

13 PŘÍMÉ DANĚ

- 13.1 ZÁKLADNÍ POJMY V OBLASTI DANÍ
- 13.2 CHARAKTERISTIKA A VÝČET PŘÍMÝCH DANÍ
- 13.3 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH A PRÁVNICKÝCH OSOB
- 13.4 MAJETKOVÉ DANĚ

13.1 ZÁKLADNÍ POJMY V OBLASTI DANÍ

Daň – povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu.

Plátce daně – osoba, která má povinnost odvádět daň správci daně.

Poplatník daně – osoba, kterou daň zatěžuje.

Přímé daně - vyměřují se z příjmů nebo majetku poplatníka (daň z příjmů fyzických a právnických osob, silniční daň, daň z nemovitých věcí)

Nepřímé daně - daně zahrnuté v ceně zboží a služeb (daň z přidané hodnoty, spotřební daně).

Správce daně – státní instituce, která daně vybírá, má právo kontrolovat, zda jsou odváděny ve správné výši a v případě potřeby i vymáhat. Nejdůležitějšími správci daně jsou finanční úřady.

13.2 CHARAKTERISTIKA, VÝČET A EVIDENCE PŘÍMÝCH DANÍ

K přímým daním v naší daňové soustavě patří:

- daň z příjmů fyzických osob
- daň z příjmů právnických osob
- silniční daň
- daň z nemovitých věcí

Plátce a poplatník u přímých daní

U přímých daní se můžeme setkat jak se situací, kdy plátce a poplatník je stejná osoba (daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob placená ze zisku firmy, silniční daň, daň z nemovitých věcí), tak i se situací, kdy plátce a poplatníka představují dva různé subjekty (daň z příjmů z mezd zaměstnanců a společníků, daň z příjmů sražená z podílů na zisku).

PŘÍKLADY

1. Plátce a poplatník je stejná osoba

Účetní jednotce vznikne povinnost k dani z příjmů za uplynulý rok – výši daně si sama vypočítá, uvede v daňovém přiznání a ze svých prostředků zaplatí místně příslušnému finančnímu úřadu.

2. Plátce a poplatník není stejná osoba

Účetní jednotka odvádí za své zaměstnance sraženou daň z příjmů. Účetní jednotka je plátcem, protože daň odvádí, zaměstnanec je poplatníkem, neboť o sraženou daň bude jeho příjem nižší.

Zdaňovací období – časový interval, za který se daň vyměřuje a odvádí.

PŘÍKLADY

Daň z příjmů – kalendářní rok, u právnických osob popř. hospodářský rok (12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců)

Daň z příjmů sražená z mezd zaměstnanců - kalendářní měsíc

Silniční daň – kalendářní rok

Daň z nemovitých věcí - kalendářní rok



Termíny pro podání daňového přiznání a splatnost jednotlivých daní**PŘÍKLADY**

Daň z příjmů (poplatník se zdaňovacím obdobím kalendářní rok):

- do 1. 4. (základní termín v případě, že je daňové přiznání podáno v papírové formě)
- do 2. 5. (základní termín za předpokladu, že daňové přiznání je podáno elektronicky)
- do 1. 7. (týká se účetních jednotek s povinným auditem nebo poplatníků, kterým zpracovává přiznání daňový poradce)

Silniční daň – do 31. 1. kalendářního roku po uplynutí zdaňovacího období

Daň z nemovitých věcí - do 31. 1. kalendářního roku příslušného zdaňovacího období (platí pouze pro poplatníky, kteří nově nabyli nemovitost); lhůta pro zaplacení daně je 31. května tohoto zdaňovacího období (v případě, že částka přesáhne 5 000 Kč, lze platbu provést ve dvou splátkách - do 31. 5. a do 30. 11.)

Poznámka:

Za den zaplacení daňové povinnosti se nepovažuje den, kdy platba odešla z účtu plátce, ale den, kdy platbu obdrží finanční úřad.

