



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



ÚČETNÍ A DAŇOVÝ POHLED NA NÁKLADY PODNIKŮ

Bakalářská práce

Studijní program: B6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208R085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Nicola Farská**

Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D.



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Nicola Farská**
Osobní číslo: **E12000608**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Účetní a daňový pohled na náklady podniků**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Zákon o daních z příjmů právnických osob - teoretická rešerše
2. Náklady v účetní a daňové legislativě
3. Analýza vlivu odlišného pojetí nákladů na hospodaření podniků
4. Případová studie, řešení účetního a daňového pohledu na náklady u vybraného podnikatelského subjektu



Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **35 normostran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

HNÁTEK, M. a D. ZÁMEK. Daňové a nedaňové náklady 2014. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2014. ISBN 978-80-260-4890-9.

KŘEMEN, B. 100 legálních daňových triků 2014. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2014. ISBN 978-80-260-4889-3.

MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2014 - Úplná znění platná k 1. 1. 2014. 23. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-5171-9.

BĚHOUNEK, P. Společnost s ručením omezeným 2014 - Prakticky včetně účetnictví a daní. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-886-4.

WORLDWIDE-TAX. Czech Republic Income Taxes and Tax Laws [online], 2014-05 [vid. 2014-09-02].

Dostupné z: http://www.worldwide-tax.com/czech/czech_tax.asp.

Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz).

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant bakalářské práce:

Ing. Lenka Voborová


FAQ, daňový poradce, majitel společnosti

Datum zadání bakalářské práce: **31. října 2014**

Termín odevzdání bakalářské práce: **7. května 2015**



doc. Ing. Miroslav Žížka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2014

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé bakalářské práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum:

Podpis:

Anotace

Bakalářská práce je zaměřena na porovnání účetní a daňové legislativy z pohledu nákladů podniku. V úvodu práce je řešen Zákon o daních z příjmů právnických osob, ve kterém jsou identifikováni poplatníci, předmět daně a princip stanovení daňové povinnosti. Dále práce analyzuje náklady z pohledu účetní a daňové legislativy a odraz účetního a daňového pojetí nákladů v hospodaření podniků. V této části práce je využito druhového členění nákladů a zkoumána jejich relevantnost z pohledu daně z příjmů. V praktické části je řešena případová studie vlivu odlišného pojetí nákladů z pohledu účetní a daňové legislativy na hospodaření vybraného podnikatelského subjektu. Na modelovém podniku je analyzován princip stanovení účetního výsledku hospodaření, jeho následná úprava na základ daně a samotný výpočet daňové povinnosti.

Klíčová slova

Daň z příjmů právnických osob, daňová povinnost, daňové náklady, sazba daně, účetní náklady, výsledek hospodaření, základ daně, Zákon o daních z příjmů, Zákon o účetnictví, zálohy na daň z příjmů.

Annotation

A Company's Expense from the Point of View of Accounting and Taxes

The bachelor thesis focuses on comparing the accounting and tax legislation from the perspective of company's costs. The Tax Act on corporate income is solved at the introduction, which identifies taxpayers, the subject of tax and the principle of calculating tax liability. Furthermore, the work analyzes the cost from the point of view of accounting, tax legislation, the reflection of accounting and tax concepts of management cost of enterprises. A Generic classification of costs, which is examined for their relevance in terms of income tax, is used in this part. The practical part solves the case study of the influence of different conceptions of costs for accounting and tax legislation on the management of selected business entity. Finally, the principle of determining accounting profit, subsequent revisions to the tax base and the tax calculation itself is analyzed at the business entity.

Key Words

Corporate income tax, tax liability, tax costs, tax rate, accounting costs, profit, tax base, Act on Income Tax, Act on Accounting, advance of tax income.

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala všem, kteří přispěli ke vzniku této práce, zejména bych ráda poděkovala paní Ing. Martině Černíkové, Ph.D., vedoucí mé bakalářské práce, za odborné vedení a poskytnutí cenných rad a informací při zpracování práce.

Taktéž bych chtěla poděkovat paní Ing. Lence Voborové, která mi poskytla užitečné rady a připomínky z oblasti účetní a daňové legislativy a vždy mě vedla správným směrem.

Obsah

Seznam ilustrací.....	9
Seznam tabulek.....	10
Seznam použitých zkratk.....	11
Úvod.....	13
1 Zákon o daních z příjmů právnických osob.....	15
1.1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob.....	16
1.2 Předmět daně.....	17
1.3 Výpočet daňové povinnosti.....	18
2 Náklady v účetní a daňové legislativě.....	22
2.1 Náklady v účetní legislativě ČR.....	22
2.2 Náklady v daňové legislativě ČR.....	24
3 Odraz účetního a daňového pojetí nákladů v hospodaření podniků.....	26
3.1 Provozní náklady.....	26
3.2 Finanční náklady.....	31
3.3 Mimořádné náklady.....	32
4 Účetní a daňový pohled na náklady podniku – modelová studie.....	34
4.1 Způsob vedení účetnictví.....	35
4.2 Provozní náklady.....	35
4.3 Finanční náklady.....	44
4.4 Výpočet daňové povinnosti.....	46
Závěr.....	49
Seznam použité literatury.....	51
Seznam příloh.....	53
Seznam tabulek v příloze.....	53

Seznam ilustrací

Obr. 1.1: Struktura celkových příjmů v roce 2013	15
Obr. 1.2: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob	20
Obr. 4.1: Podíl DPPO na ÚVH.....	48

Seznam tabulek

Tab. 1.1: Stanovení základu daně a jeho úprava na daňovou povinnost.....	18
Tab. 1.2: Zálohy na daň z příjmů právnických osob	19
Tab. 3.1: Limity stravného stanovené zákonem	27
Tab. 4.1: Účtování nákladů v rámci účetné skupiny 50	36
Tab. 4.2: Účtování nákladů v rámci účetné skupiny 51	37
Tab. 4.3: Účtování nákladů v rámci účetné skupiny 52	38
Tab. 4.4: Účtování nákladů v rámci účetné skupiny 53	39
Tab. 4.5: Účtování nákladů v rámci účetné skupiny 54a	41
Tab. 4.6: Účtování nákladů v rámci účetné skupiny 54b	42
Tab. 4.7: Účtování nákladů v rámci účetné skupiny 55	43
Tab. 4.8: Účtování nákladů v rámci účetné skupiny 56	45
Tab. 4.9: Výpočet daňové povinnosti	46

Seznam použitých zkratek

BÚ	Bankovní účet
ČÚS	České účetní standardy
D	Strana Dal
DIČ	Daňové identifikační číslo
DM	Dlouhodobý majetek
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
FAD	Faktura došlá (přijatá)
FAV	Faktura vydaná (vystavená)
FO	Fyzická osoba
HM	Hrubá mzda
IČ	Identifikační číslo
ID	Interní doklad
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
KS	Konečný stav
MD	Strana Má dáti
PC	Požizovací cena
PO	Právnická osoba
PS	Počáteční stav
SMV a SMV	Samostatné movité věci a soubor movitých věcí
SP	Sociální pojištění
Spol. s r.o.	Společnost s ručením omezeným
ÚVH	Účetní výsledek hospodaření
VBÚ	Výpis z běžného účtu
VH	Výsledek hospodaření
VPD	Výdajový pokladní doklad
VÚÚ	Výpis z úvěrového účtu
VZP	Všeobecná zdravotní pojišťovna
ZaVL	Zúčtovací a výplatní listina
ZC	Zůstatková cena

ZD

Základ daně

ZP

Zdravotní pojištění

Úvod

Správná identifikace nákladů z pohledu účetní a daňové legislativy je často diskutovaným problémem většiny podnikatelských subjektů vedoucích účetnictví. Korektní začlenění nákladů je důležité nejen pro vedení účetnictví, aby bylo dosaženo věrného a poctivého obrazu, ale také pro správné stanovení daňové povinnosti podnikatelského subjektu, což do značné míry ovlivňuje výši příjmů státního rozpočtu.

Správce daně velmi důkladně kontroluje stanovení daňové povinnosti, protože daně tvoří jednu z největších příjmových položek státního rozpočtu. Z tohoto hlediska je velmi důležitá znalost jak účetní, tak i daňové legislativy. Výrazný dopad na daňovou a účetní legislativu měl Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který nabyl účinnosti k 1. 1. 2014.

Cílem bakalářské práce je zkoumat odlišné pojetí nákladů z hlediska účetní a daňové legislativy a analyzovat dopad těchto odlišností do hospodaření podniků. Úvod práce je věnován rešerši legislativních ustanovení Zákona o daních z příjmů právnických osob. V této části je pozornost věnována identifikaci základních pojmů, principu stanovení a odvodu této daně. Další část práce je věnována nákladům z pohledu účetní a daňové legislativy a jejich analýze z hlediska druhu a daňové relevantnosti s ohledem na hospodaření podniků.

Práce vychází z celé řady legislativních pramenů. Problematika daňové uznatelnosti nákladů je upravena Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zejména v ustanovení § 24 a § 25, kde jsou taxativně vymezené daňově uznatelné a neuznatelné náklady. Pro stanovení základu daně je také důležité ustanovení § 26 - § 33 Zákona o daních z příjmů, které pojednává o správném zahrnutí majetku do základu daně. Dále je daňová problematika řešena v pokynu D-6 uveřejněném daňovou správou. Náklady z pohledu účetní legislativy jsou upraveny Zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a jednotlivými vyhláškami k tomuto zákonu.

V závěru práce jsou teoretické poznatky aplikovány v případové studii vybraného podnikatelského subjektu. V této části jsou náklady podnikatelského subjektu analyzovány

z pohledu účetní a daňové legislativy, ze kterých je následně vypočtena daňová povinnost daného podnikatelského subjektu.

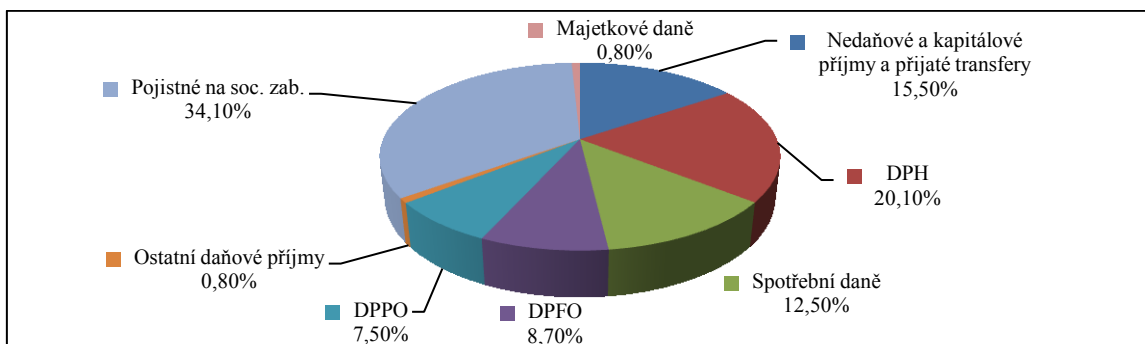
Důvodem určení tématu bakalářské práce byl můj zájem o daňovou a účetní problematiku, které bych se i nadále chtěla věnovat jak ve studijním, tak i v profesním zaměření. Jelikož určení daňové uznatelnosti nákladů je každodenní záležitostí podnikatelských subjektů, je nutná znalost této problematiky. Daňově relevantní náklady jsou pro podnikatele velice výhodné, jelikož snižují daňovou povinnost. Proto by měly podnikatelské subjekty být schopny veškeré skutečnosti obhájit před správcem daně.

1 Zákon o daních z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických a fyzických osob patří mezi nejsložitější daně daňového systému České republiky. Legislativa těchto daní je upravena Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Zákon). Zákon byl mnohokrát novelizován, naposledy rozsáhlejší novela tohoto zákona proběhla v souvislosti s účinností nového občanského zákoníku na konci roku 2013 a nabyla účinnosti k 1. 1. 2014. [1]

V Zákoně jsou definovány konstrukční prvky daně, které jsou upravovány v I. – III. části Zákona. I. a II. část Zákona je věnována zdanění příjmů fyzických a právnických osob, tyto části definují daňový subjekt, předmět daně, osvobození od daně, sazbu daně, základ daně a zdaňovací období. Část III, společné ustanovení, upravuje výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, položky odčitatelné od základu daně a slevy na dani. [2]; [3]

Daň z příjmů právnických osob neboli daň ze zisku (dále jen DPPO) patří v daňovém systému ČR mezi přímé daně a spolu s daní z příjmů fyzických osob (dále jen DPFO) jsou třetím nejdůležitějším rozpočtovým příjmem naší republiky. Strukturu celkových příjmů za rok 2013 v procentuálním vyjádření zobrazuje *Obr. 1.1.* [2]



Obr. 1.1: Struktura celkových příjmů v roce 2013

Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Návrh Státního závěrečného účtu ČR za rok 2013: C Zpráva o výsledcích hospodaření Státního rozpočtu.

V roce 2013 připadlo do státního rozpočtu prostřednictvím DPFO 94,5 mld. Kč a prostřednictvím DPPO 81,5 mld. Kč. [4]

DPPO je v dnešních daňových systémech mnoha zemí poměrně mladou daní. Jedná se o univerzální důchodovou daň, které podléhají veškeré právnické osoby (dále PO). Prostřednictvím této daně zdaňují své důchody neboli příjmy. V posledních letech je DPPO velmi diskutovaným tématem v mnoha odborných zdrojích. Jsou uváděny názory, že tato daň nemá své opodstatnění z ekonomického hlediska, jelikož veškeré zisky korporací se stanou osobními důchody fyzických osob (dále FO), které nakonec podléhají DPFO. I přesto je dnes DPPO součástí daňového systému všech vyspělých zemí, což je odůvodněno několika hledisky. Jedním z hledisek je jednodušší stanovení základu daně PO, což umožňuje i lepší možnosti kontroly při stanovení daně. [2]; [5]

1.1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob

V § 17 Zákona je definováno, kdo je poplatníkem DPPO. Poplatníkem je PO, založená podle Zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů a od 1. 1. 2014 podle Zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Dále je poplatníkem organizační složka státu, podílový fond investičních společností, investiční fond, podfond akciové společnosti, fond penzijní společnosti, svěřenecký fond, který je upraven Zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a jednotka, která je založena nebo zřízena podle právního řádu jiného státu. [6]

Pro určení, které příjmy PO budou podléhat zdanění na území našeho státu, a které naopak podléhat nebudou, je důležité z hlediska sídla podnikání, či místa vedení dané PO. Sídlem podnikání se rozumí adresa zapsaná ve veřejném rejstříku. Není-li daná FO zapsaná ve veřejném rejstříku jako podnikatel, je jeho sídlem místo, kde má hlavní obchodní závod, popřípadě své bydliště. Místem vedení dané PO se rozumí adresa místa, ze které je daná PO řízena. Z tohoto hlediska jsou poplatníci DPPO děleni na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Daňovými rezidenty jsou poplatníci, kteří mají na území ČR své sídlo nebo místo vedení, ze kterého je poplatník DPPO řízen. Daňoví rezidenti mají tzv. neomezenou daňovou povinnost, což znamená, že na území ČR zdaňují své celosvětové příjmy. Jedná se o příjmy jak ze zdrojů na území ČR tak i příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Za daňové nerezidenty jsou považovány PO, které nemají své sídlo na území ČR, případně jsou definovány mezinárodními smlouvami. Daňoví nerezidenti mají omezenou daňovou

povinnost, což znamená, že zdaňují pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Daňoví nerezidenti dosahují svých příjmů ze zdrojů na území ČR prostřednictvím stálé provozovny. Za stálou provozovnu jsou považovány například dílny, staveniště, kanceláře apod., které slouží k výkonu služeb na území ČR. [2]; [3]; [6]; [7]

K 1. 1. 2014 v § 17a Zákona je nově definován pojem veřejně prospěšný poplatník. Veřejně prospěšným poplatníkem se rozumí takový poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Za veřejně prospěšného poplatníka jsou považovány PO známé jako neziskové organizace, mezi které patří nadace, církve, politické strany, příspěvkové organizace a další. Podle Vančurové je úprava základu daně těchto institucí odlišná od podnikatelských subjektů, z důvodu minimalizace možnosti poškozování tržního prostředí. Za veřejně prospěšného poplatníka se nepovažuje obchodní korporace, Česká televize, zdravotní pojišťovna a další. [2]; [6]

1.2 Předmět daně

V § 18 Zákona je stanoveno, co je a co není považováno za předmět DPPO. U PO, jejichž hlavní činnost je podnikání, jsou předmětem daně veškeré příjmy z činností a také veškeré příjmy z nakládání s majetkem dané PO, není-li zákonem stanoveno jinak. Zákon dále uvádí výčet příjmů, které předmětem daně jsou a které naopak předmětem daně nejsou. Předmětem daně nejsou například příjmy získané nabytím akcií podle Zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, účelové dotace ze státního rozpočtu, příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací, příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a pozemku a úhrad za plnění spojená s užíváním bytu a nebytových prostor. [6]

Osvobození od daně je specifikováno ustanovením § 19 Zákona. Toto ustanovení je velmi rozsáhlé a lze v něm nalézt veškeré příjmy a výnosy, které jsou od daně osvobozeny, tj. nevybírání se z nich daň. Za zákonem určených podmínek jsou od daně osvobozeny některé členské příspěvky, příjem ČNB a příjem Fondu pojištění vkladů, podíly na zisku, výnosy nadace, příjmy z úroků a další. K 1. 1. 2014 vstoupil v platnost § 19b Osvobození

bezúplatných příjmů. Toto usnesení osvobozuje od daně bezúplatný příjem z nabytí dědictví nebo odkazu. Dále bezúplatný příjem obmyšleného z majetku za stanovených podmínek, bezúplatný příjem veřejně prospěšného poplatníka za stanovených podmínek, bezúplatný příjem plynoucí do veřejné sbírky, přijatý z veřejné sbírky a členského státu Evropské unie, Norska nebo Islandu. [6]

1.3 Výpočet daňové povinnosti

Daňový základ u DPPO je odvozen z účetního výsledku hospodaření (dále jen ÚVH). ÚVH je v ČR při stanovení daňové povinnosti upravován, a proto se v konečné fázi účetní a daňový výsledek od sebe liší. Postup stanovení základu daně a jeho následná úprava na daňovou povinnost je uveden v *Tab. 1.1.* [5]

Tab. 1.1: Stanovení základu daně a jeho úprava na daňovou povinnost

	Výnosy
–	Náklady
	Účetní výsledek hospodaření (zisk nebo ztráta)
–	Výnosy osvobozené od daně (nedaňové) (§ 19)
+	Náklady daňově neuznatelné (§ 25)
±	Další korekce nákladů a výnosů
	Základ daně nebo daňová ztráta (§ 23)
–	Položky odčitatelné od ZD (§ 34)
–	Položky snižující ZD (§ 20)
	ZD snížený o odpočty
↓	ZD zaokrouhlený na tisícikoruny dolů
	Sazba daně 19% (§ 21)
	DAŇ
–	Slevy na dani (§ 35)
	Daň po slevě (Daňová povinnost)
–	Zálohy na dani (§ 38a)
	DAŇOVÝ NEDOPLATEK / PŘEPLATEK

Zdroj: [vlastní zpracování].

ÚVH je stanoven rozdílem výnosů a nákladů zachycených v účetnictví. Od ÚVH se pro účely výpočtu základu daně odčítají výnosy (příjmy) osvobozené od daně a také výnosy (příjmy) nezahrnované do základu daně (dále jen ZD), které jsou upraveny v § 23 odst. 4 Zákona. Jsou zde zahrnovány například částky, které již byly zdaněny nebo souvisí s výdajem, který nebyl předmětem daně. Dále jsou k ÚVH přičítány náklady daňově neuznatelné, které budou zmíněny v kapitole 3. Po úpravě ÚVH je stanoven samotný ZD. [3]

Od ZD se odčítají položky odčitatelné od ZD a položky snižující ZD. Mezi položky odčitatelné od ZD patří daňová ztráta, která byla vyměřena za předchozí zdaňovací období a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích. Dále od ZD lze odečíst výdaje vynaložené na výzkum a vývoj až do 100 % výše a odpočet na podporu odborného vzdělávání. Mezi položky snižující ZD patří bezúplatné plnění na veřejně prospěšné účely. Minimální hranice hodnoty bezúplatného plnění je 2 000 Kč. Maximální výše, kterou lze uplatnit z celkové hodnoty všech bezúplatných plnění za jeden rok je celkem 10 % základu daně sníženého podle ustanovení § 34 Zákona. [3]

Po této úpravě vznikne ZD snížený o odpočty. Následně je ZD zaokrouhlen na celé tisícikoruny dolů a vynásoben sazbou daně, která pro rok 2014 činila 19 %. Takto vypočtenou daň lze dále snížit o slevy na dani, mezi které patří sleva 18 000 Kč za každého přepočteného zaměstnance se zdravotním postižením a sleva 60 000 Kč za každého přepočteného zaměstnance s těžkým zdravotním postižením. Po uplatnění těchto slev je stanovena definitivní daňová povinnost poplatníka, od které se odečítají zaplacené zálohy na DPPO viz *Tab. 1.2*. Odečtením záloh vznikne poplatníkovi vyúčtování s finančním úřadem v podobě přeplatku či nedoplatku. [3]

Tab. 1.2: Zálohy na daň z příjmů právnických osob

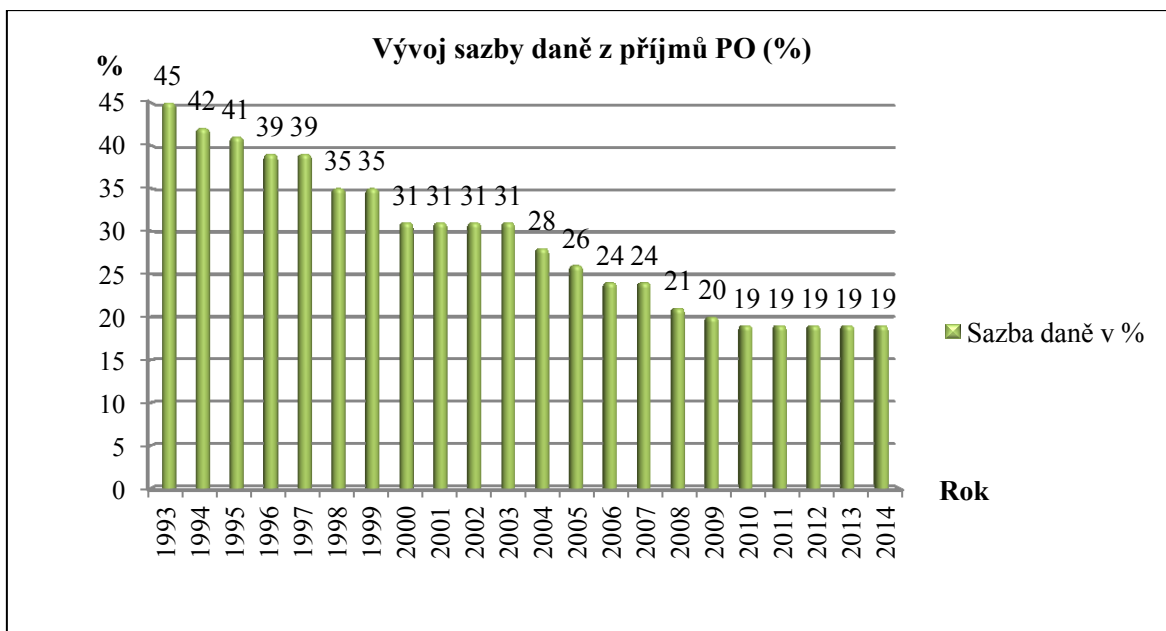
Poslední daňová povinnost (Kč)	Výše zálohy	Splatnost
0 – 30 000	Záloha 0 % daně	-
30 000 – 150 000	Záloha 40% daně	Pololetně
150 001 – a výše	Záloha 25% daně	Čtvrtletně

Zdroj: [vlastní zpracování].

Zálohy na DPPO neplatí kraje, obce a poplatníci, u nichž byla poslední daňová povinnost menší než 30 000 Kč. Pokud poslední daňová povinnost PO je v rozmezí 30 000 Kč až 150 000 Kč, je povinna daná PO platit zálohy na DPPO pololetně ve výši 40 % poslední daňové povinnosti. Je-li poslední daňová povinnost ve výši 150 001 Kč a výše, má daná PO povinnost odvádět zálohy na DPPO čtvrtletně ve výši 25 % z poslední daňové povinnosti. [3]

Pokud upravený ÚVH vykazuje záporné číslo, tzn., že daňové náklady převýšily uznatelné výnosy, jedná se o tzv. daňovou ztrátu zdaňovacího období, kterou si může poplatník uplatnit v následujícím zdaňovacím období jako odčitatelnou položku od ZD.

Sazba daně z příjmů právnických osob v ČR od roku 1993 prošla velkým vývojem, viz Obr. 1.2. Z obrázku je patrné, že sazba daně byla od roku 1993 do roku 2014 postupně snižována. [8]



Obr. 1.2: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob

Zdroj převzatý z: DUŠEK, J. *Daně z příjmů 2014 přehledy, daňové a účetní tabulky 2014*.

Sazba daně z příjmů PO byla od roku 1993 postupně snižována z důvodu podpory hospodářské činnosti. Oproti roku 1993, kdy sazba daně činila 45 %, v roce 2014 byla sazba daně z příjmů PO nižší o 36 %. Tedy pro zdaňovací období roku 2014 byla sazba

daně z příjmů PO ve výši 19 %, nebylo-li stanoveno jinak v § 21 odst. 2 a 3 Zákona. [9]

Za zdaňovací období DPPO se považuje kalendářní rok, hospodářský rok, období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace a účetní období, pokud je delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. [6]

DPPO je splatná vždy dnem podání daňového přiznání. Splatnost DPPO k 31. březnu následujícího roku platí pro společnost, která vede účetnictví v rámci své účetní jednotky. Splatnost DPPO k 30. červnu následujícího roku platí pro společnosti spolupracující s daňovým poradcem. [3]

2 Náklady v účetní a daňové legislativě

Náklady vznikají činnostmi podniku. Náklady vyjadřují spotřebu a opotřebení majetku podniku, ale také vyplývají ze závazků podniku vůči dodavatelům, zaměstnancům a institucím státní správy apod. Protipól nákladů tvoří výnosy, které pro podnik představují výstupy. Náklady a výnosy jsou v podniku velmi důležité, jelikož se z nich odvozuje výsledek hospodaření, ze kterého je poté stanovena daňová povinnost dané PO. [10]

Přesná definice nákladů doposud v účetních předpisech neexistuje, avšak podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen IFRS) jsou náklady definovány jako „*snížení ekonomického prospěchu během účetního období, a to jednak ve formě snížení (úbytku, spotřeby) aktiv, jednak ve formě zvýšení dluhů; obojí ústí v konečném důsledku (snížením zisku běžného období) do snížení vlastního kapitálu.*“ [11 s. 57]

2.1 Náklady v účetní legislativě ČR

Mezi základní právní předpisy upravující účetnictví patří Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále Zákon o účetnictví), vyhlášky k Zákonu o účetnictví, České účetní standardy (dále jen ČÚS) a v neposlední řadě vnitřní směrnice účetní jednotky.

