



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

PROBLEMATIKA DAŇOVĚ UZNATELNÝCH NÁKLADŮ

THE ISSUE OF TAX-DEDUCTIBLE COSTS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Magdaléna Mrlíková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2024

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Magdaléna Mrlíková
Vedoucí práce:	JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.
Akademický rok:	2023/24
Studijní program:	Účetnictví a daně

Garant studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Problematika daňově uznatelných nákladů

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem práce je navrhnout opatření a způsoby pro prokazování daňově uznatelných nákladů za účelem eliminace daňových rizik.

Základní literární prameny:

DĚRGEL, Martin. Daňové a nedaňové výdaje A-Z 2023. Český Těšín: Poradce, 2023. ISBN 978-80-7365-484-9.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTLERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-315-2.

HNÁTEK, Miloslav. Daňové a nedaňové náklady. 6., aktualizované vyd. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-908801-0-8.

HNÁTEK, Miloslav. Zcela legální daňové triky 2022. 6. aktualizované a rozšířené vyd. Praha: ESAP, 2022. ISBN 978-80-907398-5-7.

SVOBODOVÁ, Jaroslava. Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky. Olomouc: ANAG, 2023. ISBN 978-80-7554-386-8.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2023/24

V Brně dne 4.2.2024

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
garant

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Hranice mezi náklady daňově uznatelnými a neuznatelnými je v některých případech velmi tenká. Cílem práce je v praktické části na konkrétních příkladech ukázat, jak může poplatník postupovat při dokazování vynaložených nákladů, aby se vyhnul případným problémům s prokazováním těchto nákladů.

Klíčová slova

daňově uznatelné náklady, daňově neuznatelné náklady, zákon o dani z příjmů, prokazování nákladů

Abstract

The line between tax deductible and non-deductible costs is in some cases very thin. The aim of the paper is to show in the practical part, using concrete examples, how a taxpayer can proceed in proving the costs incurred in order to avoid possible problems with proving these costs.

Keywords

tax-deductible costs, non-tax-deductible costs, income tax act, proof of costs

Bibliografická citace

MRLÍKOVÁ, Magdaléna. *Problematika daňově uznatelných nákladů* [online]. Brno, 2024 [cit. 2024-05-12]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/160413>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 12. 5. 2024

Magdaléna Mrlíková

autor

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D. za odborné připomínky a čas. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za neskutečnou podporu v průběhu studia i mimo něj. V neposlední řadě patří velké poděkování mému příteli.

Obsah

ÚVOD	10
CÍLE A METODIKA PRÁCE	11
1. TEORETICKÁ ČÁST	12
1.1. Daňově uznatelné náklady	12
1.2. Evidence.....	15
1.2.1. <i>Odpisy hmotného majetku</i>	16
1.2.2. <i>Opravné položky k pohledávkám uznatelné</i>	25
1.2.3. <i>Reklama</i>	27
1.2.4. <i>Stravné</i>	28
1.3. Daňově neuznatelné náklady	29
1.3.1. <i>Reprezentace</i>	29
1.3.2. <i>Opravné položky k pohledávkám neuznatelné</i>	30
1.3.3. <i>Výdaje nad limity</i>	32
2. UPLATNĚNÍ NÁKLADŮ	35
2.1. Majetek	35
2.2. Výdaje spojené s užíváním automobilu	38
2.3. Opravné položky	44
2.4. Reklama	46
2.5. Cestovné do limitu	47
2.6. Reprezentace	50

2.7.	Opravné položky k pohledávkám	50
2.8.	Výdaje nad limity	51
ZÁVĚR	.....	55
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	.....	56
POUŽITÉ ZDROJE	.....	57
SEZNAM TABULEK	.....	59
SEZNAM OBRÁZKŮ	.....	61

Úvod

V rámci daňové povinnosti se každý poplatník daně z příjmu snaží výslednou daň minimalizovat v maximální možné míře. Je tedy klíčové se dostatečně věnovat výši daňové uznatelnosti nákladů jednotlivých poplatníků.

Toto téma si autorka vybrala, protože je velmi komplexní a alespoň jeho základní znalost je pro podnikatele klíčová. Hranice mezi náklady daňově uznatelnými a neuznatelnými je velmi tenká, a tak dle názoru autorky není možné daňově uznatelné náklady vnímat odděleně od těch neuznatelných. To, jestli je možné si o vynaložený náklad snížit daňovou povinnost, je totiž vždy dáno konkrétní situací a je potřeba tuto problematiku vnímat komplexně.

V teoretické části této bakalářské práce autorka vysvětlí, co náklady jsou, a jakou roli ve výsledné daňové povinnosti hrají. V první části budou představeny náklady daňově uznatelné, tedy ty, které legálně snižují daňovou povinnost, následně pak náklady daňově neuznatelné, které naopak povinnost zvyšují.

Cílem práce je v praktické části na konkrétních příkladech ukázat, jak může poplatník postupovat při dokazování vynaložených nákladů, aby se vyhnul případným problémům s prokazováním těchto nákladů. Poplatníkem bude v této práci právnická osoba, která vede účetnictví.

Díky knižním publikacím, zveřejněným rozsudkům, či po konzultaci s daňovými poradci se autorka snažila zjišťovat, které náklady jsou z hlediska jejich uznatelnosti problémové, případně ty, které bývají s daňově uznatelnými náklady zaměňovány, přestože v rámci legální optimalizace daně si není možné o tyto náklady základ daně snížit, a na ty se snažila zaměřit. Výstupem práce pak bude jakýsi ucelený pohled na problematiku nákladů dle legislativy platné k 31.12.2023.

Cíle a metodika práce

Cílem práce je navrhnout opatření a způsoby prokazování konkrétních nákladů na uvedených příkladech. Práce zároveň rozlišuje náklady daňově uznatelné a neuznatelné, přičemž mezi nimi definuje rozdíly a souvislosti těchto vymezených druhů nákladů. Daňově neuznatelné náklady jsou v práci pojímány jako protipóly vymezených daňově uznatelných nákladů, ukazují tenkou hranici mezi náklady daňově uznatelnými a neuznatelnými.

Práce se skládá ze dvou částí. První část náklady teoreticky definuje v rámci zákonných předpisů. Druhá část vymezuje potřebné doložení těchto nákladů, případně pak vysvětluje nedostatečnost některých metod prokazování.

1. Teoretická část

1.1. Daňově uznatelné náklady

Základním kritériem pro posouzení, zda se jedná o náklady daňově uznatelné či neuznatelné je zejména § 24 ZDP: „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem...*“. Průkazností těchto nákladů se bakalářská práce bude zabývat v její praktické části.

Tyto náklady musí podle § 23 odst. 1 ZDP a § 3 ZOÚ časově a věcně souviset se zdaňovacím obdobím, k němuž se náklady pojí. Pokud tedy náklady spadají do více období, je zákonnou povinností je rozdělit tak, aby odpovídaly skutečnosti. V opačném případě dochází k úpravě základu daně v rozporu se zákonem.

Zdaňovacím obdobím se pro potřeby daně z příjmů rozumí rok, ať už kalendářní, či hospodářský. Toto rozhodnutí závisí na konkrétní účetní jednotce. Účetní jednotkou se rozumí právnická či fyzická osoba, která vede účetnictví.

Demonstrativní výčet daňově uznatelných nákladů je vymezen v § 24 ZDP, náklady, které neslouží k zajištění a udržení příjmů, jsou vymezeny v § 25 ZDP. Z praktického hlediska tak musí být podle názoru Nejvyššího správního soudu splněny všechny tyto podmínky zároveň:

- výdaj byl skutečně vynaložen,
- výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů,
- výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období,
- zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj.

V následujících kapitolách budou zmíněny příklady některých typických daňově uznatelných nákladů. U každého konkrétního nákladu bude dále v praktické části naznačeno, jakým způsobem může poplatník vést evidenci o tomto nákladu.

Stanovení základu daně

Východiskem pro stanovení základ daně je výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví. Další úpravy základu daně se provádí prostřednictvím řádků v daňovém přiznání poplatníka. Výsledek hospodaření se tak upraví o položky zvyšující základ daně, tedy hodnoty zaúčtovaných, ale daňově neúčinných nákladů a hodnoty nezaúčtovaných, ale zdanitelných výnosů. Další úprava je prováděna položkami, které základ daně naopak snižují, a to výnosy, které se do základu daně nezahrnují, nebo hodnoty nezaúčtovaných, ale daňově účinných nákladů.

Poplatník dále může uplatnit odčitatelné položky – tedy například daňovou ztrátu, bezúplatná plnění apod. Vypočtený základ daně dále zaokrouhlí na 1 000 Kč dolů, a tento základ vynásobí sazbou daně z příjmů¹.

Od této slevy pak může dále odečíst slevy, a pokud v průběhu zdaňovacího období platil zálohy, i ty si může odečíst, díky čemuž vznikne výsledná daňová povinnost případně přeplatek².

¹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTLERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-315-2.

² DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTLERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-315-2.

Tabulka 1 Metoda stanovení základu daně u PO³

Výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví (zisk nebo ztráta)
+
Položky zvyšující výsledek hospodaření
–
Položky snižující výsledek hospodaření
=
Obecný základ daně (daňová ztráta)
–
Odčitatelné položky od ZD (při kladném základu daně)
=
Základ daně snížený o odčitatelné položky
×
Sazba daně z příjmů právnických osob
=
Daň z obecného základu daně
+
Daň ze samostatného základu daně (§20b ZDP)
=
Daňová povinnost celkem
–
Slevy na dani
–
Zaplacené zálohy na daň
=
Přeplatek / nedoplatek

³ DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-315-2.

1.2. Evidence

Aby bylo možné náklady uplatnit, je potřeba je správně evidovat. V případě právnických osob je jejich povinností vést účetnictví. Vyhláška⁴ definuje v § 46 a příloze č. 4 účetní osnovu, která účty dělí do jednotlivých tříd. Bakalářská práce se bude zabývat převážně třídou 5, která seskupuje nákladové položky. Účtové třídy se dále dělí na skupiny, které shromažďují podobné kategorie nákladů.

