

Daňově uznatelné a neuznatelné náklady vybrané společnosti

Anna Machů

Bakalářská práce
2019



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Anna Machů**
Osobní číslo: **M16025**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Daňově uznatelné a neuznatelné náklady vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky o daňové problematice nákladů.

II. Praktická část

- Charakterizujte zvolenou společnost.
- Analyzujte náklady vybrané firmy z hlediska jejich daňové uznatelnosti.
- Analyzujte možná daňová rizika u nákladů vybraného subjektu a navrhněte opatření.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 278 s. ISBN 978-80-7552-125-5.
EUROPEAN COMMISSION. Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2018 Edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018, 302 p. ISBN 978-92-79-79839-9.
HNÁTEK, Miroslav a David ZÁMEK. Daňové a nedaňové náklady 2018. Praha: ESAP, 2018, 262 s. ISBN 978-80-905899-7-1.
KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 2017, 360 s. ISBN 978-80-87480-55-7.
SEDLÁKOVÁ, Eva a Dalimila MIRČEVSKÁ. Daňové a nedaňové výdaje 2018. Český Těšín: Poradce, 2018, 400 s. ISBN 978-80-7365-399-6.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Bohumila Svitáková, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 7. ledna 2019
Termín odevzdání bakalářské práce: 14. května 2019

Ve Zlíně dne 7. ledna 2019

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 9.5.2019

Jméno a příjmení: Anna Machů

ABSTRAKT

Předmětem mojí bakalářské práce jsou daňově uznatelné a daňově neuznatelné náklady vybrané společnosti. V práci byly definovány základní pojmy týkající se účetnictví, daní a nákladů. K řešení problematiky daňově uznatelných a neuznatelných nákladů byla použita analýza nákladů pomocí účtového rozvrhu a vnitřních účetních směrnic vybrané společnosti podle jejich daňové uznatelnosti a neuznatelnosti. Na základě zjištěných údajů ve vybrané společnosti a analýzy dosavadního účtového rozvrhu a vnitřních účetních směrnic, bylo možné určit možná daňová rizika a dále stanovit návrhy pro vybranou společnost na snížení těchto rizik. Výsledky této bakalářské práce umožňují zvolené společnosti usnadnit přechod nákladů z účetnictví do základu daně z příjmů a vyvarovat se možným chybám či nejasnostem.

Klíčová slova: náklady, daňově uznatelné náklady, daňově neuznatelné náklady, účtový rozvrh, vnitřní účetní směrnice, daň z příjmů.

ABSTRACT

The aim of my bachelor thesis are the tax deductible and tax non-deductible expenses in the selected company. In the thesis were defined basic concepts about accounting, taxes and expenses. To address the issue of tax deductible and non-deductible expenses, the expenses analysis was used using the internal chart of accounts and internal accounting directives of the selected company according to their tax deductible and non-deductible expenses. Based on the data collected in the selected company and analysis of the current internal chart of accounts and internal accounting directives, it was possible to determine possible tax risks and set out suggestions for the selected company to reduce these risks. The results of this bachelor thesis enable the selected company to facilitate the transfer of expenses from accounting to income tax base and to avoid possible mistakes or ambiguity.

Keywords: Expenses, deductible expenses, non-deductible expenses, internal chart of accounts, internal accounting directives, income tax.

Ráda bych poděkovala své vedoucí bakalářské práce Ing. Bohumile Svitákové, Ph.D. za poskytnutí přínosných rad a poznatků k práci. Dále děkuji vybrané společnosti za zpřístupnění potřebných dokumentů a informací k vypracování této bakalářské práce. V neposlední řadě bych chtěla poděkovat své rodině, která při mně stála během studia a při každé zkoušce mi držela pěsti.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ÚČETNICTVÍ PRO PRÁVNICKÉ OSOBY	13
1.1 CHYBY V ÚČETNICTVÍ	13
2 PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE	14
2.1 ZÁKON O ÚČETNICTVÍ	14
2.2 VYHLÁŠKA Č. 500/2002 SB.....	15
2.2.1 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh	15
2.3 ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY.....	16
2.4 VNITŘNÍ ÚČETNÍ SMĚRNICE	16
3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	17
3.1 NÁKLADY.....	17
3.1.1 Jednotlivé nákladové účty	17
3.2 VÝNOSY	19
3.3 DRUHY VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY	19
3.3.1 Druhové členění	20
3.3.2 Účelové členění	20
4 ÚVOD DO DAŇOVÉ PROBLEMATIKY	21
4.1 ZÁKLADNÍ POJMY	21
4.1.1 Daň	21
4.1.2 Daňový subjekt.....	21
4.1.3 Předmět daně	21
4.1.4 Základ daně	22
4.1.5 Sazba daně.....	22
4.1.6 Zdaňovací období.....	22
4.2 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY	22
4.2.1 Přímé daně.....	22
4.2.2 Nepřímé daně	23
4.2.3 Ostatní daňové příjmy	23
5 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	24
5.1 POPLATNÍCI DANĚ	24
5.2 PŘEDMĚT DANĚ	25
5.3 OSVOBOZENÍ OD DANĚ	25
5.4 ZÁKLAD DANĚ.....	26
5.4.1 Úpravy základu daně.....	26
5.5 SAZBA DANĚ	27
5.5.1 Sazby v Evropě	27
5.6 SLEVY NA DANI	29
5.7 PLACENÍ DANĚ	29
5.7.1 Zálohy na daň.....	30

5.8	ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ.....	30
6	DAŇOVĚ UZNATELNÉ A NEUZNATELNÉ NÁKLADY	31
6.1	VYBRANÉ NÁKLADOVÉ POLOŽKY	33
6.1.1	Reklama, propagace a reklamní předměty	33
6.1.2	Manka a škody	33
6.1.3	Pokuty, penále a úroky z prodlení.....	35
6.1.4	Nápoje spotřebované na pracovišti	35
6.1.5	Závodní stravování.....	36
6.1.6	Spotřeba pohonných hmot.....	36
II	PRAKTICKÁ ČÁST	37
7	CHARAKTERISTIKA ZVOLENÉ SPOLEČNOSTI.....	38
7.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI.....	38
7.2	HISTORIE SPOLEČNOSTI	38
7.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	39
8	FINAČNÍ ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY	40
8.1	NÁKLADY.....	40
8.2	VÝNOSY	41
9	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	42
9.1	SPOTŘEBA MATERIÁLU	42
9.2	SPOTŘEBA ENERGIE	45
9.3	PRODANÉ ZBOŽÍ.....	45
9.4	OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ	45
9.5	CESTOVNÉ	46
9.6	NÁKLADY NA REPREZENTACI	47
9.7	OSTATNÍ SLUŽBY	47
9.8	MZDOVÉ NÁKLADY.....	49
9.9	PŘÍJMY SPOLEČNÍKŮ A ČLENŮ DRUŽSTEV ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI A ODMĚNY ČLENŮM ORGÁNŮ SPOLEČNOSTI A DRUŽSTVA	50
9.10	ZÁKONNÉ SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ A OSTATNÍ SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ.....	50
9.11	ZÁKONNÉ SOCIÁLNÍ NÁKLADY A OSTATNÍ SOCIÁLNÍ NÁKLADY	51
9.12	DANĚ A OSTATNÍ POPLATKY	52
9.13	ZŮSTATKOVÁ CENA PRODANÉHO MAJETKU A PRODANÝ MATERIÁL.....	53
9.14	DARY.....	54
9.15	SMLUVNÍ POKUTY A ÚROKY Z PRODLENÍ A OSTATNÍ POKUTY A PENÁLE	54
9.16	ODPIS POHLEDÁVKY	55
9.17	OSTATNÍ PROVOZNÍ NÁKLADY	56
9.18	MANKA A ŠKODY	57
9.19	ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU	57
9.20	REZERVY	60
9.21	TVORBA ZÁKONNÝCH OPRAVNÝCH POLOŽEK	61
9.22	TVORBA A ZÚČTOVÁNÍ ÚČETNÍCH OPRAVNÝCH POLOŽEK.....	61
9.23	POSKYTNUTÉ PENĚŽITÉ DARY.....	62

10	MOŽNÁ RIZIKA A DOPORUČENÍ.....	63
10.1	ÚČTOVÁ SKUPINA 501	63
10.2	ÚČTOVÁ SKUPINA 502.....	63
10.3	ÚČTOVÁ SKUPINA 512.....	63
10.4	ÚČTOVÁ SKUPINA 513.....	64
10.5	ÚČTOVÁ SKUPINA 518.....	64
10.6	ÚČTOVÁ SKUPINA 524.....	65
10.7	ÚČTOVÁ SKUPINA 532 A 538	65
10.8	ÚČTOVÁ SKUPINA 546.....	65
10.9	ÚČTOVÁ SKUPINA 549.....	66
10.10	CHYBA VE VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICI A V ÚČTOVÉM ROZVRHU	67
	ZÁVĚR	68
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	70
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	73
	SEZNAM OBRÁZKŮ	74
	SEZNAM TABULEK.....	75
	SEZNAM PŘÍLOH.....	76

ÚVOD

Pro každou společnost je důležité správně u nákladů rozlišit, zda se jedná o daňově uznatelné náklady nebo daňově neuznatelné náklady. Špatné zařazení těchto nákladů dokáže ovlivnit, někdy i velmi výrazně, základ daně a následně i hodnotu daně z příjmů právnických osob, kterou musí společnost zaplatit. Je proto důležité, aby si společnost uvědomila možná daňová rizika, která mohou nastat u jejich nákladů a navrhla proti nim opatření. Nejzákladnějším ošetřením proti výskytu chyb či nejasnostem je zpracování dané problematiky ve vnitropodnikových směrnících a také podrobnější rozdělení v účtové osnově na analytické účty.

Cílem této bakalářské práce je usnadnit přechod nákladů vybrané společnosti z účetnictví do základu daně. Tomuto cíli předchází dílčí cíl, a to je navrhnoutí možných opatření v případě daňové uznatelnosti a neuznatelnosti nákladů společnosti.

Bakalářská práce je rozdělena na část teoretickou a část praktickou. V teoretické části jsou rozebrány teoretické poznatky ohledně účetnictví pro právnické osoby a právní úprava účetnictví v České republice. Jsou také zmíněny nejčastější chyby v účetnictví a dále teoreticky rozebrán výkaz zisku a ztráty. Na teorii o účetnictví navazuje úvod do daňové problematiky a dále informace o dani z příjmů právnických osob. Závěrečnou částí teoretické pasáže jsou daňově uznatelné a neuznatelné náklady a rozbor jednotlivých vybraných nákladových položek.

Praktická část vychází z teoretických poznatků. Tato část začíná charakteristikou vybrané společnosti. Jsou zmíněny základní informace o společnosti, historie společnosti a organizační struktura. Další část tvoří finanční analýza výkazu zisku a ztráty na seznámení se s dosavadním působením vybrané společnosti na českém trhu. Rozsáhlou část bakalářské práce tvoří analýza jednotlivých nákladů společnosti, ve které je uvedeno, co se na jednotlivé účty účtového rozvrhu zaznamenává za náklady a zda se jedná o daňově uznatelný náklad či daňově neuznatelný náklad, případně za jakých podmínek.

Závěrečná část je zaměřena na možná daňová rizika a následné doporučení pro vybranou společnost. Tyto doporučení mohou být pro společnost užitečné při eliminaci chyb, které se mohou objevit.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je usnadnit přechod nákladů vybrané společnosti z účetnictví do základu daně. Dílčím cílem je navrhnoutí možných opatření v případě daňové uznatelnosti a neuznatelnosti nákladů společnosti na základě analýzy nákladů vybrané společnosti. Tyto návrhy mohou zvolené společnosti usnadnit sestavení přiznání daně z příjmů právnických osob a pomoci při vyvarování se možným chybám či nejasnostem.

V teoretické části bude využita metoda průzkumu literárních pramenů. Použitá literatura se bude týkat problematiky účetnictví, daňové problematiky, daně z příjmů právnických osob a daňově uznatelným a neuznatelným nákladům. Tato použitá literatura bude zastoupena knihami, internetovými články a zákony. V některých případech teoretické části bude využita metoda komparace, tedy porovnání názorů více autorů publikací.

V praktické části bude využito několika metod. Metoda analýzy a syntézy bude použita při analýze výkazu zisku a ztráty vybrané společnosti a při analýze jednotlivých nákladů. U analýzy výkazu zisku a ztráty budou využity také horizontální analýza a vertikální analýza. U analýzy jednotlivých nákladů se bude také jednat o analýzu dokumentů, kterými jsou výroční zprávy, účtová osnova vybrané společnosti a vnitřní účetní směrnice. Na základě analýzy výročních zpráv bude provedena charakteristika zvolené společnosti. Některé informace budou také získány přes hlavní účetní vybrané společnosti. Pozornost bude věnována především rozdělení nákladů na daňově uznatelné a daňově neuznatelné za pomoci zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.

V praktické části budou také na základě analýzy nákladů vybrané společnosti určeny možná daňová rizika a navržena doporučení pro zjednodušení a vyvarování se chyb.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNICTVÍ PRO PRÁVNICKÉ OSOBY

Hlavním cílem účetnictví je podat vedení společnosti a jeho vlastníkům co možná nejpřesnější informace o stavu majetku, závazků a hospodářském výsledku dané účetní jednotky a díky čemu bylo vykazovaného stavu dosaženo. (Louša, 2011, s. 7)

Šteker a Otrusinová (2016, s. 15) považují za předmět účetnictví vyobrazení majtkové struktury společnosti, kterými jsou aktiva, dále zdroje krytí tohoto příslušného majetku, jinak řečeno pasiva, sledování nákladů a výnosů a jako poslední zjištění hospodářského výsledku.

Účetní subjekty vedou účetnictví trvale po celou dobu svého působení. Účetnictví jsou povinny vést právnické osoby, a to od okamžiku svého vzniku. (Mrkosová, 2018, s. 14)

Právnická osoba, podle nového občanského zákoníku č. 89/2012 Sb., vzniká zakladatelským právním jednáním, právním zákonem, rozhodnutím orgánu veřejné moci, eventuálně dalším jiným způsobem, který je stanoven odlišným právním předpisem. Vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku. (Česko, 2012)

1.1 Chyby v účetnictví

Dušek (2014, s. 36, 106) uvádí jako příčiny chyb v účetnictví neúplné či nesprávně podané informace pro zaúčtování, chyby v případě porušení metod, porušení vnitřních předpisů, nesprávný výklad určité skutečnosti a samozřejmě lidské selhání v případě nedbalosti, nedostatku znalostí pracovníka či nedostatku pozornosti v případě časového presu nebo při vyrušování. Tyto chyby nadále člení ze tří hledisek:

- Podle vlivu chyb na ty, které ovlivňují pouze účetnictví, ty, které mají daňový dopad a jako poslední na ty s vlivem na majtkový a finanční pohled na společnost.
- Podle vlivu na účetní výkazy rozlišuje chyby nepodstatné nebo mající význam, který ovlivňuje spolehlivost účetních výkazů.
- Podle množství výskytu chyb dále dělí na nahodilé, systematické, ojedinělé a početné.

2 PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICCE

Šteker a Otrusinová (2016, s. 35) pokládají za základní předpisy, které upravují české účetnictví, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky k zákonu o účetnictví, české účetní standardy a vnitřní směrnice účetní jednotky. Mezi další podstatné předpisy, které ovlivňují účetnictví, zařazují zákon o obchodních korporacích, zákon o daních z příjmů, zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, zákoník práce, zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o dani silniční a další.

2.1 Zákon o účetnictví

Šteker a Otrusinová (2016, s. 35) definují zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů jako nejvyšší právní předpis, který upravuje účetnictví v České republice.

Müllerová, Vomáčková a Dvořáková (2009, s. 2) zmiňují, že stejně jako ostatní zákony v České republice i zákon o účetnictví musí být v souladu s legislativou Evropské unie. Významným a zásadním požadavkem Evropského společenství je nutnost sestavování konsolidované účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v případě, že je účetní jednotka registrovaná na evropských burzách cenných papírů.

Březinová (2016, s. 3) uvádí, že zákon o účetnictví stanovuje rozsah a postup vedení účetnictví, přičemž je tomuto tématu věnována hlavně druhá část zákona, kdy je předepsáno vést účetnictví v plném rozsahu, nicméně zákon vybraným subjektům také umožňuje vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Dále zmiňuje potřeby na průkaznost účetnictví a velikost a způsob zveřejňování informací z účetnictví. U tohoto bodu je tím především myšleno uveřejnění ve veřejném rejstříku. Jako poslední je uvedena podmínky odevzdávání účetních záznamů pro potřeby státu.

Pojem vedení účetnictví představuje činnost související přímo s účetnictvím a popsany v zákoně. Především se jedná o vystavování účetních dokladů a jejich zápis do účetních knih včetně sestavování účetní závěrky. K vedení účetnictví neodmyslitelně patří správa skladové evidence, sestavování účetních přehledů, různé finanční analýzy společnosti a další. Součástí je i oceňování majetku a závazků při jejich zapsání do účetních knih, ale i k rozvahovému dni. Další částí vedení účetnictví je inventarizace, i když není zveřejněna ve výčtu toho, co tvoří účetnictví úplným, jelikož její neprovedení má za následek neprůkaznost účetnictví.

Dle autora je sporné zařazení archivace do vedení účetnictví, ale z důvodu ustanovení prvního odstavce zákona, by bylo dobré, i tuto činnost zařadit mezi činnosti považované za vedení účetnictví. (Louša, 2011, s. 10)

2.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se činní některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je stanovena pro podnikatelské subjekty. Naposledy byla tato vyhláška novelizována vyhláškou č. 250/2015 Sb., s účinností od 1. 1. 2016. (Pilátová, 2017, s. 82)

Vyhláška č. 500/2002 Sb. platí pro účetní jednotky, které jsou právníckými osobami se sídlem v České republice, dále osobami zahraničními, pokud podnikají v České republice, a osobami fyzickými, jestliže podnikají a mají povinnost nebo se rozhodly být účetními jednotkami na základě § 1 zákona o účetnictví. Vyhláška č. 500/2002 Sb. platí pro uvedené osoby v případě, že vedou účetnictví v plném rozsahu nebo ve zjednodušeném rozsahu. (Březinová, 2016, s. 131)

Šteker a Otrusínová (2016, s. 37) uvádějí, co vyhláška pro podnikatele obsahuje. Jako první zmiňují rozsah a postup sestavení účetní závěrky, obsahovou formulaci některých položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Jako další položky vyhlášky uvádějí účetní metody a jejich případné použití, postup a metody konsolidace nebo uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky. Neopomenuli také zmínit přílohy vyhlášky, ve kterých můžeme najít uspořádání a označení položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty v druhovém a účelovém členění a strukturu směrné účtové osnovy.