Zákon o účetnictví je nadřazen všem účetním právním normám České republiky. Je rozdělen do sedmi částí a pojem náklady je uveden v 1. části Zákona o účetnictví, v obecném ustanovení, kde v § 2 je definován předmět účetnictví: „*Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.*“.[12 § 2] Zákon o účetnictví je obecný a závazný pro všechny účetní jednotky bez ohledu na to, zda jsou podnikatelskými subjekty či nikoliv. Proto je důležité jednotlivé prvky účetnictví blíže specifikovat, k tomu slouží jednotlivé vyhlášky k Zákonu o účetnictví. [13]

V současné době existuje 7 vyhlášek k Zákonu o účetnictví: Vyhláška pro podnikatele, pro banky a jiné finanční instituce, pro pojišťovny, pro zdravotní pojišťovny,

pro nepodnikatelské subjekty, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví a vyhlášky pro vybrané účetní jednotky. Jednotlivé vyhlášky vymezují obsah účetní závěrky a obsahují směrné účtové osnovy. Pro podnikatelské subjekty je důležitá Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen Vyhláška). Tato Vyhláška se zabývá náklady v souvislosti ve vztahu s opravnými položkami a rezervami, jejichž tvorba a použití se přes nákladové účty účtuje. Dále jsou náklady ve Vyhlášce uvedeny v souvislosti s Výkazem zisku a ztráty. [14]; [15]

Třetím legislativním pramenem jsou ČÚS. ČÚS existují ke každé vyhlášce a zabývají se konkrétněji jednotlivými oblastmi účetnictví. Oproti Zákonu o účetnictví a Vyhlášce, jsou ČÚS pouze doporučenou normou, nejsou právně závazné. Náklady jsou v rámci ČÚS zkoumány v ČÚS pro podnikatele č. 019, nazývaného Náklady a výnosy. V této normě jsou náklady obsahově vymezeny a je zde uváděn i postup účtování nákladů. Náklady se podle tohoto standardu zachycují v páté účtové třídě na straně MD tzv. narůstajícím způsobem. Dále standard doporučuje přizpůsobit analytické členění účtů 5. a 6. účtové třídy dle ustanovení Zákona o daních příjmů, které je důležité pro zjištění základu daně a pro správný výpočet daňové povinnosti. [10]; [16]

Vnitřní směrnice účetní jednotky sice není právně závazná a nemá formu zákona či vyhlášky, ale přesto při jejím nedodržení může být účetní jednotka sankcionována od finančního úřadu. Prostřednictvím této směrnice si účetní jednotka sama upravuje účtový rozvrh, postupy a metody účtování, které však nemohou být v rozporu s již zmíněnými právními předpisy ČR. [13]

Nemělo by se ale také zapomínat na IFRS, v České republice známé pod pojmem Mezinárodní účetní standardy, které se postupně od roku 1989 promítají do vývoje účetnictví ČR. Cílem těchto standardů není změnit účetnictví dané země, ale zajistit srovnatelnost a transparentnost účetních závěrek v celosvětovém rozsahu. Sestavovat účetní závěrku podle IFRS mají povinnost společnosti, které mají sídlo podnikání v některém ze členských států EU a jsou emitentem cenných papírů přijatých

k obchodování na regulovaném trhu. Dále mají povinnost nebo mohou podle IFRS sestavovat účetní závěrku účetní jednotky, které musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku nebo jsou konsolidovanou účetní jednotkou. Nicméně v České republice není zakotven žádný pádný důvod pro přechod na IFRS, jako je např. požadavek vlády. Proto většina českých společností nevyužívá těchto standardů. [17]

2.2 Náklady v daňové legislativě ČR

Náklady v rámci daňové legislativy ČR jsou upraveny Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně ve třetí části tohoto Zákona, společná ustanovení. Prostřednictvím Zákona je na náklady nahlíženo z pohledu jejich tzv. daňové uznatelnosti.

Ustanovení § 24 odst. 1 Zákona, za daňově relevantní náklady (výdaje) vymezuje „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.* [6 § 24] Tyto náklady se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy od výnosů. Dále je v tomto ustanovení uvedeno, že nelze uplatnit ve výdajích (nákladech) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, takové výdaje (náklady), které již v předchozích zdaňovacích obdobích byly uplatněny. Některé výdaje (náklady) jsou uznatelné pouze do limitované výše příjmů s nimi souvisejících. V ustanovení § 24 odst. 2 Zákona je uveden výčet nákladů, které mohou být za určitých podmínek daňově uznatelné. V ustanovení § 25 Zákona je uveden výčet výdajů (nákladů), které nelze pro daňové účely uznat. [6]

Náklady jsou tzv. daňově uznatelné za Zákonem stanovených podmínek. Pro určité náklady platí podmínka, aby náklad byl nejen zaúčtován, ale také i zaplacen. O které náklady se jedná, je stanoveno v Zákoně. Patří sem například daň z nemovitých věcí, či povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem (viz kapitola 3). Další podmínka spočívá v uznatelnosti vedlejších nákladů na pořízení majetku či zásob, které účetní jednotka nemůže přímo ve svých nákladech uplatit, jelikož tyto výdaje (náklady) vstupují do pořizovací ceny majetku (zásob). Patří sem například clo, doprava, pojištění a další. Rovněž důležité pro správné uplatnění nákladů v základu daně je respektovat jejich věcnou

a časovou souvislost se zdaňovacím obdobím.

Mezi náklady, které nelze podle ustanovení § 25 Zákona uznat jako daňově relevantní, se řadí výdaje na pořízení majetku, výdaje sankční povahy (penále, pokuty, úroky...) a ostatní výdaje na reprezentaci, bezúplatná plnění, účetní opravné položky, odpisy pohledávek a další. [18]

Podnikatelské subjekty v rámci účtování o nákladech a výnosech musejí dbát na dodržování jak účetních, tak i daňových předpisů ČR. Daňový úhel pohledu na náklady podniku účetním jednotkám práci velice komplikuje a ztěžuje. Aby účetní jednotka měla přehled o jednotlivých daňových a nedaňových nákladech, vede si jejich analytickou evidenci dle daňové uznatelnosti.

3 Odraz účetního a daňového pojetí nákladů v hospodaření podniků

Náklady z pohledu účetní legislativy a náklady splňující podmínky daňové legislativy daně z příjmů významně ovlivňují pohled na hospodaření a finanční řízení každého podniku. Při uzavírání účetních knih se konečné zůstatky nákladových účtů přenášejí na účet 710 – Účet zisku a ztrát. Zůstatky z tohoto účtu v rámci účetní závěrky jsou zachycovány do výkazu zisku a ztráty, který je známý pod pojmem výsledovka.

Výkaz zisku a ztráty je odvozený účetní výkaz, jelikož rozvádí a blíže specifikuje položku výsledek hospodaření běžného účetního období v rozvaze. Výkaz podává detailní přehled a srovnání v čase o tvorbě výsledku hospodaření bez ohledu na skutečné peněžní příjmy či výdaje. V rámci české účetní legislativy je možné se setkat s výsledovkou ve zjednodušeném či plném rozsahu, která může být v druhovém či účelovém členění. Druhové členění je charakteristické zachycováním nákladů podle jejich původu, tj. podstaty nákladů, zatímco účelové členění vychází z účelu, jemuž náklady byly obětovány. [19]

Výnosy jsou ve výkazu označeny římskými číslicemi a náklady velkými písmeny. Součtové položky jsou označeny znaménkem „+“ a jednotlivé výsledky hospodaření „*“ . Výsledek hospodaření je ve výkazu členěn na provozní, finanční a mimořádnou činnost. [20]

Následující podkapitoly se věnují vybrané problematice daňového a účetního pohledu na náklady a následného dopadu rozdílného pojetí těchto nákladů do hospodaření a finančního řízení podniku. Jednotlivé podkapitoly analyzují náklady v členění na provozní, finanční a mimořádné. [16]

3.1 Provozní náklady

Do provozních nákladů se zahrnují účtové skupiny 50 až 55 a společně s provozními výnosy tvoří provozní výsledek hospodaření.

Náklady na spotřebované nákupy, které jsou evidovány v účtové skupině číslo 50, jsou akceptovatelné jako náklady z pohledu daně z příjmů. Při evidenci nákladů tohoto druhu je důležité, aby si účetní jednotka vedla analytickou evidenci jednotlivých účtů z hlediska jejich daňové uznatelnosti.

Náklady na služby, které se zachycují v účtové skupině číslo 51, je nutno zkoumat z hlediska jejich tzv. daňové relevantnosti. Náklady na cestovné (účet 512) se řadí mezi náklady, kterým je třeba věnovat pozornost. Na nákladovém účtu 512 se zachycují náklady spojené s pracovní cestou, kterými zejména jsou náklady na ubytování, na dopravu, stravné a další. Náhrady cestovních výdajů vyplývajících z pracovních cest zaměstnanců lze zahrnout do základu daně pouze do maximální výše stanovené Zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce viz *Tab. 3.1.* [21]

Tab. 3.1: Limity stravného stanovené zákonem

Délka trvání pracovní cesty	Stravné v Kč	
	Minimální výše	Maximální výše
Déle než 5 hodin, nejvýše 12 hodin	67	80
Déle než 12 hodin, nejvýše 18 hodin	102	123
Déle než 18 hodin	160	191

Zdroj: [vlastní zpracování].

Tab. 3.1 zobrazuje minimální a maximální limit stravného povolený Zákoníkem práce. Pro rok 2014 byla maximální výše stravného stanovena na 80 Kč, pokud pracovní cesta trvala v rozmezí 5 až 12 hodin. Na 123 Kč, pokud pracovní cesta trvala déle jak 12 hodin, ale nejvýše 18 hod a na 191 Kč, pokud zaměstnanec strávil na pracovní cestě déle než 18 hodin. Náhrady stanovené nad tento limit jsou daňově neuznatelnými náklady.

Daňově neuznatelným nákladem jsou náklady na reprezentaci (účet 513). Mezi náklady na reprezentaci patří výdaje na pohoštění, občerstvení a bezúplatná plnění. Mezi bezúplatná plnění se nezahrnují reklamní nebo propagační předměty, které jsou opatřeny obchodní firmou či ochrannou známkou poskytovatele, jejichž hodnota nepřesahuje 500 Kč bez DPH nepodléhající spotřební dani, s výjimkou tichého vína. [21]

Další skupinou nákladů, kterým by se měla věnovat pozornost z daňového hlediska, jsou osobní náklady zachycované v účtové skupině číslo 52. V rámci této skupiny jsou evidovány náklady jak daňově uznatelné, tak i daňově neuznatelné.

Daňově uznatelnými náklady jsou náklady související se mzdovými náklady (účet 521), dále náklady plynoucí z příjmů společníků obchodní korporace ze závislé činnosti (účet 522) a náklady na odměny členům orgánu obchodní korporace (účet 523). Mezi takové se řadí především náklady na odměny členům statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob. [3]

Zajímavé z daňového hlediska jsou náklady na zákonné sociální a zdravotní pojištění (účet 524). Jedná se o náklady na zákonné sociální a zdravotní pojištění, které je povinen zaměstnavatel hradit za své zaměstnance a to včetně společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným, komanditistů komanditní společnosti a členů družstva. Náklady jsou daňově uznatelnými za předpokladu, že bylo zapláceno pojistné nejpozději do konce následujícího měsíce po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. Dále je náklad daňově uznatelný v případě, kdy daňový subjekt podává daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období a platba pojistného byla uskutečněna nejpozději do termínu podání daňového přiznání. Může ale také nastat situace, kdy pojistné bylo zaplácené po termínu. Poté je náklad daňově uznatelný v tom období, ve kterém došlo k platbě pojistného za podmínky, že náklady na pojistné neovlivnily základ daně v předchozích obdobích. [6]; [22]

Náklady na ostatní sociální pojištění se zachycují na účtu 525. Jedná se o náklady, které zaměstnavatel hradí dobrovolně za své zaměstnance. Patří sem například náklady na životní a důchodové připojištění zaměstnanců, nebo také příspěvky na stravenky, jejichž výše je nad rámec zákona. Tento druh nákladu je daňově neuznatelný. [22]

Zákonné sociální náklady (účet 527) jsou daňově uznatelným nákladem. Mezi tyto náklady se řadí sociální náklady související s péčí o zdraví zaměstnanců a zabezpečení sociálních podmínek, např. hygienické vybavení pracovišť, pracovní oblečení zaměstnanců, lékařské preventivní prohlídky, vzdělávání a rekvalifikace zaměstnanců, příspěvky na stravenky

do výše stanovené Zákonem a další. [3]

Daňově neuznatelnými náklady v rámci osobních nákladů jsou náklady na ostatní sociální náklady (účet 528). Tyto náklady vyplývají z aktivního vztahu podniku k zaměstnancům, ale jejich výše je stanovena nad rámec daňově uznatelných limitů podle zákona o daních z příjmů (§ 24 odst. 2 písm. j). Příkladem těchto nákladů je příspěvek na závodní stravování nad 55% z ceny hlavních jídel nebo bolestné nad rámec zákonného ohodnocení. [22]

Účtová skupina číslo 53, která zachycuje náklady na daně a poplatky, je z daňového hlediska taktéž zajímavá. Daňově uznatelným nákladem v rámci účtové skupiny 53 je náklad spojený s předpisem silniční daně (účet 531) a náklad spojený s předpisem daně z nemovitých věcí (účet 532). Náklad evidovaný na účtu 532 je daňově uznatelný pouze za předpokladu, že daň byla zaplacená. Mezi náklady na ostatní daně a poplatky (účet 538) patří například předpisy na daň z nabytí nemovitých věcí, náklady spojené se spotřebou kolků, dálničních známek, spotřebou soudních a správních poplatků a členských příspěvků. Tyto náklady by měly být na účtu 538 rozlišeny analytickou evidencí na daňově uznatelné a daňově neuznatelné. [22]

V účtové skupině 54 se evidují jiné provozní náklady. Mezi tyto náklady patří například náklady vynaložené na prodaný materiál, bezúplatné plnění, pokuty, úroky, penále apod. Daňově neuznatelným nákladem jsou náklady spojené s poskytnutím bezúplatného plnění. Náklady související s poskytnutím bezúplatného plnění mohou být v peněžní či nepeněžní podobě. Jejich hodnota je zachycována na nákladovém účtu 543. I přesto, že jde o daňově neuznatelný náklad, lze si jím snížit základ daně prostřednictvím položky snižující základ daně a to za předpokladu, že bezúplatné plnění splňuje účel, pro který byl poskytnut, dále okruh příjemců a výši hodnoty. Minimální výše jednotlivého bezúplatného plnění je stanovena na 2 000 Kč, nejvýše však lze uplatnit bezúplatná plnění v celkové hodnotě za jeden rok pouze do výše 10 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky. [3]

Náklady na smluvní pokuty a úroky z prodlení (účet 544) jsou daňově uznatelným nákladem za předpokladu, že smluvní pokuty a úroky z prodlení byly zaplacené

v příslušném zdaňovacím období. Tento druh nákladu vyplývá ze sankcí ze smluvních vztahů. Oproti tomuto jsou náklady spojené s ostatními pokutami a penály (účet 545) daňově neuznatelné. Tyto náklady jsou spojené s platbami vyměřenými orgány státní správy. [3]

Náklady související s odpisem pohledávek jsou účtovány na nákladovém účtu číslo 546. Jedná se o odpis pohledávek, které byly nabyté postoupením, vkladem nebo vzniklé při přeměně obchodní korporace. Odpis dané pohledávky může být jednorázový či postupný. Náklad je daňově uznatelný pouze za daných podmínek Zákona.¹

Dalším nákladem jsou manka a škody z provozní činnosti (účet 549). Jsou zde rozlišovány manka a škody na dlouhodobém majetku a manka a škody u materiálu, zboží a zásob. Náklady spojené se vznikem manka a škod, které přesahují přijaté náhrady například od pojišťoven, jsou daňově neuznatelným nákladem. Oproti tomuto jsou daňově uznatelným nákladem škody způsobené neznámým pachatelem podle potvrzení policie, nebo škody vzniklé živelnými pohromami. [22]

Dalším druhem nákladů jsou odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů, které se zachycují v účtové skupině číslo 55. Odpis dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, který vyjadřuje opotřebení majetku, je účtován na účtu 551. Odpisy jsou děleny na účetní a daňové. Účetní odpisy, které jsou stanoveny odpisovým plánem, jsou povinné a vyjadřují skutečné opotřebení dlouhodobého majetku (dále jen DM). Způsob těchto odpisů je zvolen v rámci vnitřní směrnice účetní jednotky. Naopak daňové odpisy jsou nepovinné a jsou stanoveny podle Zákona. Účetní jednotka o daňových odpisech neúčtuje (jsou stanoveny mimo účetnictví). Prostřednictvím daňových odpisů, si ale může účetní jednotka snížit daňový základ. Před začátkem odpisování DM v rámci daňových odpisů je účetní jednotka povinna zatřídit majetek do příslušné odpisové skupiny uvedené v příloze Zákona a stanovit metodu odpisování (lineární, degressivní). Pro každou

¹ Mezi podmínky patří například neuhrazená část pohledávky za dlužníkem se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, která byla předmětem přepočtu podle zákona č. 499/1990 Sb. a vznikla do konce roku 1990 a termín splatnosti nastal do konce roku 1994, sníženou o uplatněný odpis pohledávky, nebo, která nebyla předmětem přepočtu podle zákona č. 499/1990 Sb., nebo nepodléhala ustanovení §24 ods. 2y), avšak podléhala režimu financování vývozu v rámci dokončení pohledávek na vládní úvěry podle přílohy č. 2 usnesení vlády České a Slovenské Federativní Republiky č. 192/1991. Výjimkou jsou pohledávky, které byly nabyty postoupením nebo vkladem. [1 §24 ods.2y)]

odpisovou skupinu je stanovena doba, po kterou majetek bude odpisován. Majetek je odpisován pouze do výše vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny majetku. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Pokud jsou účetní odpisy vyšší než daňové, je o tento rozdíl zvýšený základ daně. V opačném případě je o tento rozdíl daňový základ snížen. [22]

Účetní jednotka by měla v souladu s účetními předpisy tvořit rezervy a opravné položky, které se zaznamenávají na účet 552. Náklady na tvorbu, čerpání a zrušení rezerv podle Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen Zákon o rezervách) jsou daňově uznatelným nákladem, zatímco náklady na rezervy, které jsou tvořeny nad rámec Zákona o rezervách (účet 554), jsou daňově neuznatelným nákladem. [22]

Podobné řešení lze sledovat u nákladů vynaložených na tvorbu a zúčtování zákonných opravných položek (účet 558), které jsou daňově relevantními, zatímco náklady na tvorbu a zúčtování účetních opravných položek souvisejících s provozním výsledkem hospodaření (účet 559) jsou daňově neuznatelnými. Jedná se především o náklady snižující hodnotu majetku, které jsou zjištěné při inventarizaci. [22]

3.2 Finanční náklady

Finanční náklady jsou evidovány v rámci účtové skupiny 56 a 57. Účtová skupina 56 se zabývá zachycením úbytku cenných papírů a podílů při jejich prodeji, evidencí placených úroků, kurzových ztrát, mank a škod na finančním majetku apod.. Účtová skupina 57 se zabývá změnou stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti.

V rámci účtu 562 jsou sledovány náklady vynaložené na úroky z prodlení podle úvěrových smluv, ze směnek a dluhopisů. Tyto úroky jsou daňově uznatelným nákladem pouze za předpokladu, že byly zaplacený. [1]

Ostatní finanční náklady jsou zachycovány na účtu 568. Na tomto účtu se především účtuje o nákladech z peněžitého styku, pojistném, nákladech na bankovní služby a další. Důležitá

je analytická evidence účtu z hlediska tzv. daňové relevantnosti nákladů.

Daňově uznatelným nákladem pouze do výše náhrady škody jsou náklady související s manky a škodami na finančním majetku (účet 569). Mezi tyto náklady patří zejména schodky v pokladně, manka a škody na ceninách či cenných papírech. [3]

Daňově neuznatelným nákladem jsou náklady při tvorbě a zúčtování finančních rezerv (účet 574) a náklady na tvorbu a zúčtování opravných položek ve finanční oblasti (účet 579). Účet 574 účtuje o nákladech vynaložených na rezervy, které slouží k předpokládaným ztrátám a rizikům, souvisejícími s finančními operacemi a účet 579 účtuje o nákladech, které slouží ke snížení ocenění majetku, který nemá trvalý charakter. Po pominutí důvodů tvorby opravné položky, je opravná položka zrušena. [22]

3.3 Mimořádné náklady

Mimořádné náklady se nacházejí v účtové skupině 58. Mimořádné náklady jsou charakteristické tím, že vznikají za mimořádných okolností vzhledem k běžné činnosti podnikatelského subjektu.

Náklady zachycující škody vzniklé za mimořádných situací, například škody v důsledku živelných pohrom či krádeže se zachycují na účet 582. Tento druh nákladu je daňově uznatelným nákladem pouze do výše náhrady škody. Daňově uznatelné jsou i náklady na škody, které vznikly v důsledku živelných pohrom či škody způsobené neznámým pachatelem na základě potvrzení od policie. [22]

V rámci mimořádných nákladů se za daňově neuznatelné náklady považují náklady vynaložené na tvorbu a zúčtování mimořádných rezerv (účet 584) a náklady vynaložené na tvorbu a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti (účet 589). Tvorba opravných položek se vztahuje k majetku, který souvisí s mimořádnou činností. Za mimořádnou rezervu je považována například rezerva na restrukturalizace. [22]

K veškerým nákladovým účtům je doporučeno vést analytickou evidenci dle daňové

relevantnosti nákladů. Jak již bylo zmíněno, konečné stavy nákladů se na konci účetního období spolu s výnosy v rámci účetní uzávěrky přeúčtovávají na účet 710 – Účet zisku a ztráty. Z účtu 710 jsou konečné stavy nákladů a výnosů zachyceny v rámci účetní závěrky do výkazu zisku a ztráty, který dává detailní přehled o tvorbě výsledku hospodaření a slouží jako podklad pro výpočet daňové povinnosti konkrétního podnikatelského subjektu.

4 Účetní a daňový pohled na náklady podniku – modelová studie

Pro analýzu vlivu odlišného pojetí nákladů na hospodaření podniků byla vytvořena na základě reálných dat fiktivní firma VEX, spol. s r.o. se sídlem ulice Míru 672, 463 12 Dlouhý Most. Firma VEX, spol. s r.o. vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 1. února 2004 vedeného u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Firma vystupuje pod identifikačním číslem (dále jen IČ) 54971623 a daňovým identifikačním číslem (dále jen DIČ) CZ54971623. Právní forma podnikání společnosti je společnost s ručením omezeným. Předmětem podnikání dané společnosti spočívá v provádění staveb, jejich změn a odstraňování, projektové činnosti ve výstavbě, inženýrské činnosti v investiční výstavbě a koupí zboží za účelem jeho dalšího prodeje a samotný prodej.

Společnost byla založena společenskou smlouvou mezi dvěma společníky, kteří tvoří statutární orgán společnosti. Základní kapitál společnosti je tvořen ve výši 200 000 Kč a je splacen v plné výši.² [23]

Společnost zaměstnává 35 zaměstnanců – 12 administrativních pracovníků včetně vedoucích pracovníků a 23 dělníků ve stavební činnosti v hlavním pracovním poměru. Pracovní smlouvy jsou sjednávány se zkušební dobou u všech zaměstnanců. Po uplynutí zkušební doby je sjednána se zaměstnancem pracovní smlouva na dobu určitou v délce jednoho roku a poté podle spokojenosti se zaměstnancem jsou smlouvy uzavírány na dobu neurčitou.

Hlavními odběrateli firmy VEX, spol. s r.o. jsou fyzické osoby i firmy, které požadují od společnosti vybudovat či opravit své bydlení nebo prostory k provozování podnikatelské či nepodnikatelské činnosti. Hlavními dodavateli stavebního materiálu jsou firmy FALCO NORTH s.r.o., PROFI TECHNIK s.r.o., CHEMOLAK TRADE, spol. s r.o. a STAVMAT STAVEBNINY, a.s..

² Od roku 2014 není výše minimálního základního kapitálu společnosti s ručením omezeným stanoven, ale odvíjí se od minimálního vkladu jednoho společníka a to na 1 Kč, z čehož vyplývá, že společnost s ručením omezeným může být založena jediným společníkem, či zakladatelem, což platí i pro společnosti vzniklé před rokem 2014. Maximální počet společníků či zakladatelů od roku 2014 však není stanoven.

4.1 Způsob vedení účetnictví

Firma VEX, spol. s r.o. si vede účetnictví samostatně v rámci své účetní jednotky. Účetní jednotka vede finanční účetnictví a zásoby eviduje způsobem B evidence zásob. To znamená, že pořízení zásob a zboží eviduje na nákladové účty (501 a 504) a neúčtuje o přírůstcích a úbytcích skladových zásob na základě příjmemek či výdejek.

V rámci pracovních cest firma vyplácí maximální výši limitu stravného stanoveného Zákoníkem práce, a další náklady spojené s pracovní cestou. Stravné navýšené o 210 Kč/den firma vyplácí pouze v případech, kdy je zaměstnanec na pracovní cestě déle než jeden týden. Firma VEX, spol. s r.o. v rámci osobních nákladů přispívá svým zaměstnancům na stravné prostřednictvím stravenek do maximální výše stanovené Zákonem. Účetní jednotka vede řádné účetní odpisy a na konci roku zjišťuje rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. V rámci účetních odpisů účetní jednotka využívá časové odpisy lineární podle doby použitelnosti a daňové odpisy firma uplatňuje rovnoměrným odpisováním.

Firma VEX, spol. s r.o. sleduje provozní, finanční a mimořádné náklady v účetním systému a zkoumá také rozdílný pohled na tyto náklady podle účetní a daňové legislativy. Během roku 2014 v analyzované firmě nebyly zaznamenány žádné mimořádné náklady.

4.2 Provozní náklady

Provozní náklady firmy VEX, spol. s r.o. jsou účtovány v rámci účtových skupin 50 – 55. Ve výkazu zisku a ztráty se náklady z provozní činnosti evidují pod písmeny A. až I. a společně s provozními výnosy tvoří provozní výsledek hospodaření.