Účtové třídy zahrnují syntetickou evidenci, přičemž jde o přesné vymezení nákladových účtů. Pro potřeby podrobné evidence je potřeba, aby účetní jednotka využívala také evidenci analytickou, jejíž podobu stanoví ve vnitropodnikové směrnici.

Evidenci musí vést i osoby fyzické. Ty mají ale na rozdíl od právnických osob možnost výběru, a to mezi daňovou evidencí nebo účetnictvím. Daňová evidence je administrativně jednodušší, sleduje, jaké má tato osoba příjmy a výdaje. Fyzická osoba se ale může rozhodnout i pro vedení účetnictví, které jí poskytne mnohem komplexnější informace o chodu jejího podnikání, je na druhu stranu mnohem komplexnější a komplikovanější, což se drobným podnikatelům z ekonomického hlediska zpravidla nevyplácí.

Důležitou podmínkou pro uplatnění nákladů je také fakt, že musí být tyto náklady správně zaúčtovány. Na rozdíl od daňové evidence, která zaznamenává příjmy a výdaje, a pro kterou je klíčové uhrazení této položky, je v účetnictví potřeba tento náklad zaúčtovat. Pro jeho uplatnění tak není potřebná samotná úhrada, tedy výdaj.

Výnosem se pak rozumí tržba, která vzniká dnem vystavení. O příjem se jedná, pokud dojde k úhradě, například hotově či bezhotovostně.

⁴ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

1.2.1. Odpisy hmotného majetku

Odpisy hmotného majetku se řídí ZDP, konkrétně §26 – 33a ZDP. Definicí hmotného majetku je dle § 26 ZDP hmotný majetek:

- samostatné hmotné movité věci, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč,
- budovy, domy a jednotky,
- stavby,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- provozně-technické funkce jsou delší než 1 rok,
- jiný majetek vymezený v § 26 odst. 3 ZDP.

Podle § 36 odst. 5 ZDP se odepisováním majetku rozumí postupné zahrnování odpisů z hmotného majetku, který se vztahuje k dosažení zdanitelného příjmu, do nákladů.

Odpisování je možné zahájit dnem, kdy je majetek uveden do stavu, který je způsobilý k jeho užívání.

Odpisy je možné přerušit, poplatník je ale povinen s odepisováním následně pokračovat stejným způsobem, jako by k přerušení nedošlo.

Ustanovení § 27 ZDP z hmotného majetku vylučuje některé druhy majetku. Například jde o umělecká díla, movité kulturní památky a další⁵.

⁵ HNÁTEK, Miloslav. Daňové a nedaňové náklady. 6. aktualizované vydání. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-908801-0-8.

Vstupní cena

Tou se dle § 29 ZDP rozumí cena pořizovací, pokud je majetek pořízen úplatně. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a vedlejší náklady, mezi které může patřit například montáž, doprava a jiné.

Majetek může být dále oceněn cenou vlastních nákladů, pokud byl vyroben ve vlastní režii.

Reprodukční pořizovací cenou je majetek oceněn v případě, že šlo o majetek vložený do podnikání, případně o majetek, který byl účetní jednotce darován. Ocenění takového majetku se provádí podle zákona⁶ a jeho prováděcí vyhláškou⁷ a za pomoci znalce, který by měl ocenění majetku dostatečně zdokumentovat a podložit.

Daňové odpisy

V prvním roce odepisování zařídí poplatník majetek do příslušné odpisové skupiny podle příloh ZDP zvolí metodu odepisování, kterou nesmí po celou dobu změnit. Majetek může být odepsán maximálně do hodnoty vstupní ceny.

Tabulka 2 Odpisové skupiny⁸

Odpisová skupina	Doba odepisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

⁶ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

⁷ Vyhláška č. 337/2022 Sb., oceňovací vyhláška.

⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Mimořádné odpisy

Majetek pořízený v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2023 může poplatník odepisovat mimořádnými odpisy. Je možné tak učinit u nového majetku zařazeného v první a druhé skupině, podle § 30a ZDP

Majek zařazený v první skupině poplatník odepíše ve výši 100 % během jednoho roku. U majetku zařazeného v druhé skupině odepíše 60 % hodnoty vstupní ceny v prvních dvanácti měsících, v dalších dvanácti měsících odepíše zbylých 40 %. Hodnota mimořádných odpisů se stanovuje s přesností na měsíc.

Způsob odepisování

Poplatník se rozhodne pro způsob, kterým bude konkrétní majetek odepisovat, ten nemůže v průběhu odepisování u jednoho druhu majetku měnit. Zvolit si může mezi odepisováním zrychleným nebo rovnoměrným. K výpočtu odpisů použije následujících výpočtů.

Rovnoměrné odepisování

Rovnoměrné odepisování se řídí § 31 ZDP. Jejich nespornou výhodou je, že je možné v jednom zdaňovacím období uplatnit libovolnou výši odpisů a optimalizovat tak základ daně. Díky uplatnění v požadované výši může poplatník předejít vykázání daňové ztráty, čímž se lhůta pro daňovou kontrolu prodlužuje z 3 let, kterou stanovuje §148 DŘ na 5 let podle § 38r odst. 2 ZDP.

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient}}$$

Tabulka 3 Tabulka výpočtu rovnoměrných odpisů⁹

Odpisová skupina	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,30
2	11,00	22,25	20,00
3	5,50	10,50	10,00
4	2,15	5,15	5,00
5	1,40	3,40	3,40
6	1,02	2,02	2,00

Zrychlené odpisy

Zrychlené odpisy jsou upraveny v § 32 odst. 1 ZDP. V prvních letech odepisování je částka, která vstupuje do nákladů, nejvyšší, což umožňuje nově nakoupený majetek co nejrychleji promítnout do nákladů.

$$\text{odpis v 1. roce} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient odepisování v prvním roce}}$$

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena majetku}}{\text{koeficient } n - 1}$$

n...počet let odepisování

⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Tabulka 4 Tabulka pro výpočet zrychlených odpisů¹⁰

Odpis. skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Účetní odpisy

Účetní odpisy zobrazují podle § 7 ZOÚ věrný a poctivý pohled na účetnictví majetku, tedy na skutečnou hodnotu majetku. V takovém případě může poplatník zvolit odpisy výkonové – u výrobního stroje se může jednat například o počet výrobků, u auta pak například počet ujetých kilometrů, popřípadě časové, v nichž se promítá, jak dlouho plánuje poplatník takový majetek využívat.

Při zpracování daňového priznání je třeba rozdíl mezi odpisy daňovými a účetními vyčíslit. V případě, že jsou účetní odpisy vyšší než daňové, bude se jednat o položku zvyšující základ daně, pokud budou daňové odpisy vyšší než účetní, bude tato hodnota položka snižovat základ daně.

Evidence majetku

Pro uznatelnost daňových odpisů poplatník každý majetek eviduje zvlášť na tzv. kartě majetku, která obsahuje potřebné údaje, jako například druh majetku, dobu použitelnosti, den zařazení, evidují se na ní také odpisy. V současné době je nejjednodušší evidovat majetek v účetním programu, který poplatník používá.

¹⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Automobil

Využívání automobilu je v dnešní době nutnou součástí podnikání. Základní podmínkou používání automobilu a jeho daňovou účinnost je § 24 ZDP, tedy náklady na využívání automobilu musí souviset s udržením a zajištěním příjmů. Náklady na provoz automobilu je možné uplatňovat ve výši skutečné, nebo paušální.

Pro uplatnění daňových nákladů je potřebné, aby byl automobil ve vlastnictví účetní jednotky a aby jej evidovala v účetnictví, případně v daňové evidenci¹¹.

Skutečně vynaložené náklady

V případě uplatňování nákladů skutečných se setkáváme nejčastěji s těmito druhy nákladů¹²:

- odpisy,
- spotřeba pohonných hmot,
- výdaje na opravy a údržbu,
- pojistné,
- dálniční známka,
- silniční daň.

Součástí výčtu skutečných nákladů, které Hnátek uvádí¹³, je také silniční daň. S účinností od 1. 7. 2022 jsou předmětem silniční daně podle § 2 odst. 2 zákona¹⁴ pouze vozidla skupiny N₂ a N₃, tedy ta vozidla, která překračují hmotnost 3,5 tuny.

¹¹ DĚRGEL, Martin. Daňové a nedaňové výdaje A-Z 2023. Český Těšín: Poradce, 2023. ISBN 978-80-7365-484-9.

¹² HNÁTEK, Miloslav. Daňové a nedaňové náklady. 6. aktualizované vydání. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-908801-0-8.

¹³ HNÁTEK, Miloslav. Daňové a nedaňové náklady. 6. aktualizované vydání. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-908801-0-8.

¹⁴ Zákon č. 16/1993 Sb., o silniční dani.

Podnikatelé mohou využívat také automobily, které nejsou součástí jejich obchodního majetku. V takovém případě však není možné uplatňovat mezi daňovými náklady odpisy a výdaje na opravy. V tomto případě pak uplatní náhrady základní a náhrady za spotřebované pohonné hmoty.

Náhrady základní

Jedná se o sazbu náhrady, kterou stanovuje Ministerstvo práce a sociálních věcí na 1 km. Ta v roce 2023 činila 5,20 Kč/1 km¹⁵.

Náhrady za spotřebované pohonné hmoty

Při výpočtu náhrad za spotřebované pohonné hmoty se využije následujícího vzorce:

$$\text{Náhrada za PHM} = \frac{\text{počet ujetých km}}{100} \times \text{průměrná spotřeba na 100 km} \times \text{cena PHM}$$

Podkladem pro zjištění průměrné spotřeby na 100 km je technický průkaz vozidla. Údaj o tom, jakou hodnotu spotřeby paliva je pro výpočet náhrady potřeba použít, je dán normou uvedenou na technickém průkazu.

Evidence jízd

Základní evidencí, která slouží k prokázání skutečných výdajů, je tzv. kniha jízd.