2.2.1 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Louša (2011, s. 48) formuluje směrnou účtovou osnovu jako osnovu, která stanovuje uspořádání a označení účtových tříd, také účtových skupin, případně i syntetických účtů potřebných pro zaúčtování o stavu a pohybu majetku a dalších aktiv, závazků a dalších pasiv, nadále o nákladech a výnosech nebo případně o výdajích a příjmech a o hospodářském výsledku. Uspořádání těchto účtů musí zaručit sestavení účetní závěrky.

Povinností každé účetní jednotky je na základě závazné směrné účtové osnovy stanovit vlastní účtový rozvrh, který umožní účetní jednotce účtovat o všech účetních případech a umožní ji také sestavit účetní závěrku. Sestavování účetního rozvrhu je pro každé účetní

období pro účetní jednotky povinné, ale v průběhu účetního období mohou svůj účtový rozvrh tyto jednotky doplňovat. (Březinová, 2016, s. 45)

2.3 České účetní standardy

Bližší charakteristiku účetních metod a postupů při účtování určují České účetní standardy, které jsou vydávány ministerstvem financí. Podle standardů se musí řídit za každých podmínek vybrané účetní jednotky, ostatní účetní jednotky se mohou odlišit od standardů v případě, že díky tomu zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Tuto odchylku od standardů a její odůvodnění musí jednotky uvést ve své příloze. (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 37)

2.4 Vnitřní účetní směrnice

Šteker a Otrusinová (2016, s. 38) charakterizují vnitřní účetní směrnice jako určitý soubor pravidel, podmínek, kompetencí a ručení v určité pracovní činnosti. Podle nich je smyslem účetních směrnic použití zákonných předpisů na konkrétní podmínky ve společnosti. Tyto směrnice by měly být součástí podniku, měli by být aktivně využívaným prostředkem usnadňujícím přehlednost v operativních činnostech, kterými se musí všichni zaměstnanci zabývat. K jejich vytvoření nejsou přesně určené a závazné postupy. Jsou ale zpracovány v souladu s platnými zákony a předpisy. Také je velmi důležitá jejich pravidelná a podrobná aktualizace z důvodu častých změn v legislativě. Dále uvádějí, že správně vytvořená směrnice pak představuje jeden z nástrojů pro vnitropodnikové řízení a při zaměstnání nového pracovníka usnadňují orientaci a přizpůsobení se v novém zaměstnání.

Šteker a Otrusinová (2016, s. 39) uvádějí pár bodů, podle kterých by se měly podniky řídit při tvorbě a úpravě vnitřních účetních směrnic:

- Logičnost, přehlednost a stručnost,
- Srozumitelnost a jednoznačnost,
- Řešení vymezených postupů,
- Shrnutí problematiky bez opakování,
- Aktualizace směrnic podle platných právních předpisů.

3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

Podle Mrkosové (2018, s. 48) je druhým nejdůležitějším účetním výkazem po rozvaze výkaz zisku a ztráty, na kterém se porovnávají náklady a výnosy.

Hinke a Bárková (2017, s. 37) dále upřesňují, že se tento výkaz sestává z jednotlivých položek nákladů a výnosů. Jejich jednotlivé označení a utřídění je stanoveno ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. v příloze č. 2. Rozdělení je následující:

- Provozní výnosy a náklady – jsou náklady a výnosy související s běžnou provozní činností společnosti,
- Finanční výnosy a náklady – jsou náklady a výnosy související s finančními operacemi společnosti.

3.1 Náklady

Podle Štekera a Otrusinové (2016, s. 205) je nedostatkem českého účetnictví nepřítomnost definic základních pojmů jako jsou aktiva, závazky, výnosy, a právě i náklady. Náklad poté definují jako vstupy do hospodářské činnosti v peněžním vyjádření snižující ekonomický prospěch účetní jednotky, a to v důsledku snížení aktiv či zvýšení závazků.

Knápková, Pavelková, Remeš a Šteker (2017, s. 40) náklady stanovují jako peněžní částky, které daná jednotka v určitém období účelně vynaložila na získání výnosů, a to i v případě, že tyto částky nebyly ve stejném období zaplacené.

3.1.1 Jednotlivé nákladové účty

Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy

Tato účetní skupina představuje účty, které zaznamenávají spotřebu materiálu, spotřebu energie, úbytky zboží a spotřebu ostatních dodávek jako teplo, vodu a další. (Mrkosová, 2018, s. 242)

Účtová skupina 51 – Služby

Podle Hauzarové (© 2017) se na tuto účtovou skupinu zaznamenávají náklady na opravy a udržování majetku, dále všechny náhrady vztahující se na pracovní cesty v zahraničí i tuzemsku, mezi které patří jízdné různými druhy dopravních prostředků, stravné, náklady na ubytování, kapesné a podobné. Účtují se zde i ostatní služby, které není možné zachytit na

předcházejících účtech. Můžeme tady najít například nájemné, poradenské nebo právní služby a školení.

Účtová skupina 52 – Osobní náklady

Mrkosová (2018, s. 242) uvádí následující případy účtující se na této účtové skupině:

- Celkové požitky ze závislé činnosti pracovníků, společníků a členů družstev tedy hrubá mzda,
- Náklady vztahující se na sociální a zdravotní zabezpečení zaměstnanců vyplývající ze zákonného pojištění,
- Náhrady mezd, závodní stravování, bezpečnost a ochrana při práci, hygienické vybavení, penzijní a životní pojištění placené zaměstnancům zaměstnavatelem.

Účtová skupina 53 – Daně a poplatky

V této účtové skupině se zaznamenávají daně silniční, daň z nemovitých věcí, ostatní daně a poplatky. (Hauzarová, © 2017)

Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady

Podle Hinke a Bárkové (2017, s. 97) je tato účtová skupina docela různorodá a zahrnuje náklady na prodej majetku společnosti, dary, smluvní a ostatní úroky, pokuty a penále, odpis pohledávek, zmařené investice a manka a škody.

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

Jak již z názvu vyplývá účtují se na tuto účtovou skupinu odpisy dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku, změny stavu rezerv podle zvláštních právních předpisů, náklady na přípravu a záběh nové výroby, náklady na dlouhodobou propagaci a opravné položky k majetku, zásobám a pohledávkám. (Mrkosová, 2018, s. 244, 245)

Účtová skupina 56 – Finanční náklady

Podle Hauzarové (© 2017) se v účtové skupině 56 zaznamenávají úbytky krátkodobých a dlouhodobých, majetkových a dluhových cenných papírů při prodeji. Dále se zde řadí úroky vůči bankovním institucím z krátkodobých i dlouhodobých úvěrů, včetně úroků z prodlení, rozdíl mezi sníženou reálnou hodnotou majetkových cenných papírů a jejich pořizovací cenou, mimořádné finanční náklady, rozdíl mezi pořizovací cenou dluhových papírů a jmenovitou hodnotou těchto dluhových papírů, náklady z derivátových operací, které se účtují

ke konci rozvahového dne a jedná se o snížení reálné hodnoty zakoupených derivátů nebo o zvýšení reálné hodnoty prodaných derivátů na trhu. Také se zde účtují poplatky související s vedením účtů u bank, spořitelních a úvěrových družstev, pojistné, depozitní poplatky a banka a škody na finančním majetku.

Účtová skupina 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

V této účtové skupině se účtují změny stavu rezerv související s finančním hospodářským výsledkem a opravné položky v případě snížení hodnoty aktiva přechodného stavu. (Hauzarová, © 2017)

Účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

Tato účtová skupina je používána pro zaznamenávání přírůstků a úbytků zásob vytvořených vlastní činností například změna stavu nedokončené výroby, polotovarů a výrobků a aktivace materiálu a zboží, vnitropodnikových služeb, dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku. (Mrkosová, 2018, s. 246)

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

Mrkosová (2018, s. 247) uvádí, že na tuto účtovou skupinu se účtuje daň z příjmů splatná, ale i daň z příjmů odložená a nákladové položky převedené mezi jednotlivými činnostmi.

3.2 Výnosy

Hinke a Bárková (2017, s. 96) definují výnosy jako ekonomický přírůstek užitků v průběhu účetního období, který se vytváří běžnou činností účetní jednotky, má za následek zvýšení vlastního kapitálu, a to bez přičinění příspěvků vlastníků.

Knápková, Pavelková, Remeš a Šteker (2017, s. 40) výnosy stanovují jako peněžní částky, které společnost získala ze všech svých činností za určité účetní období, a to i v případě, že v tomto období nedošlo k jejich inkasu.

Mrkosová (2018, s. 48) uvádí jako nejčastěji se vyskytující výnosy tržby za vlastní výrobky, tržby za zboží, tržby za služby, tržby z prodeje majetku, úroky a kurzové zisky.

3.3 Druhy výkazu zisku a ztráty

Knápková, Pavelková, Remeš a Šteker (2017, s. 41) zmiňují, že výkaz zisku a ztráty může být vytvořen v druhovém nebo účelovém členění.

3.3.1 Druhové členění

Toto členění nákladů sleduje jejich povahu. Přesněji jaké druhy nákladů byly využity, například odpisy, mzda, spotřeba materiálu. Jednotlivé druhy nákladů se v průběhu daného období promítají do výkazu zisku a ztráty pomocí výsledkových účtů podle hlediska času, tedy v okamžiku vynaložení bez ohledu na účel vynaložení. Ve výkazu jsou využívány účty upravující náklady, účet aktivace a změna stavu zásob vlastní výroby, z důvodu zajištění shody mezi náklady a výnosy. (Knápková, Pavelková, Remeš a Šteker, 2017, s. 41)

Popesko a Papadaki (2016, s. 32) dále uvádějí, že je toto členění typické pro finanční účetnictví, které pracuje s náklady jako s využitými externími zdroji. Druhové členění nákladů umožňuje určovat množství materiálových nákladů, není ale možné rozlišit, jestli se jedná o materiál využitý jako součást výrobku nebo o režijní materiál. U osobních nákladů nejde přímo rozlišit, jaký díl nákladů je představován náklady osob, které se přímo podílejí na tvorbě výrobků, služeb a jaký díl je představován výkony režijních pracovníků. U odpisů není možné rozlišit, jestli se odpisuje výrobní stroj nebo kancelářský nábytek a tak dále. Z těchto důvodů je pro účetní jednotky důležité rozdělení nákladů i z jiného hlediska v případě tvorby kalkulace či hlubších manažerských analýz.

3.3.2 Účelové členění

Šteker a Otrusinová (2016, s. 209) definují účelové členění jako členění, které sleduje důvod vzniku nákladů, tedy za jakým účelem byly tyto náklady vynaloženy. Ve výkazu zisku a ztráty jsou tyto náklady zaznamenány až v okamžiku vykázání výnosů, k jehož dosažení přispěly. Tyto náklady se podle nich občas nazývají náklady na výkon, jelikož je možné je kalkulovat na jednotlivý výrobek. Náklady, které většinou nejdu přiřadit k určitému výkonu a jsou tedy ve výkazu zisku a ztráty zaznamenány až v období, ve kterém byly vynaloženy, jsou náklady na správu a odbyt. To je důvod proč se výkaz zisku a ztráty v účelovém členění odlišuje od výkazu zisku a ztráty v druhovém členění v provozní oblasti. Účetní jednotky většinou využívají druhové členění výkazu zisku a ztráty, přestože je účelové členění pro účetní jednotky vhodnější, a to z důvodu jednoduchosti druhového členění.

4 ÚVOD DO DAŇOVÉ PROBLEMATIKY

Podle Zajíčkové, Boháče a Večeři (2012, s. 34) si stát stanovuje právo na určitý podíl hodnot vyprodukovaných jeho občany. Pomocí právních norem reguluje velikost příjmů státu a zároveň také stanovuje míru podílení se občanů na produkci zdrojů a financování potřeb státu ve veřejném zájmu.

4.1 Základní pojmy

4.1.1 Daň

Dvořáková, Pitterling a Skalická (2018, s. 1) uvádějí, že české právo v současné době nemá v žádném působném právním předpise ustanovení, které by pojem daň vymezilo obecně a jednotně tak, aby bylo možné tuto definici využívat v rámci celého právního řádu.

Široký (2016, s. 11) dále zmiňuje, že je možné nalézt velké množství definic daně u různých autorů. Vymezení definice pojmu daně se odvíjí od oblasti, ve které tvůrce publikace působí, například oblast ekonomická, právnícká, jedná-li se o daňového teoretika nebo daňového poradce.

Podle Klimešové (2018, s. 11) je většinou daň definovaná jako zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu, která je povinná, neúčelová, neekvivalentní, nenávratná a pravidelná.

4.1.2 Daňový subjekt

„Daňový subjekt je osoba povinná odvádět nebo platit daň.“ (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015, s. 11)

Vančurová a Láchová (2018, s. 14, 15) uvádějí rozdělení daňových subjektů na plátce daně a poplatníky. Daňový subjekt – poplatník je ten subjekt, jehož příjem či majetek je podroben dani. Daňový subjekt – plátce je ten subjekt, který musí ze zákona odvést daň do veřejného rozpočtu, kterou vybral od jiných subjektů či sraženou jiným poplatníkům pod svojí majetkovou odpovědností.

4.1.3 Předmět daně

Předmětem daně se myslí veličina, ze které se vybírá daň. Předměty daně můžeme rozčlenit na hlavu, majetek, důchod a spotřebu. Daň z hlavy je nejstarší daň, kde je předmětem osoba tedy hlava. Velmi starými daněmi jsou také majetkové daně a daně ze spotřeby. Nejmladšími

ze zmíněných předmětů daní jsou důchodové daně neboli daně z příjmů. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 16-18)

4.1.4 Základ daně

Zajíčková, Boháč a Večeř (2012, s. 31) tvrdí, že základ daně je považován autory za základní prvek struktury daní. Bezpochyby má co dočinění s předmětem daně a je s ním velmi často zaměňován.

Ptáčková Mísařová a Otavová (2015, s. 12) definují základ daně jako základnu, shodnou s předmětem daně, formulovanou v měrných jednotkách fyzických či peněžních a upravenou podle daňových zákonů. Pomocí základu daně a sazby daně se vypočítá daňová povinnost.

4.1.5 Sazba daně

Vančurová a Láchová (2018, s. 24) definují sazbu daně jako postup, za pomoci kterého se zjistí základní částka daně ze základu daně sníženého o odpočty.

4.1.6 Zdaňovací období

Zdaňovací období je časový úsek, za který se určuje základ daně a výše daňové povinnosti. Zjednodušeně je to období, za které se hradí daň. (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015, s. 13)

4.2 Daňový systém České republiky

Klimešová (2018, s. 14) uvádí, že daňovým systémem se myslí souhrn všech daní, které v určitém státě existují. Zabezpečuje dodržování jednotlivých funkcí daní, jelikož každá daň v daňové soustavě se chová rozdílně a jiným způsobem zaručuje splnění požadavků klade- ných na daňovou soustavu.

Vančurová a Láchová (2018, s. 51) upřesňují, že daňový systém zahrnuje také jednotlivé vztahy a pravidla mezi daněmi, podle kterých se tyto daně vybírají.

4.2.1 Přímé daně

Podle Širokého (2016, s. 25) je tento typ daní přímo vyměřený poplatníkovi podle jeho pří- jmu nebo majetku a očekává se, že jejich hodnota jde na úkor důchodu člověka, který se jim nemůže vyhnout a také nemůže jejich díl převést na jiný subjekt. Tyto daně jsou adresné a berou v potaz majetkovou nebo příjmovou situaci dané osoby.

Stručnější definici uvádí Ptáčková Mísařová a Otavová (2015, s. 13), podle kterých jsou přímé daně typické tím, že daňový subjekt plátce a poplatník je jedna osoba.

Ptáčková Mísařová s Otavovou (2015, s. 13) řadí mezi přímé daně v České republice daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň silniční, daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Vančurová s Láchovou (2018, s. 59) mají rozdělení přímých daní podobné, ale liší se v tom, že mezi tyto daně nezařazují silniční daň.

4.2.2 Nepřímé daně

Široký (2016, s. 26) definuje nepřímé daně jako daně, které jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb a zdanění probíhá v době nákupu nebo spotřeby daného zboží, služby. Jedná se o neadresné daně.

Rozdílnou definici zmiňují Ptáčková Mísařová a Otavová (2015, s. 13), kdy podle nich jsou nepřímé náklady typické tím, že daňový subjekt plátce a poplatník jsou dvě různé osoby.

Vančurová a Láchová (2018, s. 62) řadí mezi nepřímé daně daň z přidané hodnoty, daně spotřební, cla, energetické daně a silniční daň. Na druhou stranu Ptáčková Mísařová a Otavová (2015, s. 13) uvádějí pouze daň z přidané hodnoty, spotřební daň a ekologické daně.

4.2.3 Ostatní daňové příjmy

Podle Vančurové a Láchové (2018, s. 64) nelze u těchto příjmů jednoznačně určit, jestli patří mezi přímé daně nebo daně nepřímé. Většina z těchto příjmů má spíše doplňkovou povahu.

Kubátová (2018, s. 21) mezi ostatní daňové příjmy řadí příspěvky na sociální pojištění, příspěvky na zdravotní pojištění a místní poplatky v České republice. Dále uvádí, že někteří autoři považují příspěvky na sociální nebo zdravotní pojištění za přímé nebo nepřímé daně, jiní je do těchto kategorií nezahrnují.

