

VYSOKÁ ŠKOLA POLYTECHNICKÁ JIHLAVA

Finance a řízení

DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB – ANALÝZA
VYBRANÝCH NÁKLADŮ OBCHODNÍ KORPORACE

Bakalářská práce

Autor práce: Jitka Plašilová

Vedoucí práce: Ing. Markéta Lexová, Ph.D.

Jihlava 2024

Vysoká škola polytechnická Jihlava

Tolstého 16, 586 01 Jihlava

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor práce: **Jitka Plašilová**

Studijní program: Finance a řízení

Obor: Finance a řízení

Garant studijního programu: Ing. Roman Fiala, Ph.D.

Název práce: **Daň z příjmů právnických osob - analýza vybraných nákladů obchodní korporace**

Vedoucí práce: Ing. Markéta Lexová, Ph.D.

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je analýza vybraných nákladů obchodní korporace, jejichž daňové posouzení, zda lze o tyto náklady snížovat výsledek hospodaření pro účely zjištění základu daně z příjmů, či nikoliv, bývá v praxi komplikovanější s ohledem na vliv více faktorů. K tomu navíc přispívá často jen obecná právní úprava v zákoně o daních z příjmů, která dává prostor pro různé výklady. Výstupem bakalářské práce budou výkladové příklady věnované vybraným nákladům, na nichž bude prezentováno správné daňové řešení.

Abstrakt

Obsahem bakalářské práce je analýza vybraných nákladů obchodní korporace a daňové posouzení toho, jak ovlivňují základ daně z příjmů právnických osob. Je prezentován postup transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů, jsou uvedeny typické tzv. nedaňové náklady obchodních korporací. Podrobně jsou rozebrána daňová řešení specifických situací: náhrada škody na cizím majetku, náklady na ubytování a dopravu vlastních i cizích zaměstnanců, poskytování nápojů na pracovišti a další zaměstnanecké benefity podle nové daňové legislativy.

Klíčová slova

Daň z příjmů právnických osob; základ daně; daňové a nedaňové náklady; výsledek hospodaření; účetnictví; náklady na ubytování a dopravu zaměstnanců; zaměstnanecké benefity

Abstract

The content of the bachelor thesis is an analysis of selected costs of a business corporation and a tax assessment of how they affect the corporate income tax base. The process of transforming the economic result into the income tax base and typical so-called non-tax costs of business corporations are presented. The tax solutions of specific situations are discussed in detail: compensation for damage to third-party property, accommodation and transport costs of own and third-party employees, provision of drinks at the workplace and other employee benefits under the new tax legislation.

Keywords

Corporate income tax; tax base; tax and non-tax expenses; profit; accounting; accommodation and transport costs for employees; employee benefits

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů, v platném znění, dále též „AZ“).

Byla jsem seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje **AZ**, zejména § 60 (školní dílo).

Podle § 47b zákona o vysokých školách souhlasím se zveřejněním své práce podle Směrnice pro vedení, vypracování a zveřejňování závěrečných prací na VŠPJ, a to bez ohledu na výsledek obhajoby.

Beru na vědomí, že VŠPJ má právo na uzavření licenční smlouvy o užití mé bakalářské práce a prohlašuji, že **s o u h l a s í m** s případným užitím mé bakalářské práce (prodej, zapůjčení apod.).

Jsem si vědoma toho, že užít své bakalářské práce či poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠPJ, která má právo ode mě požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, vynaložených vysokou školou na vytvoření díla (až do jejich skutečné výše), z výdělku dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence.

V Jihlavě dne 22. dubna 2024

.....

Podpis studentky

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí práce Ing. Markétě Lexové, Ph.D. za cenné rady, připomínky a odbornou pomoc při zpracování bakalářské práce. Poděkování patří také rodině a přátelům za jejich podporu a trpělivost během celého studia.

Obsah

Seznam obrázků.....	7
Seznam tabulek	8
Seznam zkratk.....	9
Úvod	10
1 Modelová společnost Prysmian Kabely, s.r.o. ve vztahu k účetní a daňové legislativě..	12
1.1 Základní informace o modelové společnosti	12
1.2 Účetní legislativa a legislativa daně z příjmů ve vztahu k modelové společnosti	12
1.3 Vývoj výsledku hospodaření modelové společnosti v průběhu posledních let	21
2 Typické účetní náklady tzv. nedaňové	24
2.1 Nedaňové náklady „standardní“	24
2.2 Náklady daňově uznatelné pouze do výše hodnoty souvisejících výnosů	29
2.3 Dočasné rozdíly v účetním a daňovém posouzení vybraných nákladů.....	30
2.4 Shrnutí k nedaňovým nákladům	33
3 Vybrané účetní náklady a jejich posouzení z hlediska daně z příjmů právnických osob.	34
3.1 Škoda způsobená na cizím majetku a její náhrada	34
3.2 Náklady na ubytování zaměstnanců a jiných osob	38
3.3 Náklady na dopravu zaměstnanců a jiných osob	45
3.4 Poskytování nápojů na pracovišti	50
3.5 Vybrané zaměstnanecké benefity dříve neuvedené.....	54
4 Shrnutí – vybrané náklady a simulace transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů	63
Závěr	66
Seznam použité literatury	68
Přílohy.....	70

Seznam obrázků

Obr. 1: Logo společnosti.....	12
Obr. 2: Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob	16
Obr. 3: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v ČR v letech 1993–2024	19
Obr. 4: Míra zdanění zisků právnických osob v roce 2024 v členských státech Evropské unie ..	20
Obr. 5: Vývoj výsledku hospodaření společnosti Prysmian Kabely, s.r.o. v letech 2019-2022 ...	23
Obr. 6: Členské příspěvky z pohledu daně z příjmů	27
Obr. 7: Opravné položky z pohledu účetnictví a daně z příjmů	29
Obr. 8: Manka a škody z pohledu daně z příjmů.....	30
Obr. 9: Vztah mezi účetními a daňovými odpisy dlouhodobého majetku.....	31
Obr. 10: Přejícné ubytování z účetního a daňového pohledu	44
Obr. 11: Náklady na dopravu z účetního a daňového pohledu	49
Obr. 12: Náklady na zajištění nápojů na pracovišti z účetního a daňového pohledu	53

Seznam tabulek

Tab. 1: Výkaz zisku a ztráty společnosti Prysmian Kabely, s.r.o. v letech 2019-2022 (v tis. Kč) .	21
Tab. 2: Dopad rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy do základu daně z příjmů	32
Tab. 3: Dopad rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku do základu daně z příjmů	32
Tab. 4: Účetní řešení náhrady škody způsobené nájemcem pronajímateli na jeho majetku	37
Tab. 5: Účetní a daňový dopad náhrady škody	38
Tab. 6: Účetní a daňový dopad poskytnutí ubytování	40
Tab. 7: Účetní a daňový dopad nákladů na ubytování zaměstnanců či jiných osob.....	45
Tab. 8: Účetní a daňový dopad poskytnutí dopravy	47
Tab. 9: Účetní a daňový dopad nákladů na dopravu zaměstnanců či jiných osob	49
Tab. 10: Účetní a daňový dopad poskytnutí nápojů	51
Tab. 11: Účetní a daňový dopad nákladů na zajištění nápojů pro zaměstnance na pracovišti ..	53
Tab. 12: Účetní a daňový dopad nákladů na zajištění nápojů u modelové společnosti	54
Tab. 13: Účetní a daňový dopad vybraných zaměstnaneckých benefitů.....	57
Tab. 14: Daňové posouzení vybraných zaměstnaneckých benefitů	61
Tab. 15: Účetní a daňový dopad nákladů na vybrané zaměstnanecké benefity	62
Tab. 16: Účetní a daňový dopad vybraných účetních případů.....	64
Tab. 17: Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob	65

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
D	Daňově uznatelný (daňový) náklad
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DZC	Daňová zůstatková cena
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
N	Daňově neuznatelný (nedaňový) náklad
NV	Nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, ve znění pozdějších předpisů
O	Osvobozené plnění
OZ	Zákon č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
PO	Právnická osoba
SR	Slovenská republika
ÚZC	Účetní zůstatková cena
Vyhláška	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZoR	Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZP	Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
ZÚ	Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Správné sestavení daňového přiznání k dani z příjmů je klíčové pro každý podnikatelský subjekt. V rámci tohoto procesu hraje klíčovou roli analýza nákladů, které mohou významně ovlivnit konečný výsledek hospodaření a následně i základ daně z příjmů a výši daně z příjmů, kterou je společnost povinna zaplatit. Správné daňové posouzení nákladu je mnohdy nezbytné již při vzniku účetního případu, jelikož má dopad do výsledku hospodaření a základu daně z příjmů. Tato problematika bývá v praxi komplikovanější vzhledem k často pouze obecné právní úpravě v zákoně o daních z příjmů, což umožňuje různé výklady.

Cílem této bakalářské práce je provést analýzu vybraných nákladů obchodní korporace a zhodnotit, zda je možné tyto náklady uplatnit jako snížení výsledku hospodaření pro účely výpočtu základu daně z příjmů právnických osob. Analýza zahrnuje detailní rozbor vybraných nákladů z pohledu platných právních, účetních a daňových předpisů a jejich výklad na modelových příkladech. Výkladové příklady k vybraným nákladům jsou řešeny pro specifické situace související s modelovou společností a na nich je prezentováno správné daňové posouzení, které je mnohdy rozhodující již při prvotním účtování souvisejících nákladů.

V bakalářské práci se prolíná teoretická část s praktickou v návaznosti na modelovou obchodní společnost. Pro zpracování bakalářské práce jsou využity veřejně přístupné údaje z obchodního rejstříku modelové obchodní společnosti Prysmian Kabely, s.r.o. a informace všeobecně známé či dostupné. Hlavními zdrojovými informacemi pro tuto práci byly především zákony České republiky v účinném znění pro rok 2024.

První kapitola práce se věnuje představení modelové společnosti Prysmian Kabely, s.r.o. Tato část obsahuje základní informace o společnosti, včetně stručného popisu její činnosti, struktury vlastnictví a podobně. Dále se zaměřuje na účetní legislativu a legislativu daně z příjmů a jejich vztah k modelové společnosti. Hospodaření modelové společnosti je prezentováno na přehledu vývoje výsledku hospodaření společnosti v průběhu posledních let.

Druhá kapitola práce se zabývá typickými účetními náklady, tzv. nedaňovými, jelikož jsou vyloučeny z vlivu na základ daně z příjmů právnických osob, a povědomí o nich je v odborné veřejnosti všeobecně známé. Tato kapitola už svou strukturou dává návod, jak je vhodné si při daňovém posuzování náklady rozdělit: zda jde o náklady plně daňově neúčinné, daňově uznatelné pouze do výše hodnoty souvisejícího výnosu nebo se jedná o dočasné rozdíly v účetním a daňovém posuzování vybraných nákladů.

Stěžejní třetí kapitola práce se zaměřuje na vybrané individuální situace a jejich posouzení z právního hlediska, účetního a daňového, jak bylo definováno v cíli práce. Pro analýzu jsou vybrány konkrétní účetní případy, které souvisejí s modelovou společností. Konkrétně se jedná o náklady spojené se škodami na cizím majetku, náklady na ubytování a dopravu zaměstnanců či jiných osob, poskytování nápojů na pracovišti a další zaměstnanecké benefity.

Poslední část práce shrnuje analýzu vybraných nákladů se zohledněním výkladových příkladů souvisejících s modelovou společností. Dále je provedena simulace transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů se zaměřením na vliv analyzovaných nákladů na tento proces. Tento způsob shrnutí celé práce byl zvolen proto, aby byl zdůrazněn význam

správného daňového posouzení jednotlivých účetních transakcí pro zajištění správného výsledku – základu daně z příjmů.

Tato závěrečná část bakalářské práce hodnotí význam zpracované analýzy účetních nákladů z hlediska daně z příjmů provedené v kapitole 3. Názorný příklad transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů simuluje dopad tohoto procesu pro modelovou společnost samotnou, ale je návodem i pro jiné podnikatelské subjekty.

Celkově je cílem této práce poskytnout ucelený pohled na problematiku účetních nákladů a jejich daňového posouzení, a to prostřednictvím konkrétních výkladových příkladů a analýz. Zároveň je snahou přispět k lepšímu porozumění a aplikaci daných pravidel v praxi.

Bakalářská práce je zpracována na základě právních předpisů účinných pro rok 2024, pokud není uvedeno jinak.

1 Modelová společnost Prysmian Kabely, s.r.o. ve vztahu k účetní a daňové legislativě

V této kapitole budou uvedeny hlavní charakteristiky modelové společnosti Prysmian Kabely, s.r.o. (dále také jen „modelová společnost“ nebo „společnost“).

1.1 Základní informace o modelové společnosti

Společnost Prysmian Kabely, s.r.o. byla zapsána do obchodního rejstříku 17. května 1994 pod spisovou značkou C 18976 u Krajského soudu v Brně. Původní název společnosti byl Draka Kabely, s.r.o., avšak k 1. 5. 2023 došlo ke změně názvu. Sídlo společnosti je ve Velkém Meziříčí. Počet zaměstnanců k 31. 12. 2022 byl 401. Identifikační číslo společnosti je 61251071. Základní kapitál tvoří vklad jediného společníka Draka Holding B.V. se sídlem 2627/AN Delf, Schieweg 9, Nizozemsko, ve výši 255 000 000 Kč.

