

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Daně z příjmů - daňově uznatelné a neuznatelné náklady a výdaje

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Dagmar KRČILOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Mgr. Olga HOCHMANOVÁ

Znojmo, 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Daně z příjmů - daňově uznatelné a neuznatelné náklady a výdaje vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další zdroje jsem řádně uvedla v seznamu použité literatury.

V Kladně dne 26. dubna 2013



.....
Dagmar KRČILOVÁ

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Mgr. Olze Hochmannové za její odbornou pomoc při zpracování mé bakalářské práce a za čas, který mi věnovala.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Dagmar KRČILOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Daně z příjmů - daňově uznatelné a neuznatelné náklady a výdaje
Název (v angličtině)	Income tax - tax deductible and non-deductible cost and expenses for tax purposes

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Analýza nákladů a výdajů z pohledu účetního a pohledu zákona o dani z příjmů, posouzení a popis různého způsobu stanovení jejich daňové uznatelnosti a neuznatelnosti.

Postup práce:

1. Prostudování odborné literatury ke zvolené tematicce
2. Zpracování teoretické části
3. Aplikace získaných poznatků na příkladech, zpracování praktické části
4. Analýza možných rizik a problémů pro daňový subjekt, návrh opatření ke zmírnění rizik
5. Shrnutí problematiky a zpracování závěru

Metody:

Analýza, komparace

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BŘEZINOVÁ, H.; ŠTOHL, P. *Účetní a daňová specifika v s.r.o.* 1.vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2012. 109 s. ISBN 978-80-87314-22-7
2. HNÁTEK, M.; ZÁMEK, D. *Daňové a nedaňové náklady 2012*. Praha: GRADA Publishing, 2012. 216 s. ISBN 978-80-260-0618-3
3. LOŠŤÁK, M.; PRUDKÝ, P. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012*. 14.vyd., Olomouc: ANAG, 2012. 304 s. ISBN 978-80-7263-733-1
4. MACHÁČEK, I. *Fyzické osoby a daň z příjmu 2012*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. 304 s. ISBN 978-80-7357-711-7
5. MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1.1.2012*. Praha: GRADA Publishing, 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0
6. SALAČOVÁ, M. *Cestovní náhrady v praxi*. Praha: BOVA Polygon, 2012. 128 s. ISBN 978-80-7273-167-1
7. SEDLÁKOVÁ, E. *Daňové a nedaňové výdaje*. Český Těšín: Poradce, 2012. 256 s. ISBN 978-80-7365-333-0
8. <http://finexpert.e15.cz>
9. <http://www.du.cz/>
10. <http://www.danarionline.cz/>

Datum zadání bakalářské práce: duben 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2013

L.S.



Dagmar KRČILOVÁ
student



Ing. Mgr. Olga HOCHMANOVÁ
vedoucí bakalářské práce



doc. Ing. Milan HRDÝ, Ph.D.
garant studijního oboru



prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

Bakalářská práce se zaměřuje na problematiku daňově a nedaňově uznatelných nákladů a výdajů v České republice. Jejím cílem je ukázat, že správné vyhodnocení daňové uznatelnosti je klíčové pro výpočet daně z příjmu.

Teoretická část seznamuje s platnou legislativou. Praktická část je zaměřena na specifika ve společnosti s ručením omezeným. Součástí je srovnání výsledků hospodaření ovlivněné nedaňovými náklady a příklady možného řešení dané problematiky.

Klíčová slova: daňové náklady, neuznatelné náklady, daňové účely, daň z příjmu

Abstract

The bachelor thesis is focused on the issue of tax deductible and tax non-deductible costs and expenses in the Czech Republic. The aim of the thesis is to show how the correct evaluation of deducted tax is crucial to assessment of the income tax.

The theoretical part describes the valid legislation. The practical part is focused on the specifications of the limited companies. The constituent part of the thesis describes comparison of the operational results (profit/loss) influenced by non-tax costs and devises the examples of possible solutions.

Keywords: tax deductible cost, non-deductible cost, tax purposes, income tax

Obsah

1	Úvod.....	7
2	Cíl práce a metodika	8
3	Teoretická část	9
3.1	Daňová soustava.....	9
3.1.1	Funkce daňové soustavy	10
3.1.2	Charakteristika daní	10
3.1.3	Daňové subjekty	12
3.2	Zákon o daních z příjmů	13
3.2.1	Daň z příjmů fyzických osob	13
3.3	Daň z příjmů právnických osob	15
3.3.1	Základ daně.....	15
3.4	Náklady v daňové soustavě.....	16
3.4.1	Účetní náklady	16
3.4.2	Náklady daňové	18
3.4.3	Příklady daňových nákladů:.....	19
3.4.4	Příklady nedaňových nákladů:.....	19
3.5	Náklady v základu daně	20
3.5.1	Limity pro uznání daňového výdaje	20
3.5.2	Odpisy.....	22
3.5.3	Pohledávky.....	25
3.5.4	Reprezentace	26
3.5.5	Závazné posouzení.....	26
3.5.6	Stanovení daňově uznatelných nákladů	26
3.5.7	Daňová ztráta	28
4	Praktická část	29
4.1	Daňová specifika společnosti s ručením omezeným.....	29
4.1.1	Výsledek hospodaření.....	29
4.1.2	Odměňování jednatelů	30
4.1.3	Škody jako daňový a nedaňový výdaj	31
4.1.4	Zásoby.....	34
4.1.5	Majetek	34
4.1.6	Úvěry a půjčky v s.r.o.	36
4.1.7	Reklamní předměty.....	37
4.1.8	Náklady na reprezentaci.....	38
4.1.9	Pokuty a penále	38
4.1.10	Poplatky	39
4.1.11	Cestovní náhrady	39
4.1.12	Odpis pohledávky a daňové opravné položky	41
4.1.13	Závazky.....	42
4.1.14	Bezpečnost a ochrana zdraví.....	43
4.1.15	Odvod do státního rozpočtu	43
4.1.16	Úprava základu daně.....	44
4.1.17	Výkaz zisku a ztráty.....	45
5	Závěr	48
6	Seznam odborné literatury	49
7	Přílohy.....	51

1 Úvod

Problematika zařazení nákladu do správné daňové skupiny je velice rozsáhlá. Dotýká se nejen podnikatelských skupin, vedoucích účetnictví, ale i drobných podnikatelů a živnostníků, vedoucích pouze daňovou evidenci. Z tohoto důvodu se tato práce zaměřuje na specifika daňových a nedaňových nákladů a výdajů u společnosti s ručením omezeným, tj. poplatníka vedoucího účetnictví.

Problematiku daňově uznatelných nákladů upravuje zákon č. 586/1992 sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, zejména § 24 a § 25, které jsou klíčové pro určení nákladové položky. Abychom správně uplatnili majetek v základu daně, použijeme § 26 až § 33. Důležitá jsou stanoviska daňové správy, uveřejněná v pokynu D-6. Pro obhájení svých tvrzení můžeme také čerpat z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu v oblasti daně z příjmu.

O daňových výdajích účtuje poplatník v souladu s účetními předpisy, tj. podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nebo je vede v daňové evidenci, případně uplatňuje paušální částkou z dosažených příjmů.

Určení daňové relevantnosti nákladu je denní praxí finančních účtáren. Je tedy v zájmu podnikatelů a jejich účetních dobře se seznámit se všemi dostupnými materiály, které se problematikou zabývají, aby byla jejich rozhodnutí správná a obhájitelná před správcem daně.

2 Cíl práce a metodika

Cílem mé práce je ukázat, že problematika nákladů v podnikání je nesmírně bohatá a rozsáhlá, a daňově relevantní náklady jsou pro podnikatele výhodné, protože snižují základ daně a s tím související výslednou odvedenou daň z příjmu.

V teoretické části jsem využila k seznámení se s problematikou daňové a nedaňové uznatelnosti nákladů dostupnou odbornou literaturu, včetně souvisejících zákonů, a to jak v knižní podobě, tak internetové odkazy. Tato část práce se zaměřuje na charakteristiku daní a s nimi souvisejících daňových a nedaňových nákladů a výdajů. Získané poznatky jsou využity v praktické části, kdy jsem vycházela též ze svých zkušeností s účtováním ve společnosti s ručením omezeným.

Praxe ve společnosti s ručením omezeným je velice obohacující, protože pohled majitele firmy na náklady bývá nezřídka sice logický, avšak odporující meritů zákona, a je tedy na účetních a metodických vysvětlovat a přesvědčovat. Tato práce zahrnuje také poznatky z praxe ve středně velké společnosti, zabývající se opravami drobné domácí elektroniky, která se s problematikou nákladů se setkává denně.

Cílem práce je být malým pomocníkem účetním, které s daňovou relevantností nákladů a výnosů bojují, aby svoje konání dokázali obhájit při případné kontrole z finančního úřadu.

3 Teoretická část

3.1 Daňová soustava

Daňová soustava je soustava daní státu, která by měla zajistit státu finanční prostředky pro jeho fungování. Daňové příjmy do rozpočtu v České republice jsou přibližně stejným dílem tvořeny přímými a nepřímými daněmi. Hospodaří-li stát nehospodárně, vede to k zvyšování daňové zátěže. Bohužel pak každé další zvýšení nutně povede k tomu, že stát méně vybere a jeho ekonomika se zpomalí¹.

Daň z příjmů právnických osob se za posledních deset let po celém světě neustále snižuje. Je tomu tak i v České republice, kde však byl pokles podstatně strmější: z 31 % v roce 2001 na 19 % v roce 2011. Průměrné sazby v Evropě přitom v roce 2001 byly na úrovni 27,7 procenta a v roce 2011 dosahovaly v průměru 20,12 procenta.

Vedle toho sazby nepřímých daní celosvětově mírně poklesly z 15,8 % v roce 2005 na 15,41 % v roce 2011. V Evropě naopak ve stejném období mírně vzrostly z 19,41 % na 19,71 %. Česká republika za tu dobu u základní sazby DPH zaznamenala pokles o dva procentní body – z 22 % na současných 20 %. Snížená sazba této daně se však od 1. ledna 2012 zvýšila z 10 na 14 %. Výše této daně v České republice dosahuje srovnatelné hodnoty jako v jiných zemích východní Evropy. Stejná sazba jako v Česku, 19 %, je také v Maďarsku, v Polsku a na Slovensku. Nejvyšší sazbu v tomto regionu, 24 %, má Bělorusko. Naopak nejnižší má Rumunsko se 16 %. V rámci Evropy má výrazně vyšší daň z příjmů právnických osob Malta (35 %), Belgie (33,99 %) či Francie (33,33 %).

Celosvětově je daň z příjmů právnických osob nejvyšší ve Spojených arabských emirátech (55 %) a v Japonsku (40,69 %). Vedle toho existují státy s nulovou sazbou této daně, k nimž patří například Bahamy, Bahrajn či Kajmanské ostrovy. Přestože samotné sazby nejsou jediným a rozhodujícím faktorem zatížení podnikatelských subjektů, jsou stále v centru pozornosti investorů².

Daň je charakterizována svou pravidelností. Vybírá se v pevně daných intervalech, což odpovídá pravidelně se vyskytující potřebě veřejných rozpočtů.

¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

² KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. *Corporate and Indirect Tax Survey 2011*. September 2011, p 70. Publication number 110603.

3.1.1 Funkce daňové soustavy

Funkce *fiskální* - schopnost naplnit státní rozpočet, pro zajištění plynulosti financování společenských potřeb, které nelze zajistit jinak³ (obrana, zdravotnictví, politika, školství,...).

Funkce *regulační* - prostřednictvím některých daní se stát snaží regulovat spotřebu na únosnou úroveň (spotřební daň).

Funkce *redistribuční* - stát využívá možnost výběru vyšší daně u bohatších a tím zvýšit prostřednictvím transferů příjmy chudším.

Funkce *stabilizační* - pomocí daní lze částečně regulovat výkyvy v ekonomice (v období růstu čerpají do rozpočtu větší díl a tvoří "rezervu na horší časy").

Funkce *sociální* - stát využívá takové nástroje, které řeší sociální a kulturní potřeby ve státě (odčitatelné položky od základu daně).

Funkce *stimulační* - daně by měly působit jako ekonomický nástroj, který pomáhá daňovým poplatníkům v ekonomickém rozhodování.

Obr. 1: Funkce daňové soustavy



Zdroj: Daňový systém ČR [online]. Dostupné z: <http://ekonomie.topsid.com>

3.1.2 Charakteristika daní

Daň je povinná, nevratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu⁴, vybíraná v peněžní formě. Má funkci nepřímého nástroje řízení, může sloužit k potlačení škodlivých vlivů ve společnosti (daň z lihu, tabákových výrobků), podporovat některé hospodářské činnosti a aktivity (např. snížení DPH u vybraných činností, souvisejících s ekologií, recyklací apod.). Stát by měl pamatovat na přiměřenou výši daně, její extrémní výše bývá

³ *Současný stav daňové teorie* [online]. [cit 2012-08-10].

<<http://is.vos.cz/ucitel/kolarova/soucasny%20stav%20danove%20teorie.htm>>

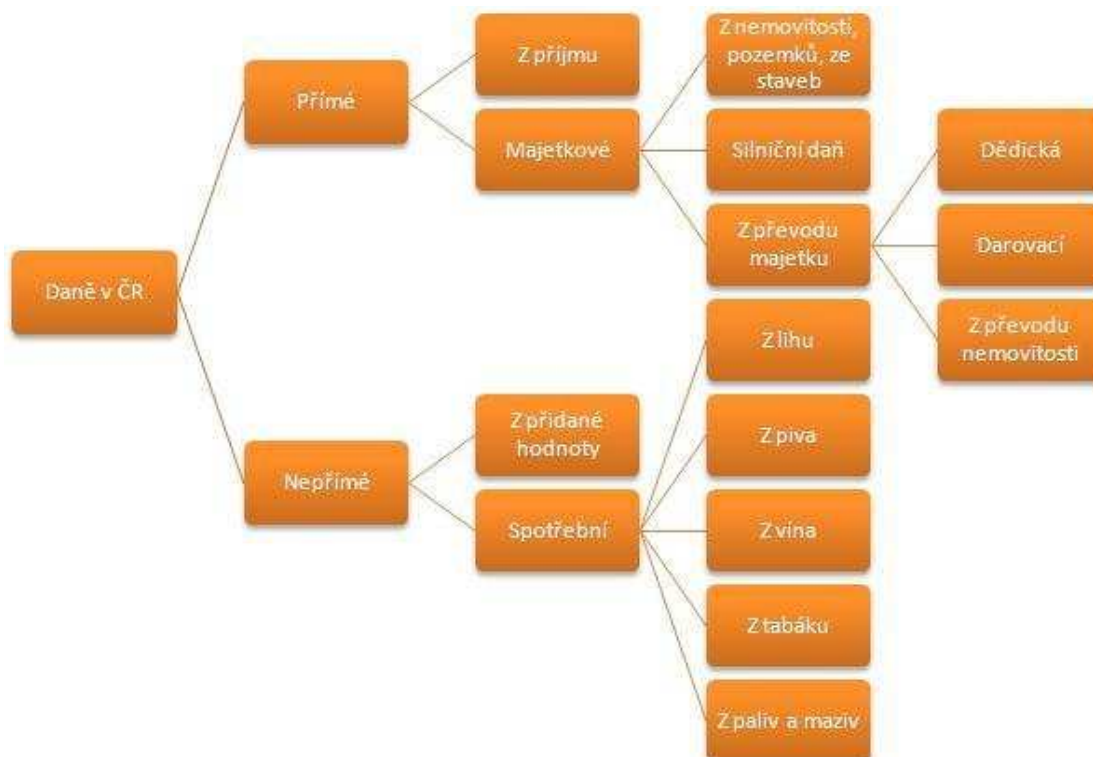
⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

demotivující a nevede k růstu ekonomiky⁵.

Předmět, účel a zásady správy daní stanovuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Druhy daní

Tab.1: Dělení daní v ČR



Zdroj: Daňová soustava v ČR [online]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/danova-soustava-cr>

Přímé - poplatník je zároveň plátcem daně

Nepřímé - poplatník je koncový spotřebitel, plátce je výrobce (dovozce)

Přímé daně označují zdanění příjmů nebo majetku v přímém vztahu k poplatníkovi. Odvádí se na základě písemného daňového přiznání přímo správci daně (finančnímu úřadu)⁶.

→ daně z příjmu → daň z příjmu fyzických osob

⁵ EKONOMIE. *Daňový systém ČR* [online]. [cit 2012-10-04].

<http://ekonomie.topsid.com/index.php?war=danova_soustava_ceske_republiky>

⁶ *Přímé daně*. [online]. [cit 2012-10-16]. <<https://managementmania.com/cs/prime-dane>>

- daň z příjmu právnických osob
- majetkové daně → silniční daň
 - daň z nemovitosti
 - daň z převodu nemovitosti
 - daň darovací
 - daň dědická

Nepřímé daně se nazývají nepřímé proto, že jsou zahrnuty v ceně zboží a služeb a ze svého principu jsou hrazeny kupujícím, ale placeny prodávajícím. Nepřímé daně zvyšují cenu a tím snižují spotřebu. Jejich výhodou z pohledu státu je, že nepotlačují motivaci k práci a spoření, jejich zvyšování nemotivuje k daňovým únikům a pro stát je snadnější je zvyšovat⁷.

- daň z přidané hodnoty
- spotřební daň

Podle sazby:

- konstantní (absolutní suma, např. poplatky)
- lineární (bez ohledu na základ daně každý zaplatí určitou výši daně)
- progresivní (čím vyšší základ, tím vyšší daň)
- degresivní (u nás není)

3.1.3 Daňové subjekty

Daňový subjekt je právnická nebo fyzická osoba, která má povinnost ze zákona odvádět nebo platit daň. Může být poplatníkem, plátcem nebo v případě samostatně výdělečně činných osob a právnických osob obojím současně.

Poplatník

Je subjekt, jehož příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Poplatník vždy nemusí daň odvádět sám, např. zaměstnanec ji platí prostřednictvím svého zaměstnavatele.

Poplatník může být *rezident*⁸ s úplnou daňovou povinností (tj. poplatník, který má na území České republiky bydliště nebo se zde zdržuje alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce), neboli ten, který zdaňuje v České republice všechny své příjmy, nebo

⁷ *Nepřímé daně*. [online]. [cit 2012-10-16]. <<https://managementmania.com/cs/neprime-dane>>

⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 2

nerezident (má neúplnou daňovou povinnost). Za nerezidenta se považuje i osoba, která splňuje jednu ze dvou podmínek daňového rezidentství v ČR stanovenou v ZDP (např. dobu pobytu), jestliže podle kritérií mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění je považována za daňového rezidenta druhého státu, nikoliv České republiky⁹.

Plátce

Je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům¹⁰. U přímých daní je plátce a poplatník často tatáž osoba.

3.2 Zákon o daních z příjmů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, dále jen zákon o daních z příjmů, členíme na dvě základní části: daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Definiuje, které druhy příjmů jsou od daně osvobozeny, příjmy, které tvoří základ daně, náklady a výdaje, které naopak základ daně snižují, sazby daní apod.

Větší či menší změny se v zákoně o daních z příjmů objevují každý rok. Daně z příjmů patří mezi nejvýznamnější z hlediska svého podílu na celkových výnosech z daní a časté změny jsou důsledkem reakce na současnou evropskou i světovou ekonomickou situaci (vysoká míra propojenosti národních ekonomik), která ovlivňuje i Českou republiku¹¹.

3.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Tato část zákona o daních z příjmů upravuje daň z příjmu fyzických osob. Daňovou povinnost mají osoby, které mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí¹².

Předmět daně

Předmětem daně jsou příjmy, uvedené v § 3:

⁹ Pracovní rádce. *Daňový nerezident*. [online]. [cit 2012-10-16]. <<http://www.pracovniradce.cz/mzdy-cz/dane/237-daovy-nerezident>>

¹⁰ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, § 6 odst. 3

¹¹ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1.1.2012*. Praha: GRADA Publishing, 012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0.

¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 2

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6)
- b) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7)
- c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8)
- d) příjmy z pronájmu (§ 9)
- e) ostatní příjmy (§ 10).

Příjmem se rozumí příjem peněžní i nepeněžní, dosažený směnou. Nepeněžní příjem se oceňuje podle zvláštního právního předpisu¹³, pokud zákon o dani z příjmu nestanoví jinak.

Předmětem daně nejsou takové příjmy, které zákon definuje v § 3 odst.4.

Osvobození od daně

Od daně jsou osvobozeny příjmy definované v § 4, např. příjmy z prodeje rodinného domu a bytu, včetně podílu, příjmy z prodeje movitých věcí (s výjimkou motorových vozidel, letadel a lodí, kdy doba mezi nabytím a prodejem nepřesáhla 1 rok, a movitých věcí, které byly zařazeny do obchodního majetku, a to do pěti let od jejich vyřazení z obchodního majetku), přijatá náhrada škody, plnění z pojistného, ceny z veřejné nebo reklamní soutěže, výživné, dávky sociální péče, odměny za dárcovství krve, stipendia.

Nezdanitelná část základu daně

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, není-li stanoveno jinak. Základ daně může být buď rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření.

Od základu daně lze např. odečíst:

- hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám na území ČR, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně nebo alespoň 1000 Kč¹⁴.
- částku úroků, zaplacených ve zdaňovacím období (kalendářní nebo hospodářský rok) z úvěru ze stavebního spoření nebo hypotéčního úvěru na financování bytových potřeb¹⁵.
- příspěvek v celkovém úhrnu nejvýše 12 tisíc Kč na penzijní připojištění

¹³ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

¹⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 15 odst. 1

¹⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 15 odst.3

a zaplacené pojistné na životní pojištění¹⁶.

- zaplacené členské příspěvky odborové organizaci a úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání, pokud nebyly hrazeny zaměstnavatelem¹⁷.

Sazba daně

Daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část a odčitatelné položky (§ 34), zaokrouhleného na celá sta korun dolů, činí 15 %.

3.3 Daň z příjmů právnických osob

Část druhá zákona o dani z příjmů upravuje daň z příjmu právnických osob. Právnické osoby jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, organizační složky státu a podílové fondy. Od daně se osvobozuje ústřední banka České republiky.

Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky i na příjmy plynoucí ze zahraničí.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok, období ode dne fúze nebo rozdělení společnosti či družstva nebo účetní období, přesahující nepřetržitě jdoucích 12 měsíců¹⁸.

Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak¹⁹. Předmětem daně nejsou příjmy definované § 18.

3.3.1 Základ daně

Pro stanovení základu daně platí ustanovení § 23 až 33. Příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, se sníží o výdaje (náklady) prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období.

Základ daně se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy a o částky, které nelze do výdajů (nákladů) zahrnout a snižuje o částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy, a

¹⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 15 odst.5

¹⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 15 odst.7, 8

¹⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 17a

¹⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 18

o částky nezahrnuté do výdajů, které do nich ale lze zahrnout²⁰. Od základu daně lze odečíst hodnotu darů, v úhrnu nejvýše 5 % ze základu daně sníženého dle § 34, v případě darů poskytnutým školám a veřejným výzkumným institucím, lze základ snížit o dalších 5 %.

Základ daně se zaokrouhuje na celé tisíce korun dolů. Sazba daně činí 19 %, pokud není v § 21 zákona o dani z příjmů stanoveno jinak.

3.4 Náklady v daňové soustavě

3.4.1 Účetní náklady

Náklady a výnosy ovlivňují hospodářský výsledek. Z účetního pohledu jsou *náklady* spotřeba hodnot v daném období, zachycená v účetnictví. Náklady musí vždy souviset s výnosy příslušného období.

Náklady představují určité vstupy do podniku, které podnik přetváří ve výstupy, tj. své produkty (výrobky, prodané zboží či služby). Sníží se jimi aktiva a zvyšují závazky²¹. Náklady snižují hospodářský výsledek, ale také daňovou povinnost, pokud jsou daňově uznatelné. Většinou jsou spojeny s *výdaji*. Pod těmi rozumíme především peněžní úbytek aktiv. Vidět je tedy nejvíce na hotovostních prostředcích. Nezkoumá se u nich důvod jejich vynaložení. Zákony však pro specifické účely často považují za výdaje i toky, které přímými úbytky peněžních prostředků nejsou (peněžní ekvivalenty)²².

Mezi náklady a výdaji je patrný rozdíl, a to především v tom, že proti nákladu stojí uskutečněná služba, dodávka nebo práce, avšak výdaj neznamena současně existující protihodnotu. Existuje nesourodost věcná a časová. Náklady se vždy účtují do účetního období, s nímž věcně a časově souvisejí, a pro vyrovnání nesouladu mezi náklady a výdaji slouží tzv. časové rozlišení. Charakteristické pro časové rozlišení je znalost tří základních podmínek: částka, účel a období. Jestliže některá chybí, použijeme jiné účty přechodného období, např. dohadné položky.

²⁰ Finance.cz. *Základ daně z příjmů právnických osob* [online]. [cit 2012-10-01]. <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-z-prijmu/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/zaklad-dane/>>

²¹ LUKÁŠOVÁ, Jitka. *Náklady nezaměňujte s výdaji, výnosy s příjmy*. [online]. [cit 2012-10-12]. <<http://www.podnikatel.cz/clanky/naklady-nezamenujte-s-vydaji-a-vynosy-s-prijmy/>>

²² především vysoce likvidní položky krátkodobého finančního majetku, tj. např. běžně obchodované akcie

Vzniklý náklad účtujeme na stranu MD (má dáti) příslušného nákladového účtu, protože nákladové účty se chovají jako účty aktivní. Jejich úbytky zachycujeme na straně DAL nebo s minusovým znaménkem na straně MD²³. Náklady se vykazují kumulativně (narůstajícím způsobem) od začátku roku. Zásadou je zákaz vzájemného kompenzování nákladů a výnosů (např. manka zjištěná inventurou se zjištěnými přebytky).

Náklady zachycené v účetnictví jsou základním podkladem pro zjištění daně z příjmu, je tedy vhodné je v účetnictví členit tak, aby na jednotlivých účtech byly vždy jen náklady daňově akceptovatelné (náklady na spotřebovaný materiál, spotřebované energie, služby, prodané zboží, mzdové náklady, náklady na opravy a údržbu, závazky vůči státu (daně a poplatky), ostatní provozní náklady, odpisy dlouhodobého majetku, pojistné atd.) nebo naopak výhradně nedaňové (náklady na reprezentaci, manka a škody).