Evidence přímých daní

Přímé daně se evidují v účtové skupině 34 - Zúčtování daní a dotací. Používané účty jsou následující:

a) **u daně z příjmů** (fyzických a právnických osob) je evidence na dvou účtech, a to:

- na účtu 341 (zdaňuje se zde výsledek hospodaření účetní jednotky, tzn. poplatníkem i plátcem daně je účetní jednotka)
- na účtu 342 (slouží k evidenci daně z příjmů, kterou účetní jednotka odvádí za jinou osobu, například sražená daň z mezd zaměstnanců, z podílů na zisku společníků)

b) **u daně majetkové** (silniční daň, daň z nemovitých věcí) – účet 345

13.3 DAŇ Z PŘÍJMŮ ZA ÚČETNÍ JEDNOTKU – FYZICKÉ OSOBY

Daň z příjmů fyzických osob je strukturována tak, že zdanitelné příjmy fyzických osob (jednotlivců) jsou druhově rozlišovány a základ daně je pak sestaven jako souhrn dílčích základů daně.

Tento celkový základ daně se snižuje o:

a) **nezdanitelné části** (ZDP § 15):

- odpočet úroků z úvěru ze stavebního spoření nebo z hypotečního úvěru (ve výši stanovené ZDP)
- částky zaplacené poplatníkem na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění (ve výši stanovené ZDP)
- hodnota darů na vyjmenované účely (ve výši stanovené ZDP)

Poznámka: Jako dar se posuzuje např. i bezpříspěvkové dárcovství krve (hodnota jednoho odběru se oceňuje částkou 3 000 Kč) a krevtovorných buněk (hodnota jednoho odběru se oceňuje částkou 20 000 Kč).

- zaplacené členské příspěvky odborové organizaci (ve výši stanovené ZDP)
- úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání (ve výši stanovené ZDP)

b) **odčitatelné položky** (ZDP § 34) – například ztráta z minulých let

Z takto upraveného ZD (zaokrouhleného na stovky dolů) se vypočítá sazbou 15% daň před slevami. Od této částky mohou fyzické osoby odečíst ještě následující slevy na dani.

Slevy na dani pro rok 2023	Roční částka	ZDP
Základní sleva na poplatníka	30 840 Kč	§ 35ba
Sleva na invaliditu 1. a 2. stupně	2 520 Kč	
Sleva na invaliditu 3. stupně	5 040 Kč	
Sleva pro držitele průkazky ZTP/P	16 140 Kč	
Sleva na studenta	4 020 Kč	
Sleva na manželku (manžela)	24 840 Kč	
Sleva za umístění dítěte (tzv. školkovné)	max. 17 300 Kč	§ 35bb
Daňové zvýhodnění – jedno vyživované dítě	15 204 Kč	§ 35c
Daňové zvýhodnění – druhé vyživované dítě	22 320 Kč	
Daňové zvýhodnění – třetí a každé další dítě	27 840 Kč	

Slevu na poplatníka se uplatňuje vždy v plné výši. Ostatní slevy dle § 35ba lze uplatnit ve výši 1/12 za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly podmínky pro uplatnění slevy splněny. Vyjde-li při jejich uplatnění záporná hodnota, je povinnost k dani z příjmů nulová.

Daňové zvýhodnění na dítě může uplatnit pouze jeden z rodičů. Na rozdíl od slev dle § 35ba je možno je uplatnit již za měsíc, ve kterém se dítě narodilo a při jejich uplatnění může vzniknout daňový bonus.