Hlavním předmětem podnikání je výroba a obchod. Výrobním sortimentem je výroba vodičů pro automobilový průmysl, kabelů pro stavební průmysl, kabelů pro důlní a petrochemický průmysl a železnice, kabelů kabelových systémů pro výtahy.

Statutární orgán společnosti je tvořen čtyřmi samostatně jednajícími jednatelem – Pier Francesco Tota, Miroslav Bořanský, Zopito Delle Monache, Jiří Vostal (Or.justice.cz, 2024). Společnost, která byla v původním korporátním uspořádání pod skupinou Draka, se po fúzi v roce 2011 začlenila do skupiny Prysmian Group. V roce 2018 sfúzovala s další skupinou General Cable, a tím se stal Prysmian Group jedničkou na celosvětovém trhu s kabely.



Obr. 1: Logo společnosti

Zdroj: vlastní zpracování podle Společnost-Naše značky (cz.prysmian.com)

Od února 2024 se skupina Prysmian Group prezentuje zcela novým logem, avšak celosvětově známé obchodní značky Prysmian, Draka a General Cable zůstávají zachovány.

Roční obrát společnosti Prysmian Kabely, s.r.o. se pohybuje okolo 7,6 mld. Kč, společnost hospodaří s majetkem (netto aktiva) ve výši 2,3 mld. Kč a průměrný počet zaměstnanců je přes 400.

1.2 Účetní legislativa a legislativa daně z příjmů ve vztahu k modelové společnosti

Tato podkapitola je věnována provázanosti účetní legislativy a legislativy daně z příjmů na hospodaření modelové společnosti.

1.2.1 Účetní postupy a metody

Společnost zpracovává účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o účetnictví“ nebo „ZÚ“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále také jen

„vyhláška“) v požadovaném rozsahu a způsobu vedení účetnictví, dodržuje požadavky na jeho průkaznost a srozumitelnost, splňuje podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. O výnosech a nákladech účtuje do období, s nimiž časově a věcně souvisí. Účetním obdobím je kalendářní rok.

1.2.2 Účetní jednotka

Účetní jednotka je jakákoliv fyzická nebo právnická osoba na území České republiky (dále také jen „ČR“), která vede účetnictví (podvojně).

Zákon o účetnictví v § 1 specifikuje účetní jednotky, na něž se vztahuje, jako následující osoby:

- právnické osoby se sídlem na území ČR,
- zahraniční osoby podnikající na území ČR,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku,
- fyzické osoby s ročním obratem nad 25 milionů Kč,
- fyzické osoby, které se rozhodly vést účetnictví dobrovolně,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti za zákonem stanovených podmínek
- ostatní fyzické osoby s povinností vést účetnictví, jimž tak ukládá zvláštní právní předpis.

Modelová společnost je společností s ručením omezeným se sídlem v ČR, tzn. právnickou osobou se sídlem v ČR, tedy podle výše uvedeného ustanovení zákona o účetnictví je účetní jednotkou.

1.2.3 Účetnictví

Zákon o účetnictví v § 2 definuje předmět účetnictví následovně:

- účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, o nákladech a výnosech, o výsledku hospodaření;
- jednoduché účetnictví zohledňuje výdaje a příjmy, majetek a závazky.

Jelikož modelová společnost je obchodní korporací, musí vést účetnictví (podvojně) v plném rozsahu, neboť nesplňuje výjimky podle § 9 odst. 4 ZÚ ani § 13a ZÚ.

Zákon o účetnictví v § 20 vymezuje účetní jednotky, které mají povinnost ověřování účetní závěrky auditorem:

- velké účetní jednotky,
- střední účetní jednotky,
- vybrané malé účetní jednotky, které dosáhly nebo překročily alespoň jedno (akciové společnosti) nebo alespoň dvě (ostatní účetní jednotky kromě akciových společností) z dále uvedených kritérií:
 - aktiva celkem 40 mil. Kč,
 - roční obrat 80 mil. Kč,
 - průměrný počet zaměstnanců 50.

Podle navrhovaných změn by v brzké době mělo dojít, kromě kritéria spočívajícího v počtu zaměstnanců, k trojnásobnému navýšení minimálních limitů obratu a aktiv pro povinný audit.

Auditora vybírá účetní jednotka ze seznamu auditorů vedených Komorou auditorů České republiky a určuje ho nejvyšší orgán účetní jednotky.

Auditor ověřuje, zjišťuje a posuzuje, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky a zda byla sestavena v souladu s obecnými zásadami pro vedení účetnictví. Auditor vydává zprávu o provedeném auditu, tzv. výrok auditora.

Rozsah sestavení účetní závěrky je závislý na kategorii účetní jednotky specifikované v § 1b ZÚ. Účetní závěrka obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu k účetní závěrce, která vysvětluje a doplňuje informace uvedené v účetních výkazech. Obchodní společnosti zahrnují do účetní závěrky přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Prysmian Kabely, s.r.o. podléhá povinnému auditu, k čemuž aktuálně využívá služeb společnosti Ernst & Young Audit, s.r.o. Z pohledu zákona o účetnictví je modelová společnost velkou účetní jednotkou, neboť počet zaměstnanců překračuje 250 a roční obrat společnosti je vyšší než 1 mld. Kč.

1.2.4 Účetní období

Zákon o účetnictví v § 3 vymezuje účetní období jako nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct kalendářních měsíců, není-li stanoveno jinak. Účetní období se může shodovat s kalendářním rokem nebo odpovídá hospodářskému roku. Hospodářský rok musí začít prvním dnem libovolného kalendářního měsíce, kromě ledna. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců.

Jak bylo uvedeno v kapitole 1.2.1, modelová společnost si nezvolila hospodářský rok, proto její účetní období odpovídá roku kalendářnímu.

1.2.5 Zdaňovací období daně z příjmů právnických osob

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) logicky navazuje na účetní období svým zdaňovacím obdobím. Až na výjimky se zdaňovací období účetních jednotek shoduje s jejich účetním obdobím.

Modelová společnost jako obchodní korporace, a tedy právnická osoba, podléhá režimu daně z příjmů právnických osob.

Zdaňovací období se vztahuje k časovému období, za které se stanovuje základ daně z příjmů, daň z příjmů právnických osob a následně se vypořádá výsledný dluh, popř. pohledávka (během roku jsou placeny zálohy na daň z příjmů) vůči státu.

Zákon o daních z příjmů v § 21a stanovuje zdaňovací období pro účely daně z příjmů právnických osob takto:

- „kalendářní rok,
- hospodářský rok,

- období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými,
- účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců“.

Zdaňovací období modelové společnosti se shoduje s jejím účetním obdobím, tedy odpovídá kalendářnímu roku.

1.2.6 Účetní výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření je definován účetní legislativou jako rozdíl mezi celkovými účetními výnosy a celkovými účetními náklady vyjádřený v peněžních jednotkách za účetní období. Výsledek hospodaření může nabývat kladných i záporných hodnot, pak hovoříme o účetním zisku či účetní ztrátě, a zjišťujeme jej z tzv. výsledovky, z účetního výkazu zisku a ztráty. Účetní výsledek hospodaření je tvořen provozním a finančním výsledkem hospodaření. Výkaz zisku a ztráty je povinnou součástí účetní závěrky dle § 18 ZÚ.

Účetní výsledek hospodaření obchodní společnosti před zaúčtováním daně z příjmů je výchozí hodnotou pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob.

1.2.7 Základ daně z příjmů právnických osob

Základ daně z příjmů právnických osob vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) u poplatníků vedoucích účetnictví nebo z rozdílu příjmů a výdajů u poplatníků, kteří nevedou účetnictví (§ 23 ZDP). Tato bakalářská práce se soustředí na posuzování nákladů z daňového hlediska obchodní společnosti, která je vždy účetní jednotkou s povinností vést účetnictví (podvojně), proto je pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob vždy výchozí účetní výsledek hospodaření:

$$\text{Výsledek hospodaření (účetní)} = \Sigma \text{ výnosů (účetních)} - \Sigma \text{ nákladů (účetních)}.$$

Jak připomíná výše uvedená rovnice, účetní výsledek hospodaření vychází z rozdílu účetních výnosů a účetních nákladů, které za účetní období vzniknou účetní jednotce a jsou správně zaúčtovány v souladu s platnou a účinnou legislativou v České republice.

Jestliže má být základ daně z příjmů právnických osob odvozen od tohoto rozdílu, je zřejmé, že zákon o daních z příjmů nemusí příslušné účetní výnosy a náklady posuzovat stejnou optikou, a také často neposuzuje, jako účetní legislativa. Pro základ daně z příjmů proto platí tato rovnice:

$$\text{Základ daně z příjmů} =$$

$$\Sigma \text{ zdanitelných výnosů či příjmů} - \Sigma \text{ daňově uznatelných nákladů či výdajů}.$$

Výše uvedená rovnice vyjadřuje cíl postupu, jak z výchozího účetního výsledku hospodaření účetní jednotky (obchodní společnosti), jež získáme z účetnictví, dospět k základu daně z příjmů právnických osob. Tento postup se v odborné literatuře nazývá procesem transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů.

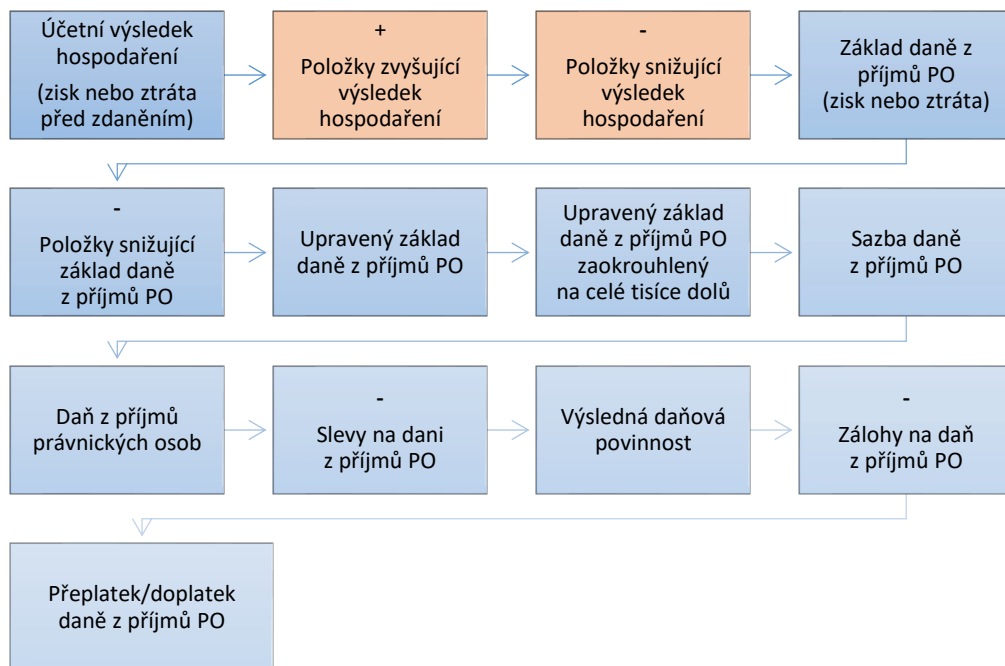
Jelikož na řadu výnosů a nákladů nahlíží daňová legislativa stejným způsobem jako legislativa účetní, tzn. co je z hlediska účetní legislativy účetním výnosem či nákladem, je i z pohledu daňové

legislativy zdanitelným výnosem či daňově uznatelným nákladem. Proto výše uvedený proces transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob spočívá v tom, že se účetní výsledek hospodaření, tedy rozdíl mezi účetními výnosy a náklady, zvyšuje či snižuje o položky účetních výnosů či nákladů či jejich částí, na něž má daňová legislativa jiný pohled než legislativa účetní.

Stejně tak se v tomto procesu zobrazí i záležitosti, které z pohledu účetní legislativy za dané účetní období vůbec neovlivňují výsledek hospodaření, nejsou obsaženy ve výnosech ani nákladech, ale naopak daňová legislativa vyžaduje, aby tyto záležitosti byly do základu daně z příjmů právnických osob za dané zdaňovací (= zpravidla účetní) období zahrnuty.

Tento proces transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob je řešen v § 23 ZDP s případnými odkazy na další ustanovení zákona o daních z příjmů.

Následující obrázek znázorňuje schéma postupu zdanění daní z příjmů právnických osob (Obr. 2). Proces transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů je jeho zásadní součástí a je v obrázku barevně odlišen. Jeho důležitost je v této části bakalářské práce zdůrazňována z toho důvodu, že analýza účetních nákladů z hlediska daně z příjmů, která je předmětem této práce, je stěžejní v tomto procesu. Zkratka PO v obrázku znamená právnická osoba nebo právnické osoby.