Tab.2: Příklady účtování nákladů

prodej náhradních dílů v prodejně:	504MD/132DAL
předpis hrubých mezd pracovníků dle dokladu na zúčtování mezd:	521MD/331DAL
bankovní poplatky stržené bankou z bankovního účtu:	568MD/221DAL
faktura od dodavatele za dodané služby:	518MD/321DAL
manko zjištěné inventurou:	549MD/112DAL
odpisy hmotného majetku:	551MD/082DAL

Zdroj: [vlastní zpracování]

Členění nákladů

1) **Druhové členění:** je v účetnictví zachyceno v účtové skupině 5 - co bylo spotřebováno. Náklady jsou provozní, finanční a mimořádné.

- Provozní náklady zahrnují náklady na zajištění běžné podnikatelské činnosti (mzdy, materiál, služby, drobný nehmotný majetek, daně, poplatky, odpisy).
- Finanční náklady zahrnují náklady na finanční operace (úroky, kurzové ztráty, prodané cenné papíry).
- Mimořádné náklady zahrnují neobvyklé, zřídka se vyskytující operace (změny ve způsobu oceňování, živelné škody, opravy nákladů minulých období významné výše). Samostatně stojí skupina, zahrnující daň z příjmů běžnou a odloženou, proti

²³ Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví

které nestojí žádné výnosy.

2) Účelové členění:

- Podle místa vzniku a odpovědnosti, ve kterém útvaru vznikly a kdo je za jejich vznik odpovědný.
- Podle výkonů (kalkulační třídění), na co byly vynaloženy, což umožňuje zjistit zisk u jednotlivých výrobků, zrušit ztrátovou výrobu, je podkladem pro manažerské rozhodování (např. zda je výhodnější dodavatelský způsob, kterým nahradím vlastní výrobu nebo službu).

3) Členění ve vztahu k výrobě:

- Náklady fixní se nemění v závislosti na objemu produkce.
- Náklady variabilní se s vzrůstajícím objemem produkce mění.

4) Členění dle místa vzniku:

- Interní vznikají přímo v podniku (organizaci).
- Externí vznikají mimo podnik (organizaci).

3.4.2 Náklady daňové

Náklady (výdaje) daňové se mohou od účetních lišit. Daňově uznatelné i neuznatelné vymezuje zákon o dani z příjmu. Ovlivňují výslednou daň z příjmu. Nedaňové výdaje (náklady) sice snižují zisk, ale rozhodně nesnižují daňový základ. Typickým příkladem rozdílnosti mezi účetními a daňovými náklady jsou odpisy. Účetní odpisy ovlivní výsledek hospodaření, ale základ daně musí být upraven o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz účetní jednotky, musí být všechny náklady zaúčtovány do účetnictví, i když se jedná o daňově neuznatelný náklad.

Rozdíly mezi účetními a daňovými náklady mohou být trvalé nebo dočasné. Jejich vykazování pro účely daňové má za následek zjišťování daňové povinnosti splatné a odložené.²⁴

Trvalé rozdíly jsou tam, kde zákon o daních z příjmů neuznává daný náklad jako nutný pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, ačkoli jsou účetním nákladem (občerstvení, reprezentace).

Dočasné rozdíly plynou z rozdílnosti období, kdy budou z hlediska účetního a daňového

²⁴ MÜLLEROVÁ, Libuše. *Odložená daň*. [online]. [cit 2012-10-12]. <<http://www.danarionline.cz/archiv/archiv/dokument/doc-d9921v12798-odlozena-dan-vymysl-teoretiku-ucetnictvi-nebo-polozka-praktickeho/>>

jako náklad uznány (odpisy).

Daňově neuznatelné náklady lze rozdělit do několika skupin, a to na:

- náklady, které nejsou nikdy daňově uznatelnými náklady,
- náklady, které jsou daňově uznatelnými do výše souvisejících příjmů,
- náklady, které jsou daňově uznatelné za podmínek stanovených dle ZDP,
- náklady, které jsou daňově uznatelnými za předpokladu, že byly i zaplacený.

Nedaňové náklady, které se ve zdaňovacím období potkají s výnosy, stávají daňovými.

3.4.3 Příklady daňových nákladů:

spotřeba materiálu, energie, služeb

mzdy

pojistné

příspěvky na stravování (do výše 55% ceny)

příspěvek na životní a penzijní připojištění

zákonné pojištění

cestovní náhrady v limitu

ochranné nápoje

odborný rozvoj

pracovní oděv

předpis silniční daně

zaplacená daň z nemovitosti

poplatky

zaplacené sankce ze smluvních vztahů

likvidace zásob

příspěvky profesním komorám (komora auditorů, lékařská komora)

daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku

rezervy dle zákona o rezervách²⁵

opravné položky dle zákona o rezervách

3.4.4 Příklady nedaňových nákladů:

náklady na reprezentaci

²⁵ Zákon ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu

pojistné sražené zaměstnancům neodvedené do konce zdaňovacího období
zdravotní a sociální pojistné nad limit
příspěvky na kulturu, sport, rekreaci, podnikové knihovny
nealko nápoje
pokuty a penále
manka a škody
daně zaplacené za jiného poplatníka
daň dědická a darovací
dary
účetní zůstatková cena převyšující daňovou u vyřazeného majetku
příspěvky zájmovým sdružením
hodnota prodaných cenných papírů převyšující hodnotu z prodeje

3.5 Náklady v základu daně

Správně určit daňové a nedaňové náklady je opravdu důležité pro stanovení daňového základu a určení daně. Cílem při uplatňování nákladů v základu daně je co největší zisk podnikatelského subjektu²⁶.

Prakticky při každé daňové kontrole zkoumá správce daně, je-li náklad daňový či nikoli. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (tedy náklady přímo související s dosahovanými příjmy) se odečtou od základu daně ve výši prokázané poplatníkem. Takové náklady jsou daňově uznatelné a jejich výčet najdeme v § 24 zákona o daních z příjmů. Naopak, náklady, které nelze pro daňové účely uznat, uvádí § 25 zákona o daních z příjmů.

Při daňové kontrole musí podnikatel správci daně prokázat, že náklady byly vynaloženy na daný účel a je tedy třeba myslet na případné důkazní prostředky již v okamžiku vynakládání výdaje.

3.5.1 Limity pro uznání daňového výdaje

Zákon též vymezuje určité limity pro uznání prokázaného výdaje, pak bude výdaj jako

²⁶ HNÁTEK, Miloslav; ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady 2012*. Praha: GRADA Publishing, 2012. 216 s. ISBN 978-80-260-0618-3.

daňový uznán pouze ve výši stanovené zákonem (např. limit 500Kč pro reklamní předmět, limitované cestovní náhrady, příspěvky na stravování, příspěvek na penzijní a životní pojištění do limitu 24 000 Kč, manko a škoda do výše náhrady).

Výdaje související se zaměstnanci

Daňově uznatelné jsou výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví, zvýšený rozsah doby odpočinku. Často souvisí daňová uznatelnost s vnitřními předpisy a směnicemi, nebo kolektivní smlouvou.

Výdaje na stravování mají limit 55 % z hodnoty jednoho jídla nebo stravovací poukázky. Příspěvek na stravování lze daňově uplatnit jako výdaj, pokud je zaměstnanec v rámci směny přítomen alespoň tři hodiny, na další jídlo pak v případě směny delší než 11 hodin.

Daňově uznatelné jsou příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění zaměstnance do výše 24 000 Kč/rok a příspěvek na přechodné ubytování zaměstnance do výše 3 500 Kč za měsíc.

Výdaje na pracovní cesty se týkají ubytování, dopravy hromadnými dopravními prostředky, pohonných hmot a nezbytných výdajů související s pracovní cestou v prokázané výši. Při pracovních cestách delších než 12 hodin jsou daňově uznatelné výdaje na zvýšené stravné, maximálně do výše náhrad vymezených pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm.a) zákona o daních z příjmů a kapesné na zahraničních pracovních cestách, které je daňově uznatelné do výše 40 % stanovené sazby stravného. Tuto problematiku upravuje zákoník práce²⁷, pro podnikatelskou sféru upravuje tuzemské stravné § 163 odst.1. Tato úprava v podstatě znamená, že zaměstnavatelé v podnikatelské sféře mohou svým zaměstnancům dle vlastního uvážení stravné navyšovat bez omezení, avšak pouze do horní hranice závazně stanovené pro rozpočtovou sféru § 173 a 176 zákoníku práce. Při překročení tohoto limitu začíná platit ustanovení § 6 odst.7 zákona o daních z příjmů pro zaměstnance a § 24 odst.2 zákona o daních z příjmů pro zaměstnavatele, spolu s povinností odvodů na sociální a zdravotní pojištění z částky, přesahující nárok zaměstnance rozpočtové sféry²⁸.

Do daňových nákladů lze uplatnit i náklady nad uvedené limity (cestovní náhrady nad

²⁷ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

²⁸ SALAČOVÁ, Marie. *Cestovní náhrady v praxi*. Praha: BOVA Polygon, 2012. 128 s. ISBN 978-80-7273-167-1.

limit, příspěvky na připojištění a pojištění nad 24 000 Kč/rok, doprava ze a do zaměstnání, poskytnutí firemního vozidla pro soukromé účely, peněžní příspěvek na dovolenou), ale v těchto případech už zaměstnanec uvedené příjmy zdaní.

Také daňově neuznatelné náklady zaměstnavatele, které zaměstnanec jako příjem nedaní, mohou sloužit jako zaměstnanecký benefit. Jedná se o nealkoholické nápoje, nepeněžní příspěvek na sportovní a kulturní aktivity, nepeněžní příspěvek na rekreaci do 20 000 Kč, nepeněžní dary do 2000 Kč, stravné nad limit, výdaje na odborný rozvoj nesouvisející s pracovní činností apod.

3.5.2 Odpisy

Zákon o daních z příjmů jako daňový výdaj uznává i takový, který je vynaložen pouze na zajištění a udržení zdanitelných příjmů, viz § 10 (např. odpisy dlouhodobého majetku).

Odpisy vyjadřují míru opotřebení majetku. Jejich pomocí vstupuje pořizovací cena do nákladů. Účetní odpisy si stanovuje účetní jednotka sama, daňové odpisy hmotného majetku se stanovují podle § 30 až § 32, s výjimkou uvedenou v § 27.

Hmotným majetkem se rozumí budovy, stavby, samostatné movité věci nebo jejich soubory, pěstitelské celky, dospělá zvířata, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. Za hmotný majetek se považuje také technické zhodnocení. Musí se však jednat o majetek, používaný v souvislosti s takovou činností poplatníka, která je provozována za účelem dosažení zdanitelných příjmů²⁹.

Odpisováním se rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku do nákladů poplatníka. Odpisování lze zahájit po uvedení pořízené věci do stavu způsobilému k užívání. Odpis ve výši ročního odpisu lze uplatnit ke konci příslušného zdaňovacího období. Odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu lze uplatnit tehdy, dojde-li k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období, ukončení podnikatelské činnosti, z majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a poplatník pokračuje v odepisování započatém původním vlastníkem.

V prvním roce odpisování zařídí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin podle přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů. Z účetního hlediska záleží pouze na rozhodnutí účetní jednotky, jakou dobu odpisování zvolí. Rozhoduje se především s ohledem na dobu skutečné použitelnosti majetku, který zařazuje.

²⁹ HNÁTEK, Miloslav; ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady 2012*. Praha: GRADA Publishing, 2012. 216 s. ISBN 978-80-260-0618-3.

Zákon o daních z příjmů pro odpisování stanoví určité zásady³⁰:

- pro každý nový majetek si vlastník sám určí způsob odpisování, mimo případu, kdy pokračuje v odepisování započatém původním vlastníkem
- zvolený způsob odpisování nemůže po celou dobu odpisování měnit
- vlastník odepisuje majetek nejvýše do vstupní nebo zvýšené vstupní ceny majetku.

Roční odpisové sazby jsou stanoveny v § 31 zákona o daních z příjmů pro rovnoměrné odpisování a v § 32 pro zrychlené odpisování.

Výpočet odpisů:

Při rovnoměrném odpisování

$$O = VC * os$$

Při zrychleném odpisování vypočítáme podle vzorců:

a) pro první rok odpisování

$$O = VS / k$$

b) pro další roky odpisování

$$O = 2 * ZC / k - n$$

O = odpis

VC = vstupní cena

os = odpisová sazba

k = koeficient

n = počet let odpisování

³⁰ HNÁTEK, Miloslav; ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady 2012*. Praha: GRADA Publishing, 2012. 216 s. ISBN 978-80-260-0618-3.

Pro potřeby daně z příjmů je doba odpisování stanovena minimálně³¹:

Tab.3: Doba odpisování

Odpisová skupina	doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: Zákon o daních z příjmů, § 30

Odpisy nehmotného majetku

Odpisujeme zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný. Vstupní cena takového majetku musí být vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Nehmotný majetek může kromě vlastníka odpisovat poplatník, který k němu nabytí právo k používání úplatně³².

