

Daňová soustava

Prof. Ing. Václav Vybíhal, CSc.



Téma :

Daň z příjmů právnických osob

- 1) Poplatník daně.
- 2) Zdaňovací období.
- 3) Předmět daně a osvobození příjmů od daně.
- 4) Základ daně.
- 5) Metodika stanovení základu daně.
- 6) Sazby daně, zálohy na daň a přiznání k dani.

1. Poplatník daně.

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou:

- osoby, které nejsou fyzickými osobami, a
- organizační složky státu.

Z hlediska **rezidentství** rozlišujeme právnické osoby jako:

- 1. rezident ČR** – jde o poplatníky, kteří mají na území ČR své sídlo nebo místo vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen; daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí;
- 2. nerezident ČR** – poplatník, který nemá na území ČR sídlo; daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR.

1. Poplatník daně.

Z hlediska **předmětu daně** je důležité rozlišení na právnické osoby:

- **podnikající** – jde o právnické osoby založené za účelem podnikání (obchodní společnosti a družstva) podle obchodního zákoníku (např. a.s., s.r.o., v.o.s., k.s., družstvo) nebo podle nařízení EU (tzv. evropská společnost, Societas Europaea);
- **nepodnikající** – tj. právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, a byly zřízeny zákonem (např. veřejné vysoké školy) nebo rozhodnutím Ministerstva vnitra (např. občanská sdružení). Do této skupiny právnických osob patří dále i obce, kraje, organizační složky státu, státní fondy, zájmová sdružení právnických osob s právní subjektivitou, obecně prospěšné společnosti, školské právnické osoby, příspěvkové organizace, veřejné výzkumné instituce, nadace a nadační fondy, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, odborové organizace, případně subjekty, o nichž to stanoví zvláštní zákony.

2. Zdaňovací období.

U právnických osob je zdaňovacím obdobím:

- **kalendářní rok;**
- **hospodářský rok;**
- **období od rozhodného dne fúze** nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku, nebo
- **účetní období**, pokud je toto období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.

Kalendářní rok (1) jako zdaňovací období je vymezen intervalem 1.1. až 31.12.

2. Zdaňovací období.

Hospodářský rok (2) jako zdaňovací období je vymezen intervalem 12 po sobě jdoucích měsíců, které může začínat pouze 1. dnem jiného měsíce, než je leden (např. 1.4. až 31.3.). Účetní jednotka může uplatnit hospodářský rok jako zdaňovací období pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno.

Vznik období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku **(3)**, připadá v úvahu **pouze u přeměn společností**. Toto zdaňovací období se také považuje za období účetní.

2. Zdaňovací období.

Účetní období (4) delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců může vzniknout v těchto případech :

- v případě změny účetního období (kalendářní rok, hospodářský rok) si může účetní jednotka stanovit, že účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období bude delší než 12 měsíců;
- v případě vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku si může účetní jednotka stanovit, že účetní období bude o příslušnou dobu delší než 12 měsíců;
- v případě zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku si může účetní jednotka stanovit, že účetní období bude o příslušnou dobu delší než 12 měsíců.

3. Předmět daně a osvobození příjmů od daně.

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

Předmětem daně nejsou:

- příjmy získané nabytím akcií (podle zákona č. 92/1991 Sb.);
- příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou příjmů z nich plynoucích;
- příjmy získané s vydáním pohledávky, a to do výše náhrad (restituce, rehabilitace), do výše nároků na vydání základního podílu (v zemědělství, dle zákona č. 42/1992 Sb.) a dále příjmy z vydání dalšího podílu v nepeněžní formě, a to u poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby;
- příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů (s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně vybírané srážkou);
- příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou se ČR zavázala uhradit.

3. Předmět daně a osvobození příjmů od daně.

U nepodnikajících právnických osob jsou předmětem daně vždy příjmy:

- z reklam;
- z členských příspěvků;
- z nájemného.