Obr. 2: Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním (zisk nebo ztrátu) je nutné upravit o položky zvyšující výsledek hospodaření. Jsou jimi účetní náklady, které ZDP nepřipouští jako „daňové“ a dále rozdíly, kdy konkrétní druhy účetních nákladů jsou vyšší než, jak je jejich výše stanovena podle zákona o daních z příjmů. Typické jsou situace, kdy účetní odpisy nebo účetní zůstatková cena vyřazovaného dlouhodobého majetku jsou vyšší než jeho daňové odpisy či daňová zůstatková cena.

Do této kategorie však mohou patřit i příjmy, které se v účetním výsledku hospodaření v daném roce nezobrazují, ale zákon o daních z příjmů je nařizuje zdanit. Typickým příkladem jsou příjmy z inkasovaných smluvních sankcí vůči obchodním partnerům za nedodržení smluvních podmínek, které byly předepsány do výnosů v minulosti, ale zdaněny mají být až za zdaňovací období, kdy byly skutečně uhrazeny (§ 23 odst. 3 ZDP).

Položkami snižující výsledek hospodaření jsou účetní výnosy, které ZDP nezdaňuje (například předepsané smluvní sankce do výnosů, které do konce účetního období nebyly uhrazeny) nebo od daně z příjmů osvobozuje (například přijaté podíly na zisku od dceřiné společnosti), a rozdíl, o který výše konkrétních druhů daňových nákladů převyšuje jejich účetní výši.

Jedná se o daňové odpisy převyšující účetní odpisy dlouhodobého majetku či o daňové zůstatkové ceny vyřazeného dlouhodobého majetku, jež převyšují jeho účetní zůstatkové ceny. Výsledek hospodaření se dále snižuje o „daňové“ náklady, které lze uznat nad rámec účetních nákladů; příkladem mohou být uhrazené smluvní sankce obchodnímu partnerovi za porušení smluvních podmínek, které se zobrazily v účetním výsledku hospodaření již dříve, ne v aktuálním účetním období, ale byly placeny až v tomto sledovaném účetním (zdaňovacím) období (§ 23 odst. 3 ZDP).

Právní úprava výše popsaného procesu transformace je obsažena v § 23 ZDP. V praxi v tomto procesu transformace mnohem častěji dochází ke korekci účetních nákladů, tedy k jakési transformaci účetních nákladů na tzv. daňově uznatelné náklady, než ke korekci výnosů, tj. k transformaci účetních výnosů na zdanitelné výnosy.

Nezdaňované výnosy (příjmy), tedy výnosy, které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob, jsou uvedeny v § 18 odst. 2 ZDP, výnosy (příjmy) osvobozené od daně z příjmů právnických osob vyjmenovává § 19 odst. 1 ZDP a osvobozené bezúplatně (tzv. „zadarmo“, bez protihodnoty) dosažené výnosy (příjmy) jsou obsaženy v § 19b ZDP.

Příklady „nezdaňovaných“ výnosů:

- výnosy osvobozené
 - výplaty podílů na zisku od dceřiné společnosti do mateřské (§ 19/1/ze ZDP);
- výnosy vyjímané ze zdanění
 - výnosy z uplatněných sankčních nároků vůči smluvním partnerům (výnosový účet 644 – smluvní pokuty a úroky z prodlení, pokud nedošlo v daném roce k úhradě; základ daně se zvýší až v roce inkasa výnosů).

Vzhledem k zaměření bakalářské práce se dále budu soustředit jen na účetní náklady a jejich případnou korekci v procesu transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob.

Zákon o daních z příjmů dovoluje snižovat zdanitelné výnosy obchodní korporace o náklady potřebné k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů. Tyto náklady jsou v ZDP primárně definovány v § 24 a § 25 ZDP. Pro zjednodušení se pro tyto náklady, o něž lze snižovat zdanitelné výnosy, v této práci používá označení „daňově uznatelné náklady“ nebo jen „daňové náklady“.

Oblast posuzování účetních nákladů obchodní korporace z pohledu ZDP, zda je lze uznat jako náklady daňově uznatelné, či nikoliv, popř. za jakých podmínek, je hlavním tématem bakalářské práce, proto jsou jim věnovány následující kapitoly 2 a 3.

Základ daně z příjmů právnických osob, který je výsledkem výše uvedené transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně, lze dále snížit o tzv. položky snižující základ daně. Do úvahy přicházejí:

- odpočet daňové ztráty z minulých let za podmínek stanovených v § 34 a §§ 38n – 38na ZDP,
- odpočet výdajů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje (§§ 34a – 34e ZDP),
- odpočet na podporu odborného vzdělávání (§§ 34f – 34h ZDP),
- hodnota bezúplatných plnění (darů) poskytnutých osobám a za podmínek stanovených v § 20 odst. 8 ZDP.

Po případném snížení základu daně z příjmů právnických osob o položky snižující základ daně z příjmů dostáváme tzv. upravený základ daně z příjmů, který se pro účely stanovení daně z příjmů právnických osob zaokrouhlí na celé tisíce Kč dolů.

1.2.8 Daň z příjmů právnických osob

Sazbu daně z příjmů právnických osob (dále také jen „DPPO“) stanovuje § 21 ZDP. Do konce roku 2023 platila řadu let sazba ve výši 19 %. Od 1. 1. 2024 se sazba daně z příjmů právnických osob zvyšuje na 21 %. Sazbou daně se násobí upravený základ daně z příjmů zaokrouhlený na celé tisíce dolů (viz část 1.2.7).

Takto stanovenou daň z příjmů lze za splněných podmínek dále snížit o daňové slevy. Do úvahy přicházejí

- daňové slevy poskytované jako odměna zaměstnavateli za to, že zaměstnává občany se zdravotním postižením; podmínky těchto slev stanovuje § 35 ZDP;
- investiční pobídky (§ 35a, § 35b ZDP), jež jsou ovšem určeny pro omezený okruh podnikatelů jako odměna za to, že přicházejí do progresivních oborů ekonomiky, významně zde rozšiřují výrobní kapacity a zaměstnanost; daňová sleva má v tomto případě podobu daňových prázdnin po stanovený počet let (neplatí se daň z příjmů, nebo se platí ve zkrácené výši).

Jestliže daňová povinnost z titulu daně z příjmů překročí za uplynulé zdaňovací období 30 000 Kč, musí obchodní korporace platit zálohy na tuto daň, které se započítají na stanovenou daň z příjmů právnických osob v budoucnu.

Výše a četnost záloh je dle § 38a ZDP odvozena od poslední známé daňové povinnosti následovně:

- DPPO za předchozí zdaňovací období (např. kalendářní rok) je menší nebo rovna 30 000 Kč, pak se zálohy na daň z příjmů neplatí;
- DPPO je větší než 30 000 Kč, ale nižší nebo rovna 150 000 Kč, pak se zálohy platí dvakrát, pokaždé ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti splatné k 15. dni šestého a dvanáctého měsíce následujícího zdaňovacího období, tedy v případě kalendářního roku k 15.6. a 15.12.;
- DPPO je vyšší než 150 000 Kč, pak se platí zálohy čtyřikrát, pokaždé ve výši 25 % poslední známé daňové povinnosti splatné k 15. dni třetího, šestého, devátého a dvanáctého

měsíce následujícího zdaňovacího období, v případě kalendářního roku tedy k 15.3., 15.6., 15.9. a 15.12.

Zálohy na daň z příjmů právnických osob se zaokrouhlují na celé stokoruny nahoru (§ 146 DŘ).

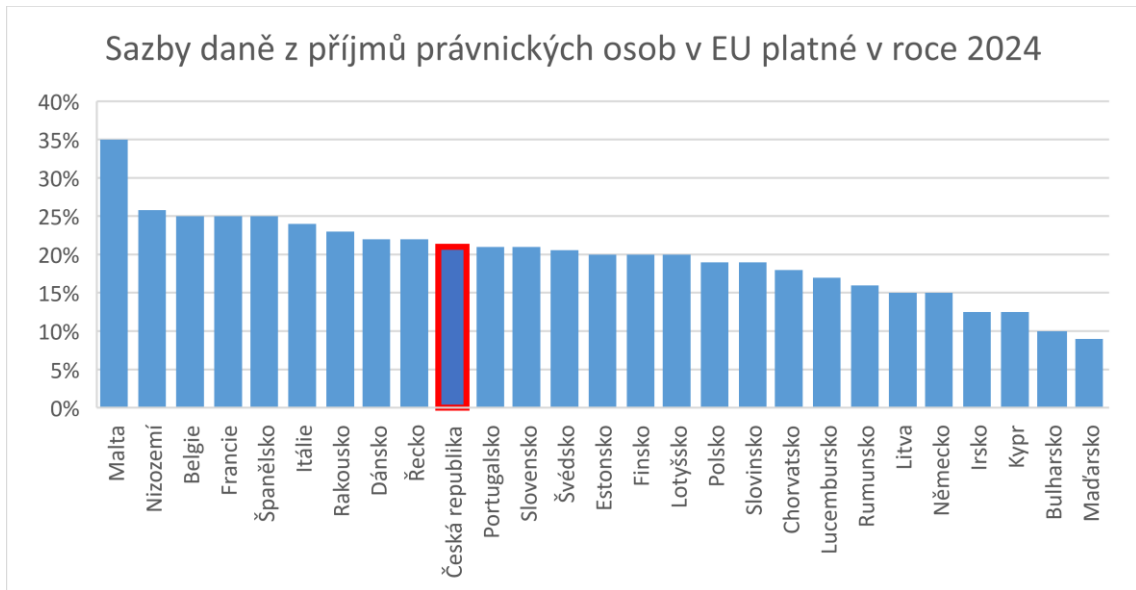
Následující obrázek (Obr. 3) obsahuje graf vývoje míry zdanění zisků právnických osob v ČR v časové řadě od vzniku České republiky, až do aktuálního roku 2024. Jak je vidět, toto období je charakterizováno trendem snižování míry zdanění (sazby daně) příjmů (zisků) právnických osob až do roku 2023. Od roku 2024 zaznamenáváme v porovnání s rokem 2023 zvýšení sazby daně z příjmů právnických osob z 19 % na 21 %, což je jedno z opatření tzv. konsolidačního balíčku 2023 za účelem zvýšení příjmů státního rozpočtu ČR. Jak je vidět z tohoto grafu, došlo k návratu v sazbě daně z příjmů právnických osob na úroveň roku 2008.



Obr. 3: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v ČR v letech 1993–2024

Zdroj: vlastní zpracování dle ZDP účinného v daných letech

Pro ilustraci uvádím ještě jeden graf (Obr. 4), který ukazuje, jak vypadá míra zdanění daní z příjmů právnických osob v ČR v porovnání s ostatními zeměmi v Evropské unii. Jak je vidět z grafu, Česká republika má desátou nejvyšší míru zdanění zisků právnických osob v rámci 27 zemí Evropské unie. Míra zdanění zisků právnických osob 20 zemí Evropské unie se pohybuje v intervalu 16 % - 25 %. (Taxsummaries.pwc.com, 2024)



Obr. 4: Míra zdanění zisků právnických osob v roce 2024 v členských státech Evropské unie
 Zdroj: vlastní zpracování podle *Corporate-Taxes on corporate income (Taxsummaries.pwc.com)*

1.2.9 Odložená daň z příjmů

Pro úplnost v této kapitole ještě uvedme vysvětlení pojmu „odložená daň z příjmů“. Odložená daň z příjmů vyplývá z obecné zásady opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření a zásady věcné a časové souvislosti nákladu či výnosu s účetním obdobím. Odložená daň je zcela účetní záležitostí a nemá souvislost se splatnou daní z příjmů v tom smyslu, že nevytváří aktuální dluh ani pohledávku z titulu daně z příjmů vůči státu.

Odložená daň se člení na odložený daňový závazek a odloženou daňovou pohledávku.

V podstatě jde o to, že u řady položek výnosů a nákladů, u nichž se liší účetní a daňové (z hlediska daně z příjmů) posouzení, a tím vzniká rozdíl mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně z příjmů, jak bylo charakterizováno dříve, jde jen o dočasný rozdíl. Typická je zde záležitost odpisů. Účetní i daňové odpisy se stanovují zpravidla ze stejné vstupní ceny (účetní vstupní cena = daňové vstupní ceně), tzn. za stanovené období (v řádu let) se jak účetně, tak daňově odepíše do nákladů stejná hodnota. Rozdíl je jen v „rychlosti“ odpisování.

Smyslem odložené daně je tedy zachytit tyto dočasné důvody rozdílu mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně z příjmů a zohlednit jejich vliv na čistý (po zdanění) účetní výsledek hospodaření, aby nedocházelo v důsledku těchto dočasných rozdílů ke zkreslení posuzování vývoje čistého účetního výsledku hospodaření. (Kadlec, 2013)

Povinnost účtovat o odložené dani stanovuje zákon o účetnictví účetním jednotkám, které mají zákonnou povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

Vybraná modelová obchodní společnost v této bakalářské práci má povinnost účtovat o odložené dani z příjmů a jak bude vidět v části 1.3 bakalářské práce, je promítnuta do výkazu zisku a ztráty této účetní jednotky.

Výši odložené daně z příjmů ovlivňuje tzv. budoucí sazba daně z příjmů právnických osob, proto se pro výpočet odložené daně k 31. 12. 2023 použije sazba 21 % (lepší odhad budoucí sazby daně z příjmů není možný).

1.3 Vývoj výsledku hospodaření modelové společnosti v průběhu posledních let

Povinně auditované obchodní společnosti (účetní jednotky) jsou podle zákona o účetnictví povinny zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu (zpravidla účetní závěrka bývá součástí výroční zprávy) v obchodním rejstříku ve sbírce listin.

Následující tabulka (Tab. 1) uvádí údaje ze zveřejněných výkazů zisku a ztráty modelové společnosti za kalendářní roky 2019–2022, kde je patrný vývoj účetního výsledku hospodaření společnosti Prysmian Kabely, s.r.o. v těchto letech.

Tab. 1: Výkaz zisku a ztráty společnosti Prysmian Kabely, s.r.o. v letech 2019-2022 (v tis. Kč)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (tis. Kč)		2022	2021	2020	2019
I.	- Tržby z prodeje výrobků a služeb	5 945 693	5 058 659	3 451 188	3 453 120
II.	- Tržby za prodej zboží	686 325	423 434	316 150	338 385
A.	Výkonová spotřeba	6 118 293	5 382 165	3 622 091	3 435 495
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	575 209	313 051	246 636	288 211
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	5 172 343	4 748 885	3 116 216	2 870 586
A.3.	Služby	370 741	320 229	259 239	276 698
B.	- Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	30 042	-178 940	-113 707	47 469
D.	Osobní náklady	252 201	223 705	201 114	202 819
D.1.	Mzdové náklady	180 073	160 610	144 789	148 175
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	72 128	63 095	56 325	54 644
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	60 064	53 008	47 513	48 949
D.2.2.	Ostatní náklady	12 064	10 087	8 812	5 695
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	52 386	62 023	75 219	68 877
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	44 822	57 873	74 629	68 709
E.2.	Úpravy hodnot zásob	6 782	2 860	1 585	1 172
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	782	1 290	-995	-1 004
III.	Ostatní provozní výnosy	758 549	569 114	502 352	770 505
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	709	2 319	96	142
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	122 173	115 924	69 721	86 126
III.3.	Jiné provozní výnosy	635 667	450 871	432 535	684 237
F.	Ostatní provozní náklady	830 423	590 274	515 685	772 054
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	885	2 057	36	134
F.2.	Prodaný materiál	122 173	115 924	69 721	86 126
F.3.	Daně a poplatky	673	700	1 940	1 502
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	63 551	18 896	11 682	-1 911
F.5.	Jiné provozní náklady	643 141	452 697	432 306	686 203
*	- Provozní výsledek hospodaření (+/-)	107 222	-28 020	-30 712	35 296

IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	0	0	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	0	0	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	580	2	0	0
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	580	2		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	48 193	21 927	10 310	15 229
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	48 193	21 829	9 522	13 384
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady		98	788	1 845
VII.	Ostatní finanční výnosy	234 329	244 554	219 875	110 796
K.	Ostatní finanční náklady	271 755	169 417	228 175	91 856
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-85 039	53 212	-18 610	3 711
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	22 183	25 192	-49 322	39 007
L.	Daň z příjmu	7 468	4 918	-7 433	7 990
L.1.	Daň z příjmu splatná	15 144	6 441	844	3 999
L.2.	Daň z příjmu odložená (+/-)	-7 676	-1 523	-8 277	3 991
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	14 715	20 274	-41 889	31 017
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	14 715	20 274	-41 889	31 017
*	Čistý obrát za účetní období	7 625 476	6 295 763	4 489 565	4 672 806

Zdroj: vlastní zpracování podle výročních zpráv společnosti Prysmian Kabely, s.r.o. (Or.justice.cz)

Výše uvedené údaje ve výkazech zisku a ztráty modelové společnosti jsou vykazovány v souladu s účetní legislativou platnou v ČR. Vykázaná splatná a odložená daň z příjmů ve výkazech (viz Tab. 1) je stanovována za účetní (zdaňovací) období na základě statutárních účetních výsledků hospodaření. Tento pojem bude vysvětlen dále.

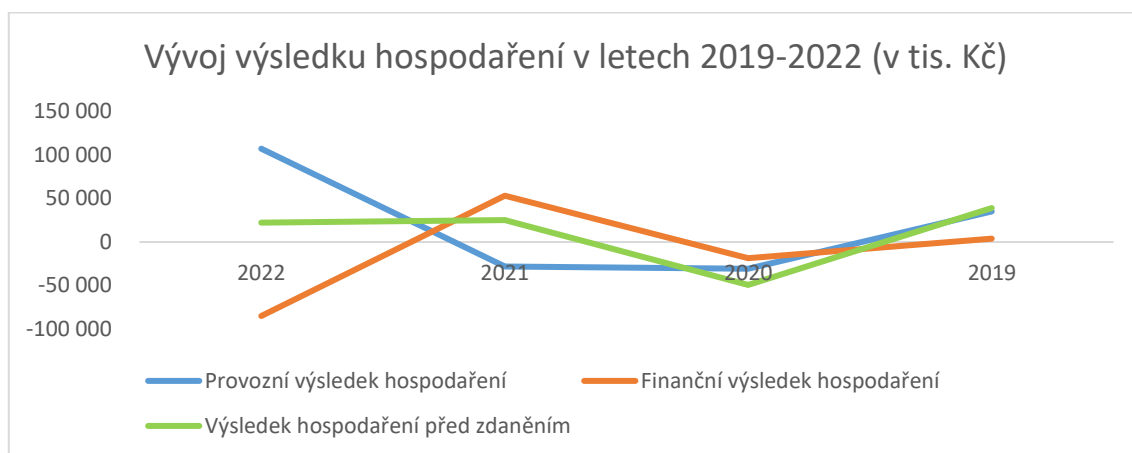
Jak je patrné, částka splatné daně neodpovídá prostému součinu sazby daně z příjmů právnických osob a účetnímu výsledku hospodaření před zdaněním. Je to z toho důvodu, že statutární účetní výsledek hospodaření podléhá transformaci na základ daně z příjmů a z něj je následně daň z příjmů právnických osob příslušnou sazbou daně z příjmů kalkulována (viz kapitola 1.2.7).

Společnost Prysmian Kabely, s.r.o. používá primárně účetní výkaznictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále také jen „IFRS“). Pouze pro účely splnění legislativy platné v ČR, jak v oblasti účetnictví, tak následně pro stanovení správného základu daně z příjmů, převádí účetní údaje z výkaznictví IFRS do sestav podle české účetní legislativy.

Aby se odlišilo, zda se jedná o výsledek hospodaření zjištěný na základě IFRS, nebo na základě zákona o účetnictví účinného v ČR, bude nadále používáno označení statutární účetní výsledek hospodaření pro účetní výsledek hospodaření zjištěný podle české účetní legislativy.

Účetní závěrka za rok 2023 modelové obchodní společnosti dosud nebyla schválena, proto ani zveřejněna ve sbírce listin v obchodním rejstříku.

Vývoj výsledku hospodaření v letech 2019–2022 modelové obchodní společnosti je dále zobrazen i v grafu (Obr. 5) pro lepší názornost.



Obr. 5: Vývoj výsledku hospodaření společnosti Prysmian Kabely, s.r.o. v letech 2019-2022
Zdroj: vlastní zpracování podle výročních zpráv společnosti Premiant Kabely, s.r.o. (Or.justice.cz)

2 Typické účetní náklady tzv. nedaňové

Jak bylo uvedeno v části 1.2.7 bakalářské práce, jsou předmětem transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů účetní náklady, které zákon o daních z příjmů neuznává za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů (příjmů). Tyto účetní náklady budou označovány také jako daňově neuznatelné, popř. pouze jako nedaňové. O tyto nedaňové náklady je třeba zvýšit účetní výsledek hospodaření za účelem zjištění základu daně z příjmů.

Tato kapitola je zaměřena na tzv. „standardní“ záležitosti, kdy je posouzení, zda jde o nedaňové náklady, jednoznačné, a pokud se objeví tyto náklady v účetnictví obchodní korporace, zvyšuje se o ně, popř. o jejich příslušnou část výsledek hospodaření.

Pro přehlednost tyto účetní záležitosti rozdělíme do tří kategorií:

- nedaňové náklady „standardní“,
- náklady daňově uznatelné pouze do hodnoty souvisejících výnosů,
- rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy a účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku.

Následující kapitola 3 se zaměří již na vybrané účetní náklady, jejichž daňové posouzení, zda půjde o náklady daňové či nikoliv, je náročnější, protože zpravidla záleží na konkrétním nastavení různých faktorů, jež správné daňové řešení ovlivňují.

2.1 Nedaňové náklady „standardní“

Primárním ustanovením zákona o daních z příjmů je § 25, jenž definuje náklady, které nelze uznat jako náklady k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů (příjmů). Všechny níže uvedené položky účetních nákladů musíme vždy tzv. vyloučit ze základu daně příjmů, tzn. zvýšit o ně účetní výsledek hospodaření.

Zároveň, pokud účetní náklad představuje nákup zboží nebo služeb z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty, je zpravidla současně zakázán případný nárok na odpočet daně na vstupu.

Tyto nedaňové náklady jsou zpravidla v účetnictví zaúčtovány na vybraných syntetických nebo analytických účtech, a lze je proto snadno identifikovat v obrátové předvaze.

2.1.1 Náklady na reprezentaci – nákladový účet 513

Reprezentací se rozumí podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP výdaje na pohoštění, občerstvení a dary.

Náklady na reprezentaci mohou být např. obědy s obchodními partnery, náklady na pohoštění při marketingových akcích apod.

Za dary se nepovažují reklamní nebo propagační předměty opatřené jménem nebo ochrannou známkou dárce nebo názvem propagovaného zboží či služby v hodnotě do 500 Kč bez DPH a zároveň se nesmí jednat o předmět spotřební daně. Do konce roku 2023 platila výjimka pro tichá (neperlivá) vína, která, ač spotřební dani z vína (s 0 % sazbou daně) vždy podléhala, tak je bylo možné z pohledu ZDP považovat za reklamní předměty. To už od roku 2024 neplatí.

Ovšem možnost uplatnit nárok na odpočet DPH u těchto reklamních tichých vín zůstává (§ 13 ZDPH).

Na druhé straně výdaje související s prezentací firmy, produktu či služby a tím spojenou podporou prodeje a marketingovou strategií jsou považovány za daňově uznatelné a účtuje se o nich na analytických účtech nákladového syntetického účtu 501 - Spotřeba materiálu nebo syntetického účtu 518 - Ostatní služby.

2.1.2 Dary – nákladový účet 543

Daňová neuznatelnost darů je dána § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Nejčastější formou daru jsou peněžní prostředky poskytnuté na základě darovací smlouvy, ale může se jednat i o hmotnou movitou věc jinou než peníze (zásoby, stroje, zařízení apod.) či nemovitou věc (např. pozemek, stavba), pohledávku nebo převoditelné majetkové právo (např. licence, registrované obchodní známky, patenty, know-how).

Za dar se neposkytuje žádné protiplnění. Pokud dárce dostává protihodnotu, může se jednat o sponzoring nebo reklamu, což splňuje podmínky daňové uznatelnosti, pokud souvisí s podnikatelskou činností poskytovatele daru.

Pro bezúplatně poskytnuté reklamní předměty platí podmínky uvedené v předchozí části 2.1.1.

2.1.3 Ostatní sociální náklady – nákladový účet 528

Jedná se o náklady na zlepšení pracovních a sociálních podmínek na pracovišti, vynaložené v souvislosti se zaměstnáváním nad rámec daňově uznatelných nákladů uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) ZDP a v § 25 odst. 1 písm. k) ZDP.

Tento účet 528 souvisí s výdaji charakteru zaměstnaneckých benefitů. Kromě něho máme v účetnictví ještě účet 527 – Zákonné sociální náklady, který se používá pro účtování nákladů souvisejícími se zaměstnanci, jež jsou daňově uznatelné.

Pod označením zaměstnanecké benefity si lze představit např. o příspěvek zaměstnavatele na kulturní a sportovní akce, příspěvek na závodní stravování, příspěvek na nápoje z prodejních automatů, motivační příspěvek, poskytování nealkoholických nápojů na pracovišti apod.

Kromě výše uvedených ustanovení ZDP se k zaměstnaneckým benefitům váží i ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP a § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP.

Do právní úpravy zaměstnaneckých benefitů v zákoně o daních z příjmů bylo významně zasaženo tzv. konsolidačním balíčkem schváleným v roce 2023, proto od 1. 1. 2024 platí jiné podmínky pro zaměstnanecké benefity než do konce roku 2023.

Jelikož se jedná o poměrně významný zásah do tzv. „daňové“ logiky rozlišování podmínek, kdy půjde o zaměstnanecké benefity daňově uznatelné a kdy ne, jsou tyto náklady zahrnuty mezi tzv. vybrané náklady, jejichž daňové posouzení je náročnější, a jsou rozebrány v následující kapitole 3 bakalářské práce.

2.1.4 Ostatní pokuty a penále – nákladový účet 545

Daňově neuznatelné jsou jednoznačně dle § 25 odst. 1 písm. f) ZDP penále, úroky z prodlení a pokuty vyměřené státními institucemi, např. finančním úřadem, zdravotními pojišťovnami, správou sociálního zabezpečení, Policií ČR apod.

Naproti tomu smluvní pokuty, úroky a poplatky z prodlení, penále či jiné smluvní sankce z dodavatelsko-odběratelských vztahů zachycené při správném účtování na syntetickém účtu 544 – smluvní pokuty a úroky z prodlení jsou daňově neúčinné jen, pokud nejsou uhrazeny (§ 24 odst. 2 písm. zi) ZDP).

2.1.5 Členské příspěvky – nákladový účet 548

Dobrovolně placené (tzv. nepovinné) členské příspěvky za členství účetní jednotky (obchodní společnosti) v právnických osobách, jsou náklady daňově neúčinné. Výjimkou jsou členské příspěvky organizacím specifikovaným v § 24 odst. 2 písm. d) ZDP následujícím způsobem:

- členský příspěvek právnické osobě, pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního právního předpisu,
- členství je nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo výkonu činnosti,
- příspěvek placený zaměstnavatelem za zaměstnance v případě, kdy členství zaměstnance je podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo výkonu činnosti zaměstnavatele,
- členský příspěvek organizaci zaměstnavatelů,
- Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky.

Z výše uvedeného ustanovení ZDP vyplývá, že pokud je členství obchodní společnosti či jiné účetní jednotky v dané organizaci (např. profesní komoře) nezbytnou podmínkou pro možnost výkonu předmětu podnikání, je náklad v podobě členských příspěvků považován za náklad daňově účinný, který má vliv na základ daně z příjmů obchodní společnosti směrem dolů.

Typickým příkladem může být obchodní společnost poskytující daňové poradenství nebo auditorské služby. V tomto oboru mohou obchodní společnosti podnikat, pokud jsou samy členy, popř. jejich zaměstnanci, příslušných profesních komor (Komora daňových poradců ČR, Komora auditorů ČR). Proto členské příspěvky placené takovou obchodní společností za sebe nebo za své zaměstnance, kteří jsou členy těchto komor, představují daňově účinné náklady.

Na stejnou úroveň se staví placení členských příspěvků organizaci zaměstnavatelů, Hospodářské komoře České republiky nebo Agrární komoře České republiky. I když členství obchodních společností (podnikatelů) v těchto organizacích není povinné, zákon o daních z příjmů přímo stanoví, že lze i tyto členské příspěvky uplatnit do daňových výdajů.

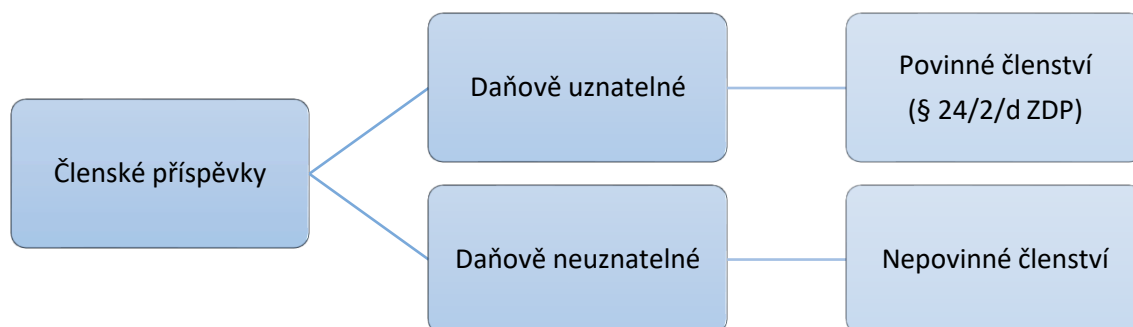
Pokud tedy bude obchodní společnost členem určitých zájmových, i když profesně orientovaných, sdružení, spolků, profesních komor s nepovinným členstvím (vyjma výše uvedených), posoudí se takové členské příspěvky jako daňově neúčinný náklad.

Zde je vhodné ještě uvést logiku zdanění členských příspěvků i v souladu s § 25 odst. 1 písm. m) a zo) ZDP.

Jestliže je členství v určité právnické osobě (např. profesní komoře) nezbytnou podmínkou pro výkon podnikatelské činnosti, nebo se jedná o členství v Hospodářské komoře ČR či Agrární

komoře ČR, popř. v organizaci zaměstnavatelů, pak, jak bylo uvedeno výše, se jedná v případě členských příspěvků o daňové náklady. Zároveň tyto členské příspěvky představují tzv. zdanitelný výnos (příjem) pro danou právnickou osobu (např. profesní komoru), tzn. podléhá u ní dani z příjmů právnických osob.

Na druhé straně dobrovolně placené členské příspěvky obchodní společností organizací s nepovinným členstvím, jsou pro obchodní společnost nedaňovými náklady, ale pro organizaci (např. spolek), jež tyto příspěvky přijímá, se jedná o výnos (příjem) od daně z příjmů osvobozený v souladu s § 19 odst. 1 písm. a) ZDP. Názorně zachycuje následující schéma (Obr. 6).



Obr. 6: Členské příspěvky z pohledu daně z příjmů

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

Modelová společnost je členem Asociace výrobců kabelů a vodičů ČR a SR. Tato asociace je zcela nezávislou a dobrovolnou organizací sdružující výrobce kabelů a vodičů a podnikatele, kteří se zabývají navazujícími činnostmi v kabelářském a elektrotechnickém odvětví, v České republice a na Slovensku. Členové Asociace společným úsilím, sdílením zkušeností a udržováním zdravého konkurenčního prostředí napomáhají rozvoji kabelářského trhu. Organizace sleduje kvalitu kabelů, podílí se na tvorbě národních a mezinárodních produktových norem, spolupracuje s mezinárodní organizací EUROPACABLE, kooperuje se vzdělávacími organizacemi, propaguje značku Asociace výrobců kabelů a vodičů ČR a SR s cílem rozšíření o nové členy a působnost (VyrobciKabelu.cz, 2024).

Jelikož účast modelové společnosti v asociaci je zcela dobrovolná a neúčast v této Asociaci by neznamena pro společnost významné znevýhodnění na trhu, je třeba členské příspěvky placené této asociaci posoudit jako daňově neúčinné.

2.1.6 Tvorba a zúčtování ostatních provozních a finančních rezerv – nákladové účty 554, 574

Rezervy jsou nástrojem pro dodržování zásady opatrnosti v účetnictví, jsou určeny k pokrytí potenciálních ztrát a rizik souvisejících s majetkem nebo závazky s nejistým časovým obdobím a výší. Pokud souvisejí s provozní činností účetní jednotky, pak se zobrazí na nákladovém účtu 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv. Předpokládaná budoucí ztráta a riziko související s finančními operacemi je zohledněna tvorbou finanční rezervy na nákladovém účtu 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv.

Tvorba a zúčtování účetních rezerv tvořených nad rámec zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o rezervách“ nebo „ZoR“), je ve skupině daňově neuznatelných nákladů, neboť nesplňují podmínky § 24 odst. 2 písm. i) ZDP pro daňově uznatelné náklady. Pravidla tvorby a rozpouštění rezerv musí být v souladu s účetní legislativou a měla by být upravena vnitropodnikovou účetní směrnicí.

Těmito rezervami jsou například rezervy na restrukturalizaci, záruční opravy, reklamace, daň z příjmů, nevyčerpanou dovolenou, smluvní sankce, soudní spory, ekologické škody, kurzové ztráty a jiné.

2.1.7 Tvorba a zúčtování opravných položek – nákladové účty 559, 579

Tvorba a zúčtování opravných položek respektuje zásadu opatrnosti danou zákonem o účetnictví v § 24 při oceňování majetku a dluhů (závazků). Opravná položka upravuje účetní, tj. historickou hodnotu majetku ke dni sestavení účetní závěrky. Pokud dojde k dočasnému snížení ocenění majetku, vytváří se opravná položka.

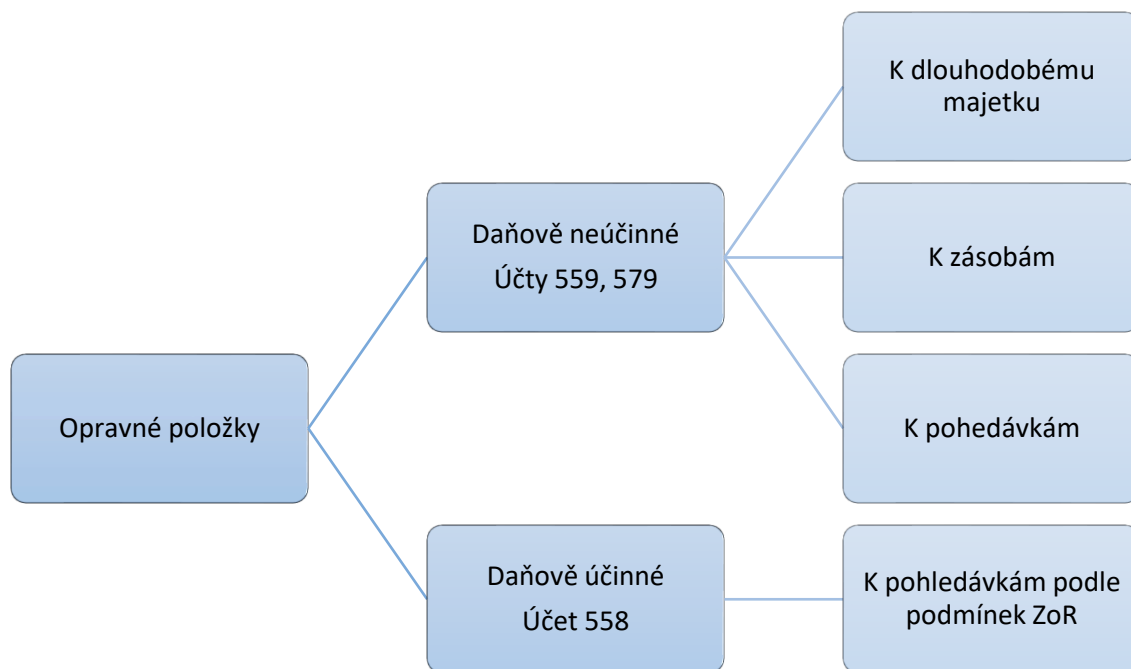
Opravné položky tak lze tvořit k jakémukoliv druhu majetku: k majetku k dlouhodobému užívání, k zásobám, k pohledávkám. Nákladový účet 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek je určen pro opravné položky k majetku provozního, ne finančního, charakteru, tedy pro opravné položky tvořené k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku, k zásobám, k pohledávkám. Nákladový účet 579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti slouží pro opravné položky tvořené k finančnímu majetku.

Tvorbu a zúčtování (rozpouštění) opravných položek musí účetní jednotka ošetřit ve vnitropodnikové směrnicí. Příklady nejčastějších účetních opravných položek jsou opravné položky k zásobám (pomalu obrátkové, zastaralé nebo dočasně znehodnocené), k pohledávkám po splatnosti.

Výše uvedené platí pro účetní opravné položky, které se tvoří v souladu s účetními předpisy. Jestliže podle účetních předpisů je o opravných položkách (tvorbě či zúčtování) správně účtováno na těchto účtech, jedná se vždy o záležitosti daňově neúčinné.

Pro daňově účinné opravné položky je určen nákladový účet 558 Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek. Může se jednat pouze o opravné položky k pohledávkám za splněných podmínek opět podle zákona o rezervách, na který odkazuje zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 2 písm. i) ZDP.

Názorně uvedený přístup účetní a daňové legislativy k těmto druhům nákladů zobrazuje následující schéma na Obr. 7.



Obr. 7: Opravné položky z pohledu účetnictví a daně z příjmů
 Zdroj: vlastní zpracování podle aktuální účetní a daňové legislativy

2.2 Náklady daňově uznatelné pouze do výše hodnoty souvisejících výnosů

V této podkapitole se zaměříme na účetní náklady, které z principu zákon o daních z příjmů nevyklučuje z daňově účinných nákladů, ale omezuje jejich výši v daňově uznatelných nákladech výší souvisejícího daňově účinného (zdanitelného) výnosu. Typickými záležitostmi v této kategorii jsou náklady vzniklé z titulu mank a škod.

2.2.1 Náklady z titulu mank a škod – nákladové účty 549, 569

Manka a škody jsou daňově uznatelné jen do výše náhrady, což vyplývá z § 25 odst. 1 písm. n) ZDP. Výjimkou jsou dle § 24 odst. 2 písm. l) ZDP škody vzniklé živelními pohromami nebo škody způsobené neznámým pachatelem na základě potvrzení policie, že je pachatel neznámý a případ se odkládá. Tyto druhy škod jsou vždy v plné výši daňově uznatelné, tedy nezávisle na případné náhradě škody.

Škodou se pro daňové účely rozumí fyzické znehodnocení majetku ve vlastnictví poplatníka, pokud je majetek v důsledku tohoto znehodnocení vyřazen. Manko představuje inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Od mank a škod je třeba odlišovat tzv. přirozené úbytky, kdy přirozenou vlastností některých zásob apod. dochází ke zmenšování množství (sesychání, rozprach, úbytky v důsledku technologického procesu, ztráté do normy apod.), které jako účetní náklady jsou zaznamenávány na jiných účtech než pro manka a škody a z hlediska daně z příjmů se jedná o daňově uznatelné náklady v plné výši (§ 25 odst. 2 ZDP).

K poškození nebo zničení může dojít z objektivních nebo subjektivních příčin. Daňový pojem škoda nelze zaměňovat s pojmem náhrada škody, který bude detailně řešen dále. (Hnátek, 2016, str. 90)



Obr. 8: Manka a škody z pohledu daně z příjmů

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

V případě plátců DPH přichází do úvahy také dodatečný náklad v důsledku vyrovnání odpočtu daně (DPH) v souvislosti se vznikem nevysvětlitelných manků a škod podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“), konkrétně podle ustanovení § 77 odst. 2 ZDPH. Existence tohoto ustanovení v praxi znamená, že plátcé DPH má „vrátit“ dříve uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu (DPH) u majetku, který následně nemá a tuto ztrátu či znehodnocení nedokáže uspokojivě vysvětlit.

Tato úprava odpočtu DPH u nedoložených manků a škod se zaúčtuje do účetních nákladů, které jsou daňově neúčinné (Hnátek, 2023, str. 120-121).

2.3 Dočasné rozdíly v účetním a daňovém posouzení vybraných nákladů

Účetní jednotka (subjekt vedoucí účetnictví – podvojně) si může zvolit (upraví si vnitřní směrnici) posuzování a stanovování výše některých nákladů. Typickou záležitostí v této oblasti je nastavení účetních odpisů u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

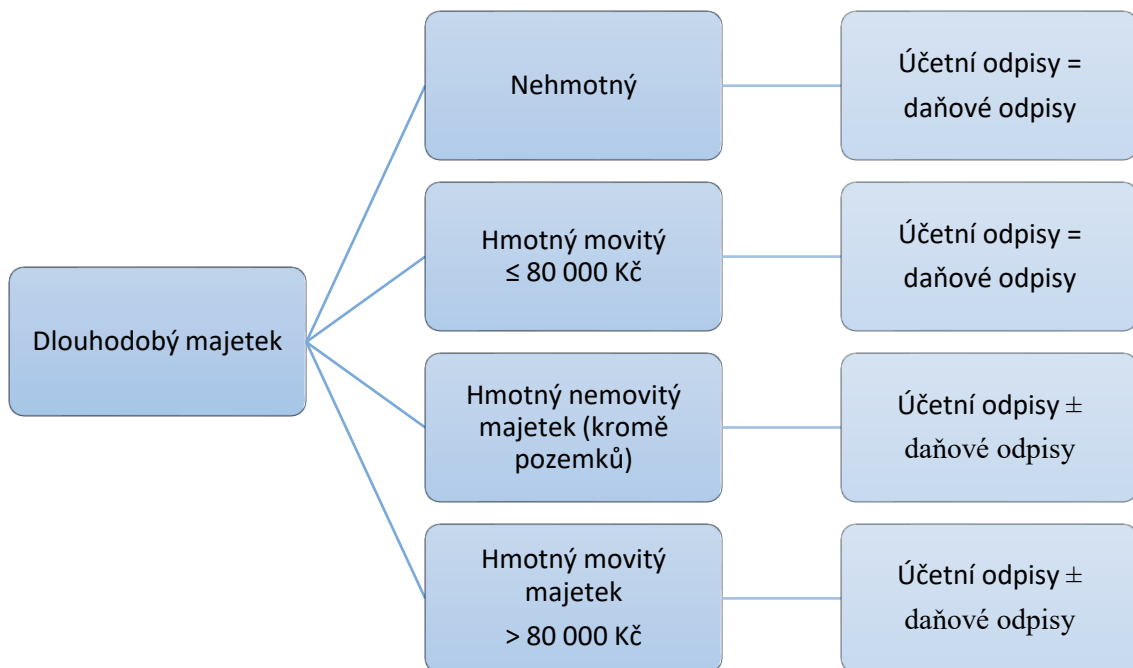
2.3.1 Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy dlouhodobého majetku

Účetní jednotka je zde limitována účetními předpisy, které vytyčují určité mantinely, ve kterých se toto posuzování a nastavení účetních odpisů, a tím účetních nákladů má pohybovat. Odpisování dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku není nic jiného, než postupné

(v několika účetních obdobích) rozpouštění hodnoty (účetní hodnoty či vstupní ceny majetku) do nákladů. Rychlost a způsob tohoto „rozpuštění“ do nákladů by mělo probíhat s ohledem na předpokládanou dobu užívání majetku v účetní jednotce, předpokládaný výkon majetku v čase apod.

Daňový pohled na takto nastavené „rozpuštění“ hodnoty majetku do nákladů, na účetní odpisování majetku, může být v souladu s účetním nastavením, nebo se od něj může lišit. V souladu s aktuální daňovou legislativou zákon o daních z příjmů plně akceptuje účetní odpisy dlouhodobého (s dobou použitelnosti delší než 1 rok) nehmotného majetku (software, licence, ocenitelná práva) a odpisy dlouhodobého hmotného movitého majetku (stroje, zařízení, dopravní prostředky apod.) se vstupní cenou nepřesahující 80 000 Kč jako daňově uznatelné náklady.

Jakmile se jedná ale o dlouhodobý hmotný nemovitý majetek kromě pozemků (nezávisle na vstupní ceně majetku), nebo o dlouhodobý hmotný majetek se vstupní cenou vyšší než 80 000 Kč, pak již pro takový majetek ZDP stanovuje svůj vlastní postup daňového odpisování, tedy vlastní postup rozpouštění vstupní ceny majetku postupně (v několika účetních = zdaňovacích obdobích) do daňových nákladů. Takový majetek se podle aktuálního znění ZDP zařadí do jedné z šesti odpisových skupin, zvolí se rovnoměrný či zrychlený způsob odpisování a pak stanovení daňových odpisů probíhá podle zákonem přesně stanoveného výpočtu. V některých případech se majetku týkají tzv. časové daňové odpisy nebo mimořádné daňové odpisy, ale i ty znamenají tvorbu daňových odpisů podle předem stanovených pravidel ZDP. Uvedené rozlišení znázorňuje schéma na Obr. 9.



Obr. 9: Vztah mezi účetními a daňovými odpisy dlouhodobého majetku

Zdroj: vlastní zpracování podle účetních předpisů a ZDP

Pokud je dlouhodobý hmotný majetek v účetní jednotce dostatečně dlouho, stihne se účetně i daňově tzv. „odepsat do nuly“, tedy celá hodnota (vstupní cena majetku) se uplatní („rozpuští“) v účetních i daňových nákladech. Na konci účetního i daňového odepisování u takového majetku je pak zůstatková účetní i daňová cena rovna nule, neboli je stejná, tzn. rovnají se i součet všech

účetních odpisů majetku za celou dobu účetního odpisování se součtem všech daňových odpisů majetku za celou dobu daňového odpisování.

V jednotlivých letech (účetních = zdaňovacích obdobích) v důsledku rozdílného postupu stanovování účetních a daňových odpisů dochází k rozdílům mezi účetními a daňovými odpisy, tedy mezi účetními a daňovými náklady. Tyto rozdíly mohou vznikat v obou směrech, v některých obdobích budou vyšší účetní než daňové odpisy, v jiných to bude obráceně. Tyto rozdíly se pak projeví v úpravě účetního výsledku hospodaření při transformaci na základ daně z příjmů, jak bylo obecně popsáno v části 1.2.7 bakalářské práce. Následující tabulka (Tab. 2) uvádí odpovídající dopad rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy do základu daně z příjmů.

Tab. 2: Dopad rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy do základu daně z příjmů

Druh rozdílu	Postup při transformaci výsledku hospodaření na základ daně z příjmů
Účetní odpisy > daňové odpisy	Zvýšení výsledku hospodaření o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
Účetní odpisy < daňové odpisy	Snížení výsledku hospodaření o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

Na nákladovém účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje o odpisech dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku z účetního pohledu. Daňové odpisy jsou evidovány na inventárních kartách dlouhodobého majetku.

2.3.2 Rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku

Jak bylo vysvětleno v předchozí podkapitole 2.3.1, v důsledku rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy dochází i k dočasným rozdílům mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou u dlouhodobého hmotného majetku, kde se rozchází postup účetního a daňového odpisování. Pokud se dlouhodobý majetek v účetní jednotce „doodepíše“ účetně i daňově „do nuly“, tento rozdíl zmizí, neboť účetní zůstatková cena (ÚZC) = daňová zůstatková cena (DZC) = 0.

V životě účetní jednotky ale nastanou situace, kdy dochází k vyřazení dlouhodobého majetku, u něhož se liší postup účetního a daňového odepisování, ještě dříve, než platí $ÚZC = DZC = 0$. Při vyřazení dlouhodobého majetku, který není zcela účetně odepsán, dojde o odúčtování účetní zůstatkové ceny do nákladů. V závislosti na důvodu vyřazení majetku přicházejí do úvahy nákladové účty 541 při prodeji majetku, 549 při vyřazení v důsledku škody, 551 při vyřazení v důsledku fyzické likvidace, 543 při vyřazení v důsledku daru. Tato účetní zůstatková cena tak ovlivní výsledek hospodaření. Jestliže daňová zůstatková cena u takto vyřazeného majetku je rozdílná od zaúčtované účetní zůstatkové ceny, je nutné opět o tento rozdíl upravit výsledek hospodaření v rámci jeho transformace na základ daně z příjmů, jak uvádí následující tabulka (Tab. 3).

Tab. 3: Dopad rozdílů mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku do základu daně z příjmů

Druh rozdílu	Postup při transformaci výsledku hospodaření na základ daně
ÚZC > DZC	Zvýšení výsledku hospodaření o rozdíl $ÚZC - DZC$
ÚZC < DZC	Snížení výsledku hospodaření o rozdíl $DZC - ÚZC$

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

2.4 Shrnutí k nedaňovým nákladům

V této kapitole byly uvedeny příklady typických účetních nákladů, které zákon o daních z příjmů neuznává jako náklady na dosažení, zajištění a udržení výnosů (příjmů). Přehled těchto nákladů není úplný, ale pro účely daňového posuzování je můžeme vždy rozdělit do výše uvedených 3 kategorií.

Účetní jednotky účtují i o nákladech, jejichž daňové posouzení není jednoduché, neboť právní úprava ZDP nedokáže podchytit všechny okolnosti vzniku účetního nákladu. A tyto okolnosti, proč k účetnímu nákladu došlo a za jakých podmínek, ovlivňují správné posouzení účetního nákladu z hlediska daně z příjmů. A těmto záležitostem je věnována následující kapitola 3.

3 Vybrané účetní náklady a jejich posouzení z hlediska daně z příjmů právnických osob

Tato kapitola je věnována vybraným účetním nákladům modelové obchodní společnosti a jejich daňovému posouzení z hlediska daně z příjmů právnických osob. Zatímco předchozí kapitola 2 se soustředila na typické záležitosti, kdy se daňový pohled na vybrané náklady liší od pohledu účetního, v této kapitole se budu soustředit na ty účetní náklady, jejichž daňové posouzení v praxi je náročnější, protože právní úprava daně z příjmů právnických osob mnohdy není zcela jednoznačná, umožňuje více možností výkladu, nebo je závislá na vnitřní úpravě účetních či jiných postupů a metod, které jsou v kompetenci účetní jednotky.

Tyto postupy jsou upraveny vnitřními směrnici účetní jednotky (zde obchodní společnosti) a právě u vybraných účetních nákladů, které v této kapitole budu z hlediska daně z příjmů právnických osob posuzovat, je tato vnitřní úprava účetní jednotky mnohdy rozhodující.

V této kapitole jednotlivé podkapitoly představují samostatná daňová řešení vybraných specifických záležitostí účetních nákladů prezentovaná na výkladových příkladech. Základním předpokladem správného daňového řešení je následující postup:

1. Správně posoudit (zmapovat) právní vztah, na jehož základě dochází ke vzniku účetního nákladu
2. Správné zaúčtování nákladu podle účetních předpisů
3. Správné daňové posouzení podle zákona o daních z příjmů

V této struktuře budou uspořádány i jednotlivé výkladové příklady a jejich řešení.

3.1 Škoda způsobená na cizím majetku a její náhrada

V podkapitole 2.2 byla řešena problematika škody, která vznikne sledovanému subjektu – účetní jednotce. V praxi může nastat situace, kdy v rámci podnikatelských aktivit dojde k poškození majetku, který není ve vlastnictví sledovaného subjektu, a vznikají náklady na náhradu takové škody. Neboli v tomto případě nevzniká prvotně škoda – újma sledovanému subjektu (účetní jednotce, obchodní korporaci), ale někomu jinému. Tím ovšem, že tuto újmu (škodu) zapříčinil sledovaný subjekt (účetní jednotka, obchodní korporace), vzniká mu tzv. následná újma na majetku, dodatečný náklad v podobě povinnosti tuto újmu způsobenou jinému nahradit.

3.1.1 Výkladový příklad – náhrada škody na pronajatém majetku

Správný postup daňového řešení bude prezentován na následujícím výkladovém příkladu:

Parametry výchozí situace

Modelová obchodní společnost si pronajala bytové prostory pro své zaměstnance na základně písemné smlouvy s jiným podnikatelským subjektem.

Smluvně bylo ujednáno složení jistoty předem, tj. peněžní částky ve výši dvouměsíčního nájemného, která bude po skončení platnosti nájemní smlouvy vrácena nájemci, nebo použita na úhradu případné náhrady škody způsobené nájemcem pronajímateli.

Během trvání nájemního vztahu došlo k poškození bytových prostor zaměstnanci modelové obchodní společnosti, o čemž pronajímatel a nájemce sepsali protokol.

Pronajímatel nechal majetek opravit na vlastní náklady a vystavil fakturu na náhradu škody nájemci. Úhradu faktury lze finančně vypořádat proti složené jistotě, pokud nájemní vztah byl ukončen, nebo uhradit jiným způsobem v případě pokračování nájemní smlouvy.

A) Posouzení právního vztahu, na jehož základě vzniká účetní náklad modelové obchodní společnosti

Obchodní vztah související s krátkodobým nebo dlouhodobým pronájmem movitého a nemovitého majetku má být smluvně ujednáán. Právní vztah mezi vlastníkem pronajímané věci – pronajímatelem a uživatelem této věci – nájemcem upravuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „občanský zákoník“ nebo „OZ“) v ustanoveních §§ 2201–2331.

Smlouva je závazná pro obě strany a je vhodné v ní specifikovat i odpovědnost za majetek a případné sankce a náhrady škod vzniklé s užíváním předmětu nájmu.

Odpovědnost za škodu způsobenou porušením povinnosti ze závazkového vztahu, tzv. relativního obchodu, se řídí občanským zákoníkem, konkrétně ustanoveními části čtvrté hlavy III. uvedenými v §§ 2894–2971.

I když v občanském zákoníku nemáme přímou definici pojmu škoda, máme hned v úvodním ustanovení k problematice náhrady škody v § 2894 OZ odst. 1 uvedeno: „*Povinnost nahradit jinému újmu zahrnuje vždy povinnost k náhradě újmy na jmění (škody).*“

Jak upřesňuje Šilhán (2011, str. 16), můžeme škodu definovat jako materiální újmu vyjádřitelnou v penězích. Základní členění hmotných škod je škoda skutečná a ušlý zisk. Dle českého práva lze považovat za vymahatelnou a nahraditelnou škodu pouze náhradu škody vyplývající z obecných pravidel dobrých mravů a zásad poctivého obchodního styku (Šilhán, 2011, str. 17).

Šilhán (2011, str. 18) cituje k pojmu skutečná škoda z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/01 následující: *Skutečná škoda „spočívá ve zmenšení, ve snížení, či v jiném znehodnocení již existujícího majetku poškozeného, jakož i ve vynaložení nákladů na odstranění tohoto znehodnocení“*. Formy škod vymezuje jako zničení, ztrátu, poškození nebo znehodnocení věci, náklady vzniklé v důsledku škodní události, marně vynaložené náklady a ztrátu majetkových práv (Šilhán, 2011, str. 18-19).

Pojem ušlý zisk je Šilhánem citován ze srovnávacího rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 25 Cdo 2387/98: *ušlým ziskem rozumíme „újmu spočívající v tom, že u poškozeného nedojde v důsledku škodní události k rozmnožení majetkových hodnot, ač se to dalo očekávat s ohledem na pravidelný běh věcí“*. Zjišťování a prokazování konkrétní výše ušlého zisku je poměrně obtížné, taktéž míra pravděpodobnosti jeho dosažení (Šilhán, 2011, str. 24).

Občanským právem reprezentovaným v ČR občanským zákoníkem lze odpovědnostní závazky vnímat jako sankce za porušení právních povinností a s tím související právní následky. Právní povinnosti mohou plynout ze smlouvy nebo jiné právní skutečnosti a podle toho se rozlišuje odpovědnost na kontraktní a mimosmluvní, případně závazkovou a mimozávazkovou (deliktvní).

Jak vyplývá z výše uvedeného právního rozboru situace, modelová obchodní společnost je povinna k náhradě škody, pokud ji způsobí, ať už má tuto povinnost zakotvenou v nájemní smlouvě či nikoliv, jelikož vždy je tu občanský zákoník, který tuto povinnost ukládá.

V této části doplníme doporučení pro úpravu v nájemní smlouvě, která koresponduje s výše uvedeným zadáním modelového příkladu.

Vzor části nájemní smlouvy týkající se jistoty a případné smluvní pokuty

„Jistota

Nájemce se zavazuje složit pronajímateli v hotovosti při podpisu této smlouvy peněžitou částku ve výši ... Kč jako peněžní jistotu podle ustanovení § 2254 odst. 1 občanského zákoníku.“ (BusinessInfo.cz, 2022)

nebo

„Jistota

Při podpisu této smlouvy složil nájemce hotově k rukám pronajímatele jistotu ve výši (doplnit) Kč (slovy: (doplnit) korun českých) k zajištění nároků pronajímatele vůči nájemci vzniklých z této smlouvy. Pronajímatel je oprávněn použít jistotu (resp. jednostranně započíst) na zaplacení nebo úhradu jakéhokoli případného dluhu nájemce vůči pronajímateli vzniklého z této smlouvy.

Dojde-li po dobu trvání nájmu k čerpání jistoty ze strany pronajímatele, je nájemce povinen jistotu na žádost pronajímatele doplnit do původní výše, a to nejpozději do 5 (pěti) pracovních dnů od obdržení žádosti pronajímatele.

V případě, že pronajímatel jistotu nebo její část nepoužije v souladu s touto smlouvou, vrátí ji nájemci do 30 dnů ode dne ukončení nájmu. Jistota bude úročena aktuální úrokovou sazbou nabízenou v průběhu doby trvání nájmu bankou pronajímatele.“ (BusinessInfo.cz, 2021)

Občanský zákoník v § 2254 odst. 1 upřesňuje, že v případě porušení smluvních ujednání „*nesmí jistota a právo na zaplacení smluvní pokuty v souhrnu přesáhnout trojnásobek měsíčního nájemného*“.

Jak výše popisuje případná úprava jistoty v nájemní smlouvě, která je v souladu s občanským zákoníkem (§ 2254 OZ), použije se v případě povinnosti nahradit pronajímateli způsobenou škodu tato jistota nebo její část na její úhradu. Dojde tak k zápočtu pohledávky nájemce vůči pronajímateli (jistoty) a dluhu nájemce vůči pronajímateli (z titulu náhrady škody), a tím dluh nájemce z titulu náhrady škody zanikne. Vše je v souladu s §§ 1982–1991 OZ, které obsahují právní úpravu zápočtu vzájemných pohledávek a dluhů.

B) Účetní řešení situace výkladového příkladu

Modelová společnost již dříve složila pronajímateli jistotu v souladu s ujednáním v nájemní smlouvě a občanským zákoníkem, jak bylo rozebráno v části A) v celkové výši 150 000 Kč.

Částka 150 000 Kč je tak v souladu s účetními předpisy zaúčtována na straně Má dáti (MD) účtu ostatních pohledávek 315.

Pronajímatel vystaví fakturu za náhradu škody v částce 100 000 Kč. Tato částka byla odsouhlasena oběma smluvními stranami (pronajímatelem i nájemcem), což je doloženo protokolem uvedeným v části: Parametry výchozí situace.

Na základě přijaté faktury od pronajímatele modelová společnost jako nájemce účtuje o dluhu vůči pronajímateli plynoucího z povinnosti nahradit škodu, což představuje pro modelovou obchodní společnost účetní náklad, následovně: Částka 100 000 Kč je správně zaúčtována na stranu Má dáti (MD) nákladového účtu 548 – Ostatní provozní náklady a na stranu DAL (D) účtu 379 – Jiné závazky.

Tento dluh se vypořádá započtením proti složené jistotě evidované na účtu 315 – Ostatní pohledávky v odpovídající výši náhrady škody evidované jako dluh na účtu 379 – Jiné závazky. Následující účtování odpovídá právnímu stavu věci, totiž, že k úhradě dluhu dochází vzájemným zápočtem pohledávky a dluhu v souladu s právním rozbohem uvedeným v části A).

Odpovídající účtování částky 100 000 Kč:

Má dáti (MD) účtu 379 – Jiné závazky a DAL (D) účtu 315 – Ostatní pohledávky.

C) Daňové posouzení účetního případu (nákladu) podle zákona o daních z příjmů

Jak vyplývá z uvedeného účetního řešení v části B) výkladového příkladu, vzniká účetní náklad na účtu 548 (MD) ve výši 100 000 Kč. Vstupuje tak do účetního výsledku hospodaření, a tedy i primárně do základu daně z příjmů. Proto je nutné jej posoudit i z hlediska ZDP, zda se jedná o náklad daňově účinný či nikoliv.

Náklad v podobě náhrady škody, jež musí v souladu s nájemní smlouvou i v souladu s občanským zákoníkem nájemce pronajímateli poskytnout, je daňově účinným nákladem v souladu se ZDP podle § 24 odst. 2 písm. p), kdy výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů (výnosů) jsou také:

- „výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů“.

Výše uvedená právní úprava v ZDP tedy znamená, že vzniklý náklad z náhrady škody poskytnuté pronajímateli přispěje ke snížení základu daně z příjmů, a tedy nevyvolá potřebu úpravy účetního výsledku hospodaření modelové obchodní společnosti v rámci procesu transformace na základ daně z příjmů právnických osob.

Pro úplnost lze doplnit k daňovému řešení ještě pohled daně z přidané hodnoty na transakci v podobě povinnosti nahradit škodu způsobenou nájemcem pronajímateli. Jelikož nejde v tomto případě o žádné dodání zboží ani poskytnutí služby mezi pronajímatelem a nájemcem, není náhrada škody předmětem daně z přidané hodnoty, proto ani v případě plátců DPH tato transakce nepodléhá zdanění touto daní.

D) Shrnutí výsledného řešení výkladového příkladu z pohledu účetnictví a daně z příjmů

Celkové shrnutí účetního a daňového řešení dané situace obsahuje následující tabulka (Tab. 4)

Tab. 4: Účetní řešení náhrady škody způsobené nájemcem pronajímateli na jeho majetku

	Účetní případ	Účet MD	Účet DAL	Částka v Kč	Náklad daňový (D), nedaňový (N)	Ustanovení ZDP
1	Dříve složená jistota	315		150 000	x	x
2	Náhrada škody pronajímateli	548	379	100 000	D	24/2/p)
3	Úhrada náhrady škody zápočtem proti jistotě	379	315	100 000	x	x

Zdroj: vlastní zpracování

Dopad transakce do účetního výsledku hospodaření a do základu daně z příjmů právnických osob obsahuje následující tabulka (Tab. 5).

Tab. 5: Účetní a daňový dopad náhrady škody

Transakce charakteru nákladu	Účetní výsledek hospodaření	Základ daně z příjmů právnických osob
Náhrada škody způsobené obchodnímu partnerovi	Sníží	sníží

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP a účetní legislativy

Ve výše uvedené tabulce (Tab. 5) je obecně uvedeno: Náhrada škody obchodnímu partnerovi, neboť stejné daňové posouzení by nastoupilo i v případě, že by povinnost nahradit škodu obchodnímu (smluvnímu) partnerovi vzniklo i z jiných důvodů než na základě nájemní smlouvy.

3.2 Náklady na ubytování zaměstnanců a jiných osob

Subjektům, účetním jednotkám, často vznikají náklady na zajišťování ubytovacích služeb. Je zřejmé, že půjde vždy o účetní náklady. Daňové posouzení těchto účetních nákladů je závislé na okolnostech zajišťovaného ubytování. Parametry, které rozhodují, jak účetní náklady na ubytování budou posuzovány z hlediska daně z příjmů, jsou:

- Pro koho je ubytování zajištěno
- a z jakého důvodu k zajištění ubytování došlo.

Podle těchto kritérií je vhodné z hlediska daňového řešení rozdělit ubytování pro vlastní zaměstnance účetní jednotky a pro jiné subjekty než vlastní zaměstnance. A dále je důležité, zda účetní jednotka má povinnost ubytování pro dané osoby zajistit či nikoliv.

3.2.1 Výkladový příklad – náklady na přechodné ubytování

Postup správného řešení bude prezentován na výkladovém příkladu.

Parametry výchozí situace

Modelová obchodní společnost hradí ubytování:

- svým zaměstnancům, pokud jsou vysláni na pracovní cesty,
- svým zaměstnancům, kterým zajišťuje ubytování v místě výkonu zaměstnání, aby nemuseli denně dojíždět z místa svého trvalého bydliště,
- jiným osobám, které nejsou jejich zaměstnanci, na základě smluvního ujednání.