Neodpisovaný majetek

Jedná se o takový majetek, který stářím ani používáním neztrácí svoji hodnotu, proto jej neodepisujeme. Patří sem především pozemky, umělecká díla, muzejní a galerijní předměty, movité kulturní památky, hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od této daně osvobozeno a hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů.³³

Mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů počítáme vstupní cenu majetku, vyloučeného z odpisování a pořizovací cenu pozemku jen do výše příjmů

³¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30

³² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32a

³³ Zákon č. 222/1994 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o Státní energetické inspekci. Zákon č. 138/1973 Sb., o vodách (vodní zákon).

z prodeje jednotlivého majetku.

3.5.3 Pohledávky

Pohledávka je právo jedné osoby na plnění určitého závazku druhou osobou. Daňovým výdajem u poplatníků, kteří vedou účetnictví, je její jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, vkladem a při přeměně společnosti. O pohledávce při jejím vzniku musí být účtováno ve výnosech a tyto příjmy nebyly osvobozeny od daně. Současně k této pohledávce lze uplatňovat opravné položky, nebo nelze tvořit opravnou položku pouze proto, že od splatnosti uplynulo méně než 6 měsíců nebo se jedná o pohledávku se jmenovitou hodnotou v okamžiku vzniku vyšší než 200 000 Kč, ohledně které nebylo zahájeno rozhodčí řízení, soudní řízení nebo správní řízení za dlužníkem, u něhož soud zrušil konkurs z důvodu nedostatku majetku, který je v úpadku nebo mu úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení, který zemřel a pohledávku nelze vymáhat na dědicích, který jako právnická osoba zanikl bez právního nástupce, na jehož majetek se váže veřejná dražba nebo exekuce³⁴.

Opravné položky a odpis pohledávky

Opravná položka vyjadřuje dočasné snížení hodnoty majetku. Jejich tvorbu vyžaduje Zákon o účetnictví, z důvodu, aby majetek firmy nebyl nadhodnocen a nebyla porušena účetní zásada opatrnosti. Tvorbu opravných položek přesně definuje Zákon o rezervách³⁵. Jejich daňová účinnost je podložena § 24 odst. 2 písm.i) zákona o daních z příjmů.

Daňové lze odepsat:

- a) Pohledávky do výše kryté opravnými položkami dle zákona o rezervách.
- b) Pohledávky, nekryté opravnými položkami dle zákona o rezervách, splňující tyto podmínky:
 - a. O pohledávce bylo účtováno při vzniku ve výnosech a tento zdanitelný příjem nebyl od daně z příjmů osvobozen.
 - b. Nejedná se o bezúplatně nabytou pohledávku.
 - c. Nejedná se o pohledávku vzniklou mezi spojenými osobami.
 - d. Nastane některá z okolností v § 24 odst.2 písm. y)³⁶.

³⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24 odst. 2 písm.y)

³⁵ Zákon ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

³⁶ DU.cz. *Daňový odpis pohledávek*. [online]. [cit 2012-10-19]. <<http://www.du.cz/33/danovy-odpis->

Pokud chceme pohledávku daňově účinně odepsat, musíme zjistit výši ocenění pohledávky a zda existuje kvalifikovaný důvod daňově účinného odpisu, neboli zda nastal některý ze zákonem uvedených důvodů³⁷ (např. zrušení konkursu z důvodu nedostatku majetku dlužníka, případně při výmazu dlužníka po ukončené likvidaci). Tvorba zákonných opravných položek není povinná, a je jen na uvážení účetní jednotky, zda je bude tvořit.

3.5.4 Reprezentace

Náklady na reklamu jsou daňově účinné náklady na rozdíl od nákladů na reprezentaci, které zákon o dani z příjmu jako daňové neuznává. Jde zejména o výdaje za občerstvení, pohoštění a dary, mimo reklamních a propagačních předmětů. Daňově nelze uznat ani výdaje na opravy a údržbu majetku, který není v obchodním majetku poplatníka, přestože slouží k podnikání³⁸.

3.5.5 Závazné posouzení

Závazné odsouhlasení postupu poplatníka, kterému vzniknou výdaje (náklady) související se zdanitelnými příjmy, případně příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od ní osvobozeny, při daňovém uplatňování některých výdajů, je zakotveno v zákoně o daních z příjmů. Poplatník může požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o *závazném* posouzení³⁹, zda za příslušné zdaňovací období mohou být tyto náklady předmětem daně, tzn. zda odpovídají § 23 odst. 5 a § 24 odst. 3. Žádost posuzuje místně příslušný správce daně a proti vydanému závaznému posouzení není možnost odvolání.

3.5.6 Stanovení daňově uznatelných nákladů

Při stanovení daňově uznatelných nákladů postupujeme tak, že se zaměříme nejprve na ustanovení § 25 odst.1 zákona o daních z příjmů, který vymezuje náklady, které zákon jako daňové neuznává. Následně zkoumáme, zda nelze použít ustanovení § 24 odst.2 písm. zc)

pohledavek-uniqueidgOke4NvrWuNAcUiL-fcBUTWf1cFDAzGd/?reltype=2>

³⁷ PILAŘOVÁ, Ivana. *Nedobytné pohledávky - účetní a daňový pohled v podmínkách roku 2012*. [online]. [cit 2012-10-19]. <<http://www.stormware.cz/podpora/LegServis/nedobytné-pohledavky-ucetni-a-danovy-pohled-v-podminkach-roku-2012.aspx>>

³⁸ PILAŘOVÁ, Ivana. *Náklady na reklamu a na reprezentaci*. [online]. [cit 2012-10-12].

<<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d218v194-naklady-na-reklamu-a-na-reprezentaci/>>

³⁹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 438/2003 Sb., § 34b

zákona o daních z příjmů, které uznává jako daňové náklady přímo související s příjmy (výdaji) za podmínky, že ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném nebo předcházejícím zdaňovacím období, a to jen do výše příjmů (výnosů). Není-li náklad vyjmenován ani v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, prokazují se dle § 24 odst. 1 (obecná podmínka dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů)⁴⁰.

V podvojném účetnictví je rozhodující správné zaúčtování nákladů, ne jejich zaplacení. Pokud existuje souvislost mezi zaúčtováním i zaplacením, zákon to přímo stanovuje (typický případ je nezaplacená daň z převodu nemovitostí, daň z nemovitosti, nezaplacené povinné pojistné za zaměstnavatele).

Dále zákon vymezuje určité vedlejší náklady, které nemohou být přímo účtovány do nákladů, protože vstupují do pořizovací ceny a jsou její součástí (vedlejší náklady při pořízení majetku, zásob).

U poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci, musí být výdaj zaplacen, aby byl uznán jako daňový. Výjimkou, kdy zaplacení není podmínkou daňové uznatelnosti, je:

- nákup hmotného majetku dle § 26 zákona o daních z příjmů → postupné daňové odpisy
- nájemné z titulu finančního pronájmu (dle § 24 odst.2 písm.h) zákona o daních z příjmů, které poplatník uplatňuje do výdajů bez ohledu na platbu

Nejčastějším důvodem neuznání nákladu jako daňového je, že nesplní některou podmínku stanovenou pro jeho uznání nebo to, že poplatník neprokáže správci daně, že náklad byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví. Z účetních předpisů vyplývá, co je nákladem a co se musí časově rozlišit se všemi dopady do základu daně. K této problematice se vyjadřuje i pokyn GFŘ D-6, podle kterého nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje (popř. příjmy), které dle účetních předpisů není třeba časově rozlišovat, se i pro účely stanovení základu daně považují za výdaje daňové (popř. příjmy), a to jen mezi dvěma účetními obdobími

- částky nevýznamné, pokud poplatník prokazatelně nehodlá záměrně upravovat výsledek hospodaření (předplatné periodik, nákup kalendářů na příští období)
- pravidelně se opakující částky (např. pojistné, platba auditorům a daňovým poradcům, vztahující se k předcházejícímu období)

Tento postup nelze uplatnit u dohadných položek, např. platby za elektřinu, plyn

⁴⁰ HNÁTEK, Miloslav; ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady 2012*. Praha: GRADA Publishing, 2012. 216 s. ISBN 978-80-260-0618-3.

a časového rozlišení např. v případě finančního pronájmu s následnou koupí, nájemného, nákladů na výzkum a vývoj.

3.5.7 Daňová ztráta

Účetní ztráta vznikne tehdy, kdy účetní náklady převýší účetní výnosy (zachycené v účtové skupině 5 a 6) a promítne se do rozvahy i výkazu zisků a ztrát. Jestliže jsou daňové výdaje vyšší než-li zdanitelné příjmy, způsobí ztrátu. Daňová ztráta se velmi často liší od účetní ztráty, protože zákon o daních z příjmů stanovuje některé výdaje (náklady), které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Takové náklady jsou v účetnictví zaúčtovány, ale z hlediska daně z příjmů se tedy o ně musí upravit základ daně. Daňovou ztrátu je možné odečíst od základu daně, jedná se o odčitatelnou položku. Je možné ji převést v případě potřeby (základ daně je nulový nebo vykazuje další ztrátu) do dalšího zdaňovacího období.

Jde o jedno z několika daňových zvýhodnění, které umožňuje poplatníkům snížit, resp. optimalizovat svoji daňovou povinnost. Jedná se o jeden z nejčastěji uplatňovaných nestandardních daňových odpočtů od základu daně zejména u osob právnických. Její uplatnění je poměrně jednoduché: jedná se o jakýsi „záporný základ daně“, o který lze snížit případný budoucí kladný základ daně, za předpokladu splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto daňového odpočtu. Jde o ryze daňovou záležitost, o daňové ztrátě se nijak neúčtuje a nelze ji tedy u účtujících daňových poplatníků ztotožňovat z účetní ztrátou, evidovanou na účtu 429. Daňová ztráta se uplatňuje pouze v rámci daňového přiznání⁴¹.

Pokud vykážeme nedaňový výdaj (náklad), nezdaňujeme související příjem (výnos). Jako příklad můžeme uvést pohledávku, kterou jsme nedaňově odepsali. V následujícím období se podařilo pohledávku vymoci a úhrada byla připsána na běžný účet. V roce úhrady pohledávku vyloučíme ze zdanitelných výnosů, jinak by došlo ke zdanění dvakrát.

Ať už jde o podnikající fyzickou osobu nebo obchodní společnost, jejich cílem je optimalizovat základ daně pomocí správného určení daňových a nedaňových nákladů (výdajů) tak, aby dosáhli maximálního zisku.

⁴¹ BURIAN, Ondřej; ZÁBRODSKÝ, Jan. *Uplatňování daňové ztráty u právnických osob*. Verlag Dashöfer [online]. [cit 2012-10-2]. <<http://www.du.cz/33/uplatnovani-danove-ztraty-u-pravnickych-osob>>

4 Praktická část

4.1 Daňová specifika společnosti s ručením omezeným

Podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným se v posledních letech stalo oblíbenou formou podnikání. Jde o kapitálovou společnost, u malých společností se často společník aktivně podílí na řízení a chodu firmy a často jediný společník je zároveň jednatelem.

Právní úprava vychází především z obchodního zákoníku. Společnost může mít jednoho až padesát společníků. Minimální základní kapitál musí činit minimálně 200tis.Kč. Před zapsáním společnosti do obchodního rejstříku musí být splaceno na každý peněžitý vklad alespoň 30 %, nejméně 100tis.Kč celkem. Emisní ážio musí být splaceno celé. Je-li zakladatelem pouze jeden společník, musí splatit základní kapitál v plné výši.

Takto vložené počáteční peněžní prostředky pak podnikatel po zapsání společnosti může využívat pro své podnikání, nakupovat za něj zařízení, stroje, zásoby apod., nezůstávají deponovány na bankovním účtu.

Zisk, který společnost vyprodukuje, se zdaňuje

- u společnosti daní z příjmů právnických osob sazbou 19 %
- u společníka jako podíl na zisku sazbou 15 % (fyzická osoba-daňový rezident)
- u společníka coby právnické osoby tuzemské, případně osoby se sídlem v Evropské unii, je podíl na zisku osvobozen

4.1.1 Výsledek hospodaření

Hospodářský výsledek z účetnictví, tj. rozdíl mezi výnosy a náklady, tvoří základ pro sestavení daňového přiznání. Výsledek hospodaření s.r.o. se pro daňové účely upravuje.

Mezi položky

- **zvyšující základ daně** patří daňově neuznatelné náklady, nejčastěji náklady na reprezentaci, dary, pokuty a penále, účetní opravné položky, manka a škody přesahující náhrady, daň z převodu nemovitostí, daň z nemovitosti, ostatní sociální náklady, odpis pohledávky.
- **snížující základ daně** patří výnosy osvobozené od daně (podíly na zisku v rámci obchodních společností), osvobození příjmů z převodu podílu mateřské společnosti

v dceřiné společnosti a výnosy zdaněné srážkovou daní.

- **odčitatelné položky** patří zejména možnost odpočtu daňové ztráty za předchozí zdaňovací období (nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně za sebou) a uplatnění hodnoty darů v úhrnu nejvýše 5 % ze základu daně, u darů poskytnutých školám a veřejným institucím můžeme základ daně snížit o 10 %.