U nepodnikajících právnických osob nejsou předmětem daně příjmy:

- z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že vynaložené náklady jsou vyšší;
- z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce, z prostředků poskytnutých státními fondy, z podpory poskytnuté regionální radou regionu soudržnosti, z podpory z Vinařského fondu, z prostředků poskytnutých z rozpočtu EU nebo veřejných rozpočtů cizích států a dále příjmy krajů a obcí plynoucí z výnosu daní nebo podílu na nich, výnosů poplatků a peněžních odvodů, které jsou příjmem kraje a obce;
- z úroků z vkladů na běžném účtu;
- z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmu a prodeje státního majetku, které jsou příjmem státního rozpočtu.

3. Předmět daně a osvobození příjmů od daně.

U poplatníků, kteří jsou **veřejnou vysokou školou**, veřejnou výzkumnou institucí nebo poplatníkem zřízeným k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání **jsou předmětem daně všechny příjmy s výjimkou** příjmů z:

- investičních transferů (dotací);
- úroků z vkladů na běžném účtu.

U nepodnikajících poplatníků, kteří provozují zdravotnické zařízení (podle zákona č. 20/1996 Sb.), **jsou předmětem daně všechny příjmy s výjimkou** příjmů z:

- investičních transferů a dotací na pořízení a technické zhodnocení majetku;
- úroků z vkladů na běžném účtu.

3. Předmět daně a osvobození příjmů od daně.

U zdravotních pojišťoven nejsou předmětem daně příjmy plynoucí:

- z pojistného na veřejné zdravotní pojištění;
- z pokut uložených za neplnění povinností pojištěnců a plátců pojistného;
- z penále od plátců pojistného;
- z přírážek k pojistnému vyměřených zaměstnavatelům;
- z náhrad škod;
- od zaměstnavatelů na úhradu plateb za výkony závodní preventivní péče a specifické zdravotní péče;
- z kauce;
- z návratné finanční výpomoci ze státního rozpočtu;
- z účelové dotace ze státního rozpočtu.

3. Předmět daně a osvobození příjmů od daně.

U v.o.s. jsou předmětem daně pouze příjmy, z nichž je vybírána daň zvláštní sazbou. U poplatníka, který je společníkem v.o.s., je předmětem daně také část základu daně v.o.s. stanoveného podle § 23 až 33 ZDPř.

U Pozemkového fondu ČR jsou předmětem daně příjmy podle zákona č. 569/1991 Sb.

Osvobození příjmů od daně je uvedeno v § 19 ZDPř.

4. Základ daně.

Základem daně pro stanovení daňové povinnosti právnické osoby je **účetní výsledek hospodaření transformovaný na základ daně mimoúčetními operacemi** na základě metodiky vyplývající ze ZDPř.

U investiční společnosti vytvářející podílové fondy se základ daně stanoví samostatně za investiční společnost a odděleně za jednotlivé podílové fondy.

U komanditní společnosti se základ daně (stanovený podle § 23 až 33) snižuje o částku připadající komplementářům.

U poplatníka, který je společníkem v.o.s. (komplementářem k.s.), je součástí základu daně část základu daně nebo daňové ztráty v.o.s. (k.s.), která se stanoví ve stejném poměru, jakým je rozdělován zisk nebo daňová ztráta podle společenské smlouvy (v.o.s.), jinak rovným dílem (v případě komplementáře podle ObchZ).

4. Základ daně.

Nepodnikající právnické osoby si mohou snížit ZD o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč za podmínky, že prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti použijí ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Jestliže 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce mohou však tento základ daně snížit až o 30 %, maximálně o 3 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti. V případě, že 30 % snížení činí méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 000 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

4. Základ daně.

Samostatný základ daně umožňuje právnické osobě uplatnit sníženou sazbu daně 15 %. Do samostatného základu daně se zahrnují pouze příjmy se zdrojem v zahraničí, a to:

- dividendy;
- podíly na zisku;
- vypořádací podíly;
- podíly na likvidačním zůstatku, nebo
- jim podobná plnění.

Samostatný základ daně se u právnické osoby **zaokrouhluje na 1 000 Kč dolů.**

5. Metodika stanovení základu daně.

Metodika stanovení základu daně právnické osoby zahrnuje postup, v rámci kterého se **účetní výsledek hospodaření transformuje mimoúčetně na základ daně**. Úpravy se promítají do přiznání k dani z příjmů právnické osoby na ř. 10 až 360.