„NSS již dříve potvrdil, že u výdajů spojených s provozem vlastních vozidel určených k podnikatelské činnosti představuje kniha jízd hlavní důkazní prostředek (rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2018, čj. 2 Afs 398/2017–42, Pittner Česká Lípa, bod 30).“¹⁶

¹⁵ Vyhláška č. 467/2022 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2023.

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 97/2022 – 40 ze dne 31.8.2023.

Informace, které taková evidence musí obsahovat, vymezuje pokyn GFŘ¹⁷:

- datum jízdy,
- cíl jízdy,
- účel jízdy,
- ujeté kilometry.

Je dále potřebné, aby poplatník vedl údaje o typu vozidla, registrační značce a stavu ujetých kilometrů¹⁸.

Způsob vedení evidence jízd není zákonem vymezen. Poplatník tak evidenci může vést ručně, případně využít systémů, které na základě GPS vyhodnocují všechny potřebné informace. Umožňují také výběr mezi pracovními nebo soukromými účely.

Použití automobilu pro soukromé účely

V případě, že automobil slouží k účelům, které nesouvisejí s podnikáním, je potřeba stanovit, jak velká část je využívána pro podnikání a pro soukromé účely. V tomto poměru se pak daňově uznatelné náklady krátí.

Nejjednodušším způsobem, jak vypočítat poměr krácení, je vycházet z počtu ujetých kilometrů v daném účetním období.

Výše popsaného postupu využijí podnikatelé – fyzické osoby. Náklady spojené se soukromými účely je ale potřeba krátit i v případě, že se jedná o automobil, který je poskytnutý zaměstnanci pro soukromé účely.

¹⁷ Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ DĚRGEL, Martin. Daňové a nedaňové výdaje A-Z 2023. Český Těšín: Poradce, 2023. ISBN 978-80-7365-484-9.

Automobil poskytnutý zaměstnanci

Mezi rozšířený benefit, který je zaměstnancům nabízen, patří i použití auta pro soukromé účely. Jedná se ale o benefit, který je zdanitelným příjmem, podléhá § 6 ZDP, z čehož vyplývá, že se promítne ve zdanění mzdy, která je mu vyplácena, ale také dojde k navýšení odvodů zaměstnance. Zdanitelný příjem z vozidla je podle § 6 odst. 6 ZDP ve výši 1 % vstupní ceny, v případě nízkoemisního vozidla odpovídá zdanitelný příjem 0,5 % vstupní ceny. Vstupní cena auta nijak nezobrazuje ani morální, ani fyzickou hodnotu, to znamená, že se pro potřeby zdanitelného příjmu jeho cena nijak nesnižuje, jako je tomu například u odepisování majetku. Zdanitelným příjmem zaměstnance je auto i v případě, že v daném kalendářním měsíci auto k soukromým účelům nevyužíval.

Pohonné hmoty, které zaměstnanec spotřeboval v důsledku soukromých účelů, si hradí zaměstnanec sám. Po domluvě se zaměstnavatelem je možné, aby hradil pohonné hmoty v plné výši právě zaměstnavatel, rozdíl pracovních a soukromých cest pak zaměstnanci strhne ze mzdy.

Paušální náklady

Administrativně méně náročnou volbou je uplatnění paušálních nákladů. V každém kalendářním měsíci je možné podle § 24 odst. 2 ZDP využít paušální náklad ve výši 5 000 Kč v případě, že auto bylo využíváno pouze pro podnikání, v případě, že bylo auto využíváno u fyzické osoby i pro soukromé účely, se paušální náklad snižuje na 4 000 Kč měsíčně. Úměrně tomu je následně nutné upravit odpisy na hodnotu 80 %, která zrcadlí uplatněnou výši paušálu při soukromých cestách¹⁹. Nezáleží přitom, v jakém poměru je vozidlo využíváno pro podnikání a pro soukromé účely. Tento paušál lze uplatnit maximálně na tři vozidla. Nejvýraznější zjednodušení představuje fakt, že poplatník nemusí vést evidenci jízd.

¹⁹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-315-2.

ZDP v § 25 odst. 1 písm. x taxativně vymezuje, že nelze uplatnit náklady za pohonné hmoty a parkovné. Ostatní náklady je možné uplatnit ve výši skutečné, pokud je poplatník prokáže. Jedná se zejména o odpisy vozidla, náklady na opravy, výměna pneu, pojistné a podobně²⁰.

1.2.2. Opravné položky k pohledávkám uznatelné

Díky opravným položkám k pohledávkám je poplatníkovi umožněno reflektovat dočasné snížení pohledávek. Jsou jakýmsi mezikrokem, který předchází konečnému řešení, jak bude s pohledávkou vynaloženo – ať už dojde ke konečné úhradě, postoupení či odpisu pohledávky. Daňová uznatelnost opravných položek k pohledávkám se řídí §24 odst. 2 písm. i) ZDP.

Důležitým aspektem, na který by měl každý poplatník myslet, je způsobilost této pohledávky, tedy jestli není v rozporu s právními předpisy, a zda má na ni po vytvoření této opravné položky poplatník ještě stále nárok.

Opravné položky slouží dle § 4 odst. 3 ZOR ke krytí ztrát z odpisu pohledávek, nebo ke krytí rozdílu mezi jmenovitou a pořizovací cenou pohledávky. Uplatnění opravné položky připadá na období, za které se podává daňové přiznání²¹.

Podmínky tvorby zákonných opravných položek

Tvorba daňové opravné položky je podmíněna jednak její splatností, pohledávka už musí být po splatnosti, ale také její zaúčtování a zdanění v základu daně²².

²⁰ HNÁTEK, Miloslav. Daňové a nedaňové náklady. 6. aktualizované vydání. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-908801-0-8.

²¹ HNÁTEK, Miloslav. Daňové a nedaňové náklady. 6. aktualizované vydání. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-908801-0-8.

²² DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTLERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-315-2.

Opravné položky je možné tvořit pouze k pohledávkám, které podle § 8a ZOR nebyly promlčeny. Standardní promlčení lhůta je stanovena dle § 629 odst. 1 OZ na tři roky.

Opravné položky se mohou tvořit za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 8 ZOR, které jsou nákladem na dosažení příjmů.

Zákonné opravné položky se mohou tvořit k tzv. méně významným pohledávkám, které definuje v § 8c ZOR. Výše této méně významné pohledávky činí 30 000 Kč ročně za jedním dlužníkem v rámci jednoho období, za které se podává daňové přiznání. Další podmínkou je, že v době tvorby opravné položky k takovéto pohledávce muselo uběhnout nejméně 12 měsíců od splatnosti této pohledávky. O takovýchto opravných položkách je poplatník povinen vést samostatnou evidenci.

Dalším typem opravných položek k pohledávkám jsou z titulu ručení za clo podle § 8b ZOR. To je umožněno těm poplatníkům daně z příjmů, kteří vedou účetnictví a podle celního zákona ručí za clo.

Poplatník by měl aktuální stav pohledávek pravidelně revidovat, aby mu nezanikla možnost tvorby opravné položky k pohledávkám, případně jestli nedosahuje daňové ztráty. ZOR umožňuje opravné položky k pohledávkám vytvářet:

- jednorázově – podle § 8 nebo podle § 8c ZOR,
- postupně – podle § 8a ZOR²³.

²³ DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-315-2.

Odpis pohledávek

Za určitých podmínek může poplatník, který vede účetnictví odepsat jmenovitou hodnotu pohledávky do daňově účinných nákladů:

- k této pohledávce byla vytvořena zákonná opravná položka,
- jde o pohledávku, ke které nelze tvořit opravnou položku, protože od její splatnosti ještě neuběhlo 18 měsíců a u pohledávek nabytých postoupením se jmenovitou hodnotou v okamžiku vzniku vyšší než 200 000 Kč.

Hodnota pohledávky je u věřitele daňově účinným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, a to za dlužníkem:

- u něhož soud zrušil konkurs, protože je majetek dlužníka zcela nepostačující,
- který je v úpadku nebo mu úpadek hrozí,
- který zemřel, a pohledávka nemůže být uspokojena ani vymáháním,
- který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce,
- na jehož majetek, ke kterému se pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba,
- jehož majetek, ke kterému se pohledávka váže, je postižen exekucí²⁴.

1.2.3. Reklama

Z hlediska daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 ZDP je prokazování reklamy často obtížnou disciplínou. Vzhledem k četnosti zneužití reklamy se správce daně na pochybné poskytnutí reklamy často zaměřuje²⁵.

²⁴ DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTLERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-315-2.

²⁵ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-125-3.

Propagační předměty

Účetní jednotka může svým obchodním partnerům poskytnout propagační předmět, a za splnění podmínek stanovených ZDP dle § 25 odst. (1) písm. t) si může uplatnit jeho výši do daňových nákladů. Tento reklamní předmět se nepovažuje za dar, a může být tedy uplatněn v nákladech, je-li jeho hodnota nižší než 500 Kč, je opatřen logem firmy a zároveň tento předmět, s výjimkou tichého vína, není předmětem spotřební daně. Do zmíněného limitu 500 Kč se započítává i tisk nebo polepení takového předmětu logem. Aby bylo možné tento náklad skutečně uplatnit, je potřeba mít k dispozici důkaz, že byly všechny podmínky splněny²⁶.

Reklamní spoty

Obtížněji prokazatelná je reklama, která má zvýšit povědomí o podnikatelské činnosti poplatníka nebo například prodej konkrétního produktu. Důkazní břemeno leží opět na poplatníkovi, jehož zájmem je si tyto náklady uplatnit. Fakt, že reklama může být na internetu, a je tedy virtuální a dočasná, tuto situaci ještě ztěžuje.

1.2.4. Stravné

Poplatník, který je zaměstnavatelem, si svou daňovou povinnost může podle § 24 odst. 2 písm. k 2. ZDP snížit také o stravné vyplácené zaměstnanci. Výše tohoto stravného je stanovena vyhláškou²⁷. Pro rok 2023 činí výše stravného:

- 129 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- 196 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- 307 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

²⁶ DĚRGEL, Martin. Daňové a nedaňové výdaje A-Z 2023. Český Těšín: Poradce, 2023. ISBN 978-80-7365-484-9.