4.1.2 Odměňování jednatelů

Odměny jednatele za výkon funkce či společníka za práci pro společnost, je daňově účinný náklad společnosti. Podléhají zdravotnímu a sociálnímu pojištění. Nárok jednatele na odměnu je vhodné podložit smlouvou o výkonu funkce se sjednáním výše odměny, nároku na cestovní náhrady a další požitky, jako je příspěvek na stravování, poskytnutí služebního vozidla i k soukromým účelům, příspěvek na penzijní připojištění apod. Optimální je kombinace výplaty podílu na zisku a odměny za práci pro společnost na základě pracovněprávního vztahu (zajištěno hrazení zdravotního pojištění a účast na důchodovém a nemocenském pojištění).

Příklad:

Společník v s.r.o. by rád vybral podíl na zisku, ale zároveň nechce platit daň. Jak to má udělat? Místo vyplacení podílu na zisku v penězích si jako společník a zaměstnanec může uhradit ze zisku daňově neuznatelné náklady, které nejsou zdaňovány daní z příjmu zaměstnanců a pojistným (příspěvky na sport, kulturu, zdravotnictví, dovolenou, a to také rodinným příslušníkům). Jako podnikatel uspoří daň z podílu na zisku.

Je běžné, že společník podniká samostatně jako fyzická osoba a zároveň se podílí na podnikání s.r.o. Společník může společnosti fakturovat poskytované služby. Ty budou pro společnost nákladem. Je třeba dbát, aby fakturované služby nemohly být posuzovány správcem daně jako závislá činnost.

Příklad:

Společník chce fakturovat společnosti za služby. Může tak učinit prostřednictvím jiné právnické osoby, ale musí si dávat pozor na výši fakturovaných částek. Cena musí být obvyklá v daném místě a čase. Obě společnosti jsou spřízněné osoby, pokud jako společník vlastní v každé alespoň 25%.

Pokud nebude mít jednatel ve smlouvě o výkonu funkce sjednáno poskytování cestovních náhrad, nemohou mu být přiznány. Pracovními cestami jednatelů nejsou cesty z místa bydliště do sídla firmy a nenáleží za ně tedy ani žádná z cestovních náhrad.

4.1.3 Škody jako daňový a nedaňový výdaj

Škodou se podle §25 odst.2 zákona o dani z příjmu rozumí fyzické znehodnocení majetku poplatníka, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen a je ve vlastnictví poplatníka. Za škodu se tedy nepovažuje pro účely daně z příjmu poškození v případě, že je majetek opraven⁴².

Příklad:

Podnikatel nebo zaměstnanec firmy na pracovní cestě se služebním vozidlem způsobí nehodu a poškození vozidla.

- Pokud je vozidlo opraveno v autoservisu, nejde o škodu, protože vozidlo není vyřazeno z majetku poplatníka. Náklady, vynaložené na opravu vozu, jsou daňově uznatelným výdajem.
- Pokud je vozidlo natolik poškozené, že se nevyplatí oprava a je vyřazeno z majetku poplatníka a zlikvidováno, jedná se o škodu s daňovým řešením zůstatkové ceny vozu podle § 24 odst.2 písm.c) zákona o daních z příjmů.

Škoda, při které dojde ke zničení nebo neopravitelnému poškození majetku poplatníka, bude daňově účinná v případě, že:

- a) byla způsobena živelní pohromou a její výše je doložená soudním znalcem nebo vyjádřením pojišťovny
- b) byla způsobena neznámým pachatelem
- c) firma za ni obdrží náhradu (nad výši náhrady je škoda daňově neúčinným nákladem).

⁴² HNÁTEK, Miloslav; ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady 2012*. Praha: GRADA Publishing, 2012. 216s. ISBN 978-80-260-0618-3.

Manko

Druhem škody je manko - inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než stav účetní. Za manko se nepovažují technologické a technické úbytky (rozprach, vysychání), nezaviněné úhyny zvířat a ztrát v maloobchodě do výše ekonomicky zdůvodněné normy a ztrátového stanoveného poplatníkem. Ztráty nad normy jsou daňově neuznatelným nákladem.

Za výdaje (náklady) daňově uznatelné považujeme škody, vzniklé v důsledku živelních pohrom, škody způsobené neznámým pachatelem dle potvrzení policie a škody dle zvláštních předpisů.

U takových škod do daňových výdajů (nákladů) zahrneme plnou výši daňové zůstatkové ceny hmotného majetku a plnou výši škody na zásobách.

Daňově uznatelnými výdaji (náklady) jsou takové, vzniklé v důsledku *likvidace* zásob, zboží, výrobků. Podmínkou je prokazatelné provedení likvidace zásob, doložené likvidačním protokolem, který obsahuje:

- důvod likvidace
- způsob likvidace
- čas a místo provedení likvidace
- soupis likvidovaných předmětů
- pracovníky zodpovědné za provedení likvidace

Daňově uznatelné jsou nejen náklady vynaložené na likvidaci zásob, ale i pořizovací cena těchto zásob.

Příklad:

Znehodnotily se nám zásoby na skladě tím, že zastaraly nakoupené náhradní díly, určené na opravy drobné elektroniky. Jak s nimi do daňových nákladů?

Pokud zajistíme provedení řádné likvidace zásob, uplatníme jejich pořizovací cenu do výdajů. Rovněž prodej zásob pod jejich pořizovací cenu není považován za škodu, můžeme je tedy za zlomek ceny prodat případnému zájemci.

Živelní pohroma

Za živelní pohromu lze pro daňové účely považovat pouze takovou událost, která není způsobena lidským zaviněním (např. při požáru musí poplatník prokázat, že se jedná

o nezaviněný požár bez lidského zásahu, třeba po zásahu blesku nebo samovznícením). Podmínkou daňové uznatelnosti takové škody je doložení výše škody posudkem pojišťovny nebo soudním znalcem, a to i tehdy, není-li poplatník pojištěn. I kdyby posudek znalce byl vyšší než účetní vyjádření škody, uplatní si účetní jednotka daňově pouze výši škody vyčíslenou v účetnictví.

Do daňových výdajů (nákladů) lze v případě živelní pohromy zahrnout plnou výši daňové zůstatkové ceny hmotného majetku a plnou výši zničených zásob.

Škoda způsobená neznámým pachatelem

U škody způsobené neznámým pachatelem na základě potvrzení policie se jedná o daňový výdaj (náklad). Toto potvrzení musí být schopen poplatník správci daně předložit. Nemusí se jednat pouze o potvrzení Policie České republiky, ale i zahraniční policie, pokud dojde ke škodě v zahraničí a podle tamní policie ji způsobil neznámý pachatel. Vzniklá škoda je daňovým nákladem bez ohledu na výši případného přijatého pojistného plnění.

Do daňových výdajů (nákladů) u takové škody zahrnujeme plnou výši daňové zůstatkové ceny hmotného majetku a plnou výši odcizených zásob.

Pozn. U poplatníka, vedoucího účetnictví, rozeznáváme účetní a daňovou zůstatkovou cenu. Vzhledem k rozdílnému postupu uplatňování účetních odpisů dle odpisového plánu a daňových odpisů dle zákona o dani z příjmu bývá zpravidla daňová zůstatková cena odlišná od účetní.

Náhrada škody

Manko na zásobách, zjištěné při řádné inventarizaci v účetní jednotce, je daňově uznatelnou škodou do výše náhrad.

Příklad:

Zaměstnanec firmy způsobil škodu, spočívající v manku při mimořádné inventarizaci jeho příručního skladu náhradních dílů, které běžně používá pro svou činnost servisního technika drobné elektroniky. Inventarizací byla zjištěna škoda ve výši 853 Kč. Zaměstnanec škodu uznal a podepsal škodní protokol s vyčíslenou výší škody, souhlasil se srážkou ze mzdy. V této výši se manko stává zaplacením náhrady škody daňově

uznatelným nákladem.

4.1.4 Zásoby

Zásoby (zboží, materiál, výrobky) jako běžná, při obchodní činnosti rozhodující, součást obchodního majetku, často váží značný kapitál a je tedy žádoucí jejich rychlý oběh. Pro prokázání daňové účinnosti výdaje (nákladu) dokazujeme jejich využití pro podnikatelskou činnost. Firmy, vedoucí účetnictví, uplatňují zásoby v nákladech až při jejich prodeji (spotřebě). Spotřeba materiálu většinou není nijak limitována, prokazuje se jejich užití pro podnikání. Nesmíme zapomínat na časovou souvislost, kdy do nákladů můžeme uplatnit pouze zásoby, které jsme spotřebovali v kalendářním roce.

Skladované zásoby je třeba průběžně kontrolovat, zda nejsou poškozené či jinak nepoužitelné, třeba z důvodu jejich zastarání. K datu účetní závěrky proto provedeme řádnou inventarizaci a zjišťujeme tak jejich skutečný stav. Pokud zjistíme inventurní rozdíl, musíme ho daňově vypořádat. Manko je daňově účinný náklad pouze do výše náhrady zaměstnancem, který ho způsobil a do výše norem a stanoveného ztratného v maloobchodě. Správce daně může posuzovat, zda daná výše norem odpovídá charakteru činnosti a porovnává ji s výší norem srovnatelných subjektů.

4.1.5 Majetek

Pořízený majetek postupně rozpouštíme do nákladů prostřednictvím daňových odpisů. Výjimkou je nehmotný majetek, pořízený podnikateli vedoucími daňovou evidenci, kteří si uplatní výdaje do daní v okamžiku pořízení.

U velkých účelových zařízení lze majetek rozdělit na předměty s různou odpisovou sazbou, přestože tvoří jeden celek. Tzv. komponentní odepisování se používá tehdy, tvoří-li jednotlivé části zařízení s různě dlouhou dobou použitelnosti, u nichž by delší odepisování neodpovídalo jejich délce životnosti.

Existují sporné položky, u kterých je těžké rozhodnout, zda patří mezi majetek nebo tvoří součást stavby, a tím pádem se odpisují nekonečných 30 i více let.

Příklad:

Společnost se rozhodla dát si na okna v kancelářích žaluzie, aby zajistila zaměstnancům příjemnější pracovní prostředí a z důvodu, že již několikrát byly v nočních hodinách

vykradeny její sklady, zvýšit bezpečnost mřížemi na oknech a dveřích. Rozhodně je ale nebude odepisovat s budovou, protože jejich životnost není tak dlouhá, aby odpovídala délce odpisování budovy. Stejně tak zasíťování firmy počítačovými rozvody ve zdech nebudeme odepisovat se stavbou, protože nejsou pro fungování budovy jako takové nezbytné, ale samostatně jako počítačovou síť.

Podmínkou pro začátek odpisování je zařazení majetku do správné odpisové skupiny a jeho zařazení do užívání. Odpisové skupiny uvádí přehledně zákon o dani z příjmů. Nejsme-li si jisti správnou odpisovou skupinou, musíme hledat nejen v příloze č. 1 zákona o dani z příjmů, ale nahlédneme na podrobné třídění majetku v Standardní klasifikaci produkce (SKP), u staveb do Klasifikace stavebních děl CZ-CC, které vydal Český statistický úřad a najdeme je na internetových stránkách www.czso.cz.

Daňové odpisování můžeme přerušit, např. z důvodů možné daňové ztráty. Přerušit odpisování je na rozhodnutí účetní jednotky, může jít o všechny majetek nebo třeba jen jediný kus. Nelze však přerušit odpisování nehmotného majetku a věcné a časové odpisování.

Odpisy můžeme uplatňovat jen u majetku, který není z odpisování vyloučen (umělecká díla, sbírky, pozemky) a zaokrouhlujeme je na celé koruny nahoru. Opatrnosti je třeba při nákupu nemovitosti, kdy odpisování můžeme zahájit až v okamžiku vkladu do katastru nemovitostí.

Pokud nechceme vykázat daňovou ztrátu, můžeme přerušit odpisování vybraného majetku a nezahájíme odpisování nově zařazeného. Pokračovat v odpisování lze kdykoli později a o žádnou část odpisů proto nepřijdeme.

Majetek vyřazujeme různými způsoby, likvidací, prodejem, darováním, bezúplatným převodem. Každý ze způsobů má jiný daňový dopad.

Zůstatková cena likvidovaného či prodaného majetku je daňově uznatelným nákladem, náklady na provedenou prokazatelnou likvidaci jsou také daňově účinné.

Zůstatková cena majetku, který jsme vyřadili v důsledku škody, je daňově uznatelná pouze do výše náhrady s výjimkou živelní pohromy a škody způsobené neznámým pachatelem.

Zůstatková cena majetku vyřazeného z důvodu darování nebo bezúplatného převodu, není daňovým nákladem.

Při prodeji pozemků je nutno počítat s tím, že daňovým nákladem je pořizovací cena⁴³ neodpisovaného majetku pouze do výše příjmů z prodeje.

Prodáváme-li pozemek i s budovou, dbejme, aby ve smlouvě o prodeji byla přesně identifikována cena pozemku a cena budovy. Ideální situace nastane, pokud prodejní cena pozemku se blíží jeho pořizovací ceně, protože pouze do výše příjmu z prodeje je cena pozemku daňově uznatelná.

4.1.6 Úvěry a půjčky v s.r.o.

Společníci řeší nedostatek peněz ve společnosti půjčkou vlastních nebo cizích finančních prostředků na základě smlouvy o půjčce⁴⁴. Může být sjednána jako úročená nebo bezúročná⁴⁵. Nutno upozornit, že zákonné omezení hotovostních plateb u půjček v hotovosti je 350tis.Kč.