PŘÍKLAD

Podnikatel – fyzická osoba měl v roce 2023 tyto příjmy:

- byl zaměstnán v organizaci Servis s.r.o., kde obdržel potvrzení o základu daně ze závislé činnosti ve výši 244 050 a sražené záloze na daň ve výši 10 100 Kč,
- v podnikání měl příjmy z prodeje služeb 407 500 Kč a daňové výdaje 290 000 Kč
- připsané úroky z podnikatelského běžného účtu 470 Kč
- příjmy z nájmu bytu 80 000 Kč, výdaje na pronájem 45 000 Kč

Informace k nezdaniitelným částkám, odčitatelným položkám a slevám na dani:

- zaplacené soukromé životní pojištění 12 000 Kč (podmínky pro uplatnění odčitatelné položky splněny)
- dvě vyživované děti („jedno“ a „druhé“), na které manželka neuplatnila slevu na dani

Řešení:

Dílčí ZD ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6)	244 050
Dílčí ZD z podnikání a z jiné samostatné výdělečné čin. (§ 7)	117 500
Dílčí ZD z kapitálového majetku (§ 8)	470
Dílčí ZD z pronájmu (§ 9)	35 000
Dílčí ZD z ostatních příjmů (§ 10)	0
Základ daně celkem	397 020
<i>Nezdaniitelné částky ZD (§ 15):</i>	
soukromé životní pojištění	12 000
základ daně snížený o nezdaniitelné části a odčitatelné položky	385 020
základ daně zaokrouhlený na celé stovky korun dolů	385 000
daňová povinnost před slevami (§ 16, odst. 1)	57 750
<i>Slevy na dani:</i>	
na poplatníka (§ 35ba)	30 840
na vyživované děti (§ 35c)	37 524
Daňová povinnost po slevách	0
Daňový bonus	10 614
Zaplacené zálohy na daň	10 100
Doplatek / Přepatek	20 714



13.4 DAŇ Z PŘÍJMŮ ZA ÚČETNÍ JEDNOTKU – PRÁVNICKÉ OSOBY

Výpočet základu daně a daně z příjmů právnických osob

Na rozdíl od fyzických osob je předmět daně právnických osob vymezen nestrukturovaně, tzn. příjmy podléhající dani nejsou druhově rozlišeny. Při stanovení základu daně z příjmů právnických osob se vychází z účetního hospodářského výsledku, který je mimoúčetně (v daňovém priznání) transformován na základ daně (tzn. upravuje se např. o nedaňové náklady, které tvoří připočitatelné položky a zvyšují ZD). Od tohoto základu daně se odečtou položky snižující ZD uvedené v § 20 (např. dary) a odčitatelné položky uvedené v § 34 (např. ztráta z minulých let).

Základ daně zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů se vynásobí stanovenou sazbou (v roce 2023 činí sazba 19 %), výsledkem je daň z příjmů splatná.

Výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví je potřeba v priznání k dani z příjmů převést na daňový základ. Zejména je nutné upravit ho o náklady a výnosy daňově neuznatelné, dále pak zamyslet se nad možnostmi uplatnění odčitatelných položek.

Postup při převodu účetního výsledku hospodaření na základ daně, výpočet daňové povinnosti a disponibilního zisku (zisku po zdanění) můžeme znázornit takto:

Účetnictví

Výnosy (6. účtová třída)
– Náklady (5. účtová třída)

Účetní výsledek hospodaření

Daňové priznání

Účetní výsledek hospodaření
+ náklady daňově neuznatelné
– výnosy nezahrnované do ZD
± rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy *

Základ daně
– odčitatelné položky (§20 a 34 ZDP)

Základ daně snížený o odčitatelné položky **
x sazba daně (§ 21/1 ZDP) ***

Daň z příjmů splatná
– slevy na dani (§ 35 ZDP)

– Daň z příjmů splatná po slevách
± Daň z příjmů odložená

Disponibilní zisk (zisk po zdanění)

Daň z příjmů splatná po slevách

* Jsou-li účetní odpisy vyšší než daňové, rozdíl se přičítá, v opačném případě se odečítá

** Základ daně snížený o odčitatelné položky se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů.

*** Sazba daně z příjmů právnických osob pro rok 2023 je 19%.

Poznámka:

*Kromě splatné daně se v některých případech lze setkat také s **daní odloženou**. Výklad transformace výsledku hospodaření na daňový základ, výpočtu splatné a odložené daně je proveden v maturitní otázce č. 17 – Výsledek hospodaření.*

13.4.1 Náklady a výnosy daňově neúčinné

Řada nákladů, které ovlivňují účetní výsledek hospodaření, není podle ZDP daňově účinná (například náklady na reprezentaci, nesmluvní sankce, dary). Tyto náklady snižovaly výsledek hospodaření, a proto se musí při jeho úpravě na základ daně k účetnímu VH přičíst. Pro nedaňové výnosy (kterých je ovšem mnohem méně, např. přijaté podíly na zisku), platí opak, tj. od účetního VH se odečítají.

Podrobnější informace k tomuto tématu jsou uvedeny v otázce č. 16 – Náklady a výnosy

13.4.2 Odčitatelné položky od základu daně

Základ daně je dále možno snížit o odčitatelné položky. Pravidla pro jejich uplatnění jsou uvedena v § 34 (například ztráta z minulých let) a v § 20 (dary).

Ztráta z minulých let

Ztrátu z minulých let je možno uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně buď najednou nebo postupně v následujících 5 letech od jejího vzniku.

Dary

Pokud účetní jednotka poskytla dar na účely vyjmenované v ZDP, (jsou zaúčtované na účtu 543 – Dary jako nedaňový náklad), v rámci daňového přiznání je může uplatnit jako odčitatelnou položku, opět za dodržení určitých podmínek:

Poznámky:

Účetní jednotka musí v příslušném zdaňovacím období vykazovat dostatečný zisk (na rozdíl od ztráty z minulých let není tato odčitatelná položka za žádných okolností převoditelná do dalších let !)

Pro výši této odčitatelné položky je stanoven minimální i maximální limit:

- u právnických osob minimální hodnota jednotlivých darů je 2 000 Kč, maximální částka, kterou lze takto odečíst, nesmí převýšit 10 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky dle § 34 ZDP.
- u fyzických osob (nemusí jít nutně o podnikatele – OSVČ) musí úhrnná hodnota darů na vyjmenované účely přesáhnout 2 % základ daně nebo činit alespoň 1 000 Kč, maximum je pak 15 % ze základu daně.

13.4.3 Slevy na dani

Základním rozdílem mezi odčitatelnou položkou a slevou na dani je skutečnost, že odčitatelná položka se odečte od daňového základu, zatímco sleva na dani se odečítá až od vypočtené daňové povinnosti.

Fyzické i právnické osoby mohou využít slevy na dani například za zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností (§ 35 ZDP).

Poznámka:

Řešený příklad na výpočet a účtování daně z příjmů právnických osob najdete v MO 17 - Výsledek hospodaření.

13.5 ÚČTOVÁNÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ ZA ÚČETNÍ JEDNOTKU

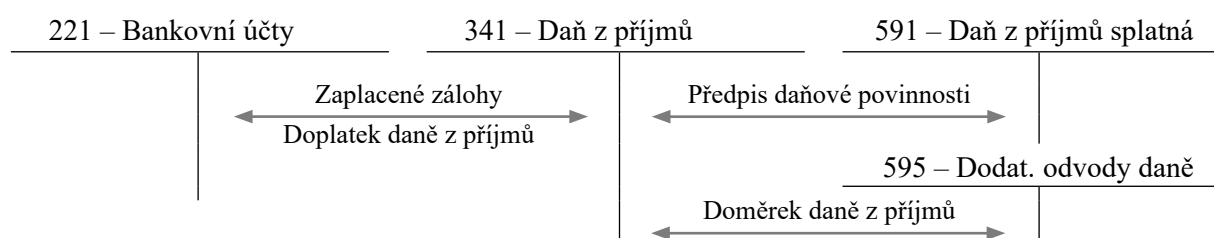
Na tomto účtu se účtuje o dani z příjmů v případě, že poplatníkem je účetní jednotka. Na vrub účtu se účtují zálohy na daň placené v průběhu zdaňovacího období (roku). Ve prospěch účtu se účtuje podle daňového přiznání celková daňová povinnost účetní jednotky za zdaňovací období.

