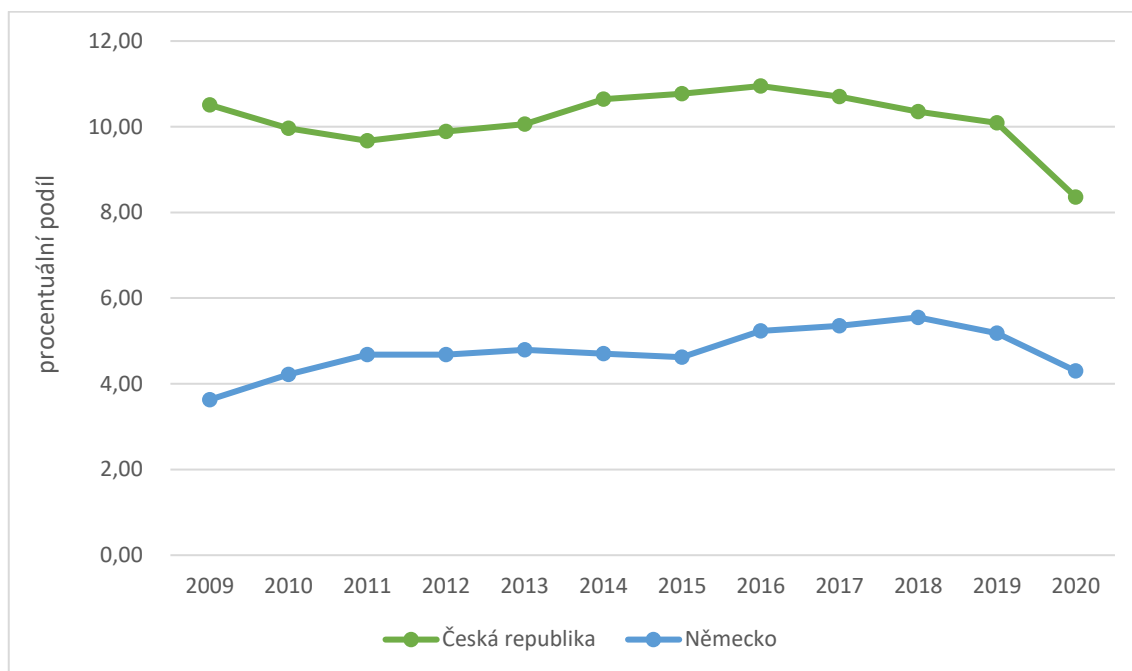
Z obrázku výše je patrné, že hodnoty České republiky dosahují podstatně větších hodnot než v druhé sledované zemi Německu. Jak již bylo zmíněno, výše pro Českou republiku představuje příjem z daně z příjmů právnických osob 8 % na celkovém daňovém příjmu. U Německa jsou to pouhé 4 %. Předpokladem pro odchýlení je také daňové zatížení pro daňové subjekty. V České republice je daňová sazba 19 % a do státního rozpočtu se promítne 67,5 % této daně. V Německu je daňová sazba 15 % navýšena o solidární příspěvek ve výši 5,5 %. V České republice od roku 2016 dochází ke snižování podílu vybraných daní z příjmů k HDP. Zatímco u Německa se od roku 2015 jedná o zvyšování podílu vybraných daní z příjmů k HDP. V roce 2020 obě země vykazují prudký propad, který je pravděpodobně způsobený pandemií Covid-19.

## 6.2 Vývoj podílu daně z příjmů právnických osob na celkovém daňovém výnosu

Jak již bylo zmíněno výše, v České republice v roce 2019 podíl výnosu z daně z příjmů právnických osob na celkovém daňovém výnosu představoval přibližně 8 %, zatímco v Německu polovinu, tedy 4 %. Graf níže zobrazuje vývoj těchto proměnných za období posledních 12 let, které jsou k dispozici od OECD.



Obrázek 3: Vývoj podílu daně z příjmů právnických osob na celkovém daňovém výnosu



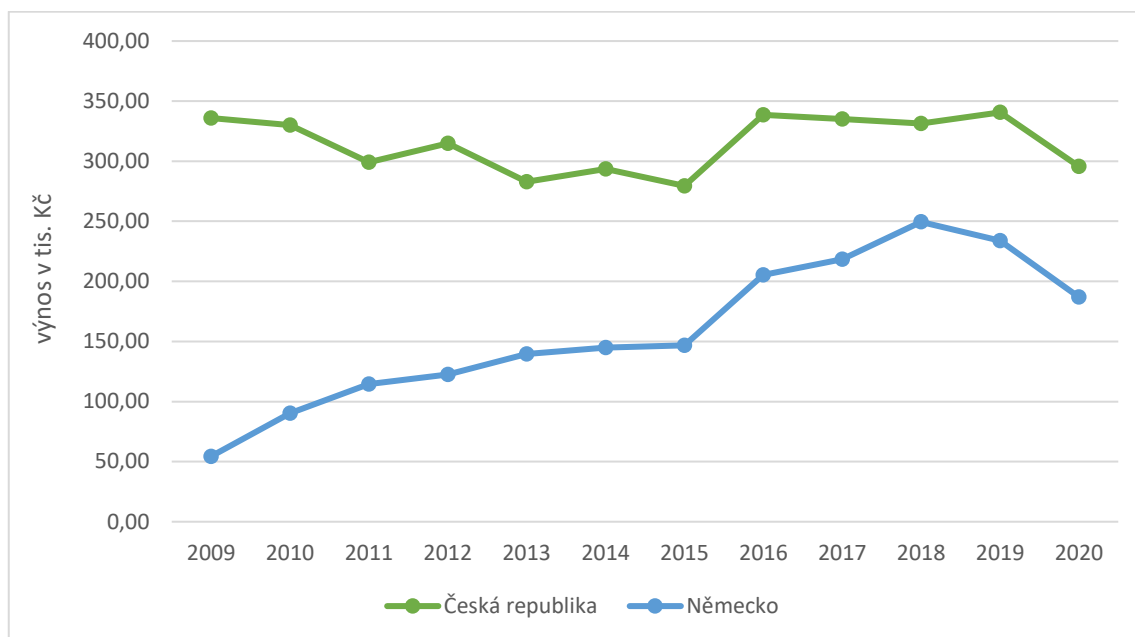
Zdroj: vlastní zpracování dle OECD, 2022

Graf znázorňuje poměrně vyšší podíl daně z příjmů právnických osob na celkovém daňovém výnosu u České republiky za celé sledované období. V posledních pěti sledovaných letech, tedy 2016–2020 je v České republice očividný mírný pokles podílu daně z příjmů právnických osob na celkovém daňovém výnosu. Naopak v Německu za toto období dochází k nárůstu tohoto podílu. Nedochozí tedy k podobnému vývoji mezi dvěma sledovanými zeměmi. Propad obě země zaznamenaly v roce 2020. Tento dopad, jak již bylo zmíněno, byl způsoben pandemií Covid–19.

### 6.3 Vývoj podílu daně z příjmů právnických osob na jednu právnickou osobu

Jelikož je počet obyvatel v České republice a Německu rapidně rozdílný, a tudíž i počet právnických osob se značně liší je na grafu níže znázorněn vývoj podílu daně z příjmů právnických osob na jednu právnickou osobu za období 2009–2020.

Obrázek 4: Vývoj podílu daně z příjmů právnických osob na jednu právnickou osobu



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Graf výše znázorňuje, že průměrná společnost podléhající dani z příjmů právnických osob v České republice odvádí podstatně vyšší daňovou povinnost. I přes větší možnosti odpočtů a slev na dani je tato výše ve sledovaných letech zpravidla mezi 300–350 tis. Kč. Klíčovým znakem je výše daňové sazby, která v České republice představuje 19 %, zatímco v Německu spolu se solidárním příspěvkem, kterým jsou společnosti zatíženy, je daňová sazba 15,825 %. V posledním sledovaném roce je dle očekávání zaznamenán pokles, který byl ovlivněn pandemií Covid-19, kdy většina společností měla omezenou svou činnost téměř celý rok, a tak výnosy společností se propadly a tím i výsledná daňová povinnost, pro kterou je hodnota výnosů významná.

## **7 Způsob stanovení výsledku hospodaření, základu daně a daňové povinnosti daně z příjmů právnických osob**

Tato kapitola je zaměřena na znázornění postupu při stanovení výsledku hospodaření, základu daně a výsledné výše daně z příjmů právnických osob v České republice a Německu na ilustrativním příkladě.

K zjištění způsobu stanovení výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daňové povinnosti z příjmů právnických osob bude využita fiktivní společnost, která bude vykazovat průměrné hodnoty 10 sledovaných společností za rok 2020. Vzorkem jsou společnosti s ručením omezeným a jedná se o mikro a malé účetní jednotky.

### **7.1 Výpočet výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daně z příjmů právnických osob v České republice**

Nejprve bude zjišťován postup stanovení výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daňové povinnosti pro účetní jednotky v České republice.

Podkladové tabulky jsou na základě přehlednosti rozděleny na položky, které zvyšují výsledek hospodaření a položky, které naopak výsledek hospodaření пониžují. Dle daňového přiznání mezi položky zvyšující výsledek hospodaření patří ř. 20 – částky neoprávněně zkracující příjmy, které nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, ř. 30 – částky, o které se zvyšuje výsledek hospodaření (VH), ř. 40 – náklady neuznávané za náklady vynaložené k zajištění, dosažení a dodržení příjmů a ř. 50 – rozdíl, o který účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku převyšují odpisy daňové.

Položky, na základě, kterých je výsledek hospodaření ponížěn jsou konkrétně v tomto případě položky, které jsou v daňovém přiznání vykazovány na ř. 120 – příjmy nezahrnované do základu daně, ř. 160 – rozdíly, o které částky vynaložené na zajištění, dosažení a udržení příjmů převyšují náklady, které jsou uplatněné v účetnictví a ř. 162 – paušální výdaj na dopravu.

Pro přehlednost jsou tabulky s podklady pro výpočet základu daně na fiktivní společnosti – položky zvyšující výsledek hospodaření a snižující výsledek hospodaření rozděleny a uvedeny na další straně této práce.

Tabulka 11: Podklady pro výpočet základu daně na fiktivní společnosti – položky zvyšující výsledek hospodaření v Kč

<b>společnost</b>	<b>ř. 10 výsledek hospodaření</b>	<b>ř. 20 neoprávněně zkracující příjmy, které nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření</b>	<b>ř. 30 zvýšení VH</b>	<b>ř. 40 nedaňové náklady</b>	<b>ř. 50 rozdíl daňových a účetních odpisů</b>
A s.r.o.	1 914 347			605 617	59 931
B s.r.o.	1 406 504		3 100	445 663	279 660
C s.r.o.	543 289			133 247	
D s.r.o.	4 710 100	4 074 379		1 414 041	553 026
E s.r.o.	-1796 679			1 625 066	63 950
F s.r.o.	314 895			46 403	
G s.r.o.	1 102 614			62 213	344 431
H s.r.o.	13 243				
I s.r.o.	-592 404			169 416	
J s.r.o.	31 649 385			638 669	
<b>fiktivní společnost</b>	<b>3 926 529</b>	<b>4 074 379</b>	<b>3 100</b>	<b>571 148</b>	<b>260 200</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Tabulka 12: Podklady pro výpočet základu daně na fiktivní společnosti – položky snižující výsledek hospodaření v Kč

<b>společnost</b>	<b>ř. 120 příjmy nezahrnované do základu daně</b>	<b>ř. 160 náklady převyšující náklady v účetnictví</b>	<b>ř. 162 paušální výdaj na dopravu</b>
A s.r.o.	204 975		180 000
B s.r.o.			75 000
C s.r.o.			180 000
D s.r.o.	1 165 760	114 217	180 000
E s.r.o.		1 234 985	
F s.r.o.			
G s.r.o.			
H s.r.o.			180 000
I s.r.o.			180 000
J s.r.o.			
<b>fiktivní společnost</b>	<b>685 368</b>	<b>674 601</b>	<b>162 500</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Společnost v roce 2020 vykázala výnosy ve výši 7 625 332 Kč a náklady 3 698 803 Kč. Výsledek hospodaření fiktivní společnosti je 3 926 529 Kč. Ten je získán jako rozdíl mezi výnosy a náklady společnosti. Společnost zaúčtovala výnosy roku 2020 ve výši 4 074 379 Kč až v roce 2021. 3 100 Kč společnost zaúčtovala jako výnos roku 2020, který se ale vztahoval k roku 2019 a nebyla na něj vytvořena dohadná položka. Nedaňové náklady mají následující strukturu:

Tabulka 13: Přehled nedaňových nákladů fiktivního podniku v České republice v Kč

nedaňový náklad	částka
nedaňová spotřeba materiálu – 80 ks dárků pro klienty	48 000
náklady na reprezentaci	117 812
nedaňové ostatní služby	10 000
pokuty a penále	16 000
dary	16 168
paušál na dopravu	59 515
pojištění	51 480
opravné položky	252 173
<b>nedaňové náklady celkem</b>	<b>571 148</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Daňové odpisy činí 430 200 Kč a účetní odpisy 170 000 Kč. Dále společnost měla výnos ve výši 685 368 Kč, který je související s náklady na osvobozený příjem. V roce 2019 fiktivní společnost vytvořila dohadnou položku na nevybranou dovolenou zaměstnanců ve výši 674 601 Kč. Paušální výdaj na dopravu fiktivní společnosti je 162 500 Kč.

Tabulka 14: Výpočet základu daně dle české právní úpravy

položka	Česká republika
	v Kč
výsledek hospodaření před zdaněním	3 926 529
+ položky zvyšující výsledek hospodaření	+ 4 908 827
- položky snižující výsledek hospodaření	- 1 522 469
<b>= základ daně</b>	<b>7 312 887</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Výsledek hospodaření byl v tomto případě navýšen o výnosy, které byly zaúčtovány až v roce 2021 ve výši 4 074 379 Kč a o 3 100 Kč, které byly vztahovány k výnosům v roce 2019. Dále byl výsledek hospodaření navýšen o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy ve výši 260 200 Kč. Celkem byl výsledek hospodaření navýšen o 4 908 827 Kč.

Mezi položky snižující výsledek hospodaření patří výnos, který je související s náklady na osvobozený příjem ve výši 685 368 Kč, poté dohadná položka na dovolenou ve výši 674 601 Kč a paušální výdaj na dopravu ve výši 162 500 Kč. Celkem 1 522 469 Kč.

Dalším krokem k získání výsledné daňové povinnosti je ponížít základ daně o odčitatelné položky, zaokrouhlit základ daně po snížení o odčitatelné položky na celé tisícikoruny dolů, vynásobit příslušnou sazbou daně a poté případně daň ponížít o slevy na dani. Vzorek podniků vykazoval v roce 2020 následující odčitatelné položky, bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely, slevu na dani a zaplacené zálohy:

Tabulka 15: Podklady pro výpočet výše daně na fiktivní společnosti v Kč

<b>společnost</b>	<b>daňová ztráta z minulých let</b>	<b>bezúplatné plnění na veřejně prospěšné účely</b>	<b>sleva na dani (ZTP/ZTTP)</b>	<b>zaplacené zálohy</b>
A s.r.o.	962 823		179 100	
B s.r.o.		7 500		335 000
C s.r.o.		10 000		179 900
D s.r.o.	8 364 520			
E s.r.o.				
F s.r.o.				19 200
G s.r.o.				112 600
H s.r.o.				
I s.r.o.				43 600
J s.r.o.		31 000		5 468 700
<b>fiktivní společnost</b>	<b>4 663 672</b>	<b>16 168</b>	<b>179 100</b>	<b>615 900</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Fiktivní společnost si tedy uplatní 4 663 672 Kč daňové ztráty z minulého roku. Jedná se o jedinou odčitatelnou položku, kterou některé ze sledovaných společností uplatňují. Žádná z účetních jednotek nevyužívá odpočet výdajů na výzkum a vývoj či odpočet na podporu odborného vzdělávání. Bezúplatné plnění na veřejně prospěšné účely také nejsou ve vzorku často vykazované. Fiktivní společnost tudíž věnovala dar ve výši 16 168 Kč. Společnost má dle přepočteného počtu 9,96 zaměstnanců ZTP. Celková sleva na dani je 179 100 Kč. Společnost v minulém roce na zálohách na dani z příjmů právnických osob zaplatila 615 900 Kč.

Tabulka 16: Výpočet daňové povinnosti v České republice v Kč

<b>položka</b>	<b>částka</b>
základ daně	7 312 887
- daňová ztráta z minulých let	- 4 663 672
= mezisoučet	= 2 649 215
- bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely	- 16 168 (maximální výše 794 765)
= základ daně snížený o odčitatelné položky	= 2 633 047
= zaokrouhlený základ daně	= 2 633 000
* sazba daně	* 0,19
= daň	= 500 270
- sleva na zaměstnance se zdravotním postižením	- 179 100
<b>= daň po slevě</b>	<b>= 321 170</b>
- zaplacené zálohy	- 615 900
<b>-přeplatek/+nedoplatek daně</b>	<b>-294 730</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

U výpočtu je potřeba ověřit, že bezúplatné plnění na veřejně prospěšné účely je minimálně 2 000 Kč a maximálně ve výši 30 % ze základu daně sníženého o odčitatelné



položky. V tomto případě by si společnost mohla uplatnit dar v maximální výši až 794 765 Kč, jelikož se jedná o účetní podklady z roku 2020, na který se vztahuje navýšení maximální částky bezúplatného plnění z 10 % na 30 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky.

## **7.2 Výpočet výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daně z příjmů právnických osob v Německu**

Pro výpočet německé daňové povinnosti bude použit kurz k 31.12.2020, který dle České národní banky byl 26,245. Kurz bude matematicky zaokrouhlen na celé koruny, tedy na 26 Kč/€ a je používán pro celou diplomovou práci viz kapitola Cíl práce a metodika.

V tomto případě společnost v roce 2020 vykázala výnosy ve výši 293 282 € (7 625 332 Kč) a náklady ve výši 142 261,65 € (3 698 803 Kč). Výsledek hospodaření fiktivní společnosti činí 151 020,35 € (3 926 529 Kč), ten je i v rámci německé úpravy získán jako rozdíl mezi výnosy a náklady společnosti. Společnost zaúčtovala výnosy roku 2020 ve výši 156 706,88 € (4 074 379 Kč) až v roce 2021. 119,23 € (3 100 Kč) společnost zaúčtovala jako výnos roku 2020, který se ale vztahoval k roku 2019 a nebyla na něj vytvořena dohadná položka. Jak již bylo zmíněno výše i v Německu je potřeba dodržovat aktuální princip. Proto i zde se bude jednat o položky zvyšující základ daně. Oproti nedaňovým nákladům u společnosti v České republice, zde není zahrnuto 80 ks dárků pro klienty. Dle německé úpravy jsou reklamní předměty zahrnovány jako daňově uznatelné do výše 35 € za kus. V tomto příkladě cena za kus reklamního předmětu je 23,08 € a jedná se pro společnost o daňově uznatelný náklad v plné výši. Německá právní úprava dále stanovila, že 70 % nákladů na reprezentaci je daňově uznatelných a 30 % daňově neuznatelných oproti České republice, kde je 100 % daňově neuznatelných. V tomto případě tedy nedaňové náklady na reprezentaci budou ve výši 1 359,37 € (35 343,6 Kč). Další položky nedaňových nákladů nevykazují rozdíly oproti české právní úpravě a ostatní nedaňové náklady jsou tedy ve výši 15 589,85 € (405 336 Kč). V Německu daňové odpisy odpovídají účetním a není potřeba o rozdíl navyšovat výsledek hospodaření. Naopak je v německém výpočtu potřeba připočíst zálohu na daň z příjmů právnických osob ve výši 23 688,46 € (615 900 Kč) k výsledku hospodaření a následně bude tato výše od vypočtené daňové povinnosti odečtena.

Pro znázornění celkového daňového zatížení německé společnosti s ručením omezeným bude uvažována 400% sazba obchodní daně. Zálohy na obchodní daň ani solidární

příspěvek společnost v roce 2019 neplatila. Záloha na daň z příjmů právnických osob činí 23 688,46 € (615 900Kč).

Tabulka 17: Výpočet základu daně dle německé právní úpravy

položka	Německo	
	v €	v Kč
výsledek hospodaření před zdaněním	151 020,35	3 926 529,00
+ položky zvyšující výsledek hospodaření	+ 197 463,80	+ 5 134 058,72
- položky snižující výsledek hospodaření	- 58 556,50	- 1 522 469,00
<b>= základ daně</b>	<b>289 927,65</b>	<b>7 538 118,90</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Dále si společnost uplatní daňovou ztrátu ve výši 179 372 € (4 663 672 Kč) a bezúplatné plnění na veřejně prospěšné účely ve výši 621,85 € (16 168 Kč). Odpočet daňové ztráty i daru je německou úpravou limitováno a je potřeba jejich uplatnění ověřit. Slevu na dani na zaměstnance se zdravotním postižením není možné uplatnit. Společnost navíc musí odvést solidární příspěvek ve výši 5,5 % a obchodní daň ve výši 400 % viz tabulka níže.

Pro dodržení přehlednosti tabulky je tabulka 18 s výpočtem daňové povinnosti v Německu posunuta na další stranu této práce.

Tabulka 18: Výpočet daňové povinnosti v Německu

položka	částka v €	částka v Kč
základ daně	289 927,65	7 538 118,90
- daňová ztráta z minulých let	- 179 372	- 4 663 672,00
= mezisoučet	= 110 555,65	= 2 874 446,90
- bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely	-621,85 (maximální výše 61 132)	- 16 168,00
= základ daně snížený o odčitatelné položky	= 109 933,80	= 2 858 279,90
= zaokrouhlený základ daně	= 109 933	= 2 858 258
* sazba daně	* 0,15	* 0,15
= daň	= 16 489,95	= 428 738,70
- sleva na zaměstnance se zdravotním postižením	—	—
= daň po slevě	= 16 489,95	= 428 738,70
+ solidární příspěvku	+ 906,95	+ 23 580,63
+ obchodní daň	+ 15 390,62	+ 400 156,12
<b>= daň včetně solidárního příspěvku a obchodní daně</b>	<b>= 32 787,52</b>	<b>= 852 475,52</b>
- zaplacené zálohy	- 23 688,46	- 615 900
<b>-přeplatek/+nedoplatek daně</b>	<b>9 099,06</b>	<b>236 575,52</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Ve výpočtu bylo potřeba ověřit uplatnění daňové ztráty. Ta mohla být uplatněna v plné výši 179 372 € (4 663 672 Kč), jelikož limit pro uplatnění je 1 000 000 €.

Dar, který společnost věnovala na veřejně prospěšný účel, mohl být také uplatněn v plné výši 621,85 € (16 168 Kč). Uplatněno může být dle právní úpravy 20 % z příjmů

navýšených o dar. V tomto případě  $305\,013,28 + 646,72 = 305\,660$  €. Společnost by si v tomto případě mohla uplatnit dar v maximální výši 61 132 €.

Dále daň byla navýšena o solidární příspěvek, který byl vypočten jako  $109\,933$  € ( $2\,858\,258$  Kč) \* 5,5 % \* 15 %. Obchodní daň byla vypočtena jako  $109\,933$  € ( $2\,858\,258$  Kč) \* 3,5 % \* 400 %.

### **7.3 Shrnutí k výpočtu výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daně z příjmů právnických osob v České republice a Německu**

Předcházející výpočty znázornily postup zjištění výsledné daně z příjmů právnických osob v České republice a Německu. Z výsledku hospodaření, který je v obou zemích zjištěný stejným principem, je pomocí korektur stanoven základ daně. Tato hodnota je klíčová pro výpočet daňového zatížení společnosti. Rozdíly představovaly nedaňové náklady, sleva na dani a také zálohy, které byly v minulém roce zaplacený na dani z příjmů právnických osob. Zásadní je také to, že německé společnosti GmbH jsou navíc ještě zatížené solidárním příspěvkem a obchodní daní. V České republice vznikl přeplatek na dani, zatímco v Německu doplatek. Při sledování vývoje výnosu na dani z příjmů právnických osob v České republice a Německu v kapitole 6 bylo zřetelné, že daň z příjmů právnických osob představuje značně vyšší výnos pro Českou republiku. V tomto příkladě byl zahrnut i výpočet obchodní daně, která ale nepředstavuje příjem do státního rozpočtu, ale do rozpočtu daných obcí. Pokud budou sledovány pouze daně, které plynou do státního rozpočtu, fiktivní společnost v roce 2020 vykáže přeplatek na dani z příjmů právnických osob spolu se solidárním příspěvkem ve výši 6 291,56 €, po přepočtu 163 580,56 Kč. V případě výpočtu daňové povinnosti dle české legislativy byl přeplatek na dani ve výši 294 730 Kč.

## 8 Analýza závislosti daňových nákladů na nákladech účetních

Za pomoci jednoduché statistické regrese se dvěma proměnnými bude provedena analýza závislosti daňových nákladů na nákladech účetních. Nezávisle proměnnou byly zvoleny účetní náklady a závisle proměnnou náklady daňové ve sledovaném období 2016-2020. Nezávisle proměnná byla zvolena na základě základní otázky výzkumu, kdy jedním z cílů praktické části práce je zjistit, jak se budou vyvíjet daňové náklady, pokud se změní účetní náklady o jednotku. Za předpokladu, že modely odhadů budou kvalitní, je možné odhadnout i možný vývoj účetních nákladů, pokud tedy budou k dispozici odhady účetních nákladů.

Nulová hypotéza  $H_0$  je charakterizována tvrzením, že model je statisticky nevýznamný a nelze jej použít pro statistické odhadování hodnot. Alternativní hypotéza  $H_1$  je naopak charakterizována tvrzením, že model je statisticky významný a je možné ho využít pro odhadování zvolených proměnných.

Závislost mezi těmito dvěma proměnnými se očekává vysoká, jelikož výše daňových nákladů je odvozena od výše nákladů účetních. Od účetních nákladů jsou odečteny náklady nedaňové, a tím je zjištěna výše nákladů daňových. V minulé kapitole bylo na vzorku společností, kterými byla tvořena fiktivní společnost, zjištěno, že u mikro a malých účetních jednotek nejsou často vykazované odčitatelné položky, slevy na dani ani prováděny značné změny, které by ve velké míře ovlivňovaly výši daňových nákladů. Proto je na tomto vzorku očekávána vysoká míra závislosti.

Výsledky regresní a korelační analýzy jsou okomentovány níže. U každé společnosti bude uvedena  $p$ -hodnota, na základě, které bude rozhodnuto o významnosti modelu, index determinace a rovnice přímky, která charakterizuje vztah mezi dvěma proměnnými. V tomto případě jsou proměnnými účetní a daňové náklady.

Z důvodu přehlednosti je tabulka s výsledky regresní analýzy u 10 vybraných společností za stanovené období 2016–2020 umístěna na další stranu této práce.

Tabulka 19: Výsledky regresní analýzy u 10 vybraných společností za stanovené období 2016–2020

společnost	p-hodnota	index determinace	rovnice přímky
A s.r.o.	0,0021954049	97,00 %	$y = 3\,133,77 + 0,866552x$
B s.r.o.	0,0019661886	97,23 %	$y = -1\,729,92 + 1,090748x$
C s.r.o.	0,0000033559	99,96 %	$y = -131,703 + 1,007951x$
D s.r.o.	0,0008980111	98,36 %	$y = 7\,176,955 + 0,814167x$
E s.r.o.	0,0044484171	95,26 %	$y = 10\,213,77 + 0,942065x$
F s.r.o.	0,0000000965	99,98 %	$y = 44,5961 + 0,998933x$
G s.r.o.	0,0001442001	99,51 %	$y = 63,65809 + 1,072469x$
H s.r.o.	0,0000003392	100,00 %	$y = 22,21259 + 0,995195x$
I s.r.o.	0,0004936657	98,89 %	$y = 361,2442 + 1,001196x$
J s.r.o.	0,0000757221	99,68 %	$y = -8\,795,78 + 1,261416x$

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z tabulky výše vyplývá, že u všech sledovaných společností je p-hodnota nižší než hladina významnosti alfa, která byla stanovena na 5 %. Model je vždy statisticky významný a lze jej použít pro odhadování hodnot. Nulová hypotéza se zamítá. Index determinace představuje, kolik procent změn ve výši daňových nákladů je popsána změnami v nákladech účetních. Tato hodnota je u všech společností velmi vysoká. Rovnice přímky představuje vztah mezi dvěma veličinami. Z rovnice vyplývá, že pokud dojde ke změně nezávisle proměnné x (účetní náklady) o jednotku, poté se změní závisle proměnná y (daňové náklady) o přibližně 1 jednotku u všech sledovaných společností.

Níže je uvedena matice, která je sestavena z korelačních koeficientů zaznamenávající závislost mezi účetními a daňovými náklady mezi jednotlivými společnostmi. Pro přehlednost je tato tabulka uvedena na další straně této práce.

Tabulka 20: Míra korelace u 10 vybraných společností za stanovené období 2016–2020

společnost	míra korelace
A s.r.o.	0,9850
B s.r.o.	0,9861
C s.r.o.	0,9998
D s.r.o.	0,9918
E s.r.o.	0,9760
F s.r.o.	0,9999
G s.r.o.	0,9976
H s.r.o.	1,0000
I s.r.o.	0,9945
J s.r.o.	0,9984

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Tabulka výše zobrazuje, že dle očekávání, je míra korelace u sledovaných společností velmi vysokou pozitivní korelací. Očekávání bylo stanoveno, na základě provázanosti účetních a daňových nákladů a velikosti sledovaných společností. Účetní náklady jsou podkladem pro výpočet nákladů daňových, jelikož pokud jsou od účetních nákladů odečteny náklady nedaňové jsou získané náklady daňové. Přímá funkční lineární závislost byla vykázána u společnosti H s.r.o., kdy účetní náklady odpovídají nákladů daňovým a společnost ani v jednom sledovaném roce nevykázala žádný nedaňový náklad. Ostatní společnosti vykázaly pozitivní vysokou korelaci.

Ověření míry korelace mezi účetními a daňovými náklady bylo provedeno na větším vzorku sledovaných mikro a malých společností. Konkrétně byly využity data 1 000 společností za období 2016–2020. K získání dat byla využita databáze Crefoport.

Tabulka 21: Míra korelace u vzorku 1 000 společností za sledované období 2016–2020

<b>období</b>	<b>míra korelace</b>
<b>2016</b>	0,9937
<b>2017</b>	0,9932
<b>2018</b>	0,9875
<b>2019</b>	0,9694
<b>2020</b>	0,9963

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z tabulky výše vyplývá, že i na velkém vzorku společností je vykazována vysoká míra korelace mezi účetními a daňovými náklady stejně jako to bylo v případě sledování míry korelace na vzorku 10 společností. I zde je potvrzené očekávání, které předpovídalo vysokou korelaci.



## Závěr

Tato diplomová práce byla zaměřena na problematiku účetních a daňových nákladů v České republice a Německu. Cílem teoretické části bylo předložení souhrnu dané problematiky účetních a daňových aspektů. Praktická část byla zaměřena na zjištění rozdílů účetních a daňových aspektů mezi sledovanými zeměmi a zjištění rozdílů vlivu uplatňování odpočtů na výslednou daňovou povinnost. Cílem práce bylo také znázornění zjištění výsledku hospodaření, základu daně a daňové povinnosti v České republice a Německu. V diplomové práci byl také stanoven cíl ověřit, zda výše daňových nákladů je závislá na výši účetních nákladů společnosti a zda existuje závislost mezi účetními a daňovými náklady v konkrétních společnostech za předem stanovené období.

Při zpracování teoretické části bylo zjištěno, že v účetních aspektech České republiky a Německa v problematice neexistují zásadní odlišnosti. Existují však odlišnosti v daňových aspektech. Hlavní rozdíl je ve výši daňové sazby. V České republice je tato výše 19 % a jedná se o konečnou výši zatížení pro daňové poplatníky. V Německu je sazba daně z příjmů právnických osob 15 %, ale právnické osoby jsou navíc zatíženy solidárním příspěvkem a obchodní daní. Spolu se solidárním příspěvkem je výše daňového zatížení 15,825 %. Obchodní daň je odvozena dle sídla právnické osoby a plyne do rozpočtu daných obcí. Další zásadní rozdíl je v uplatňování odčitatelných položek. Daňová ztráta a dar lze odečíst v České republice i Německu, avšak podmínky uplatnění zejména minimální a maximální výše je u těchto států rozdílná. U problematiky nedaňových nákladů je benevolentnější Německo, kde mohou německé účetní jednotky 70 % nákladů na reprezentaci uplatnit daňově a zbylých 30 % nedaňově, zatímco v České republice jsou náklady na reprezentaci nedaňově uznatelné v 100% výši. Rozdílný pohled na daňovou uznatelnost je také u reklamních darů klientům. V České republice se jedná o nedaňový náklad, pokud cena za jeden kus překročí 500 Kč. V Německu je tato hranice stanovena na 35 € za kus. Slevu na dani, která již není zatížena daňovou sazbou, lze uplatnit pouze v České republice. Daňový poplatník může využít slevu na investiční pobídky nebo slevu při zaměstnání osob se zdravotním tělesným postižením či těžkým tělesným postižením. Odlišností je také samotný výpočet základu daně z příjmů právnických osob a výsledné daňové povinnosti.

Daň z příjmů právnických osob je důležitou součástí státních příjmů v obou zemích. Na základě vývoje výnosů této daně k HDP v %, vývoje podílu daně z příjmů právnických

osob na celkovém daňovém výnosu i vývoje podílu daně z příjmů právnických osob na jednu právnickou osobu bylo prokázáno, že tato daň je z pohledu příjmů do státního rozpočtu významnější pro Českou republiku. Výše výnosů byla vykázána výrazně nižší v roce 2020. Tento pokles je způsobený pandemií COVID-19, kdy provoz společností byl na základě opatření plně či částečně omezen.

Dalším cílem práce bylo stanovení vlivu odpočtů na daňovou povinnost. Daňová ztráta a bezúplatné plnění v obou daňových systémech podléhají zdanění příslušnou sazbou daně z příjmů právnických osob, jelikož jsou odečteny před získáním základu daně, ze kterého je výsledná daň vypočítána. V České republice mohou právnické osoby od vypočtené daňové výše odečíst slevu na dani, která již není daňově zatížena. V Německu tato možnost není. U každého odpočtu byly uvedeny průměrné uplatněné výše na vzorku 10 sledovaných společností, které byly zvoleny jako podklad pro celou diplomovou práci. Ze sledovaných společností vyplývá, že uplatňování daňových odpočtů není u mikro a malých společností časté. Uplatněna byla pouze daňová ztráta, bezúplatné plnění a sleva na dani v zastoupení nejvýše třemi společnostmi.

Výsledek hospodaření je v obou případech zjišťován jako rozdíl mezi výnosy a náklady, který je poté transformován na základ daně. Rozdílné postupy při výpočtu představovaly uplatnění nedaňových nákladů, slevy na dani a zaplacených záloh. Zatímco u českých společností s ručením omezeným je daň z příjmů právnických osob jejich výsledným daňovým zatížením, pro německé ekvivalenty společnosti s ručením omezeným GmbH je potřeba zjistit navíc výši solidárního příspěvku a obchodní daně.

Součástí diplomové práce je také pohled na účetní a daňové náklady z pohledu statistického zpracování dat. Cílem bylo provést analýzu závislosti daňových nákladů na nákladech účetních za pomoci jednoduché statistické regrese se dvěma proměnnými. Sledovaným obdobím bylo období 2016–2020 u celkem 10 společností, které byly kombinací mikro a malých účetních jednotek. Nezávisle proměnnou byly zvoleny účetní náklady a závisle proměnnou náklady daňové. Zdrojem pro statistickou regresní a korelační analýzu byl výkaz zisku a ztráty jednotlivých společností. U každé společnosti bylo ověřeno pomocí p-hodnoty, zda je model statisticky významný. Zjišťována byla také míra korelace, index determinace a rovnice přímky, která znázorňovala vztah mezi nezávisle proměnnou x a závisle proměnnou y, konkrétně pokud se zvýší účetní náklady o jednotku, o kolik se změní náklady daňové. Kvůli velikosti zkoumaných účetních jednotek a provázanosti těchto proměnných byla očekávána vysoká míra korelace mezi

účetními a daňovými náklady, jelikož po odečtení nedaňových nákladů od účetních jsou získány daňové náklady. Toto očekávání bylo naplněno a u společností se míra korelace pohybovala v rozmezí 0,9760 až 1. V případě vykázané hodnoty jedna společnost nevykazovala žádné nedaňové náklady, tudíž se u společnosti účetní náklady rovnaly daňovým. Ověření vysoké pozitivní korelace bylo navíc podloženo sledováním 1 000 společností za období 2016–2020. I zde se vyskytovala vždy vysoká míra korelace, a to v průměru 0,98802.

Přínosem této práce bylo zpracování přehledu účetních a daňových aspektů v České republice a Německu a jejich následná komparace. Na přehled dále navazovala komparace výpočtu výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daňové povinnosti u fiktivní společnosti v podmínkách české a německé legislativy. Zpracován byl také přehled vývoje výnosů z daně z příjmů právnických osob s následným komentářem a ověření závislosti daňových nákladů na nákladech účetních.

## Seznam použitých zdrojů

- Brychta, I., & Vychopeň, J. (2017). *Daň z příjmů 2017*. Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Budíková, M., Králová, M., & Maroš, B. (2010). *Průvodce základními statistickými metodami*. Praha, Česko: Grada.
- Bwl–lexikon. (n.d.a). *Anschaffungskosten*. Dostupné 22. 2. 2022 z <https://www.bwl-lexikon.de/wiki/anschaffungskosten/>
- Bwl–lexikon. (n.d.b). *Jahresuberschuss*. Dostupné 22. 2. 2022 z <https://www.bwl-lexikon.de/wiki/jahresueberschuss/>
- Destatis. (2022). *Gewerbesteuereinnahmen im Jahr 2020 um 18,2 % niedriger als im Vorjahr*. Dostupné 5. 3. 2022 z [https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/10/PD21\\_469\\_713.html](https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/10/PD21_469_713.html)
- Děrgel, M. (2022). *Sleva na dani u právnických a fyzických osob*. Dostupné 26. 1. 2022 z Du.cz: <https://www.du.cz/33/slevy-na-dani-u-pravnickych-a-fyzickych-osob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EgZ84NRgrmuX3QrrmAHliVA/>
- DRSC. (n.d.). *Standards, Interpretationen, Anwendungshinweise*. Dostupné 12. 2. 2022 z [drsc.de/verlautbarunge](http://drsc.de/verlautbarunge)
- Hayes, A. (2021). *Laffer Curve*. Dostupné 15. 2. 2022 z Investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/l/laffercurve.asp>
- Hájková, G. (2022). *V následujícím daňovém priznání si můžete odečíst za dary až 30 % z daňového základu*. Dostupné 15. 1. 2022 z Měsec.cz: <https://www.mesec.cz/aktuality/v-nasledujicim-danovem-priznani-si-muzete-odecist-za-dary-az-30-z-danoveho-zakladu/>
- Hendl, J. (2009). *Přehled statistických metod: analýza a metaanalýza dat*. Praha, Česko: Portál.
- Hermannová, B. (2021). *Počty ekonomických subjektů rostou*. Dostupné 5. 3. 2022 ze Statistikaamy.cz: <https://www.statistikaamy.cz/2021/05/27/pocty-ekonomicky-subjektu-rostou>
- Hnátek, M. (2021). *Daňové a nedaňové náklady 2021*. Praha, Česko: ESAP s.r.o.
- Hruška, V. (2021). *Účetní případy pro praxi 2021*. Praha, Česko: Grada.

- Ions. (2019). *Was ist eine GuV? Gewinn-und-Verlust-Rechnung einfach erklärt*. Dostupné 18. 4. 2022 z <https://www.ionos.de/startupguide/unternehmensfuehrung/guv-rechnung/>
- Jesgarzewski, T., & Schmittmann, J. M. (2020). *Steuerrecht*. Weisbaden, Německo: Springer Gabler.
- Klíma, T. (2021). *Zpětné uplatnění daňové ztráty*. Dostupné 15. 1. 2022 z BDO ČESKÁ REPUBLIKA: <https://www.bdo.cz/cs-cz/blog/danove-a-ucetni-novinky/duben-2021/zpetne-uplatneni-danove-zraty>
- Králová, M., & Hejret, M. (2020). *Zákon o účetnictví s komentářem*. Praha, Česko: Grada Publishing, a.s.
- Marková, H. (2021). *Daňové zákony 2021, úplní znění platná k 1.1.2021*. Praha, Česko: Grada Publishing, a.s.
- Müllerová, L., & Šindelář, M. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha, Česko: Grada Publishing.
- Novotný, P. (2021). *Účetnictví pro úplné začátečníky 2021*. Praha, Česko: Grada.
- OECD. (2022). *Tax on corporate profits (indicator)*. Dostupné 11. 3. 2022 z <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm>
- Portál POHODA. (2021). *Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele 2021*. Dostupné 15. 1. 2022 z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/smerna-uctova-osnova-pro-podnikatele/>
- Ryneš, P. (2021). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka – Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2021*. Praha, Česko: ANAG.
- Skálová, J., & Suková, A. (2021). *Podvojně účetnictví 2021*. Praha, Česko: Grada.
- Statista. (2022). *Unternehmen in Deutschland: Anzahl der rechtlichen Einheiten<sup>1</sup> in Deutschland nach Beschäftigtengrößenklassen im Jahr 2020*. Dostupné 11. 3. 2022 z <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1929/umfrage/unternehmen-nach-beschaefigtengroessenklassen/>

- Strakošová, P. I. (2022). *Výkaz zisku a ztráty (výsledkovka) – účelové členění*. Dostupné 15. 1. 2022 z Du.cz: [https://www.du.cz/33/vykaz-zisku-a-ztraty-vysledovka-ucelove-cleneni-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EngbtKSxp\\_9tJ-PtMElB5dk/?query=v%FDkaz%20zisku%20a%20ztr%Et%20v%FDsledovka&serp=](https://www.du.cz/33/vykaz-zisku-a-ztraty-vysledovka-ucelove-cleneni-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EngbtKSxp_9tJ-PtMElB5dk/?query=v%FDkaz%20zisku%20a%20ztr%Et%20v%FDsledovka&serp=)
- Svoboda, M., Gangur, M., & Mičudová, K. (2019). *Statistické zpracování dat*. Plzeň, Česko: Západočeská univerzita v Plzni.
- Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii, 7. aktualizované a přepracované vydání*. Praha, Česko: Leges.
- Tanski, J. S. (2021). *Jahresabschluss*. Freiburg, Německo: Haufe–Lexware GmbH & Co. KG.
- Váňová, M. (2020). *Porovnání daňové povinnosti firem v Německu a v Česku se zaměřením na daň z příjmů právnických osob* (Diplomová práce). Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů, Česká republika.
- Vančurová, A., Láchová, L., & Zídková, H. (2020). *Daňový systém 2020*. Praha, Česko: Wolters Kulwer ČR.
- Yumpu. (n.d.). *INDUSTRIE–KONTENRAHMEN (IKR) für Aus–und Fortbildung*. Dostupné 12. 2 2022 z <https://www.yumpu.com/de/document/read/5398826/industrie-kontenrahmen-ikr-fur-aus-und-fortbildung>

## **Legislativa**

### **Česká republika**

Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy

Příloha č. 2 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Příloha č. 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

### **Německo**

Bürgerliches Gesetzbuch

Einkommensteuergesetz

Gewerbesteuergesetz

Handelsgesetzbuch

Körperschaftsteuergesetz

Solidaritätszuschlaggesetz

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Komparace účetních aspektů obou zemí .....	45
Tabulka 2: Komparace daňových aspektů obou zemí .....	47
Tabulka 3: Komparace vybraných nedaňových nákladů – Česká republika versus Německo .....	49
Tabulka 4: Maximální výše daňové ztráty Česká republika versus Německo .....	50
Tabulka 5: Průměrná výše uplatněné daňové ztráty u sledovaných společností .....	51
Tabulka 6: Přehled odpočtů na podporu výzkumu a vývoje a na podporu odborného vzdělávání .....	51
Tabulka 7: Minimální a maximální výše bezúplatného plnění Česká republika versus Německo .....	52
Tabulka 8: Průměrná výše uplatněného bezúplatného plnění u sledovaných společností .....	53
Tabulka 9: Přehled slev na dani Česká republika versus Německo .....	53
Tabulka 10: Přehled výše uplatněné slevy na dani u sledovaných společností .....	54
Tabulka 11: Podklady pro výpočet základu daně na fiktivní společnosti – položky zvyšující výsledek hospodaření v Kč.....	60
Tabulka 12: Podklady pro výpočet základu daně na fiktivní společnosti – položky snižující výsledek hospodaření v Kč .....	61
Tabulka 13: Přehled nedaňových nákladů fiktivního podniku v České republice v Kč..	62
Tabulka 14: Výpočet základu daně dle české právní úpravy.....	62
Tabulka 15: Podklady pro výpočet výše daně na fiktivní společnosti v Kč .....	63
Tabulka 16: Výpočet daňové povinnosti v České republice v Kč .....	64
Tabulka 17: Výpočet základu daně dle německé právní úpravy .....	66
Tabulka 18: Výpočet daňové povinnosti v Německu .....	67
Tabulka 19: Výsledky regresní analýzy u 10 vybraných společností za stanovené období 2016–2020 .....	70



Tabulka 20: Míra korelace u 10 vybraných společností za stanovené období 2016–2020 .....	71
Tabulka 21: Míra korelace u vzorku 1 000 společností za sledované období 2016–2020 .....	72

## Seznam obrázků

Obrázek 1: Účetní regulace v České republice .....	14
Obrázek 2: Vývoj výnosů daně z příjmů právnických osob k HDP v %.....	56
Obrázek 3: Vývoj podílu daně z příjmů právnických osob na celkovém daňovém výnosu .....	57
Obrázek 4: Vývoj podílu daně z příjmů právnických osob na jednu právnickou osobu .....	58

## Seznam použitých zkratk

DPH	Daň z přidané hodnoty
EStG	Einkommensteuergesetz – zákon o daních z příjmů v Německu
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HDP	Hrubý domácí produkt
KStG	Körperschaftsteuergesetz – zákon o daních z příjmů právnických osob v Německu
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

## Seznam příloh

**Příloha A:** Účtový rozvrh pro podnikatele Česká republika – účtová třída 5 – NÁKLADY

**Příloha B:** Příloha č. 2 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění

**Příloha C:** Příloha č. 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění

**Příloha D:** Schéma stanovení základu daně v České republice

**Příloha E:** Schéma stanovení daně z příjmů právnických osob v České republice

**Příloha F:** Účtový rozvrh pro podnikatele Německo – účtová třída 6 a 7 - NÁKLADY

**Příloha G:** Výkaz zisku a ztráty – metoda celkových nákladů – Německo

**Příloha H:** Výkaz zisku a ztráty – metoda prodejních nákladů – Německo

**Příloha I:** Schéma stanovení základu daně v Německu

**Příloha J:** Schéma stanovení daně z příjmů právnických osob v Německu

**Příloha K:** Sazby obchodní daně seřazeny vzestupně za rok 2020

**Příloha L:** Lafferova křivka

## Příloha A: Účtový rozvrh pro podnikatele Česká republika – účtová třída 5 – NÁKLADY

### Účtová třída 5

#### NÁKLADY

<b>50 Spotřebované nákupy</b>		
501 Spotřeba materiálu	V	D
502 Spotřeba energie	V	D
503 Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	V	D
504 Prodané zboží	V	D
<b>51 Služby</b>		
511 Opravy a udržování	V	D
512 Cestovné	V	D
513 Náklady na reprezentaci	V	N
518 Ostatní služby	V	D
<b>52 Osobní náklady</b>		
521 Mzdové náklady	V	D
522 Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti	V	D
523 Odměny členům orgánů obchodních korporací	V	N
524 Zákonné sociální a zdravotní pojištění	V	D
525 Ostatní sociální a zdravotní pojištění	V	N
526 Sociální náklady individuálního podnikatele	V	N
527 Zákonné sociální náklady	V	D
528 Ostatní sociální náklady	V	N
<b>53 Daně a poplatky</b>		
531 Daň silniční	V	D
532 Daň z nemovitých věcí	V	D
538 Ostatní daně a poplatky	V	D
<b>54 Jiné provozní náklady</b>		
541 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	V	D
542 Prodaný materiál	V	D
543 Poskytnuté dary	V	N
544 Smluvní pokuty a úroky z prodlení	V	D
545 Ostatní pokuty a penále	V	N
546 Odpis pohledávky	V	N
547 Mimořádné provozní náklady	V	D
548 Ostatní provozní náklady	V	D
549 Manka a škody	V	D

<b>55</b>	<b>Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti</b>		
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	V	D
552	Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů	V	D
554	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	V	N
555	Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období	V	D
557	Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku	V	N
558	Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek	V	D
559	Tvorba a zúčtování opravných položek	V	N
<b>56</b>	<b>Finanční náklady</b>		
561	Prodané cenné papíry a podíly	V	D
562	Úroky	V	D
563	Kurzové ztráty	V	D
564	Náklady z přecenění majetkových cenných papírů k obchodování	V	D
565	Poskytnuté dary (peněžní)	V	N
566	Náklady z finančního majetku	V	D
567	Náklady z derivátových operací	V	D
568	Ostatní a mimořádné finanční náklady	V	D
569	Manka a škody na finančním majetku	V	D
<b>57</b>	<b>Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti</b>		
574	Tvorba a zúčtování finančních rezerv	V	N
579	Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti	V	N
<b>58</b>	<b>Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace</b>		
581	Změna stavu nedokončené výroby	V	D
582	Změna stavu polotovarů	V	D
583	Změna stavu výrobků	V	D
584	Změna stavu mladých a ostatních zvířat	V	D
585	Aktivace materiálu a zboží	V	D
586	Aktivace vnitropodnikových služeb	V	D
587	Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	V	D
588	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	V	D
<b>59</b>	<b>Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů</b>		
591	Daň z příjmů – splatná	V	N
592	Daň z příjmů – odložená	V	N

Zdroj: Portál POHODA (2021)

## **Příloha B: Příloha č. 2 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění**

I. Tržby z prodeje výrobků a služeb

II. Tržby za prodej zboží

A. Výkonová spotřeba

- A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží
- A.2. Spotřeba materiálu a energie
- A.3. Služby

B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)

C. Aktivace (-)

D. Osobní náklady

- D.1. Mzdové náklady
- D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady
  - D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
  - D.2.2. Ostatní náklady

E. Úpravy hodnot v provozní oblasti

- E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
  - E.1.1. - Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé
  - E.1.2. - Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné
- E.2. Úpravy hodnot zásob
- E.3. Úpravy hodnot pohledávek

III. Ostatní provozní výnosy

- III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku
- III.2. Tržby z prodaného materiálu
- III.3. Jiné provozní výnosy

F. Ostatní provozní náklady

- F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
- F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu
- F.3. Daně a poplatky
  
- F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období
- F.5. Jiné provozní náklady

\* Provozní výsledek hospodaření (+/-)

IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly

- IV.1. Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba
- IV.2. Ostatní výnosy z podílů

G. Náklady vynaložené na prodané podíly

- V. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
  - V.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba
  - V.2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- H. Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
- VI. Výnosové úroky a podobné výnosy
  - VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba
  - VI.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
- I. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
- J. Nákladové úroky a podobné náklady
  - J.1. Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba
  - J.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
- VII. Ostatní finanční výnosy K. Ostatní finanční náklady
- \* Finanční výsledek hospodaření (+/-)
- \*\* Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
- L. Daň z příjmů
  - L.1. Daň z příjmů splatná
  - L.2. Daň z příjmů odložená (+/-)
- \*\* Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
- M. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
- \*\*\* Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
- \*Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.\*\*.

Zdroj: Příloha č. 2 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.



## **Příloha C: Příloha č. 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění**

- I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
  - A. Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)
    - \* Hrubý zisk nebo ztráta
  - B. Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)
  - C. Správní náklady (včetně úprav hodnot)
- II. Ostatní provozní výnosy
- D. Ostatní provozní náklady
  - \* Provozní výsledek hospodaření (+/-)
- III. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly
  - III.1. Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba
  - III.2. Ostatní výnosy z podílů
- E. Náklady vynaložené na prodané podíly
- IV. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
  - IV.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba
  - IV.2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- F. Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
- V. Výnosové úroky a podobné výnosy
  - V.1. Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba
  - V.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
- G. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
- H. Nákladové úroky a podobné náklady
  - H.1. Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba
  - H.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
- VI. Ostatní finanční výnosy
- I. Ostatní finanční náklady
  - \* Finanční výsledek hospodaření (+/-)
  - \*\* Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
- J. Daň z příjmů
  - J.1. Daň z příjmů splatná
  - J.2. Daň z příjmů odložená (+/-)
  - \*\* Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
- K. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
  - \*\*\* Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
  - \* Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI.

Zdroj: Příloha č. 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

## Příloha D: Schéma stanovení základu daně v České republice

výsledek hospodaření před zdaněním
-osvobozené příjmy
-příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatného základu daně)
-očištění o nedaňové rezervy a opravné položky
+účetní náklady, které nejsou daňově uznatelnými
+/-vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, pouze jen když jsou zaplacený
<b>= základ daně</b>

Zdroj: Vančurová, Láchová a Zídková (2022)

## Příloha E: Schéma stanovení daně z příjmů právnických osob v České republice

základ daně
-daňová ztráta, která byla vyměřena za předcházející zdaňovací období
-odpočet výdajů na výzkum a vývoj
-odpočet na podporu odborného vzdělávání
=mezisoučet
-bezúplatné plnění poskytnuté na veřejně prospěšné účely
=základ daně snížený o odčitatelné položky (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)
*sazba daně
=daň
-sleva na dani
= <b>daň po slevě</b>

Zdroj: Vančurová, Láchová a Zídková (2022)

Příloha F: Účtový rozvrh pro podnikatele Německo – účtová třída 6 a 7 –  
NÁKLADY

<b>6</b> Betriebliche Aufwendungen (einschließlich Berichtigungen)	<b>7</b> weitere Aufwendungen	
<p><i>Materialaufwand</i></p> <p><b>60 Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren</b></p> <p><i>Aufwendungen für ...</i></p> <p>6000 Rohstoffe/Fertigungsmaterial 6001 Bezugskosten 6002 Nachlässe</p> <p>6010 Vorprodukte/Fremdbauteile</p> <p>6020 Hilfsstoffe</p> <p>6030 Betriebsstoffe/Verbrauchswerkzeuge</p> <p>6040 Verpackungsmaterial</p> <p>6050 Energie und Treibstoffe</p> <p>6060 Reparaturmaterial</p> <p>6070 sonstiges Material</p> <p>6080 Waren</p> <p><b>61 Aufwendungen für bezogene Leistungen</b></p> <p>6100 Fremdleistungen für Erzeugnisse und andere Umsatzeleistungen</p> <p>6140 Frachten und Fremdlager</p> <p>6150 Vertriebsprovisionen</p> <p>6160 Fremdinstandhaltung</p> <p>6170 Sonstige Aufwendungen für bezogene Leistungen</p> <p><i>Personalaufwand</i></p> <p><b>62 Löhne</b></p> <p>6200 Löhne einschließlich tariflicher, vertraglicher oder arbeitsbedingter Zulagen</p> <p>6210 Urlaubs-/Weihnachtsgeld</p> <p>6220 Sonstige tarifliche/vertragliche Aufwendungen für Lohnempfänger</p> <p>6230 Freiwillige Zuwendungen</p> <p>6250 Sachbezüge</p> <p>6260 Vergütungen an gewerbliche Auszubildende</p> <p><b>63 Gehälter</b></p> <p>6300 Gehälter und Zulagen</p> <p>6310 Urlaubs-/Weihnachtsgeld</p> <p>6320 Sonstige tarifliche/vertragliche Aufwendungen</p> <p>6330 Freiwillige Zuwendungen</p> <p>6350 Sachbezüge</p> <p>6360 Vergütungen an Auszubildende</p> <p><b>64 Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung</b></p> <p>6400 Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung (Lohn)</p> <p>6410 Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung (Gehalt)</p> <p>6420 Beiträge zur Berufsgenossenschaft</p> <p>6440 Aufwendungen für Altersversorgung</p> <p>6490 Aufwendungen für Unterstützung</p>	<p>6495 Sonstige soziale Aufwendungen</p> <p><b>65 Abschreibungen</b></p> <p><i>Abschreibungen auf Anlagevermögen</i></p> <p>6510 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens</p> <p>6520 Abschreibungen auf Sachanlagen</p> <p>6540 Abschreibungen auf GWG</p> <p>6541 Abschreibungen auf GWG-Sammelposten Jahr 1 ...</p> <p>6545 Abschreibungen auf GWG-Sammelposten Jahr 5</p> <p>6550 Außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen</p> <p>6570 Unüblich hohe Abschreibungen auf Umlaufvermögen</p> <p><i>Sonstige betriebliche Aufwendungen (66–70)</i></p> <p><b>66 Sonstige Personalaufwendungen</b></p> <p>6600 Aufwendungen für Personaleinstellung</p> <p>6610 Aufwendungen für übernommene Fahrtkosten</p> <p>6620 Aufwendungen für Werkarzt und Arbeitssicherheit</p> <p>6630 Personenbezogene Versicherungen</p> <p>6640 Aufwendungen für Fort- und Weiterbildung</p> <p>6650 Aufwendungen für Dienstjubiläen</p> <p>6660 Aufwendungen für Belegschaftsveranstaltungen</p> <p>6670 Aufwendungen für Werkküche und Sozialeinrichtungen</p> <p>6680 Ausgleichsabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz</p> <p>6690 Übrige sonstige Personalaufwendungen</p> <p><b>67 Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten</b></p> <p>6700 Mieten, Pachten</p> <p>6710 Leasingaufwendungen</p> <p>6720 Lizenzen/Konzessionen</p> <p>6730 Gebühren</p> <p>6750 Kosten des Geldverkehrs</p> <p>6760 Provisionsaufwendungen (außer Vertriebsprovisionen)</p> <p>6770 Rechts-/Beratungskosten</p> <p><b>68 Aufwendungen für Kommunikation (Dokumentation, Information, Reisen, Werbung)</b></p> <p>6800 Büromaterial</p> <p>6810 Zeitungen/Fachliteratur</p> <p>6820 Portokosten</p> <p>6830 Kosten der Kommunikation</p>	<p><b>70 Betriebliche Steuern</b></p> <p>7020 Grundsteuer</p> <p>7030 Kraftfahrzeugsteuer</p> <p>7070 Ausfuhrzölle</p> <p>7080 Verbrauchsteuern</p> <p>7090 Sonstige betriebliche Steuern</p> <p><b>71 bis 73 Frei</b></p> <p><b>74 Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens und Verluste aus entsprechenden Abgängen</b></p> <p>7400 Abschreibungen auf Finanzanlagen</p> <p>7420 Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens</p> <p>7450 Verluste auf dem Abgang von Finanzanlagen</p> <p>7460 Verluste aus dem Abgang von Wertpapieren des Umlaufvermögens</p> <p><b>75 Zinsen und ähnliche Aufwendungen</b></p> <p>7510 Zinsaufwendungen</p> <p>7530 Diskontaufwendungen</p> <p>7590 Sonstige zinsähnliche Aufwendungen</p> <p><b>76 Außerordentliche Aufwendungen</b></p> <p>7600 Außerordentliche Aufwendungen</p> <p><b>77 Steuern vom Einkommen und Ertrag</b></p> <p>7700 Gewerbesteuer</p> <p>7710 Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag</p> <p>7720 Kapitalertragsteuer</p> <p><b>78 Diverse Aufwendungen</b></p> <p>7800 Diverse Aufwendungen</p> <p><b>79 Frei</b></p> <p><b>Fortsetzung Kontenklasse 6</b></p> <p>6850 Reisekosten</p> <p>6860 Bewirtung und Präsentation</p> <p>6870 Werbung</p> <p>6880 Spenden</p> <p><b>69 Aufwendungen für Beiträge und Sonstiges sowie Wertkorrekturen und periodenfremde Aufwendungen</b></p> <p>6900 Versicherungsbeiträge</p> <p>6920 Beiträge zu Wirtschaftsverbänden und Berufsvertretungen</p> <p>6930 Verluste a. Schadensfällen</p> <p>6940 Sonstige Aufwendungen</p> <p>6950 Abschreibungen auf Forderungen</p> <p>6951 Abschreibungen auf Forderungen wg. Uneinbringlichkeit</p>

Zdroj: Yumpu (n.d)

## Příloha G: Výkaz zisku a ztráty – metoda celkových nákladů – Německo

	1. Umsatzerlöse
+/-	2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
+	3. andere aktivierte Eigenleistungen
+	4. sonstige betriebliche Erträge
	5. Materialaufwand
-	a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
-	b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
	6. Personalaufwand
-	a) Löhne und Gehälter
-	b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
	7. Abschreibungen
-	a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
-	b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
-	8. sonstige betriebliche Aufwendungen
=	<b>Betriebsergebnis (EBIT)</b>
+	9. Erträge aus Beteiligungen
+	10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
+	11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
-	12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
-	13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
+/-	14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
=	<b>15. Ergebnis nach Steuern</b>
+/-	16. sonstige Steuern
=	<b>17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b>

Zdroj: Ions (2019)

## Příloha H: Výkaz zisku a ztráty – metoda prodejních nákladů – Německo

	1. Umsatzerlöse
-	2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
=	<b>3. Bruttoergebnis des Umsatzes</b>
-	4. Vertriebskosten
-	5. Allgemeine Verwaltungskosten
+	6. Sonstige betriebliche Erträge
-	7. Sonstige betriebliche Aufwendungen
=	<b>Betriebsergebnis (EBIT)</b>
+	8. Erträge aus Beteiligungen
+	9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
+	10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
-	11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
-	12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
+/-	13. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
=	<b>14. Ergebnis nach Steuern</b>
+/-	15. sonstige Steuern
=	<b>16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b>

Zdroj: Ions (2019)

## Příloha I: Schéma stanovení základu daně v Německu

zisk/ztráta dle obchodní bilance (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag laut Handelsbilanz)
+/-korektury o bilanční položky (Bilanzsteuerrechtliche Korrekturen)
=zisk/ztráta podle daňové bilance (Steuerbilanzergebnis)
+/-korektury o mimobilanční položky (Außerbilanzielle Korrekturen)
=zisk ke zdanění (Steuerlicher Gewinn)
-odečitatelné dary a příspěvky (Abziehbare Spenden und Mitgliedbeiträge)
=celková částka příjmů (Gesamtbetrag der Einkünfte)
-odečtení ztráty (Verlustabzug)
=příjem (Einkommen)
-nezdanitelná částka (Freibeträge)
<b>=příjem ke zdanění (zu versteuerndes Einkommen)</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle Jesgarzewskiho a Schmittmanna, 2022

## Příloha J: Schéma stanovení daně z příjmů právnických osob v Německu

příjem ke zdanění * 15 % (zu versteuerndes Einkommen)
=tarifní daň (tarifliche Körperschaftsteuer)
-započítání zahraničních daní (anzurechnende ausländische Steuern)
=určená daň (festzusetzende Körperschaftsteuer)
-započítání daně z kapitálových výnosů (anzurechnende Kapitalertragsteuer)
=zůstatková daň (Verbleibene Körperschaftsteuer)
-čtvrtletní zálohy na daň (vierteljährliche Körperschaftsteuervorauszahlungen)
<b>=doplatek/přeplatek (Abschlusszahlung/Abschlusserstattung)</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle Bwl–lexikon, 2022



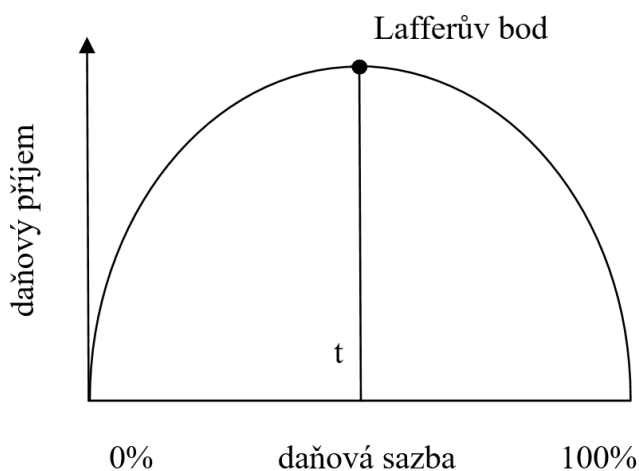
## Příloha K: Sazby obchodní daně seřazeny vzestupně za rok 2020

obec	sazba obchodní daně
Hamburg	470 %
Bremen	460 %
Nordrhein – Westfalen	450 %
Saarland	449 %
Sachsen	421 %
Hessen	411 %
Berlin	410 %
Thüringen	409 %
Niedersachsen	405 %
Mecklenburg – Vorpommern	384 %
Rheinland – Pfalz	382 %
Sachsen – Anhalt	382 %
Schleswig – Holstein	380 %
Baden – Württemberg	368 %
Bayern	367 %
Brandenburg	324 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Destatis, 2022

## Příloha L: Lafferova křivka

Teorie, která se zabývá vztahem mezi daňovými sazbami a výší daňových příjmů, které jsou vybrány vládami, se nazývá Lafferova křivka. V případě, kdy jsou daně podél Lafferovy křivky neúměrně vysoké, ve skutečnosti se poníží celkové daňové příjmy, jelikož vysoké zdanění se odrazí od zdaněných činností, konkrétně od práce a investic. Pokud v této situaci dojde ke snížení daňových sazeb jsou podpořeny ekonomické pobídky a zvýšeny daňové příjmy. Lafferova křivka je využívána k ilustraci, že v některých případech snížení daňových sazeb může představovat zvýšení celkových daňových příjmů. Lafferova křivka byla běžně a úspěšně používaným prostředkem v 80. letech. Křivka byla v minulosti ale i kritizována, a to z praktických důvodů, kdy je založena na zjednodušujících předpokladech. Dále byla kritizována i z ekonomických důvodů, jelikož zvýšení vládních příjmů nemusí být v každém případě optimální. (Hayes, 2021).



Zdroj: vlastní zpracování dle Hayese, 2022

## **Abstrakt**

Vašáková, A. (2022). *Komparace účetních a daňových nákladů České republiky a Německa* (Diplomová práce). Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

**Klíčová slova:** účetní náklady, daňové náklady, daň z příjmů právnických osob, výsledek hospodaření, základ daně, Česká republika, Německo

V diplomové práci je zpracované téma problematiky účetních nákladů, daňových nákladů a daně z příjmů právnických osob České republiky a Německa. Práce obsahuje popis účetních a daňových aspektů v problematice nákladů v jednotlivých zemích a jejich následnou komparaci. Dále se práce zabývá vlivem odpočtů na výslednou daňovou povinnost a vývojem výnosů z daně z příjmů právnických osob v České republice i Německu. Součástí je také komparace při stanovení výsledku hospodaření, základu daně a výsledné daňové povinnosti na fiktivní společnosti. Proveden je výzkum, který je zaměřen na míru korelace výsledku hospodaření a základu daně z příjmů, respektive míru korelace účetních a daňových nákladů. Výzkum je proveden na předem stanovených předpokladech, které jsou v práci ověřovány. Cílem této práce je zpracování přehledu problematiky účetních a daňových nákladů v České republice a Německu a následná komparace zjištěných skutečností.

## **Abstract**

Vašáková, A. (2022). *Comparison of accounting and tax costs of the Czech Republic and Germany* (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

**Key words:** accounting costs, tax costs, corporate income tax, economic result, tax base, Czech Republic, Germany

The diploma thesis deals with the topic of accounting costs, tax costs and corporate income tax of the Czech Republic and Germany. The thesis contains a description of accounting and tax aspects in the issue of costs in individual countries and their following comparison. Furthermore, the diploma thesis deals with the influence of deductions on the resulting tax liability and the development of corporate income tax revenues in the Czech Republic and Germany. It also includes a comparison in determining the economic result, the tax base and the resulting tax liability of fictitious company. The research is carried out, which is focused on the degree of correlation between the economic result and the income tax base, respectively the degree of correlation of accounting and tax costs. The research is performed on predetermined assumptions, which are verified in the diploma thesis. The aim of this diploma thesis is to compile an overview of accounting and tax costs in the Czech Republic and Germany and a following comparison of the findings.