



1/2016

OBSAH

Účetní uzávěrka a závěrka roku 2015	1
Zpracování daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob 2015	38

1. ÚČETNÍ UZÁVĚRKA A ZÁVĚRKA ROKU 2015

Ing. Ivana Mašková, daňový poradce, auditor, MAKO AUDIT s.r.o., maskova@mako.cz

Právní rámec účetnictví v roce 2015

Zákon o účetnictví – 239/2012 Sb. – pro rok 2013 žádné novely, v roce 2014 nepodstatné novely. V roce 2015 významnější novela č.221/2015 s účinností od 1.1.2016

Novela zákona o účetnictví zák. č. 221/2015 Sb., obsahuje řadu úprav z nich jsou pro praxi roku 2016 nejdůležitější:

- Závěrka roku 2016 bude obsahovat 5 výkazů (rozvaha, výkaz zisků a ztrát, příloha, výkaz o peněžních tocích = cash flow a výkaz o změnách vlastního kapitálu). Ale pozor, všech těchto pět výkazů, budou dělat pouze střední a velké účetní jednotky)
- Od 1. 1. 2016 existují 4 kategorie účetních jednotek. Podle toho, do které kategorie se zařadíte, budete dělat závěrkové výkazy 2016 a budete je zveřejňovat ve Sbírce listin odlišným způsobem
- Kategorie účetních jednotek (abyste v příslušné kategorii mohli být nesmíte překročit 2 ze 3 ukazatelů. V případě překročení ve dvou po sobě jdoucích letech se přesunete do kategorie vyšší, což znamená vyšší nároky na výkazy a zveřejnění. Malé účetní jednotky budou ještě rozlišeny na auditované (ze zákona) a neauditované.

ÚJ	AKTIVA Kč	OBRAT Kč	ZAMĚSTNAN.	VÝKAZY	ZVEŘEJNĚNÍ
MIKRO	9 mil.	18 mil.	10	R, VZZ, příloha	Jen rozvaha
MALÁ	100 mil.	200 mil.	50	R, VZZ, příloha	R, příloha
MALÁ audit.	100 mil.	200 mil.	50	R, VZZ, příloha,	R, VZZ, příloha + výroční zpráva
STŘED..	500 mil.	1 mld.	250	R, VZZ, příloha, CF, VK	Všechno + vý- roční zpráva
VELKÁ	Nad 500 mil.	Nad 1 mld.	Nad 250	Všechno	Všechno + vý- roční zpráva

První zařazení do příslušné skupiny proběhne z údajů roku 2015 takto:

AKTIVA – z rozvahy k 31.12.2015 – sloupec 1 BRUTTO aktiva

OBRAT – z hlavní knihy k 31.12.2015 účtová třída 6 (bez vnitropodniku-699)

ZAMĚSTNANCI – průměrný počet

Počínaje 1.1.2016 se pojmem AKTIVA rozumí AKTIVA NETTO

Povinný audit § 20 zákona o účetnictví

- Velké a střední účetní jednotky mají všechny povinný audit
- Malé účetní jednotky mají povinný audit podle ukazatelů, které jsou stejné jako v minulosti a musí být dosaženy ve dvou po sobě jdoucích letech.

Aktiva NETTO	obrat	zaměstnanci
40 mil.	80 mil.	50

Akciové společnosti - malé účetní jednotky, které překročí 1 ukazatel ve 2 po sobě jdoucích letech, podléhají auditu ze zákona.

Družstva a společnosti s ručením omezeným, které překročí 2 ukazatele ve dvou po sobě jdoucích letech, podléhají auditu ze zákona.

Rozhodování o auditu s.r.o. za rok 2015 (postaru)- podléhá auditu

	aktiva	Obrat	Zam.	
Rok 2014	72219 tis. Kč	85782 tis. Kč	32	rok 2014 brutto aktiva,
Rok 2015	54200 tis. Kč	86118 tis. Kč	31	rok 2015 brutto aktiva,

Rozhodování o auditu výše uvedené s.r.o. za rok 2016

	aktiva	obrat	Zam.	
Rok 2015	33300 tis. Kč	82500 tis. Kč	31	rok 2015 netto, upravený obrat
Rok 2016	23000 tis. Kč	80500 tis. Kč	32	rok 2016 netto, obrat tř.6

V roce 2016 se ukazatele roku 2015 vezmou z rozvahy k 31.12.2015, aktiva netto sloupec 3. Upravený obrat se vezme z hlavní knihy k 31.12.2015 takto: Tř. 6 -699(vnitropodnik) – skupina 61 – skupina 62.

Za rok 2016 netto aktiva z rozvahy, obrat z hlavní knihy bude součet účtové třídy 6. (Vnitropodnik ZEIS je přesunut do účtové třídy 8 a na účtech skupiny 61 a 62 se již neúčtuje, změny stavu a aktivace se účtují ve skupině 58.)

V rozhodování o auditu za rok 2016, ve výše uvedeném příkladu společnosti s ručním omezeným, ukazuje situaci, kdy společnost z povinného auditu vypadla z důvodu změny definice aktiv a bude podávat DP k 31.3.2017.

Vyhláška 500/2002 Sb. – novelováno vyhláškou 250/2015 s účinností od 1.1.2016

- 1) Zrušení účtů mimořádných nákladů – účtová skupina 58.
Zrušení těchto účtů nepřinese pro praxi žádnou významnou změnu, protože ve skupině 58 se účtovalo naprosto výjimečně. Obsahová náplň této účtové skupiny se přesouvá do skupiny účtů 54 na již existující účty 548 a na některé nově zařazené účty potřebné pro účetní operace vyskytující se pouze ojediněle.
- 2) Zrušení účtů účtové skupiny 61, 62 a přesun jejich obsahové náplně na nově zavedenou skupinu účtů 58, kde se od 1.1.2016 bude účtovat změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.
- 3) Zrušení účtové skupiny 68 –mimořádné výnosy
Obsahová náplň této účtové skupiny se přesouvá do účtové skupiny 64 na již existující účty a nově zřízené účty.

- 4) *Zrušení účtů zřizovacích výdajů 011 a opravek k těmto výdajům 071. Pokud by někdo měl neodepsané zřizovací výdaje, nechť je přeúčtuje na účet 019 a příslušné oprávkky. Pokud jsou zřizovací výdaje odepsány, z účetnictví se vyřadí.*
- 5) *Metodická změna účtování přijatých darů. Přijaté dary byly účtovány na DAL účtu 413. Od 1.1.2016 budou účtovány v účtové skupině 64 a 66 jako zdanitelný výnos. Pokud budou dary přijaty a využity k dosažení, zajištění a udržení příjmů, bude možno využít ustanovení § 23/3c8 ZDP - o hodnotu takových darů lze snížit výsledek hospodaření. Příkladem mohou být krmiva, osiva apod. , která jste přijímali při povodních.*

České účetní standardy pro rok 2016

Finanční zpravodaj č 6 ze dne 17.12.2015 – novela ČÚS. Novela navazuje na novelu vyhlášky 500/2002 Sb. V jednotlivých standardech je novela zabudována. Byl vydán zcela nový standard č. 24 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016.

Pomůcky pro účetní řešení složitějších případů – interpretace - www.nur.cz. Vydány jsou interpretace 1 až 23: (neuvedené interpretace se týkají odložené daně)

- 5) stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku (zahájení účtování na účet 042)
- 6) zařazení majetku do používání – účtování na účet 02x – je stažena a přepracovává se
- 7) komisionářské smlouvy
- 8) sociální fond a účtování o fondech ze zisku
- 10) okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství (smluvní pokuty, penále)
- 11) srovnatelnost informací ve výkazech (opravy chyb minulých let)
- 12) faktoring (pohledávky)
- 14) okamžik vykazání nároku na dotaci
- 15) zaúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku
- 16) zaúčtování úplatně nabytých věcných břemen
- 17) pobídky v nájemních vztazích
- 18) dohadné položky v cizí měně
- 19) zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu pro zemědělské podniky povinné osoby
- 20) účetní zachycení podmíněných investičních výdajů
- 21) odpis cizoměnné pohledávky a závazku
- 22) dotace v cizí měně
- 23) oceňování nabyté cizoměnné pohledávky
- 24) události po rozvahovém dni
- 25) ocenění po předchůdci (pro fúze a vklady)
- 26) slevy z pořizovací ceny hmotného majetku v období následujících po uvedení do užívání
- 27) *následné získání dotace na dlouhodobý majetek 11.11. 2013 (interpretace obsahuje i vzorové příklady).*
- 28) *následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek 11.11. 2013 (interpretace obsahuje i vzorové příklady)*
- 29) *opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách 23.6.2014*
- 30) *srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období 23.6.2014*
- 31) *mezitímní účetní výkaznictví 13.10.2014*
- 32) **struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu 21.9.2015**

Uzávěrkové práce

- Inventury rozvahových položek aktiv a pasiv, inventurní soupisy § 30 ZÚ.
- Zaúčtování inventurních rozdílů.
- Kontrola shody SE a AE (vazba modulů na hlavní knihu-obratovou převahu- účetnictví).
- *Doúčtování operací, které patří do roku 2015 – 191, 391,381, 389, pojištění z mezd, povinné odvody za nezaměstnávání ($25.903 \times 2,5 = 64757,50$ Kč), dohadné položky na provize, přeceňování účetní hodnoty majetku na reálnou cenu, kursové rozdíly atd.*
- Kontrola logické správnosti zůstatků rozvahových účtů 314 MD, 324 DAL, 378 MD, 379 DAL skupina 38. 381,382, 385 MD, 383,384 DAL, 388 MD, 389 DAL. Kontrola obrátů výsledkových účtů.
- Sestavení daňového přiznání.
- Zaúčtování odložené daně u povinně auditovaných firem (pokud je předpoklad, že v daňovém přiznání nebude vykázána ztráta je možno o odložené dani účtovat před sestavením DP (ztráta z daňového přiznání se podílí na výpočtu odložené daně).
- Zaúčtování daňové povinnosti podle ř. 360 daňového přiznání.

Závěrkové práce

Závěrka= **rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha**. U povinně auditovaných podniků se ještě zpravidla sestavuje výkaz o peněžních tocích a výkaz o stavu a pohybu vlastního kapitálu (VK může být součástí přílohy).

- Závěrka se sestavuje v tis. Kč (všechny 3 výkazy tedy i příloha).
- Sestavuje se k rozvahovému dni 31.12. pokud máte kalendářní rok.
- Okamžik sestavení je např. 20.4. 2016 (všechny výkazy stejné datum sestavení, tedy i příloha).
- Pokud účetní jednotka sestavuje výroční zprávu, zkontrolujte celé datum, nikoliv jen letopočet- může to být nejdříve 20.4.2016. Výroční zpráva za rok 2015 bude ověřována auditorem ve stejný den, jako závěrka. Výroční zprávu již nelze ověřovat dodatečně.
- Pokud účetní jednotka sestavuje zprávu o spojených osobách, je to za rok 2015 do 31.3. 2016.

Kontroly vazeb správnosti:

Výsledek hospodaření z hlavní knihy (obratové převahy) jako rozdíl tř.5 a 6, po zaúčtování daně = výsledku z rozvahy = výsledku z výkazu zisku a ztráty. Pokud v hlavní knize (obratové převahy) není výsledek zobrazen, je potřeba si ho vypočítat rozdílem třídy 5 a 6.

Zveřejnění:

- Akciové společnosti R,VZZ,příloha, výroční zpráva vždy. Při povinném auditu zpráva auditora. Při 40% vlastníkoví zpráva o spojených osobách.
- S.r.o. R,VZZ,příloha, spojené osoby vždy. Při povinném auditu zpráva auditora a výroční zpráva.
- Družstva R,VZZ,příloha vždy. Při povinném auditu zpráva auditora a výroční zpráva.

Kontrola vybraných položek hlavní knihy

Nehmotný majetek, skupina účtů 01x- dokladová inventura

Odepsaný nepoužívaný software vyřadit. Odepsané zřizovací výdaje vyřadit.

Účet	Účetní odpisy	Daňové odpisy dle ZDP
01x	Požizovací cena nad 60 tis.	Odpisy podle §32a) nelze přerušit

Hmotný majetek skupina účtů 02x – fyzická inventura

Účet	Účetní odpisy dle odpisového plánu (životnost). ÚO se nepřerušuje!!!!	Daňové odpisy dle ZDP
021	Pořizovací cena bez limitu, účetní odpis podle stanovené životnosti	Daňové odpisy podle tabulky §30,31 skupina 4,5,6
022	Pořizovací cena nad 40 tis. Kč, účetní odpis podle životnosti	Daňové odpisy podle tabulky § 30,31 skupina 1,2,3
022	Pořizovací cena do 40 tis. Kč, účetní odpis podle životnosti	ÚO=DO § 24/2v nelze přerušit. Musí existovat vnitropodniková směrnice.
025	Pořizovací cena bez limitu	Daňové odpisy podle tabulky §30,31 skupina 3.
026	Pořizovací cena nad 40 tis. Kč, účetní odpis podle životnosti	Daňové odpisy podle tabulky § 30,31 skupina 1,2
026	Pořizovací cena do 40 tis. Kč, účetní odpis podle životnosti	ÚO=DO § 24/2v nelze přerušit. Musí existovat vnitropodniková směrnice
031	Pořizovací cena bez limitu, neodpisuje se	Neodpisuje se

Účetní odpis je rovnoměrný odpis stanovený účetní jednotkou dle skutečné životnosti uvedený ve vnitropodnikové směrnici odpisovém plánu). Zahajuje se po zařazení do používání a nelze ho přerušit. V roce zařazení je roční výše účetního odpisu závislá na datu zařazení. Výše účetního odpisu může být v odpisovém plánu změněna.

Daňový odpis je stanoven zákonem o daních z příjmů, daňové odpisování nemusí být zahájeno, DO je možno přerušit. Daňový odpis není závislý na datu zařazení, ale na % stanoveném zákonem v odpisových tabulkách § 31 a 32 ZDP.

Zařazení nových staveb na účet 021

Vyhláška 500/2002 Sb. § 7 odst.11 – Dlouhodobým hmotným majetkem **zaúčtovaným na 02x**) se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). *Jako příklad zvláštních právních předpisů je uveden zákon o provozu vozidel, pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla, stavební zákon).*

Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení.

Stavební zákon č. 183/2006

§ 122 Kolaudace na účet 021 ANO - od obdržení kolaudačního souhlasu

§ 123 Předčasné užívání stavby – 021 NE

§ 124 Zkušební provoz – 021 ANO při splnění 3 níže uvedených podmínek

ROZHODUJÍCÍ PODMÍNKY PRO ZAŘAZENÍ NA ÚČTY 021

1. Jsou dokončeny všechny práce, které byly ve stavebním povolení
2. Dílo bylo předáno zhotovitelem
3. Dílo bylo převzato

Všechny práce jsou dokončeny a majetek je schopný obvyklého užívání, což zkušební provoz může splňovat, proto lze zařadit na 021. V případě předčasného užívání není dílo předáno, proto nelze zařadit na 021.

Reálná hodnota dlouhodobého odpisovaného majetku (uzávěrkové operace)

U každé skupiny majetku se v rámci uzavěrkových inventurních prací posuzuje, zda hodnota vykázaná v účetnictví (netto aktiva) odpovídá hodnotě skutečné. Jestliže je hodnota v účetnictví vyšší než hodnota skutečná, upravuje se účetnictví směrem dolů zaúčtováním účetních opravných položek. Směrem nahoru v našem účetnictví upravovat nelze s výjimkou účtů 061 a 062 při přeceňování ekvivalencí.

Reálná uzávěrková hodnota dlouhodobého odpisovaného majetku je závislá na správném stanovení účetních odpisů, účetní zůstatková cena vyjadřuje reálnou hodnotu. Opravné položky není potřeba tvořit. Pokud se dělají, tak na dočasné poškození majetku, o jehož opravě se bude rozhodovat až v následujícím roce.

Opravné položky nebo rezervy jsou pouze účetní a počínaje rokem 2015, kdy bylo změněno znění § 24/2zc) ZDP, nelze tyto OP nebo rezervy prohlásit za daňové jako to bylo možné do konce roku 2014. Viz níže uvedený příklad pro rok 2015 již nepoužitelný. Pokud ke konci roku dojde k poškození majetku a bude přiznáno pojistné plnění, je třeba tento nárok zaúčtovat do roku 2015 jako pohledávku nebo dohadnou položku proti skupině 64. K daňovému výnosu pak můžeme vytvořit pouze nedaňový náklad. Daňový náklad vznikne až v roce skutečné opravy.



Opravné položky k dočasně poškozenému majetku - v roce 2015 nepoužitelné ! Změna znění §24/2 zc (ZDP)

V listopadu roku 2014 vznikla opravitelná škoda na pojištěném dlouhodobém majetku. Pořizovací cena je 5.000.000 Kč, ZC je 1.200.000 Kč. Předpoklad pojistného plnění je 1.000.000 Kč. Oprava nemohla být provedena v roce 2015, bude provedena v roce 2015.

- U poškozeného majetku se neúčtuje žádná škoda, vyřazení, ani částečné vyřazení.
- V rámci inventury se rozhodne o vytvoření účetní opravné položky k dočasně poškozenému majetku ve výši předpokládaného pojistného plnění, maximálně však do výše zůstatkové ceny). Opravnými položkami se vyjadřuje dočasné znehodnocení opravitelného majetku, pokud se oprava neprovede ve stejném období, kdy k poškození došlo. Případně může být vytvořena účetní rezerva na opravy.
- Výnos z pojistného plnění se účtuje vždy do toho roku, ve kterém k poškození došlo.

Popis operace	Účet	Kč	Poznámka
Dohadná položka na pojistné plnění	388/648	1.000.000	Daňový výnos. Jestliže pojistná událost vznikla v roce 2014, výnos patří do roku 2014 i když se bude opravovat v roce 2015. V některých případech je k datu závěrky známa přesná částka a je tedy možno účtovat o pohledávce 378/648.
Tvorba účetní opravné položky k dlouhodobému majetku. Případně je možno vytvořit účetní rezervu na opravu tohoto majetku 55/459. Daňové hodnocení účetní rezervy je stejné jako daňové hodnocení účetní opravné položky.	559/092	1.000.000	Podle inventury, max. do výše ZC. Účet 092 sníží netto aktiva. POZOR!!! V souladu s § 24/2zc) je možno tuto účetní opravnou položku prohlásit za daňový náklad až do výše výnosu z budoucího pojistného plnění.
Rok 2015			
Přijaté pojistné plnění	221/388	1.000.000	
Provedení opravy	511/321	900.000	Daňový náklad
Rozpuštění účetní opravné položky. Obdobně rozpuštění účetní rezervy 459/552.	092/559	1.000.000	Daňový výnos

Účet 021

- Nakoupené hotové stavby, které podléhají zápisu v katastru nemovitostí – smlouva, razítko právní účinky vkladu. U staveb, které nepodléhají zápisu je to protokol o zařazení stavby do používání dnem kdy splňuje veškeré podmínky potřebné k obvyklému provozu.
- Stavby pořízené výstavbou - kolaudační souhlas. Pokud je na stavby přijímána dotace, snižuje se pořizovací cena stavby k datu Rozhodnutí o poskytnutí dotace. **Pozor na zkušební provoz a předčasné užívání.**

- Pozor na opravy staveb, které nemá účetní jednotka v evidenci na účtu 021 ačkoliv jsou jejím vlastnictvím. Nutno do evidence zařadit 021/081.
- Pozor na opravy staveb (komunikace), které nejsou ve vlastnictví – oprava obecních komunikací.
- Nákup po skončené nájemní smlouvě 24/5a, test na zůstatkovou cenu po rovnoměrných odpisech.
- Prodej dokončených staveb – náklad na 541/081 podle razítka právní účinky vkladu, k nákladu tržba na 641, pozor! 3 letá lhůta na osvobození od DPH. Nezapisované stavby protokol o vyřazení.
- Prodej nedokončených staveb z účtu 042 – je zdanitelné plnění.
- Škoda na stavbách – škoda na stavbách je zpravidla škoda opravitelná na 511. Jen ve výjimečných případech kdy škoda vznikla živelní pohromou a vede k likvidaci majetku a jeho vyřazení z účetnictví se účtuje na 582 (549)/081. Jedná se o škody ze živelních pohrom, musí existovat protokoly, posudky....
- Likvidace stavby, která je opotřebená (demoliční výměry) – je nákladem jen tehdy, když na pozemku nevznikne stavba jiná. Jestliže vznikne, všechny náklady (zůstatková cena i náklady na demolici) jsou součástí pořizovací ceny nové stavby.

Příklad: likvidovaná stavba má účetní zůstatkovou cenu 500 tis. Kč a daňovou ZC 200 tis. Kč. Do pořizovací ceny stavby nové vstupuje účetní ZC 500 tis. Kč, s daňovou zůstatkovou cenou se v pořizovací ceně nové stavby nepracuje. Vstupní cena pro účetnictví i daně je stejná.

Účet 022

- Nákupy movitého majetku – kontrola zařazení – po splnění všech podmínek potřebných pro obvyklý provoz – pozor na auta a traktory, které jsou nakoupené v závěru roku a přihlašují se – registrační poplatek.
- nákup na splátky – kontrola smluv, zda není výhrada vlastnictví
- nákup s výhradou vlastnictví – účetně se zařazuje a odpisuje po převzetí, daňově se odpisuje až po poslední splátce
- nákup na úvěr kde závazek je zajištěn převodem práva k věci – účetně i daňově jako vlastní majetek v současné době poskytují úvěr i leasingové společnosti). § 28, odst.3 ZDP
- nákup po skončené nájemní smlouvě 24/5a) ZDP – test na zůstatkovou cenu po rovnoměrných odpisech
- nájem strojů např. ze Slovenska-faktury podléhají srážkové dani
- prodej vyřazení a tržba v jednom roce podle protokolu o vyřazení majetku)
- likvidace pro opotřebené protokoly) a aktivace materiálu
- opravitelná škoda nevede k vyřazení majetku z účetnictví a účtuje se na 511
- neopravitelná škoda vede k vyřazení majetku z účetnictví a účtuje se do nákladů 549,582/082 živelní pohroma daňově bez ohledu na náhrady. Ostatní škody do výše náhrad daňově, zbytek nedaňově).
- Krádež – jako ostatní škoda. Pokud je protokol od policie – řízení zastaveno pachatel neznámý, jedná se o škodu daňovou.
- **Pokud máte pochybnost** o správnosti zařídění do SKP(pro odpisy) je možno se obrátit na některou ze specializovaných firem, které se zaříděním zabývají – **výhradně písemnou formou**.

SIAK, spol.s r.o. B. Němcové 451, 760 01 Zlín, tel. 577221634
Lamira s.r.o., Pražská 268/II 342 01 Sušice

Drobný majetek do 40 tisíc se na účet 022 zařazuje podle rozhodnutí účetní jednotky.

O odpisování tohoto majetku platí, že účetní odpis se přebírá pro daně (odpisuje se podle § 24/2 v)zákona o daních z příjmů, zatímco majetek v pořizovací ceně nad 40 tis. Kč se odpisuje podle § 30 tohoto zákona). Pozor na dodržování vnitropodnikové směrnice. Velké nákupy DKP, kde směrnice stanovila účtování do nákladů, je potřeba náklady časově rozlišit do několika let.

Účet 026, 124 - Zvířata

- Dospělá zvířata) se účetně a daňově chovají stejně jako ostatní movitý majetek na účtu 022. Na účet 026 se povinně účtuje, jestliže pořizovací cena překročí 40 tis. Kč. Jestliže je pod 40 tis. Kč, mohou zvířata základního stáda zůstat v zásobách na účtu 124. Neodpisují se, při vyřazení (prodej, úhyn) je celá pořizovací cena (ZC) nákladem na účtu 614.
- Vnitropodnikovou směrnicí je možno stanovit, které kategorie dospělých zvířat (základní stádo) s pořizovací cenou do 40 tis. Kč budou účtovány (zůstanou) na účtu 026. Tyto kategorie se odpisují jen účetně a účetní odpis je zároveň platným odpisem pro daně-ÚO=DO.
- Kontrola obrátových soupisek zvířat - chyby zůstatky kg, Kč v prázdných stájích) opravit v prosinci 2015.

Účet 031 – Pozemky

- Datum zařazení na účet 031 – právní účinky vkladu do KN.
- Nákup pozemku, který byl pronajat 24/5b) ZDP.
- Nákup pozemku s porosty okrasných dřevin 031, lesní porost 031, trvalý porost 025, plot 021, studna 021.
- Pozor na vedlejší náklady spojené s nákupy pozemků - různé kolky a znalecké posudky se účtují do pořizovací ceny.
- Nálezy pozemků, které chcete zařadit do účetnictví, se účtují 031/413 v reprodukční ceně, která se stanoví podle vyhlášky č. 393/1991 Sb.
- Pokud byla nakoupena pohledávka od oprávněných osob za 100 a Pozemkový fond vydává na tuto pohledávku pozemek, bude na účet 031/pohledávka zařazeno ve výši 100 bez ohledu na ocenění pozemku. Pořizovací cenou pozemku je cena, za kterou byla nakoupena pohledávka, za níž byl získán pozemek.
- *Při prodeji pozemků se již netestuje náklad na účtu 541/031 na dosaženou tržbu na účtu 641.*
- *Směna pozemků – v praxi se nejčastěji využívalo směnné smlouvy pro směnu pozemků. Hlavním důvodem byla úspora části daně z převodu nemovitostí (platila se společně a nerozdílně jen 1x). Počínaje rokem 2014 tato výhoda již není.*

Směnná smlouva

Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je převodce (prodávající), pokud se převodce a nabyvatel ve směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel.

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, pro účely stanovení daně z nabytí nemovitých věcí, neupravuje speciální režim pro předmět či poplatníky daně, jsou-li nabývány nemovité věci směnou.

Předmětem daně jsou tedy obě nabytí vzájemně poskytovaných nemovitých věcí jako nabytí samostatná, vede se u nich samostatné daňové řízení.

Smlouva, kterou jsou směňovány nemovité věci, je analogickým smluvním typem ke kupní smlouvě, ve které je za nabývanou nemovitou věc poskytováno nepeněžité protiplnění formou jiné nemovité věci.

V případě směny proto mohou být poplatníky:

- oba převodci (každý z převodu své nemovité věci, která je nabývána druhým účastníkem smlouvy), nebo
- oba nabyvatelé (každý z jím nabývané nemovité věci), nebo
- jeden z nich v obou daňových řízeních (tj. jako převodce u jednoho nabytí nemovité věci a zároveň jako nabyvatel u druhého nabytí nemovité věci) – v takovém případě podává táž osoba dvě daňová přiznání.

Je-li poplatníkem převodce vlastnického práva k nemovité věci, je nabyvatel tohoto práva ručitelem (§ 41 odst. 2 zákonného opatření). Jsou-li poplatníky oba převodci (každý z převodu vlastnického práva k jeho nemovité věci), jsou zároveň oba i ručiteli ve vztahu k dani z té nemovité věci, kterou nabývají. Jsou-li poplatníky nabyvatelé, institut ručení se neuplatní.

Zaúčtování směnné smlouvy:

Pokud jsou ve směnné smlouvě sjednány ceny, účtuje se o cenách sjednaných. Pokud nejsou ceny sjednány, účtuje se ve výši znaleckých posudků. (Český účetní standard č. 13, bod 5.1.4.) V

Příklad:

Firma A vlastní pozemek, který bude předmětem směny za pozemek firmy B. Ve směnné smlouvě nejsou sjednány ceny ani doplatek.

A) 031 3000

Znalecký posudek 2400

B) 031 4000

Znalecký posudek 2700

Zaúčtování A)

- vyřazení pozemku A	541/031	3000	pořizovací cena, náklad je celý daňově uznatelný, test na výši dosažených tržeb se už neprovádí
- zařazení pozemku od B	031/641	2700	

Zaúčtování B)

- vyřazení pozemku	541/031	4000	pořizovací cena
- zařazení pozemku od A	031/641	2400	znalecký posudek

Příklad:

Pokud by se výše uvedené firmy dohodly o doplatku rozdílu znaleckých posudků (300), bude doplatek zaúčtována takto:

- firma A přijímá doplatek	221/641	300
- firma B hradí doplatek	641/221	300

Všechny ostatní operace jsou stejné.

Nájem z pozemků hrazený naturálně: pokud účetní jednotka chce nájem z pozemků hradit naturálně, jedná se z hlediska účetnictví a daní o zápočet závazku za nájemné s pohledávkou za prodané výrobky (zvířata). Prodej je v cenách s DPH a měl by být v cenách, za jaké se prodává jiným odběratelům, aby nebyly kráceny výnosy. Je potřeba vypočítat na jaké množství výrobků má vlastník pozemků nárok.

Příklad: nájemné 500 Kč na 1ha x 2 ha = nárok na 1000 Kč, zaúčtováno 518/325. Celé nájemné bude uhrazeno pšenicí-cena za 1 t = 3000 Kč včetně DPH. Aby bylo uhrazeno nájemné, dostane vlastník půdy 333 kg pšenice, která bude v průměrné účetní ceně vydána na prodej ze skladu 613/123 a bude vystavena faktura 311/601,343 v částce 1000 Kč. Následně se započítá 325/311.

Nákup pronajatých pozemků

ZD má pronajaté pozemky od FO a platí nájem z 1 ha 1000 Kč. V roce 2015 odkoupí tento 1 ha pozemku. Při nákupu pozemků se provádí test na dodržení podmínek ZDP. Porovnává se cena kupní s cenou vyhláškovou.

- Vyhlášková cena 30000 Kč, kupní cena 40000 Kč. Proveďte se test nákladů podle §24/5b) ZDP. Nájemné v předchozích letech bude daňově uznatelné jen tehdy, když kupní cena pozemku nebude nižší než cena zjištěná podle zákona o oceňování (vyhlášková cena). Účetní jednotka podmínky neporušila. Náklady jsou uznatelné.
- Vyhlášková cena je 30000 Kč, kupní cena 25000 Kč. Proveďte se test nákladů podle §24/5b) ZDP. Účetní jednotka podmínky porušila, v daňovém přiznání za rok 2015 bude připočitatelná položka dříve uplatněných nájmu

Příklad: při nákupu dle b) byly porušeny podmínky. Nájemné z 1 ha je 1000 Kč. Vlastnictví pozemku přešlo na ZD k 15.9. 2015.

Náklady roku 2015 (do data přechodu vlastnictví) jsou zaúčtovány na účtu 518 a v roce 2015 bude tato část nákladů vyloučena z daňových nákladů na účet 518900. Nájemné vypočítané za roky 2008 až 2014 bude připočitatelnou položkou do řádku 30 DP za rok 2015.

Zákon 346/2010 s účinností od roku 2011 – porušení podmínek se dodává v roce kdy k porušení došlo (nedělá se dodatečné daňové přiznání).

Kontrola vztahu účtů 541-641, v případě prodejů hmotného majetku zkontrolujte, zda je vše vyfakturováno, zaúčtováno na správném účtu tržeb. Pokud se prodávaly pozemky náklad na 541 je daňový bez ohledu na dosaženou tržbu.

04x -Nedokončené investice

- Inventura 042 – podrobná dokladová inventura - (karta účtu příslušné 042) s odkazem na doklad podle kterého se na 042 účtovalo. Každá akce (inventurní číslo) musí mít vlastní 042 nebo zakázku, aby mohla být správně stanovena pořizovací cena budoucího hmotného majetku. **Na reálnou hodnotu se upravuje tvorbou účetní opravné položky 5599/094. V případě odpisu vzniká náklad.**

Náklady vynaložené v souvislosti s nedokončenými investicemi, o kterých bylo rozhodnuto, že budou zastaveny a nebude se v nich pokračovat (zmařené investice), nejsou vyloučeny z daňově uznatelných nákladů, tj. nejsou uvedeny v § 25 ZDP.

Pro určení daňového režimu takových nákladů je tak nutné v každém jednotlivém případě posoudit, zda byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Náklady vynaložené na zmařené investice by měly být považovány za daňově uznatelné, pokud poplatník prokáže, že ke zrušení nebo zastavení investic došlo z objektivních důvodů.

- Pokud bude o zmařené investici rozhodovat účetní jednotka sama, musí prokázat, že zastavení investice bude znamenat větší efektivitu a ziskovost, a to i přes již vynaložené náklady. Nutno však připomenout, že správce daně nemusí mít stejný názor jako účetní jednotka.
- **V případě, že je investice zmařena např. správním rozhodnutím, vzniká náklad daňový. Ostatní případy jsou na obhájení účetní jednotkou.**

05x – zálohy na pořízení hmotného majetku

- dokladová inventura 052/221. Zálohy v cizí měně se v závěrce přeceňují kursem ČNB.

Nevyúčtované nevrácené zálohy jsou pochybné pohledávky, nutno opatřit účetní opravnou položkou. V případě odpisu vzniká vždy **NEDAŇOVÝ NÁKLAD**.

REÁLNÁ HODNOTA FINANČNÍCH INVESTIC SKUPINA ÚČTŮ 06X**Účty 061,062 – dočasné(vratné) závěrkové každoroční přeceňování**

Fyzická inventura (listinné CP) nebo dokladová inventura, povinnost každoročního závěrkového přecenění podle § 27 zákona o účetnictví.

Metoda ocenění: zákon o účetnictví § 27/7. Metody jsou 2 a nelze je kombinovat. Zvolenou metodu je potřeba zakotvit ve vnitropodnikové směrnici.

1. metoda podle § 25 zákona o účetnictví, tj. metoda pořizovací ceny a opravné položky, lze přecenit pouze směrem dolů. Potřebným dokumentem je rozvaha dceřiné společnosti ze které se vypočítá podíl vlastního kapitálu a základního kapitálu. Pokud je tato hodnota 1 a více, nepřeceňuje se. Pokud je hodnota menší než 1 a jedná se o částku významnou, je potřeba vytvářet účetní opravnou položku na účtech 57x9/096.

2. metoda ekvivalence, lze přecenit směrem nahoru i dolů. Potřebným dokumentem je rozvaha dceřiné společnosti, ze které se vypočítá podíl vlastního kapitálu a základního kapitálu. Přecenění se účtuje prostřednictvím účtu 414 a AÚ 061,062.

Účty 063 – dočasné (vratné) závěrkové přeceňování

V každoročním závěrkovém přeceňování je možno kombinovat různé druhy tzv. reálné ceny na kterou se tyto CP v závěrce přeceňují. V naší praxi jsou použitelné reálné ceny: znalecký posudek nebo pořizovací cena s případnou opravnou položkou. Zvolenou metodu je potřeba uvést ve vnitropodnikové směrnici.

Účet 063 – Menšinové akcie – závěrkové přeceňování na tzv. reálnou cenu

- 1. znaleckým posudkem § 27/4b) zákona o účetnictví.** V tomto případě se znalecký posudek zadává na ocenění v tržní ceně. Přecenění se účtuje rozvahově pomocí účtu 414, stejně jako ekvivalence.
- 2. Ponechání akcií v pořizovací ceně § 27/7 zákona o účetnictví**, v případech, že nelze zjistit reálnou cenu jinak nebo by náklady na její zjištění neodpovídaly hodnotě informace, kterou přeceněním zjistíme. Pokud se dá předpokládat, že hodnota těchto akcií významně poklesla, vytváří se účetní opravná položka na 57x9/096, kterou lze v rámci inventury vyjádřit správné ocenění menšinových CP.

Účty 063 – trvalé (nevratné) přecenění menšinových akcií

Jen pro menšinové akcie. Závěrkové trvalé přeceňování prostřednictvím účtu 564/063, trvale snižuje hodnotu menšinových akcií na vrub daňových nákladů. Od 1.1.2008 platí jen v případě, že vlastníte méně než 10% menšinových akcií).

Vyhláška 500/2002 Sb., § 51 odst.2:

„Je-li prokázáno, že došlo ke snížení hodnoty (znehodnocení) těchto cenných papírů, které je pravděpodobně trvalé, zaúčtuje se znehodnocení **bez zbytečného odkladu** na příslušné účty finančních nákladů, a to ve výši rozdílu mezi oceněním cenného papíru při jeho nabytí a stávající reálnou hodnotou se zohledněním předchozích ztrát ze znehodnocení.“

Příklad: účetní jednotka vlastní akcie společnosti, na kterou bylo zahájeno insolvenční řízení. Pořizovací cena akcií na účtu 063100 je 1.000.000 Kč. Trvalé přecenění těchto akcií se zaúčtuje 564/063 jako daňový náklad. Přecenění se např. na 1% původní pořizovací ceny.

- Trvalé přecenění 564/063 990 000 Kč. Na účtu 063 zůstane 10 000 Kč.

Účet 061,2,3 – obchodní podíly (členská práva) v družstvech a ve společnostech s ručením omezeným.

Závěrkové dočasné přečtenování podle § 27 zákona o účetnictví se provádí stejně jako u akcií. Trvalé přecenění těchto podílů nelze provádět, je možno pouze u menšinových akcií.

Mateřská a dceřiná společnost pro účely ZDP- § 19/3

Mateřská a.s., družstvo, s.r.o.

Dceřiná, a.s., družstvo, s.r.o.

06x alespoň 10%

na ZK dcery

411

1. osvobození podílů ze zisku, které plynou z D do M od srážkové daně § 19 /1ze)1
2. při prodeji 06x v mateřské společnosti je náklad nedaňový, výnos osvobozený (nedaňový) § 19/1ze)2
3. nákup podílů 10 a více % - úrok z případného úvěru je nedaňový § 25zk), náklady spojené s držbou podílu-přímé jsou nedaňové, nepřímé náklady jsou nedaňové do výše 5% z přijatých dividend
- 4.osvobození od licenčních poplatků-účinnost od 1.1.2011 § 19/1zj) ZDP

Lze uplatnit jen tehdy, když jsou splněny níže uvedené podmínky:

- příjemce licenčních poplatků je rezidentem EU
- §19/7 ZDP = definice licenčních poplatků
- § 19/9 ZDP stanoví, kdy osvobození uplatnit- musí se jednat o kapitálově spojené osoby podle § 23/7a1) = spojení více než 25% základního kapitálu po dobu 24 měsíců
- § 19/6 ZDP platby jsou přijímány na svůj vlastní prospěch
- § 38 nb) musí být vydáno rozhodnutí o přiznání osvobození. Žádá o něj příjemce licenčních poplatků na FÚ Praha 1, nebo může zahraniční příjemce poplatků dát plnou moc dceřiné společnosti v Čechách, aby FÚ pro Prahu 1 vydal rozhodnutí, že česká společnost nemusí odvádět srážkovou daň.

Podíly na zisku

- Je možno přiznávat a vyplácet pouze na základě rozhodnutí valné hromady. Valná hromada rozhoduje o přiznání částky hrubého podílu (před zdaněním). Jedná se o valnou hromadu, která schvaluje řádnou závěrku a schvaluje návrh na rozdělení podílů na zisku. Toto se má uskutečnit nejpozději do 30.6.
- Rozhodnutí valné hromady musí být v souladu s § 34,35 a 36 ZOK.
- Rozhodujícím ukazatelem pro výši výplaty je podíl je § 40 ZOK – Výše výplaty nesmí překročit součet HVBR + 428 + volné fondy – 429 – povinný příděl RF. Musí být proveden test insolvence.
- Pokud účetní jednotka nerozhodne o výplatě podílů do 30.6. na základě řádné závěrky a bude rozhodovat např. v září, bude se rozhodovat o výplatě zálohy na podíly na zisku.

- Záloha na výplatu podílu se vyplácí na základě rozhodnutí valné hromady po 30.6. a na této VH musí být schválena mezitímní závěrka, ze které vyplyne, že obchodní korporace má dostatek prostředků na vyplacení podílů. Pokud korporace podléhá povinnému auditu, musí být tato mezitímní závěrka ověřena auditorem. Výše výplaty nesmí překročit součet HVBR + 428 + volné fondy – 429 – povinný příděl RF. Musí být proveden test insolvence.

Test insolvence znamená, že společnost má dostatek volných zdrojů, má nárok na výplatu podílů, valná hromada to schválí, ale statutáři musí mít jistotu, že výplatou podílů neohrozí solventnost firmy. Např. je statutářům známo, že firma očekává v příštím roce vysoký finanční výdaj na který by po výplatě podílů neměla a byla by ohrožena návrhem na insolvenční. V takovém případě mají statutáři povinnost (i když valná hromada výplatu podílů na základě ze závěrky schválí) rozhodnout, že podíly vyplaceny nebudou.

Pro testování insolvence je podstatné zda korporace má:

1. závazky po splatnosti 30 (popřípadě 90) dní, a pokud ano, je schopna je plnit?
2. majetek vyšší hodnoty, než je celkový objem všech jejích závazků (splatných i nesplatných)?
3. součet výsledků jejího hospodaření v současném a minulém období je kladný nebo záporný?
4. vlastní kapitál vyšší než základní kapitál

Pokud některý z těchto ukazatelů vyjde v neprospěch účetní jednotky, statutární orgán má povinnost rozhodnout o nevyplacení podílů, přestože to společníci vyžadují. Podle testu insolvence se rozhoduje zda je možno vyplatit. Pokud ano, rozhoduje se o výši výplaty: součet HVBR + 428 + volné fondy – 429 – povinný příděl RF (pokud se podle stanov přispívá) = max. možná částka k výplatě.

1. Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích (ZOK) - test insolvence

§ 40 odst. 1 uvádí: "Obchodní korporace nesmí vyplatit zisk ani prostředky z jiných vlastních zdrojů, ani na ně vyplácet zálohy, pokud by si tím přivodila úpadek podle jiného právního předpisu."

Test insolvence má být "ochranou" pro obchodní korporace, aby byly schopny plnit svoje dluhy vůči svým věřitelům a nepřiváděly je do platební neschopnosti a v konečném důsledku neohrožovaly fungování hospodářského styku. Právo tak reguluje druhou nejpodstatnější složku vlastních zdrojů a to vytvořený zisk a zakazuje obchodním korporacím jeho rozdělování mezi společníky či členy, pokud by to ohrozilo hospodářskou stabilitu korporací a jejich schopnost hradit splatné dluhy.

Lze říci, že společníci na valné hromadě rozhodnou a schválí rozdělení finančních prostředků, je-li výsledek testu insolvence kladný, statutární zástupci je nesmí vyplatit. Na rozdíl od statutárních zástupců ne vždy mají společníci veškeré informace o stavu korporace a současně nemusí mít odborné znalosti.

Termíny pro rozhodnutí o výplatě podílů

- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), nestanoví žádné pevné datum, dokdy může valná hromada rozhodnout o rozdělení zisku s. r. o. za minulé účetní období. V § 181, § 403 a § 638 ZOK se pouze uvádí, že řádná účetní závěrka musí být valnou hromadou, resp. členskou schůzí projednána do 6 měsíců od posledního dne účetního období. To ale současně neznamená, že toto jednání musí předmětnou účetní závěrku schválit, ani že musí rozhodnout o rozdělení podílů na zisku společníkům, případně jiným osobám.

6 měsíců po skončení účetního období je skutečně relevantním termínem i pro potřeby rozdělení zisku. Což ovšem neplyne ze zákona, nýbrž z rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR – sp. zn. 29 Cdo 4284/2007, potvrzený rozsudkem sp. zn. 29 Cdo 2363/2011.

V souladu se soudní judikaturou by nemělo být o rozdělení zisku rozhodováno na podkladě účetní závěrky starší než 6 měsíců. Soud konstatoval, že 6 měsíců ode dne, k němuž byla sestavena účetní závěrka, je nejzazší lhůta, kdy lze její údaje považovat ještě za reálný obraz účetnictví obchodní korporace, na jehož základě lze kvalifikovaně rozhodovat o rozdělení zisku.

U obchodních korporací s účetním obdobím odpovídajícím kalendářnímu roku by již valná hromada, resp. členská schůze po 30. 6. neměla rozhodnout o prvním ani případně dalším rozdělení zisku. Není podstatné, zda jde o zisk minulého roku (účet 431), nebo starší (účet 428). Taková valná hromada by rozhodovala o rozdělení zálohy na podíly, což znamená zpracování mezitímní závěrky.

- Záloha na podíl na zisku bude zaúčtována jako závazek (dluh) vůči společníkovi na vrub vlastního kapitálu (MD 432 – Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku / D 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku).

Zdaňování podílů na zisku

Pro zaúčtování a odvody srážkové daně platí stejná pravidla jako v předchozích letech. Nejpozději do 30.6. rozhodnout, nejpozději do 30.9. zaúčtovat, nejpozději do 31.10. odvést sraženou daň.

Příklad: 20.4. valná hromada rozhodne, nejpozději do 20.7. musí být zaúčtováno a do 31.8. musí být odvedena sražená daň

Obdobně to platí i pro zálohy na podíly na zisku

V případě, že valná hromada rozhodla o rozdělení zisku, avšak test insolvence dopadl kladně a statutární orgán rozhodl, že podíly vyplaceny nebudou, potom plátce není povinen srážkovou daň odvést. Neodvedení srážkové daně musí prokázat rozhodnutím o nevyplacení podílů na zisku.

- Podíly na zisku přiznané fyzickým osobám jsou vždy zdaněny 15% srážkovou daní
- Podíly na zisku přiznané právnickým osobám se při zdanění řídí § 19/1ze) a §19/3) ZDP. Pokud je účast alespoň 10%, podíly vyplácené dceřinou společností jsou od srážkové daně osvobozeny.
- **§ 19 odst. 1, písm. ze) zákona o daních z příjmů osvobozuje od srážkové daně příjmy z dividend a podílů na zisku, placené dceřinou společností společnosti mateřské. Osvobození je možno uplatnit při splnění níže uvedených podmínek:**
 - Platby se provádí mezi společnostmi (právnickými osobami), které mají právní formu a.s., s.r.o. a družstvo. § 19/9 ZDP
 - Platit může česká společnost české společnosti,
 - nebo česká společnost společnosti zemí EU.
 - Společnost EU musí mít právní formu odpovídající naší a.s., s.r.o., družstvo. (informace o právních formách EU jsou na internetu na stránkách MF).
 - Mezi společnostmi musí existovat vztah mateřská a dceřiná společnost po dobu alespoň 12 měsíců, účast musí být alespoň 10 %. § 19/3 ZDP.

Příklad:

Rakouská firma GmbH si jako jediný společník založila v Česku společnost s ručením omezeným. (Rakouská firma je mateřská společnost, česká firma je dceřiná společnost).

Rakouský společník rozhodl o rozdělení zisku tak, že 3 mil. Kč budou určeny na podíly na zisku.

- předpis nároku na podíly	431/364	3 000 000 Kč
- povinnost srazit daň zanikla, společnosti splňují podmínky § 19		
- úhrada podílů	364/221	3 000 000 Kč

- příjem podílů (dividend) je u jednotlivých akcionářů nedaňový výnos (výnos zdaněný, příp. osvobozený od srážkové daně), patří do řádku 120 daňového přiznání..

Pokud se podíly rozdělují fyzické osobě nebo právnické osobě s vlastnictvím 9,9% a méně, zdaňuje se vždy 15% srážkovou daní. Příjemce podílu právnická osoba získá nedaňový výnos, který se nezahrnuje do základu daně bez ohledu na to kolik % podílů vlastní. Příjemce fyzická osoba neuvádí tento příjem v daňovém přiznání.

- *Pokyn Generálního finančního ředitelství k jednotnému uplatňování některých ustanovení ZDP, který nese označení D-22 a vyšel ve Finančním zpravodaji č. 3/2015*

„Okamžikem, ke kterému je posuzováno splnění podmínek pro osvobození podílů na zisku vyplacených českou dceřinou společností, je den rozhodnutí valné hromady české dceřiné společnosti o výplatě podílů na zisku (zálohy na podíl na zisku) nebo den rozhodný pro určení osob majících právo na podíl na zisku (zálohy na podíl na zisku), pokud je valnou hromadou dceřiné společnosti v souladu se zákonem o obchodních korporacích rozhodnuto o výplatě podílů na zisku (zálohy na podíl na zisku). To platí i v případě postoupení samostatně převoditelného práva na výplatu konkrétního podílu na zisku (zálohy na podíl na zisku) na jinou osobu po tomto dni, kdy je pro účely daňového posouzení podílu na zisku (zálohy na podíl na zisku) rozhodující režim na straně držitele majetkové účasti k tomuto dni.“

Lze dovodit, že obdobně by to mělo platit také pro případ, že společenská smlouva s. r. o. umožňuje rozhodnout o zálohách na podíly na zisku jednateli – dnem „D“ bude den příslušného rozhodnutí jednatele.

Prodej cenných papírů a podílů na základním kapitálu

- prodej	561x/06x
- tržba	3xx/661x

DAŇOVÁ UZNATELNOST NÁKLADŮ A VÝNOSŮ PŘI PRODEJI A TRVALÉM PŘECENĚNÍ CP V ROCE 2015

Druh CP	Účet	Prodej	Trvalé přecenění
Akcie do 10% §24/2r	063	5611/063 daňový náklad 3xx/ 6611 daňový výnos	5641/063 daňový náklad
Podíly v s.r.o. a družstvech podíl do 10%, § 24/2w	063	561x/063 daňový náklad do výše dosažených výnosů 3xx/661 daňový výnos	Nelze trvale přeceňovat
Akcie od 10 do 20 % § 19/1 ze 2)	063	5619/063 nedaňový náklad 3xx/ 6619 nedaňový (osvobozený) výnos	Trvalé přecenění 5649/063 je v tomto případě nedaňový náklad § 23/4 I ZDP)
Podíly v s.r.o. a družstvech od 10 do 20 % § 19/1 ze 2)	063	5619/063 nedaňový náklad 3xx/ 6619 nedaňový (osvobozený) výnos	Nelze trvale přeceňovat
Akcie, podíly v s.r.o., podíly v družstvech od 20 do 100% ,§19/1 ze2	062, 061	5619/063 nedaňový náklad 3xx/ 6619 nedaňový (osvobozený) výnos	Nelze trvale přeceňovat
Vlastní akcie – není rozhodující kolik % vlastních akcií je v držení	252	Vždy se hodnotí daňový náklad na dosaženou tržbu	Nelze trvale přeceňovat

Vnitropodnikové směrnice pro dlouhodobý majetek

- způsob účtování úroků z investičních úvěrů
- způsob účtování majetku s dobou použití delší než 1 rok a pořizovací cenou do 40 tis.
- způsob účtování zvířat základního stáda s pořizovací cenou do 40 tis.
- odpisový plán účetních odpisů
- způsob závěrkového oceňování účtů 06x

Zásoby – 112,132 nakoupené

- Provádí se fyzická inventura, inventurní soupisy, náležitosti inventurních soupisů dle zákona o účetnictví, na soupisech návrh na tvorbu OP. Na reálnou hodnotu se zásoby upravují zaúčtováním účetní opravné položky.
- Nakoupené zásoby se účtují v pořizovací ceně (112,132) = cena položky + vedlejší náklady
 - ✓ Varianta A – vše se účtuje přes sklad. Ve vnitropodnikové směrnici je možno určit druhy zásob, které budou při nákupu účtovány přímo do spotřeby. Pohyby ve skladové evidenci se průběžně přenáší do účetnictví. (minimálně 1x za měsíc)
 - ✓ Varianta B – účetnictví v průběhu roku účtuje nákupy do nákladů na 501,504 na konci roku se provádí inventura skladu a nespoteřebované nákupy se z nákladů odúčtují 112/501, 132/504. Ve variantě B je povinnost vést plnohodnotnou skladovou evidenci. Pohyby ve skladové evidenci se do účetnictví nepřenáší, podle této evidence se prokazuje stav skladu na konci roku a zaúčtování nebo nezaúčtování storna nákladů.
 - ✓ Obě varianty je možno kombinovat v rámci stanovených AÚ.
- Kontrola zaúčtování druhů pohybu – jakmile se objeví účtování na účtech 582,549, zkontrolujte, zda se skutečně jedná o správné účtování nebo o nesprávně použitý druh pohybu. Krádeže způsobené neznámým pachatelem jsou daňově uznatelným nákladem. Účet 582 se používá v naprosto ojedinělých případech (povodeň sebere celý sklad). **Naposledy platí v roce 2015. Počínaje rokem 2016 jsou mimořádné náklady zrušeny!**
- Zůstatek účtu 111, 131 se k 31.12. převádí na účty 119,139. Jedná se o situaci, kdy došla faktura, ale ještě nemáme zboží. V případě, že zboží máme (příjemka) a faktura ještě nedošla nebo bude zaúčtována v lednu, účtuje se na účet 389.
- Prodej nakoupených zásob 542-642, 504-604. Prodej „ležáků“ i za minimální cenu je daňovým nákladem (ztráta je daňová)
- Poskytnuté zálohy na zásoby se účtují na účet 15x, přijaté na 324
- Bezobrátkové zásoby – sestava zásob bez obratu 24 měsíců, podle vnitropodnikové směrnice
- Tvorba účetních opravných položek 5599/191
- Likvidace ležáků jako daňově uznatelný náklad – zavedeno poprvé v roce 2008
 - ✓ Výdaje na likvidaci zásob jsou za stanovených podmínek daňovým nákladem - § 24 odst. 2 písm. z), § 25 odst. 1 písm. a) a § 25 odst. 2.
 - ✓ Výdaje (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků; u léků, léčiv či potravinářských výrobků
 - ✓ Pouze, pokud doba použitelnosti těchto léků, léčiv či potravinářských výrobků prošla a nelze je dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu. K prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, a dále uvede pracovníky zodpovědné za provedení likvidace

- ✓ Likvidace léků, léčiv a potravinářských výrobků může být daňově uznatelná, pokud doba použitelnosti těchto zásob prošla a současně je nelze dle zvláštních právních předpisů dále uvádět do oběhu.
- ✓ Likvidace doložená protokolem se účtuje jako spotřeba, likvidace nedoložená protokolem se účtuje jako škoda na účtu 549 (ostatní škoda bez výnosu=nedaňový náklad).
- ✓ Vzor protokolu o likvidaci zásob dle § 24/2 zg je připojen na konci materiálů k závěrce.

Zásoby – 121,123 vlastní produkce

- Provádí se fyzická inventura, inventurní soupisy, náležitosti inventurních soupisů dle zákona o účetnictví, na soupisech návrh na tvorbu OP. Na reálnou hodnotu se zásoby upravují zaúčtováním účetní opravné položky.
- Varianta A,B, kombinace stejné jako u nakoupených zásob
- Kontrola zaúčtování druhů pohybu – jakmile se objeví účtování na účtech 582,549, zkontrolujte, zda se skutečně jedná o správné účtování nebo o nesprávně použitý druh pohybu.
- Bezobrátkové zásoby – sestava zásob bez obratu 24 měsíců, podle vnitropodnikové směrnice
- Tvorba účetních opravných položek 5599/193
- Vlastní produkce se oceňuje vlastními náklady
- na konci roku je správné přecenit uskladněnou produkci na skutečnou tržní cenu, jedná se ovšem o dočasné přecenění formou účetních (nedaňových) opravných položek 5599/193 a jde to pouze směrem dolů. Při prodeji v následujícím roce se tato OP rozpouští 123/5599 jako nedaňový výnos.

Kontrola změny stavu vlastních výrobků 123, 613 – v roce 2016 skupina 58.

SU	PS	Obrat MD	Obrat Dal	KZ	Změna
123	9930001,50	50043808,50	-47737861,00	12235949,00	2305947,50
613		47737861,00	-50043808,50		-2305947,50
					0,00

- u zásob dochází k rozdílům z důvodu vydávání na podíly (479/123) nebo z důvodu škody 549/123 nebo chybného účtování nákupu výrobků jako produkce výrobků, např. nákup pšenice na MS 21 (123/321)

Program ZEIS: Vyrovnání změny stavu výrobků a zvířat v případě účtování 12x proti jiným účtům než je 613 je pomocná operace prováděná automaticky na základě číselníků v programu zásob a zvířat. Dopad této operace by neměl zkreslovat obraty účtů 622. **Počínaje rokem 2016 byla tato úprava z účtové osnovy a z číselníků úplně vypuštěna.**

Na konci roku je potřeba tyto pomocné operace vystornovat (622700,622701/613,614) Výraznou chybou je, jestliže tyto pomocné operace způsobí ve výkazu zisků a ztrát minosovou aktivaci MD účtu 622) a účetní jednotka to zapomene opravit.

Vnitropodnikové směrnice pro zásoby

- způsob vedení zásob A,B), jestliže je kombinace obou způsobů uvést které AÚ jsou B.
- materiál účtovaný přímo do spotřeby při způsobu A
- normy přirozených úbytků

ČÚS 15, bod 4.4.4. – účetní jednotka může stanovit svým vnitřním předpisem vždy pro příslušné období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodne o druzích materiálu, o kterých

účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

- způsob rozpouštění vedlejších nákladů a oceňovacích odchylek - ČÚS 15 bod 3.3.
- způsob oceňování nedokončené výroby (skutečné náklady.....)
- způsob oceňování hotových vlastních výrobků (plánované vlastní náklady + **příslušné kalkulační vzorce pro ocenění vlastní produkce.....**)
- způsob stanovení účetních opravných položek k zásobám na bezobrátkové zásoby)

Kalkulační vzorec pro kalkulaci vlastních nákladů-příklad pro RV

1. spotřeba osiv, sadby nakoupených i vlastních
2. spotřeba hnojiv nakoupených i vlastních
3. spotřeba chemických ochranných prostředků
4. mzdové náklady
5. opravy a udržování dodavatelské i vlastní
6. odpisy jednoúčelových strojů
7. ostatní přímé náklady externí i vnitropodnikové
8. podíl výrobní režie
9. podíl správní režie

POZOR – do kalkulací VN nepatří žádné výnosy (proto nelze směřovat dotace na plodiny, ale na samostatný výkon dotací), který ani neovlivňuje prostřednictvím rozpouštění režii nedokončenou výrobu RV).

Manka a škody

- **Škoda je většinou zjištěna jindy než při inventarizaci a znáte u ní i den, příčinu a konkrétní položku**, u které ke škodě došlo. Z hlediska účetního se škodou rozumí fyzické znehodnocení (neodstranitelné poškození nebo zničení) nehmotného a hmotného majetku, a to z objektivních i subjektivních příčin. Toto poškození vede k **zaúčtování vyřazení poškozeného majetku z účetní evidence**. Jedná-li se o škodu běžného charakteru spojenou s provozem, účtuje se na účtu 549. Pokud se jedná o škodu mimořádnou ve významných položkách, ke které dochází naprosto výjimečně účtuje se na účtu 582.
- **U manka jste zjistili, že něco chybí, ale nevíte kdy a proč k této ztrátě došlo** (např. při inventarizaci v maloobchodě zjistíte, že chybí zboží za 50000 Kč).
- **Technologické ztráty a ztráté v maloobchodních prodejnách** jsou považovány při splnění určitých předpokladů za přirozené úbytky zásob. Pokud v podniku existuje platná vnitropodniková směrnice upravující výši těchto přirozených úbytků, ve které je stanovena ekonomicky zdůvodnitelná výše těchto ztrát, účtujete o běžné spotřebě. Např. 501/112, 504/132, 613/123, 614/124. Jedná se o daňově účinné náklady. Vnitropodniková směrnice musí být zpracována s maximální péčí (podle zdokladované skutečnosti v minulosti, i s využitím dnes již neplatných státních norem, dle stanoviska odborného pracoviště, výzkumného ústavu, podle standardů v daném oboru). Posouzení oprávněnosti výše technologických ztrát provede správce daně při daňové kontrole. Řeší §25 odst.2 ZDP.
- **Škoda ze živelních pohrom a škoda způsobená podle potvrzení policie neznámým pachatelem** zúčtována podle významnosti na účtu 549 nebo 582 a je daňově účinným nákladem. Případná úhrada této škody (většinou pojišťovnou) je daňovým výnosem na účtu 648 nebo 688. Řeší §24 odst.2 písm.l a §24 odst.10 ZDP.
- **Všechny ostatní škody a manka jsou daňově účinným nákladem pouze do výše případné náhrady**. Řeší §25 odst.1 písm.n ZDP.
- **Pokud způsobíte škodu na cizím majetku**, většinou se s majitelem vyrovnáte prostřednictvím náhrady škody. O náhradě škody účtujete na účtu 588/379(221). Pokud dochází k náhradě škody v přímé souvislosti s provozem podniku, lze účtovat i na účtu 548

Účtování inventurních rozdílů a škod

Typ úbytku (přebytku)	Účetně	Daňově
Manko do normy, technologické ztráty, ztratné, úhyny zvířat evidovaných na účtu 124	Běžná spotřeba – účtové skupiny 50, 61	Daňově účinný náklad
Manko nad normu	Škoda 549, náhrada 648	Daňově účinný náklad pouze do výše přijaté náhrady
Inventurní přebytek	Výnos 648	Daňový výnos
Formální přebytek vzniklý chybným účtováním při vyskladnění nakoupených zásob	DAL 50x	Snížení daňově účinných nákladů
Formální manko z chybného účtování doložené účetním dokladem	Účtové skupiny 50, 61	Daňově účinný náklad
Dočasné znehodnocení-opravná položka	559/19x	Daňově neúčinný náklad
Trvalé znehodnocení	549	Daňově neúčinný náklad
Škoda způsobená neznámým pachatelem, živelní pohromou.	549	Daňově účinný náklad

Krátkodobý finanční majetek

- kontrola zůstatků pokladny a banky. U pokladny se provádí fyzická inventura, inventurním soupisem je výčetka platidel. Valutová pokladna podléhá závěrkovému přepočtu. U bankovních účtů a úvěrů se provádí dokladová inventura, závěrečné výpisy se porovnávají na stav účtů v hlavní knize. Devizové účty podléhají závěrkovému přepočtu. **Záporný zůstatek běžného účtu (kontokorentní úvěr) se v rozvaze vykazuje v pasívech mezi krátkodobými úvěry. ZEIS- AE kontokorentu 2218xx se načte do rozvahy správně.**
 - zákon 254/2004 – omezení plateb v hotovosti - novela s účinností od 1.12.2014 (novelováno zák. 261/2014 Sb). – limit pro platby v hotovosti 270000 Kč.**
- kontrola zůstatků 261- pokud má účet zůstatek, je v inventuře doloženo z čeho pochází.
- manko v pokladně a u cenin se účtuje na účtu 569, případná náhrada na účtu 668. Náklad je daňově uznatelný do výše přijatých náhrad. Krádež hotových peněz neznámým pachatelem na základě zjištění policie, je daňově uznatelným nákladem.
- Kursově rozdíly se účtují do nákladů nebo výnosů proti účtům 563 nebo 663 podle toho, zda vznikne kursový zisk nebo ztráta. Přepočet provádíte denním kursem ČNB platným k rozvahovému dni a provádíte jej i u kontokorentních devizových účtů pokud vykazují pasivní zůstatek.
- Vlastní akcie - nákup 252/321 v pořizovací ceně**
 - prodej 561/252, 378/661 test nákladů do výše dosažených tržeb**

Kurs ČNB k 31.12. u vybraných měn

Země	2011	2012	2013	2014	2015
EMU/EUR	25.800	25.140	27.425	27.725	27.025
USA /USD	19.940	19.055	19.894	22.834	24.824
V.Británie/ GBP	30.886	30.812	32.911	35.591	36.822
Švédsko/ SEK	2.895	2.929	3.096	2.954	2.940
Švýcarsko CHF	21.220	20.831	22.34	23.058	24.930
Polsko/ PLN	5.789	6.172	6.603	6.492	6.340

Mzdová evidence

- Kontrola zůstatků účtů, které se týkají mzdové evidence – provádí se na sestavu prosincového zaúčtování mezd. Pokud používáte saldokonto, zkontrolujte spárování plateb za jednotlivé měsíce (č. faktury = mm520).
- *Půjčky zaměstnancům – bezúročně musí vyhovět § 6/9v) – zaměstnanec získá bezúročnou půjčkou majetkový prospěch z nevyžádaných úroků. Pokud půjčka nepřesáhne 300 tis. Kč (účel půjčky se již nesleduje), má zaměstnanec majetkový prospěch z nevyžádaných úroků osvobozen. Nepodléhá dani ani pojištění.*
- Úhrada zdravotního a sociálního pojištění zúčtovaného za rok 2015 musí proběhnout do 31.1.2016. Pokud není dodrženo, je nutno postupovat podle §23/3a5 a §24/1f ZDP-(připočitatelná položka v DP).
- Zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele (125/1993 Sb.) - zkontrolujte účet 548xxx – musí být proučtovány 4 čtvrtletní platby.
- *Plnění povinného podílu zaměstnanců se ZPS za rok 2015 je 25.903 x 2,5 = 64.757,50 Kč za jednoho nesplněného zaměstnance se ZPS. Náklad na účtu 548 je daňově uznatelný bez ohledu na úhradu.*

Pohledávky

Provádí se dokladová inventura – saldokonto, odsouhlasení významných pohledávek, návrh na účetní odpisy pohledávek, návrh na tvorbu účetních opravných položek podle vnitropodnikové směrnice. Reálná cena pohledávek je zajištěna tvorbou opravných položek (existence účtu 391=korekce v rozvaze)

Zaúčtování nákupu pohledávky

Nákup pohledávky j.h. 104 tis. za 50 tis. Kč + právní služby 2000 Kč. Pořizovací cena podle dávky je cena včetně vedlejších nákladů

378/379	50000,00	kupní cena pohledávky
378/379	2000,00	právní služby
76/76	104000,00	podrozvahová evidence jmenovité .hodnoty

Zaúčtování prodeje (postoupení) pohledávek

K postoupení pohledávky není potřeba souhlasu dlužníka, ani se mu záměr předem nemusí oznamovat. Ale následně, bez zbytečného odkladu existuje oznamovací povinnost.

546/311100	104000,00	(50 tis. daňově, 54 nedaňově)
378/646	50000,00	

Účtuje se vždy výsledkově, 5,6. Náklad je daňový do výše dosažených tržeb. (Plus rozpuštěných daňových OP)

Výjimkou z uvedeného postupu je prodej pohledávky vzniklých z titulu smluvní sankce (účtovaná 311/644). Protože výnos na účtu 644 byl při vystavení faktury daňově neúčinný, nelze uznat ani náklad na účtu 546 při postoupení pohledávky ze smluvních sankcí.

Nedaňový odpis pohledávek

Na základě inventury je možno účetně odepsat pohledávky..... 5469/pohl. Pokud se jedná o pohledávky vyšší hodnoty, začíná se tím, že účetní jednotka tvoří účetní opravné položky k této nedobytné pohledávce.

Daňový odpis pohledávek

Zákon o daních z příjmů-daňový odpis pohledávek § 24/2y v roce 2015

- k pohledávce lze tvořit daňové opravné položky. U této podmínky se nejprve zkontroluje, zda pohledávka projde přes §2/2,3,4,5,6 zákona o rezervách(nepromlčené, výnosové....). Nový Odst.6) OP mohou být tvořeny u pohledávek při jejichž vzniku bylo účtováno snížení nákladů...např. některé přefakturace služeb. Nebo pohledávky, které byly jako oprava minulých let zaúčtovány na 311/425 a bylo na ně podáno dodatečné daňové přiznání.

Pozor – změna délky promlčecí doby pro pohledávky vzniklé po 1.1.2014. Promlčecí doba těchto nových pohledávek je sjednocena na 3 roky, nezáleží na tom, zda jsou vzniklé podle občanského nebo obchodního zákoníku. U těchto pohledávek hrozí promlčení nejdříve v roce 2017. (Pozor na některé výjimky-přeprava, škody)

(Nelze tvořit na promlčené pohledávky, smluvní pokuty a penále 311/644, bezúplatně nabyté pohledávky, zaplacené zálohy. U nakoupených pohledávek musí být uhrazeno. Pokud jsou vzájemné pohledávky nutno započítat nebo netvořit OP).

- daňový odpis je možno provést i tehdy, když nelze tvořit OP jen proto, že od splatnosti pohledávky uplynulo méně než 6 měsíců nebo, že u významných pohledávek nad 200 tis. Kč bylo zahájeno soudní nebo rozhodčí řízení.

Daňový odpis pohledávky za dlužníkem:

1. u něhož soud zrušil konkurz proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,

- ✓ Celá pohledávka se odpisuje daňově 546/311
- ✓ Zahájení insolvenčního řízení
- ✓ Přihlašování pohledávek
- ✓ Je zjištěn úpadek a prohlášen konkurz na majetek dlužníka (§136 rozhodnutí o úpadku se spojí s rozhodnutím o prohlášení konkursu §148 u právnických osob kde není možná reorganizace a oddlužení). Reorganizace je možná v podnicích s obratem nad 100 mil. Kč nebo s počtem zaměstnanců nad 100 v hlavním pracovním poměru. Oddlužení je možné pouze u fyzických osob.)
- ✓ Insolvenční správce hodnotí majetek, pohledávky
- ✓ navrhuje zrušit konkurz pro nedostatek majetku
- ✓ konkurz je zrušen pro nedostatek majetku (15 dní na nabytí právní moci)

Usnesení: konkurz prohlášený na majetek dlužníka se zrušuje pro nedostatek majetku (správce má povinnost podat žádost o výmaz dlužníka z OR, účetní jednotka zaniká bez právního nástupce.)

Pro ty, kdo ve fázi přihlašování pohledávek své pohledávky přihlásili, znamená nabytí právní moci usnesení doklad pro daňový odpis přihlášených pohledávek (evidovaných v účetnictví) 546/311 v plné výši.

2. na základě výsledků insolvenčního řízení.

- ✓ Zahájení insolvenčního řízení
- ✓ Přihlašování pohledávek
- ✓ Je zjištěn úpadek a prohlášen konkurz na majetek dlužníka § 136 a 148 IZ
- ✓ Insolvenční správce hodnotí majetek, vymáhá pohledávky, prodává majetek
- ✓ navrhuje vydat rozvrhové usnesení
- ✓ rozvrhové usnesení je vydáno (nabytí právní moci)
- ✓ insolvenční správce nemá povinnost nechat firmu vymazat z OR, firma se vrací vlastníkům.

Zpravidla je část pohledávky zaplacená a celý zbytek se odpisuje daňově. Pokud k pohledávce existuje OP na účtu 391 (v minulých letech byla zaúčtována daňově na 558/391) je povinnost celou OP rozpustit 391/558 v měsíci (v roce) přijetí rozvrhového usnesení. Odpis pohledávky je daňový ve stejném období. Odpisuje se jen taková část, aby na účtu 311 zůstala pohledávka ve výši úhrady dle rozvrhového usnesení 546/311.. Následně se čeká na přijetí peněz dle rozvrhového usnesení 221/311,

Příklad: z pohledávky rozvahové hodnoty 1.000.000 Kč bylo rozvrhovým usnesením přiznáno 40.000. Kč. V minulých letech byla k pohledávce účtována 100% DOP 558/391.

Vznik pohledávky	311/601,343	1.000.000 Kč	2010
DOP	558/391	1.000.000 Kč	2012 insolvenční řízení
Rozvrhové usnesení:			2015
odpis pohledávky	546/311	960.000 Kč	2015 daňově
rozpuštění OP	391/558	1.000.000 Kč	2015 daňově
úhrada	221/311	40.000 Kč	

3. který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
4. který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce (firma zaniká bez právního nástupce jestliže proběhne řádná likvidace nebo je-li firma vymazána z OR z důvodu zrušení konkursu pro nedostatek majetku..(neplatí pro spojené osoby)
5. na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, a to na základě výsledků této dražby,
6. jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení této exekuce.

Obdobně to platí (daňový odpis je možno provést) pro pohledávku nebo její část, a to do výše kryté tvorbou daňové opravné položky vytvořené podle zákona o rezervách.

Pohledávka na 311 100, daňová opravná položka na 558/391 100, daňový odpis 546/311 100, rozpuštění DOP 391/558 100

Pohledávky a opravné položky

Je nutná pečlivá dokladová inventura účtů 391

391 – DOP za dlužníky v insolvenčním řízení, nutno nahlédnout do insolvenčního rejstříku, zda už neexistuje nějaké usnesení (konečná zpráva) podle kterého je nutno účtovat o zrušení daňových opravných položek a o odpisu pohledávek. DOP vznikly podle §8) zákona o rezervách

391 – DPO za dlužníky, kde běží soudní řízení. DOP vznikly podle § 8a) zákona o rezervách. DOP se tvoří postupně, jestliže dosáhly 100%, je možno pohledávku daňově odepsat a opravné položky zrušit. *U pohledávek vzniklých po 1.1.2014 už není podmínka tvorby daňových OP vázána na soudní řízení s výjimkou postoupených pohledávek.*

391 – DOP za dlužníky, kde pohledávka je do 30 tis. Kč, DOP vznikly podle §8c). Pozor, je třeba ohlídat promlčení. Pohledávky se odpisují a opravné položky se rozpouští před promlčením.

391 – účetní opravné položky. Jsou řízeny vnitropodnikovou směrnicí. Hodnota zůstatku syntetického účtu 391, ať už jsou tam opravné položky daňové nebo účetní musí odpovídat vnitropodnikové směrnici pro tvorbu účetních opravných položek. Auditorské požadavky na tvorbu opravných položek jsou nejčastěji:

- pohledávky po splatnosti 3 měsíce 25% rozvahové hodnoty pohledávky
- pohledávky po splatnosti 6 měsíců 50% rozvahové hodnoty pohledávky
- pohledávky po splatnosti 9 měsíců 75% rozvahové hodnoty pohledávky
- pohledávky po splatnosti 12 měsíců 100% rozvahové hodnoty pohledávky

Pokud vytvořené daňové opravné položky nepostačují, je potřeba dotvořit účetní OP.

Tvorba nových DOP

§ 8) zákona o rezervách - Pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení (v konkursu) s přihlédnutím k § 2/2-6 zákona o rezervách (obecné podmínky pro tvorbu OP)

POZOR – nutno sledovat insolvenční rejstřík. Zde je seznam úpadců a lhůta, která je stanovena pro přihlášení pohledávek. K později přihlášeným pohledávkám se nepřihlíží.

Pokud je pohledávka přihlášena ve lhůtě stanovené v usnesení, je možnost tvorby 100% daňové opravné položky podle § 8 zákona o rezervách .

§ 8a) zákona o rezervách zjednodušuje podmínky tvorby opravných položek pro pohledávky VZNIKLÉ počínaje 1.1.2014 - pohledávky musí být nepromlčené, výnosové, není stanoven rozvahový limit, není vázáno na soud (výjimka u postoupených pohledávek nad 200 tis. Kč, kde je soud požadován), jsou jen 2 sazby procentní výše tvorby. Zákon č.267/2014 Sb., nahradil slovo vzniklé slovem SPLATNÉ.

- *pohledávka je po splatnosti více než 18 měsíců 50% OP*
- *pohledávka je po splatnosti 36 (30) a více měsíců100 % OP*

V roce 2015 je možno poprvé využít 50 % tvorby OP na pohledávky vzniklé (i splatné) po 1.1.2014. 50% tvorba OP již znamená větší možnost snížení daňového základu.

Pohledávky vzniklé do 31.12.2013, splatné v roce 2013 – znění ZDP a zákona o rezervách v roce 2013 (bez soudu jen 20% , rozvahová hodnota 200 tis. Kč atd.)

Pohledávky vzniklé v roce 2013, splatné v roce 2014 (např. faktury vystavené v prosinci 2013, splatné v lednu 2014) znění zákona č. 267/2014 Sb., ZDP a souvisejících zákonů. Dvě procentní pásma, bez omezení soudem....

Pohledávky vzniklé počínaje 1.1.2014 – znění roku 2015 (Dvě procentní pásma, bez omezení soudem.

Zákon 267/2014 Sb., zkrátil 100% tvorbu OP z 36 měsíců na 30 měsíců, aby se obecná promlčecí doba, která je 3 letá nekryla s možností tvorby OP.

§ 8c) zákona o rezervách zůstal beze změn

- Sestava pohledávky 365 dnů po splatnosti (pohledávky nesmí mít splatnost s letopočtem 2014). Pohledávky nesmí překročit v době vzniku 30 tis. Kč, musí být 12 měsíců po splatnosti. Je-li u jednoho dlužníka více pohledávek, hodnotí se jednotlivě a tvorba DOP je max. 30 tisíc v jednom zdaňovacím období u jednoho dlužníka. **Sestava saldokonto závazků-ověřit možnost zápočtu.** Po vytvoření 100% DOP je možno pohledávku daňově odepsat.

Podmínky pro uplatnění daňových opravných položek zákon o rezervách

Pohledávky vznikly jako výnosové, byly zdaněny

- Nejsou za spojenými osobami
- Nejsou penalizační
- Nejsou promlčené (písemné uznání závazku = prodloužení promlčecí lhůty)
- Není možnost započítat
 - zaúčtování DOP 558/391 daňový náklad
 - zrušení DOP 391/558 snížení daňových nákladů

Závěrkové kursové rozdíly

- **Pohledávky a závazky v cizí měně.** V průběhu roku se kursové rozdíly ze zaplacených pohledávek a závazků účtují do nákladů nebo výnosů na účty 563, 663. Používá se kurs, který má účetní jednotka stanoven ve své vnitropodnikové směrnici (denní, měsíční...). K datu roční závěrky se musí majetek a závazky vyjádřené v cizí měně, přepočítat kursem ČNB platným k 31.12. Rozdíl zjištěný tímto přepočtem se zaúčtuje jako kursový rozdíl na účty 563,663.

Příklad přecenění pohledávek:

K 31.12. je evidována neuhrazená pohledávka v cizí měně. Je to pohledávka ve výši 10.000 EUR, vyjádřená v účetnictví v Kč 278.600,-- Kč. Kurs ČNB k 31.12.2015 je 27.025 Kč.

- přecenění k 31.12.2015 10.000x 27.025= 270.250
- zaúčtování závěrkového KR 311/663 8.575 daňový výnos

Pokud existují k pohledávce v cizí měně opravné položky, musí být evidovány také v cizí měně. V roční závěrce se rovněž přecení kursem ČNB, přecenění se neúčtuje na účty kursových rozdílů, ale na účty finančních nákladů.

Testování úroků na daňovou uznatelnost**1) Úroky z úvěrů a půjček-testy na daňovou uznatelnost podle § 23/7 ZDP – cena obvyklá – týká se jen účtu 562**

Týká se úročených úvěrů a půjček mezi spojenými osobami . (kapitálově 25%, personálně, jinak).

Nespojené osoby – např. 10% úrok= spojení jinak- spojení za účelem snížení daňového základu.

2) Úroky z úvěrů a půjček-testy na úhradu podle § 24/2 zi – týká se jen účtu 562

Provádí se , když je na straně věřitele fyzická osoba (např. společník FO nebo FO podnikatel s daňovou evidencí). Úhrada musí být provedeny do 31.12. Příjem si zdaňuje příjemce úroku.

3) Úroky z úvěrů a půjček-testy na kapitál podle § 25 w) –

- **pouze spojené osoby**
- **nejen účet 562, ale i jiné níže vyjmenované náklady**
- § 25w: finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrů a půjček a související výdaje (náklady) včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel nebo osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23/7), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček. V případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěru nebo půjčky dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, půjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, považuje se pro účely tohoto ustanovení a vzhledem k tomuto úvěru nebo půjčce věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi.

A- dlužník

B- věřitel

C- osoba spojená s A, nemůže poskytnout půjčku přímo A, testovalo by se. C poskytne půjčku B, které je s A nespojené a tak obejde zákon. V tomto případě je nespojené B považováno za spojené B.

Netestují se:

Do úvěrů a půjček se pro účely odstavce 1 písm. w), zm) a zp) nezahrnují úvěry a půjčky nebo jejich část, z nichž úroky jsou součástí vstupní ceny majetku.

Závazky, zánik, promlčení

Dokladová inventura, saldokonto, odsouhlasení významných závazků, rozlišení krátkodobosti-účtová třída 3 a dlouhodobosti účtová třída 4.

Zaniklé závazky: ÚJ má povinnost o zaniklém závazku účtovat

- zaplacením 321,479/221
- zápočtem 321,479/311. Zápočet může být proveden bez souhlasu druhé strany, ale je oznamovací povinnost.
- zápočet závazku 100 s nakoupenou pohledávkou jh. 100, nakoupeno za 20. Bude-li chtít účetní jednotka započítat celý závazek účtuje takto: 321/311 20, 321/668 daňově 80.
- zánikem firmy (výmazem) bez právního nástupce 321,479/668 daňový výnos. Pozor, zánik penalizačního závazku je nedaňový výnos. Vznik 5449/321, zánik 321/6489.
- Prominutí závazku závazek/668. Jedná se o daňový výnos (písemné dohody). Do základu daně se nezahrnuje výnos z prominutí závazků z transformace- podle § 23 odst.4 písm. m) - rozdíl mezi hodnotou majetkových podílů podle jiného právního předpisu o transformaci družstev (zákon 42/1992 Sb.) a vyplacenou částkou podle dohody mezi povinnou a oprávněnou osobou.

- inventurní přebytky pohledávek a závazků (nevypátratelné zálohy...), odsouhlasení pohledávek a závazků.

Promlčené závazky: ÚJ nemá povinnost o něm účtovat

Promlčením závazek nezaniká, tedy **není povinnost** odpisovat. V praxi ovšem existují závazky, které jsou řadu let neplaceny, protože účetní jednotka nemá možnost úhradu provést, osoby jsou nekontaktní, peníze nedoručitelné. Takové závazky je možno z hlediska věrného obrazu účetnictví přeúčtovat z rozvahové evidence do podrozvahové. Znamená to, že se závazek odepíše z účtu závazků a přesune se na účty skupiny 76x do podrozvahové evidence.

Možnost dobrovolného přeúčtování závazků do podrozvahy je dána zákonem o účetnictví

§ 7 zákona o účetnictví

(1) Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a **finanční situace** účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.

(2) **Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.**

(5) Účetní jednotky jsou povinny v příloze účetní závěrky [§ 18 odst. 1 písm. c)] vždy uvést informaci o použitých účetních metodách, popřípadě o odchylkách od těchto metod podle odstavce 2 s jejich řádným zdůvodněním a s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky.

Příklad vnitropodnikové směrnice pro přesun závazků do podrozvahové evidence:

Z důvodu věrného obrazu účetnictví bude s promlčenými závazky nakládáno takto:

- Závazky budou vyřazeny z rozvahové evidence v roce kdy uplyne 6 let od jejich promlčení
- Vyřazení závazků z rozvahové evidence bude účtováno na 325/.....,
- Zařazení závazků do podrozvahové evidence bude účtováno 76x/76x
- Případná úhrada vyřazeného závazku bude zaúčtována ../221 a závazek se vyřadí z podrozvahové evidence.

-

Závazky 36 (30) měsíců po splatnosti a povinnost jejich dodanění

30 Měsíční lhůta se týká závazků vzniklých po 1.1.2014. V roce 2015 nepřichází v úvahu.

Tyto závazky jsou vymezeny zákonem o daních z příjmů a pro účely zákona o daní z příjmů. V § 23 odst.3 bod 12 tento zákon požaduje v některých případech dodanění. Pokud tyto závazky vytvořily daňový náklad, jsou po 36 měsících neplacení pro dlužníka připočitatelnou položkou v příslušném daňovém přiznání. Na konci roku 2015 se budou přidaňovat závazky s datem splatnosti v roce 2012. Starší závazky již měly být zdaněny v předchozím období. Pokud takový závazek zdaněný v DP následně zaplatíte vznikne v roce úhrady v DP odpočitatelná položka. Výše uvedený postup je řešen zákonem o daních z příjmů.

- dodanění v DP. V roce dodanění (v řádku 30 DP) je neuhrazený závazek připočitatelná položka. Závazek zůstává na účtu 32x (je možno doporučit přeúčtování na samostatnou AE zdaněné závazky např. na účtu 325999). Tento závazek je již zdaněn podle zákona o daních z příjmů. Následně může být tento dodaněný závazek:

- **uhrazen**, hodnota uhrazeného závazku je odpočitatelná položka v řádku 112 DP, úhrada 325/221 závazek úhradou zanikl. § 23 odst.3, písm.c, bod 6 (Splnění, započtení, splnutí).
- **započten** 325/311 – řádek 112 DP – odpočitatelná položka
- **splyne** což je obdoba zápočtu, závazek splnutím zanikne – řádek 112 odpočitatelná položka
- **následný odpis do výnosů** v případě promlčení a jistoty, že závazek placen nebude 321/668, odepíše se do nedaňových výnosů, případně na účty vlastního kapitálu (jedná se o částky, které již byly zdaněny podle ZDP u téhož poplatníka § 23 odst. 4, písm d).

Závazky 36 (30) měsíců po splatnosti, které se nedodaňují:

- závazky úpadců, závazky o které se vede soudní spor
- závazky z úvěrů, půjček, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu
- závazky, které se účtovaly na vrub nákladů a daňová účinnost je závislá na úhradě
- závazky, které se účtovaly na vrub nedaňových nákladů
- závazky z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (sem patří transformační závazky)

Vybrané závazky a jejich vazba na ustanovení § 23/12 ZDP

Závazkový účet 36 měs.	Dodanění	Poznámka
231,249	NE	Úvěry a půjčky se nedodaňují
321	ANO	Pokud bylo účtováno na vrub daňových nákladů
321	NE	Pokud bylo účtováno na vrub nedaňových nákladů nebo pokud zaúčtované náklady byly připočitatelnou položkou v DP z důvodu vazby nákladu na úhradu
321	ANO	Pokud byly nakoupeny zásoby nebo odpisovaný majetek.
324	NE	Zálohy se nedodaňují
325	ANO i NE	Stejný princip jako u 321 (nájem z pozemků)
331	Výjimečně ANO	521/331 a více než 36 měsíců nevyplacená mzda
364	NE	
365	Výjimečně ANO	512/365 zaúčtované nevyplacené cestovní náhrady. Na tomto účtu jsou většinou závazky z půjček, které se nedodaňují.
367	NE	Závazky za upsané vklady do ZK se nedodaňují
379	ANO i NE	Obdobně jako u 321 nebo 325
389,451,481	NE	
461	NE	Úvěry se nedodaňují
479100,479200	NE	Závazky které vznikly podle zákona č. 42/92 Sb. povinné osoby vůči oprávněným osobám, Z titulu těchto závazků nebyl uplatněn výdaj
479201	NE	Závazky z vypořádacích podílů. Z titulu těchto závazků nebyl uplatněn výdaj

Pozor na zahraniční faktury podléhající srážkové dani

Některé faktury ze zahraničí podléhají srážkové dani podle § 22 ZDP. V praxi to znamená, že zahraniční partner by měl být s touto skutečností seznámen, protože mu budou faktury hrazeny v částce nižší o sraženou daň. Výše srážky je zpravidla řízena smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Povinnost odvodu srážkové daně má česká firma.

Jedná se zejména o tyto faktury:

- Licenční poplatky (osiva)
- Nájem programů (právo užívání-licence)
- Nájem nemovitého majetku i v případě, že se jedná o finanční či operativní leasing
- Různá technická poradenství poskytovaná zahraničním partnerem na území české republiky

Příklad: Rakouská společnost fakturuje české společnosti pronájem strojů ve výši 1000. Protože se jedná o vyjmenovaný příjem ze zdrojů na území ČR, musí česká firma odvádět srážkovou daň ve výši 5%.

Došlá faktura	518/321	1000
Předpis srážkové daně	321/342	50
Úhrada srážkové daně FÚ	342/221	50
Úhrada faktury	321/221	950

Transformační závazky, promlčení, účtování

15.11.2010 byla schválena Interpretace č.19. Národní účetní rady (www.nur.cz). Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu. Rozdělením vlastního kapitálu vznikly všechny transformační závazky na níže uvedených účtech.

Závazky vůči oprávněným osobám nečlenům (479100) – závazek na tomto účtu vznikl rozdělením vlastního jmění=VK

1) **Závazky s uzavřenými dohodami.** Inventura se provádí na jmenný seznam jednotlivých oprávněných osob a jejich podílů. Zpravidla se jedná o závazky dlouhodobé, smlouvy jsou uzavřeny na řadu let, závazky se postupně splácí, případně se uzavírají další dohody o prominutí části závazku. Písemnou dohodou část závazku zaniká. Rozdíl se nezahrnuje do základu daně, § 23, odst.4, písm. m ZDP. **(Do základu daně se nezahrnuje rozdíl mezi hodnotou majetkových podílů a vyplacenou částkou podle dohody mezi povinnou a oprávněnou osobou).**

Účtování: na základě ČÚS č.19 se účtuje do nedaňových výnosů, protože se jedná o právně zaniklý závazek (výnosy finanční nebo mimořádné podle částky, nedaňové). Promlčení těchto závazků se odvíjí od jednotlivých smluv.

2) **Závazky s neuzavřenými dohodami - tyto závazky jsou v současné době promlčeny pokud nedošlo ke skutečnostem, které by mohly promlčecí dobu posunout.**

Z pohledu věrného obrazu účetnictví je možno tyto závazky evidované v rozvahovém účetnictví přesunout na podrozvahové účty-i zde existuje povinnost inventarizace.

3) **Závazky , které se váží k členství - účet 479200- nevložené části podílů členů- rovněž vznikly rozdělením vlastního jmění=VK**

Jedná se o ta družstva, která ve stanovách určila, že část majetkového podílu bude vkladem do základního kapitálu a NF družstva a zbytek majetkového podílu bude poskytnut jako další majetková účast pro podnikání družstva **Promlčecí doba těchto závazků se podle několika soudních rozhodnutí kopíruje od promlčecí doby vypořádacího podílu z vkladu konkrétního člena, nutno posuzovat individuálně. Nutná právní konzultace.**

4) **Závazky z vypořádacích podílů - účet 479201- závazek vznikl z rozdělení vlastního kapitálu 411/479201**

Pokud by s některým členem byla sepsána dohoda o prominutí např. 50% závazku z vypořádacího podílu, dojde k zániku závazku ve prospěch daňových výnosů, nelze zde uplatnit ustanovení § 23/4m ZDP. Promlčecí doba dle stanov.

REKAPITULACE

Závazky vůči nečlenům

479100 – písemná dohoda o prominutí = NV §23/4m (ZDP)	479/668900	nedaňový
479100 – odpis podle rozhodnutí ÚJ do výnosů	479/668100	daňový
479100 – odpis podle rozhodnutí –I19- §23/3a16, §23/3b8	479/422	

Závazky vůči členům (části podílů, které nebyly vloženy)

479200 – písemná dohoda o prominutí = nedaňový výnos NV §23/4m (ZDP)	479/668900	nedaňový
479200 – odpis podle rozhodnutí ÚJ do výnosů=	479/668100	daňový

479200 – odpis podle rozhodnutí –I19-§23/3a16, §23/3b8	479/422
---	----------------

Závazky z vypořádacích podílů

479201 – písemná dohoda o prominutí, nelze §23/4m	479/668100 daňový
479200 – odpis podle rozhodnutí ÚJ do výnosů	479/668100 daňový
479200 – odpis podle rozhodnutí –I19- §23/3a16, §23/3b8	479/422

Dotace

Dotace jsou metodicky řešeny v Českém účetním standardu č. 17 – Zúčtovací vztahy. Jako pomůcku lze využít interpretaci číslo 14 Národní účetní rady – Okamžik vykázání nároku na dotaci

ČÚS č. 17 – zúčtovací vztahy:

Bod 3.7.: o nezpochybnitelném právním nároku na dotaci se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 37-jiné pohledávky a závazky a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34- zúčtování daní a dotací. O použití dotace k úhradě nákladů nebo k úhradě jiné ekonomické újmy se účtuje na vrub účtové skupiny 34-zúčtování daní a dotací a ve prospěch ostatních provozních nebo finančních výnosů ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na stanovený účel. O použití dotace na pořízení dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení a dotace na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34-zúčtování daní a dotací se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 0-dlouhodobý majetek.

Pro správné zaúčtování dotací by účetní jednotka měla souběžně posoudit 2 hlediska podle kterých bude účtovat. Pravidlo, které musí být z hlediska věrného obrazu účetnictví dodrženo, je časová souvislost nákladů a výnosů (dotací, které se k těmto nákladům přiřazují), ale zároveň musí existovat reálný předpoklad, že dotace bude přiznána.

1) účetní jednotce je oznámen nezpochybnitelný nárok na dotaci (rozhodnutí o poskytnutí dotace) do data uzavření účetních knih. (přímé platby)

- zaúčtování rozhodnutí o poskytnutí dotace	378/346
- použití dotace na stanovený účel	346/648 dotace na úhradu provozních nákladů
	346/668 dotace na úhradu nákladových úroků
	346/ 042 dotace na pořízení dl. majetku
- úhrada dotace	221/378

2) účetní jednotce není oznámen nezpochybnitelný nárok na dotaci rozhodnutí o poskytnutí dotace) do data uzavření účetních knih, ale dá se s přiměřenou jistotou předpokládat, že dotace bude poskytnuta. V tomto případě je rozhodující, aby náklady a výnosy byly ve stejném účetním období, bude účtováno na dohadném účtu 388 nebo na účtu časového rozlišení 385 podle toho jak je dostatečně přesně známá výše dotace.

- předpokládaná dotace na stanovený účel	388/648 dotace na úhradu provozních nákladů
závěrka-----	
- zaúčtování rozhodnutí o poskytnutí dotace	378/346 následující rok
- použití dotace na stanovený účel	346/388
- úhrada dotace	221/378

Vratky dotace se účtují v období, kdy o nich bylo rozhodnuto, bez ohledu na období ve kterém byla dotace poskytnuta. Neúčtujte vratky jako snížení výnosů !!!

Povinnost vrátit dotaci nebo její část (závazek) se účtuje na vrub daňově uznatelných nákladů na účtu 548.

Kontrola daní

Kontroluje se na podaná daňová přiznání

Silniční daň – účet 345500 a 531100

Př.: Podle daňového přiznání k silniční dani činí daňová povinnost za rok 2015 100500 Kč a je proúčtována na účtu 531100. Na zálohách bylo zapláceno 106260, přeplatek silniční daně činí 5760 Kč a souhlasí se zůstatkem účtu 345500 MD. Silniční daň je daňově uznatelným nákladem při zaúčtování, není vázána na úhradu. Výsledek daňového přiznání podávaného k 31.1. 2016 se zaúčtuje do roku 2015 jako doučtování nebo storno nákladů proti účtu 345.

Daň z nemovitých věcí – účet 345600 a 532600

Př.: Kontrolou daňového přiznání k dani z nemovitostí FÚ XY bylo ověřeno, že daňová povinnost činí 620.129 Kč, je v plné výši uhrazena. Zaúčtovaná částka na účtu 532600 je daňově účinným nákladem. Účet 345600 má nulový zůstatek.

Vzhledem k tomu, že náklady na tuto daň jsou uznatelné až po úhradě, vzniká u neplatících firem problém se sledováním daňové uznatelnosti účtu 532. Naprosto nezbytná je pomocná evidence úhrad od data kdy účetní jednotka přestala platit v termínu. Úhrady, které byly provedeny v roce 2015 jsou daňově uznatelné v roce 2015 ať je placeno jakékoliv období. Daňová povinnost roku 2015 je zaúčtována předpisem ve výši, která patří do roku 2015.

Daň z nabytí nemovitých věcí – účet 345700 a 532700

Týká se úplatného nabytí vlastnického práva. Za úplatné nabytí je považována směna i vklad, protože druhá strana dostává protihodnotu pozbývaného majetku. Sazba daně 4%. Zákonné opatření Senátu 340/214 Sb. (Očekává se novela s navrženou účinností od 1.1.2016 kde poplatníkem daně z nabytí bude ve všech případech nabyvatel nemovitosti). Náklad je daňově uznatelný po úhradě.

Kontrola nákladů se provádí na podaná daňová přiznání. Lhůta pro podání a placení daně je 3 měsíce od 1. následujícího měsíce od data vklad práva zapsán do katastru nemovitostí.

Daň spotřební

Zůstatek rozvahového účtu spotřební daně se kontroluje na daňové přiznání ke spotřební dani. Z tohoto daňového přiznání vychází nárok na vratku spotřební daně. Zůstatek je na MD účtu 345 a účtuje se jako snížení spotřeby příslušného nákladového účtu 501.

Daň z příjmů právnických osob

Posledním účetním případem před sestavením výkazů je zaúčtování daňové povinnosti na účtech 5919/341 Tato částka souhlasí na řádek 360 daňového přiznání. Nedoplatek nebo přeplatek na dani z oddílu V DP souhlasí na zůstatek účtu 341.

Kontrola uplatnění daňové ztráty

V DP za rok 2015 je poslední uplatnitelná ztráta z roku 2010.

Kontrolní období 3+ počet měsíců do podání DP.

DP za 2012 - 31.3. nebo 30.6.2016.

Kontrola uplatněných darů

Podle karty účtu 5439 – minimální hodnota daru 2000, zbývající částky prověřit zda splňují požadavky § 20/8 ZDP- komu a na jaký účel. Z darů nepeněžních se odvádí DPH. Všechny dary se připočítají v řádku 40 DP a dále mohou být uplatněny v řádku 260.

Účetní jednotka poskytla dary, které jsou zaúčtovány nedaňově na účtu 543900. Byly prověřeny darovací smlouvy.

IČO – Obdarovaný	Částka	Účel	Uplatnění v DP
1. Mateřská školka	1 000,-	dětský den	Ize uplatnit od 2 tis . NE
2. Sbor dobrovolných hasičů	5 000,-	vzdělávání (knižní publikace)	ANO
3. Jezdecký klub	3 000,-	rozvoj tělovýchovy (závody)	ANO
4. Obec C	3 000,-	kulturní a vzdělávací účely	ANO
5. A K	5 000,-	ples – nesplňuje podmínky účel	NE

Kontrola slev na dani na ZPS § 35/1 a, b) ZDP

Fond pracovní doby pro rok 2015 je 251 dnů, 2008 hodin pro 8 hodinovou pracovní dobu.

Č.prac.	Jméno	Skutečné pracovní hodiny	Fond Pracovník	Fond Podnik	Poznámky
1	A	1010 h	1004 h	2008	Invalidní I.stupně od 22.1.2008 4h/denně 5 dní v týdnu
2	B	2020 h	2008 h	2008	Invalidní II.stupně od 18.5.2007 8h/denně 5 dní v týdnu
3	C	1301 h	878,5 h	2008	Invalidní I.stupně od 22.3.2009 3,5h /denně 5dní v týdnu
4	D	1044,50 h	1004 h	2008	Invalidní II.stupně od 2.1.2010 20 h /týdně,6 dní v týdnu Fond Pracovník=dle rozvrhu směn (jeho plán.kal.)
Výpočet	4894,5 /2008 = 2,44		4894,5 hod.		
Sleva podle 35 1a	18000x 2,44 = 43.920 Kč DP-tabulka H řádek 1				
5	E	511 h	376,5 h	2008	Invalidní III.stupně od 7.1.2008 7,5h/týdně/5 dní od 2.6. 2014
Výpočet	376,5/2008= 0,19				
Sleva podle §35 1b	60000x0,19 =11.400,- DP – H. řádek 2.				
Sleva celkem § 35 a+b	55.320,- Řádek 300 DP				

Definice osob se zdravotním postižením

podle § 67 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

Ustanovení § 67 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti (dále jen „zákon o zaměstnanosti“), definuje osoby se zdravotním postižením, kterým je poskytována zvýšená ochrana na trhu práce.

Osobami se zdravotním postižením jsou fyzické osoby, které jsou orgánem sociálního zabezpečení uznány a invalidními ve třetím stupni,

b. invalidními v prvním nebo druhém stupni,

c. zdravotně znevýhodněnými.

Skutečnost, že je osobou se zdravotním postižením dokládá fyzická osoba posudkem nebo potvrzením orgánu sociálního zabezpečení.

Účty časového rozlišení

Na účtech časového rozlišení účtujete pouze tehdy, znáte-li přesně **částku, účel a období**, do kterého účetní případ patří. Pokud neznáte jednu nebo více těchto podmínek, účtujete na účtech dohadných položek (nevyfakturovaná elektřina, plyn, voda). Účty časového rozlišení:

381 - náklady příštích období (1. velká splátka při finančním leasingu) – rozvahový aktivní účet, zůstatek na MD.

383 - výdaje příštích období (např. nájemné za běžný rok, platíte v roce následujícím). V roce běžném je zaúčtováno 518/383. V roce následujícím je zapláceno 383/221. Pasivní účet, zůstatek na DAL.

384 - výnosy příštích období (příjem nájemného dopředu). V roce běžném je přijato nájemné na rok následující. V roce běžném se účtuje 221/384. V roce následujícím 384/602. Pasivní účet, zůstatek na DAL.

385 - příjmy příštích období (provize za rok běžný, je-li známá její výše, přijatá v roce následujícím), aktivní účet, zůstatek MD.

Obecně platné principy:

- pokud víte, že se událost stane nebo už se stala, víte kdy a znáte přesné vyčíslení, účtujete o časovém rozlišení.
- pokud víte, že se událost stane a znáte pouze přibližnou hodnotu, účtujete o dohadné položce.
- pokud zjistíte dočasné znehodnocení aktiva, účtujete o opravné položce. (191,391,..)
- **pokud** se vám zdá pravděpodobné, že někdy v budoucnu budete muset vynaložit nějaký náklad nebo existuje určité riziko, účtujete o rezervě.
- **Jestliže máte vnitropodnikovou směrnici o drobném majetku takovou, že se účtuje do nákladů musíte zohlednit případy, kdy je nutno takový náklad časově rozlišit, jedná se o nákupy mnoha položek (zařízení nových jídelen, nocleháren, hotelů ve vysokých částkách).**
- **Při účtování o časovém rozlišení platí, že časové rozlišení není nutno používat v těchto případech (český účetní standard č. 19, bod 6.4, 6.4.)**
- jedná-li se o nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření .
- jde-li o pravidelně se opakující výdaje nebo příjmy, za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.

Postup při časovém rozlišení nákladů a výnosů účetní jednotka upraví interní směrnici a nesmí jej každoročně měnit. Ke změně může dojít jen zcela výjimečně a je nutné přitom postupovat podle ustanovení §8 odst.2 zákona o účetnictví (z důvodu věrného zobrazení, změna musí být uvedena v příloze k účetní závěrce. V průběhu účetního období nelze způsob měnit).

Daňové dopady tohoto ustanovení řeší pokyn GFŘ-22 z února 2015, který nahrazuje pokyn GFŘ 6.

Zásadně lze toto zjednodušení uplatnit pouze u částek, které by se časově rozlišovaly pouze dvě účetní období.

Tento pokyn také vyjmenovává příklady, kdy lze časové rozlišení zanedbat pro účely daně z příjmu. Jedná se např. o předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů, diářů, časových jízderek na MHD, placené pojistné, činnost auditorů a daňových poradců.

Naopak vymezuje případy, kdy tento zjednodušený postup nelze uplatnit: o dohadné položce musíte účtovat vždy (na plyn, elektřinu, vodu), vždy musíte provádět časové rozlišení finančního leasingu, nájemného a nákladů na přípravu a záběh výroby.

Účet 411 - Dokladová inventura základního kapitálu

Účet 411 – Stav účtu 411 odpovídá v a.s. a s.r.o. údajům na výpisu z obchodního rejstříku. V ZD odpovídá součtu vkladů jednotlivých členů do základního kapitálu. Jedná se o členy, kteří jsou členy k 31.12. plus členské vklady členů zemřelých, kde dosud neskončilo dědické řízení. Součet účtů 411 neodpovídá zápisu v OR, měl by být vyšší.

Na MD účtu 411 se v ZD účtuje vždy při ukončení členství (v případě dědictví když se dědic nechce stát se zděděným podílem členem). Účtování snížení základního kapitálu souvisí se vznikem vypořádacího podílu, kde rozhoduje úprava ve stanovách.

U družstev platí, že se celkový stav účtu 411 nerovná zapsanému základnímu kapitálu. Obchodní zákoník dává družstvům možnost nechat zapsat pouze část z celkových vkladů. Družstva zakládají analytickou evidenci k účtu 411 na část zapsaný základní kapitál a další nebo nezapsaný základní kapitál. Celkový stav účtu 411 musí souhlasit na součet všech vkladů snížených o příděl do nedělitelného fondu. Inventura účtu 411 je nezbytnou podmínkou pro odsouhlasení správnosti výše vlastního kapitálu rozvahy. Nejméně 1x za rok je nutné zaúčtovat změny základního kapitálu z důvodu úbytku členské základny. Snížení nebo zvyšování členských vkladů se účtuje přímo na účtu 411, účet 419 se u družstev nepoužívá. V praxi jsem se setkala se třemi možnostmi data zaúčtování nároku na vypořádací podíl a to podle úpravy výpočtu vypořádacího podílu ve stanovách.

1) vypořádací podíl se rovná vkladu, který je snížen o příděl do nedělitelného fondu. O tomto je možno účtovat k datu vzniku nároku, nejpozději v prosinci běžného roku. Celková částka zaúčtovaná na účtu 411 se převede do závazků za vypořádací podíly. Žádný rozdíl mezi hodnotou vkladu a nárokem na vypořádací podíl nevzniká.

Vznik nároku na VP 411/479

2) vypořádací podíl se počítá jako podíl na vlastním kapitálu, podkladem je v souladu se stanovami vlastní kapitál ze závěrky předchozího roku. V tomto případě se opět účtuje k datu vzniku nároku, nejpozději v prosinci běžného roku. Při výpočtu dochází k rozdílu mezi původním vkladem a nárokem na vypořádací podíl.

Vznik nároku na VP 411/479

Rozdíl mezi vkladem a VP 429/479 vypořádací podíl je větší než vklad na 411

Rozdíl mezi vkladem a VP 411/428 vypořádací podíl je menší než vklad na 411

3) vypořádací podíl se počítá jako podíl na vlastním kapitálu, opět podle stanov, ale podkladem je vlastní kapitál ze závěrky roku, ve kterém členství zaniklo. V tomto případě se

účtuje v roce následujícím. Při výpočtu dochází k rozdílu mezi původním vkladem a nárokem na vypořádací podíl a účtuje se stejně jako v předchozím příkladu.

Účet 431 – HV ve schvalovacím řízení

Před závěrkou zúčtovat podle rozhodnutí VH, nezapomeňte na případné povinné dotace fondům, které vyplývají ze stanov nebo společenské smlouvy- zákonem již není upraveno.

- Nejpozději před závěrkou roku je nutné přeúčtovat v souladu s rozhodnutím statutárních orgánů účet 431. Ze zápisů z valných hromad nebo z členské schůze zjistí účtárna, jak statutární orgán schválil závěrku a jak naložil s docíleným výsledkem hospodaření. Stejně tak by každoročně mělo být rozhodnuto o přeúčtování účtu 425 – Opravy chyb minulých období. Valná hromada, která schvaluje závěrku má proběhnout do 30.6. u všech typů obchodních korporací.
- V případě, že výsledkem hospodaření je ztráta, převádí se na účet neuhrazených ztrát 429 nebo se likviduje z minulých zisků. Je potřeba zjistit jak valná hromada rozhodla. Jestliže je výsledkem hospodaření zisk, je potřeba zjistit zda měla být provedena dotace fondům a zda byla provedena.
- *Dotace fondům je řízena pouze stanovami nebo společenskou smlouvou.*
- Společnosti a družstva mohou mít fondy statutární, jejichž dotace je řízena stanovami a rozhodnutím statutárních orgánů. Sem patří např. FKSP, fond odměn, sociální fondy apod. K čerpání těchto fondů mají účetní jednotky vypracované vnitropodnikové směrnice.

Rezervy na opravy majetku – povinnost uložení peněz

Náklad na účtu 552 je daňově uznatelný je tehdy, když účetní jednotka uloží do data kdy má podávat daňové přiznání peníze na vázaný účet a čerpat je může jen na opravy na které tvořila rezervu.

Příklad 1: plán tvorby rezerv 2 roky, 2015, 2016 každý rok 2 mil. Kč., plán zahájení opravy v roce 2017. Účetní jednotka uložila peníze na vázaný účet ve výši 4 mil. Kč 29.6.2016 za rok 2015 2 mil a 25.3.2017 další 2 mil. Peníze jsou uloženy v požadovaném termínu, náklady v obou letech jsou daňově uznatelné. Účetní jednotka může zahájit opravu po uložení peněz 25.3.2017 a začít čerpat rezervu i peníze.

Příklad 2: plán tvorby rezerv 2 mil na 2 roky, 2014 a 2015.

Rok 2014 - tvorba rezervy 1.000.000 Kč náklad zaúčtován na 552/451 v 12/14

Daňové přiznání 30.6. 2015 peníze jsou uloženy, náklad je daňový

Rok 2015- tvorba rezervy 1.000.000 Kč náklad zaúčtován na 552/451 v 12/15

Daňové přiznání 30.6. 2016 peníze nejsou uloženy, je zaúčtováno a uzavřeno, v daňovém přiznání za rok 2016 se musí dodanit celá rezerva ve výši 2000000 Kč.

Účet 481 Výpočet odloženého daňového závazku (pohledávky) za rok 2015

	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl	Závazek + Pohledávka -
ZC majetku	38846835	34750817	4096018	UZC větší než DZC + UZC menší než DZC -
Daňová ztráta	0	1200000	-1200000	Uplatnitelná daňová ztráta tabulka E daňového přiznání se odečítá
Celkem			1796018	x 0,19 = 341244

Počáteční stav závazku 503044 Kč
 Konečný stav závazku 341244 Kč
 Změna stavu závazku ve výši – 161800 Kč proúčtovat na účtech 481/592900.

Vzor protokolu o likvidaci zásob

Horní Dolní, a.s., Nádražáků 2354, 555 55 Popelnice, IČ 888 44 777
Protokol o provedené likvidaci zásob

Seznam likvidovaných zásob:					
Číslo položky	Název	Datum použitelnosti	Množství	Cena/jedn.	Kč

Důvod likvidace	např: - na základě výsledku provedené inventarizace ze dne 29.10.2015 - prošlá doba použitelnosti
Jméno, funkce a podpis pracovníka oprávněného k nařízení likvidace:	
Způsob provedení likvidace:	
Čas provedení likvidace:	
Místo provedení likvidace:	
Další údaje o způsobu naložení s likvidovanými zásobami:	např. odkaz na přílohu s fotodokumentací, kopie dokladu o předání k ekologické likvidaci, o předání na skládku, případně do spalovny, kopie dokladu o předání firmě vykupující šrot, hodnota zbytkového materiálu aktivovaného na sklad
Jména a podpis pracovníků zodpovědných za provedení likvidace:
Protokol o likvidaci sestavil:	Datum vyhotovení protokolu:

Postup výpočtu slev na dani z příjmu pro daňové přiznání (Milada Myslivcová) V programu MZDY - v období 12/15 sestavu 3.1. A. 3:

* XYXY Blatná s.r.o. Strana: 1/1 *
* IČ: 99999999 ROČNÍ HARMONOGRAM PRACOVNÍ DOBY Období: 12/15 *
* MZDY 26.00. 13.01.16 15:02 *
STK 6251879***3.1.A.3.*

Zaměstnanec byl z rozhodnutí OSSZ invalidní I.stupně celý kal. rok = vycházíme z fondu pracovní doby 1.1.2015-31.12.2015

	plánované pracovní		plánované svátky		skutečné pracovní		skutečné svátky	
	---dny---	---hodiny---	---dny---	---hodiny---	---dny---	---hodiny---	---dny---	---hodiny---
00003 Beneš Miroslav	114/01							
leden	21	168.00	1	8.00	21	168.00	1	8.00
únor	20	160.00	0	0.00	20	160.00	0	0.00
březen	22	176.00	0	0.00	22	176.00	0	0.00
duben	21	168.00	1	8.00	21	168.00	1	8.00
květen	19	152.00	2	16.00	19	152.00	2	16.00
červen	22	176.00	0	0.00	22	176.00	0	0.00
červenec	22	176.00	1	8.00	22	176.00	1	8.00
srpen	21	168.00	0	0.00	21	168.00	0	0.00
září	21	168.00	1	8.00	21	168.00	1	8.00
říjen	21	168.00	1	8.00	21	168.00	1	8.00
listopad	20	160.00	1	8.00	20	160.00	1	8.00
prosinec	21	168.00	2	16.00	21	168.00	2	16.00
za rok	251	2008.00	10	80.00	251	2008.00	10	80.00

* XYXY Blatná s.r.o. Strana: 1/1 *
* IČ: 99999999 ROČNÍ HARMONOGRAM PRACOVNÍ DOBY Období: 12/15 *
* MZDY 26.00. 13.01.16 15:16 *
STK 6251879***3.1.A.3.*

Zaměstnanec byl přiznan invalidní důchod II.stupně od 15.4.2015 = vycházíme z fondu pracovní doby 15.4.2015-31.12.2015

	plánované pracovní		plánované svátky		skutečné pracovní		skutečné svátky	
	---dny---	---hodiny---	---dny---	---hodiny---	---dny---	---hodiny---	---dny---	---hodiny---
00001 Novotný František	111/01							
leden	21	168.00	1	8.00	21	168.00	1	8.00
únor	20	160.00	0	0.00	20	160.00	0	0.00
březen	22	176.00	0	0.00	22	176.00	0	0.00
duben	9	72.00	1	8.00	9	72.00	1	8.00
za rok	72	576.00	2	16.00	72	576.00	2	16.00
	114/01							
leden	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
únor	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
březen	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
duben	12	96.00	0	0.00	12	96.00	0	0.00
květen	19	152.00	2	16.00	19	152.00	2	16.00
červen	22	176.00	0	0.00	22	176.00	0	0.00
červenec	22	176.00	1	8.00	22	176.00	1	8.00
srpen	21	168.00	0	0.00	21	168.00	0	0.00
září	21	168.00	1	8.00	21	168.00	1	8.00
říjen	21	168.00	1	8.00	21	168.00	1	8.00
listopad	20	160.00	1	8.00	20	160.00	1	8.00
prosinec	21	168.00	2	16.00	21	168.00	2	16.00
za rok	179	11432.00	8	64.00	179	11432.00	8	64.00

* XYXY Blatná s.r.o. Strana: 1/1 *
* IČ: 99999999 ROČNÍ HARMONOGRAM PRACOVNÍ DOBY Období: 12/15 *
* MZDY 26.00. 13.01.16 15:44 *
STK 6251879***3.1.A.3.*

Zaměstnanec byl z rozhodnutí OSSZ invalidní III.stupně celý kal. rok = vycházíme z fondu pracovní doby 1.1.2015-30.11.2015, protože pracovní poměr skončil 30.11.2015. Zaměstnanec pracoval na zkrácený úvazek 20 hodin týdně.

	plánované pracovní		plánované svátky		skutečné pracovní		skutečné svátky	
	---dny---	---hodiny---	---dny---	---hodiny---	---dny---	---hodiny---	---dny---	---hodiny---
00246 Zralý Václav	114/01							
leden	21	84.00	1	4.00	21	84.00	1	4.00
únor	20	80.00	0	0.00	20	80.00	0	0.00
březen	22	88.00	0	0.00	22	88.00	0	0.00
duben	21	84.00	1	4.00	21	84.00	1	4.00
květen	19	76.00	2	8.00	19	76.00	2	8.00
červen	22	88.00	0	0.00	22	88.00	0	0.00
červenec	22	88.00	1	4.00	22	88.00	1	4.00
srpen	21	84.00	0	0.00	21	84.00	0	0.00
září	21	84.00	1	4.00	21	84.00	1	4.00
říjen	21	84.00	1	4.00	21	84.00	1	4.00
listopad	20	80.00	1	4.00	20	80.00	1	4.00
prosinec	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
za rok	230	920.00	8	32.00	230	920.00	8	32.00

Tato tabulka je zpracovaná podle poučení k daňovému přiznání právnických osob:

Zaměstnanec	Beneš (ID I. stupně)	Novotný (ID II. Stupně)	Zralý (ID III. stupně)
Počet hodin vyplývající z rozvržení pracovní doby nebo individuálně sjednané pracovní doby a délky trvání pracovního poměru, z nich do délky trvání pracovního poměru nezapočteno z důvodu	2008	1432	920
- mateřské nebo rodičovské dovolené Sestava 3.6.4.4 = nedopracované pracovní hodiny MD a vynětí (ručně odečíst hodiny svátků během PPM a RD)	- 0	- 0	- 0
- dlouhodobého uvolnění pro výkon veřejné funkce Sestava 3.6.4.4 = nedopracované pracovní hodiny vynětí (ručně odečíst hodiny svátků během uvolnění)	- 0	- 0	- 0
Neodpracované hodiny v důsledku neomluvené nepřítomnosti v práci Sestava 3.6.4.4 = nedopracované pracovní hodiny vynětí (ručně odečíst hodiny svátků během absence)	- 0	- 0	- 0
Neodpracované hodiny v důsledku nenapracovaného pracovního volna poskytnutého zaměstnavatelem bez náhrady mzdy, pokud zaměstnanec nemohl konat práci z jiných důležitých důvodů týkajících se jeho osoby Sestava 3.6.4.4 = neodpracované pracovní hodiny vynětí (ručně odečíst hodiny svátků během neplaceného volna)	- 0	- 0	- 0
Hodiny neodpracované v důsledku DPN nebo karantény, za niž nepřísluší náhrada mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu nebo snížené odměny za dobu DPN nebo karantény podle zvl. práv. předpisu nebo nemocenské z nemocenského pojištění, s výjimkou neodpracovaných hodin připadajících na první tři dny DPN, kdy zaměstnanci nepřísluší náhrada mzdy nebo platu (<i>pozor-neplacená nemocenská kromě prvních tří dnů DPN</i>).	- 0	- 0	- 0
Upravený počet hodin	2008	1432	920

(2008 + 1432) : 2008

(celkový roční FPD připadající na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu) = 1,7131

Vypočtený podíl se zaokrouhluje na dvě desetinná místa 1,71

SLEVA = 1,71 x 18.000,- = 30.780,-Kč

920 : 2008

(celkový roční FPD připadající na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu) = 0,4581

Vypočtený podíl se zaokrouhluje na dvě desetinná místa 0,46

SLEVA = 0,46 x 60.000,- = 27.600,-Kč

2. ZPRACOVÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ ROKU 2015

Pokud je v textu uváděn odkaz na paragraf bez uvedení zákona, vždy je míněn Zákon č.586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění platném k 31.12.2015. Dále uvedený postup platí pro tzv. "standardní" poplatníky = právnické osoby - podnikatele v běžném režimu, kteří mají zdaňovací období kalendářní rok. Postup v ostatních případech je uveden v "Pokynech k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob".

1. Změny ve formuláři přiznání k dani z příjmů PO

Pro zpracování daňového přiznání za rok 2015 použijete formulář 25 5404 MFin 5404 - vzor č.26.

2. Zpracování daňového přiznání

Při sestavování daňového přiznání vycházíme z účetního výsledku hospodaření (ÚVH) a tento výsledek upravujeme (snižujeme nebo zvyšujeme o jednotlivé položky) tak, abychom byli schopni zjistit základ daně a vyčíslit daň k úhradě. Jako první úpravu provedeme úpravu ÚVH na výsledek hospodaření před zdaněním v řádku 10. Další úpravy ÚVH lze rozdělit do čtyř základních typů:

- 1) Zdanitelné příjmy nezahrnuté v ÚVH přičítáme
- 2) Zúčtované náklady daňově neúčinné přičítáme
- 3) Vylučujeme (odečítáme od ÚVH) výnosy, které se v souladu se zákonem nezahrnují do základu daně - výnosy, které nejsou předmětem daně, výnosy již jednou zdaněné, výnosy zdaněné zvláštní sazbou daně nebo výnosy osvobozené
- 4) Snižujeme o náklady daňově účinné, ale nezaúčtované - nezahrnuté do ÚVH

Dále existují specifické případy zvýšení či snížení základu daně uvedené v §23.

U číselného označení některých řádků je uveden odkaz označený ⁸⁾ - pokud bude takto označený řádek vyplněn, je nutné do zvláštní přílohy rozvést věcnou náplň nebo propočtené hodnoty. Každá tato zvláštní příloha musí být podle pokynů k vyplnění přiznání opatřena otiskem razítka poplatníka, podpisem oprávněné osoby a DIČ poplatníka.

Ř.10 Výsledek hospodaření

- na ř.10 uvádíme výsledek hospodaření před zdaněním, což v praxi znamená účetní výsledek hospodaření (ÚVH = rozdíl zůstatků účtů účtové třídy 6 a účtové třídy 5) s vyloučením zůstatků účtů účtové skupiny 59 a účtů vnitropodnikových výnosů pokud o nich účtujete v účtové skupině 69. Tento řádek váže na Výkaz zisku a ztráty v řádku ****Výsledek hospodaření před zdaněním.

Teoreticky:

$$\mathbf{\check{r}.10 = \check{U}VH + MD \check{u}c\check{t}\check{u} \ 59x - DAL \check{u}c\check{t}\check{u} \ 59x - DAL \check{u}c\check{t}\check{u} \ 69x + MD \check{u}c\check{t}\check{u} \ 69x.}$$

Prakticky na ř.10 vylučujeme z ÚVH doplatky, doměrky a vratky daně z příjmu právnických osob (zúčtované na základě dodatečného přiznání nebo rozhodnutí správce daně dle výsledku daňové kontroly) a také odloženou daň a převod podílu na výsledku hospodaření společníkům u komanditních společností. V praxi nedělá problémy daň běžného roku, protože o ní účtujeme většinou až po sestavení daňového přiznání (pokud již nemáme vytvořenou účetní rezervu na splatnou daň). Mohou se ale vyskytnout různé doměrky, doplatky nebo vratky daně zúčtované v průběhu účetního období a případně vytvořená rezerva na daň z příjmů (účtujeme o ní pokud

uzavíráme účetnictví před zpracování daňového přiznání účetním zápisem 591/459). Pro účely daňového přiznání zůstatky MD těchto účtů k ÚVH přičteme, případné zůstatky DAL odečteme.

Na účty účtové skupiny 59 nepatří penále a úroky z prodlení (příslušenství daně obecně) - účtujeme o nich na účtu 545. Je proto vhodné zkontrolovat, zda na účtech 59x skutečně bylo účtováno pouze o dani z příjmu právnických osob nebo o odložené dani.

Velkou chybou by také bylo, pokud by se vám z pilnosti podařilo vyloučit zůstatky účtů 59x v řádku 10 a potom je duplicitně vyloučit ještě v některém z řádků daňového přiznání (většinou na ř.40).

ř.20 Částky neoprávněně zkracující příjmy (§23 odst.3 písm.a) bod 1 a hodnota nepeněžních příjmů (§23 odst.6) pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření

- na ř.20 uvádíme zdanitelné výnosy, o kterých nebylo účtováno. V přiznání je uvedena odvolávka na příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů. V praxi přicházejí v úvahu dva důvody:

a) o výnosech jsme zapomněli nebo nestihli účtovat, účetnictví je po závěrce, ale chybu jsme zjistili před zpracováním daňového přiznání. Výjimkou je právně zaniklý závazek (např. prominutý) - pokud jsme jej neúčtovali do výnosů, zvýšíme o něj základ daně v ř.30.

Příklady:

- výnosy z provizí, skont, bonusů či slev zaúčtovaných v dalším účetním období, ale věcně a časově příslušejících do běžného období v souladu s pokynem GFŘ - 22 např. v roce 2015 jste zprostředkovali obchod, za což vám dle smlouvy vznikl právní nárok na odměnu, tuto odměnu jsme ale zúčtovali až do výnosů roku 2016 nebo jste o ní ještě vůbec neúčtovali. Proto ji v roce 2015 uvedeme do ř.20 a v období, kdy bude o výnosu účtováno, se potom bude jednat o výnos již jednou zdaněný a opravu minulých let např. 221/425– příjem provize.
- neúčtované nepeněžní příjmy - např. technické zhodnocení na pronajatém majetku po ukončení nájmu (§23 odst.6) z hlediska pronajímatele, pokud jej neuhradil nájemci.

b) o těchto výnosech nelze účtovat

Příklady:

- dorovnání do "obvyklé" ceny při prodeji zboží nebo služeb spojeným osobám, pokud bylo prodáno za cenu nižší než "obvyklou" ve smyslu §23 odst.7 a současně se domníváte, že tento postup nejste schopni uspokojivě správci daně. Pozor – spojenou osobou je i zaměstnanec, který se podílí na vedení společnosti (§23 odst.7 písm.b bod 1). Pokud tedy společnost prodá se slevou (z ceny za kterou běžně prodává) výrobek, zboží, službu... např. řediteli společnosti, rozdíl mezi cenou bez slevy a po slevě musí zdanit společnost na ř.20 a navíc i ředitel jako naturální mzdu daní ze závislé činnosti podle §6 odst.3. Ve většině případů je velmi problematické správci daně tento rozdíl uspokojivě doložit. Pokud se sami nepřiznáte, při kontrole je rozdíl, pokud jej správce daně zjistí, většinou doměřen.

- rozdíl mezi obvyklou cenou úroku (tj. cca % za které půjčuje banka v místě a čase) a dohodnutým úrokem, pokud společnost půjčí společníkovi peníze za úrok nižší než je obvyklý a rozdíl uspokojivě nedoloží. Obvyklý úrok je pro účely zákona o daních z příjmů stanoven následovně:

- Pokud smlouva byla uzavřena do 31.12.2007 a v roce 2008 nebyl uzavřen žádný dodatek, mající vliv na výši úroku, je obvyklým úrokem 140% diskontní sazby ČNB (§23, odst.7 ve znění k 31.12.2007).
- Na smlouvy uzavřené od 1.1.2008 se vztahuje standardní „cena obvyklá“ – tedy cena peněz obvyklá v místě a čase za obdobných podmínek. Dobrovolně lze takto posuzovat i smlouvy uzavřené do 31.12.2007.

ř.30 - částky o které se podle §23 odst.3 písm.a) body 3 až 12 zvyšuje výsledek hospodaření

- zvýšení základu daně při nedodržení podmínek u odstupného za uvolnění bytu (z hlediska pronajímatele bytu) podle §24 odst.2 písm.za).
- dále do tohoto řádku patří náklady, které správně patřily do předchozích zdaňovacích období, nebyly však do těchto období správně zaúčtovány, pouze o ně bylo upraveno daňové přiznání v ř.112. V období, ve kterém jsme je účetně zachytili do nákladů, následně zvýšíme základ daně na ř.30.
- výnosy zaúčtované do předchozího období, pokud správně patřily do období, za které podáváme přiznání a to tehdy, pokud jsme je v předchozím období v přiznání vyloučili v ř.112.

Příklady:

- 1) V roce 2015 jste prodali materiál ze skladu, zúčtovali tržbu na účet 642, ale zapomněli jste jej vyskladnit výdejkou - chyběl vám náklad na účtu 542. Daňově jste tuto situaci ošetřili v DP za rok 2015 zahrnutím daňového nákladu do daňového přiznání na ř.112. V roce 2016 dodatečně vyskladníte a opravíte v účetnictví chybu minulých období na účtu 425/112.
- 2) Storno tržbové faktury duplicitně vystavené v roce 2015. Duplicitně vystavenou fakturu vám nikdo neuhradí, proto ji v roce 2016 odstornujete účetním zápisem -311/-425. Daňově jste ošetřili v minulém roce vyloučením duplicitního výnosu v daňovém přiznání (ř.112).

- do ř.30 rovněž patří část zdravotního a sociálního pojištění, které jste srazili zaměstnancům ze mzdy v období, za které se podává daňové přiznání a do termínu stanoveném v §23 odst.3 písm.a) bod 5 jste jej neodvedli příslušné instituci. Ve většině případů je přiznání podáváno za kalendářní rok a jedná se o pojistné za leden až prosinec 2015 a neuhrazené (neodvedené) do 31.1.2016. Hodnota tohoto sraženého pojištění se vám většinou projevila v nákladech na účtu 521 nebo 522 jako zúčtovaná hrubá mzda, mohlo však jít i o odměnu zúčtovanou proti účtům 4.účetové třídy (vyplacená ze zisku či příslušného fondu) nebo daňově neúčinný náklad vyloučený na ř.40.

Příklad:

V roce 2015 jste vystavili penalizační fakturu účetním zápisem 311/644. Faktura nebyla v roce 2015 uhrazena a vyloučili jste ji proto na ř.111. V roce 2016 byla faktura uhrazena, zaúčtovali jste 221/311. O přijatou úhradu musíte zvýšit základ daně. Zvýšení provedete v daňovém přiznání za rok 2016 právě na ř.30. V praxi je problematické úhrady těchto pohledávek ošetřit tak, abyste na ně při tvorbě daňového přiznání nezapomněli. Problém lze vyřešit např. samostatnou analytikou k účtu 311 pro pohledávky z titulu smluvních pokut a penále. Na konci roku lze celkem jednoduše zkontrolovat úhrady pohledávek evidovaných na tomto účtu, vzniklých v minulých obdobích.

- závazky více než 36 měsíců po splatnosti nebo promlčené, které evidujete ve svém účetnictví, pokud nejsou vyjmuty z dodanění podle §23 odst.3 písm.a bod 12.

ř.40 náklady neuznávané za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů podle §24 nebo §25, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření

- do tohoto řádku uvádíme všechny **zaúčtované**, ale **daňově neúčinné** náklady, kromě čtyř výjimek. Těmito výjimkami jsou:
 - a. kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy majetku uvedeného v §26 a §32a
 - b. část zůstatku účtu 521, představující sražené, ale do stanovené doby neuhrazené sociální a zdravotní pojištění hrazené vašimi zaměstnanci - v tomto případě se nejedná o standardní daňově neúčinné náklady, ale o položku zvyšující základ daně - viz ř.30
 - c. ostatní náklady vyloučené na ř.30 – účetní opravy nákladů minulých období zaúčtované do běžného účetního období, které byly v minulých obdobích daňově ošetřené (nebyly zaúčtované, ale byl o ně snížen základ daně) v souladu s §23 odst.3 písm.c bod 2.
 - d. zůstatky účtů 591 až 596

Náklady uvedené na ř.40 se rozepisují do přílohy č.1 II.oddílu, tabulky A. Rozepisují se nikoliv po jednotlivých účtech, ale uvede se vždy součet za celou účtovou skupinu. Účtová skupina = první dvojčíslí. Příklady daňově neuznatelných nákladů naleznete v §25, odst.1 (některé lze odvodit i z §24, odst.2).

Příklady daňově neuznatelných nákladů:

- náklady, které podle §23, odst.1 zákona o daních z příjmů věcně nebo časově nesouvisí se zdaňovacím obdobím - chybně zúčtované nebo zúčtované správně v souladu s §3 zákona o účetnictví do období, kdy jsme je zjistili. Nepatří sem náklady vyloučené v ř.30.

Daňový zákon je při dodržování časové a věcné souvislosti tvrdší než zákon o účetnictví -

Výjimku ze zásady respektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů pro daňové účely povoluje pokyn GFŘ-22 v ustanoveních k §23. Tato výjimka platí pouze pro pravidelně se opakující daňové výdaje nebo drobné, nevýznamné platby, pokud tím prokazatelně nesledujete záměrné upravování výsledku hospodaření, případně pro další výjimky výslovně uvedené v pokynu GFŘ-22.

- manka a škody nepokryté výnosy, s výjimkou škod způsobených živelní pohromou nebo neznámým pachatelem (§25 odst.1 písm.n a §24 odst.2 písm.l).
- nadlimitní výdaje podle §25 odst.1 písm.j).
- nesmluvní pokuty a penále a neuhrazené smluvní sankce (§25 odst.1 písm.f, §24 odst.2 písm.zi), úroky z odložených částek daní za dobu posečkáni, zvýšení daní, neuznatelné exekuční náklady (§25 odst.1 písm.y). Zkontrolujte si v té souvislosti účtování na účtech 544 a 545 a neuhrazené pohledávky a závazky ze smluvních sankcí, případně obraty na těchto účtech.
- tvorba účetních rezerv a opravných položek (§24 odst.2 písm.i, §25 odst.1 písm.v) – uvádí se pouze obrát MD příslušného účtu (např. účtu 559). Rozpuštění – obrát DAL příslušného účtu se uvádí do ř.112.
- náklady vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně (§25 odst.1 písm.i). Jako pomůcka může sloužit to, že všechny příjmy tohoto charakteru se objevují v ř.100 až ř.110 a ř.120 až ř.140 daňového přiznání.
- technické zhodnocení na pronajatém majetku po ukončení pronájmu (§24 odst.2 písm.t).
- daňově neuznatelné daně (§25 odst.1 písm.r, s) a zaúčtovaná, ale neuhrazená daň z nemovitostí a z nabytí nemovitostí (§24 odst.2 písm.ch)
- kladný rozdíl mezi účetní a daňovou ZC prodaného nebo zlikvidovaného hmotného a nehmotného majetku - pokud ÚZC > DZC (§24 odst.2 písm.b, §29 odst.2). U majetku vyřazeného v důsledku škody kladný rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou a přijatou náhradou škody (§24 odst.2 písm.c), i v tomto případě platí výjimka pro škodu způsobenou živelní pohromou nebo neznámým pachatelem.
- **všechny** dary - o jejich případném vlivu na základ daně rozhodujeme až na řádce 260 a náklady reprezentací (§25 odst.1 písm.t).
- sociální a zdravotní pojištění zúčtované na účtu 524 a neuhrazené do termínu dle §24 odst.2 písm.f (obvykle do 31.1.následujícího roku).
- nezaplacené smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů a nezaplacené úroky z úvěrů a půjček v případě, kdy věřitelem je fyzická osoba, která nevede účetnictví (§24 odst.2 písm.zi).
- úroky nad limit uvedený v §25 odst.1 písm.w (tzv. test podkapitalizace)
- náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za náklad přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěr nebo půjčka s držbou tohoto podílu nesouvisí. Případné re-

žijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se omezují výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší (§25 odst.1 písm.zk)

ř.50 Rozdíl o který odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené dle §26 až 33

- vyplňujeme v případě, kdy účetní odpisy hmotného majetku, případně nehmotného majetku, jsou vyšší než odpisy daňové. Jedná se výhradně o hmotný majetek uvedený v §26, případně o nehmotný majetek uvedený v §32a zákona o daních z příjmů.

Nejčastější chybou je, že porovnáváte daňové odpisy uvedené v sestavě hmotného a nehmotného majetku se zůstatkem účtu 551. Na tomto účtu jsou zúčtovány odpisy veškerého odpisovaného majetku (nejen hmotného podle §26 a nehmotného podle §32a) a kromě toho i zůstatková cena majetku vyřazeného likvidací po opotřebení. Tím porovnáváte neporovnatelné. Vždy musíte z účtu 551 „vypreparovat“ pro porovnání pouze účetní odpisy majetku, přesně odpovídajícího majetku uvedenému v sestavě daňových odpisů.

ř.61 Úprava základu daně podle §23 v případě zrušení poplatníka s likvidací

- obdoba je u řádku 161. Při vstupu do likvidace slouží pro poplatníky, kteří nestihli proúčtovat všechny operace v účetnictví a potřebují se s touto situací nějak vypořádat v daňovém přiznání.

Ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace se dělá mimořádná účetní závěrka a do 30 dnů se podává daňové přiznání, ve kterém je nutno se vypořádat s časovým rozlišením, dohadnými položkami a rezervami, pokud je prokazatelně nerozpustíme v likvidaci. Na ř.61 se objeví výnosy z těchto rozpuštění, nezahrnuté v ÚVH a na ř.161 náklady.

ř.62

- Volný řádek pro nepředvídané položky zvyšující základ daně, v krajním případě vám může sloužit jako pomůcka pro položky, o kterých jste nedokázali rozhodnout, do kterého z řádků 20 až 61 je zatřídit.

ř.70 Mezisoučet

- řádek představující celkové zvýšení ÚVH o daňově neúčinné náklady, výnosy nezahrnuté v účetnictví a ostatní zvýšení základu daně dle §23.

ř.100 Příjmy, které nejsou předmětem daně dle §18, odst.2

- vylučujeme výnosy, které nejsou předmětem daně. Příkladem může být výnos vzniklý při vydání majetku na pohledávku odkoupenou od oprávněné osoby podle transformačních zákonů pokud by k tomuto vydání došlo zcela výjimečně teprve v roce 2015 „Nakoupili“ jste od oprávněné osoby transformační pohledávku (vzniklou dle zákona 42/1992 Sb.) v nominální hodnotě 100. Za tuto pohledávku jste zaplatili dohodnutou cenu 40. S povinnou osobou jste se dohodli a na tuto pohledávku vám byl vydán stroj v hodnotě 100. Rozdíl mezi "kupní" cenou pohledávky a hodnotou stroje ve které byl vydán, zúčtujete na účet 688 (v případě nevýznamných částek lze i na účet 648). Tento výnos není předmětem daně z příjmu v souladu s §18 odst.2 písm.b).

378/211	40	nákup pohledávky od oprávněné osoby
042/378	40	hodnota stroje do výše kupní ceny
042/688nedaň.	60	rozdíl kupní a dohodnuté ceny

Výnos vyloučíte na ř.100 jako výnos, který není předmětem daně

ř.101 Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle §18, odst.4 a 13

- týká se pouze příjmů z hlavní činnosti u poplatníků, kteří nejsou zřízeni za účelem podnikání - tzv. neziskové organizace. Všechny náklady související s touto činností se uvádějí do ř.40. Běžných podnikatelských subjektů se tento řádek netýká.

ř.110 Příjmy osvobozené od daně podle §19

- vyloučení výnosů od daně osvobozených - v praxi jich je minimum. V úvahu přicházejí v praxi především příjmy z dividend nebo podílů na zisku. Příklady:

- příjmy z dividend a podílů na zisku vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti. Detailní podmínky jsou uvedeny v §19 odst.1 písm.ze a zi, dále v §19 odst.3 a 4. Od roku 2008 je základní podmínkou pro osvobození, aby mateřská společnost měla v dceřiné společnosti účast na základním kapitálu alespoň 10% nepřetržitě po dobu alespoň 12 měsíců.
- příjmy z členských příspěvků u organizací, v nichž není členství ze zákona povinné (§19 odst.1 písm.a)
- úroky ve výši 140% diskontní sazby přijaté od správce daně nebo správy sociálního zabezpečení za neoprávněné zadržování finančních prostředků (§19 odst.1 písm.n).
- výnosy z prostředků rezerv uložených na zvláštním vázaném účtu v bance v souladu se zákonem o rezervách (§19 odst.1 písm.zl)

ř.111 Částky, o které se podle §23 odst.3 písm.b snižuje výsledek hospodaření

V §23 odst.3 písm.b je uvedeno, že o následující částky se **základ daně snižuje**. Z tohoto slovního obratu je zřejmé, že i když tyto částky zapomeneme v přiznání uvést, správce daně by při případné kontrole měl o tyto částky snížit základ daně z moci úřední.

- výnosy ze smluvních pokut, úroků z prodlení a ostatních smluvních sankcí zaúčtované na účet 644, ale do konce zdaňovacího období neuhrazené.

Př: celková částka zúčtovaná na účtu 644 za rok 2015 je 100, z toho neuhrazené pohledávky k 31.12.2015 činí 60. Na ř.111 vyloučíme z daňově účinných výnosů roku 2015 částku 60. V případě úhrady těchto pohledávek zdaníme výnos vyloučený v roce 2015 v roce úhrady v řádku 30 DP.

- zdravotní a sociální pojištění, v minulých obdobích sražené zaměstnancům, které nebylo včas uhrazené a proto o ně byl zvýšen základ daně. Např. sraženo v roce 2015, zapláceno mělo být do 31.1.2016. Pokud nebylo zapláceno, je připočitatelnou položkou v řádku 30. Zapláceno bylo v dubnu 2016, v DP za 2016 je odpočitatelnou položkou.
- náklady, které byly v minulosti vyloučeny jako neuhrazené, protože zákon je uznává jako daňový náklad až po jejich úhradě, pokud byly v běžném období uhrazeny.

Příklady:

- a) závazky ze smluvních sankcí uhrazené v roce 2015, pokud byly zúčtovány na účet 544 v minulých obdobích a v těchto obdobích byly zároveň jako neuhrazené vyloučeny na ř.40.
- b) uhrazená daň z nemovitostí a z nabytí nemovitých věcí, pokud byly v minulých obdobích zaúčtované a jako neuhrazené vyloučeny na ř.40.
- c) uhrazené úroky, které byly v minulých obdobích vyloučeny z nákladů pouze a výhradně z důvodu, že byly neuhrazené (úroky z půjčky od fyzické osoby která nevede účetnictví). O úroky, které byly vyloučeny tzv. „testem podkapitalizace“ - §25 odst.1 písm.w a navíc byly neuhrazené, nemůžeme ani při jejich úhradě snížit základ daně.

ř.112 Částky, o které lze podle §23 odst.3 písm.c snížit výsledek hospodaření

V §23 odst.3 písm.c je uvedeno, že o následující částky **základ daně lze snížit**. Z této formulace vyplývá, že pokud poplatník na některou z možností snížit základ daně zapomene, správce daně za něj tento omyl nemůže opravit z úřední povinnosti a nápravu lze zjednat pouze podáním dodatečného daňového přiznání.

- částky související s rozpuštěním účetních opravných položek a rezerv, jejichž tvorba nebyla daňovým nákladem. Opravné položky a rezervy se rozpouští prostřednictvím strany DAL nákladových účtů (např. 554, 559).
- částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy. Uvedeme zde jakýkoliv výnos zúčtovaný v roce 2015, který nepatří do zdaňovacího období roku 2015. Příkladem může být duplicitně vystavená faktura, faktura vystavená v roce 2015, ale patřící do výnosů roku 2016, přijatá záloha zúčtovaná omylem do výnosů či jakýkoliv jiný omylem zúčtovaný výnos.
- částky nezúčtované do nákladů roku 2015, pokud je lze podle zákona o daních z příjmů do daňově účinných nákladů zahrnout.

Příklady:

1) V roce 2015 jste prodali materiál, zúčtovali tržbu na účet 642, ale zapomněli jste materiál vydat za skladu - chybí daňový náklad ve výši pořizovací ceny materiálu na účtu 542. V daňovém přiznání jej uvedete do ř.112. V roce 2016 náklad zúčtujete jako opravu chyb minulých období na účet 425.

2) V roce 2015 jste chybně zúčtovali do nákladů přijatou fakturu hrazenou v hotovosti. Jednou jste ji zúčtovali do nákladů přímo z pokladny (518/211) a duplicitně i předpisem jako přijatou fakturu (518/321). Daňově jste ošetřili tuto chybu vyloučením duplicitního nákladu v ř.40 daňového přiznání za rok 2015, opravu chyby minulých období zaúčtujete v roce 2016..

Tímto způsobem **nemůžete** uplatňovat náklady vzniklé tvorbou rezerv a opravných položek podle zákona č.593/1992 Sb. Aby tyto náklady mohly být uplatněny v daňovém přiznání, musí o nich být účtováno. Nelze o ně snížit základ daně v daňovém přiznání a přitom je mít nezaúčtované. Toto ustanovení je od roku 2004 uvedeno přímo v §3 odst.3 zákona o rezervách.

ř.120 Příjmy nezahrnované do základu daně podle §23, odst.4, písm.a)

- vyloučení tuzemských výnosů zdaněných zvláštní sazbou daně (tzv. konečnou srážkovou daň) - pozor, náklady související s těmito náklady nejsou daňově uznatelné. Např:

- přijaté podíly na zisku a dividendy pokud nejsou osvobozeny podle §19
- přijaté vypořádací podíly
- přijaté podíly na likvidačním zůstatku – související akcie nebo obchodní podíl je nutno zúčtovat nedaňově a vyloučit na ř.40 (§25 odst.1 písm.i)
- podíl tichého společníka

ř.130 Příjmy nezahrnované do základu daně podle §23, odst.4, písm.b)

- vyloučení zahraničních dividendových výnosů pokud nejsou osvobozeny podle §19 - tyto výnosy se zdaňují odděleně od ostatních příjmů a jsou součástí tzv. samostatného základu daně. Z běžného základu daně je proto vylučujete, abyste je mohli zdanit v jiné části daňového přiznání sazbou daně 15%, konkrétně na řádcích 331 až 335.

- přijaté podíly na zisku a dividendy ze zahraničí pokud nejsou osvobozeny
- přijaté vypořádací podíly ze zahraničí
- přijaté podíly na likvidačním zůstatku v zahraničí

ř.140 Příjmy a částky podle §23 odst.4, s výjimkou příjmů podle §23 odst.4 písm.a) a b) nezahrnované do základu daně

- vyloučení výnosů již jednou zdaněných u téhož poplatníka daní z příjmu, např. výnosy příznavné mimo účetnictví v minulých zdaňovacích obdobích na ř.20, ale přijaté a zúčtované v běžném období pokud nejsou zaúčtovány jako oprava minulých let na účtu 425.

- vrácení příslušenství daně od správců daně na základě žádosti o prominutí
545/379 předpis penále, vyměřeného FÚ v minulém roce (nedaňový náklad)
379/221 platba penále správci daně
221/688 (648) platba prominutého penále správcem daně (nedaňový výnos)
- přijatá úhrada části pohledávky, která byla v minulých obdobích účetně odepsána jako nedobytná.
2014: 5469/379 odpis pohledávky (nedaňový náklad)
2015: 221/6469 úhrada (do výše nedaňové 546 nedaňový výnos)
- písemnou dohodou prominuté části závazků z transformace § 23/4m
- technické zhodnocení stavby zúčtované chybně do nákladů.
 - 2014: 511/321 - chybně, mělo být zúčtováno 042/321. V roce 2015 podáno do-
datečné daňové přiznání (zvýšen základ daně a zaplacená daň)
 - 2015: 042/425 - opravíte původní chybné zaúčtování a po zařazení na účet 021
můžete odpisovat technicky zhodnocenou stavbu.

ř.150 Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle §26 až 33 převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví.

- obdoba ř.50 - vyplňujete v případě kdy účetní odpisy jsou nižší než odpisy daňové.

ř.160 Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví

Na řádek 160 by se měly uvádět především náklady, které sice v účetnictví zúčtovány **jsou**, ale pro účely daně z příjmu se **uznávají ve vyšší částce**.

V praxi často dochází k záměnám řádků 112 a 160. "Částky nezahrnuté do účetních nákladů, které lze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do daňově účinných nákladů" jsou uvedeny v §23 odst.3 písm.c, bod 2. Podle formuláře daňového přiznání se mají uvádět do ř.112. Náplň ř.160 je ovšem na první pohled velmi podobná. Záměnou ř.112 a ř.160 nemůžete způsobit žádnou podstatnou chybu.

Někdy jsou v praxi také zaměňovány řádky 140 a 160. Posouzení, do kterého řádku vámi posuzovaná hodnota patří, je velmi jednoduché - do řádku 140 uvádíte **daňově neúčinné výnosy** nebo příjmy a do řádku 160 **daňově účinné náklady** nebo výdaje.

- podnikové zdravotní a sociální pojištění, v minulých obdobích zaúčtované na účet 524, ale neuhrazené v termínu daném §24 odst.2 písm.f, bylo v minulých letech vyloučené na ř.40. V roce 2015 jste zaplatili a snížíte o tuto částku základ daně. Na tento řádek se uhrazené pojistné uvádí podle Pokynů k vyplnění daňového přiznání, podle znění zákona by se mohlo vykázat i na ř.111, protože spadá pod §23 odst.3 písm. b.

- kladný rozdíl mezi daňovou a účetní ZC při daňovém vyřazení hmotného nebo nehmotného majetku (záporný rozdíl se uvádí do ř.40 - pokud účetní ZC > daňová ZC)

- ÚZC = 100, DZC = 80 - bez problémů účtujeme 541/08x 100, z toho 20 uvedeme na řádek 40 jako daňově neúčinný náklad
- ÚZC = 80, DZC = 100 - účtujeme 541/08x 80, daňově účinné náklady je nutno zvýšit mimo účetnictví o 20 v ř.160.

V praxi lze postupovat i tak, že celý zůstatek účtu 541 vyloučíte na ř.40 a daňově uznatelnou zůstatkovou hodnotu uvedete celou do ř.160. Tento postup se snáze prokazuje správci daně při kontrole.

- kladný rozdíl mezi nabývací a účetní hodnotou při prodeji akcií nabytých nepeněžním vkladem.

Příklad:

Do a.s. jste vložili budovu v účetní zůstatkové ceně 700. Daňová zůstatková cena v okamžiku vkladu byla 800. Na účtu 063 evidujeme akcie v pořizovací ceně 700. Pokud akcie prodáte za 1000, účtujete 561/063 700 a v ÚVH tedy máte náklad ve výši 700. Podle §24 odst.7 nabývací hodnotou podílu (akcie) a tedy i daňově účinným nákladem je DZC v okamžiku vkladu = 800. Rozdíl ve výši 100 uvedete do řádku 160.

ř.161 Úprava základu daně podle §23 v případě zrušení poplatníka s likvidací

obdoba řádku 61, pouze s tím rozdílem, že na tomto řádku dochází ke snížení základu daně

ř.162

- Volný řádek pro nepředvídané položky snižující základ daně, v krajním případě vám může sloužit jako "berlička" pro položky, o kterých jste nedokázali rozhodnout, do kterého z řádků 100 až 161 je zatřídit.

ř.170 Mezisoučet

řádek představující snížení ÚVH o daňově neúčinné výnosy, náklady nezahrnuté v účetnictví a ostatní snížení daně v souladu s §23.

ř.200 Základ daně nebo daňová ztráta před úpravou (ř.10 + ř.70 - ř.170)

- základ daně nebo daňová ztráta. Kladné číslo uvádíme bez znaménka, daňovou ztrátu se záporným znaménkem.

ř.220 Základ daně nebo daňová ztráta po úpravě (ř.200 – ř.201 - ř.210)

Pokud bude na tomto řádku vykázána daňová ztráta, řádky 230 až 330 se nevyplňují ani neproškrtavají.

ř.230

- možnost uplatnění daňových ztrát z předcházejících zdaňovacích období, V DP za rok 2015 je možno uplatnit ztrátu z roku 2010 a dalších. Starší ztráty jsou propadlé. Pokud se ve firmě změnila vlastnická struktura z více než 25% v době od 1.1.2004, je nutno zkoumat, zda nedošlo i ke změně struktury činností, ve kterých podnikáte, mezi rokem 2015 a rokem, kdy byla ztráta vyměřena. V některých případech nelze daňovou ztrátu uplatnit. Podrobnosti najdete v §38na.

ř.240

nebude obsazen

ř.241

Tento řádek nebude obsazen..

ř.242

Odečet výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Na tento řádek navazuje tabulka F.b).

ř.250 Základ daně snížený o položky uvedené na ř.230 až 241

- tento řádek slouží jako základna pro zjištění maximální hodnoty darů, o které lze snížit daňový základ. Částka uvedená v tomto řádku nesmí být záporná.

ř.251 Částka, o kterou lze dále snížit již snížený základ daně...

- řádek sloužící pouze tzv. neziskovým organizacím k uplatnění snížení základu daně podle §20 odst.7.

ř.260 Hodnota darů podle §20 odst. 8...

- možnost snížení daňového základu o poskytnuté dary, maximálně 5% z hodnoty řádku 250 (u běžných podnikatelů) a u darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím o dalších 5% (až do hodnoty 10% z řádku 250). Všechny dary musí vyhovovat kritériím §20 odst.8. Hodnota jednotlivého daru musí být minimálně 2000,- Kč a musí být poskytnut na vyjmenovaný účel vyjmenovaným osobám. Do tabulky G, řádku 1 v příloze č.1 se tato částka opíše, do ř.2 napíšete hodnotu darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím.

ř.270 snížený základ daně zaokrouhlíme na celé tisíce směrem dolů

ř.280 sazba daně 19 %

ř.290 ř.270 x sazba / 100 = daň

ř.300 Slevy na dani podle §35, §35a, §35b

- Pokud tento řádek použijete, musíte provést rozdělení slev podle jednotlivých druhů do tabulky H.

- sleva na zaměstnance se změnou pracovní schopností (18000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance)
- sleva na zaměstnance se změnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením (60000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance)
- slevy z titulu investičních pobídek podle §35a a §35b

ř.310

Daň z tzv. hlavního daňového přiznání zaokrouhlená na celé Kč nahoru

ř.320 Zápočet daně zaplacené v zahraničí

- zde se uvádí daň z příjmu české společnosti (české právnické osoby), kterou zaplatila prostřednictvím např. stálé provozovny v zahraničí. Maximálně lze započítat do částky uvedené v ř.310.

ř.330

Výsledná daň z tzv. hlavního daňového přiznání po započtení daně zaplacené v zahraničí.

ř.331-335

Výpočet daně ze samostatného daňového základu. Pro příjmy z dividend, podílů na zisku (pokud nejsou osvobozeny podle §19), vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku ze zahraničí platí obdobná pravidla jako pro tuzemské výnosy stejného charakteru. Tuzemské výnosy jsou zdaňovány konečnou srážkovou daní ve výši 15%. Aby u zahraničních výnosů bylo dodrženo stejné zdanění, zdaňují se v samostatném základu daně se sazbou daně 15%. Na ř.331 uvádíme přijaté výnosy v hrubé výši, spočítáme daň a započteme daň zaplacenou v zahraničí.

ř.340 Celková daňová povinnost

- představuje součet obou výše uvedených daní - běžné daně z hlavního daňového přiznání a daně ze zahraničních "dividendových" příjmů.

ř.360 Poslední známá daňová povinnost... = ř.330 (ř.340-335)

Tento řádek slouží pro stanovení záloh na daň z příjmu v dalším období. Řádek nesmí nabývat záporných hodnot. Tento řádek je skutečně hodnotě z řádku 330.

V pátém oddílu přiznání zjistíte celkový nedoplatek nebo přeplatek daně. Porovnáním celkové daňové povinnosti z ř.340 s uhrazenými zálohami zjistíte nedoplatek či přeplatek daně. Nedoplatek je splatný ke dni povinnosti podat daňového přiznání, o přeplatek můžete požádat.

Záloha na daň (§ 38a) je splatná vždy k 15. dni v měsíci, počítání měsíců je odvozeno od počátku zdaňovacího období, obvykle jsou čtvrtletní zálohy splatné 15.3., 15.6., 15.9., 15.12. Zálohy na daň neplatíte, pokud daňová povinnost nepřesáhla 30000 Kč. Od 30000 do 150000 Kč platíte pololetní zálohy ve výši 40% poslední daňové povinnosti (obvykle 15.6. a 15.12.), nad 150000 platíte čtvrtletní zálohy ve výši 25% poslední známé daňové povinnosti. Zálohy se zaokrouhlují na celé stokoruny nahoru.

Upozornění:

Pokud nemůže za společnost jednat samostatně jedna fyzická osoba, ale musí podle společenské smlouvy či stanov jednat více osob, uvádí se na poslední straně přiznání do kolonky "postavení vzhledem k právnické osobě" údaj "statutární orgán - viz příloha". Předepsané údaje o totožnosti osob včetně podpisů se musí podat na samostatné příloze včetně textu "PROHLAŠUJEME, ŽE VŠECHNY NÁMI UVÁDĚNÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ".