

Nejčastější zjištění při auditu - II. část

FINANČNÍ AUDIT

V jednom z předchozích čísel Finančního managementu jsme psali o nejčastějších zjištěních, se kterými se při auditu setkáváme. Nyní bychom na tento článek navázali s dalšími zjištěními. Dnes se blíže podíváme na problematiku fyzické inventarizace a rizika insolvence.

Fyzická inventarizace

Žádná společnost by neměla podceňovat význam ať již fyzické či dokladové inventarizace. Fyzicky zinventarizovat by každá společnost měla dlouhodobý hmotný majetek, zásoby a dále stav hotovosti a cenin. Zejména dlouhodobý majetek a zásoby tvoří často podstatnou část aktiv společnosti.

Co říká zákon?

Inventarizaci obecně upravuje část pátá Zákona o účetnictví. Fyzická inventarizace se provádí u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci. Zjišťování fyzického stavu je možno provést počítáním, měřením, vážením nebo jiným obdobným způsobem, který je vhodný pro inventarizovaný majetek. Fyzickou inventarizaci se však nezjišťuje pouze přítomnost dlouhodobého majetku/zásob, ale i jeho stav. Fyzická inventura by měla zjistit také případná poškození, která poté povedou k dočasnému snížení hodnoty majetku/zásob prostřednictvím opravné položky nebo k trvalému snížení hodnoty jeho odepsáním.

Průběh inventury

Společnost může inventuru zahájit nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a je povinna ji ukončit nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni. Při periodické inventarizaci společnost stanoví den, ke kterému inventarizaci provádí. Pokud stanovený den předchází rozvahovému dni, musí být zjištění skutečného stavu k rozvahovému dni dokončeno podle účetních záznamů, které prokazují přírůstky a úbytky majetku mezi dnem fyzické inventury a rozvahovým dnem. Např. u fyzické inventarizace zásob to tedy znamená, že společnost musí být schopna prokázat veškeré přírůstky a úbytky zásob (prostřednictvím příjemek a výdejků ze skladu) mezi dnem inventury a rozvahovým dnem, což zvyšuje celkovou náročnost fyzické inventarizace. Ideální je tedy provádět fyzickou inventarizaci v období před koncem účetního období. Mnoho společností, které mají účetní období shodné s kalendářním rokem, má v období mezi Vánoci a koncem roku zastavenou výrobu. Toto období je proto nejvhodnější k provádění fyzické inventury zásob. V této souvislosti bychom také rádi připomněli, že je potřeba confirmovat i konsignační sklady společnosti. Konsignační sklady mohou být confirmovány buď fyzickou návštěvou zaměstnance společnosti, nebo pokud je to v dané situaci vhodnější, confirmačním dopisem.

Nezapomeňte na inventurní soupis

Při každé fyzické inventarizaci by měl být vyhotoven inventurní soupis. Tento soupis by měl obsahovat jednoznačnou identifikaci inventarizovaného majetku, podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury, způsob zjišťování skutečného stavu, okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, okamžik zahájení a ukončení fyzické inventarizace a samozřejmě také stav inventarizovaných položek před a po inventuře a vyčíslení rozdílů.

Inventarizační rozdíly

Pokud jsou při inventuře zjištěny rozdíly, je nezbytné je vypořádat. Situace, kdy je skutečný stav vyšší než stav účetní se označuje jako přebytek. Situace, kdy je skutečný stav nižší než stav účetní se označuje jako manko (u hotovosti a cenin jako schodek). Pokud má společnost se zaměstnanci odpovědnými za dané položky sepsanou hmotnou odpovědnost, předepisují se jim manka či schodky k úhradě. Nalezená manka a přebytky musí být zaúčtovány zvlášť, není možné je zaúčtovat kompenzovaně. Je však třeba odlišovat manka a přebytky od záměn. Jako záměnu může společnost vyhodnotit takovou situaci, kdy u položek obdobných vlastností, rozměrů a dalších charakteristik může k záměně dojít. V takovém případě je možné zjištěné rozdíly kompenzovat.

Při auditu účetních závěrek se s nedostatky setkáváme zejména u fyzické inventarizace dlouhodobého hmotného majetku.

(Pokračování na stránce 2)

DAŇOVÝ KALENDAŘ

31. 5.

Daň z nemovitostí: první splátka daně (poplatníci s daňovou povinností vyšší než 5 000 Kč s výjimkou poplatníků samostatně provozujících zemědělskou výrobu a chov ryb)

Daň z příjmů: odvod částek zajištění daně za duben 2013

Daň z příjmů: odvod daně vybrané srážkou podle zvláštní sazby daně za duben 2013

Daň z nemovitostí: splatnost daně nepřevyšující daňovou povinnost do 5 000 Kč včetně

10. 6.

Zdravotní pojištění: splatnost zálohy na pojistné na zdravotní pojištění OSVČ za květen 2013 (splatnost od 1. dne kalendářního měsíce, na který se platí, do 8. dne následujícího kalendářního měsíce)

Spotřební daň: splatnost daně za duben 2013 (mimo spotřební daň z lihu)

Převodní ceny – koho tíží důkazní břemeno při dodatečném přiznání?

Základem příběhu byla skutečnost, že společnost postupně podala dvě dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob na totéž zdaňovací období. Důvodem pro podání prvního z nich bylo zjištění, že transakce prováděné mezi společností jakožto dceřinou společností a její mateřskou společností, nebyly prováděny za tržních podmínek, a to tak, že společnost vznikla z těchto transakcí majetková újma. Proto v souladu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), zvýšila daňový základ. Následnou revizí však společnost zjistila, že převodní ceny byly přeci jen od počátku nastaveny správně, pro podání prvního dodatečného přiznání nebyl důvod a podala další dodatečné přiznání, tentokrát na daň nižší.

Zatímco při podání prvního dodatečného daňového přiznání na daň vyšší nevznikly (překvapivě) správci daně žádné pochybnosti, po podání druhého dodatečného přiznání zahájil vytykáci řízení (dnes postup k odstranění pochybností). Vytykáci řízení správce ukončil vydáním dodatečného platebního výměru, jehož výsledkem bylo stanovení daně ve stejné výši jako dle prvního dodatečného daňového přiznání. Aniž by správce daně vlastní analýzou zjistil cenu obvyklou při předmetných transakcích, neakceptoval snížení základu daně a daňové povinnosti na základě druhého dodatečného daňového přiznání s odůvodněním, že společnosti se ve vytykáci řízení nepodařilo prokázat, že podmínky transakcí sjednávaných mezi ní a mateřskou společností odpovídají tržním podmínkám.

Obecná teorie byla potvrzena...

Kauza doputovala až k Nejvyššímu správnímu soudu (dále jen „NSS“), který se v odůvodnění rozsudku 1 Afs 99/2012 ze dne 13.3.2013 vyjádřil k otázce důkazního břemene při prokázání převodních cen následovně:

Líší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních

(Pokračování na stránce 2)

(Pokračování ze stránky 1)

Tato inventarizace by se přitom neměla podceňovat, protože dlouhodobý majetek je často největší položkou v aktivech společnosti.

Riziko insolvence

Při auditu se často setkáváme s tím, že společnost je vystavena riziku podání insolvenčního návrhu aniž by o tom věděla. Tomuto riziku může být vystavena i prosperující společnost. Úpadek společnosti u nás upravuje Zákon o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Společnost může být v úpadku ze dvou důvodů – platební neschopnosti nebo předlužení.

Společnost je v úpadku z důvodu platební neschopnosti, pokud jsou splněna následující kritéria:

- společnost má více věřitelů,
- společnost má peněžité závazky po dobu delší než 30 dnů po lhůtě splatnosti,
- společnost není schopna závazky plnit.

Přitom se má za to, že společnost není schopna plnit své peněžité závazky, pokud:

- zastavila platbu podstatné části svých peněžitých závazků, nebo
- neplní své peněžité závazky po dobu více než 3 měsíce po lhůtě splatnosti, nebo
- není možné dosáhnout uspokojení některého ze splatných závazků výkonem rozhodnutí nebo exekucí.

Dále je společnost v úpadku i tedy pokud je předlužena. O předlužení se jedná, pokud má společnost více věřitelů a souhrn jejich závazků převyšuje hodnotu jejího majetku – jinými slovy pokud má společnost záporný vlastní kapitál.

Úpadek je poté podle zákona řešen konkursem, reorganizací, oddlužením nebo zvláštním způsobem dle zákona. O způsobu řešení úpadku rozhoduje příslušný insolvenční soud.

Podání insolvenčního návrhu

Mnoho společností nezná podmínky, při jejichž splnění je společnost v úpadku a může na ní být podán insolvenční návrh. Jak je vidět z předchozího přehledu, stačí k tomu, když má společnost více věřitelů a eviduje závazek více než 3 měsíce po lhůtě splatnosti. Přitom podání insolvenčního návrhu může společnost velmi poškodit a to zejména z hlediska důvěry odběratelů a dodavatelů.

Obranou před úpadkem z důvodu předlužení, tedy při záporném vlastním kapitálu, může být např. vklad do vlastního kapitálu, kapitalizace některých závazků, zvýšení základního kapitálu apod. Obranou před úpadkem z důvodu platební neschopnosti je hlídání a pravidelné vyhodnocování splatnosti závazků.

Závěrem

Doufáme, že Vám tento článek poslouží jako podklad k zamyšlení, zda se ve Vaší společnosti nevyskytují některé uvedené nedostatky. V některém z příštích čísel Finančního managementu budeme v našem seriálu nejčastějších zjištění při auditu pokračovat.



Ing. Jan Vácha, jan.vacha@fucik.cz

OPRAVNÉ
POLOŽKY

ČÚS č. 005 - OPRAVNÉ POLOŽKY

ČÚS č. 005 stanovuje základní postupy účtování o opravných položkách za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

Účetní předpisy, kterých se ČÚS č. 005 především týká:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví:

§ 25 odst. 3 ZU

§ 26 odst. 3 ZU (Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku)

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZU:

§ 55 - Postup tvorby a použití opravných položek

Postup tvorby a použití opravných položek

Opravné položky (dále jen „OP“) vyjadřují snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě jejich inventarizace. OP se tvoří v případech, kdy snížení ocenění není trvalého charakteru (tj. existuje např. možnost úhrady pohledávky, prodeje zásob) nebo není snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem (např. reálnou hodnotou).

Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost již vytvo-

(Pokračování na stránce 3)

Newsletter Finanční management vydává Economia, a.s.,
ve spolupráci s auditorskou a poradenskou firmou



FUČÍK & PARTNEŘI

AUDITOŘI – DAŇOVÍ PORADCI

www.fucik.cz

„Informace obsažené v této publikaci mají obecnou povahu. Nedoporučujeme podnikat na základě těchto informací jakékoliv konkrétní kroky bez dodatečné odborné konzultace.“

Společnost Fučík & partneři, s.r.o., a její zaměstnanci a spolupracovníci neposkytují žádné záruky (výslovné ani učiněné mlčky) týkající se úplnosti a přesnosti informací obsažených v této publikaci. Společnost Fučík & partneři, s.r.o., její zaměstnanci a její spolupracovníci neodpovídají za jakékoliv následky z úsobené případným jednáním, zdržením se jednání, spoléháním se na informace obsažené v této publikaci či jakýmkoliv rozhodnutím učiněným na základě informací v této publikaci.

Jakékoliv Vaše kroky učiněné na základě této publikace doporučujeme vždy odborně konzultovat. V případě Vašeho zájmu Vám rádi odbornou konzultaci nabídneme.“

(Pokračování ze stránky 1)

vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl (§ 23 odst. 7 ZDP). Z toho plyne následující:

1) Je na správci daně, aby prokázal, že obchodní vztah se uskutečňuje mezi spojenými osobami za ceny, které se liší od cen, jež by byly sjednány mezi nezávislými osobami. Cenu zboží či služeb mezi nezávislými osobami je správce daně povinen stanovit zpravidla formou zjištěného cenového rozmezí, nikoliv přesnou částkou.

2) Pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu ke shora uvedeným skutečnostem, přechází toto břemeno na daňový subjekt, který je povinen rozdíl cen sjednaných mezi spojenými osobami a cen mezi nezávislými osobami uspokojivě doložit.

...ale nikoliv bezvýhradně

Dle NSS toto obecné schéma rozložení důkazního břemene platí typicky v případě, kdy správce daně provádí u daňového subjektu daňovou kontrolu a hodlá zpochybnit správnou výši nákladů vynaložených za zboží či služby dodané spojené osobou.

V nyní posuzovaném případě se však výchozí procesní pozice daňového subjektu podle NSS zásadně lišila. Poslední známá výše daňové povinnosti byla stanovena na základě dodatečného daňového přiznání daňového subjektu. Daňový subjekt se tedy prostřednictvím nového dodatečného daňového přiznání snaží revidovat, resp. zcela popřít své tvrzení

(Pokračování na stránce 3)

půlroční přístup na portál
www.ProByznys.info



a k tomu
roční předplatné
týdeníku Ekonom

(Pokračování ze stránky 2)

řených OP. OP lze vytvářet i v případech, kdy tak stanoví Zákon o rezervách (č. 593/1992 Sb)

Tvorba OP představuje dočasné snížení hodnoty majetku; původní hodnota majetku se přitom nemění. Tvorba OP se účtuje na vrub nákladů, zrušení či snížení se účtuje ve prospěch nákladů. OP nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty.

V případě trvalého snížení ocenění majetku se snížení vyúčtuje na vrub nákladů (např. odpis pohledávky na základě soudního rozhodnutí) – nejedná se o opravnou položku.

Smyslem OP je vyjádřit reálnou hodnotu aktiv v případě, že došlo k dočasnému poklesu hodnoty majetku a dodržet tak všeobecně uznávané účetní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečností. Pro tvorbu a čerpání OP je vhodné mít v účetní jednotce vytvořena vnitřní pravidla.

Opravné položky se tvoří:

1) k dlouhodobému majetku

Užitná hodnota majetku se běžně snižuje opotřebením – vyjádřeným odpisem majetku. Opravné položky k dlouhodobému majetku se tvoří v případech, kdy je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví (po odečtení opravěk – tj. zůstatková cena) a toto snížení není trvalého charakteru.

Popis účetní operace	MD	DAL
Tvorba opr.položek k dlouhodobému majetku	559	09x
snížení nebo rozpuštění položek ke složkám dl.majetku	09x	559

2) k zásobám

Popis účetní operace	MD	DAL
Tvorba opr.položek k zásobám	559	19x
snížení nebo rozpuštění položek k zásobám	19x	559

3) ke krátkodobému finančnímu majetku

Popis účetní operace	MD	DAL
Tvorba opr.položek ke krátkod.fin.majetku	579	29x
snížení nebo rozpuštění položek k zásobám	29x	579

4) k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám členíme na opravné položky tvořené v souladu se Zákonem o rezervách (dále ZoR) č. 593/1992 Sb. tzv. daňové a ostatní opravné položky (nad rámec zákonných opravných položek). Doporučujeme je podle tohoto členění odděleně evidovat na účtech analytické evidencce 39x.

Daňově uznatelné opravné položky:

- k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení (§ 8 ZoR)
- k nepromlčeným pohledávkám zaúčtovaným v účetnictví a splatným po 31.12.1994 (§ 8a ZoR). V ustanovení zákona je uvedeno za jakých podmínek lze tvořit opravné položky a jejich výše.
- k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b ZoR),
- k pohledávkám do 30 000 Kč (§ 8c ZoR). Dle zákona o rezervách lze za daných podmínek
- k pohledávkám do výše 30.000 Kč, které jsou 12 měsíců po splatnosti, tvořit daňovou opravnou položku ve výši 100% výše pohledávky.

Popis účetní operace	MD	DAL
Tvorba opr.položek k pohledávkám - dle ZoR	558	391Ax
snížení nebo rozpuštění opr. položek k pohledávkám	391Ax	558
odpis nepromlčené pohledávky (do výše daň. OP)	546x	311
Zanesení odepsané pohledávky do podrozvah.evidence	75X	79X
Výnos z přijaté úhrady odepsané pohledávky	221	646
Vyřazení z podrozvahové evidence	79X	75X

Tvorba účetních opr.položek	559	391Bx
snížení nebo rozpuštění účetní opr.položky	391B	559

(Pokračování na stránce 4)

Odborný časopis Finanční management

si můžete číst v elektronické podobě v počítači (na webu ve flashovém prohlížeči on-line), tabletu (iPad/Android) i chytrém telefonu (iPhone/Android).

Více se dozvíte na

<http://eol.ihned.cz/efinancnimanagement/>.

(Pokračování ze stránky 2)

uplatněné v původním dodatečném daňovém přiznání. NSS uzavírá, že za této situace leží důkazní břemeno plně na daňovém subjektu.

Závěr a doporučení

Jakkoli se výklad daňové správy potvrzený v daném případě NSS může zdát kontroverzní (zobecnění výkladu znamená, že při každém podání dodatečného daňového přiznání přechází důkazní břemeno k prokázání správnosti převodních cen již v první fázi na daňový subjekt), je třeba vzít v úvahu již před časem nastolený a stále rostoucí trend kontrolování převodních cen ze strany správy daní. Předložený rozsudek dokumentuje, že směrem dalšího vývoje může být snaha správy daní přenést důkazní břemeno k prokázání tržní výše převodních cen od počátku na daňový subjekt.

K předejití daňových problémů v této oblasti je nejvhodnějším řešením včasná revize převodních cen a zpracování dokumentace k převodním cenám se spojenými osobami za asistence daňového poradce, který je k tomu odborně, technicky a softwarově vybaven.

Vedlejší plnění – součást celkové ceny nebo dar poskytnutý bez protiplnění?

Jiným kontroverzním rozsudkem rozhodl NSS v kauze uznatelnosti nákladů na dálniční známky a poukázky na pohonné hmoty, které podnikatel, majitel autoservisu, poskytoval „zdarma“ svým zákazníkům jako vedlejší plnění při výměně skel v automobilech. K poskytnutí těchto známek a poukázek se zavázal podnikatel ve smlouvě o dílo, když součástí ceny zakázky bylo kromě zajištění bezplatného převozu vozu, administrativního zpracování písemných dokumentů pro potřeby pojišťovny, zajištění fotodokumentace škody a dalších služeb rovněž vydání dálniční známky nebo poukázky k odběru pohonných hmot ve výši 1000 Kč. Nárok na zmíněný bonus tedy plynul z obecných cenových podmínek, stanovených podnikatelem. Podnikatel navíc opakovaně inzeroval svoje služby a přitom zdůrazňoval právě tento bonus.

Finanční orgány, městský soud v Praze i NSS dané skutkové okolnosti vyhodnotily tak, že výdaje na předmětné známky a poukázky představovaly dary zákazníkům podnikatele a nespádaly proto v návaznosti na § 25 odst. 1 písm. t) ZDP pod daňově uznatelné náklady. Nejnověji uvedený závěr potvrdil také Ústavní soud v rozsudku IV. ÚS 1980/11 ze dne 25.2.2013.

NSS v rozsudku sice úvodem konstatoval,

(Pokračování na stránce 4)

(Pokračování ze stránky 3)

Výše opravné položky vytvářená podle ZoR nebo nad jeho rámec, nesmí přesáhnout účetní hodnotu pohledávky na rozvahovém účtu, k níž je OP tvořena. V případech, ve kterých bude OP vytvořena ve výši 100 % hodnoty neprohlášené pohledávky, může být tato pohledávka odepsána a opravná položka k ní zrušena. Takto odepsaná pohledávka se dále sleduje na podrozvahových účtech s výjimkou těch pohledávek, u kterých došlo k jejich zániku. Přijatá úhrada odepsané pohledávky se vyúčtuje jako výnos na příslušném účtu účtové skupiny 64 - Jiné provozní výnosy a zachytí se na podrozvahových účtech (viz. příklad níže).

Příklad - opravné položky k pohledávkám

Účetní jednotka má vůči svému odběrateli pohledávku ve výši 100 000 Kč se splatností 10.

6.2008. V následujících účetních obdobích (2008-2011) došlo k těmto skutečnostem:

Rok 2008: odběratel nereagoval na upomínky a výzvy k zaplacení, účetní jednotka proto k 31.

12. 2008 využila možnosti tvorby OP ve výši 20 % (pohledávka byla po splatnosti déle než 6 měsíců).

Rok 2009: pohledávka nebyla uhrazena ani v roce 2009, účetní jednotka neprovedla žádné kroky vedoucí k zahájení rozhodčího, soudního či správního řízení. Protože bylo stále více pravděpodobné, že pohledávka nebude uhrazena, vytvořila účetní (nedaňovou) OP až do výše 100 % hodnoty pohledávky.

Rok 2010: účetní jednotka se rozhodla pohledávku z administrativních důvodů dále nevymáhat a k 31. 12. 2010 provedla její odpis. Daňově lze přitom odepsat pohledávku pouze ve výši vytvořené zákonné OP. Odepsanou pohledávku je třeba zařadit do podrozvahové evidence.

Rok 2011: odběratel uhradil účetní jednotce část odepsané pohledávky ve výši 30 000 Kč. Část úhrady pohledávky do výše daňově odepsané pohledávky (20 000 Kč) je daňovým výnosem, zbytek základ daně neovlivní (10 000 Kč).

Období	Popis účetního případu	Kč	MD	DAL
2008	faktura za poskytl. služby	100 000	311	602, 343
	tvorba daň. OP 20 %	20 000	558 D	391.1
2009	tvorba účetní OP 80 %	80 000	559 N	391.2
2010	Zrušení daň. OP	20 000	391.1	558 D
	Zrušení účetní OP	80 000	391.2	559 N
	Odpis - do výše daňové OP	20 000	546.1 D	311
	Odpis - zbylá část nekrytá daň. OP	80 000	546.2 N	311
	Podrozvahová evidence	100 000	75x	799
2011	Úhrada pohledávky			
	daňový výnos	20 000	221	646.1 D
	nedaňový výnos	10 000	221	646.2 N
	Vyřazení části pohled.z podrozv.evidence	30 000	799	75x

Opravné položky k pohledávkám v cizí měně

Povinnost vést pohledávky i v cizí měně se vztahuje i na opravné položky k těmto pohledávkám tvořeným. V rámci závěrkových přepočtů dochází ke změně hodnoty pohledávek. Na rozdíl z přepočtu hodnoty opravných položek jsou dva pohledy – uvádíme na příkladu:

první období	kurz	EUR	Kč	MD	DAL
Pohledávka dle FV	25,0	1 000	25 000	311	602
Přepočet - účetní závěrka	25,5		500	311	663
Tvorba ZOP - 20%	25,5	200	5 100	558	391A
Tvorba účetní OP 80 %	25,5	800	20 400	559	391B



V aktuálním čísle časopisu Finanční management se mj. dočtete:

- **FOCUS:** Čas na restrukturalizaci
- **TRHY A EKONOMIKA** Daňové trendy, růst a bohatství v EU
- **KARIÉRA:** Šéf, který učí finanční gramotnosti i vědce

Předplatné si zajistíte na internetové
adrese <http://economia.ihned.cz/predplatne>

(Pokračování ze stránky 3)

že nemá pochybnost v tom směru, že výdaje vynaložené na zmíněné bonusy jsou svojí podstatou podřaditelné pod náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP, neboť jsou způsobilé se pozitivně projevit v příjmech daňového subjektu.

Pokračoval však výčtem argumentů, na jejichž základě potvrdil názor předešlých instancí, že se jednalo o daňově neuznatelné náklady na reprezentaci v podobě daru.

1) Dle NSS poskytnutí bonusu v daném případě nemělo zákazníky primárně informovat či přesvědčit, aby se obrátili se zakázkou právě na podnikatele, což je pro reklamu příznačné. Typickým znakem reklamy totiž je, že je určena obecnému okruhu subjektů a má ovlivnit rozhodování spotřebitele. Jakkoliv lze samozřejmě i zde vysledovat určité znaky reklamního působení, není možno přehlédnout, že zákon vyjímá z jinak neúčinných výdajů na reprezentaci pouze takové předměty, které jsou náležitě označeny, k čemuž však zjevně nedošlo.

2) Ve skutečnosti cena předmětného bonusu nepředstavovala nic jiného než snížení ceny poskytované služby zákazníkům, což je samozřejmě možné, nicméně nikoliv cestou daňového odpočtu. Jinak řečeno, podnikatelé působící v podmínkách tržní ekonomiky se nacházejí v konkurenčním prostředí, které by zásadně neměl deformovat svými zásahy stát. Právě proto nejsou jako daňově uznatelné výdaje akceptovány dary, které daňový subjekt poskytuje zákazníkům za využití jeho služeb (s výjimkou symbolických propagačních materiálů), jelikož v opačném případě by se nejednalo o nic jiného než o daňové zvýhodnění snížené ceny této služby. Městský soud proto poskytování zmíněného bonusu správně považoval z daňového hlediska za dar ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, neboť za poskytnuté plnění nebyla požadována žádná protihodnota. Na této faktické povaze daru nic nemění ani argumentace, že poskytnutí bonusu bylo obecnými cenovými podmínkami vymezeno jako nárokové, neboť tuto povinnost na sebe vzal podnikatel sám a dobrovolně.

3) Nic nelze vytknout ani názoru městského soudu, který odlišil daný případ od případů jiných vztahů (pohoštění či občerstvení za načerpání plné nádrže paliva, dítě na dovolenou zdarma s platícími rodiči, osobní automobil zdarma k novému bytu), neboť záleží toliko na poskytovateli služby, jakou cenu stanoví a jaká obchodní marže je pro něj ještě únosná. Podstatné v nyní projednávané věci totiž není, jakou obchodní taktiku volí jednotlivé podnikatelské subjekty, nýbrž které náklady lze ještě akceptovat jako daňově odpočitatelné.

4) Pokud podnikatel vytýká městskému soudu, že nešlo o trojstranný vztah mezi podnikatelem, zákazníkem a pojišťovnou, považuje zdejší soud za nutné doplnit, že samozřejmě smluvně právní vztah existoval pouze mezi podnikatelem a zákazníkem.

(Pokračování na stránce 5)

Předplatitelé
Finančního Managementu
mají přístup do on-line archivu
časopisu zdarma
na adrese <http://predplatitel.ihned.cz>.



A) rozdíl z přepočtu u OP jako kurzový rozdíl

V dalším období - účetní závěrka	kurz	EUR	KČ	MD	DAL
vyúčtování závěrk.rozdílu u pohledávky	25,8	1 000	300	311	663
vyúčt.závěrk.rozdílu u zákonné OP	25,8		60	563D	391A
vyúčt.závěrk.rozdílu u účetní OP	25,8		240	563D	391B
uzavření účetních knih					
pohledávka			25 800	702	311
zák.OP			5 160	391A	702
účetní OP			20 640	391B	702

B) rozdíl z přepočtu OP jako změna stavu opravné položky

	kurz	EUR	KČ	MD	DAL
vyúčtování závěrk.rozdílu u pohledávky	25,8	1 000	300	311	663
vyúčt. závěrk.rozdílu u zákonné OP	25,8		60	558D	391A
vyúčt.závěrk.rozdílu u účetní OP	25,8		240	559N	391B
uzavření účetních knih					
pohledávka			25 800	702	311
zák.OP			5 160	391A	702
účetní OP			20 640	391B	702

Protože v zákonech nejsou přímé a jasné pokyny pro postup v této oblasti, vypracovala komora daňových poradců argumentaci pro obě varianty a v závěru navrhla, aby si účetní jednotky mohli vybrat postup, který pak použijí u všech svých opravných položek k majetku v cizí měně.

MFČR se ale kloní k variantě změny stavu opravné položky (korekce opravné položky), nicméně argumentace druhé strany je podobně silná a zákon o rezervách postup nestanoví.

§ 4 odst. 12.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách cizí měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.

Poznámka na závěr

Účetní jednotky tvoří většinou zákonné opravné položky, méně často již účetní – nad rámec zákonných, přestože existují důvody i pro jejich tvorbu. Důvodem bývá větší pracnost pro finanční účetní v rámci účetní závěrky a žádný daňový efekt. Dovolujeme si nastínit, že opomíjení účtování opravných položek příp. rezerv může být považováno za porušování účetních principů a nedostatečné zobrazení skutečností, případně nadhodnocení aktiv. U společností podléhajících auditu můžou mít tato zjištění vliv na výrok auditora.

Lenka Remešová, lenka.remesova@fucik.cz



(Pokračování ze stránky 4)

Faktické finanční plnění však většinou probíhalo mezi pojišťovnou a podnikatelem a jak správně konstatoval městský soud, toto finanční plnění se vztahovalo pouze na skutečně provedenou práci a spotřebovaný materiál, takže nemohlo zahrnovat žádné další položky včetně bonusů.

5) Ostatně ani v těch případech, kdy platil za výměnu skel podnikateli přímo zákazník, se nejednalo o kvalitativně jinou situaci. I zde je totiž celá obchodní politika podnikatele založena na tom, že předmětný bonus je poskytován navíc a zadarmo, takže jeho hodnota není obsažena v ceně za poskytnutou službu.

Závěr a doporučení

Mohli bychom si nyní „lámat hlavu“ nad rozporuplností jednotlivých argumentů, filosofovat nad skutečným motivem a ekonomickou podstatou poskytnutých vedlejších plnění, a zda opravdu naplňují definici daru nebo přemýšlet nad otázkou, jaký je rozdíl mezi poskytnutím dálniční známky při výměně skla a poskytnutím automobilu při koupi nemovitosti. V tomto konkrétním případě však již nezbyvá než „krotit hlavou“ a respektovat, že daná kauza prošla celou cestou daňové správy a správního soudnictví a nakonec i testem ústavnosti s uvedeným závěrem. Je třeba především vnímat poučení, že dosud nebyla narysována jasně rozeznatelná hranice mezi vedlejším plněním, které je součástí ceny a plněním, které je v očích daňové správy vnímáno jako dar (náklad na reprezentaci). Při poskytování vedlejších plnění „zdarma“ je proto na místě maximální obezřetnost a konzultace s daňovým poradcem.



Mgr. Lukáš Taschner
lukas.taschner@fucik.cz

www.ProByznys.info

NEHLEDEJTE, RADĚJI PODNIKEJTE

NABÍDNĚTE
ČI POPTEJTE,
COKOLI
CHCETE