Pokud společnost nedostatek peněžních prostředků řeší formou úvěru, jedná se o půjčku vždy úročenou. Pro uznání úroků jako daňového nákladu pro společnost je podmínkou jejich zaúčtování do nákladů, případně jejich časové rozlišení a splnění testu nízké kapitalizace⁴⁶, aby veškeré náklady, které jsou s půjčkou spojené (včetně nákladů na obstarání úvěru, zpracování, poplatků za záruky) nepřekročily čtyřnásobek vlastního kapitálu (část finančních nákladů, která přesahuje čtyřnásobek vlastního kapitálu, je nedaňová). Výše vlastního kapitálu může být i záporná, pak jsou všechny úroky z půjček a úvěrů daňově neuznatelným nákladem.

Přijetí půjčky účtujeme jako závazek společnosti v závislosti na době splatnosti a úroky na vrub nákladového účtu 562 a ve prospěch buď závazkového účtu nebo účtu peněžních prostředků.

Situaci lze řešit také poskytnutím **peněžního příplatku společníka mimo základní kapitál**, jedná se o optimální způsob posílení vlastního kapitálu společnosti (schvaluje valná hromada). Příplatek mimo základní kapitál se projeví v rozvaze jako přírůstek aktiv a zvýší položku vlastního kapitálu, čímž se zkvalitní ukazatel zadluženosti společnosti. Protože se peněžní prostředky vrací zpět, tak vrácený příplatek nepodléhá zdanění ani

⁴³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, §24 odst.2 písm. t)

⁴⁴ Smlouva o půjčce je upravena občanským zákoníkem § 657 a 658 a může být bezúročná

⁴⁵ Záleží pouze na dohodě mezi dlužníkem a věřitelem

⁴⁶ Zákon o daních z příjmů §25 odst.1 písm.w) a § 25 odst.3

u společníka, ani u společnosti.

Každá půjčka do společnosti podléhá schválení valné hromady, stejně tak i v případě poskytnutí půjčky společníkovi ze společnosti. Přijetí půjčky nemá u společníka žádný vliv na základ daně z příjmů⁴⁷, protože úvěry a půjčky nejsou předmětem daně. Daňově bude mít vliv pouze to, zda se bude jednat o půjčku úročenou nebo bezúročnou. Bezúročná půjčka do 100tis.Kč na bytové potřeby a do 20tis.Kč na řešení tíživé situace se nikdy nedodaňuje ani nepodléhá pojistnému ze závislé činnosti. Úrok z půjčky v ceně obvyklé je daňově účinným výnosem, úrok nižší než cena obvyklá může být správcem daně dodaněn, čili zvýší základ daně o rozdíl mezi sjednaným a obvyklým úrokem.

4.1.7 Reklamní předměty

Toto je významná kapitola pro fungování firmy. Dnes se bez drobných dáreků obchodním přátelům, významným klientům a úřadům firma neobejde. Dárky však nelze uplatnit v nákladech. Za dar se nepovažují reklamní a propagační předměty. V podstatě může za reklamní předmět sloužit cokoli, co není předmětem spotřební daně s výjimkou tichého vína (jde o víno bílé, červené nebo růžové, nesmí být dezertní ani perlivé), pokud ho firma opatří svou obchodní značkou nebo ochrannou známkou a jeho cena bez daně z přidané hodnoty včetně vedlejších nákladů (náklady na potisk, obal) nepřekročí 500Kč. A máme na světě daňový náklad.

Příklad:

Společnost chce věnovat nějaké vzorečky z výroby svým stávajícím i potenciálním zákazníkům. Vzorky zboží nebo výrobků, které firma vyrábí, se nepovažují za reklamní či propagační předměty, a tudíž se na ně nevztahuje žádný limit či podmínka. Nepovažují se ani za dar. Desetiny procenta z obrátu firmy, které vynaložíme na vzorky, jsou běžné. Pro dokazování správci daně, že byly výrobky opravdu předány jako vzorky, můžeme vyhotovit přehled o místě a datu konání jednání, popis předaných předmětů a případně zápis z jednání. U ochutnávkových akcí doplníme přehled o počet spotřebovaných balení.

Je na místě opatrnost při posuzování nákladů na reklamu, aby nemohly být považovány za náklady na reprezentaci, které jsou daňově neúčinné. K rozlišení těchto pojmů lze doporučit odkaz na judikát Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 5 AFS 152/2004-55 ze

⁴⁷ Zákon o daních z příjmů § 3 odst. 4

dne 4.8.2005, který rozdíl mezi reklamou a reprezentací vymezuje.

Za reklamu považujeme marketingové akce typu 1+1 výrobek zdarma, 50% obsahu zdarma, při koupi 2 kusů je třetí za korunu apod. Pamatujme na důležitou zásadu: nic neposkytujeme zákazníkům zdarma! Utvoříme takovou ekonomickou transakci, v níž vlastně poskytneme zákazníkovi slevu.

4.1.8 Náklady na reprezentaci

V každé společnosti vznikají nedaňové náklady, nejčastěji jako náklady na reprezentaci. Nemá to souvislost s reklamou, jedná se především o výdaje za pohoštění, poskytnuté obchodním přátelům a partnerům. Obědy a večeře s obchodními partnery, při kterých vedou podnikatelé důležitá jednání o budoucích kontraktech, jsou jistě nezbytným výdajem souvisejícím s budoucností a prosperitou jejich firmy, přesto je tato položka jednoznačně vyjmenována v zákoně o dani z příjmu jako daňově neuznatelná.

Častým případem jsou také různé podnikové akce, pořádané k různým příležitostem. Scházejí se zaměstnanci se zaměstnavateli mimo běžnou pracovní dobu, ať za účelem firemního zasedání či jiného důvodu (může jít třeba o oslavu narozenin ředitele společnosti). Pokud si v takových případech chce firma aspoň část nákladů uplatnit v daních, pak se (pokud se jedná o větší akci), vyplatí rozdělit náklady na náklady za pronájem sálu a náklady na občerstvení. O rozdělení požádáme majitele restaurace při účtování ceny za akci. Nájem za pronájem je daňově účinný.

4.1.9 Pokuty a penále

Všechny zaplacené sankce, které jsou ukládány orgány státní správy za porušení zákona (penále, úroky z prodlení, pokuty), jsou daňově neuznatelné výdaje (náklady). Jedná se především o:

- pokuta za opožděné tvrzení daně
- penále z doměřené daně
- úrok z prodlení za pozdní platbu⁴⁸
- pokuta za pozdě zaplacené pojistné na sociální zabezpečení⁴⁹
- penále za pozdě zaplacené pojistné na zdravotní pojištění

⁴⁸ Zákon 280/2009 Sb., daňový řád

Od pokut a podobných sankcí je třeba odlišovat další platby do veřejných rozpočtů, jako jsou různé poplatky, náhrada nákladů řízení apod.

Dalším typem sankce jsou smluvní pokuty, úroky a poplatky z prodlení ze závazkových vztahů. Účtujeme je jako daňově uznatelné náklady. Smluvní sankce, které nebyly do konce zdaňovacího období zaplacené, se považují za nedaňový náklad a je třeba je vyloučit při zpracování daňového přiznání z daňově uznatelných nákladů. Smluvní pokuty a úroky z prodlení jsou upraveny obchodním, případně občanským zákoníkem. Považují se za formu zajištění smluvního závazku.

Odstupné dle § 355 obchodního zákoníku je také považováno za formu smluvní sankce, které si smluvní strany sjednají pro případ odstoupení od smlouvy. Nelze ho zaměňovat za odstupné při ukončení pracovního poměru nebo za předčasné ukončení nájmu, které spadají do jiného režimu a nemají se smluvními sankcemi nic společného.

4.1.10 Poplatky

Pod pojmem poplatků rozlišujeme buď platby do veřejných rozpočtů (místní poplatky,⁵⁰ správní poplatky,⁵¹ soudní poplatky)⁵² nebo platby za služby poskytované soukromými subjekty.

Zákon o dani z příjmu posuzuje poplatky jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Dalšími druhy poplatků jsou poplatky notářské, bankovní, manipulační, dálniční, licenční apod.

4.1.11 Cestovní náhrady

Náhrady cestovních výdajů za pracovní cesty uskutečněné v tuzemsku, tak v zahraničí, jsou nejčastějším druhem náhrad poskytovaných zaměstnancům (včetně jednatelů i společníků). Pracovní cesta je časově omezené vyslání zaměstnance k výkonu práce mimo místo práce, sjednané v pracovní smlouvě. Pokud chce zaměstnavatel poskytnout tyto náhrady zaměstnanci, kterého zaměstnává na základě dohody o pracovní činnosti nebo

⁴⁹ Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

⁵⁰ Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích

⁵¹ Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

⁵² Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích

dohody o provedení práce, musí mít tento nárok sjednán přímo v předmětné dohodě. Tyto náhrady se nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a nepodléhají zdanění. Náhrady vyšší než stanoví zákoník práce, jsou zdanitelným příjmem zaměstnance.

Základem je, aby pracovní cesta byla řádně vyúčtována a doloženy všechny náklady, které s ní souvisejí.

Nikde není definováno, jaký dopravní prostředek má zaměstnanec na služební cestě použít, ani v jaké kvalitě ubytování bydlet. Nic tedy nebrání na zahraniční pracovní cestě využít cestu v "business třídě", ubytovat se v luxusním hotelu, a přesto vynaložené výdaje budou uznány jako daňové.

Pro vyplácení cestovních náhrad lze využít metodu paušalizace. Zákoník práce umožňuje paušalizovat náhrady pro tuzemské i zahraniční pracovní cesty. Tato metoda je výhodná u pravidelně se opakujících pracovních cest uskutečněných za podobných podmínek - místo, doba, dopravní prostředek. Po každé cestě není třeba provádět vyúčtování cestovních náhrad, je ale nutné vést vhodnou evidenci pracovních cest, kterou lze doložit jejich souvislost s podnikatelskou činností.

Služební cestu lze výhodně spojit s dovolenou. Zaměstnanec se může dohodnout se zaměstnavatelem, že na svoji zahraniční pracovní cestu, např. do Francie, naváže v místě řádnou dovolenou. Zaměstnavatel tak uhradí zaměstnanci všechny výdaje, spojené s pracovní cestou včetně zpáteční letenky.

Pracovní cesty, uskutečňované služebním automobilem, je třeba evidovat v knize jízd, pokud podnikatel nepoužívá paušální výdaje na dopravu. V knize jízd se zaznamenává datum jízdy

cíl cesty

účel jízdy

ujeté kilometry.

Stane-li se, že při daňové kontrole není uznána kniha jízd, lze si dodatečně uplatnit paušální výdaj na dopravu, zákon o dani z příjmu nikde nezakazuje přechod na paušální výdaj na dopravu dodatečně⁵³.

⁵³ KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků 2012*. Praha: GRADA Publishing, 2012. 236s. ISBN 978-80-260-0294-9.

Náklady, spojené s provozem auta jsou daňově účinné. Jedná se především o spotřebované pohonné hmoty, provozní kapaliny, údržba a opravy, silniční daň, nákup zimních pneumatik, dálniční známka.

4.1.12 Odpis pohledávky a daňové opravné položky

Odpis pohledávek přichází ve firmě nejčastěji v úvahu koncem roku, když vrcholí inventarizace majetku a závazků. Tvorba daňových opravných položek může velice významně snížit základ daně a s tím související následný odpis pohledávky.

Účetní odpis pohledávky je nedaňovým nákladem, v případě nedobytnosti pohledávky se účetní jednotka může kdykoli rozhodnout, že pohledávku odepíše do nákladů. Jsou-li splněny zákonem dané podmínky, stává se odpis pohledávky daňově uznatelným nákladem⁵⁴.

Daňovým nákladem je jmenovitá nebo pořizovací hodnota pohledávek, za předpokladu, že o pohledávce bylo účtováno ve výnosech a lze k ní tvořit opravné položky.

- Pohledávka za dlužníkem, u něhož soud zrušil konkurz pro nedostatek majetku - daňovým nákladem bude odpis pohledávky pouze tehdy, je-li splněna podmínka zamítnutí konkurzu z důvodu nedostatku majetku dlužníka, a to dnem nabytí rozhodnutí insolvenčního soudu právní moci, v jiných případech zamítnutí nelze pohledávku daňově odepsat.
- Pohledávka za dlužníkem, který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení - v praxi se obvykle odepíše pouze část pohledávky, protože se přihlášené pohledávky uspokojují poměrně. K pohledávce lze ještě před skončením řízení vytvořit 100% opravnou položku.⁵⁵
- Pohledávka za dlužníkem, který zemřel a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka - odpis lze provést až tehdy, kdy je pravomocně skončeno dědické řízení.
- Pohledávka za dlužníkem, který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou⁵⁶ - pohledávku lze odepsat ke dni výmazu dlužníka z obchodního rejstříku.