²⁷ Vyhláška č. 467/2022 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2023.

Zaměstnavatel může zaměstnanci poskytovat také stravenky, jejichž daňová uznatelnost vychází z výše zmíněných náhrad stravného a § 24 odst. 2 písm. j bodu 4 ZDP. Do nákladů je možné uplatnit 70 % z příspěvku na stravování daný vyhláškou²⁸ nebo maximálně do 55 % hodnoty stravenek. Pro daňovou uznatelnost se pak uplatní nižší hodnota takto vypočítané stravenky²⁹.

1.3. Daňově neuznatelné náklady

Parametry nákladů, které nelze uznat za daňově uznatelné, jsou demonstrativně vymezeny v § 25 ZDP. Jedná se o náklady, které poplatník ve své podnikatelské činnosti uskutečnil, avšak tyto náklady mu na rozdíl od daňově uznatelných nákladů daňovou povinnost zvýší. Jedná se například o manka a škody převyšující náhrady, výdaje na reprezentaci, výdaje na spotřebované pohonné hmoty, užívá-li paušální výdaj na dopravu, výdaje nad limity stanovené tímto zákonem a podobně.

1.3.1. Reprezentace

Účtování nákladů spjatými s reprezentací je spojeno s využíváním nákladového účtu č. 513³⁰.

Za výdaje na reprezentaci považuje ZDP v § 25 odst. 1 písm. t) výdaje na pohoštění, občerstvení a reklamní předměty, jejichž hodnota není větší než 500 Kč, jak bylo již popsáno výše.

²⁸ Vyhláška č. 467/2022 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2023.

²⁹ DĚRGEL, Martin. Daňové a nedaňové výdaje A-Z 2023. Český Těšín: Poradce, 2023. ISBN 978-80-7365-484-9.

³⁰ SVOBODOVÁ, Jaroslava. Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky. Olomouc: ANAG, 2023. ISBN 978-80-7554-386-8.

Za dar se v tomto případě nepovažují vzorky zboží nebo výrobků, jelikož motivací podnikatele vzorek rozdávat, je zvýšit prodej svého zboží, případně výrobků, a tak se jedná o daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP.

Za reprezentaci se tak považuje například oběd s obchodními partnery, tyto náklady není možné v žádném případě uznat, a to ani při doložení dokladů, zároveň není možné si z tohoto výdaje uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.

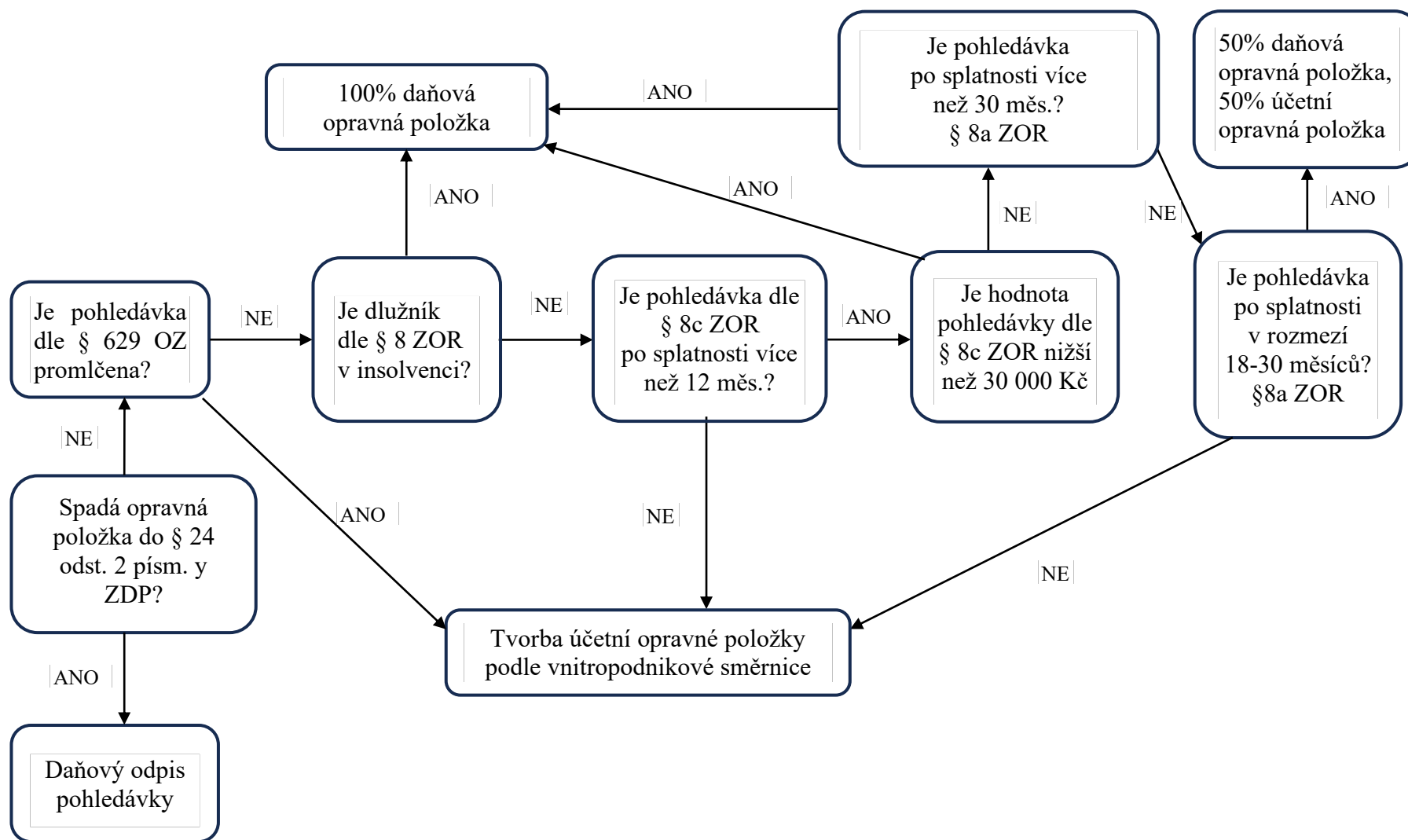
Do reprezentace, jakožto nedaňového nákladu, není možné zahrnout večeři poskytnutou zaměstnancům, v tomto případě by se jednalo o nepeněžní plnění, které by bylo nutné zaměstnancům přidat při výpočtu mzdy.

1.3.2. Opravné položky k pohledávkám neuznatelné

Daňově neuznatelné opravné položky k pohledávkám, jindy nazývané účetní, případně ostatní, uvádí do praxe § 7 ZOÚ v němž se píše, že účetní závěrka musí být sestavena tak, aby podávala věrný a poctivý obraz o účetnictví. V případě, že dojde k dočasnému snížení hodnoty pohledávky, je účetní jednotka povinna tuto skutečnost přenést do účetnictví právě opravnými položkami. Postupy účtování opravných položek jsou upraveny v § 24 odst. 1 písm. i) ZDP, § 26 odst. 3 ZOÚ, § 2 odst. 2 ZOR a ČÚS č. 706³¹.

Postup, jak pracovat s opravnými položkami k pohledávkách, by měl být zahrnut ve vnitropodnikové směrnici účetní jednotky. Hodnota pohledávek by však měla být evidována, a to v podrozvahové evidenci. Způsob evidence není zákonem daný, a tak může účetní jednotka využít účetního softwaru, případně tyto pohledávky evidovat jinak, například v programu Excel. Na rozdíl od oprávek představují opravné položky k pohledávkám pouze dočasné snížení hodnoty. Aby bylo možné tvořit opravné položky, je zapotřebí provést inventuru, ze které se bude při tvorbě opravných položek vycházet. Změny ve výši pohledávek se uvádí ve výkazech, a to v rozvaze ve sloupci korekce.

³¹ SVOBODOVÁ, Jaroslava. Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky. Olomouc: ANAG, 2023. ISBN 978-80-7554-386-8.



Obrázek 1 Postup při tvorbě opravných položek dle NOZ, ZOR a ZDP

1.3.3. Výdaje nad limity

Manko a škoda

Ze ZDP v § 25 odst. 2 vyplývá, že mankem se rozumí zjištěný inventarizační rozdíl mezi skutečným a účetním stavem. Z hlediska daňově uznatelných nákladů je možné si základ daně snížit pouze do výše náhrady, kterou účetní jednotka zaúčtuje do nákladů. Ta část, která převyšuje výši náhrady, je položkou zvyšující základ daně.

ZDP ve zmíněném paragrafu hovoří také o přirozených úbytcích, které musí účetní jednotka definovat ve své směrnici. Jejich výše by měla odpovídat charakteru činnosti a poplatník by měl být schopný prokázat, že je stanovená výše přirozeného úbytku optimální, aby nedocházelo k neoprávněnému snižování základu daně.

Škodou se pak podle stejného paragrafu rozumí fyzické znehodnocení majetku ve vlastnictví poplatníka, který je na základě této škody z objektivních a subjektivních příčin následně vyřazen z majetku³².

³² HNÁTEK, Miloslav. Daňové a nedaňové náklady. 6. aktualizované vydání. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-908801-0-8.

Zaměstnanecké benefity

Pro zaměstnavatele jsou optimální ty benefity, které jsou na straně zaměstnance osvobozeny, případně jsou jeho daňově účinným nákladem.

V této kategorii benefitů najdeme v § 24 odst. 2 písm. j ZDP například náklady související s:

- bezpečností a ochranou zdraví zaměstnanců,
- pracovnělékařskými službami, které nejsou hrazeny zdravotní pojišťovnou,
- provozem vlastních vzdělávacích zařízení, případně výdaje spojené s rozvojem zaměstnanců,
- provoz vlastního stravovacího zařízení.