Vančurová s Láchovou (2018, s. 64, 65) mezi ostatní daňové příjmy zahrnují:

- Pojistné na sociální pojištění - tento příjem má mezi daněmi specifické postavení a vybírá-li se do veřejného rozpočtu nebo do státních fondů, splňuje tím všechny základní vlastnosti daně. Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti v sobě nese platbu pojistného na nemocenské pojištění, pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.
- Pojistné na veřejné zdravotní pojištění – tento příjem má také vlastnosti veřejného příjmu, přestože se vybírá zdravotními pojišťovnami.

5 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Kubátová (2018, s. 186, 187) uvádí existenci názoru, že daň z příjmů právnických osob nemá ekonomické opodstatnění a to z důvodu toho, že všechny zisky společností se nakonec přetransformují na osobní důchody fyzických osob a podléhají osobní důchodové dani.

Široký (2016, s. 61) prezentuje také opačný pozitivní názor na daň z příjmů právnických osob, který vychází z toho, že hlavně velké společnosti jsou právní jednotkou s vlastním rozhodováním, mají také zdanitelnou kapacitu a mají vliv na ekonomické procesy.

5.1 Poplatníci daně

Marková (2019, s. 20) uvádí, že poplatníkem daně z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je:

- a) *„právnická osoba,*
- b) *organizační složka státu,*
- c) *podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,*
- d) *podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,*
- e) *fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,*
- f) *svěřenský fond podle občanského zákoníku,*
- g) *jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem,*
- h) *fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu.“*

Klimešová (2018, s. 125) uvádí pojem daňový rezident, což je poplatník s daňovou povinností, jehož sídlo nebo místo vedení je na území České republiky a jehož příjmy vycházejí ze zdroje v tuzemsku. Dále uvádí pojem daňový nerezident, což je poplatník, který nemá sídlo na území České republiky, nebo to o něm určí mezinárodní smlouvy a má daňovou povinnost vztahující se jen na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Na druhou stranu Vančurová s Láchovou (2018, s. 95) definují daňového rezidenta jako subjekt s neomezenou daňovou povinností. To znamená, že jak příjmy z území České republiky, tak i příjmy ze zahraničí podléhají dani z příjmů právnických osob.

Pelc a Pelech (2018, s. 189) zmiňují, že na základě ustanovení daňového zákona je poplatníkem jenom subjekt, který má daňovou povinnost v konkrétní věci, a ne i jeho zaměstnanec nebo osoba, která pro něj vykonává pracovní poměr.

5.2 Předmět daně

Klimešová (2018, s. 126) uvádí, že všechny příjmy z činnosti podniku a z nakládání s veškerým majetkem jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, pokud to zákon nestanoví jinak.

Marková (2019, s. 21) vyjmenovává následující příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob podle § 18 odstavce 2:

- Příjmy dosažené nabytím akcií,
- Příjmy dosažené s vydáním pohledávky u poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby na základě zvláštního zákona,
- Příjmy vycházející z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou Česká republika musí zaplatit, nebo z titulu urovnání věci před Evropským soudem pro lidská práva podle smíru nebo jednostranného prohlášení vlády ve výši, kterou musí Česká republika zaplatit,
- Příjmy zdravotní pojišťovny vycházející v různých formách vyjmenovaných v zákoně,
- Příjmy společenství vlastníků jednotek.

5.3 Osvobození od daně

Podle Pelce a Pelecha (2018, s. 217) jsou další skupinou příjmů právnických osob příjmy, které dani z příjmů právnických osob podléhají, tedy jsou předmětem daně, ale jsou od ní osvobozeny.

Klimešová (2018, s. 126-128) upřesňuje, že jsou tyto osvobozené příjmy vyjmenovány v § 19 zákona o daních z příjmů. Zejména potom je vztahům a transferům mezi mateřskými a dceřinými společnostmi v této souvislosti přiřazen mimořádný význam. Dále uvádí výčet příjmů, které jsou zejména od této daně osvobozeny:

- Příjmy vycházející z odpisu dluhů při oddlužení nebo reorganizaci,
- Uvedené úrokové příjmy poplatníků v § 17 odstavci 4,
- Podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání,

- Na základě smlouvy o převodu zisku nebo na základě ovládací smlouvy převáděný zisk řídicí nebo ovládající osobě, jde-li o příjmy vycházející od dceřiné společnosti mateřské společnosti,
- Bezúplatný příjem vlastníka jednotky v podobě zaplacení nákladů na správu domu a pozemku vlastníkem jiné jednotky v téže domě nebo osobou, která se stane vlastníkem nově postavené jednotky v tomtéž domě.

5.4 Základ daně

Dvořáková, Pitterling a Skalická (2018, s. 77, 78) zmiňují, že pro odhalení základu daně z příjmů právnických osob se vychází většinou z účetnictví, přesněji z výsledku hospodaření, který se stanoví jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Tento hospodářský výsledek je samozřejmě, na základě pravidel zákona o daních z příjmů, upravován na základ daně. Transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob poplatníkům dělá potíže. Zjištěný výsledek hospodaření vypočítaný podle zákona o účetnictví není a nemůže být srovnáván se základem daně. Účetnictví a daňová pravidla totiž sledují v tomto ohledu rozdílné cíle. Účetnictví má zobrazovat skutečnosti o finanční a ekonomické situaci poplatníka věrně a poctivě, na druhou stranu daňová pravidla mají za cíl vybrat daň.

5.4.1 Úpravy základu daně

Podle Dvořákové, Pitterlinga a Skalické (2018, s. 81, 82) se úprava základu daně provádí mimoúčetně, tedy prostřednictvím jednotlivých řádků v daňovém priznání, a vychází z pravidel na základě zákona o daních z příjmů § 23 až § 33. Výsledek hospodaření se upravuje o položky zvyšující nebo snižující výsledek hospodaření.

Ptáčková Mísařová a Otavová (2015, s. 123) vyjmenovávají následující položky zvyšující hospodářský výsledek:

- Zaúčtované účetní náklady, které jsou nedaňovými náklady,
- Zdanitelné výnosy, které nejsou zaúčtované:
 - Mezi spojenými osobami rozdíl smluvních cen,
 - Nepeněžní příjmy, které jsou nezaúčtované,
 - Dodanění závazků, které nejsou uhrazeny,
 - Výnosy zaúčtované chybně.

Pelc a Pelech (2018, s. 239) uvádějí, že položky, které jsou nezdanitelné a jsou ze zdanění vyloučeny, jsou položky snižující základ daně. Jedná se o výdaje, které nejsou daňovými výdaji, nejedná se tedy o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nebo tyto výdaje nesouvisejí s nabytím zdanitelných příjmů.

Podle Ptáčkové Mísařové a Otavové (2018, s. 124) jsou položkami snižující hospodářský výsledek:

- Zaúčtované účetní výnosy, které jsou nedaňovými výnosy,
- Daňové náklady, které nejsou zaúčtované.

5.5 Sazba daně

Pelc a Pelech (2018, s. 245, 246) prezentují daňovou sazbu jako podíl daně, který připadá na základ daně. Sazba daně z příjmů právnických osob je v procentech a toto procento nereaguje na změnu základu daně, tedy je tato sazba lineární. Při odlišných základech daní sazba daně necharakterizuje daňové zatížení. Tato sazba je lineární také proto, aby se omezily daňové úniky dělením společností a tím také snižování základu daně.

Ptáčková Mísařová a Otavová (2015, s. 130) zmiňují, že na základě § 21 zákona o daních z příjmů je sazba daně z příjmů právnických osob 19 % z daňového základu zaokrouhleného na tisíce Kč dolů.

Klimešová (2018, s. 135) uvádí i jiné sazby podle zákona o daních z příjmů. U základního investičního fondu je sazba 5 %. U fondu penzijní společnosti nebo u instituce penzijního pojištění je sazba 0 %. Výjimkou je penzijní společnost nebo obdobná společnost obhospodařující fondy podobné fondům penzijního pojištění. Na samostatný základ daně na základě § 20b zákona o daních z příjmů se vztahuje sazba daně 15 %. Zvláštní sazba, nebo také srážková daň na základě § 36 zákona o daních z příjmů je ve výši 5 % a 15 %.

Podle Jánošíkové a kolektivu (2018, s. 116) příjem podléhající srážkové dani není zpravidla zahrnován do celkového ročního příjmu pro výpočet daně v daňovém přiznání. Skutečností je, že odvod daně neprovádí poplatník, ale plátce. Daňovým základem pro zvláštní sazbu je jenom příjem bez výdajů, pokud nestanoví zákon jinak.

5.5.1 Sazby v Evropě

Na sazby daně z příjmů právnických osob se vztahuje ostrá mezinárodní konkurence, protože se mohou společnosti rozhodovat o svém sídle a místě podnikání i na základě daňových

podmínek. V zemích evropské patnáctky od roku 1995 do roku 2012 klesla průměrná sazba daně z 38 % na 24 %. (Kubátová, 2018, s. 195)

Na začátku roku 2018 byla, stejně jako v roce 2017, průměrná sazba daně z příjmů právnických osob v Evropské unii 21,9 %. Silně klesající sazba byla výrazně zpomalena od roku 2009 z důvodu předcházející ekonomické krize. (European commission, 2018, s. 34)

Tabulka 1: Sazba daně z příjmů právnických osob ve vybraných státech (vlastní zpracování dle European commission, 2018, s. 36)

(v %)	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Belgie	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	29,6
Bulharsko	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Česká republika	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Dánsko	25,0	25,0	24,5	23,5	22,0	22,0	22,0
Estonsko	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Finsko	24,5	24,5	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Francie	36,1	38,0	38,0	38,0	34,4	34,4	34,4
Holandsko	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Chorvatsko	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,0	18,0
Irsko	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Itálie	31,3	31,3	31,3	31,3	31,3	27,8	27,8
Kypr	10,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Litva	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Lotyšsko	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	20,0
Lucemburk	28,8	29,2	29,2	29,2	29,2	27,1	26,0
Maďarsko	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	10,8	10,8
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Německo	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2
Polsko	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Portugalsko	31,5	31,5	31,5	29,5	29,5	29,5	31,5
Rakousko	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Rumunsko	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Řecko	20,0	26,0	26,0	29,0	29,0	29,0	29,0
Slovenská republika	19,0	23,0	22,0	22,0	22,0	21,0	21,0
Slovinsko	18,0	17,0	17,0	17,0	17,0	19,0	19,0
Španělsko	30,0	30,0	30,0	28,0	25,0	25,0	25,0
Švédsko	26,3	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0
Velká Británie	24,0	23,0	21,0	20,0	20,0	19,0	19,0
Island	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Norsko	28,0	28,0	27,0	27,0	25,0	24,0	23,0
Průměr EU-28	22,9	23,2	22,9	22,8	22,5	21,9	21,9
Průměr EA-19	24,3	25,0	24,7	24,6	24,3	24,1	24,1

5.6 Slevy na dani

Daň z příjmů je možné snížit o slevy stanovené v § 35, § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů. Mezi slevy řadíme zaměstnávání pracovníků s odlišnou pracovní schopností na základě míry postižení pracovníka, kterého zaměstnáváme nebo podle podílu těchto zaměstnaných pracovníků na celkovém množství zaměstnanců nebo poskytnutí příslibu investiční pobídky na základě zákona o investičních pobídkách. (Jánošíková a kolektiv, 2018, s. 113)

Vančurová s Láchovou (2018, s. 147) dále upřesňují, že u slevy na zaměstnance se zdravotním postižením je výše slevy 18 000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance se zdravotním postižením a v případě těžšího zdravotního postižení se sleva zvyšuje na 60 000 Kč. Tyto hodnoty platí, pokud má zdaňovací období 12 měsíců.

Klimešová (2018, s. 156) uvádí, že na základě investiční pobídky podle zákona o daních z příjmů § 35a a § 35b si může poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky na základě zvláštního právního předpisu a který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání a je zaregistrován jako poplatník k dani z příjmů, jestliže splnil všeobecné podmínky určené zvláštním právním předpisem i zvláštní podmínky určené zákonem o daních z příjmů, uplatnit slevu na daň z titulu investiční pobídky. Sleva z investiční pobídky je velice podstatná, jelikož poplatník neplatí žádnou daň z příjmů po dobu deseti let, pokud tuto slevu aplikuje úplně.

5.7 Placení daně

Výpočet daně z příjmů je povinen uvést poplatník v daňovém přiznání. Daňové přiznání právnické osoby podávají do tří měsíců po ukončení zdaňovacího období. Nicméně právnické osoby, na které se vztahuje povinný audit, podávají daňové přiznání až do šesti měsíců po ukončení zdaňovacího období. Pokud je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, daňové přiznání se podává do 1. dubna, resp. do 1. července. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 148)

Vančurová a Láchová (2018, s. 148) dále prezentují poslední den lhůty pro podání daňového přiznání jako součást dne splatnosti daně z příjmů. Částka, kterou musí poplatník uhradit, se snižuje v první řadě o uhrazené zálohy, které byly splatné v určitém zdaňovacím období.

5.7.1 Zálohy na daň

Podle Dvořákové, Pitterlinga a Skalické (2018, s. 31) se daň z příjmů velice zřídka hradí jedinou splátkou. Zákon o daních z příjmů § 38a určuje kdo je povinen platit zálohy, v jaké výši a v jakých termínech.

Zálohy na daň z příjmů se hradí během zálohového období, což je období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro odevzdání daňového přiznání za předešlé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro odevzdání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. (Marková, 2019, s. 54)

Vančurová s Láchovou (2018, s. 148) poznamenávají, že výše a četnost zálohy vyplývá z poslední známé daňové povinnosti. Poslední známá daňová povinnost je výše daně, kterou vypočítal poplatník v daňovém přiznání, a to se začátkem účinnosti od následujícího dne po posledním dni lhůty pro odevzdání daňového přiznání.

5.8 Zdaňovací období

Podle Dvořákové, Pitterlinga a Skalické (2018, s. 15) zákonodárce určil zdaňovací období, aby se daň nemusela odvádět hned po tom, co obdrží daňový subjekt příjem, který podléhá dani.

Pelc a Pelech (2018, s. 247) říkají, že účetním obdobím je převážně nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců, podle zákona o účetnictví v § 3 odstavci 2. Účetním obdobím se myslí kalendářní rok nebo hospodářský rok. Hospodářským rokem se rozumí účetní období, které začíná prvním dnem rozdílného měsíce, než je leden. Je možné, aby bylo účetní období kratší nebo delší než 12 měsíců a to v případě, že toto účetní období bezprostředně předchází změně účetního období.

6 DAŇOVĚ UZNATELNÉ A NEUZNATELNÉ NÁKLADY

Uvírová (© 2013) ve svém článku uvádí, že každý, kdo vede účetnictví, by si měl pamatovat, že pokud mají být náklady (výdaje) prokázány jako daňově uznatelné, musí splnit čtyři základní pravidla:

- Tyto náklady souvisí s dosažením příjmů,
- Evidují se,
- Jsou prokazatelné,
- Nejsou zákonem o daních z příjmů vyloučeny.

Podle Hnátka a Zámka (2018, s. 7) je v praxi nejčastěji řešena právě problematika daňové uznatelnosti nákladů. V § 24 odstavci 1 zákona o daních z příjmů je podle něj zahrnuto základní pravidlo, ze kterého je dobré vycházet při uplatňování daňových nákladů (výdajů). V následujícím odstavci 2 § 24 zákona o daních z příjmů je pak příkladný seznam daňově uznatelných nákladů. Některé daňově neuznatelné náklady (výdaje) jsou pak definovány v § 25 odstavci 1 zákona o daních z příjmů.

Kubátová (2018, s. 190) uznává, že daňově uznatelné náklady vystihují neodmyslitelnou část daňového zákona. Základ daně je ovlivněn tím, jak je možné započítat výdaje na pracovní cesty, na pracovní a sociální podmínky pracovníků, jakým způsobem se oceňují zásoby, jaké je možno odečíst úroky, jestli se vylučují ze zdanění reinvestované kapitálové výnosy a další. U některých nákladů se uznává plná výše, u jiných jen výše do určitého limitu daného zákonem a částka uhrazená nad tento limit je placena ze zisku po zdanění.

Podle Pitterlinga (2010, s. 11) se poplatník obrací na zákon o daních z příjmů a snaží se najít svůj konkrétní náklad, přesněji jeho uznatelnost v daňových nákladech. Velmi často hledá poplatník zbytečně, jelikož zákon o daních z příjmů neobsahuje žádný universální seznam všech nákladů, které se nachází na hraně posouzení.

Konkrétní příklady uznatelných nákladů (výdajů) vybraných Dvořákovou, Pitterlingem a Skalickou (2018, s. 132) ze zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 2 jsou zejména:

- Odpisy hmotného majetku na základě podmínek zákona o daních z příjmů,
- Zůstatková cena hmotného majetku za podmínek podle zákona o daních z příjmů,
- Pojistné hrazené poplatníkem za podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů,

- Pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem z mezd zaměstnanců podle zvláštních právních předpisů,
- Pachtovné a nájemné,
- Úplata u finančního leasingu v případě splnění určených podmínek,
- Pokud byly zaplacený, tak daň z nabytí nemovitých věcí a daň z nemovitých věcí,
- Rezervy a opravné položky,
- Výdaje na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců,
- Škody vzniklé v důsledku živelných pohrom.

Daňově neuznatelné náklady podle § 25 odstavce 1 zákona o daních z příjmů pak jsou například:

- Náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku z důvodu odpisování tohoto majetku,
- Náklady na zvýšení základního kapitálu,
- Pořizovací cena cenného papíru kromě výjimek uvedených v § 24,
- Pojistné hrazené za člena statutárního orgánu,
- Podíly na zisku, které byly vyplaceny,
- Penále, úroky z prodlení a pokuty kromě položek uvedených v § 24,
- Nepeněžní příspěvky poskytované zaměstnanci zaměstnavatelem, jako jsou například kulturní pořady, zájezdy, sportovní akce, knihy a další,
- Manka a škody, které přesahují náhrady,
- Technické zhodnocení,
- Nealkoholické nápoje poskytnuté zaměstnancům od zaměstnavatele ke spotřebě na pracovišti. (Marková, 2019, s. 38-40)

Podle Sedlákové a Mirčevské (2018, s. 5) nelze náklad zahrnout do daňových nákladů, pokud daňový subjekt neprokáže výši nákladu a jeho souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ze samostatné činnosti.