Daň z příjmů je pro účetní jednotku nákladem, který se eviduje na účtu 591 – Daň z příjmů splatná.

Pokud bylo na zálohách zaplacen více než činí daňová povinnost, bude mít účet 341 aktivní zůstatek, který vyjadřuje pohledávku za finančním úřadem (z titulu přeplatku na dani). V opačném případě (zálohy nižší než daňová povinnost) vykazuje účet 341 pasivní zůstatek, který vyjadřuje závazek vůči finančnímu úřadu z titulu nedoplatku na dani.

Doměrky daně z příjmů se účtují souvztažně na účtu 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů.

Schéma účtování:



13.6 ÚČTOVÁNÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ ZA JINÉHO POPLATNÍKA

Tento účet slouží k zúčtování daně z příjmů v případech, kdy účetní jednotka je plátcem daně, ale poplatníkem je jiný subjekt.

Jedná se zejména o **daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků** u zaměstnanců, družstevníků a pracujících společníků (tj. daně ze mzdy). Účetní jednotka tuto daň sráží měsíčně buď formou záloh na daň nebo formou srážkové daně.

Poznámka:

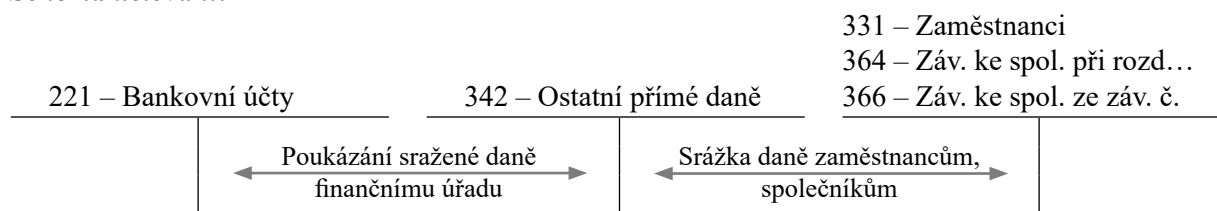
Výklad výpočtu zálohy na daň, resp. srážkové daně je uveden v otázce č. 12 – Mzdy a zaměstnanci.

Na tomto účtu se evidují také **srážková daň z podílu na zisku** společníků, akcionářů.

Sražená daň snižuje závazek podniku vůči zaměstnancům (resp. družstevníkům, společníkům). Souvztažně se tato daň musí zaúčtovat jako vznik závazku vůči finančnímu úřadu (ve prospěch účtu 342 – Ostatní přímé daně).

Sražené zálohy se odvádějí finančnímu úřadu každý měsíc a tento odvod se účtuje jako vyrušení závazku vůči finančnímu úřadu (na vrub účtu 342).

Schéma účtování:



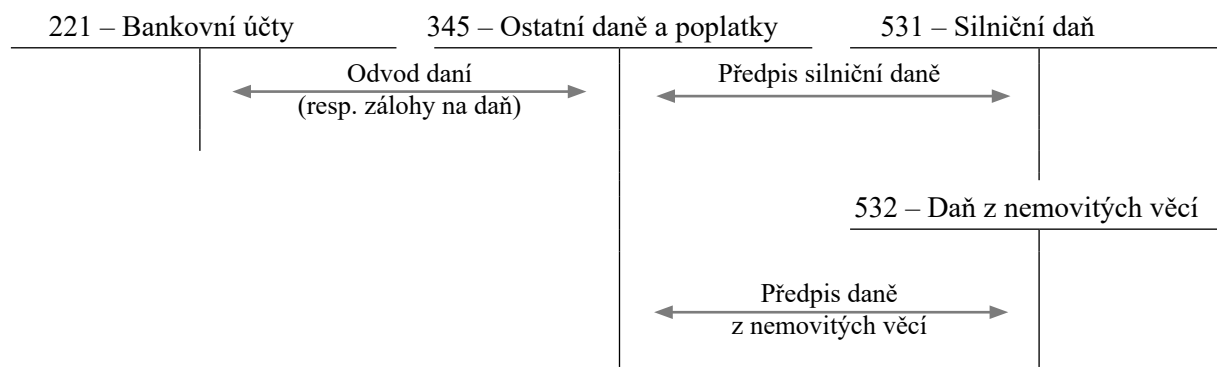
účet 331 – srážka daně z příjmů ze závislé činnosti (daně ze mzdy) zaměstnancům