Vzdělávání zaměstnanců

Zaměstnavatel může v rámci vzdělávání svých zaměstnanců poskytovat odborné školení, případně tyto zaměstnance na školení vysílat. Pokud bude obsah tohoto školení souviset s předmětem činnosti podnikatele, jedná se o daňově uznatelný náklad, který je na straně zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. a. ZDP osvobozen³³.

Výdaj (náklad) nad limit tak může představovat vzdělávání zaměstnance, které nesouvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele. Příslušné náklady spadají do § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP a jsou tedy daňově neuznatelné. Pokud se jedná o nepeněžní plnění, byť nesouvisející s předmětem činnosti zaměstnavatele, je pro zaměstnance tento příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. V případě peněžního plnění už se jedná o zdanitelný příjem, který podléhá jak zdanění, tak odvodům.

³³ HNÁTEK, Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 2. rozšířené vydání. Praha: ESAP, 2017. ISBN 978-80-905899-5-7.

Tabulka 5 Daňově uznatelné a neuznatelné vzdělávání zaměstnanců³⁴

Druh vzdělávání	Daňový náklad zaměstnavatele	Nepeněžní plnění na straně zaměstnance	Peněžní plnění na straně zaměstnance
Vzdělávání související s předmětem činnosti podnikání	ano, podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 1-3	osvobozeno dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP	podléhá zdanění a odvodům dle § 6 odst. 3 ZDP
Vzdělávání nesouvisející s předmětem činnosti podnikání	ne, podle § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP	osvobozeno dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP	podléhá zdanění a odvodům dle § 6 odst. 3 ZDP

Stravné

V rámci zaměstnaneckých benefitů však může zaměstnavatel zaměstnanci poskytovat stravné vyšší, než je dáno zmíněnou vyhláškou³⁵. V tomto případě se ale bude jednat o daňově neuznatelný náklad podle § 25 odst. 1 písm. k) ZDP a zároveň také zdanitelný příjem zaměstnance podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

³⁴ HNÁTEK, Miloslav. Daňové a nedaňové náklady. 6. aktualizované vydání. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-908801-0-8.

³⁵ Vyhláška č. 467/2022 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2023.

2. Uplatnění nákladů

Následující část bakalářské práce je věnována prokazování konkrétních nákladů, jež byly teoreticky rozpracovány výše. Na konkrétních příkladech bude zobrazeno, jakým způsobem je možné při prokazování nákladů postupovat, a čemu by se raději měl poplatník vyhnout.

Uplatnění nákladů bude představeno na smyšlené právnické osobě, firmě ABC, s.r.o., která je účetní jednotkou a plátcem DPH dle platných předpisů k 31.12.2023.

2.1. Majetek

Účetní jednotka nakoupila po svém založení nový osobní automobil Škoda Octavia, pořizovací cena vč. DPH činila 1 250 000 Kč, vozidlo bylo pořízeno dne 2.1.2023. Podle vnitropodnikové směrnice se majetek odepisuje od měsíce následujícího po zařazení, které proběhlo 22.1.2023.

Pro správné uplatnění daňových nákladů je potřebné, aby účetní jednotka disponovala všemi doklady prokazující pořízení tohoto vozidla. V tomto případě jde o daňový doklad, ze kterého bude patrná částka, která vstupuje do pořizovací ceny, případně také veškeré náklady pořízení, kterými mohou být například náklady na zprostředkování, správní poplatky při registraci vozidla a podobně. Všechny tyto náklady je potřeba doložit, společně pak tvoří pořizovací cenu. Dále je potřeba náklady doložit výpisem z bankovního účtu.

Dalším dokumentem je kupní smlouva, případně i jiná korespondence s dodavatelem vozidla. V neposlední řadě je samozřejmě nutné mít automobil fyzicky k dispozici.

Zařazení automobilu do majetku poplatníka je prováděno protokolem o zařazení, což je přehled, který udává informace o druhu majetku, pořizovací ceně, datu pořízení a zařazení.

Aby bylo možné majetek podle ZDP odepisovat, jeho vstupní cena musí být vyšší než 80 000 Kč a doba použitelnosti musí být více než jeden rok. Následně je majetku

přiřazena inventární karta, na které poplatník uvede všechny potřebné informace. Náležitosti inventární karty nejsou zákonem dané, poplatník si tak může vybrat, jak bude majetek evidovat.

Příklad takovéto inventární karty nalezneme níže. Pravděpodobně nejefektivnější bude vést inventární kartu v účetním programu, což ale není zákonná povinnost.

Tabulka 6 Inventární karta majetku³⁶

Inventární karta dlouhodobého majetku č. 1			
Název	Škoda Octavia	Druh majetku	dlouhodobý hmotný
Datum pořízení	2.1.2023	Označení	DHM23001
Pořizovací cena	1 033 058 Kč	Datum zařazení	22.1.2023
Způsob odepisování	dle posuzované varianty	Odpisová skupina	2.

1. varianta

Poplatník náklady ve formě odpisů rovnoměrně rozloží v průběhu pěti let.

Tabulka 7 Rovnoměrné daňové odpisy automobilu³⁷

Tabulka daňových odpisů			
Rok	Odpis	Oprávký	Daňová zůstatková cena
2023	113 637 Kč	113 637 Kč	919 421 Kč
2024	229 856 Kč	343 493 Kč	689 565 Kč
2025	229 856 Kč	573 349 Kč	459 709 Kč
2026	229 856 Kč	803 205 Kč	229 853 Kč
2027	229 853 Kč	1 033 058 Kč	0 Kč

³⁶ Vlastní zpracování.

³⁷ Vlastní zpracování.

2. varianta

Poplatník majetek odepíše zrychleně, díky čemuž si daňovou povinnost sníží nejvíce v prvních letech odepisování. Nevýhodou této metody je však nutnost uplatnit odpisy v daném zdaňovacím období v plné výši. Pokud by se poplatník dostal do ztráty, je pro něj výhodné odpisy uplatnit pouze částečně, což tato metoda neumožňuje, případně odpisy neuplatnit. Zrychlené odpisy je možné do nákladů promítnout pouze v plné výši, nebo vůbec.

Tabulka 8 Zrychlené daňové odpisy automobilu³⁸

Tabulka daňových odpisů			
Rok	Odpis	Oprávky	Daňová zůstatková cena
2023	206 612 Kč	206 612 Kč	826 446 Kč
2024	330 579 Kč	537 191 Kč	495 867 Kč
2025	247 934 Kč	785 125 Kč	247 933 Kč
2026	165 289 Kč	950 414 Kč	82 644 Kč
2027	82 844 Kč	1 033 058 Kč	0 Kč

3. varianta

Protože poplatník splňuje všechny podmínky pro použití mimořádných odpisů, může takto nakoupený majetek odepsat v rámci dvou let.

³⁸ Vlastní zpracování.

Tabulka 9 Mimořádné odpisy automobilu³⁹

Tabulka daňových odpisů			
Rok	Odpis	Oprávký	Daňová zůstatková cena
2023	568 182 Kč	568 182 Kč	464 876 Kč
2024	430 441 Kč	998 623 Kč	34 435 Kč
2025	34 435 Kč	1 033 058 Kč	0 Kč

2.2. Výdaje spojené s užíváním automobilu

1. varianta

Poplatník dokládá účtenky za pohonné hmoty, doklady za provedený servis, provozní kapaliny, parkovné a podobně. Knihu jízd nevede, protože má v plánu uplatnit paušální výdaje, aby zamezil administrativní zátěži. V takovém případě se pak náklady za pohonné hmoty a krátkodobé parkovné stanou nedaňovými náklady a dojde tak k jejich vyjmutí v daňovém přiznání k dani z příjmu právnických osob na řádku číslo 40.

Způsob takové evidence není dostatečný. Poplatník se sám ochuzuje o případnou daňovou optimalizaci – pokud by bylo výhodnější uplatnit náklady skutečné, nemá je jak prokázat, protože zpětně není možné knihu jízd dodělat. Zároveň je nutné dodržovat po celé období jeden způsob uplatňování nákladů, pokud by tedy v průběhu roku poplatník zjistil, že uplatnění skutečných nákladů bude výhodnější, nemá je jak prokázat a změnu uplatňování nákladů bude moci provést až v následujícím zdaňovacím období.

Další problém způsobený nevedením knihy jízd se promítá do oblasti DPH, protože není možné stanovit poměr, v jakém si poplatník uplatní odpočet DPH. Zároveň je poplatník limitován § 24 odst. 1 ZDP, jelikož je v případě právnické osoby možné využít paušál buď v celkové výši, používá-li jej pouze pro ekonomickou činnost, případně vůbec, pokud auto přenechá jiné osobě nebo využívá-li auto i k soukromým účelům. Krácený

³⁹ Vlastní zpracování.

paušál, který je možné využít v případě fyzické osoby ve výši 80 %, není možné využít u právnické osoby.

2. varianta

Poplatník vede v průběhu zdaňovacího období knihu jízd, náklady na pohonné hmoty, parkovné a ostatní náklady spojené s provozem vozidla účtuje prozatím do daňově uznatelných nákladů, a výběr způsobu uplatnění nákladů nechává až na konec období, aby se tak mohl z hlediska optimalizace správně rozhodnout. Ke konci období se rozhodne pro uplatnění skutečných nákladů, které uplatní na základě doložené knihy jízd. Odpočet DPH na vstupu u ostatních nákladů, mezi kterými může být například servis, mytí a další, však uplatní v celé výši.

Pro správce daně není obtížné toto nezákonné uplatnění odpočtu DPH odhalit. Poplatník se prozradí v daňových přiznáních k DPH a k dani z příjmů právnických osob. V případě daňového přiznání jde o řádek č. 40, na kterém poplatník uvádí náklady neuznávané za náklady vynaložené k dosažení příjmů. Na tento řádek poplatník uvede příslušné náklady, o které si zvýší základ daně. V přiznání k DPH lze postupovat například tak, že se zaměstnavatel se zaměstnancem dohodne, že mu bude poměrnou část nákladů za pohonné hmoty, kterou využil pro soukromé účely, srážet ze mzdy. Dále pak vypočte poměr, v jakém zaměstnanec vozidlo používal k soukromým účelům a v tomto poměru sníží svůj nárok na odpočet DPH, respektive zvýší daňovou povinnost. V obou případech tak udělá na ř. 1 v přiznání k DPH.

3. varianta

Poplatník vede knihu jízd, eviduje v průběhu roku prozatím skutečné náklady a až následně rozhodne, která z výše zmíněných metod je nejvýhodnější. Má ve svém vlastnictví tři auta, jejichž provoz rozdělil do tří zakázek, na kterých eviduje všechny náklady spojené s provozem těchto aut.

Tabulka 10 Náklady na provoz auta, zakázka č. 1⁴⁰

Zakázka č. 1	Auto 1	
501.1	auto – pohonné hmoty	30 076,18 Kč
501.2	auto – pohonné hmoty	8 225,40 Kč
511.1	auto – servis, mytí	110 492,90 Kč
518.1	auto – parkovné	126,08 Kč
538.1	auto – dálniční poplatky	1 500,00 Kč
548.1	auto – pojištění	18 650,00 Kč
Náklady celkem		169 070,56 Kč

Tabulka 11 Porovnání skutečných a paušálních nákladů, zakázka č. 1⁴¹

skutečné náklady	30 202,26 Kč
paušální náklady	60 000,00 Kč

V tomto případě je pro poplatníka výhodnější uplatnit paušál, a tak dojde k vyloučení nákladů ve výši 30 202, 26 Kč v daňovém přiznání.

Tabulka 12 Náklady na provoz auta, zakázka č. 2, ⁴²

Zakázka č. 2	Auto 2	
501.1	auto – pohonné hmoty	64 786,99 Kč
501.2	auto – pohonné hmoty	6 866,09 Kč
511.1	auto – servis, mytí	5 220,66 Kč
518.1	auto – parkovné	282,50 Kč
538.1	auto – dálniční poplatky	1 500,00 Kč
548.1	auto – pojištění	18 650,00 Kč
Náklady celkem		97 306,24 Kč

⁴⁰ Vlastní zpracování.

⁴¹ Vlastní zpracování.

⁴² Vlastní zpracování.

V tomto případě je pro poplatníka výhodnější výše uvedené náklady v účetnictví ponechat a daňovou povinnost si snížit o náklady skutečné.

Tabulka 13 Porovnání skutečných a paušálních nákladů, zakázka č. 2⁴³

skutečné náklady	65 069,49 Kč
paušální náklady	60 000,00 Kč

Tabulka 14 Náklady na provoz auta, zakázka č. 3⁴⁴

Zakázka č. 3	Auto 3 – používáno pro soukromé účely	
501.1	auto – pohonné hmoty	15 670,00 Kč
501.2	auto – pohonné hmoty	2 854,00 Kč
511.1	auto – servis, mytí	1 632,00 Kč
518.1	auto – parkovné	120,00 Kč
538.1	auto – dálniční poplatky	1 500,00 Kč
548.1	auto – pojištění	18 650,00 Kč
Náklady celkem		40 426,00 Kč

Tabulka 15 Porovnání skutečných a paušálních nákladů, zakázka č. 3⁴⁵

skutečné náklady	15 790,00 Kč
paušální náklady	60 000,00 Kč

V případě třetího auta jsou sice paušální náklady vyšší a bylo by výhodné je uplatnit, v tomto případě to ale není možné. Vozidlo bylo používáno i pro soukromé účely a paušálu tak není možné využít. Poplatník je v tomto případě nucen využít náklady skutečné.

⁴³ Vlastní zpracování.

⁴⁴ Vlastní zpracování.

⁴⁵ Vlastní zpracování.

Na následujícím listu je naznačeno vedení knihy jízd, ze které se bude vycházet jak při uplatňování konkrétních nákladů, tak také nároku na odpočet DPH.

Sloupec s počtem ujetých kilometrů je rozlišen na cesty pracovní (P) a soukromé (S).

Náklady spojené s provozem automobilu a nárok na odpočet DPH bude moci poplatník uplatnit z 58,4 %

Tabulka 16 Kniha jízd⁴⁶

Datum	Počátek cesty	Cíl cesty	Konec cesty	Účel cesty	Stav tachometru		Počet ujetých kilometrů		Čas		Bezpečnostní přestávka	
					počátek cesty	konec cesty	P	S	odjezdu	Příjezdu	Od	do
3.2.24	Brno	Praha	Brno	obchodní jednání	10 000	10 428	428	0	8:00	18:00	13:00	15:00
4.2.24	Brno	Ostrava	Brno	soukromá jízda	10 428	10 768	0	340	11:15	18:45	13:30	16:20
5.2.24	Brno	Bratislava	Brno	obchodní jednání	10 768	11 178	260	150	9:30	18:00	11:15	13:30
Celkem	X	X	X	X	X	X	688	490	X	X	X	X

Tabulka 17 Poměr ujetých kilometrů⁴⁷

ujeto pracovně	688 km	58,4 %
ujeto soukromě	490 km	41,6 %
celkem	1 178 km	100,0 %

⁴⁶ Vlastní zpracování.

⁴⁷ Vlastní zpracování.

2.3. Opravné položky

Pohledávky po splatnosti by měl poplatník pravidelně kontrolovat. Zejména to, zda už nebyly odběratelem uhrazeny, ale také zda nejsou promlčeny. Evidence by měla být vedena zvlášť, tak, aby přehledně tento druh pohledávek zobrazovala. Způsob vedení není zákonem daný, a tak si poplatník může vybrat, a použít tak například účetní program, který běžně používá, nebo si vytvořit tabulku v programech jako je Excel.

V níže uvedené tabulce poplatník eviduje jednoho odběratele po třech fakturách, které jsou nezaplacené. Pro tvorbu opravných položek bude využito *obrázku č. 1*. Datum splatnosti je uvedeno pouze ve formě měsíce a roku, protože tvorba opravných položek se odvíjí od počtu měsíců po splatnosti. Evidence je platná k 31.12.2023, přičemž žádný z dlužníků není v insolvenční. Prvním krokem by mělo být započtení pohledávek a závazků, poplatník takovou skutečnost však neeviduje.

Tabulka 18 Vzor evidence pohledávek po splatnosti⁴⁸

Doklad	Označení odběratele	Výše pohledávky	Splatnost	Počet měsíců po splatnosti
FV1	1	356 000 Kč	11/2022	13
FV2	1	12 620 Kč	5/2021	31
FV3	1	1 400 Kč	9/2022	15

Varianta 1

Poplatník může v případě dokladu FV1 vytvořit podle § 8a ZOR 50% daňovou opravnou položku, zbylých 50 % odepíše podle vnitropodnikové směrnice. V příštím zdaňovacím období si, pokud nebude pohledávka uhrazena, bude moci uplatnit pohledávku spojenou s dokladem FV3. Pokud nebude pohledávka spojená s dokladem FV2 do té doby

⁴⁸ Vlastní zpracování.

uhrazena, bude již promlčena, a tak ji poplatník buď odepíše, nebo vytvoří opravnou položku dle směrnice.

Varianta 2

Poplatník za zdaňovací období roku 2023 uplatní tzv. „malé“ pohledávky spojené s doklady FV2 a FV3, protože pokud by uplatnil první variantu a pohledávka FV2 nebyla uhrazena, přijde o možnost vytvořit k ní daňovou pohledávku ve výši 12 620 Kč, protože do podání daňového přiznání za příští období bude tato pohledávka promlčena.

V následujícím období, tedy zdaňovacím období za rok 2024, si uplatní opravnou položku za doklad FV1.

Sloupec „dokl.“ označuje číslo dokladu, sloupec „proml.“ udává, zda byla pohledávka promlčena nebo ne.

Tabulka 19 Postup nakládání s pohledávkami⁴⁹

Dokl.	Proml.	Po splatnosti déle než 12 měs.	Nižší hodnota než 30 000 Kč	Po splatnosti více než 30 měs.	Po splatnosti 18 až 30mės.	Daňová opravná položka (v Kč)	Účetní opravná položka (v Kč)
FV1	NE	ANO	NE	NE	ANO	178 000	178 000
FV2	NE	ANO	ANO	ANO	–	12 620	–
FV3	NE	ANO	ANO	NE	–	1 400	–

Odpisy pohledávek

Neuhrazenou část pohledávky je možné odepsat do nákladů, čímž dojde ke snížení účetního výsledku hospodaření. Daňová uznatelnost tohoto odpisu je dána skutečností, zda byla vytvořena zákonná opravná položka na základě pravidel zmíněných výše. Pokud tedy byla opravná položka vytvořena, jedná se o náklad daňově uznatelný.

⁴⁹ Vlastní zpracování.

V případě výše uvedených faktur by bylo možné základ daně snížit o odpis pohledávky v hodnotě uvedené ve sloupci „daňová opravná položka“. Tuto zákonnou opravnou položku by pak poplatník účetně rozpustil.

2.4. Reklama

Reklamní předměty

Poplatník před Vánoci pořídil předměty pro své obchodní partnery, které by rád zahrnul do svých daňových nákladů. Jejich koupi prokázal daňovým dokladem, na kterém je patrný nákup 10 kusů tichých vín, cena za 1 kus přitom činila 220 Kč, dále koupil láhev whiskey za 1 020 Kč. Každou lahev přitom opatřil logem na viditelném místě, tento štítek ho stál 30 Kč za kus.

Vína opatřená logem bude moci poplatník zahrnout do svých daňových nákladů po přiložení příslušné faktury a po doložení fotografií příslušných předmětů. Alkohol, který podléhá spotřební dani, se však do daňových nákladů neuplatní, a tak je whiskey, včetně štítku, kterým je opatřen, nedaňovým nákladem, tedy položkou zvyšující základ daně.

Reklama na internetu

Poplatník by chtěl zvýšit prodej svých výrobků, proto si najme agenturu, která mu tuto reklamu zhotoví a zveřejní na internetu. Reklama na internetu je problémová převážně z toho důvodu, že může být obtížné prokázat její skutečné poskytnutí.

Dalším důkazním prostředkem pak může snímek obrazovky, ze kterého bude patrné, kdy byl pořízen, dále pak svědek, který se účastnil jednání. Cena fakturovaná za zveřejnění reklamy by měla být v úrovni srovnatelné konkurence. Poplatník fakturu uhradil bezhotovostně pro jednodušší prokázání skutečné úhrady.

Poplatník se tak může opřít o judikaturu, například o rozsudek Nejvyššího správního soudu⁵⁰, v tomto případě požadoval správce daně prokázání, že byla reklama skutečně poskytnuta. Mezi podklady sloužící k prokázání vynaložení těchto nákladů tak poplatník použil smlouvu o poskytnutí reklamy, která přesně definuje rozsah jejího poskytnutí, zároveň obsahuje všechny změny, ke kterým v průběhu jednání došlo, protože se poplatník následně rozhodl pro větší rozsah poskytovaných služeb. Tyto změny jsou v souladu s fakturou přijatou, která zobrazuje navýšení ceny kvůli většímu rozsahu poskytnutých služeb, jak je požadováno v rozsudku NSS⁵¹. Zmíněný rozsudek totiž upozorňuje na nesoulady daňových dokladů, ty totiž neobsahovaly změny, ke kterým došlo, a tak NSS zpochybňoval pravost těchto dokladů. Dále je nutné uvést webové stránky, na kterých byla reklama umístěna.

Vzhledem ke skutečnosti, že reklama na internetu může být dočasná a nelze ji tak ve všech případech prokázat přímým vstupem na internetovou stránku, je možné využít také nepřímých důkazů, které na sebe vzájemně navazují a doplňují se. Je tedy možné využít kombinaci několika důkazních metod. Jednou z možností je například výslech osob. Těmito důkazními prostředky je nutné prokázat, že reklama mohla objektivně sloužit k navýšení příjmů.

2.5. Cestovné do limitu

Firma vyslala svého zaměstnance na pracovní cestu mimo jeho obvyklé pracoviště. Zaměstnanec doložil doklady za jízdné a ubytování.

Dne 1. listopadu 2023 vyjel z Brna v 8:09 vlakem do Prahy s příjezdem dle jízdního řádu v 10:37 hodin s cenou jízdenky ve výši 329 Kč. Po Praze se dopravoval MHD se zakoupenou celodenní jízdenkou za 120 Kč. Od 13:00 do 15:15 se zúčastnil obchodního jednání. Přespál v hotelu, z něž doložil hotelový účet na částku 1 923 Kč. Součástí ubytování v hotelu, a tedy i hotelového účtu, byla snídaně. Cestu zpátky

⁵⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 13/2005-60 ze dne 4.8.2005.

⁵¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 46/2021-40 ze dne 7.9.2021.

absolvoval autobusem, z Prahy vyjel v 8:00, do Brna přijel v 10:55, jízdenka ho vyšla na 269 Kč. Zaměstnanec si sám sestavil cestovní příkaz, který mu byl zaměstnavatelem odsouhlasen a následně proplacen.

Zaměstnanec má nárok na výplatu stravného, protože cesta trvala déle než 5 hodin. Toto stravné bude však kráceno o jídlo, které mu bylo během pracovní cesty poskytnuto. Protože mu nebyla poskytnuta žádná záloha, budou mu následně vyplaceny i výdaje za ubytování a jízdné.

Vzhledem k poskytnutí snídaně v rámci pracovní cesty je povinností zaměstnavatele toto stravné krátit, případně jej pak dodat zaměstnanci ve mzdě. Zaměstnavatel v tomto případě stravné za 2. listopad zkrátí o 70 %.

Zaměstnavatel vyplácí stravné dle zákonných limitů, a tak se jedná o náklady daňově uznatelné podle § 24 odst. 2 písm. k. ZDP. Na straně zaměstnance jsou příjmy z cestovních náhrad osvobozeny dle § 6 odst. 7 ZDP.

Zaměstnavatel by si však měl dát pozor, jakým způsobem sjednal pracovní smlouvu se zaměstnancem. Mezi povinné náležitosti totiž podle § 34 ZP patří druh práce, místo výkonu práce a den nástupu. Místo výkonu je důležité právě z hlediska výpočtu cestovních náhrad. V případě, že zaměstnavatel uvede, že je místem výkonu celá Česká republika, měl by specifikovat, kde je pravidelné pracoviště, jak je uvedeno v § 34a ZP.

Zaměstnavatel by tak měl být při sepisování smlouvy co nejkonkrétnější, jelikož vyplácení stravného zaměstnancům, kteří na to mají nárok, je jeho povinností podle § 346 ZP. Zaměstnanec se těchto náhrad nemůže vzdát.

Zaměstnavatel (místo trvalého pracoviště)	ABC, s.r.o.				
	Česká 239/23, 602 00 Brno-město				
Zaměstnanec	Jan Zaměstnaný				
	Berkova 573/11, 612 00 Brno - Královo Pole				
VYÚČTOVÁNÍ TUZEMSKÉ PRACOVNÍ CESTY					
Odkud	Brno		Kam	Praha	
Odjezd	01.11.2023	8:09	Příjezd	02.11.2023	10:55
Účel cesty	obchodní jednání se společností DEF, s.r.o.				
Určený dopravní prostředek	vlak				

STRAVNÉ								
Den	Doba tuzemské pracovní cesty			Nárok před krácením	Jídlo poskytnuté zaměstnavatelem			Nárok po krácení
	Od	Do	Délka		Snídaně	Oběd	Večeře	
01.11.2023	8:09	0:00	15:51	196,00	0	0	0	196,00 Kč
02.11.2023	0:00	10:55	10:55	129,00	1	0	0	38,70 Kč
CELKEM v CZK								234,70 Kč

DALŠÍ NÁKLADY	
Popis nákladu	Částka v CZK
Jízdenky (Brno-Praha, Praha-Brno, MHD v Praze)	718,00 Kč
Ubytování	1 923,00 Kč
CELKEM	2 641,00 Kč

VYÚČTOVÁNÍ CELKEM	2 875,70 Kč
ZÁLOHA	- Kč
DOPLATEK / PŘEPLATEK	2 875,70 Kč

Vypracoval	Jan Zaměstnaný	Dne	03.11.2023	Podpis	Zaměstnaný
Zkontroloval a schválil	Josef Zaměstnavatel	Dne	03.11.2023	Podpis	Zaměstnavatel

Obrázek 2 Vzorový cestovní příkaz

2.6. Reprezentace

Náklady vynaložené na reprezentaci by měly být uplatňovány tak, aby naplňovaly definici stanovenou zákonem, jde tedy o prezentaci příslušného poplatníka.

Firma ABC, s.r.o. zorganizovala večeři pro své obchodní partnery, jíž se zúčastnilo několik zaměstnanců obou firem. Večeři doložila účtenkou z restaurace, ve které se večeře konala. Tyto náklady je možné uplatnit, byť nedaňově, v takové výši, jaká odpovídá firemní kultuře či standardům, které obchodní partner ctí. Přestože se této akce účastní zaměstnanci, nejedná se o jejich nepeněžní příjem, a proto se tato večeře nepromítne do jejich mzdy, protože cíl této pořádané akce je zorganizovat ji pro obchodního partnera, nikoli pro zaměstnance firmy.

O jinou situaci se jedná v případě, že firma poskytne akci pouze pro své zaměstnance, přičemž si tyto náklady zahrne do nákladů spojených s reprezentací. Jedná se o problémovou situaci, protože pokud je tato akce pořádaná pouze pro zaměstnance, částka, kterou zaměstnanci projí či propijí by se měla promítnout do jejich mzdy, a to ve formě navýšení daně z příjmu fyzických osob, dále také odvodů z této mzdy.

Některé firmy poskytují svým zaměstnancům kreditní karty, jejichž využití je spojeno striktně s činností firmy – platí-li tedy například pohonné hmoty do firemního vozidla nebo jiné výdaje, uhradí je touto firemní kartou. Tyto výdaje samozřejmě doloží příslušnými doklady, v tomto případě doklady z čerpací stanice. Pokud ale zaměstnanec využije kartu k soukromým účelům, koupí-li si například občerstvení na čerpací stanici, nejedná se o reprezentaci. Tento náklad by byl sice považován za nedaňový, nicméně jeho zahrnutí do nákladů není spjaté s ekonomickou činností podnikatele. Takto vynaložený výdaj je potřeba zaměstnanci předeepsat k úhradě, díky čemuž se do nákladů nijak nepromítne.

2.7. Opravné položky k pohledávkám

Poplatník na základě inventarizace eviduje neuhrazenou pohledávku ve výši 45 000 Kč, která byla uhrazena ve výši zálohy, ta činila 20 000 Kč. Rozdíl neuhrazené faktury.

Ve výši 25 000 Kč je již 10 měsíců po splatnosti. V rámci zásady opatrnosti vytvořil 50 % opravnou položku, kterou dále eviduje v samostatné evidenci.

Varianta 1

Poplatník může počkat, zdali nedojde k uhrazení pohledávky v následujícím období, případně po uplynutí vytvořit opravnou položku k pohledávce na základě §8c ZOR. Jedná se však pouze o dočasné řešení situace, přičemž může v průběhu času dojít k jejímu uhrazení, případně k odpisu pohledávky.

Varianta 2

Poplatník se rozhodl, že náklady na vymáhání této pohledávky by byly příliš vysoké, a tak se rozhodl pohledávku odepsat. Tuto pohledávku bude však nadále podrozvahově evidovat a kontrolovat, zda nedošlo k jejímu uhrazení, případně zdali nebyla promlčena.

Ať už se poplatník rozhodne jakkoliv, tento proces je potřeba důkladně zdokumentovat a podložit pro účely daňové kontroly. Poplatník by měl být schopen vysvětlit důvod tvorby opravných položek, respektive odůvodnit výši jejich tvorby. To je možné například analýzou platební schopnosti vlastních zákazníků.

2.8. Výdaje nad limity

Manko

Na základě provedené inventury bylo zjištěno manko u materiálu ve skladu s potravinami. Dle vnitropodnikové normy byla stanovena výše přirozeného úbytku potravin, zjištěné manko však tyto normy přesahovalo. Manko bylo v poloviční výši předepsáno skladníkovi k úhradě, jelikož tuto skutečnost zaměstnanec odsouhlasil a podepsal v pracovní smlouvě.

Rozdíl mezi zjištěným mankem a předepsanou náhradou se pro poplatníka stává daňově neuznatelným. Podkladem tak bude v tomto případě sloužit protokol o provedené inventuře, který bude reflektovat zjištěné rozdíly, vnitropodniková směrnice, která bude hovořit o nakládáním s mankem – tedy zda se v konkrétním případě stanovuje

norma přirozeného úbytku, a zda v případě, kdy bude manko tuto normu převyšovat, bude považována náhrada po odpovědném zaměstnanci a v jaké výši. Dále je potřeba mít tuto skutečnost přenesenou i v pracovní smlouvě s podpisem zaměstnance. Výše náhrady se pak zaměstnanci předepíše, přičemž úhrada může proběhnout hotově, bezhotovostně či sražením ze mzdy.

Škoda

Zaměstnanec odjel na pracovní cestu firemním vozidlem, které naboural. Zaměstnavatel usoudil, že oprava auta by se mu nevyplatila, a tak se rozhodl auto v důsledku škody vyřadit.

Varianta 1

Zaměstnavatel po zaměstnanci nevyžaduje náhradu škody. U takto poškozeného majetku si může uplatnit 50% část daňového odpisu, nicméně zůstatková cena po odečtení tohoto odpisu se stává nákladem nedaňovým. Následně zaměstnavatel vozidlo vyřadí v pořizovací ceně. O zůstatkovou cenu si poplatník zvýší základ daně.

Varianta 2

Zaměstnavatel požaduje po zaměstnanci 60% náhradu škody, kterou mu následně strhne ze mzdy, což umožňuje pracovní smlouva sepsaná s tímto zaměstnancem. U zbylých 40 % se bude postupovat stejně jako v předchozí variantě, poplatník si tedy uplatní 50% odpis, auto odepíše ve výši pořizovací ceny a základ daně si navýší o 40 %, které nebyly předmětem žádné náhrady.

Varianta 3

Zaměstnavatel náhradu po zaměstnanci nepožadoval, protože škodu uhradila pojišťovna. Zaměstnavatel je plátcem DPH, náhradu od pojišťovny obdržel ve výši základu DPH, vzhledem k tomu, že je tento zaměstnavatel plátcem DPH a jde o jeho ekonomickou činnost, uplatní si nárok na DPH.

Zaměstnanecké benefity

Zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům stravenky v nominální hodnotě 140 Kč a přispívá na ně zaměstnancům ve výši 90 Kč na jednu stravenku.

Daňově uznatelným nákladem je jedna ze dvou vypočtených hodnot – první metodou je vypočítat 55 % z nominální hodnoty stravenky, druhou pak 70 % náhrady poskytované při tuzemské pracovní cestě trávající 5–12 hodin. Nižší z těchto dvou hodnot se pak stává nákladem daňově uznatelným, částka přesahující tento limit představuje náklad daňově neuznatelný.

Tabulka 20 Výdaje nad limity u stravenek⁵²

Nominální hodnota stravenky	140,0 Kč
55 % hodnoty stravenky	77,0 Kč
70 % stravného při pracovní cestě trávající 5–12 hodin	90,3 Kč
Daňově uznatelný náklad	77,0 Kč
Daňově neuznatelný náklad – nad limit	13,0 Kč
K úhradě zaměstnancem	50,0 Kč

⁵² Vlastní zpracování.

Vzdělávání zaměstnanců

V rámci zaměstnaneckých benefitů nabídl zaměstnavatel svým zaměstnancům množství kurzů a seminářů, přičemž výběr tohoto kurzu záležel na výběru zaměstnance. Souvislost s ekonomickou činností nebylo podmínkou.

Varianta 1

Jedná se o nepeněžní příjem, zaměstnavatel tedy vybraný kurz uhradí přímo jeho poskytovateli. Na straně zaměstnavatele se jedná o nedaňový výdaj, přičemž u zaměstnance jde o příjem osvobozený, protože se jedná o plnění nepeněžní.

Varianta 2

Jedná se o příjem peněžní, který je opět na straně zaměstnavatele položkou zvyšující základ daně, u zaměstnance jde ale o zdanitelný příjem, který bude podroben dani z příjmu fyzických osob a odvodům.

Obě varianty vychází z tabulky číslo 4 uvedené výše.

Stravné

Zaměstnavatel může zaměstnanci vyplácet náhrady související s pracovní cestou v libovolné výši. Hodnota, která přesahuje zákonem daný limit⁵³ představuje zdanitelný příjem zaměstnance, pro zaměstnance to tedy znamená vyšší daňovou povinnost a navýšení odvodů.

⁵³ Vyhláška č. 467/2022 Sb.

Závěr

Tato bakalářská práce byla zaměřena na daňovou uznatelnost, případně neuznatelnost nákladů. Záměrem bylo přednést způsob, jakým je možné tyto náklady uplatnit a vyhnout se problémům s jejich prokazováním. Jednalo se o náklady spojené s majetkem a jeho odepisováním, opravné položky k pohledávkám, reklamou a stravným.

Protipólem k těmto nákladům byla reprezentace, opravné položky k pohledávkám a výdaje (náklady) přesahující zákonné limity a jejich důsledky. Na problematiku nákladů autorka nahlížela komplexně a jejich uplatňování uváděla do souvislostí.

První částí bakalářské práce je teoretické vymezení výše uvedených nákladů, dále pak souvislosti mezi náklady a základem daně, a tedy i výslednou daňovou povinností poplatníka.

Teoretická část bakalářské práce reflektovala uplatnění výše uvedených nákladů podle zákonných předpisů, případně hovořila o důvodech, proč jsou některé postupy z hlediska prokazování vynaložení nákladů problematické.

Jedná se však o téma velmi komplikované, které zároveň není možné paušalizovat. Uznatelnost nákladů je dána ekonomickou činností poplatníka, a tak náklad, který je pro jednoho poplatníka nedaňový, může být pro jiného bez problémů daňově uznatelný, a tak není možné postupovat podle jedné metodiky a uplatňovat ji u podnikatelů s rozdílnými činnostmi podnikání, což ani nebylo cílem bakalářské práce.

Z výstupů bakalářské práce by tak mohli benefitovat poplatníci, kteří v konkrétních případech tápou a nejsou si jistí, čím vynaložení nákladů v některých případech prokázat.

Seznam použitých zkratk

ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZOÚ	Zákon o účetnictví
PO	právnícká osoba
DŘ	Daňový řád
NSS	Nejvyšší správní soud
GFŘ	Generální finanční ředitelství
ZOR	Zákon o rezervách
OZ	Občanský zákoník
ČÚS	České účetní standardy
ZP	Zákoník práce

Použité zdroje

Knižní zdroje

- HNÁTEK, Miloslav. Daňové a nedaňové náklady. 6. aktualizované vydání. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-908801-0-8.
- HNÁTEK, Miloslav. Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným. 2. rozšířené vydání. Praha: ESAP, 2017. ISBN 978-80-905899-5-7.
- HNÁTEK, Miloslav. Zcela legální daňové triky 2022. 6. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: ESAP, 2022. ISBN 978-80-907398-5-7.
- DĚRGEL, Martin. Daňové a nedaňové výdaje A-Z 2023. Český Těšín: Poradce, 2023. ISBN 978-80-7365-484-9.
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-125-3.
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTLERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-315-2.
- SVOBODOVÁ, Jaroslava. Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky. Olomouc: ANAG, 2023. ISBN 978-80-7554-386-8.

Zákony

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- Zákon č. 16/1993 Sb. o silniční dani.
- Zákon č. 593/1992 Sb., zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

Vyhlášky

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- Vyhláška č. 337/2022 Sb., Vyhláška, kterou se mění vyhláška č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška), ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 85/2023 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování náhrad pro rok 2023.
- Vyhláška č. 467/2022 Sb., Vyhláška o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2023.

Pokyny

- Pokyn GFŘ D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam tabulek

Tabulka 1 Metoda stanovení základu daně u PO.....	14
Tabulka 2 Odpisové skupiny	17
Tabulka 3 Tabulka výpočtu rovnoměrných odpisů	19
Tabulka 4 Tabulka pro výpočet zrychlených odpisů	20
Tabulka 5 Daňově uznatelné a neuznatelné vzdělávání zaměstnanců.....	34
Tabulka 6 Inventární karta majetku	36
Tabulka 7 Rovnoměrné daňové odpisy automobilu	36
Tabulka 8 Zrychlené daňové odpisy automobilu.....	37
Tabulka 9 Mimořádné odpisy automobilu.....	38
Tabulka 10 Náklady na provoz auta, zakázka č. 1.....	40
Tabulka 11 Porovnání skutečných a paušálních nákladů, zakázka č. 1.....	40
Tabulka 12 Náklady na provoz auta, zakázka č. 2,	40
Tabulka 13 Porovnání skutečných a paušálních nákladů, zakázka č. 2.....	41
Tabulka 14 Náklady na provoz auta, zakázka č. 3.....	41
Tabulka 15 Porovnání skutečných a paušálních nákladů, zakázka č. 3.....	41
Tabulka 16 Kniha jízd.....	43
Tabulka 17 Poměr ujetých kilometrů.....	43
Tabulka 18 Vzor evidence pohledávek po splatnosti	44

Tabulka 19 Postup nakládání s pohledávkami.....	45
Tabulka 20 Výdaje nad limity u stravenek	53

Seznam obrázků

Obrázek 1 Postup při tvorbě opravných položek dle NOZ, ZOR a ZDP	31
Obrázek 2 Vzorový cestovní příkaz.....	49