⁵⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, §24 odst.2, písm.y

⁵⁵ vyjádření Nejvyššího správního soudu čj. 8 Asf 54/2010-156 ze dne 29.12.2010

⁵⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 23 odst.7

- kapitálově spojené osoby - jedna osoba se přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby a tento podíl představuje alespoň 25% základního kapitálu nebo hlasovacích práv.
- jinak spojené osoby
 - jedna osoba se podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby
 - ovládající a ovládaná osoba
 - osoby blízké
 - tvořící právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
- Pohledávka za dlužníkem, na jehož majetek, ke kterému se pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba - lze odepsat ke dni pravomocného rozhodnutí o skončení dražby.
- Pohledávka za dlužníkem, jehož majetek, ke kterému se váže pohledávka, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení exekuce - lze odepsat ke dni pravomocného rozhodnutí o ukončení exekuce.
- Pohledávka do výše krytí daňovou opravnou položkou, vytvořenou dle příslušného ustanovení zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu.

Pokud se blíží termín promlčení nevýznamné pohledávky, lze do lhůty promlčení vytvořit zákonnou opravnou položku a poté lze pohledávku daňově odepsat a dostat tak pohledávku do daňových nákladů.

K datu účetní závěrky se inventarizují také pohledávky. Při té příležitosti je možné prověřit, zda by bylo vhodné k některé vytvořit daňovou opravnou položku. Významné snížení základu daně pak může způsobit vytvoření daňových opravných položek nejen u větších pohledávek, přihlášených do insolvenčního řízení, ale také větší počet nevýznamných pohledávek, jejichž jmenovitá hodnota je do 30tis. Kč.

4.1.13 Závazky

Stejně důležité jako sledování pohledávek je sledování závazků. Dlužník, který neuhradil své závazky ani po 36 měsících od splatnosti, je povinen takové závazky dodanit. Nejedná se o trvalé opatření, zaniká v okamžiku úhrady závazku věřiteli⁵⁷.

⁵⁷ HNÁTEK, Miloslav; ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady 2012*. Praha: GRADA Publishing, 2012. 216s. ISBN 978-80-260-0618-3.

Toto opatření se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v insolvenční, závazky, které jsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pouze tehdy, jsou-li zaplacený, závazky nedaňového charakteru a závazky, o které vedou poplatníci soudní nebo správní řízení, kterého se řádně účastní. Za závazky se považují také zůstatky na účtech časového rozlišení.

4.1.14 Bezpečnost a ochrana zdraví

Jako daňové výdaje se uplatňují výdaje, vynaložené na bezpečnost a ochranu zdraví při práci⁵⁸. Jedná se o ochranné pracovní oděvy, pomůcky, mycí, čistící a dezinfekční prostředky. Avšak pořízení nadlimitních ochranných prostředků nelze uplatnit do daňových výdajů ani v případě, že jejich poskytování je v souladu s kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem nebo jinou smlouvou.

S ochranou zdraví souvisí poskytování ochranných nápojů⁵⁹, poskytovaných v horkých a studených provozech. Ochranný nápoj musí být zdravotně nezávadný, může obsahovat cukr do 6,5 hmotnostních procent a může také obsahovat látky zvyšující odolnost organismu. Množství alkoholu nesmí překročit 1 hmotnostní procento, pro mladistvého zaměstnance alkohol obsahovat nesmí.

Pokud zaměstnavatel poskytuje za určitých okolností místo ochranných nápojů po dohodě se zaměstnanci paušální finanční částku, je i tento paušál daňovým výdajem.

Mimo to je zaměstnavatel povinen zajistit zaměstnancům na pracovišti pitnou vodu. Zdrojem může být cokoli - vodovod, barely, lahve. Nesmí jít o vodu ochucenou ani syčenou, ta je stejně jako poskytování minerálek či kávy nákladem nedaňovým.

4.1.15 Odvod do státního rozpočtu

Odvod do státního rozpočtu z titulu plnění povinného podílu zaměstnávání osob se zdravotním postižením podle zvláštního právního předpisu⁶⁰ je daňovým výdajem. Tento předpis se vztahuje na firmy, zaměstnávající více než 25 zaměstnanců, kterým stanovuje povinnost zaměstnávat povinný podíl osob se zdravotním postižením. Povinný podíl činí 4 %. Zaměstnavatelé tuto podmínku plní zaměstnáváním těchto osob v pracovním poměru,

⁵⁸ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, §24 odst.2, písm.j

⁵⁹ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce; Zákon č. 309/2006 Sb., o zajištění dalších podmínek bezpečnosti a ochrany zdraví při práci

⁶⁰ Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti

odebíráním výrobků nebo služeb od firem, zaměstnávajících více než 50 % osob se zdravotním postižením, odebíráním výrobků chráněných dílen, zadáváním zakázek těmto společnostem a osobám nebo odvodem do státního rozpočtu. Může kombinovat všechny uvedené možnosti.

Jedná se o zákonem stanovený povinný odvod, je tedy výdajem daňovým, a to i v případě, že byl odveden dodatečně.

4.1.16 Úprava základu daně

Základem všeho je hospodářský výsledek. Transformuje se buď do základu daně nebo daňové ztráty.

Základ daně se před zdaněním ještě upravuje.

Odčitatelné položky

Základ daně snižuje:

- daňová ztráta⁶¹, vzniklá v předchozích zdaňovacích obdobích, nejdéle však pět zdaňovacích období od vzniku vyměřené ztráty.
- výdaje vynaložené na výzkum a vývoj, a to až do výše 100 %. Tyto výdaje musí být evidovány odděleně od ostatních nákladů a musí být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
- 50% částky vynaložené na peněžní či nepeněžní vypořádání majetkového podílu oprávněným osobám.

Vzniklý upravený základ daně dále snížíme o hodnotu darů. Zákon stanoví minimální a maximální hranice daru, která je daňově účinná; hodnota daru musí činit minimálně 2000 Kč na obdarovaný subjekt, maximální hodnota je stanovena ve výši 5 % z daňového základu.

Sleva na dani⁶²

Upravený základ daně se dále snižuje o:

- částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením;
- částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením;

⁶¹ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, §34

⁶² Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, §35

- 1/2 daně u právnických osob, které zaměstnávají nejméně 25 zaměstnanců, u nichž podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením, činí více než 50 % průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců.

Výpočet daně

Dostali jsme se na konečný upravený základ daně, který zaokrouhlujeme na celé tisíce dolů. Vynásobením sazbou daně dostaneme výslednou daň.

4.1.17 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty, zjednodušeně nazývaný výsledovka, ukazuje dosažený hospodářský výsledek firmy ve sledovaném a minulém období a tvoří povinnou součást účetní závěrky. Jeho forma je upravena zákonem o účetnictví a předkládá se v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Je z ní možno získat základní přehled o hospodaření společnosti, tržbách, nákladech a jejich struktuře a výši zisku.

Výkaz zisku a ztráty zahrnuje naprosto všechny náklady a výnosy za celé zdaňovací období a výsledný zisk před zdaněním neodpovídá skutečnosti, protože jak již bylo řečeno dříve, zákon o dani z příjmu stanovuje přesné podmínky úpravy základu daně, ze kterého je samotná daň vypočítána.

Pro porovnání uvedu zjednodušenou výsledovku bez jakékoli úpravy a stejnou výsledovku upravenou o nedaňové náklady. Z ní je patrné, jak odstranění relativně málo významných položek daňově neuznatelných nákladů následně ovlivní výsledek hospodaření, ze kterého je počítána daň z příjmu, tím, že zvedne jeho výši rozhodnou pro zdanění. To samozřejmě vede podnikatele k tomu, aby se snažili mít co největší část nákladů a výdajů daňově relevantní a aby výsledná daň, odváděná státnímu rozpočtu, byla co nejnižší.

Pokud si účetní jednotka od začátku řadí vynaložené náklady do jednotlivých analytik nákladových účtů, má na konci roku o starost méně s vyhledáváním a vyřazováním daňově neuznatelných položek. V příloze č. 1 lze nahlédnout do výkazu zisku a ztráty, který je vytvořen detailně s použitím všech nákladových a výnosových účtů, v němž jsou označeny náklady daňově neuznatelné.

Tab.4: Výkaz zisku a ztráty před zdaněním (zjednodušená verze)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	JOANNA, s.r.o.
Zpracováno v souladu s vyhláškou	
č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	Ke dni: 1.1.2012 - 31.12.2012
	Ke Hřišti 125 272 01 Kladno CZECH REPUBLIC
IČ	
211 33 441	

Označe a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	53 557 431,20	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	51 525 727,76	
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	2 031 703,44	
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	69 055 976,77	
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	26 245 418,16	
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	44 842 262,05	
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	34 959 153,01	
D.	Dane a poplatky	17	31 530,33	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	936 855,00	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	8 333,00	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	0,00	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	25	0,00	
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	445 387,58	
H.	Ostatní provozní náklady	27	774 247,09	
V.	Prevod provozních výnosů	28	0,00	
		29	0,00	
I.	Prevod provozních nákladů	30	8 594 197,20	
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30		
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0,00	
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0,00	
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0,00	
K.	Náklady z finančního majetku	38	0,00	
IX.	Výnosy z precenění cenných papírů a derivátů	39	0,00	
L.	Náklady z precenění cenných papírů a derivátů	40	0,00	
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41	0,00	
X.	Výnosové úroky	42	445 652,17	
N.	Nákladové úroky	43	1,51	
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	31 409,70	
O.	Ostatní finanční náklady	45	-972 259,51	
XII.	Prevod finančních výnosů	46	0,00	
P.	Prevod finančních nákladů	47	0,00	
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47)]	48	1 449 319,87	
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0,00	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	10 043 517,07	
XIII.	Mimorádné výnosy	53	0,00	
R.	Mimorádné náklady	54	0,00	
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0,00	
*	Mimorádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0,00	
T.	Prevod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0,00	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	10 043 517,07	
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	10 043 517,07	

Sestavene dne:	_____
Právní forma účetní jednotky:	_____
Předmět podnikání účetní	_____
Podpisový záznam:	_____

Zdroj: [vlastní zpracování]

Tab.5: Výkaz zisku a ztráty před zdaněním (zjednodušená verze) bez nedaňových nákladů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		JOANNA, s.r.o.
Zpracováno v souladu s vyhláškou		
č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	Ke dni: <u>1.1.2012 - 31.12.2012</u>	Ke Hřišti 125 272 01 Kladno CZECH REPUBLIC
IČ		
211 33 441		

Označe	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b	c	1	2
I.	Tržby za prodej zboží	01	53 557 431,20	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	51 525 727,76	
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	2 031 703,44	
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	69 055 976,77	
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	25 950 192,75	
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	1 985 948,50	
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	45 137 487,46	
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	34 959 153,01	
D.	Dane a poplatky	17	31 530,33	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	936 855,00	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	8 333,00	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	0,00	
G.	Zmena stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	25	0,00	
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	445 387,58	
H.	Ostatní provozní náklady	27	536 659,25	
V.	Prevod provozních výnosů	28	0,00	
I.	Prevod provozních nákladů	29	0,00	
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	9 127 010,45	
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0,00	
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0,00	
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0,00	
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0,00	
K.	Náklady z finančního majetku	38	0,00	
IX.	Výnosy z precenění cenných papírů a derivátů	39	0,00	
L.	Náklady z precenění cenných papírů a derivátů	40	0,00	
M.	Zmena stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41	0,00	
X.	Výnosové úroky	42	445 652,17	
N.	Nákladové úroky	43	1,51	
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	31 409,70	
O.	Ostatní finanční náklady	45	-972 259,51	
XII.	Prevod finančních výnosů	46	0,00	
P.	Prevod finančních nákladů	47	0,00	
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47)]	48	1 449 319,87	
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0,00	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	10 576 330,32	
XIII.	Mimorádné výnosy	53	0,00	
R.	Mimorádné náklady	54	0,00	
S.	Daň z příjmů z mimorádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0,00	
*	Mimorádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0,00	
T.	Prevod podílů na výsledku hospodářství společníkům (+/-)	59	0,00	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	10 576 330,32	
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	10 576 330,32	

Sestavene dne:	
Právní forma účetní jednotky:	
Předmět podnikání účetní	
Podpisový záznam:	

Zdroj: [vlastní zpracování]

5 Závěr

Z toho, co zde bylo dosud uvedeno, je prokázáno, že správné určení daňové a nedaňové účinnosti nákladu či výdaje je pro jakoukoli firmu či podnikatele víc než důležité. Pokud správně zařadí a určí náklady, může si tak velice významně upravit základ daně, a tím odvedenou daň.

Žádný podnikající subjekt nemůže svojí situaci odvozovat pouze z prosté výsledovky, neupravené o nedaňové výdaje, protože ty vždy základ daně zvyšují. Úkolem účetních je po celé zdaňovací období si řadit náklady tak, aby na konci roku při účetní závěrce věděli přesně, které náklady jsou a které nejsou základem daně, vzniklé hospodařením jednotky. A nejen to, také musí být vždy schopní při daňové kontrole doložit oprávněnost nákladu, protože všechny chyby vedou k následným sankcím v podobě dodanění a následného úbytku financí dané firmy.

V praxi se často stane, že se střetne názor účetní, daňového poradce a auditora na jeden problém. A v ten okamžik ani jeden z nich netuší, jaký postoj zaujme správce daně. Je nezbytné, aby poplatník sesbíral takové argumenty, aby jimi obhájil své jednání a zabránil tak možnému postihu ze strany finančního úřadu.

Soustředila jsem se výhradně na daňovou problematiku právnických osob. Porovnání dvou výsledovek, kdy první je generovaná přímo účetním systémem jako náklady a výnosy, a druhá je upravená o daňově neúčinné náklady, jasně vypovídá o tom, jak výrazně ovlivní celkový výsledek, ze kterého vycházíme při stanovení základu daně, právě správné určení daňové účinnosti.