účet 364 – srážka daně společníkům z podílů na zisku

účet 366 – srážka daně z příjmů ze závislé činnosti společníkům

13.7 MAJETKOVÉ DANĚ

Silniční daň a daň z nemovitých věcí se účtují na vrub příslušného účtu v účtové skupině 53, to znamená, že tyto daně jsou součástí nákladů.



KONTROLNÍ OTÁZKY



1. Jaký je rozdíl mezi plátcem daně a poplatníkem daně? Uveďte příklady, kdy plátcem a poplatníkem je stejná osoba a příklady, kdy jde o dvě různé osoby.
2. Co je charakteristické pro přímé daně?
3. Patří mezi přímé daně také některé majetkové daně?
4. Na které straně účtu 341 bývá zůstatek na konci účetního období?
5. Snižuje splatná daň z příjmů disponibilní výsledek hospodaření?
6. Které přímé daně se zaznamenávají na účet 342 – Ostatní přímé daně?
7. Jakým způsobem se provede výpočet základu daně z příjmů a daňové povinnosti (DPFO), pokud účetní jednotkou je fyzická osoba?
8. Jakým způsobem se provede výpočet základu daně z příjmů a daňové povinnosti (DPPO), pokud účetní jednotkou je právnická osoba?
9. Může účetní jednotce vzniknout přeplatek na dani z nemovitých věcí?
10. Může účetní jednotce vzniknout přeplatek na silniční dani?

OPAKOVACÍ PŘÍKLAD



Společnost AMFORA, s.r.o., měla v oblasti přímých daní následující účetní případy:

Č.	Dokl.	Popis účetního případu	Kč	MD	Dal
1.	VBÚ	Doplatek silniční daně za rok 2022	5 000,-		
2.	VBÚ	Odvod zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti	22 000,-		
3.	VBÚ	Přijetí přeplatku na dani z příjmů účetní jednotky za rok 2022	40 000,-		
4.	VÚD	Povinnost k dani z nemovitých věcí za rok 2023	17 000,-		
5.	VBÚ	Úhrada daňové povinnosti k dani z nemovitých věcí	17 000,-		
6.	VBÚ	Zaplacena záloha na daň z příjmů účetní jednotky	50 000,-		
7.	VÚD	a) přiznané podíly na zisku společníkům	100 000,-		
		b) srážková daň z podílů na zisku	15 000,-		
8.	VBÚ	Výplata podílů na zisku		
9.	VBÚ	a) odvod srážkové daně z podílů na zisku	15 000,-		
		b) zaplacená záloha na silniční daň	25 000,-		
10.	VÚD	Doměrek daně z příjmů za účetní jednotku za minulá období	70 000,-		
11.	VÚD	Vyměřené penále z doměrku daně z příjmů	28 000,-		
12.	VBÚ	Úhrada doměřené daně z příjmů	70 000,-		
13.	VBÚ	Úhrada penále finančnímu úřadu	28 000,-		
14.	VÚD	Povinnost k silniční dani za rok 2023	21 000,-		
15.	VÚD	Povinnost k dani z příjmů účetní jednotky za rok 2023	52 000,-		

Vypočítejte výši doplatku, popř. přeplatku na dani z příjmů účetní jednotky a na silniční dani za rok 2023.