Společnost VEX, spol. s r.o. v rámci účtové skupinu 50 – Spotřebované nákupy využívá pro evidenci nákladů jednotlivých nákladových účtů. Jelikož firma vede způsob B evidence zásob, účtuje na začátku a na konci účetního období o počátečním (dále jen PS) a konečným stavu (dále jen KS) zboží a materiálu. Během účetního období společnost VEX, spol. s r.o. na účtu 501 eviduje náklady spojené s pořízením materiálu, kancelářských potřeb, pohonných hmot a dále přirozené úbytky materiálu. K tomuto

nákladovému účtu je vedena analytická evidence podle druhu vynaloženého nákladu a jeho daňové relevantnosti. Zatímco firma náklady na spotřebu dodávek elektrické energie a vody zachycuje na nákladovém účtu 502, náklady vynaložené na pořízení zboží a náklady související s prodejem resp. úbytkem zboží společnost eviduje na účtu 504 v jejich pořizovací ceně. Mezi základní zboží společnosti patří například nářadí, kotouče, vrtáky, pracovní kuffíky na nářadí apod. Jednotlivé účetní operace týkající se nákladů v účtové skupině 50 jsou zaznamenány v *Tab. 4.1*.

Tab. 4.1: Účtování nákladů v rámci účtové skupiny 50

Č.	Doklad	Text	MD	D	MD v Kč	D v Kč
1.	ID	Převod PS materiálu	501 100	112 100	3 432 156,00	3 432 156,00
2.	FAD	Nákup materiálu na fakturu	501 100	321 100	14 978 247,00	14 978 247,00
3.	VPD	Nákup kancelářských potřeb	501 103	211 100	4 843 698,00	4 843 698,00
4.	VPD	Nákup pohonných hmot	501 110	211 100	2 932 113,00	2 932 113,00
5.	ID	Přirozený úbytek do normy	501 100	112 100	15 475,00	15 475,00
6.	ID	Převod KS materiálu	112 100	501 100	2 181 426,00	2 181 426,00
7.	FAD	Faktura za dodávku el. energie a vody	502 100	321 100	3 976 213,00	3 976 213,00
8.	ID	Převod PS zboží	504 100	132 100	6 325 351,00	6 325 351,00
9.	VPD	Nákup zboží v hotovosti	504 100	211 100	25 396 426,00	25 396 426,00
10.	ID	Převod KS zboží	132 100	504 100	6 567 654,00	6 567 654,00

Zdroj: [vlastní zpracování].

V *Tab. 4.1* jsou uvedeny nejčastější účetní případy společnosti související s náklady v rámci účtové skupiny číslo 50. Veškeré náklady uvedené v *Tab. 4.1* se řadí mezi daňově uznatelné. Náklady z účtu 504 jsou zachyceny ve výsledovce na řádku číslo 02 v celkové hodnotě 25 154 123 Kč za rok 2014 a náklady evidované na účtu 501 a 502 jsou zachyceny na řádku číslo 09 výsledovky, jejichž hodnotu za rok 2014 firma vykázala ve výši 27 996 476 Kč.

V účtové skupině číslo 51 společnost VEX, spol. s r.o. eviduje veškeré náklady na služby. Jedná se zejména o náklady na opravu a udržování, které firma eviduje na nákladovém účtu 511. K tomuto účtu je vedena analytická evidence podle druhu a daňové relevantnosti nákladu. Jsou zde rozlišovány náklady na opravu a udržování režijních potřeb a náklady na opravu a udržování automobilů. Dále v této skupině jsou zachycovány náklady na pracovní cesty zaměstnanců (účet 512). Ve vnitřní směrnici účetní jednotky je uvedeno, v jaké výši je vypláceno stravné a další náklady spojené s pracovní cestou. K tomuto nákladovému účtu je vedena analytická evidence podle daňové relevantnosti nákladu. K častým vynaloženým nákladům firmy patří zejména náklady na občerstvení a pohoštění, které firma eviduje na účtu 513. Nicméně k nejvíce využívanému nákladovému účtu v rámci účtové skupiny 51 patří účet 518. Na tomto účtu jsou zachycovány náklady spojené s nákupem služeb v rámci zakázek od odběratelů. Dále tento účet eviduje náklady spojené s úklidem, poštovním, svozem odpadků a náklady na poplatky za telefon a reklamu. Účtování o jednotlivých nákladech je zobrazeno v *Tab. 4.2*.

Tab. 4.2: Účtování nákladů v rámci účtové skupiny 51

Č.	Doklad	Text	MD	D	MD v Kč	D v Kč
1.	FAD	Oprava a mytí vozu	511 200	321 100	3 432 513,00	3 432 513,00
2.	VPD	Ostatní opravy a udržování	511 100	211 100	6 765 897,00	6 765 897,00
3.	VPD	Náklady v rámci pracovní cesty	512 100	211 100	2 852 647,00	2 852 647,00
4.	VPD	Stravné nad limit	512 900	211 100	4 200,00	4 200,00
5.	VPD	Občerstvení	513 100	211 100	80 125,00	80 125,00
6.	FAD	Nákup služeb na zakázku	518 100	321 100	158 626 135,00	158 626 135,00
7.	FAD	Faktura za telefony	518 120	321 100	345 763,00	345 763,00
8.	FAD	Faktura za svoz odpadu a úklid	518 125	321 100	2 156 357,00	2 156 357,00
9.	VPD	Nákup známek - ihned spotřebovány	518 135	211 100	45 698,00	45 698,00
10.	VPD	Nákup reklam. služeb	518 140	211 100	3 650 986,00	3 650 986,00

Zdroj: [vlastní zpracování].

Nejvíce nákladů firma vynaložila na nákup služeb souvisejících se zadanými zakázkami od odběratelů. Jednotlivé náklady uvedené v *Tab. 4.2* (viz strana 37) jsou daňově uznatelné, s výjimkou nákladů evidovaných na účtech 512 900 a 513 100, které patří mezi daňově neuznatelné. Veškeré náklady na služby jsou při účetní závěrce zobrazeny na řádku číslo 10 výsledovky, který za rok 2014 vykazoval hodnotu 177 960 321 Kč.

Osobní náklady společnost eviduje v rámci účtové skupiny číslo 52. Náklady související s předpisem hrubých mezd zaměstnanců jsou zachycovány na účtu 521 – Mzdové náklady. Průměrná hodinová mzda dělníků je sjednána ve výši 117 Kč/hod a průměrná hrubá měsíční mzda vedoucích a administrativních pracovníků ve výši 24 250 Kč. Na nákladovém účtu 524 firma účtuje o nákladech souvisejících se zákonným sociálním a zdravotní pojištění, které hradí zaměstnavatel povinně za své zaměstnance. Firma vede k účtu 524 analytickou evidenci podle druhu pojištění. Sociální pojištění činí 25 % z hrubých mezd a zdravotní pojištění činí 9 % z hrubých mezd. Společnost se rozhodla, že další případné připojištění svým zaměstnancům hradit nebude. Náklady na pracovní oblečení, obuv, hygienické prostředky na pracovišti, lékařské prohlídky, stravenky poskytované zaměstnancům a další podobné náklady firma eviduje na účtu 527, viz *Tab. 4.3*.

Tab. 4.3: Účtování nákladů v rámci účtové skupiny 52

Č.	Doklad	Text	MD	D	MD v Kč	D v Kč
1.	ZaVL	Předpis HM zaměstnanců	521 100	331 100	8 917 056,00	8 917 056,00
3.	ID	SP (25 % z HM) hrazené zaměstnavatelem	524 120	336 100	2 229 264,00	2 229 264,00
4.	ID	ZP (9 % z HM) hrazené zaměstnavatelem	524 220	336 100	802 535,00	802 535,00
5.	ID	Vyúčtování stravenek:				
		a) 55 % hrazeno zaměstnavatelem	527 120	213 100	388 080,00	388 080,00
		b) část hrazená zaměstnanci	335 100	213 100	317 520,00	317 520,00
6.	FAD	Nákup prac. oblečení	527 100	321 100	48 654,00	48 654,00

Zdroj: [vlastní zpracování].

Z Tab. 4.3 (strana 38) vyplývá, že každému zaměstnanci firmy VEX, spol. s r.o. je poskytnut příspěvek na stravu ve výši 80 Kč/den, přičemž zaměstnavatel hradí zaměstnanci 55 % z této částky, tedy 44 Kč/den. Veškeré náklady uvedené v Tab. 4.3 jsou daňově relevantní. Za rok 2014 firma vykazovala osobní náklady v celkové výši 12 385 589 Kč, které jsou detailněji zobrazeny na řádcích 13 až 16 výkazu zisku a ztráty.

Náklady na daně a poplatky jsou ve Výkazu zisku a ztrát zobrazeny na řádku číslo 17, jehož výše za rok 2014 vykazovala hodnotu 64 110 Kč. Jelikož firma vlastní motorová vozidla, je povinna odvádět silniční daň. Předpis silniční daně je účtován na účtu 531 viz Tab. 4.4. Firma taktéž odvádí daň z nemovitých věcí, jejíž předpis je uveden na účtu 532. Daň z nemovitých věcí je odváděna za halu a pozemek, kde má firma uvedené sídlo podnikání a kde se nachází hlavní sklad a areál společnosti. Na účtu 538 – Ostatní daně a poplatky společnost účtuje o spotřebě dálničních známek a jiných kolků, soudních a správních poplatků apod.

Tab. 4.4: Účtování nákladů v rámci účtové skupiny 53

Č.	Doklad	Text	MD	D	MD v Kč	D v Kč
1.	ID	Předpis silniční daně	531 100	345 100	38 043,00	38 043,00
2.	ID	Předpis daně z nemovitých věcí	532 100	345 100	21 435,00	21 435,00
3.	VPD	Nákup dálniční známky – ihned spotřebována	538 100	211 100	4 632,00	4 632,00

Zdroj: [vlastní zpracování].

Náklady evidované v účtové skupině 53, se řadí mezi tzv. daňově uznatelné obvykle za předpokladu, že byly firmou uhrazeny. Jedná se zejména o předpis daně z nemovitých věcí.

Společnost VEX, spol. s r.o. v rámci účtové skupiny 54 eviduje náklady na prodaný materiál, zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku, pokuty, penále, úroky a manka a škody. Firma na základě průzkumu využívání svého majetku zjistila, že dostatečně nevyužívá jeden ze svých bagrů, konkrétně Bagr JCB 8052. Z tohoto důvodu firma rozhodla o prodeji tohoto majetku k 15. říjnu 2014 za prodejní cenu ve výši

289 669,00 Kč bez DPH. Vyřazení Bagru JCB 8052 v zůstatkové ceně firma zaevidovala na účtu 541. Konečný stav účtu 541 za rok 2014 byl vykazován ve výši 200 301 Kč ve výkazu zisku a ztráty na řádku č. 23.

Na řádku číslo 24 výsledovky jsou zachyceny náklady související s prodejem materiálu. Jelikož firma v minulosti nakoupila nadměrné množství sádrokartonu, který nevyužila, rozhodla se ho prodat v prodejní ceně 56 198 Kč bez DPH. Veškeré náklady související s prodejem sádrokartonu firma zaevidovala na účtu 542, jehož stav ke konci účetního období byl ve výši 52 500 Kč. V průběhu roku 2014 firma poskytla peněžní bezúplatné plnění v hodnotě 15 000 Kč na dobročinné účely nadace ALFA. Bezúplatné plnění firma ve svém účetnictví zachytila na účet 543.

Jelikož během účetního období u firmy nedošlo k včasnému uhrazení některých faktur, bylo firmě vyměřeno penále. Jednalo se o pozdní uhrazení faktury od telefonní společnosti a pozdní uhrazení pojistného na osobní automobil. Vyměřené smluvní penále firma zachytila na účet 544. Na účtu 545 firma zaevidovala nesmluvní penále, které firmě vyměřila Všeobecná zdravotní pojišťovna za neuhrazení zdravotního pojištění za období březen roku 2014. Společnost veškeré tyto nedoplatky spolu s penály uhradila v měsíci listopadu 2014.

Na účtu 548 jsou zachyceny veškeré náklady vzniklé prostřednictvím pojištění. Firma má sjednáno pojištění podnikatelských rizik, pojištění odpovědnosti vozidel u všech automobilů a pojištění majetku. Pojištění podnikatelských rizik má firma ujednáno u pojišťovny Generali, a.s., u níž platí pojistné jednou ročně vždy k 1. dubnu ve výši 12 400 Kč. Pro pojištění odpovědnosti všech vozidel firma využívá služeb České pojišťovny a.s., kde má mimo jiné sjednané i havarijní připojištění. U nákladního automobilu je pojistné hrazeno půlročně vždy k 1. březnu a 1. září daného roku ve výši 9 867 Kč. U VW Transportér firma pojistné hradí taktéž půlročně, tj. vždy k 15. dubnu a 15. říjnu ve výši 6 579 Kč. Pojištění osobního automobilu je splatné vždy k 23. únoru a 23. srpnu daného roku ve výši 3 679 Kč. Pojištění majetku je hrazeno půlročně vždy k 4. březnu a 4. září ve výši 8 675 Kč. K jednotlivému pojištění je vedena analytická evidence podle jeho druhu.

Veškeré náklady vzniklé z titulu mank a škod z provozní činnosti firma zachycuje na účtu 549. Při inventuře skladu firma zjistila manko materiálu, které bylo zaviněno skladníkem. Zaviněné manko firma předepsala k úhradě skladníkovi. Dále na tomto účtu firma zachytila náklady spojené s nedbalou manipulací se stavebním materiálem. Firma škodu vyměřila na 35 000 Kč. Jelikož je firma pojištěná proti poškození materiálu, požádala pojišťovnu o náhradu škody ve stejné výši, v jaké ji ocenila. Pojišťovna však poskytla náhradu škody pouze do výše 28 500 Kč. Účtování o vzniklých nákladech společnosti v rámci účtové skupiny 54 je uvedeno v *Tab. 4.5 a Tab. 4.6* (viz strana 42).

Tab. 4.5: Účtování nákladů v rámci účtové skupiny 54a

Č.	Doklad	Text	MD	D	MD v Kč	D v Kč
1.	FAV	Prodej Bagru JCB 8052	311 100	641 100	350 499,49	289 669,00
				343 121		60 830,49
	ID	Vyřazení Bagru v ZC	541 100	082 100	200 301,00	200 301,00
	ID	Vyřazení Bagru v PC	082 100	022 100	469 000,00	469 000,00
2.	FAV	Prodej sádrokartonu	311 100	642 100	67 999,58	56 198,00
				343 121		11 801,58
	ID	Vyskladnění sádrokartonu	542 100	501 100	52 500,00	52 500,00
3.	VBÚ	Poskytnutí daru	543 100	221 100	15 000,00	15 000,00
4.	ID	Předpis úroků z prodlení	544 100	379 100	285,00	285,00
5.	ID	Penále vyměřené VZP	545 100	379 100	168,00	168,00
6.	FAD	Pojištění podnikatelských rizik (1. 4. - 31. 12.)	548 120	321 100	9 342,47	9 342,47
		Pojištění (1. 1. - 31. 3.)	381 115	379 100	3 057,53	3 057,53
7.	FAD	Pojištění nákladního automobilu (1. 3. - 31. 8.)	548 130	321 100	9 867,00	9 867,00
		Pojištění (1. 9. - 31. 12.)	548 130	321 100	6 650,69	6 650,69
		Pojištění (1. 1. - 28. 2.)	381 115	379 100	3 216,31	3 216,31

Zdroj: [vlastní zpracování].

Tab. 4.6: Účtování nákladů v rámci účetní skupiny 54b

Č.	Doklad	Text	MD	D	MD v Kč	D v Kč
1.	FAD	Pojištění transportéru (15. 4. - 14. 10.)	548 140	321 100	6 579,00	6 579,00
		Pojištění (15. 10 - 31. 12.)	548 140	321 100	2 819,57	2 819,57
		Pojištění (1. 1. - 14. 4.)	381 115	379 100	3 759,43	3 759,43
2.	FAD	Pojištění osobního automobilu. (23. 2. – 22. 8.)	548 150	321 100	3 679,00	3 679,00
		Pojištění (23. 8. - 31. 12.)	548 150	321 100	2 619,29	2 619,29
		Pojištění (1. 1. - 22. 2.)	381 115	379 100	1 059,71	1 059,71
3.	FAD	Pojištění majetku (4. 3. – 3. 9.)	548 160	321 100	8 675,00	8 675,00
		Pojištění (4. 9. - 31. 12.)	548 160	321 100	5 703,45	5 703,45
		Pojištění (1. 1. - 3. 3.)	381 115	379 100	2 971,55	2 971,55
4.	ID	Zjištěné manko nad normu	549 100	112 100	2 500,00	2 500,00
		Manko předepsáno skladníkovi	335 100	648 100	2 500,00	2 500,00
5.	ID	Vyúčtování škody materiálu	549 100	112 100	28 500,00	35 000,00
			549 900		6 500,00	
6.	ID	Vyjádření od pojišťovny	378 100	662 100	28 500,00	28 500,00

Zdroj: [vlastní zpracování].

Účtování nákladů za jednotlivé pojistné je třeba časově rozlišit, aby byla dodržena zásada věcné a časové souvislosti. Náklad evidovaný na účtu 545 je daňově neuznatelný a totéž platí i pro náklad evidovaný na účtu 549 900, na kterém firma zachytila výši škody, která není pokryta náhradou škody od pojišťovny. Veškeré konečné stavy nákladů v rámci účtu 541 a 542 se při účetní závěrce evidují na řádek číslo 22 výsledovky, který za rok 2014 vykazoval hodnotu v celkové výši 252 801 Kč. Ostatní náklady v rámci účetní skupiny 54 se promítají na řádek číslo 27 výkazu zisku a ztráty, jehož hodnota za rok 2014 činila 108 888,47 Kč.

Firma VEX, spol. s r.o. ke své podnikatelské činnosti využívala pro rok 2014 tento majetek: budovu s pozemkem, kde sídlí a má své ekonomické středisko (další část slouží jako sklad a hala), dva bagry, jedno nákladní auto, dva osobní automobily a lešení. Všechn tento majetek je evidován na účtech v rámci skupiny 02 a 03. Jelikož se majetek neustále využívá, dochází k jeho postupnému opotřebení, který vstupuje do nákladů formou odpisů.

Pořízení budovy s pozemkem proběhlo ke dni založení společnosti, tedy k 1. únoru 2004. Vstupní cena budovy byla oceněna na 2 805 756 Kč a v rámci účetních odpisů se firma rozhodla dobu použitelnosti u budovy stanovit na 35 let. K 27. březnu 2008 si firma pořídila nákladní automobil ve vstupní ceně 1 300 000 Kč a jeho dobu použitelnosti určila na dobu 10 let. Bagr typu JCB 3CX ve vstupní ceně 1 049 000 Kč byl pořízen k 3. srpnu 2009, doba použitelnosti byla vyměřena taktéž na dobu 10 let. Druhý bagr typu JCB 8052 byl zaevidován do majetku firmy k 28. březnu 2010 v hodnotě 469 000 Kč, doba použitelnosti byla určena na dobu 8 let.

K 4. září 2011 si firma pořídila Volkswagen Transportér Combi za 747 572 Kč, přičemž doba použitelnosti byla vymezena na 5 let. Osobní automobil značky ŠKODA Rapid firmě prodal jeden ze společníků ke dni 4. května 2013. Hodnota automobilu byla oceněna na 535 600 Kč a dobu použitelnosti účetní jednotka stanovila na 5 let. V roce 2014, k 6. červnu si firma pořídila lešení, jehož vstupní cena činila 78 590 Kč. Doba použitelnosti lešení byla určena firmou na 8 let. V následující *Tab. 4.7* je zobrazeno účtování účetních a daňových odpisů za rok 2014.

Tab. 4.7: Účtování nákladů v rámci účtové skupiny 55

Č.	Doklad	Text	MD	D	MD v Kč	D v Kč
1.	ID	Účetní odpis budovy	551 100	081 100	80 165,00	80 165,00
2.	ID	Účetní odpis SMV a SMV	551 100	082 100	545 302,00	545 302,00
3.		Daňové odpisy: 753 310,00 Kč Účetní odpisy: 625 467,00 Kč Daňové odpisy > Účetní odpisy (Snížení ZD)			- 127 843,00	

Zdroj: [vlastní zpracování].

Účetní odpisy se ve výkazu zisku a ztráty zachycují na řádek číslo 18., jehož hodnota za rok 2014 činila 625 467 Kč. Výpočet jednotlivých účetních a daňových odpisů je uveden v *Příloze C*. Náklady související s účetními odpisy jsou daňově neuznatelným nákladem a rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy snížil daňový základ v roce 2014 o 127 843 Kč.

Rozdíl mezi provozními výnosy a provozními náklady tvoří provozní výsledek hospodaření, který vznikl v rámci provozní činnosti podniku. Provozní výsledek hospodaření je zobrazen na řádku číslo 30 výkazu zisku a ztráty. Společnost VEX, spol. s r.o. v roce 2014 vykazovala provozní výsledek hospodaření ve výši 694 436,53 Kč, viz *Příloha A*.

4.3 Finanční náklady

Jelikož se firma věnuje spíše výrobní činnosti, tak v rámci finančních nákladů, které jsou evidovány v účtové skupině 56 a 57, využívá pouze vybrané nákladové účty. Jedná se zejména o účet číslo 562 – Úroky, 563 – Kurzové ztráty a 568 – Ostatní finanční náklady.

Firma má u obchodní banky GE Money Bank, a.s. veden běžný podnikatelský účet, na kterém má sjednaný kontokorentní úvěr ve výši 65 000 Kč na sezónní výkyvy a na pokrytí zpožděných plateb od odběratelů. Za překročení povoleného debetu si banka účtuje úrok ve výši 15,50 % p.a.. V roce 2014 však firma tento debet nepřekročila. Dále má firma od 1. března 2008 sjednaný úvěr ve výši 2 500 000 Kč od stejné obchodní banky. Úvěr je sjednaný s fixní měsíční splátkou 20 130,68 Kč na dobu 25 let při fixní úrokové sazbě 8,50 % p.a.. Tento úvěr firma použila na pořízení nákladního auta, bagru JBC 3CX a částečně z něj financovala pořízení automobilu Volkswagen Transporter Combi. Úroky z tohoto úvěru jsou zachyceny na nákladovém účtu 562.

Na účtu 563 firma zaevidovala kurzové ztráty, které firmě vznikly prostřednictvím nákupu materiálu od německého dodavatele. Účetní jednotka používá aktuální kurz vyhlášený Českou národní bankou. Na účtu 568 firma zaúčtovala poplatky z bankovního běžného

úctů a poplatky z úvěrového účtu. Firma si vede k jednotlivým účtům analytickou evidenci podle druhu nákladů, která je zobrazena v *Tab. 4.8*.

Tab. 4.8: Účtování nákladů v rámci účtové skupiny 56

Č.	Doklad	Text	MD	D	MD v Kč	D v Kč
1.	VBÚ	Úrok z překročení úvěrového rámce	562 100	221 100	0,00	0,00
2.	VÚÚ	Úrok z úvěru	562 120	221 120	192 024,87	192 024,87
3.	FAD (1. 8.)	Nákup materiálu od německého dodavatele	501 100	321 100	3 593,20	3 593,20
		(130 EUR) kurs	349 100	343 021	754,57	754,57
		27,64 Kč/1 EUR	343 021	349 100	754,57	754,57
4.	VBÚ (22. 8.)	Platba FAD	321 100	221 100	3 593,2	3 618,55
		27,835 Kč/1 EUR Kurzový rozdíl	563 100		25,35	
5.	VBÚ	Poplatky za vedení BÚ	568 100	221 100	2 516,00	2 516,00
6.	VÚÚ	Poplatky za vedení VÚÚ	568 120	221 120	3 800,00	3 800,00

Zdroj: [vlastní zpracování].

Veškeré náklady v *Tab. 4.8* jsou daňově uznatelné. Účet 562 je ve výkazu zisku a ztrát evidován na řádku číslo 43 a jeho hodnota činila 192 024,87 Kč za rok 2014. Na řádku číslo 45 výsledovky jsou zachycovány konečné zůstatky účtů 563 a 568, jejichž hodnota byla ve výši 6 341,35 Kč za rok 2014.

Rozdíl finančních výnosů a finančních nákladů tvoří finanční výsledek hospodaření společnosti. Finanční výsledek hospodaření lze nalézt na řádku číslo 48 výkazu zisku a ztráty. Finanční výsledek hospodaření vzniká na základě finanční činnosti podniku. Za rok 2014 finanční výsledek hospodaření firmy VEX, spol. s r.o. byl v záporné výši. Jeho hodnota byla -2 157,22 Kč.

Provozní výsledek hospodaření spolu s finančním výsledkem hospodaření tvoří výsledek hospodaření za běžnou činnost podniku před zdaněním, který za rok 2014 byl ve výši 692 279,31 Kč.

4.4 Výpočet daňové povinnosti

Pro výpočet daňové povinnosti je vycházeno z rozdílu výnosů a nákladů společnosti, který tvoří ÚVH. ÚVH je zjišťován prostřednictvím účtu 710 – Účet zisku a ztrát viz *Příloha B*. Výpočet daňové povinnosti firmy VEX, spol. s r.o. je uveden v *Tab. 4.9*.

Tab. 4.9: Výpočet daňové povinnosti

	Výnosy	+245 438 421,00 Kč
–	Náklady	–244 746 142,00 Kč
	Účetní výsledek hospodaření	692 279,00 Kč
–	Výnosy osvobozené od daně (nedaňové) (§ 19)	–8 987,00 Kč
+	Náklady daňově neuznatelné (§ 25)	+731 460,00 Kč
	Další korekce nákladů a výnosů	–127 843,00 Kč
	Základ daně nebo daňová ztráta (§ 23)	1 286 909,00 Kč
–	Položky odčitatelné od ZD (§ 34)	–505 000,00 Kč
–	Položky snižující ZD (§ 20)	–15 000,00 Kč
	ZD snížený o odpočty	766 909,00 Kč
↓	ZD zaokrouhlený na tisícikoruny dolů	766 000,00 Kč
	Sazba daně 19 % (§ 21)	19 %
	DAŇ	145 540,00 Kč
–	Slevy na dani (§35)	0,00 Kč
	Daň po slevě (daňová povinnost)	145 540,00 Kč
–	Zálohy na dani (§ 38a)	0,00 Kč
	DAŇOVÝ NEDOPLATEK (PŘEPLATEK)	145 540,00 Kč

Zdroj: [vlastní zpracování].

Základem pro výpočet ZD je stanovení ÚVH, který má firma ve výši 692 279 Kč. Od takto vypočteného ÚVH firma odečetla výnosy osvobozené od daně, jejichž výše za rok 2014 činila 8 987 Kč a přičetla daňově neuznatelné náklady v celkové výši 731 460 Kč.

Mezi daňově neuznatelné náklady společnosti za sledované období bylo zahrnuto cestovné nad limit (účet 512 900) ve výši 4 200 Kč, náklady na reprezentaci (účet 513 100) jehož

konečný stav činil 80 125 Kč, náklady spojené s bezúplatným plněním (účet 543) ve výši 15 000 Kč, dále náklady vzniklé v důsledku zpožděné platby zdravotního pojištění (účet 545 100) v hodnotě 168 Kč, náklady vzniklé rozdílem mezi vyměřenou škodou materiálu a náhradou od pojišťovny (účet 549 900) v celkové výši 6 500 Kč a účetní odpisy (účet 551 100) v hodnotě 625 467 Kč. Další úpravu ÚVH firma provedla uplatněním rozdílu, vzniklým mezi účetními a daňovými odpisy, kde daňové odpisy převýšily účetní o 127 843 Kč.

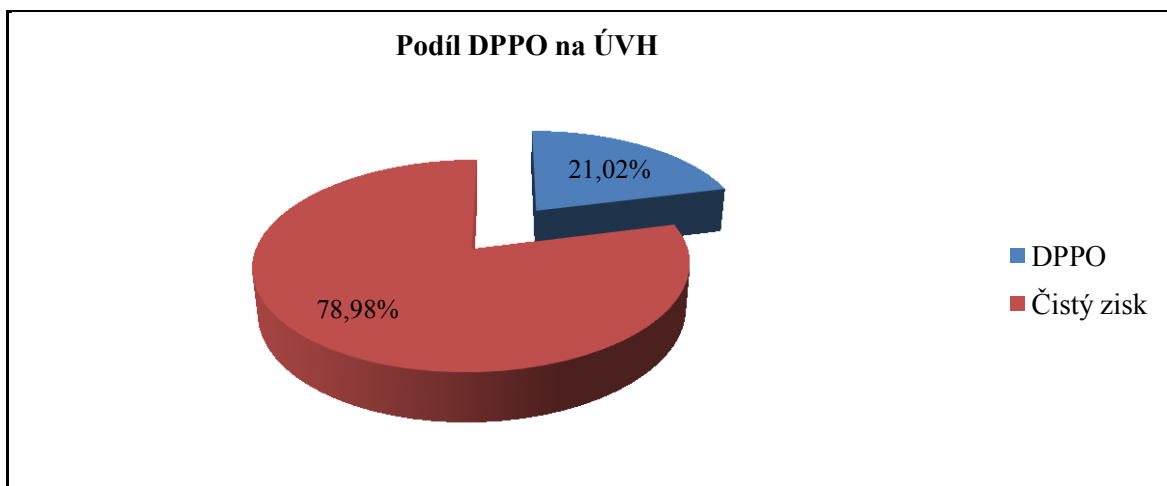
Po veškerých úpravách ÚVH firmě vznikl základ daně ve výši 1 286 909 Kč, který byl dále snížen o daňovou ztrátu z roku 2013, která dosahovala 505 000 Kč a o hodnotu bezúplatného plnění, jehož hodnota činila 15 000 Kč, který firma poskytla na dobročinné účely nadace ALFA (účet 543). Tento snížený základ daně o odpočty byl dále zaokrouhlen na tisícikoruny dolů a to konkrétně na 766 000 Kč. Z takto zaokrouhleného základu daně byla vypočtena daň ve výši 19 %, která činila 145 540 Kč. Jelikož firma nezaměstnávala v roce 2014 žádné osoby se zdravotním postižením a neplatila žádné zálohy na daň z příjmů PO, vznikla firmě daňová povinnost ve výši 145 540 Kč. Tento daňový nedoplatek měla společnost povinnost uhradit ke dni podání daňového přiznání nejdéle však k 31. březnu 2015.

Vypočtenou daň firma zaevidovala na účet 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná na straně MD a souvztažně na straně D na účtu 341 – Daň z příjmů. Ve výkazu zisku a ztráty je výše daně evidována na řádku číslo 50. Na řádku číslo 61 výsledovky je uveden výsledek hospodaření před zdaněním, který byl vykázán ve výši 692 279 Kč. Odečtením daně od výsledku hospodaření před zdaněním firma dosáhla čistého zisku, který zaevidovala na řádku číslo 60 výsledovky, ve výši 546 739 Kč, viz *Příloha A*.

Tento čistý zisk na konci účetního období byl zaúčtován na stranu D na účtu 702 a na stranu MD účtu 710 viz *Příloha B*. Z takto vypočtené daňové povinnosti vyplývá firmě povinnost v příštím roce platit zálohy na daň z příjmů PO pololetně, tedy v měsíci červnu a prosinci roku 2015, vždy ve výši 58 216 Kč.

Jak je možné vidět na *Obr. 4.* (viz strana 48) daňová povinnost společnosti

VEX, spol. s r.o. tvoří 21,02 % z celkového účetního zisku. Z toho pro společnost vyplývá, že by se měla zamyslet nad snížením daňově neuznatelných nákladů, které zvyšují základ daně proti původnímu ÚVH. Mezi tyto náklady například patří cestovné nad limit Zákona, pokuty a penále vyměřené orgány státní správy nebo také náklady na reprezentaci.



Obr. 4.1: Podíl DPPO na ÚVH

Zdroj: [vlastní zpracování].

Nicméně čistý zisk společnosti VEX, spol. s r.o. tvoří 78,98 % z ÚVH. Tento čistý zisk může využít v rámci své podnikatelské činnosti. Společnost k 31. 12. 2014 zaúčtovala čistý zisk na stranu MD účtu 710 a souvztažně na stranu D účtu 702. Následně k 1. 1. 2015 tento čistý zisk přeúčtovala na stranu MD účtu 701 a souvztažně na stranu D účtu 431 (Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení). Do 30. 6. 2015 musí firma přemístit účetní zisk z účtu 431 a rozhodnout se, jak naloží s tímto vytvořeným ziskem z roku 2014.

Závěr

Cílem práce bylo poukázat na odlišný pohled nákladů z hlediska účetní a daňové legislativy daně z příjmů právnických osob na hospodaření podniků. Každý podnikatelský subjekt by měl dbát na korektní zařazení nákladů z účetního a daňového hlediska. Správným zařazením nákladů si podnikatelský subjekt upravuje výši daňového základu a tím i daňovou povinnost. Proto je nutné, aby si podnikatelské subjekty evidovaly náklady podle jejich daňové uznatelnosti. Dále by měly být evidovány takové náklady, které odpovídají reálné skutečnosti a které dokáže podnikatelský subjekt obhájit před správcem daně. Velmi často totiž nastane okamžik, kdy se střetne mnoho odlišných názorů odborníků na jeden problém.

Odlišné pojetí nákladů z hlediska účetní a daňové legislativy vede k rozdílnému výsledku hospodaření a základu daně daného podnikatelského subjektu. Pro správné vyhodnocení hospodářské situace podnikatelského subjektu je nutné vycházet z účetního pohledu, který by měl naplnit princip věrného a poctivého zobrazení reality. Daňový pohled je důležitý pro účel odvodu daňové povinnosti. Z tohoto hlediska se podnikatelský subjekt snaží o optimalizaci daňového pohledu. V účetním výsledku hospodaření jsou totiž zahrnuty jak daňově neuznatelné náklady, které zvyšují základ daně, tak i daňově neuznatelné výnosy, které ho naopak snižují. Proto je velmi důležité respektovat odlišné pojetí nákladů.

Účetními náklady se rozumí takové náklady, které účetní jednotka během účetního období účtuje na svých nákladových účtech a spolu s účetními výnosy tvoří účetní výsledek hospodaření. Naopak daňové pojetí nákladů je založeno na rozlišení nákladů z hlediska jejich daňové uznatelnosti stanovené v Zákoně o daních z příjmů. Tyto náklady ovlivňují výši daňového základu a samotné stanovení daňové povinnosti podnikatelského subjektu. Snížením účetního výsledku hospodaření o daňovou povinnost podnikatelský subjekt zjistí čistý výsledek hospodaření, který dává obraz o jeho skutečné hospodářské situaci.

V České republice je Zákon o daních z příjmů jedním ze zákonů, který bývá velmi často regulován. Například jen od roku 1993 byla sazba daně z příjmů právnických osob jedenáctkrát měněna. Z důvodu častých změn a úprav Zákona o daních z příjmů se stal tento zákon pro podnikatele jedním z nejsložitějších zákonů z hlediska pochopení

a orientace v něm. Z tohoto důvodu mnoho podnikatelů spolupracuje s daňovými poradci při stanovení své daňové povinnosti. Proto by bylo vhodné upravit přehlednost daňového zákona a zjednodušit strukturu výpočtu daňové povinnosti tak, aby se každý poplatník dokázal v Zákoně o daních z příjmů lépe orientovat, aby byl schopen si sám stanovit svou daňovou povinnost.

Seznam použité literatury

- [1] BUSINESSINFO.CZ. *Daň z příjmů* [online]. 2014 [vid. 2014-11-02]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-3462.html>.
- [2] VANČUROVÁ, A. a L. LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.
- [3] MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2014 - Úplná znění platná k 1. 1. 2014*. 23. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-5171-9.
- [4] MFČR. *Návrh Státního závěrečného účtu ČR za rok 2013: C Zpráva o výsledcích hospodaření Státního rozpočtu* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2014-06-19 [vid. 2014-11-03]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2013>.
- [5] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-423-9.
- [6] ČESKO. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1992, částka 117, s. 3473. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonInfo.jsp?idBiblio=40374&fulltext=&nr=586~2F1992 &part=&name=&rpp=15#local-content>.
- [7] ČESKO. Zákon č. 89 ze dne 22. března 2012, občanský zákoník. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2012, částka 29, s. 891. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/NOZ_interaktiv.pdf.
- [8] DUŠEK, J. *Daně z příjmů 2014 přehledy, daňové a účetní tabulky*. 9. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-5116-0.
- [9] WORLDWIDE-TAX. *Czech Republic Income Taxes and Tax Laws* [online]. 2014-03 [vid. 2014-11-05]. Dostupné z: <http://www.worldwide-tax.com>.
- [10] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. ISBN 978-80-72-73-169-5.
- [11] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví Světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7.
- [12] ČESKO. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1991, částka 107, s. 2802. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>.
- [13] MÜLLEROVÁ, L. a A. VANČUROVÁ. *Účetnictví podnikatelů*. 3. vyd. Praha:

- Oeconomica, 2011. ISBN 978-80- 245-1747-6.
- [14] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Vyhlášky* [online]. 2014 [vid. 2014-11-12]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/vyhlasiky>.
- [15] MINISTERSTVO FINANCÍ. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2002, částka 174, s. 9690. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>.
- [16] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.
- [17] JINDŘICHOVSKÁ., I. a D. KUBÍČKOVÁ a S. KOČMANOVÁ. *The development of accounting and application of IFRS in the Czech Republic*. Elektronická databáze článků ProQuest [online]. Bukurešť: Akademie ekonomických studií, Bukurešť, 2014-06 [vid. 2014-02-07]. ISSN: 1843-8105. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/1551180052/fulltextPDF/7EA5CC6DF68A432DPQ/1?accountid=17116>.
- [18] HNÁTEK, M. a D. ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2014*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2014. ISBN 978-80-260-4890-9.
- [19] KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.
- [20] ŠTĚKER, K. a M. OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4702-6.
- [21] KŘEMEN, B. *100 legálních daňových triků 2014*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2014. ISBN 978-80-260-4889-3.
- [22] KRAJČOVÁ, J., M. PALOCHOVÁ, Y. PŠNKOVÁ a kol. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-486-6.
- [23] BĚHOUNEK, P. *Společnost s ručením omezeným 2014 - Prakticky včetně účetnictví a daní*. 11. přeprac. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-886-4.

Seznam příloh

Příloha A - Výkaz zisku a ztrát.....	54
Příloha B - Účet 710 – Účet zisku a ztrát	56
Příloha C - Odpisy dlouhodobého majetku	57

Seznam tabulek v příloze

Tab. C1: Přehled odpisů budovy	57
Tab. C2: Přehled odpisů nákladního automobilu	58
Tab. C3: Přehled odpisů bagru JCB 3CX.....	59
Tab. C4: Přehled odpisů bagru JCB8052	60
Tab. C5: Přehled odpisů VW Transportér Combi	61
Tab. C6: Přehled odpisů Škoda Rapid.....	61
Tab. C7: Přehled odpisů lešení	62
Tab. C8: Přehled celkových odpisů.....	62

Příloha A - Výkaz zisku a ztrát

Dle vyhlášky č. 500/2002 sb.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění v plném rozsahu ke dni 31.12.2014 (v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

VEX, spol. s r.o.

Míru 672
DLOUHÝ MOST
46312

IČ
5 4 9 7 1 6 2 3

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	26 924	23 990
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	25 154	22 408
+	Obchodní marže (I. - A.)	03	1 770	1 582
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04	217 800	214 338
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	216 127	212 995
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0	0
3.	Aktivace	07	1 673	1 343
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08	205 956	204 529
B. 1.	Spotřeba materiálů a energie	09	27 996	29 406
2.	Služby	10	177 960	175 123
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	11	13 614	11 391
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12	12 386	11 325
C. 1.	Mzdové náklady	13	8 917	8 154
2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	14	0	0
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	3 032	2 772
4.	Sociální náklady	16	437	399
D.	Daně a poplatky	17	64	64
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	625	586
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (III.1. + III.2.)	19	346	85
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	290	0
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	56	85
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálu (F.1. + F.2.)	22	253	61
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	200	0
2.	Prodaný materiál	24	53	61
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	172	166
H.	Ostatní provozní náklady	27	109	110
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+) až V.)	30	695	-504

IČ: 54971623

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33	0	0
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	191	212
N.	Nákladové úroky	43	192	210
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	5	4
O.	Ostatní finanční náklady	45	6	7
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48	-2	-1
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49	146	0
Q. 1.	- splatná	50	146	0
2.	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52	547	-505
XIII.	Mimořádné výnosy	53		0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1 + S.2)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60	547	-505
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61	693	-505

Sestaveno dne: 29.1.2015

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

Wybór programu i FORM 1940 - www.Bm1940.cz

Zdroj: [vlastní zpracování].

Příloha B - Účet 710 – Účet zisku a ztrát

710 – Účet zisku a ztrát			
501 100	16 244 452,00	601 100	52 356 289,00
501 103	4 843 698,00	601 000	52 356 289,00
501 110	2 932 113,00	602 100	163 770 843,00
501 000	24 020 263,00	602 000	163 770 843,00
502 100	3 976 213,00	604 100	26 924 321,00
502 000	3 976 213,00	604 000	26 924 321,00
504 100	25 154 123,00	622 100	1 673 127,00
504 000	25 154 123,00	622 000	1 673 127,00
511 100	3 432 513,00	641 100	289 669,00
511 200	6 765 897,00	641 000	289 669,00
511 000	10 198 410,00	642 100	56 198,00
512 100	2 852 647,00	642 000	56 198,00
512 900	4 200,00	644 100	21 342,00
512 000	2 856 847,00	644 000	21 342,00
513 100	80 125,00	648 100	150 423,00
513 000	80 125,00	648 000	150 423,00
518 100	158 626 135,00	662 100	181 991,00
518 120	345 763,00	662 900	8 987,00
518 125	2 156 357,00	662 000	190 978,00
518 135	45 698,00	663 100	45,64
518 140	3 650 986,00	663 000	45,64
518 000	164 824 939,00	668 100	5 185,36
521 100	8 917 056,00	668 000	5 185,36
521 000	8 917 056,00		
524 120	2 229 264,00		
524 220	802 535,00		
524 000	3 031 799,00		
527 100	48 654,00		
527 120	388 080,00		
527 000	436 734,00		
531 100	38 043,00		
531 000	38 043,00		
532 100	21 435,00		
532 000	21 435,00		
538 100	4 632,00		
538 000	4 632,00		
541 100	200 301,00		
541 000	200 301,00		
542 100	52 500,00		
542 000	52 500,00		
543 100	15 000,00		
543 000	15 000,00		
544 100	285,00		
544 000	285,00		
545 100	168,00		
545 000	168,00		
548 120	9 342,47		
548 130	16 517,69		
548 140	9 398,57		
548 150	6 298,29		
548 160	14 378,45		
548 000	55 935,47		
549 100	31 000,00		
549 900	6 500,00		
549 000	37 500,00		
551 100	625 467,00		
551 000	625 467,00		
562 120	192 024,87		
562 000	192 024,87		
563 100	25,35		
563 000	25,35		
568 100	2 516,00		
568 120	3 800,00		
568 000	6 316,00		
591	145 540,00		
702	546 739,00		
Celkem	245 438 421,00	Celkem	245 438 421,00

Zdroj: [vlastní zpracování].

Příloha C - Odpisy dlouhodobého majetku

Tab. C1: Přehled odpisů budovy

BUDOVA			
Datum pořízení:	1. 2. 2004		Datum vyřazení:
Způsob pořízení:	Nákupem		Způsob vyřazení:
Vstupní cena:	2 805 756,00 Kč		Doba použitelnosti:
			35 let
			Odpisová skupina:
			5 (30 let)
Účetní odpisy			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2004	2 805 756,00 Kč	66 804,00 Kč	2 738 952,00 Kč
2005	2 805 756,00 Kč	80 165,00 Kč	2 658 787,00 Kč
2006	2 805 756,00 Kč	80 165,00 Kč	2 578 622,00 Kč
2007	2 805 756,00 Kč	80 165,00 Kč	2 498 457,00 Kč
2008	2 805 756,00 Kč	80 165,00 Kč	2 418 292,00 Kč
2009	2 805 756,00 Kč	80 165,00 Kč	2 338 127,00 Kč
2010	2 805 756,00 Kč	80 165,00 Kč	2 257 962,00 Kč
2011	2 805 756,00 Kč	80 165,00 Kč	2 177 797,00 Kč
2012	2 805 756,00 Kč	80 165,00 Kč	2 097 632,00 Kč
2013	2 805 756,00 Kč	80 165,00 Kč	2 017 467,00 Kč
2014	2 805 756,00 Kč	80 165,00 Kč	1 937 302,00 Kč
Daňový odpis			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2004	2 805 756,00 Kč	39 281,00 Kč	2 766 475,00 Kč
2005	2 805 756,00 Kč	95 396,00 Kč	2 671 079,00 Kč
2006	2 805 756,00 Kč	95 396,00 Kč	2 575 683,00 Kč
2007	2 805 756,00 Kč	95 396,00 Kč	2 480 287,00 Kč
2008	2 805 756,00 Kč	95 396,00 Kč	2 384 891,00 Kč
2009	2 805 756,00 Kč	95 396,00 Kč	2 289 495,00 Kč
2010	neodepisován z důvodu ztráty		
2011	2 805 756,00 Kč	95 396,00 Kč	2 194 099,00 Kč
2012	2 805 756,00 Kč	95 396,00 Kč	2 098 703,00 Kč
2013	neodepisován z důvodu ztráty		
2014	2 805 756,00 Kč	95 396,00 Kč	2 003 307,00 Kč
Účetní odpisy:			80 165,00 Kč
Daňové odpisy:			95 396,00 Kč
Rozdíl:			- 15 231,00 Kč (Snížení ZD)

Zdroj: [vlastní zpracování].

Tab. C2: Přehled odpisů nákladního automobilu

NÁKLADNÍ AUTOMOBIL			
Datum pořízení:	27. 3. 2008		Datum vyřazení:
Způsob pořízení:	Nákupem		Způsob vyřazení:
Vstupní cena:	1 300 000,00 Kč		Doba použitelnosti: 10 let
			Odpisová skupina: 2 (5 let)
Účetní odpisy			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2008	1 300 000,00 Kč	97 500,00 Kč	1 202 500,00 Kč
2009	1 300 000,00 Kč	130 000,00 Kč	1 072 500,00 Kč
2010	1 300 000,00 Kč	130 000,00 Kč	942 500,00 Kč
2011	1 300 000,00 Kč	130 000,00 Kč	812 500,00 Kč
2012	1 300 000,00 Kč	130 000,00 Kč	682 500,00 Kč
2013	1 300 000,00 Kč	130 000,00 Kč	552 500,00 Kč
2014	1 300 000,00 Kč	130 000,00 Kč	422 500,00 Kč
Daňový odpis			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2008	1 300 000,00 Kč	143 000,00 Kč	1 157 000,00 Kč
2009	1 300 000,00 Kč	289 250,00 Kč	867 750,00 Kč
2010	neodepisován z důvodu ztráty		
2011	1 300 000,00 Kč	289 250,00 Kč	578 500,00 Kč
2012	1 300 000,00 Kč	289 250,00 Kč	289 250,00 Kč
2013	neodepisován z důvodu ztráty		
2014	1 300 000,00 Kč	289 250,00 Kč	0,00 Kč
Účetní odpisy: 130 000,00 Kč			
Daňové odpisy: 289 250,00 Kč			
Rozdíl: - 159 250,00 Kč (Snížení ZD)			

Zdroj: [vlastní zpracování].

Tab. C3: Přehled odpisů bagru JCB 3CX

BAGR JCB 3CX			
Datum pořízení:	3. 8. 2009		Datum vyřazení:
Způsob pořízení:	Nákupem		Způsob vyřazení:
Vstupní cena:	1 049 000,00 Kč		Doba použitelnosti:
			10 let
			Odpisová skupina:
			3 (10 let)
Účetní odpisy			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2009	1 049 000,00 Kč	34 967,00 Kč	1 014 033,00 Kč
2010	1 049 000,00 Kč	104 900,00 Kč	909 133,00 Kč
2011	1 049 000,00 Kč	104 900,00 Kč	804 233,00 Kč
2012	1 049 000,00 Kč	104 900,00 Kč	699 333,00 Kč
2013	1 049 000,00 Kč	104 900,00 Kč	594 433,00 Kč
2014	1 049 000,00 Kč	104 900,00 Kč	489 533,00 Kč
Daňový odpis			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2009	1 049 000,00 Kč	57 695,00 Kč	991 305,00 Kč
2010	neodepisován z důvodu ztráty		
2011	1 049 000,00 Kč	110 145,00 Kč	881 160,00 Kč
2012	1 049 000,00 Kč	110 145,00 Kč	771 015,00 Kč
2013	neodepisován z důvodu ztráty		
2014	1 049 000,00 Kč	110 145,00 Kč	660 870,00 Kč
Účetní odpisy:	104 900,00 Kč		
Daňové odpisy:	110 145,00 Kč		
Rozdíl:	- 5 245,00 Kč (Snížení ZD)		

Zdroj: [vlastní zpracování].

Tab. C4: Přehled odpisů bagru JCB8052

BAGR JCB 8052			
Datum pořízení:	28. 3. 2010	Datum vyřazení:	15. 10. 2014
Způsob pořízení:	Nákupem	Způsob vyřazení:	Prodej
Vstupní cena:	469 000,00 Kč	Doba použitelnosti:	8 let
		Odpisová skupina:	3 (10 let)
Účetní odpisy			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2010	469 000,00 Kč	43 969,00 Kč	425 031,00 Kč
2011	469 000,00 Kč	58 625,00 Kč	366 406,00 Kč
2012	469 000,00 Kč	58 625,00 Kč	307 781,00 Kč
2013	469 000,00 Kč	58 625,00 Kč	249 156,00 Kč
2014	469 000,00 Kč	48 855,00 Kč	200 301,00 Kč
Daňový odpis			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2010	neodepisován z důvodu ztráty		
2011	469 000,00 Kč	25 795,00 Kč	443 205,00 Kč
2012	469 000,00 Kč	49 245,00 Kč	393 960,00 Kč
2013	neodepisován z důvodu ztráty		
2014	469 000,00 Kč	24 623,00 Kč	369 337,00 Kč
Účetní odpisy:	48 855,00 Kč		
Daňové odpisy:	24 623,00 Kč		
Rozdíl:	24 232,00 Kč (Zvýšení ZD)		

Zdroj: [vlastní zpracování].

Tab. C5: Přehled odpisů VW Transportér Combi

VOLKSWAGEN TRANSPORTÉR COMBI			
Datum pořízení:	4. 9. 2011		Datum vyřazení:
Způsob pořízení:	Nákupem		Způsob vyřazení:
Vstupní cena:	747 572,00 Kč		Doba použitelnosti:
			5 let
			Odpisová skupina:
			2 (5 let)
Účetní odpisy			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2011	747 572,00 Kč	37 379,00 Kč	710 193,00 Kč
2012	747 572,00 Kč	149 515,00 Kč	560 678,00 Kč
2013	747 572,00 Kč	149 515,00 Kč	411 163,00 Kč
2014	747 572,00 Kč	149 515,00 Kč	261 648,00 Kč
Daňový odpis			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2011	747 572,00 Kč	82 233,00 Kč	665 339,00 Kč
2012	747 572,00 Kč	166 335,00 Kč	499 004,00 Kč
2013	neodepisován z důvodu ztráty		
2014	747 572,00 Kč	166 335,00 Kč	332 669,00 Kč
Účetní odpisy:			149 515,00 Kč
Daňové odpisy:			166 335,00 Kč
Rozdíl:			- 16 820,00 Kč (Snížení ZD)

Zdroj: [vlastní zpracování].

Tab. C6: Přehled odpisů Škoda Rapid

ŠKODA RAPID			
Datum pořízení:	4. 5. 2013		Datum vyřazení:
Způsob pořízení:	Nákupem		Způsob vyřazení:
Vstupní cena:	535 600,00 Kč		Doba použitelnosti:
			5 let
			Odpisová skupina:
			2 (5 let)
Účetní odpisy			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2013	535 600,00 Kč	62 487,00 Kč	473 113,00 Kč
2014	535 600,00 Kč	107 120,00 Kč	365 993,00 Kč
Daňový odpis			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2013	neodepisován z důvodu ztráty		
2014	535 600,00 Kč	58 916,00 Kč	476 684,00 Kč
Účetní odpisy:			107 120,00 Kč
Daňové odpisy:			58 916,00 Kč
Rozdíl:			48 204,00 Kč (Zvýšení ZD)

Zdroj: [vlastní zpracování].

Tab. C7: Přehled odpisů lešení

LEŠENÍ			
Datum pořízení:	6. 6. 2014		Datum vyřazení:
Způsob pořízení:	Nákupem		Způsob vyřazení:
Vstupní cena:	78 590,00 Kč		Doba použitelnosti:
			8 let
			Odpisová skupina:
			2 (5 let)
Účetní odpisy			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2014	78 590,00 Kč	4 912,00 Kč	73 678,00 Kč
Daňový odpis			
Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
2014	78 590,00 Kč	8 645,00 Kč	69 945,00 Kč
Účetní odpisy:			4 912,00 Kč
Daňové odpisy:			8 645,00 Kč
Rozdíl:			- 3 733,00 Kč (Snížení ZD)

Zdroj: [vlastní zpracování].

Tab. C8: Přehled celkových odpisů

Účetní odpisy celkem	625 467Kč
Daňové odpisy celkem	753 310 Kč
Rozdíl	- 127 843 Kč

Zdroj: [vlastní zpracování].

$$\text{Účetní odpis} = \frac{\text{Vstupní cena}}{\text{doba použitelnosti}} \times \frac{\text{počet měsíců použitelnosti v roce}}{12} \quad (\text{C1})$$

$$\text{Daňový odpis}_{1.\text{rok}} = \frac{\text{Vstupní cena} \times \text{odpisová sazba pro první rok}}{100} \quad (\text{C2})$$

$$\text{Daňový odpis}_{\text{další roky}} = \frac{\text{Vstupní cena} \times \text{odpisová sazba pro další roky}}{100} \quad (\text{C3})$$