Jelikož bylo mým cílem být malým průvodcem účetních, měla by tato stručná příručka pomáhat překonávat možné problémy, které s touto bohatou a rozsáhlou problematikou souvisí.

6 Seznam odborné literatury

1. BŘEZINOVÁ, Hana; ŠTOHL, Pavel. *Účetní a daňová specifika v s.r.o.* 1.vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2012. 109 s. ISBN 978-80-87314-22-7.
2. DRBOHLAV, Josef; POHL, Tomáš. *Pohledávky z právního, účetního a daňového pohledu.* 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 206 s. ISBN 978-80-7357-599-1.
3. HNÁTEK, Miloslav; ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady 2012.* Praha: GRADA Publishing, 2012. 216 s. ISBN 978-80-260-0618-3.
4. KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků 2012.* Praha: GRADA Publishing, 2012. 236 s. ISBN 978-80-260-0294-9.
5. LOŠTÁK, Milan; PRUDKÝ, Pavel. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012.* 14.vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 304 s. ISBN 978-80-7263-733-1.
6. MACHÁČEK, Ivan. *Fyzické osoby a daň z příjmu 2012.* Praha: Wolters Kluwer, 2012. 304 s. ISBN 978-80-7357-711-7.
7. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1.1.2012.* Praha: GRADA Publishing, 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0.
8. SALAČOVÁ, Marie. *Cestovní náhrady v praxi.* Praha: BOVA Polygon, 2012. 128 s. ISBN 978-80-7273-167-1.
9. SEDLÁKOVÁ, Eva. *Daňové a nedaňové výdaje.* Český Těšín: Poradce, 2012. 256 s. ISBN 978-80-7365-333-0.
10. BURIAN, Ondřej; ZÁBRODSKÝ, Jan. *Uplatňování daňové ztráty u právnických osob.* Verlag Dashöfer [online]. [cit 2012-10-2]. <http://www.du.cz/33/uplatnovani-danove-ztraty-u-pravnickych-osob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EhMYHNgbvEALD2m9OXwXypybBND_ucncKA/?query=uplatn%ECn%ED+da%F2ov%E9+ztr%E1ty&serp=1>
11. GOLA, Petr. *Optimalizujte si daně před koncem roku.* [online]. [cit 2012-10-12]. <<http://finexpert.e15.cz/optimalizujte-si-dane-pred-koncem-roku>>
12. HLADÍK, Jiří. *Daně Hradec Králové* [online]. [cit 2012-09-10]. <<http://www.dane-hk.cz/news/dan-je-zakonem-urcena-povinna-platba-do-verejného-rozpoctu/>>
13. LUKÁŠOVÁ, Jitka. *Náklady nezaměňujte s výdaji, výnosy s příjmy.* [online]. [cit 2012-10-12]. <<http://www.podnikatel.cz/clanky/naklady-nezamenujte-s-vydaji-a-vynosy-s-prijmy/>>
14. PILAŘOVÁ, Ivana. *Náklady na reklamu a na reprezentaci.* [online]. [cit 2012-10-12]. <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d218v194-naklady-na-reklamu-a-na-reprezentaci/>>
15. PILAŘOVÁ, Ivana. *Nedobytné pohledávky - účetní a daňový pohled v podmínkách roku 2012.* [online]. [cit 2012-10-19]. <<http://www.stormware.cz/podpora/LegServis/nedobytné-pohledavky-ucetni-a-danovy-pohled-v-podminkach-roku-2012.aspx>>
16. DU.cz. *Daňový odpis pohledávek.* [online]. [cit 2012-10-19] <<http://www.du.cz/33/danovy-odpis-pohledavek-uniqueidgOke4NvrWuNACUiL-fcBUTWf1cFDAzGd/?reltype=2>>
17. Pracovní rádce. *Daňový nerezident.* [online]. [cit 2012-10-16]. <<http://www.pracovniradce.cz/mzdy-cz/dane/237-daovy-nerezident>>

18. *Současný stav daňové teorie* [online]. [cit 2012-10-10].
<[http://is.vos.cz/ucitel/kolarova/soucasny%20stav%20danove %20teorie.htm](http://is.vos.cz/ucitel/kolarova/soucasny%20stav%20danove%20teorie.htm)>
19. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
20. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
21. KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity.
Corporate and Indirect Tax Survey 2011. September 2011, p 70. Publication number 110603.

7 Přílohy

Příloha č. 1: Detailní výkaz zisku a ztráty v analytickém členění

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	Ke dni: 1.1.2012 - 31.12.2012	JOANNA, s.r.o. Ke Hřišti 125 272 01 KLADNO CZECH REPUBLIC
IC 211 33 441		

Označe a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	53 557 431,20	
604001	Tržby z prodeje zboží tuzemsko	01	53 139 564,08	
604002	Tržby z prodeje zboží zahraničí	01	417 109,61	
604003	Tržby poplatků PHE	01	757,51	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	51 525 727,76	
504001	Prodané zboží	02	51 525 727,76	
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	2 031 703,44	
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	69 055 976,77	
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	69 055 976,77	
602001	Tržby z prodeje služeb	05	51 898 443,57	
602002	Tržby z prodeje služeb - dopravné	05	13 344 991,76	
602003	Tržba z prodeje služeb - balné, poštovné	05	7 733,14	
602007	Pronájem bankovní techniky	05	3 804 808,30	
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0,00	
II. 3.	Aktivace	07	0,00	
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	26 245 418,16	
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	1 985 948,50	
501001	Kanc.potřeby	09	14 653,57	
501002	Spotřeba materiálu - zakázky	09	250 720,88	
501003	Spotřeba rež. materiálů	09	272 987,03	
501004	Spotřeba PHM	09	398 792,35	
501005	Spotřeba materiálu - režie MT	09	190 188,31	
501007	předplatné knihy, časopisy	09	3 722,05	
501008	ochranné pracovní pomůcky	09	10 486,69	
501090	Spotřebované nákupy DHIM	09	317 064,94	
501101	Kanc.potřeby - pouze ZTP	09	73 830,60	
501102	Spotřeba mat.-zakázky pouze ZTP	09	14 970,10	
501103	Spotřeba rež.materiálu-pouze ZTP	09	23 785,50	
501108	ochranné pracovní pomůcky-pouze ZTP	09	24 683,00	
502001	Spotřeba elektřiny Kladno	09	174 408,49	
502002	Vodné, stočné Kladno	09	41 452,03	
502003	Spotřeba plynu Kladno	09	156 001,64	
502010	Spotřeba elektřiny/plynu Nymburk	09	4 787,20	
502020	Vodné,stočné/teplo Nymburk	09	2 244,00	
502021	Teplo Nymburk	09	11 170,12	
B. 2.	Služby	10	24 259 469,66	
511001	Opravy a udržování - nemovitosti	10	360 252,77	
511002	Opravy a udržování - auta	10	170 464,57	
511004	Opravy a udržování - ostatní	10	474 224,04	
512001	Cestovné - tuzemsko	10	5 435,00	
512002	Cestovné - zahraničí	10	215 577,24	
513001	Náklady na reprezentaci	10	165 099,98	
513002	Nedaňové náklady	10	130 125,43	
518001	Parkovné	10	9 590,42	
518002	Poštovné	10	31 423,99	
518004	Rozhlasové poplatky	10	3 780,00	
518010	Mobilní telefony hovorné	10	223 414,49	
518011	Telefon pevný hovorné Kladno	10	46 471,49	
518012	Internet	10	89 009,39	
518013	Telefon VIP SK	10	397,86	
518021	Školení	10	29 696,44	
518030	Leasing	10	85 398,43	

518040	Reklama		10	703 987,20
518050	Dopravné SMT		10	11 539 622,10
518051	Doprava ostatní		10	131 752,92
518070	software do 60 000,-		10	14 543,50
518090	Ostatní služby		10	2 650 073,88
518091	opravy záruční mobil. telefonů pro zákazníky		10	2 356 155,52
518092	Nájemné a služby spojené s nájmem Nymburk		10	35 832,00
518096	Pronájem Netlogistics		10	4 339 950,00
518103	Ostraha - jen ZTP		10	447 191,00
+	Přidaná hodnota	(ř. 03 + 04 - 08)	11	44 842 262,05
C.	Osobní náklady	(ř. 13 až 16)	12	34 959 153,01
C. 1.	Mzdové náklady		13	25 668 248,00
521001	Mzdové náklady		13	25 576 739,00
521003	Mzdové náklady-náhrada 4-14.den nemoci		13	91 509,00
C. 2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva		14	0,00
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění		15	8 496 359,00
524001	Zdravotní pojištění		15	2 249 334,00
524002	Sociální pojištění		15	6 247 025,00
C. 4.	Sociální náklady		16	794 546,01
527001	Zákon. soc. náklady - Kooperativa		16	139 933,00
527002	Zákon. soc. náklady - stravenky 50%		16	623 222,00
527004	Zákon. soc. náklady - ostatní náklady		16	31 391,01
D.	Dane a poplatky		17	31 530,33
531001	Daň silniční		17	10 647,00
538001	Ostatní daně a poplatky, kolky, dán. známky		17	20 883,33
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku		18	936 855,00
551001	Odpisy HIM a NHIM		18	936 855,00
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	(ř. 20 + 21)	19	8 333,00
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku		20	8 333,00
641001	Tžby z prodeje dlouhodobého majetku		20	8 333,00
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu		21	0,00
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	(ř. 23 + 24)	22	0,00
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		23	0,00
F. 2.	Prodaný materiál		24	0,00
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti		25	0,00
IV.	Ostatní provozní výnosy		26	445 387,58
648001	Ostatní provozní výnosy		26	355 518,15
648002	Pojistné plnění		26	10 379,00
648004	Haléřové vyrovnání		26	-1 929,81
648005	Ostatní provozní výnosy-uhr.manko technika		26	22 080,00
648007	Ostatní provozní výnosy-ESD a prac.pomůcky		26	2 584,00
648009	Doklad o použití		26	26 562,22
648012	Přebytky zboží z inventarizace		26	30 194,02
H.	Ostatní provozní náklady		27	774 247,09
543001	Dary		27	12 000,00
545001	Ostatní pokuty a penále		27	500,00
548001	Ostatní provozní náklady		27	44 430,14
548003	ztracené telefony přefakturované		27	279 331,70
548004	ost. provozní náklady - hal. vyrovnání		27	318,19
548005	škoda zaměstnance uhrazená		27	22 729,89
548006	Ostatní provozní náklady-cenové rozdíly		27	0,01
548007	Pojištění budovy		27	36 284,96
548008	Pojištění aut		27	84 298,00
548009	překročení lhůty oprav		27	34 252,04
548010	Ostatní provozní náklady-likvidace zásob		27	28 319,32
548013	Ostatní náklady-ostatní ztráty MT		27	6 695,00
548999	ostat. provoz. náklady		27	171 253,38
549001	Manko a škody z provozní činnosti		27	53 759,83
549900	chybně oceněné díly při převodu		27	74,63
V.	Prevod provozních výnosů		28	0,00
I.	Prevod provozních nákladů		29	0,00
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]		30	8 594 197,20
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		31	0,00
J.	Prodané cenné papíry a podíly		32	0,00
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	(ř. 34 až 36)	33	0,00
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem		34	0,00
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		35	0,00
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		36	0,00
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku		37	0,00

K.	Náklady z finančního majetku		38	0,00
IX.	Výnosy z precenění cenných papírů a derivátů		39	0,00
L.	Náklady z precenění cenných papírů a derivátů		40	0,00
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	(+/-)	41	0,00
X.	Výnosové úroky		42	445 652,17
662001	Úroky		42	102 656,93
662002	Úroky z termínovaných vkladů		42	342 995,24
N.	Nákladové úroky		43	1,51
562001	Úroky		43	1,51
XI.	Ostatní finanční výnosy		44	31 409,70
663001	Kursově zisky		44	31 409,70
O.	Ostatní finanční náklady		45	-972 259,51
563001	Kurzové ztráty		45	-1 079 407,20
568001	Ostatní finanční náklady - bankovní poplatky		45	79 709,86
568003	Ostatní finanční náklady-závazková provize		45	25 486,11
568004	poplatek za platební transakci		45	1 951,72
XII.	Prevod finančních výnosů		46	0,00
P.	Prevod finančních nákladů		47	0,00
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (47)]		48	1 449 319,87
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	(ř. 50 + 51)	49	0,00
Q. 1.	- splatná		50	0,00
Q. 2.	- odložená		51	0,00
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	(ř. 30 + 48 - 49)	52	10 043 517,07
XIII.	Mimorádné výnosy		53	0,00
R.	Mimorádné náklady		54	0,00
S.	Daň z příjmů z mimorádné činnosti	(ř. 56 + 57)	55	0,00
S. 1.	- splatná		56	0,00
S. 2.	- odložená		57	0,00
*	Mimorádný výsledek hospodaření	(ř. 53 - 54 - 55)	58	0,00
T.	Prevod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		59	0,00
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	(ř. 52 + 58 - 59)	60	10 043 517,07
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	(ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	10 043 517,07

Sestavene dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní

Podpisový záznam: