

# Co dělat se zásobami, které jsou obvykle kvůli prošlé době použitelnosti, z důvodu morálního zastarání nebo kvůli příliš vysokému množství, jež neodpovídá skutečné poptávce, neprodejné za běžnou prodejní cenu?

Ing. Jaromír Chlada

16.11.2012

---

Mezi základní každodenní úkoly managementu firem patří řízení potřeby pracovního kapitálu, tedy optimálního objemu hotovosti, zásob a pohledávek. U zásob, jako jedné ze složek pracovního kapitálu, spočívá řízení jejich stavu v **udržování rovnováhy mezi snahou finančních manažerů o co nejmenší stav zásob** (z důvodu minimalizovat objem prostředků vázaných v zásobách) **a požadavkem obchodních útvarů na co největší stav zásob** (co do objemu a struktury) pro zajištění plynulých dodávek zákazníkům – odběratelům.

Základním hlediskem při snaze optimalizovat stav zásob by měla být minimalizace celkových nákladů na pořízení a udržování zásob, tedy včetně tzv. **nákladů z rizika**. Náklady z rizika jsou ty náklady, které souvisejí s vyřazením poškozených, zničených, zkažených nebo neprodejných zásob.

I přes veškerou snahu firem o snížení těchto nákladů v praxi čas od času dochází k situacím, kdy uvedená rizika nastanou. Důsledkem této situace je pak úbytek stavu zásob – a to jejich odcizením nebo ztrátou, případně jejich likvidací z důvodu neopravitelného poškození nebo z důvodu vyřazení kvůli nepoužitelnosti.

V každodenní praxi se stále ukazuje, že i přes to, že v podstatě každá firma již využívá více či méně kvalitní ekonomické informační systémy a má poměrně podrobný přehled o stavu a struktuře jednotlivých složek zásob a o jejich pohybech v minulosti, v oblasti plánování poptávky a řízení stavu zásob je situace mnohem horší.

## Rozprodání nadbytečných zásob

---

Výkonné logistické systémy využívají jen velké firmy a řízení zásob u středních a menších firem zpravidla závisí jen na lidském faktoru, tedy na schopnostech a intuici manažerů nákupu a logistiky. Důsledkem toho je skutečnost, že ve skladech mnoha firem zůstává množství nepoškozených zásob, které jsou neprodejné za běžnou prodejní cenu, obvykle kvůli prošlé době použitelnosti nebo z důvodu morálního zastarání (zásoby staré, nemoderní) nebo z důvodu příliš vysoké skladové zásoby neodpovídající skutečné poptávce.

Samozřejmě jako první krok se firmy snaží **nadbytečné zásoby rozprodat**, a to zpravidla pod obvyklou prodejní cenou. Snížená prodejní cena pak může klesnout na úroveň nákladů na pořízení zboží. Pokud se ani za tuto cenu nepodaří zásoby prodat, bude nutné snížit prodejní cenu pod pořizovací náklady, tedy **prodávat se ztrátou**. Tato ztráta je obvykle **částečně kompenzována snížením nákladů souvisejících s udržováním neprodejných zásob na skladě**.

V případě, kdy firmy zjistí při inventarizaci zásob, že jejich pravděpodobná prodejní cena bude nižší než cena, za jakou jsou zásoby oceněné v účetnictví, měly by postupovat podle § 26 zákona o účetnictví a **přecenit zásoby na tuto sníženou cenu**. Tedy podle ČÚS č. 005, článku 4.2. vytvořit opravnou položku k zásobám.

Vzhledem k tomu, že se nejedná o zákonnou opravnou položku z hlediska zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, **nesnižuje tato opravná položka základ daně z příjmů**.

Prodej zásob za výrazně sníženou prodejní cenu, případně i s vysokou ztrátou, umožňuje aspoň daňově uplatnit pořizovací hodnotu nepotřebných zásob.

## **Protokol k prokázání likvidace**

---

Pokud se ani ztrátou nepodařilo zásoby prodat, pak v případě, že se firma rozhodla neprodejné zásoby likvidovat, tedy fyzicky znehodnotit a následně vyřadit z evidence, bylo podle zákonné úpravy platné do konce roku 2007 možné do daňových výdajů uplatnit pouze přímé náklady na provedení likvidace (např. odvoz, rozebrání, třídění a podobně). Účetní hodnota likvidovaných zásob byla ovšem daňově neuznaným nákladem.

Ještě větší problémy působil tento stav u podnikatelských subjektů vedoucích daňovou evidenci. Zatímco v účetnictví se prostě hodnota zlikvidovaných zásob proúčtovala jako nedaňový náklad, v daňové evidenci bylo nutno v případě, kdy bylo pořízení těchto zásob již jednou evidováno jako daňový výdaj, zvýšit základ daně o hodnotu zlikvidovaných zásob, a to za to zdaňovací období, kdy byla likvidace provedena.

Tyto disproporce vedly k tomu, že v praxi se místo likvidace často nepoužitelné zásoby fiktivně prodávaly za velmi nízké, v podstatě symbolické ceny. Finanční úřady někdy při kontrolách tento postup napadaly. Ovšem většinou pouze v případech, kdy se za nepoužitelné vydávaly zásoby běžně prodejné a tyto zásoby se pak následně prodávaly výrazně pod cenou spojeným osobám (společníkům firem, jednatelům nebo rodinným příslušníkům).

Pak samozřejmě došlo k porušení ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů, kdy se ceny sjednané mezi těmito spojenými osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V tom případě upravil správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

Změna nastala s účinností od 1. 1. 2008, kdy začalo platit ustanovení § 24 odst. 2 písmeno zg) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení jsou daňově uznaným výdajem i 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 je nelze 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,
- způsob naložení se zlikvidovanými předměty a
- pracovníky zodpovědné za provedení likvidace.

## Věcné a listinné důkazy

---

Jak je patrné, základní komplikací u likvidace neprodejných zásob je **prokazatelnost této likvidace**. Dokumentace k likvidaci musí být natolik **průkazná**, aby byla vyloučena možnost fiktivní likvidace, přičemž ve skutečnosti by „zlikvidované“ zásoby byly rozprodány, aniž by byl příjem z jejich prodeje zdaněn.

Obdobně jako by při neprokázání skutečné likvidace podle zákona nebyla hodnota zlikvidovaných zásob uznána jako daňový výdaj, nebyl by ani uznán nárok na odpočet DPH uplatněný při pořízení těchto zásob a z těchto zásob by musela být **daň dodatečně odvedena**.

Vedle základního Protokolu o likvidaci zásob se proto doporučuje zajistit **další věcné a listinné důkazy osvědčující skutečné provedené likvidace**. Může se jednat například o potvrzení specializované firmy provádějící předmětnou likvidaci, doklad od provozovatele sběrného dvora, skládky či spalovny.

Jako další vhodné důkazy je možno využít fotodokumentaci likvidovaných zásob i samotné likvidace, technický popis průběhu likvidace, využití vzniklého odpadu a podobně.

Z účetního hlediska je v případě, že je likvidace neprodejných zásob řádně doložena a prokázána, **účtováno o úbytku zásob na vrub stejných nákladových účtů** jako při běžném prodeji nebo spotřebě.

Samozřejmě v případě, kdy by nebyla likvidace řádně doložena, postupuje se stejně jako do roku 2008, tedy úbytek zásob se účtuje na vrub mank a škod daňově neúčinných. Zásoby se odúčtovávají v evidenční (skladové) ceně, přičemž spolu s úbytkem těchto zásob se příslušným způsobem rozpouštějí do nákladů i vedlejší pořizovací náklady a cenové odchylky od pořizovacích cen, pokud je o nich účtováno na analytických účtech zásob.