6.1 Vybrané nákladové položky

6.1.1 Reklama, propagace a reklamní předměty

Kout a Líbal (2017, s. 175) uvádí, že podnikatelé podporují svoji činnost velmi často také reklamou v podobě nejrůznějších reklamních předmětů jako jsou propisovačky, zapalovače, čepice, trička, plátěné tašky, kalendáře apod. U těchto předmětů je velmi důležité rozlišit, zda se jedná o daňově uznatelné nebo neuznatelné náklady.

Za dar se podle zákona o daních z příjmů nepovažuje reklamní a propagační předmět, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje částku 500 Kč, není předmětem spotřební daně s výjimkou tichého vína a je opatřen obchodní firmou, ochrannou známkou poskytovatele nebo názvem propagované služby nebo zboží. Do limitní částky 500 Kč je potřeba započítat i eventuální náklady na potisk a obal reklamních předmětů. Množství a vzhled reklamních a propagačních předmětů není nijak speciálně stanoveno. (Hnátek, 2019, s. 191, 192)

Podle Sedlákové a Mirčevské (2018, s. 271) je náklad vynaložený na reklamu nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu se zákonem o daních z příjmů § 24 odstavec 1. Příkladem mohou být zlevněné zboží či služby, zboží určené jako výhra při reklamní soutěži nebo reklamním slosování, vzorky zboží určené k ochutnávkám, náklady na pronájem salonků, propagační materiály, odborné časopisy zaslané případným novým předplatitelům zdarma a další.

Hnátek (2019, s. 192, 193) dodává, že vzorky jsou součástí všeobecných nákladů u podnikání, nelze je považovat za dary, protože při bezúplatném poskytnutí vzorku se očekává protiplnění ve formě nákupu vzorového zboží. Vzorky také nemají stanovený hodnotový limit pro jejich daňovou uznatelnost.

6.1.2 Manka a škody

Kout a Líbal (2017, s. 164, 166) uvádějí, že při zaúčtování pojistných událostí dochází běžně k chybnému vyhodnocení, jestli určitá událost je nebo není z pohledu účetního a daňového škodou. Podle zákona o daních z příjmů je považován za škodu případ, při kterém dojde u vlastního majetku společnosti k takové události, která vede k vyřazení majetku. Zákon o daních z příjmů dále omezuje uplatnění škody jako daňového nákladu jedině do výše náhrady od pojišťovny či udělené zaměstnanci. Daňovým nákladem v plné výši je:

- Škoda zaviněná živelnou pohromou,
- Škoda zaviněná neznámým pachatelem,
- V důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy zvýšení výdajů.

Podle ustanovení § 24 odstavce 10 zákona o daních z příjmů se pro účely zákona o daních z příjmů za živelnou pohromu považují výbuch a nezaviněný požár, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, záplava a povodeň, krupobití, sesouvání půdy, sesuvy půdy a skalní zřícení, jestliže k nim nedošlo z důvodu průmyslového nebo stavebního provozu, sesun nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující minimálně 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseizmické účinky zemětřesení. (Hnátek, 2019, s. 217)

Hnátek (2019, s. 101) uvádí definici manka, které se zjišťuje v případě inventarizace a na základě ustanovení zákona o daních z příjmů § 25 odstavce 2 se jím rozumí inventarizační rozdíl v případě, že skutečný stav je nižší než stav účetní.

Sedláková a Mirčevská (2018, s. 212) dále vyjmenovávají případy, u kterých se nejedná o daňově uznatelné náklady podle § 25:

- Technologické a technické úbytky a úbytky vytvořené rozprachem, sesycháním během technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků,
- Úbytek zboží v maloobchodním prodeji a
- Nezaviněná smrt zvířat, která nejsou hmotným majetkem.

Daňovým nákladem může být manko ve dvou případech:

- Daňový subjekt dostane za manko náhradu nebo
- Manko je do výše normy. (Hnátek, 2019, s. 101, 102)

Podle Hnátky (2019, s. 99) poplatníkům umožňuje zákon o daních z příjmů uplatnit výši likvidovaných zásob v daňově uznatelných nákladech. Likvidace zásob, která je prokazatelná, není z hlediska zákona o daních z příjmů brána jako škoda. Na základě § 24 odstavce 2 písmene z) jsou daňově uznatelné náklady vzniklé na základě prokazatelně vykonané likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků. Výjimka je u léků, léčiv a potravinářských výrobků, kdy se za prokazatelně provedenou likvidaci berou zásoby, které nelze dle zvláštních právních předpisů uvést nadále do oběhu. Jedná se například o potraviny s prošlým datem použitelnosti nebo zásoby, které jsou po-

škozené, deformované či znečištěné. Poplatník je dále povinen vypracovat protokol k prokázání likvidace, ve kterém uvede důvody likvidace, způsob likvidace, čas a místo provedení likvidace, specifikaci zásob likvidace, způsob naložení se zlikvidovanými zásobami a zodpovědné pracovníky.

Sedláková a Mirčevská (2018, s. 96) dále uvádějí, že daňově uznatelnými náklady jsou i náklady, které jsou přímo spojené se samotnou likvidací zásob.

6.1.3 Pokuty, penále a úroky z prodlení

Smluvní pokuty a úroky z prodlení jsou náklady a taktéž výnosy, které se v účetnictví musí vykazovat do účetního období, se kterým časově a věcně souvisí, přičemž ovlivňují základ daně z příjmů pouze v případě, že byly zaplacený. (Kout a Líbal, 2017, s. 179)

Kromě zaplacených smluvních pokut a sankcí jsou ostatní penále, úroky z prodlení a pokuty, úroky z posečkání částky daní a cel daňově neuznatelnými náklady podle § 25 odstavce 1 písmene f). Jedná se zejména o:

- Pokuty za pozdní podání daňového přiznání,
- Penále z doměřené daně,
- Úrok za pozdní platbu daně,
- Pokuta za porušení mlčenlivosti,
- Pokuta pořádková,
- Pokuty za přestupky a správní delikty,
- Penále za pojistné na sociálním zabezpečení a zdravotní pojištění, které bylo pozdě zaplaceno,
- Pokuty za nesplnění či porušení povinností zaměstnavatele. (Hnátek, 2019, s. 170, 171)

6.1.4 Nápoje spotřebované na pracovišti

Kout a Líbal (2017, s. 191-194) uvádějí, že na základě daně z příjmů mohou být nápoje spotřebované na pracovištích rozděleny na ochranné nápoje, pitnou vodu a nealkoholické nápoje. Nařízení vlády č. 361/2007 Sb. stanovuje rizikové faktory pro poskytování ochranných nápojů na zátěž teplem a zátěž chladem. Poskytování ochranných nápojů je za podmínek stanovených v § 24 odstavci 2 písmeni j) bodu 1 daňově uznatelným nákladem. Zajištění pitné vody je daňově uznatelným nákladem na základě stejného ustanovení.

Od roku 2008 nelze do daňově uznatelných nákladů zařadit poskytnuté nealkoholické nápoje podle § 25 odstavce 1 písmene zm) zákona o daních z příjmů. (Sedláková a Mirčevská, 2018, s. 102) Za nealkoholické nápoje jsou považovány sycené nápoje, nejrůznější kolové nápoje a jiné limonády, minerálky, džusy, kávy, čaje a další. (Kout a Líbal, 2017, s. 194)

6.1.5 Závodní stravování

Kout a Líbal (2017, s. 195, 196) zmiňují, že příspěvek na stravování zaměstnanců je nejčastějším zaměstnaneckým benefitem. Na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 2 písmene j) bodu 4 jsou daňově uznatelnými náklady výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců, přesněji náklady vynaložené na provoz vlastního stravovacího zařízení, s výjimkou hodnoty potravin či příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů do určených limitů. Stravování zajištěné prostřednictvím jiného subjektu je stravování smluvně zabezpečené zaměstnavatelem v odlišném zařízení než ve vlastním nebo ve vlastním zařízení pronajatém na základě nájemní smlouvy, také stravování zajišťované prostřednictvím elektronických karet v případě dodržení zákonem stanovených podmínek.

Hnátek (2019, s. 268) dále říká, že příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů je dovážení stravy či poskytování stravenek a tyto příspěvky jsou poskytované až do výše 55 % ceny jednoho jídla během jedné směny, maximálně 70 % stravného vymezeného zákonem pro zaměstnance.

Stravování ve vlastním stravovacím zařízení je také stravování zabezpečené jiným subjektem ve vlastním stravovacím zařízení. (Sedláková a Mirčevská, 2018, s. 298)

6.1.6 Spotřeba pohonných hmot

Na základě § 24 odstavce 2 písmene k) bodu 1 zákona o daních z příjmů je spotřeba pohonných hmot daňově uznatelná u automobilů zahrnutých v obchodním majetku v prokázané výši. Podobně to platí i pro automobily pořízené prostřednictvím finančního leasingu, pro automobily v nájmu nebo užívané na základě smlouvy o výpůjčce uzavřené s věřitelem na stanovenou dobu. Mohou být uplatněny jedině skutečně nakoupené pohonné hmoty doložené příslušnými nákupními doklady. Rozhodující nejsou údaje o skutečné spotřebě zaznamenané v technickém průkaze vozidla. (Hnátek, 2019, s. 21)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 CHARAKTERISTIKA ZVOLENÉ SPOLEČNOSTI

Analyzovaná společnost je po celou praktickou část označována jako zvolená nebo vybraná společnost, z důvodu přání anonymity ze strany vedení společnosti. Zdroje pro vypracování této části byly čerpány z webových stránek vybrané společnosti a z jejich interních dokumentů.

7.1 Základní informace o společnosti

Zvolená společnost existuje na trhu již více jak 60 let, přesněji od roku 1956. Jedná se o velkou akciovou společnost nacházející se v Moravskoslezském kraji, která je zaměřena na výrobu technických výlisků, vstřikovacích forem pro zpracování termoplastů a termosetů a kompletaci konstrukčních sestav, finálních výrobků a domácích spotřebičů.

Předměty podnikání, zapsané v obchodním rejstříku, jsou myslivost, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1–3 živnostenského zákona, obráběčství, zámečnictví, nástrojářství, výroba, instalace, oprava elektrických strojů a přístrojů, elektrických a telekomunikačních zařízení, slévárenství a modelářství.

Počet zaměstnanců ve společnosti je, dle výroční zprávy z roku 2017, průměrně po přepočtení 623. Přesněji 448 zaměstnanců je dělnické profese a 176 je technickohospodářských pracovníků.

7.2 Historie společnosti

Vybraná společnost vznikla v roce 1956 a zpracovávala termosety přímým lisováním a přetlačováním. Společnost byla v této době členem skupiny výrobců plastových dílů. V roce 1958 byla společností zahájena výroba forem v jejich vlastní nástrojárně. A v roce 1984 se začaly zpracovávat termosety pomocí vstřikování. Rokem 1990 se společnost stala státním podnikem.

Vzhledem k rostoucí poptávce na trhu společnost v roce 1991 rozšířila své služby zákazníkům o technologii vstřikování termoplastů a montážní linky na kompletaci dílů. V roce 1993 se společnost stala akciovou společností.

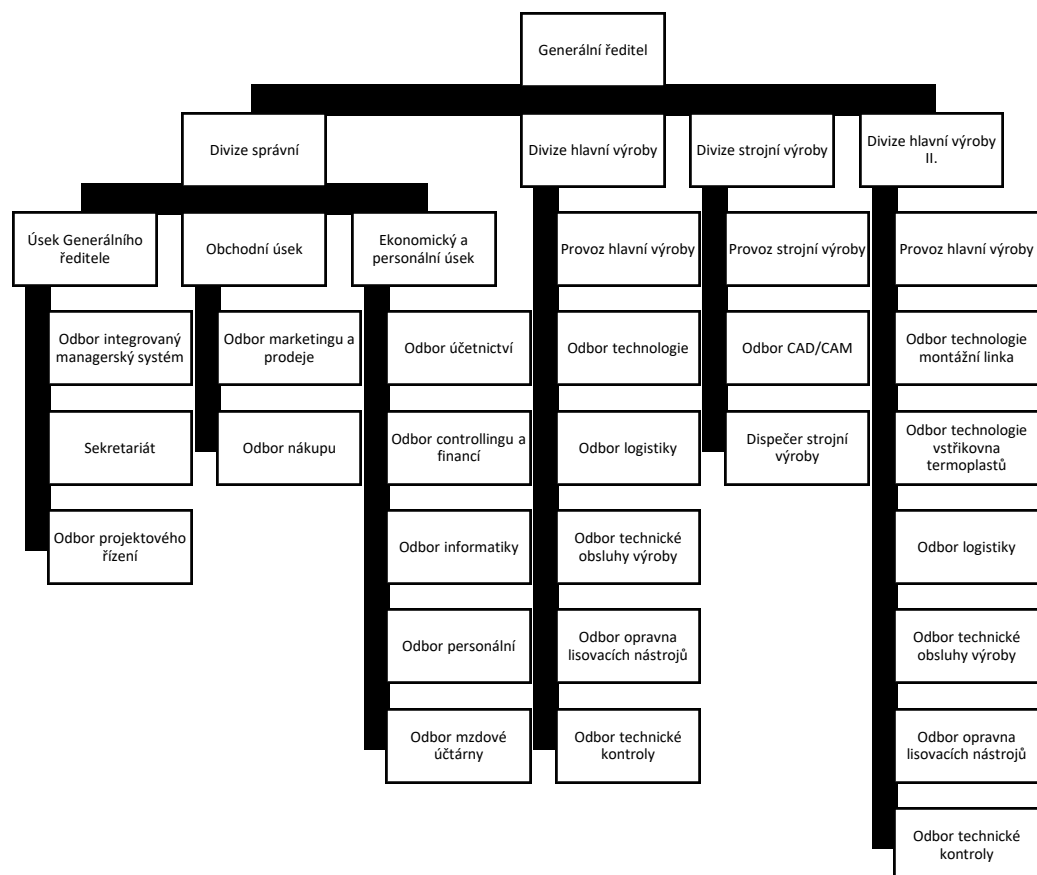
V roce 2001 byl otevřen nový montážní závod v dalším městě. Z důvodu rozvoje společnosti a rostoucím potřebám zákazníků v oblasti montáží a vstřikování plastů se společnost rozhodla rozšířit výrobní kapacity. A v roce 2007 byl uveden v tomto městě do provozu další,

v pořadí již druhý, výrobní závod. Ten se v roce 2010 rozšířil o další lisy na vstřikování termoplastů.

V roce 2014 byly vybudovány nové vstřikovny pro BMC a SMC materiály a v roce 2016 byla otevřena nová expediční hala v městě sídla společnosti. Zatím poslední inovací je rozšíření vstřikovny u třetího závodu.

7.3 Organizační struktura

Na vrcholu organizační struktury stojí generální ředitel. Pod ním se nachází divize správní, divize hlavní výroby, divize strojní výroby a divize hlavní výroby II. Jak již bylo zmíněno v historii firmy, společnost má tři závody. První závod tvoří divize správní, divize hlavní výroby a divize strojní výroby. Divize hlavní výroby II. je druhý a třetí závod, který se nachází v jiném městě.



Obrázek 1: Organizační struktura vybrané společnosti (vlastní zpracování dle interních dokladů společnosti)

8 FINAČNÍ ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY

Pro finanční analýzu výkazu zisku a ztráty vybrané společnosti bylo vycházeno ze zvolených let 2012–2017. Informace byly zjištěny z výročních zpráv zvolené společnosti. Pro analýzu byly také využity dvě analýzy nákladů a výnosů – horizontální a vertikální, které jsou uvedeny v příloze I a II.

8.1 Náklady

Tabulka 2: Náklady vybrané společnosti (vlastní zpracování dle výročních zpráv)

(v tisících Kč)	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Výkonová spotřeba	317 705	311 354	396 570	445 822	472 370	529 091
Náklady vynaložené na prodané zboží	15 689	3 665	15 180	25 796	26 988	42 617
Spotřeba materiálu a energie	221 233	229 479	290 979	332 719	369 084	403 023
Služby	80 783	78 210	90 411	87 307	76 298	83 451
Změna stavu zásob vlastní činnosti	10 784	-25 819	-9 630	-4 249	-13 511	-7 166
Aktivace	-627	-373	-497	-2 141	-1 374	-804
Osobní náklady	210 505	210 901	266 155	246 282	285 057	311 526
Mzdové náklady	157 053	156 068	200 791	182 668	213 933	232 202
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	53 452	54 833	65 364	63 614	71 124	79 324
Úpravy hodnot v provozní oblasti	13 379	13 362	13 693	19 310	24 587	33 835
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	13 379	13 362	13 693	19 310	25 131	33 879
Úpravy hodnot pohledávek	0	0	0	0	-544	-44
Ostatní provozní náklady	9 941	9 026	16 547	28 795	38 295	51 643
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	2 265	721	134	293	0
Zůstatková cena prodaného materiálu	3 802	2 883	8 873	18 861	29 002	45 224
Daně a poplatky	740	604	740	790	810	809
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	1 619	-1 319	-175	481	-110	0
Jiné provozní náklady	3 780	4 593	6 388	8 529	8 300	5 610
Nákladové úroky a podobné náklady	3 874	2 415	2 152	1 965	2 204	2 784
Ostatní finanční náklady	9 794	6 899	17 697	7 799	10 174	16 241
Daň z příjmů	6 414	3 539	7 801	9 115	10 054	10 369
NÁKLADY CELKEM	581 769	531 304	710 488	752 698	827 856	947 519

Náklady zvolené společnosti mají rostoucí tendenci. V roce 2017 dosahovaly 947 519 tis. Kč. Největší zvýšení nákladů nastalo v roce 2014, kdy došlo oproti předešlému roku k navýšení o 34 %. Největší část nákladů tvoří výkonová spotřeba, která byla během let v rozsahu

55 % - 59 % celkových nákladů. Vysoké výkonové náklady jsou běžné u výrobní společnosti.

Významnou složkou nákladů vybrané společnosti jsou také osobní náklady, které mají kromě roku 2015 zvyšující se tendenci. Osobní náklady byly v roce 2015 ovlivněny nedostatkem pracovníků, a proto jsou oproti předešlému roku nižší, i když společnost ve své výroční zprávě uvádí, že mzdy byly navýšeny na všech úrovních procesu. Z celkových nákladů tvoří osobní náklady během zvolených analyzovaných let 33 % - 40 %. V roce 2017 byly tyto náklady v hodnotě 311 526 tis. Kč. Společnost v letech 2013, 2014 a 2016 rozpouštěla své rezervy a tím si uměle navyšovala provozní výsledek hospodaření. Velký vliv to, ale na celkové náklady nemělo, z důvodu jejich velikosti. Ostatní druhy nákladů jsou minimální.

8.2 Výnosy

Tabulka 3: Výnosy vybrané společnosti (vlastní zpracování dle výročních zpráv)

(v tisících Kč)	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Tržby z prodeje výrobků a služeb	566 678	523 611	705 258	736 042	805 136	853 824
Tržby za prodej zboží	18 591	3 789	17 273	30 447	32 491	50 417
Ostatní provozní výnosy	19 384	9 075	19 043	28 374	34 845	52 646
Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	0	3 047	891	3 602	817	3 620
Tržby z prodaného materiálu	4 109	3 024	9 836	20 002	29 829	45 834
Jiné provozní výnosy	15 275	3 004	8 316	4 770	4 199	3 192
Výnosové úroky a podobné výnosy	9	8	3	1	1	0
Ostatní finanční výnosy	7 011	10 916	2 878	18 183	6 346	64 189
VÝNOSY CELKEM	611 673	547 399	744 455	813 047	878 819	1 021 076

Celkové výnosy vybrané společnosti se stejně jako její náklady postupně navyšují, jak můžeme sledovat v předešlé tabulce. V roce 2017 dosahovaly celkové výnosy hodnoty 1 021 076 tis. Kč. Z hlediska výnosů je opět na první pohled jasné, že vybraná společnost má výrobní charakter. Tržby z prodeje výrobků a služeb dosahovaly v analyzovaných letech 84 % - 96 % celkových výnosů. Nejnižší podíl tvořily tyto výnosy v posledním analyzovaném roce. V roce 2017 se razantně navýšily ostatní finanční výnosy na 64 189 tis. Kč. Tato položka slouží pro zachycení výnosových poplatků z finanční činnosti a také k zachycení přijatých darů ve finanční oblasti.

9 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

Pro analýzu nákladů vybrané společnosti byla využita účtová osnova vybrané společnosti a soubor směrnic pro zpracování účetnictví. Společnost má účetní osnovu díky své velikosti velmi rozsáhlou a podrobně rozdělenou do analytických účtů. Analýza byla zaměřena na účty, u kterých je větší možnost výskytu chyb.

9.1 Spotřeba materiálu

Tabulka 4: Nákladové účty 501 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

501006	Spotřeba režijního materiálu
501007	Spotřeba paliv
501008	Spotřeba nástrojů pro NC stroje
501010	Spotřeba oběhových obalů 621
501011	Spotřeba pohonných hmot
501012	Zúčtování oceňovacích rozdílů
501019	Spotřeba ochranných pomůcek
501075	Spotřeba materiálu – honitba ostatní
501121	Spotřeba jednicového materiálu hlavní výroba (opakovaná výroba)
501122	Rozpuštění materiálových odchylek ke spotřebě materiálu
501132	Spotřeba materiálu na opravy
501202	Spotřeba jednicového materiálu strojní výroba
501203	Spotřeba materiálu na opravy
501242	Spotřeba drobného neodpisovaného majetku

Společností jsou zásoby účtovány způsobem A, tedy materiál, zboží, nedokončená výroba, polotovary a výrobky jsou účtovány do nákladů až při spotřebě. Výjimečně je drobný materiál účtován přímo do spotřeby. Je to v případě, že se jedná o drobný materiál, který není skladován a je využit pro okamžité použití při řešení naléhavé situace. Tento materiál je tedy nakoupen a rovnou spotřebován. Příkladem může být těsnění, spojovací materiál, instalatérský materiál, drobný elektro-materiál atd.

501006

Na účet Spotřeba režijního materiálu jsou zvolenou společností účtována kromě režijního materiálu i měřidla a kalibry se vstupní cenou 0 Kč až 14 999 Kč bez DPH. Tyto náklady jsou daňově uznatelné podle § 24 odstavce 1 zákona o daních z příjmů.

501007

Na účet Spotřeba paliv je vybranou společností zaznamenávána spotřeba paliv. Jedná se o palivo, které má společnost v areálu v barelech. Opět se jedná o daňově uznatelné náklady podle § 24 odstavce 1 zákona o daních z příjmů.

501008 a 501010

Účty Spotřeba nástrojů pro NC stroje a Spotřeba oběhových obalů 621 jsou oba daňově uznatelné na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1.

501011

Na tento účet jsou vybranou společností účtovány pohonné hmoty, které jsou spotřebovány auty a stroji. Náklady na pohonné hmoty mohou být jak daňově uznatelné, tak daňově neuznatelné podle toho, v jaké situaci byly tyto náklady spotřebovány. Podle § 24 odstavce 1, § 24 odstavce 2 písmene k) bodu 1, § 24 odstavce 2 písmene k) bodu 4 se jedná o daňově uznatelný náklad.

Zaměstnanci, kteří mají se zaměstnavatelem zvolené společnosti uzavřenou smlouvu o přidělení firemního vozidla k používání pro služební i soukromé účely, odevzdávají vždy po skončení měsíce vyúčtování spotřeby pohonných hmot s výpočtem částky za soukromé jízdy, která jim je sražena ze mzdy. Také je tomuto zaměstnanci zdaněno 1 % ze vstupní ceny automobilu včetně DPH jako nepeněžní příjem na základě zákona o daních z příjmů.

Ostatní zaměstnanci, kterým je občas vypůjčeno firemní vozidlo pro soukromé použití, platí zaměstnavateli spotřebované pohonné hmoty za soukromě ujeté kilometry včetně DPH.

501012

Tento účet je využit k zúčtování oceňovacích rozdílů. Tyto náklady jsou daňově neuznatelné na základě zákona o daních z příjmů § 25 odstavce 1 písmene zh), ale lze o ně snížit základ daně podle § 23 odstavce 3 písmene c) bodu 4.

501019

Účet se zabývá ochrannými pomůckami, které jsou podle zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 2 písmene p) daňově uznatelné, pokud jsou splněny stanovené podmínky.

501075

Účet 501075 Spotřeba materiálu – honitba ostatní je zajímavý a překvapivý účet pro výrobní společnost. Nikdo by asi nečekal ve výrobní společnosti takovýto náklad, ale společnost má

v obchodním rejstříku, jako předmět podnikání myslivost, a to hned na prvním místě seznamu. Tento účet je zatím stále daňově uznatelný podle § 24 odstavce 1 zákona o daních z příjmů.

501121 a 501202

Spotřeba jednicového materiálu hlavní výroba (opakovaná výroba) a Spotřeba jednicového materiálu strojní výroba jsou účty daňově uznatelné na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1.

501122

Účet se zabývá rozpuštěním materiálových odchylek ke spotřebě materiálu. Při výrobním procesu dochází ke spotřebě materiálu, který je stanoven technologickými postupy. V praxi může dojít k odchylkám od technologických postupů, tedy k vyšší nebo nižší spotřebě materiálu, což je ovlivněno zkušeností obsluhy výrobního zařízení, kvalitou materiálu, stářím formy a dalšími faktory. Na základě statistických dat z minulosti jsou účetní jednotkou odchylky stanoveny ve výši max. 0,15 % z úhrnu strany dal příslušného analytického účtu materiálových zásob za určité účetní období. Tyto odchylky jsou účtovány v průběhu účetního období zvláštním skladovým deníkem. Odchylky k materiálu se měsíčně rozpouštějí do nákladů v návaznosti na výdej materiálu do spotřeby na základě výpočtu podle vzorce:

$$\frac{(\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek})}{(\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob})} = \text{koeficient}$$

Dále je využit vzorec: *vypočtený koeficient* × *úbytek zásob*

Tento účet je daňově uznatelný na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1.

501132 a 501203

Tyto účty jsou ve společnosti totožné. Jedná se o duplicitu a chybu při tvorbě účtového rozvrhu. Spotřeba materiálu na opravy je účet daňově uznatelný podle zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1.

501242

Drobným neodpisovaným majetkem se rozumí majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou nižší než 15 000 Kč bez DPH. Opět se jedná o daňově uznatelný náklad na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1.

9.2 Spotřeba energie

Tabulka 5: Nákladové účty 502 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

502001	Spotřeba energie elektrické na výrobních střediscích
502002	Vodné
502003	Spotřeba plynu
502004	Spotřeba energie elektrické – režijní střediska

Účet 502 je opět podrobněji rozdělen na analytické účty. Vybranou společností jsou od sebe odlišovány elektrická energie spotřebovaná ve výrobních střediscích a elektrická energie spotřebovaná v režijních střediscích. Elektrická energie je rozúčtována na střediska na základě vnitropodnikového klíče, podle podlahové plochy jednotlivých objektů využívaných pro určité činnosti.

Bez dalšího rozdělení jsou vedeny účty pro vodné a spotřebu plynu. Voda a topení jsou ve vnitropodnikové evidenci společností ještě rozúčtovány na střediska na základě odborného technického odhadu a vnitropodnikového klíče.

Všechny tyto náklady jsou daňově uznatelné podle zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1.

9.3 Prodané zboží

Tabulka 6: Nákladové účty 504 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

504001	Prodané zboží – výlisky
504002	Prodané zboží – formy a ostatní zboží

Zboží je ve vybrané společnosti účtováno metodou A, tedy do nákladů jde až při prodeji. Zboží je při pořízení oceňováno ve skutečných pořizovacích cenách a jeho úbytek je oceňován metodou FIFO. Společností je prodané zboží rozdělováno na výlisky a formy a ostatní zboží. Prodané zboží je nákladem daňově uznatelným na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1.

9.4 Opravy a udržování

Tabulka 7: Nákladové účty 511 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

511001	Náklady na opravy a udržování
511002	Náklady na opravy a udržování – lisovací nástroje
511003	Náklady na udržování – stroje

Zvolenou společností jsou rozdělovány náklady na opravy a udržování lisovacích nástrojů, strojů a všeobecně náklady na opravy a udržování.

511001

Všeobecný účet Náklady na opravy a udržování může být daňově uznatelný podle § 24 odstavce 1, pokud se dodrží podmínka, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

511002 a 511003

V případě účtu Náklady na opravy a udržování lisovacích nástrojů a strojů se jedná o daňově uznatelné náklady na základě § 24 odstavce 1, jelikož se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

9.5 Cestovné

Tabulka 8: Nákladové účty 512 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

512001	Cestovné tuzemské i zahraniční (od r. 2015)
512002	Cestovné zahraniční (od 1.1.2015 nepoužívat)

Na účtu 512001 jsou vybranou společností účtovány cestovní náhrady při tuzemských i zahraničních pracovních cestách. Zaměstnanci vyslanému na pracovní cestu přísluší od společnosti náhrada prokázaných jízdních výdajů, náhrada prokázaných výdajů na ubytování, náhrada prokázaných vedlejších výdajů jako jsou úschova zavazadel, použití garáže, nájem auta, vyčištění oděvu a v neposlední řadě stravné. Cestovné je daňově uznatelné i neuznatelné na základě splnění limitu. Daňově uznatelné je cestovné na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 2 písmene k) a § 24 odstavce 2 písmene zh). Daňově neuznatelné jsou tyto náklady v případě § 25 odstavce 1 písmene j).

Vybranou společností je hlídáno, aby každý ze zaměstnanců, který někam vycestoval, odevzdal takzvaný „cest'ák“, což je cestovní příkaz, do konce roku, ve kterém vycestoval. V případě, že není tento dokument odevzdán v termínu, ale až v následujícím roce, jedná se o daňově neuznatelný náklad.

9.6 Náklady na reprezentaci

Tabulka 9: Nákladové účty 513 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

513001	Náklady na reprezentaci – ostatní
513002	Náklady na reprezentaci – zákazníci

Na účtech Náklady na reprezentaci jsou účtovány náklady související s reprezentací společnosti a reprezentačními předměty jako jsou tašky, propisky, kalendáře, trička atd. Rozdělení těchto nákladů na ostatní a zákazníky je pro vybranou společnost důležité z důvodu přehlednosti. Jedná se například o setkání zástupce společnosti se zákazníkem v restauraci na oběd. Na účet 513002 je zaúčtovaná částka za zákazníka a na účtu 513001 pak hodnota nákladu za zaměstnance. Zvolenou společností nejsou evidovány pro tuto část nákladů vnitropodnikové směrnice.

Podle zákona o daních z příjmů § 25 odstavce 1 písmene t) jsou náklady na reprezentaci daňově neuznatelné. Na druhou stranu propagační předměty, podle stejného odstavce a písmene, jsou daňově uznatelné, pokud splňují podmínku, že nepřesahují hodnotu 500 Kč bez daně a nesmí podléhat spotřební dani.

9.7 Ostatní služby

Zvolenou společností je účet 518 velmi podrobně a rozsáhle rozdělen na jednotlivé analytické položky. Většina uvedených analytických účtů, které jsou přiloženy v příloze III, jsou daňově uznatelné na základě § 24 odstavce 1, jedná se tedy o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dále byly vybrány a analyzovány pouze některé z nich.

518005

Tento účet je využíván pro účtování nákladů na ubytování zaměstnanců. Ubytování je poskytováno jako přechodné pro zaměstnance, kteří nemají trvalé bydliště ve stejné obci, jako je výkon práce. Zaměstnavatelem musí být tato skutečnost uvedena v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřních předpisech. Vybranou společností jsou zaměstnáváni také občané Polska a jiných sousedních států. Jedná se o daňově uznatelné náklady na základě § 24 odstavce 2 písmene j) bodu 5.

518006

Účet Úklidové práce je daňově uznatelný podle zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1.

518007

Tento účet je používán na účtování nákladů na školení. Náklady na školení jsou daňově uznatelné na základě § 24 odstavce 2 písmene j) bodu 3 zákona o daních z příjmů.

518008 a 518009

Tyto účty jsou využívány na zaúčtování nájemného a půjčového. Analytické účty jsou daňově uznatelné podle § 24 odstavce 2 písmene h) bodu 1.

518010

Účet se zabývá reklamou a inzercí. Jedná se o daňově uznatelný náklad, pokud se splní podmínka § 24 odstavce 1, tedy se jedná o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

518020

Na tento účet je účtován operativní leasing. Operativní leasing je daňově uznatelný podle § 24 odstavce 1 zákona o daních z příjmů.

518037

Účet Jazykové kurzy může být daňově uznatelný i neuznatelný. Daňově uznatelným nákladem je tento kurz v případě, že je splněna podmínka § 24 odstavce 2 písmene j) bodu 3 a jedná se o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, např. zaměstnanec na obchodním oddělení, který musí komunikovat se zákazníky ze zahraničí. Daňově neuznatelným nákladem je to v případě poskytování jazykových kurzů dělníkům, nebo jiným zaměstnancům, u kterých není potřebná znalost cizích jazyků k vykonávání pracovní činnosti. Není splněna podmínka § 24 odstavce 1.

518051

Drobný nehmotný majetek je stanoven jako majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou nižší než 30 000 Kč bez DPH. Tento účet je daňově uznatelný na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1.

518062, 518063 a 518071

Zde je evidováno hovorné – mobilní telefony, stacionární hovorné a telefonní poplatky. Hovorné a telefonní poplatky jsou daňově uznatelné, pokud se splní podmínka § 24 odstavce 1 zákona o daních z příjmů.

518075

Služby – honitba ostatní je stejně jako účet 501075 zatím ve vybrané společnosti daňově uznatelný náklad na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1.

518141

Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku do limitu je daňově uznatelným nákladem, jelikož není splněn limit stanovený v § 32a odstavci 6. Nejedná se tedy o technické zhodnocení podle § 25 odstavce 1 písmene p) zákona o daních z příjmů, jelikož hodnota tohoto technického zhodnocení nevstupuje do ceny majetku a neodpisuje se společně s ním.

518xxx

Společnost má pod účty 518 analytické účty splátek leasingů. Zvolenou společností jsou tvořeny pro každý nový leasing nové analytické účty, tedy je toto rozdělení velice rozsáhlé. Každý nový leasing má v názvu účtu číselné označení a přesný název stroje, auta a jiného majetku. Příkladem může být účet 518186 Leasing 6811012 – vstříkovací lis Engel.

Finanční leasing je daňově uznatelný na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 2 písmene h) bodu 2. U tohoto bodu je také uvedena podmínka uznatelnosti, která je následně rozebrána v § 24 odstavci 4. Úplata finančního leasingu je, podle této podmínky, uznatelná v případě, že po ukončení tohoto leasingu, je daný předmět zahrnut do obchodního majetku.

9.8 Mzdové náklady

Velmi podrobně má zvolená společnost rozdělen účet 521 Mzdové náklady, který je uveden v příloze IV. Společností jsou zaměstnanci rozdělení na režijní dělníky, výrobní dělníky, technickohospodářské pracovníky, ale dále také na agenturní režijní dělníky, agenturní výrobní dělníky a agenturní technickohospodářské pracovníky.

Mzda je také rozdělena do určitých složek jako je tarifní složka, osobní ohodnocení, smluvní plat, mimořádné odměny, příplatky a přesčasy, nemocenská, prстоje, odstupné, dovolená a svátky, měsíční prémie a další.

Mzdy a ostatní odměny nebo příplatky jsou daňově uznatelné na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1. Případně podle § 24 odstavce 2 písmene j) bodu 5.

9.9 Příjmy společníků a členů družstev ze závislé činnosti a odměny členům orgánů společnosti a družstva

Tabulka 10: Nákladové účty 522 a 523 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

522000	Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
523001	Odměny členům orgánů společnosti

V účtovém rozvrhu vybrané společnosti také nechybí příjmy společníků a členů družstva a odměny členům orgánů společnosti. Tyto náklady jsou daňově uznatelné na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1. V případě, že by se jednalo o vyplacené podíly na zisku, byly by tyto náklady daňově neuznatelné podle § 25 odstavce 1 písmene e). Daňově neuznatelné je také pojistné hrazené za člena statutárního orgánu na základě § 25 odstavce 1 písmene d).

9.10 Zákonné sociální pojištění a ostatní sociální pojištění

Tabulka 11: Nákladové účty 524 a 525 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

524001	Zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnavatelem (režijní dělník)
524121	Zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnavatelem (výrobní dělník)
524122	Zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnavatelem (technickohospodářský pracovník)
524132	Zdravotní a sociální pojištění – agenturní zaměstnanci – výrobní dělník – placené zaměstnavatelem
524133	Zdravotní a sociální pojištění – agenturní zaměstnanci – režijní dělník – placené zaměstnavatelem
524134	Zdravotní a sociální pojištění – agenturní zaměstnanci – technickohospodářský pracovník – placené zaměstnavatelem
525001	Penzijní připojištění

524xxx

Na tyto účty jsou zvolenou účetní jednotkou účtovány všechny případy související se zdravotním a sociálním pojištěním. Stejně jako u mzdových nákladů jsou tyto analytické účty rozděleny podle druhů zaměstnanců na výrobní dělníky, režijní dělníky, technickohospodářské pracovníky a agenturní zaměstnance.

Zdravotní a sociální pojištění je daňově uznatelné podle § 24 odstavce 2 písmene f) v případě, že bylo toto pojištění zapláceno nejpozději do konce následujícího měsíce po uplynutí zdaňovacího období.

525001

Tento účet se využívá v případě placení penzijního připojištění se státním příspěvkem. Zvolenou společností je na penzijní připojištění zaměstnancům přispíváno 300 Kč. Pro společnost je příspěvek na penzijní připojištění zaměstnanců daňově uznatelným nákladem na základě § 24 odstavce 2 písmene j) bodu 5. Musí mít tedy se zaměstnancem sepsanou kolektivní smlouvu nebo předpis zaměstnavatele, pracovní či jinou smlouvu, ve které bude tato skutečnost stanovena.

9.11 Zákonné sociální náklady a ostatní sociální náklady

Tabulka 12: Nákladové účty 527 a 528 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

527001	Zákonné sociální náklady – stravování (primární náklady)
527002	Odvod – změněná pracovní schopnost
527132	Náklady na stravování – agenturní zaměstnanci
528001	Stravné učni – příspěvek
528002	Stravné učni – přefakturace
528003	Stravné zaměstnanci nad limit (nedaňové)

527001 a 527132

Vybranou společností jsou zde účtovány náklady na stravné, kterými přispívá svým zaměstnancům. Jedná se maximálně o 55 % ceny jídla, které poskytuje zaměstnavatel svým zaměstnancům ve firemní jídelně. V tomto případě se jedná o daňově uznatelné náklady na základě § 24 odstavce 2 písmene j) bodu 4. Společnost poskytuje stravné ve firemní jídelně, ale prostřednictvím jiného subjekt, kterým je restaurace ve vedlejší vesnici.

528001 a 528002

Účet 528001 je připočitatelnou položkou v daňovém priznání. Příloha č. 1 II. Oddílu, A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady. Účet 528002 je daňovým nákladem proti přefakturaci na školu zaúčtované do výnosů na účet Tržby za služby – ostatní.

528003

Stravné nad limit je zbylých 45 % z ceny jídla. Jelikož není splněna podmínka stanovená v § 24 odstavci 2 písmenu j) bodu 4 jedná se o daňově neuznatelný náklad. Tato skutečnost je také potvrzena v § 25 odstavci 1 písmenu j).

9.12 Daně a ostatní poplatky

Tabulka 13: Nákladové účty 531-538 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

531001	Daň silniční
532001	Daň z nemovitostí
538001	Nákup kolků
538003	Soudní poplatky
538004	Poplatky ostatní
538005	Daň z převodu nemovitostí
538007	Poplatky za znečištění ovzduší
538012	Vratka odpočtu daně z přidané hodnoty

531001

Silniční daň je ve vybrané společnosti placena zálohově, a to čtvrtletně do 15.4., 15.7., 15.10. a 15.12. určitého roku. Tato záloha je vypočítána jako 1/12 roční sazby daně za každý kalendářní měsíc, ve kterém u auta trvala, vznikla či zanikla daňová povinnost. Za placení záloh je ve vybrané společnosti zodpovědný vedoucí odboru financí.

Silniční daň je daňově uznatelná podle § 24 odstavce 2 písmene ch).

532001

Daň z nemovitostí je ve zvolené společnosti placena ve dvou splátkách, a to nejpozději do 31.5. a do 30.11. zdaňovacího období. Za placení záloh opět ve společnosti zodpovídá vedoucí odboru financí.

Daň z nemovitostí je daňově uznatelným nákladem na základě § 24 odstavce 2 písmene ch) v případě, že byla tato daň zaplacená a není součástí ocenění majetku.

538001

Kolky jsou daňově uznatelné v případě, že je splněna podmínka § 24 odstavce 1 zákona o daních z příjmů, jedná se tedy o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

538003, 538004 a 538007

Soudní poplatky, poplatky za znečištění ovzduší a ostatní poplatky jsou náklady daňově uznatelné na základě § 24 odstavce 2 písmene ch). V tomto případě není podstatné, zda byly tyto poplatky zaplacené.

538005

U účtu Daň z převodu nemovitostí se jedná o zastaralý název, kdy nový název by měl znít Daň z nabytí nemovitých věcí. Daňové přiznání k této dani je vypracováno, podáno a hrazeno vedoucím odboru financí.

Daň z nabytí nemovitých věcí je daňově uznatelná, pokud je zaplacená a není součástí oceňování majetku na základě § 24 odstavce 2 písmene ch) zákona o daních z příjmů.

9.13 Zůstatková cena prodaného majetku a prodaný materiál

Tabulka 14: Nákladové účty 541 a 542 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

541001	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku
541002	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého drobného hmotného majetku
541003	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného majetku
541004	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého drobného nehmotného majetku
542001	Prodej materiálních zásob
542002	Prodej nepotřebných zásob
542122	Rozpuštění odchylek k prodanému materiálu

541001

U zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého hmotného majetku se jedná o daňově uznatelné náklady podle § 24 odstavce 2 písmene b) bodu 2 zákona o daních z příjmů.

541002

U zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého drobného hmotného majetku se jedná o daňově uznatelné náklady na základě § 24 odstavce 2 písmene b) zákona o daních z příjmů, jelikož jsou jejich účetní odpisy nákladem podle § 24 odstavce 2 písmene v) bodu 1.

541003

U zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého nehmotného majetku se jedná o daňově uznatelné náklady na základě § 24 odstavce 2 písmene b) zákona o daních z příjmů.

541004

U zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého drobného nehmotného majetku se jedná o daňově uznatelné náklady podle § 24 odstavce 2 písmene b) zákona o daních z příjmů, jelikož jsou jejich účetní odpisy nákladem na základě § 24 odstavce 2 písmene v) bodu 2.

542001 a 542002

Prodanými zásobami se ve vybrané společnosti myslí prodaný skladový materiál jako suroviny, hutní materiál, obaly, náhradní díly dále nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a výrobky a skladované zboží, mezi které patří formy a vylisky.

Oba dva účty jsou daňově uznatelné na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 1.

542122

Na tomto účtu je účtováno o rozpouštění odchylek stejně jako na účtu 501122, tedy měsíčně v rámci měsíční uzávěrky a podle již výše zmíněného vzorce. Jedná se o daňově uznatelné náklady podle § 24 odstavce 1 zákona o daních z příjmů.

9.14 Dary

Tabulka 15: Nákladové účty 543 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

543001	Poskytnutí daru (od 1.1.2016 jen nepeněžitého)
--------	--

Na tento účet jsou vybranou společností účtovány položky, které snižují její základ daně podle § 20 odstavce 8 zákona o daních z příjmů. Jsou zde účtovány sponzorské dary v nepeněžní formě. Může jít například o výrobky.

Dar je nákladem daňově neuznatelným na základě § 25 odstavce 1 písmene t) zákona o daních z příjmů.

9.15 Smluvní pokuty a úroky z prodlení a ostatní pokuty a penále

Tabulka 16: Nákladové účty 544 a 545 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

544001	Smluvní pokuty a penále
544002	Zaplacené smluvní pokuty a penále
545001	Ostatní pokuty a penále

544xxx

Smluvní pokuty a penále jsou daňově uznatelné ze zákona o daních z příjmů podle § 24 odstavce 2 písmene zi). Jedná se například o úroky z prodlení z faktur. U těchto nákladů je důležité si pohlídat, zda byly zaplacené, proto má také společnost tyto náklady analyticky rozdělené na účtech 544001 a 544002. Účet 544001 je pro společnost daňově neuznatelný, ale na účtu 544002 jsou tyto pokuty již zaplacené, jedná se tedy o daňově uznatelný náklad.

545001

Ostatní pokuty a penále jsou daňově neuznatelné podle zákona o daních z příjmů § 25 odstavce 1 písmene f). Patří mezi ně například pokuty k dani z přidané hodnoty, dani z nemovitých věcí, dani z příjmů dále penále ze zdravotního pojištění, penále ze sociálního pojištění, pokuty od policie, pokuty od státního fondu životního pojištění a další.

9.16 Odpis pohledávky

Tabulka 17: Nákladové účty 546 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

546005	Odpis pohledávek – účetní
546006	Odpis pohledávek – daňový
546007	Odpis postoupené pohledávky

Zvolenou účetní jednotkou jsou na těchto účtech evidovány pohledávky, které byly promlčeny, dle lhůty stanovené zákonem. Na tyto pohledávky byla dříve tvořena opravná položka a jsou považovány za nedobytné.

546005

Účet Odpis pohledávek – účetní je účtem daňově neuznatelným podle zákona o daních z příjmů § 25 odstavce 1 písmene z).

546006

Na druhou stranu účet Odpis pohledávek – daňový je daňově uznatelným nákladem na základě § 24 odstavce 2 písmene y) zákona o daních z příjmů.

546007

Odpis postoupené pohledávky je daňově uznatelný v případě splnění podmínek v § 24 odstavci 2 písmenu y), v opačném případě se jedná o daňově neuznatelný náklad podle § 25 odstavce 1 písmene z).

9.17 Ostatní provozní náklady

Tabulka 18: Nákladové účty 548 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

548001	Odškodnění – úraz, nemoc z povolání
548007	Ostatní provozní náklady – skonto
548008	Ostatní provozní náklady
548012	Pojistné zákonné od r. 2009 (výrobní dělní, režijní dělník, technickohospodářský pracovník)
548013	Pojistné vozidel
548014	Pojistné ostatní
548015	Pojistné majetek
548016	Pojistné – odpovědnost za škodu (jen výrobek)
548018	Pojistné managementu
548020	Členské příspěvky zájmovým sdružením
548021	Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku do 40 tis.

548001

Účet Odškodnění za úraz nebo nemoc z povolání je účtem daňově uznatelným podle § 24 odstavce 2 písmene j) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

548007 a 548008

Ostatní provozní náklady jsou daňově uznatelné při splnění § 24 odstavce 1, jedná se tedy o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

548012

U tohoto účtu se jedná o zákonné úrazové pojištění, které platí zaměstnavatel za jeho zaměstnance. Zákonné pojištění je daňově uznatelné na základě § 24 odstavce 2 písmene p).

548013-548018

Účty pojistného jsou daňově uznatelné, pokud je splněna podmínka, že se jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odstavce 1 zákona o daních z příjmů.

548020

Členské příspěvky u zájmových sdružení jsou osvobozené od daně z příjmů podle § 19 odstavce 1 písmene a) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Jsou tedy daňově neuznatelné na základě § 25 odstavce 1 písmene zo).

548021

Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku do 40 tisíc je účet daňově uznatelný, jelikož není dodržen limit podle § 33 odstavce 1. Daňově uznatelným nákladem je na základě § 24 odstavce 2 písmene zb).

9.18 Manka a škody

Tabulka 19: Nákladové účty 549 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

549001	Manka – inventury
549002	Škody

549001

Vybranou společností jsou na tento účet účtovány manka zjištěná z inventury. Inventarizace zásob je ve společnosti prováděna na základě příkazu generálního ředitele, kterou zpracovává vedoucí odboru účetnictví pro dané účetní období. Vyjmuty jsou z inventur již jednou zaevidované zásoby na materiálu, které byly dříve použity pro výrobu dlouhodobého majetku jako jsou například ruky manipulátorů.

Na tomto účtu mohou být zaúčtovány náklady daňově uznatelné podle § 24 odstavce 1 zákona o daních z příjmů, ale i daňově neuznatelné na základě § 25 odstavce 1 písmene n).

549002

Účet Škody je ve společnosti používán pouze pro škody na majetku, které vznikly ze zcela mimořádných příčin jako jsou záplavy či vichřice. Jedná se o daňově uznatelný náklad na základě § 24 odstavce 2 písmene l).

9.19 Odpisy dlouhodobého majetku

Tabulka 20: Nákladové účty 551 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

551001	Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku
551002	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku
551003	Odpisy drobného dlouhodobého hmotného majetku
551004	Odpisy forem
551005	Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku (majetek s kalkulačním odpisem)
551006	Zůstatková cena likvidovaného majetku
551007	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku (majetek s kalkulačním odpisem)
551008	Odpisy ukončeného leasingu
551012	Odpisy drobného dlouhodobého nehmotného majetku

Vybraná společnost svůj majetek odpisuje nepřímým způsobem formou oprávek na podkladě účetního odpisového plánu od 1. následujícího měsíce po jeho zařazení do užívání. Majetek se odpisuje rovnoměrně. Účetní odpisy jsou určeny tak, aby odpovídaly opotřebení majetku, které je charakteristické a odpovídající pro tento druh společnosti. Odpisy se počítají a jsou účtovány měsíčně na stanovené účty oprávek a nákladů.

Daňové odpisy jsou zvolenou společností prováděny dle příslušných ustanovení zákona. Účetní odpisy drobného dlouhodobého hmotného majetku a drobného dlouhodobého nehmotného majetku jsou zároveň odpisy daňovými.

551001

Na tomto účtu jsou účtovány odpisy nehmotného majetku, který má vstupní cenu vyšší než 60 000 Kč bez DPH a dobu použitelnosti delší než jeden rok. Měsíční účetní odpis je stanoven jako 1/36 ze vstupní ceny. Dlouhodobý nehmotný majetek pořízen do 31.12.2000 je odpisován stejně jako dlouhodobý hmotný majetek v 1. odpisové skupině. Účetní odpis je daňově neuznatelný podle § 25 odstavce 1 písmene zg). Daňový odpis tohoto majetku je daňově uznatelný na základě § 24 odstavce 2 písmene a) zákona o daních z příjmů.

551002

Na tomto účtu jsou účtovány odpisy hmotného majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč bez DPH. Účetní odpisy jsou účtovány měsíčně dle odpisového plánu viz níže. Společnost měsíčně odpisuje 1/12 ze stanovené procentní sazby. Účetní odpis je daňově neuznatelný podle § 25 odstavce 1 písmene zg). I daňové odpisy tohoto majetku jsou daňově uznatelné podle § 24 odstavce 2 písmene a) zákona o daních z příjmů.

Tabulka 21: Účetní odpisové sazby (vlastní zpracování dle souboru směrnic pro zpracování účetnictví)

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba v %
1	28,6
2	13,4
3	6,9
4	3,4
5	2,25

551003

Drobný dlouhodobý hmotný majetek je majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou od 15 000 Kč do 40 000 Kč (včetně) bez DPH. Účetně se tento majetek odpisuje od 1. následujícího měsíce po zařazení po dobu 2 let. Měsíční odpis tedy činí 1/24 ze vstupní ceny. Odpis drobného dlouhodobého hmotného majetku je daňově uznatelným nákladem na základě § 24 odstavce 2 písmene v) bodu 1.

551004

Roční odpis forem je stanoven podle doby použitelnosti formy, což je 2 roky. Měsíční odpis je tedy 1/24 z ceny formy. Odpis se provádí od následujícího měsíce. Odpis forem je daňově uznatelný náklad podle § 24 odstavce 2 písmene a).

551005 a 551007

Kalkulační odpisy se určují úplně stejně jako běžné odpisy, ale jsou zahrnuty do kalkulací ve vybrané společnosti, které provádí odbor controllingu na výrobky. Například odpisy vstříkovacího lisu jsou zahrnuty spolu s dalšími náklady, jako jsou mzdové náklady nebo náklady na elektrickou energii, do kalkulace ceny výrobku při tvorbě plánu. U těchto odpisů se jedná o daňově neuznatelné náklady, jde pouze o odpisy potřebné pro vnitřní chod společnosti.

551006

Zůstatková cena likvidovaného majetku je nákladem daňově uznatelným na základě § 24 odstavce 2 písmene b) bodu 2 zákona o daních z příjmů.

551008

Majetek pořízený formou leasingu je po řádném ukončení tohoto leasingu a zaplacení kupní ceny zaúčtován na daný účet a účetní odpisy jsou stanoveny vzhledem k částce jako jednorázové. Celých 100 % kupní ceny je zaúčtováno rovnou za daný měsíc.

551012

Na tomto účtu je účtován nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou v rozmezí od 30 000 Kč do 60 000 Kč (včetně) bez DPH. Účetně se drobný dlouhodobý nehmotný majetek odpisuje od 1. následujícího měsíce po zařazení po dobu 2 let. Měsíčně je tedy odpis v hodnotě 1/24 ze vstupní ceny. Odpis drobného dlouhodobého nehmotného majetku je daňově uznatelným nákladem na základě § 24 odstavce 2 písmene v) bodu 2.

9.20 Rezervy

Tabulka 22: Nákladové účty 552 a 554 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

552001	Tvorba zákonných rezerv
554001	Tvorba rezerv – účetní

552001

Vybranou společností jsou na tomto účtu tvořeny v případě potřeby rezervy na opravy hmotného majetku v souladu se zákonem o rezervách. Rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku se v souladu se zákonem o rezervách vytváří déle než jedno zdaňovací období. Hodnota rezervy se stanovuje individuálně na základě odborně vypracovaného rozpočtu podle platných cen v roce tvorby rezervy, přičemž rezerva je vytvářena rovnoměrně. Částka, která je v daném účetním období zaúčtována do nákladů, se zjistí jako podíl rozpočtových nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy k předpokládanému termínu zahájení opravy. Příkladně do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu rezervy se zahrnuje zdaňovací období, ve kterém dojde k zahájení tvorby rezervy, ale nezahrnuje se předpokládané zdaňovací období, ve kterém dojde k zahájení opravy. Společnost danou rezervu v případě tvorby zahrnuje do nákladů měsíčně z důvodu rovnoměrného rozložení nákladů v účetním období.

Zvolenou společností nejsou, v souladu se zákonem o rezervách, tvořeny rezervy na majetek, který je určen k likvidaci, u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují nebo u něhož jde o opravy v důsledku škody. Společností je také dodržována maximální zákonná doba pro tvorbu rezerv u hmotného majetku.

Tvorba rezervy je ve zdaňovacím období daňově uznatelná podle § 24 odstavce 2 písmene i), pokud jsou peněžní prostředky v celkové výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance, který je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Pokud tyto peněžní prostředky nejsou na účet převedeny do stanoveného termínu, musí se zrušit rezerva ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být využívány jen na účely, na které byla rezerva vytvořena.

554001

Zvolenou společností jsou vytvářeny účetní rezervy v případě, nastanou-li skutečnosti, které zakládají opodstatněné důvody pro jejich tvorbu. Mezi tyto rezervy patří rezerva na garanční

opravy, rezerva na restrukturalizaci, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky. Společností jsou také vytvářeny účetní rezervy na ztrátové zakázky a neukončené reklamace.

V tomto případě se jedná o náklad daňově neuznatelný, nýbrž tyto rezervy nejsou náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a nejedná se o rezervy podle § 2 odstavce 1 zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

9.21 Tvorba zákonných opravných položek

Tabulka 23: Nákladové účty 558 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

558001	Tvorba zákonných opravných položek – 33 %
558002	Tvorba zákonných opravných položek – 50 %
558004	Tvorba zákonných opravných položek – 20 %
558005	Tvorba zákonných opravných položek – 100 %
558006	Tvorba zákonných opravných položek – 66 %

Na účtech 558 jsou účtovány zákonné opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.12.1994 jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku byla menší nebo rovna 200 000 Kč, opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.12.1994 jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku byla větší než 200 000 Kč a opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, jejichž rozvahová hodnota bez příslušenství v okamžiku vzniku byla nižší nebo rovna 30 000 Kč.

Jedná se o daňově uznatelné náklady na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 2 písmene i).

9.22 Tvorba a zúčtování účetních opravných položek

Tabulka 24: Nákladové účty 559 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

559001	Tvorba a zúčtování účetních opravných položek
--------	---

Na tento účet jsou účtovány opravné položky, které jsou daňově neuznatelné, jelikož není splněn § 24 odstavec 2 písmeno i) zákona o daních z příjmů. Nejedná se o opravné položky podle § 2 odstavce 2 zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Opravná účetní položka k pohledávkám ve výši 100 % je ve zvolené společnosti vytvářena pro pohledávky po splatnosti nad 360 dnů. Výsledkem inventarizačního procesu může být také vznik povinnosti vytvořit opravnou položku na zásoby. Opravná položka je poté vytvářena v případě, kdy je zjištěn nepotřebný či poškozený materiál, který bude prodáván a jehož možná tržní cena snížená o náklady spojené s odbytem bude nižší než skladová cena.

9.23 Poskytnuté peněžité dary

Tabulka 25: Nákladové účty 565 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)

565001	Poskytnuté dary peněžité
--------	--------------------------

Na tomto účtu jsou účtovány dary vybrané společnosti na plesy do tombol, pro organizace a další dary v peněžité podobě. Dar je nákladem daňově neuznatelným podle § 25 odstavce 1 písmene t) zákona o daních z příjmů. Zvolená společnost si o něj, ale může snížit základ daně na základě § 20 odstavce 8 zákona o daních z příjmů v případě splnění daných podmínek.

10 MOŽNÁ RIZIKA A DOPORUČENÍ

Na základě analýzy nákladů vybrané společnosti s ohledem na daňovou uznatelnost a neuznatelnost nákladů, pomocí jejich účtového rozvrhu a vnitřních účetních směrnic, bylo možné zjistit daňová rizika s tím související. Dále byla navržena doporučení na minimalizování těchto rizik.

10.1 Účtová skupina 501

V případě účtů spotřeby materiálů bylo možné riziko shledáno u účtu 501011, který se zabývá spotřebou pohonných hmot. Pohonné hmoty mohou být jak daňově uznatelné, tak daňově neuznatelné podle toho, v jaké situaci byly spotřebovány. Pokud byly pohonné hmoty spotřebovány během činnosti, která vede k dosažení, zajištění a udržení příjmů jedná se o daňově uznatelný náklad. Na druhou stranu při spotřebě pohonných hmot během soukromé cesty se jedná o daňově neuznatelný náklad. Proto by bylo dobré si na tento účet dávat pozor a pečlivě se seznámit s dosavadní vnitřní účetní směrnicí, případně tuto směrnici doplnit o důležité informace.

10.2 Účtová skupina 502

U analytických účtů spotřeby energie je velmi důležité sledovat, zda jsou tyto náklady účtovány do období, se kterým věcně a časově souvisí. V jiných ohledech nebyla nalezena potřeba dalšího rozdělení nebo ustanovení ve vnitřní směrnici.

10.3 Účtová skupina 512

Jak již bylo zmíněno u tohoto účtu v předešlé části analýzy nákladů, je důležité ve společnosti pohlídat, zda byl cestovní příkaz odevzdán zaměstnancem do konce roku, ve kterém vycestoval. V opačném případě by se náklad stal pro společnost daňově neuznatelným.

U účtů cestovního bylo také navrženo následující rozdělení:

Tabulka 26: Návrhy u cestovního (vlastní zpracování)

512001	Cestovné tuzemské i zahraniční – do limitu
512003	Cestovné tuzemské i zahraniční – nad limitu

V případě účtu 512001 by se jednalo o daňově uznatelný náklad na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 2 písmene k) a § 24 odstavce 2 písmene zh), jelikož byl splněn limit.

Náklady na účtu 512003 by byly daňově neuznatelné, jelikož byl překročen limit a to podle § 25 odstavce 1 písmene j).

10.4 Účtová skupina 513

Z důvodu neexistence vnitropodnikových směrnic k těmto nákladům považují tyto náklady za rizikové. V budoucnu by měla vybraná společnost zvážit sepsání těchto směrnic. Dále bylo navrženo ponechání prvních dvou účtů Náklady na reprezentaci – ostatní a Náklady na reprezentaci – zákazníci a přidání dalšího rozčlenění účtů.

Tabulka 27: Návrhy u propagačních předmětů (vlastní zpracování)

513003	Propagační předměty daňově uznatelné
513004	Propagační předměty daňově neuznatelné

Účet 513003 by pokryl předměty do stanoveného limitu 500 Kč bez DPH, které nejsou předmětem spotřební daně a také tiché víno, které podléhá spotřební dani. Jednalo by se o daňově uznatelné náklady na základě splnění podmínky § 25 odstavce 1 písmene t), který upřesňuje, co se nepovažuje za dar.

Na účet 513004 by byly účtovány reklamní předměty v případě přesáhnutí zákonem určeného limitu. Daňově neuznatelné by byly tyto náklady podle § 25 odstavce 1 písmene j).

10.5 Účtová skupina 518

Jak již bylo zmíněno při analýze tohoto účtu, vybranou společností je tento účet opravdu velmi podrobně rozdělený na analytické účty. I přesto byly shledány některé účty za rizikové a byla navržena následující opatření.

V případě účtu 518006 Úklidové práce se musí jednat o náklady na úklidové práce využité na úklid prostor, které má společnost v obchodním majetku nebo v pronájmu. V jiném případě se nejedná o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Účet 518037 Jazykové kurzy může být náklad daňově uznatelný i neuznatelný. Z toho důvodu bylo navrženo další rozdělení.

Tabulka 28: Návrhy u jazykových kurzů (vlastní zpracování)

518037	Jazykové kurzy daňově uznatelné
518038	Jazykové kurzy daňově neuznatelné

Jazykové kurzy jsou daňově uznatelné v případě, že je splněna podmínka § 24 odstavce 2 písmene j) bodu 3 a jedná se o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Příkladem může být jazykový kurz pro zaměstnance na obchodním oddělení nebo pro manažery, kteří musí komunikovat se zákazníky ze zahraničí.

Daňově neuznatelným nákladem jsou jazykové kurzy poskytované pracovníkům u lisů, nebo jiným zaměstnancům, u kterých není potřebná znalost cizích jazyků k vykonávání pracovní činnosti. Není splněna podmínka § 24 odstavce 1.

U účtů 518062 a 518063 chybí ve vybrané společnosti vypracovaná vnitřní účetní směrnice, která by se věnovala rozlišení hovorného na pracovní hovory a osobní hovory. Je tedy důležité tuto směrnici ve společnosti vypracovat.

10.6 Účtová skupina 524

U sociálního pojištění a zdravotního pojištění placeného zaměstnavatelem je zapotřebí jejich zaplacení, aby se jednalo o daňově uznatelný náklad. Zapláceno musí být toto pojistné nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. Je důležité toto zaplacení ve společnosti pohlídat.

10.7 Účtová skupina 532 a 538

Stejná podmínka, jako u účtové skupiny 524, platí u nákladových účtů věnujících se dani z nemovitých věcí a dani z nabytí nemovitých věcí. V tomto případě musí být tyto náklady zaplacené a nemohou být součástí ocenění majetku. Jedině tehdy se jedná o daňově uznatelné náklady.

10.8 Účtová skupina 546

Zvolenou společností je rozdělen odpis pohledávek na účetní a daňové, ale odpis postoupené pohledávky nikoliv. Z toho důvodu bylo navrženo následující rozdělení odpisu postoupené pohledávky.

Tabulka 29: Návrhy u odpisu postoupené pohledávky (vlastní zpracování)

546007	Odpis postoupené pohledávky – účetní
546008	Odpis postoupené pohledávky – daňový

U účtu 546007 Odpis postoupené pohledávky – účetní by se jednalo o daňově neuznatelný náklad na základě zákona o daních z příjmů § 25 odstavce 1 písmene z).

Účet 546008 Odpis postoupené pohledávky – daňový by byl daňově uznatelný podle § 24 odstavce 2 písmene y) zákona o daních z příjmů.

10.9 Účtová skupina 549

Nákladové účty 549 jsou ve zvolené společnosti pokryty velmi málo. Manka a škody nemají vlastní vnitropodnikovou směrnici, ani nejsou nijak analyticky rozdělena. Proto bylo navrženo sepsání účetní směrnice, ve které by bylo podrobně rozebráno, co společnost považuje za manko a škodu a jejich daňovou uznatelnost a neuznatelnost.

Rozdělení analytických účtů bylo navrženo následovně:

Tabulka 30: Návrhy u manka a škody (vlastní zpracování)

549001	Manka – inventury
549002	Škody
549003	Škoda způsobená zaměstnancem
549004	Škoda zaviněná jinou osobou
549005	Manka – daňově neuznatelná
549006	Likvidace zásob s protokolem
549007	Likvidace zásob bez protokolu

Účet 549001 Manka – inventury by byl účet, na který by byla vybranou společností účtována manka zjištěná inventurou nad stanovený limit určený společností v případě, že by se zaměstnancem měla podepsanou dohodu o odpovědnosti. Tyto manka by byla daňově uznatelná do výše náhrady na základě zákona o daních z příjmů § 24.

Účet 549002 Škody, který by byl podle zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 2 písmene l) daňově uznatelný a jednalo by se o škody vzniklé živelnými pohromami a škody způsobené neznámým pachatelem, ale potvrzené od policie. Opět daňově uznatelný pouze do výše náhrady.

Účet 549003 Škoda způsobená zaměstnancem, by byl účet daňově uznatelný do výše náhrady, jelikož nesplňuje § 25 odstavec 1 písmeno n) zákona o daních z příjmů. Jednalo by se o škody způsobené zaměstnancem záměrně nebo pod vlivem alkoholických nápojů či návykové látky, se kterým má společnost sepsanou dohodu o hmotné odpovědnosti.

Účet 549004 Škoda zaviněná jinou osobou, která je známá, by byl účet daňově uznatelný do výše náhrady, jelikož nesplňuje § 25 odstavec 1 písmeno n) zákona o daních z příjmů.

Účet 549005 Manka – daňově neuznatelná, na který by byla zvolenou společností účtována manka zjištěná inventurou nad stanovený limit určený společností a s příslušným zaměstnancem by neměla podepsanou dohodu o odpovědnosti. Dále manka, která by převyšovala výši náhrady. Tyto manka by byla daňově neuznatelná podle zákona o daních z příjmů § 25 odstavce 1 písmene n).

Účet 549006 Likvidace zásob s protokolem by byl účet daňově uznatelný na základě zákona o daních z příjmů § 24 odstavce 2 písmene zg). Vybraná společnost se může také rozhodnout tyto náklady účtovat na účet 50x.

Na účet 549007 se zaznamenává likvidace zásob bez protokolu. V tomto případě není splněn § 24 odstavec 2 písmeno zg) zákona o daních z příjmů, tedy se jedná o daňově neuznatelný náklad.

10.10 Chyba ve vnitropodnikové směrnici a v účtovém rozvrhu

Dále byla nalezena chyba ve vnitropodnikové směrnici. Vybranou společností je ve vnitřní účetní směrnici pro evidenci, účtování a oceňování zásob uvedeno, že mimořádné škody, jako jsou škody způsobené vichřicí nebo záplavami, jsou účtovány na účet 582, přitom tento účet je znám a v účtovém rozvrhu označen jako Změna stavu polotovaru vlastní výroby a Škoda je pod účtem 549002. V tomto případě je důležité tuto chybu ve vnitřní účetní směrnici odstranit a nahradit správným účetním předpisem.

Další chyba se vyskytuje v účtovém rozvrhu. Účty 501132 a 501203 Spotřeba materiálu na opravy jsou ve společnosti totožné a jedná se o duplicitu a chybu při tvorbě účtového rozvrhu. Je podstatné tuto chybu v účtovém rozvrhu odstranit a tím se vyhnout možným nejasnostem v budoucnosti.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo usnadnit přechod nákladů vybrané společnosti z účetnictví do základu daně. Tento předpoklad byl splněn. Vybraná společnost si ušetří práci na konci účetního období s dohledáváním nejasných účtů z hlediska jejich daňové uznatelnosti a tím bude přechod nákladů usnadněný. Dílčím cílem bylo navrhnouti možných opatření v případě daňové uznatelnosti a neuznatelnosti nákladů společnosti na základě analýzy nákladů vybrané společnosti. Jak již bylo zmíněno v této bakalářské práci, vybraná společnost má náklady v účtovém rozvrhu velmi podrobně rozděleny, ale i přesto bylo možné, na základě analýzy nákladů pomocí účtového rozvrhu vybrané společnosti, vnitřních účetních směrnic, výročních zpráv z let 2012-2017 a zákona o daních z příjmů právnických osob, zjistit daňová rizika a stanovit určitá doporučení na změnu v účtovém rozvrhu nebo na doplnění vnitřních účetních směrnic u některých nákladových účtů.

V případě nesprávného zařazení nákladů mezi daňově uznatelné či neuznatelné náklady dochází ke špatnému stanovení základu daně a následně i samotné výše zaplacené daně. Tato skutečnost znamená pro společnost nepříjemné potýkání se s úřady a možné finanční pokuty, sankce nebo penále.

Pro dosažení cílů byla nejprve problematika řešena z teoretického hlediska. Byly definovány základní pojmy z oblasti účetnictví, daní všeobecně a následně pouze daně z příjmů právnických osob a daňově uznatelných a neuznatelných nákladů. Tato část bakalářské práce poskytla důležité informace k vypracování části praktické.

Pro větší porozumění celkové situace byla charakterizována vybraná společnost z hlediska základních informací, historie zvolené společnosti a organizační struktury a byly analyzovány její výkazy zisku a ztráty z let 2012-2017 na základě výročních zpráv. Nejobsáhleji byla řešena analýza nákladů vybrané společnosti podle účtového rozvrhu vybrané společnosti, vnitřních účetních směrnic, výročních zpráv z let 2012-2017 a zákona o daních z příjmů právnických osob na základě daňové uznatelnosti a neuznatelnosti nákladů. Díky této analýze bylo nakonec možné určit daňová rizika ve vybrané společnosti týkající se problematiky daňové uznatelnosti nákladů a následně stanovit doporučení pro vybranou společnost. V první řadě byla při analýze účtového rozvrhu nalezena chyba v účtové skupině 501 Spotřeba materiálu a při analýze vnitřních účetních směrnic byla zase odhalena chyba v určení zaúčtování škod ve vybrané společnosti. Jako rizikové byly stanoveny účty 501 Spotřeba materiálu, 502 Spotřeba energie, 512 Cestovné, 513 Náklady na reprezentaci,

518 Ostatní služby, 524 Zákonné sociální pojištění a ostatní sociální pojištění, 532 Daň z nemovitostí, 538 Daň z nabytí nemovitých věcí, 546 Odpis pohledávky a 549 Manka a škody.

Nejrozsáhleji byly stanoveny právě návrhy u účtové skupiny 549 Manka a škody, kdy bylo doporučeno rozdělení na jednotlivé analytické účty na základě daňově uznatelných a daňově neuznatelných nákladů a různých limitů. Další navržené změny byly vytvořeny u cestovního, propagačních předmětů, jazykových kurzů a odpisu postoupené pohledávky.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BŘEZINOVÁ, Hana, 2016. *Účetní předpisy pro podnikatele (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 486 s. ISBN 978-80-7552-064-7.

ČESKO, 2012. Zákon č. 89/2012 Sb. ze dne 3. února 2012 občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. [cit. 2019-02-06]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

DUŠEK, Jiří, 2014. *Vyhněte se chybám v účetnictví: rady, řešení, praktické příklady*. Praha: Grada, 124 s. ISBN 978-80-247-5433-8.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ, 2018. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 278 s. ISBN 978-80-7552-125-5.

EUROPEAN COMMISSION, 2018. *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. 2018 Edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 302 p. ISBN 978-92-79-79839-9.

HAUZAROVÁ, Michaela, © 2017. Účetnictví pro začátečníky – 10. díl. In: *Portál.POHODA* [online]. [cit. 2019-03-01]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetnictvi-pro-zacatecniky-%E2%80%93-10-dil/>

HAUZAROVÁ, Michaela, © 2017. Účetnictví pro začátečníky – 11. díl. In: *Portál.POHODA* [online]. [cit. 2019-03-01]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetnictvi-pro-zacatecniky-%E2%80%93-11-dil/>

HINKE, Jana a Dana BÁRKOVÁ, 2017. *Účetnictví 1: Aplikace principů a technik*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada, 144 s. ISBN 978-80-271-0331-7.

HNÁTEK, Miroslav a David ZÁMEK, 2018. *Daňové a nedaňové náklady 2018*. Praha: ESAP, 262 s. ISBN 978-80-905899-7-1.

HNÁTEK, Miroslav, 2019. *Daňové a nedaňové náklady 2019*. Praha: ESAP, 280 s. ISBN 978-80-905899-8-8.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kolektiv, 2018. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 156 s. ISBN 978-80-7380-687-3.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila, 2018. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy, 274 s. ISBN 978-80-87974-17-9.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER, 2017. *Finanční analýza: Komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada, 232 s. ISBN 978-80-271-0563-2.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2017. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3., aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 360 s. ISBN 978-80-87480-55-7.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2018. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.

LOUŠA, František, 2011. *Zákon o účetnictví v praxi*. 5. aktualizované vydání. Praha: Grada, 144 s. ISBN 978-80-247-3848-2.

MARKOVÁ, Hana, 2019. *Daňové zákony 2019*, úplná znění platná k 1. 1. 2019. 29. vydání. Praha: Grada, 288 s. ISBN 978-80-271-2274-5.

MRKOSOVÁ, Jitka, 2018. *Účetnictví 2018: učebnice pro střední a vyšší odborné školy*. Brno: Edika, 312 s. ISBN 978-80-266-1223-0.

MÜLLEROVÁ, Libuše, Hana VOMÁČKOVÁ a Dana DVOŘÁKOVÁ, 2009. *Účetní předpisy pro podnikatele (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): Komentář*. 3. aktualizované vydání. Praha: Aspi, 587 s. ISBN 978-80-7357-435-2.

PELC, Vladimír a Petr PELECH, 2018. *Daně z příjmů s komentářem*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 832 s. ISBN 978-80-7554-144-4.

PILÁTOVÁ, Jana, 2017. *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: Anag, 408 s. ISBN 978-80-7554-066-9.

PITTERLING, Marcel, 2010. *Daňově uznatelné výdaje*. 3. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 132 s. ISBN 978-80-7357-483-3.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ, 2015. *Daň z příjmů srozumitelně*. Ostrava: Key, 169 s. ISBN 978-80-7418-243-3.

SEDLÁKOVÁ, Eva a Dalimila MIRČEVSKÁ, 2018. *Daňové a nedaňové výdaje 2018*. Český Těšín: Poradce, 400 s. ISBN 978-80-7365-399-6.

ŠIROKÝ, Jan, 2016. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 128 s. ISBN 978-80-7552-315-0.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

UVÍROVÁ, Lenka, © 2013. *Výdaje a daňová (ne)uznatelnost*. In: *Portál.POHODA* [online]. [cit. 2019-02-27]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/vydaje-a-danova-ne-uznatelnost/>

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2018. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ, 2012. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 466 s. ISBN 978-80-87576-21-2.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

%	Procento
§	Paragraf
atd.	A tak dále
BMC	Bulk Moulding Compound
CAD/CAM	Computer-aided design / Computer-aided manufacturing
č.	číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EA-19	Eurozóna
EU-28	Evropská unie
FIFO	First In, First Out
Kč	Koruna česká
např.	Například
NC	Numerical control
Sb.	Sbírky
SMC	Sheet Moulding Compound
tis.	Tisíc

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Organizační struktura vybrané společnosti (vlastní zpracování dle interních dokladů společnosti).....	39
--	----

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Sazba daně z příjmů právnických osob ve vybraných státech (vlastní zpracování dle European commission, 2018, s. 36)	28
Tabulka 2: Náklady vybrané společnosti (vlastní zpracování dle výročních zpráv) ..	40
Tabulka 3: Výnosy vybrané společnosti (vlastní zpracování dle výročních zpráv) ..	41
Tabulka 4: Nákladové účty 501 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	42
Tabulka 5: Nákladové účty 502 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	45
Tabulka 6: Nákladové účty 504 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	45
Tabulka 7: Nákladové účty 511 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	45
Tabulka 8: Nákladové účty 512 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	46
Tabulka 9: Nákladové účty 513 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	47
Tabulka 10: Nákladové účty 522 a 523 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu) ..	50
Tabulka 11: Nákladové účty 524 a 525 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu) ..	50
Tabulka 12: Nákladové účty 527 a 528 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu) ..	51
Tabulka 13: Nákladové účty 531-538 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu).....	52
Tabulka 14: Nákladové účty 541 a 542 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu) ..	53
Tabulka 15: Nákladové účty 543 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	54
Tabulka 16: Nákladové účty 544 a 545 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu) ..	54
Tabulka 17: Nákladové účty 546 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	55
Tabulka 18: Nákladové účty 548 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	56
Tabulka 19: Nákladové účty 549 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	57
Tabulka 20: Nákladové účty 551 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	57
Tabulka 21: Účetní odpisové sazby (vlastní zpracování dle souboru směrnic pro zpracování účetnictví)	58
Tabulka 22: Nákladové účty 552 a 554 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu) ..	60
Tabulka 23: Nákladové účty 558 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	61
Tabulka 24: Nákladové účty 559 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	61
Tabulka 25: Nákladové účty 565 (vlastní zpracování dle účtového rozvrhu)	62
Tabulka 26: Návrhy u cestovního (vlastní zpracování)	63
Tabulka 27: Návrhy u propagačních předmětů (vlastní zpracování).....	64
Tabulka 28: Návrhy u jazykových kurzů (vlastní zpracování).....	64
Tabulka 29: Návrhy u odpisu postoupené pohledávky (vlastní zpracování).....	65
Tabulka 30: Návrhy u manka a škody (vlastní zpracování)	66

SEZNAM PŘÍLOH

P I: Vertikální a horizontální analýza nákladů

P II: Vertikální a horizontální analýza výnosů

P III: Nákladové účty 518

P IV: Nákladové účty 521

PŘÍLOHA P I: VERTIKÁLNÍ A HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ

Vertikální analýza	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Výkonová spotřeba	55 %	59 %	56 %	59 %	57 %	56 %
Náklady vynaložené na prodané zboží	3 %	1 %	2 %	3 %	3 %	4 %
Spotřeba materiálu a energie	38 %	43 %	41 %	44 %	45 %	43 %
Služby	14 %	15 %	13 %	12 %	9 %	9 %
Změna stavu zásob vlastní činnosti	2 %	-5 %	-1 %	-1 %	-2 %	-1 %
Aktivace	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Osobní náklady	36 %	40 %	37 %	33 %	34 %	33 %
Mzdové náklady	27 %	29 %	28 %	24 %	26 %	25 %
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	9 %	10 %	9 %	8 %	9 %	8 %
Úpravy hodnot v provozní oblast	2 %	3 %	2 %	3 %	3 %	4 %
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2 %	3 %	2 %	3 %	3 %	4 %
Úpravy hodnot pohledávek	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Ostatní provozní náklady	2 %	2 %	2 %	4 %	5 %	5 %
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Zůstatková cena prodaného materiálu	1 %	1 %	1 %	3 %	4 %	5 %
Daně a poplatky	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Jiné provozní náklady	1 %	1 %	1 %	1 %	1 %	1 %
Nákladové úroky a podobné náklady	1 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Ostatní finanční náklady	2 %	1 %	2 %	1 %	1 %	2 %
Daň z příjmů	1 %	1 %	1 %	1 %	1 %	1 %
NÁKLADY CELKEM	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Horizontální analýza	13/12	14/13	15/14	16/15	17/16
Výkonová spotřeba	-2 %	27 %	12 %	6 %	12 %
Náklady vynaložené na prodané zboží	-77 %	314 %	70 %	5 %	58 %
Spotřeba materiálu a energie	4 %	27 %	14 %	11 %	9 %
Služby	-3 %	16 %	-3 %	-13 %	9 %
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-339 %	-63 %	-56 %	218 %	-47 %
Aktivace	-41 %	33 %	331 %	-36 %	-41 %
Osobní náklady	0 %	26 %	-7 %	16 %	9 %
Mzdové náklady	-1 %	29 %	-9 %	17 %	9 %
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	3 %	19 %	-3 %	12 %	12 %
Úpravy hodnot v provozní oblast	0 %	2 %	41 %	27 %	38 %
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	0 %	2 %	41 %	30 %	35 %

Úpravy hodnot pohledávek	-	-	-	-	-92 %
Ostatní provozní náklady	-9 %	83 %	74 %	33 %	35 %
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	-	-68 %	-81 %	119 %	-100 %
Zůstatková cena prodaného materiálu	-24 %	208 %	113 %	54 %	56 %
Daně a poplatky	-18 %	23 %	7 %	3 %	0 %
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-181 %	-87 %	-375 %	-123 %	-100 %
Jiné provozní náklady	22 %	39 %	34 %	-3 %	-32 %
Nákladové úroky a podobné náklady	-38 %	-11 %	-9 %	12 %	26 %
Ostatní finanční náklady	-30 %	157 %	-56 %	30 %	60 %
Daň z příjmů	-45 %	120 %	17 %	10 %	3 %
NÁKLADY CELKEM	-9 %	34 %	6 %	10 %	14 %

PŘÍLOHA P II: VERTIKÁLNÍ A HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA VÝNOSŮ

Vertikální analýza	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Tržby z prodeje výrobků a služeb	93 %	96 %	95 %	91 %	92 %	84 %
Tržby za prodej zboží	3 %	1 %	2 %	4 %	4 %	5 %
Ostatní provozní výnosy	3 %	2 %	3 %	3 %	4 %	5 %
Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	0 %	1 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Tržby z prodaného materiálu	1 %	1 %	1 %	2 %	3 %	4 %
Jiné provozní výnosy	2 %	1 %	1 %	1 %	0 %	0 %
Výnosové úroky a podobné výnosy	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Ostatní finanční výnosy	1 %	2 %	0 %	2 %	1 %	6 %
VÝNOSY CELKEM	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Horizontální analýza	13/12	14/13	15/14	16/15	17/16
Tržby z prodeje výrobků a služeb	-8 %	35 %	4 %	9 %	6 %
Tržby za prodej zboží	-80 %	356 %	76 %	7 %	55 %
Ostatní provozní výnosy	-53 %	110 %	49 %	23 %	51 %
Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	-	-71 %	304 %	-77 %	343 %
Tržby z prodaného materiálu	-26 %	225 %	103 %	49 %	54 %
Jiné provozní výnosy	-80 %	177 %	-43 %	-12 %	-24 %
Výnosové úroky a podobné výnosy	-11 %	-63 %	-67 %	0 %	-100 %
Ostatní finanční výnosy	56 %	-74 %	532 %	-65 %	911 %
VÝNOSY CELKEM	-11 %	36 %	9 %	8 %	16 %

PŘÍLOHA P III: NÁKLADOVÉ ÚČTY 518

518002	Manipulační poplatky – externí sklad
518003	Výkony spojů poštovní
518004	Práce výrobní povahy
518005	Ubytování zaměstnanců
518006	Úklidové práce
518007	Náklady na školení
518008	Nájemné, CHEP obaly
518009	Nájemné, půjčovní
518010	Inzerce, reklama
518011	Celní poplatky, celní deklar
518013	Údržba software
518014	Ostatní
518015	Dopravné za výrobky – náklad k přefakturaci
518016	Zaokrouhlení
518017	Právní pomoc
518018	Dopravné za výrobky – doprava v ceně výrobku
518019	Poradenství práce jakost
518020	Operativní leasing
518021	Stočné
518024	Služby pro odbor technické kontroly
518025	Dopravné nákladní – ostatní
518028	Uložení odpadů
518029	Provedení zkoušek hmoty, koroze
518033	Služby – ostraha podniku
518034	Výstavy
518037	Jazykové kurzy
518044	Účetní audit
518050	Provize zprostředkovatelská (agentura)
518051	Spotřeba drobného nehmotného inventárního majetku
518053	Náklady na překlady
518055	Likvidace nebezpečného odpadu
518057	Poradenské služby
518058	Analýzy, rozbor
518061	Životní prostřední – rozbor
518062	Hovorné – mobilní telefony
518063	Stacionární hovorné
518070	Přenosy dat
518071	Telefonní poplatky – O2
518072	Služby – tlumočení
518074	Příspěvek – hasiči
518075	Služby – honitba ostatní
518121	Kooperace – nástrojárna
518122	Kooperace – hlavní výroba
518123	Kooperace – hlavní výroba (agentury)

518141	Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku do limitu
518xxx	Leasingy

PŘÍLOHA P IV: NÁKLADOVÉ ÚČTY 521

521001	Tarifní složka mzdy režijní dělník (včetně dohod)
521002	Osobní ohodnocení režijní dělník
521003	Smluvní plat technickohospodářský pracovník (včetně dohod)
521004	Osobní ohodnocení technickohospodářský pracovník
521005	Mimořádné odměny režijní dělník
521006	Mimořádné odměny technickohospodářský pracovník
521007	Příplatky a přesčasy režijní dělník
521008	Příplatky a přesčasy technickohospodářský pracovník
521009	Ostatní překážky zaměstnance režijní dělník (lékař, pohřeb)
521010	Ostatní překážky zaměstnance technickohospodářský pracovník (lékař, pohřeb)
521012	Nemocenská režijní dělník
521013	Nemocenská technickohospodářský pracovník
521014	Prostoje režijní dělník (i náhrady mzdy 60 %, 100 %)
521015	Prostoje technickohospodářský pracovník (i náhrady mzdy 60 %, 100 %)
521016	Odstupné režijní dělník
521017	Odstupné technickohospodářský pracovník
521018	Dovolená a svátky režijní dělník
521019	Dovolená a svátky technickohospodářský pracovník
521020	Měsíční prémie režijní dělník
521021	Měsíční prémie technickohospodářský pracovník
521121	Tarifní složka mzdy výrobní dělník (včetně dohod)
521122	Osobní ohodnocení výrobní dělník
521123	Prostoje výrobní dělník (i náhrada mzdy 60 %, 100 %)
521124	Nemocenská výrobní dělník
521125	Mimořádné odměny výrobní dělník
521127	Příplatky a přesčasy výrobní dělník
521128	Odstupné výrobní dělník
521129	Ostatní překážky zaměstnance výrobní dělník (lékař, pohřeb)
521130	Dovolená a svátky výrobní dělník
521131	Měsíční prémie výrobní dělník
521132	Mzdy agenturních zaměstnanců – výrobní dělník
521133	Mzdy agenturních zaměstnanců – režijní dělník
521134	Tarifní složka mzdy režijní dělník (včetně dohod) – agenturní zaměstnanci
521135	Osobní ohodnocení režijní dělník – agenturní zaměstnanci
521136	Mimořádné odměny režijní dělník – agenturní zaměstnanci
521137	Příplatky a přesčasy režijní dělník – agenturní zaměstnanci
521138	Ostatní překážky zaměstnance režijní dělník (lékař, pohřeb) – agenturní zaměstnanci
521139	Nemocenská režijní dělník – agenturní zaměstnanci
521140	Prostoje režijní dělník (i náhrady mzdy 60 %, 100 %) – agenturní zaměstnanci
521141	Dovolená a svátky režijní dělník – agenturní zaměstnanci
521142	Měsíční prémie režijní dělník – agenturní zaměstnanci
521143	Tarifní složka mzdy výrobní dělník (včetně dohod) – agenturní zaměstnanci
521144	Osobní ohodnocení výrobní dělník – agenturní zaměstnanci

521145	Mimořádné odměny výrobní dělník – agenturní zaměstnanci
521146	Příplatky a přesčasy výrobní dělník – agenturní zaměstnanci
521147	Ostatní překážky zaměstnance výrobní dělní (lékař, pohřeb) – agenturní zaměstnanci
521148	Nemocenská výrobní dělník – agenturní zaměstnanci
521149	Prostoje výrobní dělník (i náhrada mzdy 60 %, 100 %) – agenturní zaměstnanci
521150	Dovolená a svátky výrobní dělník – agenturní zaměstnanci
521151	Měsíční prémie výrobní dělník – agenturní zaměstnanci
521152	Smluvní plat technickohospodářský pracovník (včetně dohod) – agenturní zaměstnanci
521153	Osobní ohodnocení technickohospodářský pracovník – agenturní zaměstnanci
521154	Mimořádné odměny technickohospodářský pracovník – agenturní zaměstnanci
521155	Příplatky a přesčasy technickohospodářský pracovník – agenturní zaměstnanci
521156	Ostatní překážky zaměstnance technickohospodářský pracovník (lékař, pohřeb) – agenturní zaměstnanci
521157	Nemocenská technickohospodářský pracovník – agenturní zaměstnanci
521158	Dovolená a svátky technickohospodářský pracovník – agenturní zaměstnanci
521159	Měsíční prémie technickohospodářský pracovník – agenturní zaměstnanci
521160	Překážky na straně organizace technickohospodářský pracovník – agenturní zaměstnanci