5. Metodika stanovení základu daně.

Metodický postup transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně je znázorněn na následujícím schématu.

+–	Účetní výsledek hospodaření
	Účetní skupina 59
+	Položky zvyšující ZD (připočitatelné)
–	Položky snižující ZD (odčitatelné)
=	Základ daně před úpravou
–	Část ZD připadající na komplementáře
–	Vyňaté příjmy podléhající zdanění v zahraničí
=	Upravený ZD
–	Odpočet daňové ztráty
–	Odpočet nákladů
=	Snížený ZD
–	Daňový odpočet u nepodnikajících subjektů
–	Hodnota daru
=	Výsledný ZD
X	Sazba daně
=	Daň

5. Metodika stanovení základu daně.

Struktura položek zvyšující ZD :

+	Částky neoprávněně zkracující příjmy
---	---

(nezahrnuté do výsledku hospodaření)

+	Hodnota nepeněžních příjmů
---	-----------------------------------

(nezahrnuté do výsledku hospodaření)

+	Sankční položky a další příjmy
---	---------------------------------------

+	Daňové neuznávané náklady
---	----------------------------------

(zahrnuté do výsledku hospodaření)

+	Účetní odpisy > daňové odpisy
---	---

(připočítává se rozdíl)

5. Metodika stanovení základu daně.

Struktura položek snižující ZD :

-	Příjmy podnikajících subjektů, které nejsou předmětem daně (zahmuté do výsledku hospodaření)
---	--

-	Příjmy nepodnikajících subjektů, které nejsou předmětem daně (zahmuté do výsledku hospodaření)
---	--

-	Příjmy osvobozené od daně (zahmuté do výsledku hospodaření)
---	---

-	Sankční položky, u kterých pominul právní důvod uložení
---	--

-	Další příjmy, o které lze snížit ZD (oceňovací rozdíly, rozpouštění rezerv, částky nezahnuté do nákladů, částky nesprávně zvýšených příjmů)
---	--

-	Příjmy rezidentů ČR zdaňované srážkovou daní u zdroje
---	--

-	Příjmy zdaňované v rámci samostatného základu daně
---	---

-	Příjmy nezahrnované do základu daně
---	--

-	Daňové odpisy > účetní odpisy (odpočítává se rozdíl)
---	---

-	Daňové náklady > účetní náklady (odpočítává se rozdíl)
---	---

5. Metodika stanovení základu daně.

V některých případech je **vypočtená daň dále upravována na tzv. celkovou daňovou povinnost**, a to v případě uplatnění:

- slev na dani;
- zápočtu daně zaplacené v zahraničí;
- daně ze samostatného základu daně.

Metodický postup úpravy vypočtené daně na celkovou daňovou povinnost je znázorněn na následujícím schématu.

+	daň
-	slevy na dani
=	daň po slevě
-	zápočet daně zaplacené v zahraničí
=	daň po slevě a zápočtu (tzv. poslední známá daňová povinnost)
+	daň ze samostatného základu daně
=	celková daňová povinnost

5. Metodika stanovení základu daně.

Metodický postup výpočtu daně ze samostatného základu daně je následující.

+	samostatný základ daně (zaokrouhlený na 1 000 Kč dolů)
x	sazba daně v %
=	daň ze samostatného základu daně (zaokrouhlená na celé Kč nahoru)
-	zápočet daně zaplacené v zahraničí
=	daň ze samostatného základu daně po zápočtu daně zaplacené v zahraničí (zaokrouhlená na celé Kč nahoru)

6. Sazby daně, zálohy na daň a přiznání k dani.

U právnických osob se uplatňují sazby daně 5 %, 15 % a 19 % (pro rok 2010).

Sazba daně všech právnických osob s výjimkou investičního, podílového a penzijního fondu a instituce penzijního pojištění činí 19 %.

Sazba daně 5 % se vztahuje na investiční fondy, podílové fondy, penzijní fondy a instituce penzijního pojištění.

Sazba daně 15 % se vztahuje na samostatný základ daně.

Zálohy na daň platí právnické osoby v průběhu zálohového období.

Zálohové období je období od 1. dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období (ZdO).

6. Sazby daně, zálohy na daň a přiznání k dani.

Při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z tzv. **poslední známé daňové povinnosti (PZDP)**. Jde o částku, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém přiznání (pro upřesnění jde o daň po slevě a zápočtu – viz příslušné schéma).

Zálohy na daň neplatí obce a kraje, a dále poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč ročně. Právnícké osoby, u nichž poslední známá daňová povinnost (PZDP) přesáhla 30 000 Kč ročně, platí zálohy na daň takto:

PZDP (Kč)	Počet záloh	Termín splatnosti
30 001 až 150 000	2	15. den 6. měsíce ZdO 15. den 12. měsíce ZdO
nad 150 000	4	15. den 3. měsíce ZdO 15. den 6. měsíce ZdO 15. den 9. měsíce ZdO 15. den 12. měsíce ZdO

6. Sazby daně, zálohy na daň a přiznání k dani.

Výše zálohy na daň se stanovuje následujícím způsobem:

- **při šestiměsíční periodicitě ve výši 40 % PZDP;**
- **při tříměsíční periodicitě ve výši 25 % PZDP.**

Záloha na daň se po výpočtu zaokrouhluje na celé 100 Kč nahoru.

Daňová povinnost týkající se jen části zdaňovacího období nebo zdaňovacího období kratšího či delšího než 12 měsíců, se metodicky upravuje na výši odpovídající celému zdaňovacímu období, tj. zdaňovacímu období v délce 12 měsíců.

Daňové přiznání podává podnikající právnická osoba i v případě, že byl vykázán základ daně nula nebo byla vykázána daňová ztráta.

6. Sazby daně, zálohy na daň a přiznání k dani.

Podat daňové přiznání nemají tito poplatníci:

- **nepodnikající právnické osoby**, pokud nemají příjmy, které jsou předmětem daně, nebo mají pouze příjmy od daně osvobozené a příjmy, z nichž je vybírána daň srážkou daně nebo nemají povinnost uplatnit postup podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 9;
- **veřejná obchodní společnost**;
- **zanikající obchodní společnost** nebo družstvo za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Termín pro podání přiznání k dani je stanoven **nejpozději do 3 měsíců** po uplynutí zdaňovacího období (např. zdaňovací období je vymezeno 1.1. až 31.12., pak termín pro podání přiznání k dani je stanoven do 31.3. následujícího ZdO).

6. Sazby daně, zálohy na daň a přiznání k dani.

Základní termín pro podání přiznání k dani **se prodlužuje do 6 měsíců** po uplynutí zdaňovacího období v případech, jde-li o poplatníka:

- který má zákonnou povinnost **ověření účetní závěrky auditorem**;
- jehož přiznání **zpracovává a předkládá daňový poradce** (na základě plné moci).

Správce daně může na žádost daňového subjektu nebo daňového poradce i z vlastního podnětu **prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání, a to nejdéle o 3 měsíce** po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. V případě, že součástí zdaňovaných příjmů uvedených v přiznání jsou i **příjmy zdaňované v zahraničí** na základě daňového přiznání, může správce daně na podkladě žádosti daňového subjektu v odůvodněných případech prodloužit lhůtu pro podání přiznání **až na 10 měsíců** po uplynutí zdaňovacího období.

6. Sazby daně, zálohy na daň a přiznání k dani.

Kromě řádného přiznání k dani (viz text výše) podává poplatník v některých případech přiznání:

- opravné;
- dodatečné.

Opravné přiznání k dani (1) se podává před uplynutím lhůty pro podání přiznání, pokud již poplatník předtím přiznání k dani podal. Pro vyměřovací řízení se použije tohoto opravného přiznání.

Dodatečné přiznání k dani (2) se podává po lhůtě pro podání přiznání k dani v případě, že daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost. V některých případech lze podat dodatečné přiznání k dani i na nižší daňovou povinnost nebo vyšší daňovou ztrátu.