A) Posouzení právního vztahu, na jehož základě vzniká účetní náklad modelové obchodní společnosti

Začněme situací:

a) Výdaje za ubytování poskytnuté vlastním zaměstnancům na pracovních cestách

Jestliže zaměstnavatel (modelová obchodní společnost) vyšle svého zaměstnance na pracovní cestu, pak má povinnost jim, podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákoník práce“ nebo „ZP“), poskytnout cestovní náhrady. Cestovní

náhrady jsou upraveny v §§ 152–188 zákoníku práce a jedním z druhů cestovních náhrad podle § 166 odst. 1 ZP jsou i výdaje na ubytování.

Jde tedy o situaci, kdy zákon, zde zákoník práce, nařizuje zaměstnavateli, modelové obchodní společnosti, aby náklady na potřebu ubytování svých zaměstnanců, které vysílá na pracovní cesty – výkon práce mimo jejich pravidelné pracoviště (§ 42 ZP), uhradil. Tento zákonný požadavek odlišuje významně tuto situaci zaměstnanců od situace b), jak bude vysvětleno dále.

b) Výdaje na přechodné ubytování vlastních zaměstnanců mimo ubytování při pracovních cestách

Zde jde o situaci, kdy vlastní zaměstnanci nemají bydliště v blízkosti svého pravidelného pracoviště, místa výkonu práce (§§ 34, 42, 152 ZP), a denní dojíždění do zaměstnání z místa trvalého bydliště není pro zaměstnance možné nebo je příliš nákladné (velké vzdálenosti mezi trvalým bydlištěm zaměstnanců a místem výkonu jejich práce).

Zaměstnavatel tak může takovým zaměstnancům zajistit přechodné ubytování v blízkosti místa výkonu jejich práce. Jestliže zaměstnavatel hradí tyto náklady na přechodné ubytování svých zaměstnanců, jedná se o náklady vynakládané „dobrovolně“, neboť žádný právní předpis nenařizuje zaměstnavatelům, aby zajistili a hradili přechodné ubytování svým zaměstnancům. Slovo „dobrovolně“ je záměrně v uvozovkách, jelikož v praxi je situace taková, že zaměstnavatele sice zákon nebo jiný předpis nenutí, aby hradil přechodné ubytování svým zaměstnancům, ale on to často „musí“ učinit, aby si zajistil dostatek zaměstnanců.

Z hlediska následného daňového řešení je tato okolnost, že vynakládání těchto nákladů v souvislosti s přechodným ubytováním vlastních zaměstnanců je z hlediska právních předpisů dobrovolné, důležité. Neboť v tomto případě se jedná o zaměstnanecký benefit, „něco navíc“, co je zaměstnanci poskytováno vedle mzdy, odměny za práci.

c) Výdaje na ubytování zaměstnanců smluvních obchodních partnerů či jiných osob, které nejsou vlastními zaměstnanci

V praxi účetní jednotka často řeší náklady na přechodné ubytování nejen vlastních zaměstnanců, ale i cizích osob, které pro účetní jednotku (obchodní společnost) pracují na základě smluvního vztahu. Od této situace se odvíjí i následné daňové řešení.

Co zde máme na mysli? Uvedeme na příkladu. Modelová společnost si objedná službu zajištění certifikace kvality. Ve smluvních ujednáních k této službě může být uvedeno následující:

Varianta 1: Ve smlouvě je ujednána cena auditu (certifikace kvality), v jejíž kalkulaci je zahrnuto vše, nic dalšího si poskytovatel auditu neúčtuje.

Varianta 2: Ve smlouvě je sjednána cena auditu (certifikace kvality) a je zde navíc uvedeno například ujednání, že cestovní náklady a případné náklady na ubytování nejsou zahrnuty v ceně a budou účtovány odděleně. Je tím myšleno cestovní náhrady a náklady na ubytování zaměstnanců poskytovatele služby, kteří u modelové společnosti budou fyzicky provádět audit.

Varianta 3: Ve smlouvě je sjednána cena auditu (certifikace kvality) a je zde navíc uvedeno, že objednatel certifikace (modelová společnost) hradí náklady na ubytování zaměstnanců poskytovatele služby v souvislosti se zajištěním auditu u objednatele.

Varianta 4: Modelová společnost hradí náklady na ubytování cizím osobám, které nejsou jejími zaměstnanci, aniž by existovalo smluvní ujednání.

V praxi se mohou vyskytnout všechny 4 výše uvedené varianty. Pro další účetní a daňové řešení, je určující ekonomická podstata těchto variant. Varianty 1 a 3 představují modifikaci jedné ekonomické situace: Je objednána jedna služba, ale liší se cenová ujednání u těchto variant. U první a druhé varianty bude logicky cena nejvyšší, přičemž v druhé variantě je cena za službu rozdělena do dvou částí: cena za audit + cena v podobě vedlejších (doprovodných) nákladů.

Ve třetí variantě bude cena za audit nejnižší, protože vedlejší (doprovodné) náklady poskytované služby (ubytování zaměstnanců poskytovatele služby) přímo hradí modelová společnost – objednatel služby.

Ve čtvrté variantě je hrazeno ubytování cizím zaměstnancům bez vazby na podnikání modelové společnosti.

Výše uvedený rozbor je důležitý pro následné zobrazení v účetních nákladech a jejich daňové posouzení.

B) Účetní řešení situace výkladového příkladu

Z účetního hlediska všechny uvedené varianty hrazeného ubytování představují pro účetní jednotku (modelovou obchodní společnost) náklady, související účetní transakce se tak projeví zaúčtováním na účty účtové třídy 5, která obsahuje nákladové účty.

Na jaké konkrétní nákladové účty se bude účtovat, to už záleží na dvou zásadních okolnostech:

- o jakou z variant nákladů na ubytování podle našeho členění a) – c) jde
- a také, zda zákon o daních z příjmů daný druh účetních nákladů uznává jako náklady daňově uznatelné či nikoliv.

Následující tabulka (Tab. 6) uvádí, na jaké nákladové účty proběhne zaúčtování v řešených variantách.

Tab. 6: Účetní a daňový dopad poskytnutí ubytování

Charakter nákladů na ubytování	Splněny podmínky podle ZDP pro daňový náklad	Nákladový účet
a) Ubytování vlastních zaměstnanců na pracovních cestách	ANO (podle ZP)	512 (D)
b) Přejícné ubytování vlastních zaměstnanců	ANO	527 (D), 521 (D)
	NE	528 (N)
c) Přejícné ubytování cizích osob	ANO	518 (D)
	NE	513 (N) nebo 548 (N)

Zdroj: vlastní zpracování

Vysvětlivky k tabulce (Tab. 6):

(D) = daňově uznatelný (daňový) náklad

(N) = daňově neuznatelný (nedaňový) náklad

Při řešení tohoto výkladového příkladu tak nastává situace, kdy, dříve, než dojde k zaúčtování vzniklého nákladu, je třeba posoudit druh nákladu z hlediska zákona o daních z příjmů. Správné

daňové posouzení povede ke správnému zaúčtování, a tím i následně ke správně provedené transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů.

C) Daňové posouzení účetního případu (nákladu) podle zákona o daních z příjmů

Rozbor daňového řešení příslušných účetních nákladů provedeme podle jednotlivých parametrů zadání výkladového příkladu.

a) Náklady na ubytování vlastních zaměstnanců při vyslání na pracovní cesty – daňové posouzení

Jak bylo uvedeno dříve, pokud vyše zaměstnavatel svého zaměstnance mimo jeho sjednané místo výkonu práce k plnění pracovního úkolu pro zaměstnavatele, má povinnost poskytnout mu cestovní náhrady podle zákoníku práce. Pokud je cílem pracovní cesty místo, kdy není reálné nebo ekonomické, aby sem zaměstnanec denně dojížděl, má nárok na zajištění přechodného ubytování v souvislosti s pracovní cestou, které hradí zaměstnavatel.

Zaměstnavateli tak vzniká povinný náklad, který se zobrazí jako účetní náklad na účtu 512 – Cestovné. ZDP tento náklad posoudí podle § 24 odst. 2 písm. zh) jako daňově uznatelný. V tomto ustanovení je přímo stanoveno, že tzv. daňovým nákladem jsou náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním předpisem, přičemž v poznámce odkazuje na zákoník práce. Náklady za přechodné ubytování zaměstnanců v souvislosti s pracovní cestou jsou součástí zákonných cestovních náhrad.

b) Náklady na přechodné ubytování vlastních zaměstnanců, které nesouvisí s jejich pracovní cestou pro zaměstnavatele

Zde jde o situaci, kdy žádný právní předpis nenařizuje zaměstnavateli, aby řešil a hradil svým zaměstnancům náklady na přechodné ubytování v situaci, kdy dojíždět do zaměstnání z místa svého bydliště (z trvalého bydlení) je pro ně neúnosné nebo nákladné. Pokud zaměstnavatel přesto toto činí, jedná se vždy o zaměstnanecký benefit.

Daňové posouzení zaměstnaneckého benefitu, tedy nákladů, který vznikají při poskytování „něčeho navíc“ pro zaměstnance nelze řešit podle obecného ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

Ke správnému daňovému posouzení využijeme ustanovení

- § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP
- a § 25 odst. 1 písm. k) ZDP.

V ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP je uvedeno, že daňově uznatelnými jsou „náklady vynaložené na práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.“

Jestliže se tedy zaměstnavatel smluvně zaváže nebo stanoví ve svém vnitřním předpisu (vnitřní či interní směrnici) k poskytování přechodného ubytování svým zaměstnancům, je splněna první podmínka pro možnost uznat související náklady jako daňové.

Ze souvisejícího ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) ZDP vyplývá, že dalším předpokladem daňové uznatelnosti nákladů souvisejících s přechodným ubytováním zaměstnanců mimo záležitosti pracovní cesty, je podmínka, že zaměstnavatel poskytuje tuto výhodu svým zaměstnancům

- jako nepeněžní plnění,

- v souvislosti s výkonem práce,
- pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště (stálý byt, trvalé bydlení).

Na straně zaměstnance je poskytnuté nepeněžitě plnění související s přechodným ubytováním při výkonu práce osvobozeno od daně z příjmů, a tím i od povinných pojistných odvodů (pojistného na sociální zabezpečení – SP a pojistného na veřejné zdravotní pojištění – ZP) do částky 3 500 Kč (na jednoho zaměstnance) měsíčně, což vyplývá ze ZDP § 6 odst. 9 písm. i) ZDP. Částka vynaložená na přechodné ubytování nad 3 500 Kč měsíčně je pro zaměstnance zdanitelným příjmem a podléhá odvodům SP a ZP. (Danovetipy.cz, 2023)

Pro zaměstnavatele ale i vyšší částky než 3 500 Kč měsíčně na jednoho zaměstnance představují daňově uznatelné náklady za podmínky, že stále platí, že jde o nepeněžní plnění. Dále také pro podmínky daňové uznatelnosti či osvobozeného příjmu pro zaměstnance není rozhodující forma přechodného ubytování, může se jednat o pronajatý byt, rodinný dům, ubytovnu, hotelový pokoj (Hnátek, 2023, str. 213).

Pokud tedy budou splněny všechny výše uvedené podmínky, budou náklady na přechodné ubytování vlastních zaměstnanců daňově uznatelné, a proto se zaúčtují na nákladový účet 527 – Zákonné sociální náklady. Pokud by výše uvedené podmínky splněné nebyly, ale bylo by přechodné ubytování vlastním zaměstnancům poskytnuté jako nepeněžní plnění, pak by se náklady na přechodné ubytování zaúčtovaly na účet 528 – Ostatní sociální náklady a byly by daňově neuznatelné.

Co znamená poskytovat přechodné ubytování jako nepeněžní plnění? Znamená to, že s ubytovacím zařízením (vlastníkem bytu, provozovatelem ubytovny, hotelu apod.) uzavírá smlouvu na zajištění ubytovacích služeb přímo zaměstnavatel a hradí pak faktury přímo poskytovateli ubytování.

Odlišná od nepeněžního plnění je situace, kdy nájemní smlouva či smlouva o ubytování je uzavřena mezi zaměstnancem a pronajímatelem nebo poskytovatelem ubytování a zaměstnavatel na náklady na toto ubytování zaměstnanci přispívá (plně nebo jen částečně). Pak jde z hlediska zaměstnance o peněžní příjem od zaměstnavatele, osvobození od daně z příjmů a odvodů SP a ZP u zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. i) ZDP aplikovat nelze. Tato peněžní forma příspěvku na bydlení podléhá dani z příjmů ze závislé činnosti (daň z příjmů zaměstnance) a SP a ZP hrazené zaměstnancem i zaměstnavatelem (Kučerová, 2022). Hnátek (2023, str. 214) k této situaci uvádí, že u zaměstnavatele se jedná o daňově uznatelný náklad, pokud prokáže jeho souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP (tj. přímá a bezprostřední souvislost se zdanitelnými výnosy).

Peněžní příspěvek na přechodné ubytování, který prochází standardním zdaněním daní z příjmů a SP a ZP je z ekonomického i daňového hlediska v podstatě zvýšením ohodnocení zaměstnance za práci pro zaměstnavatele, proto daňové posouzení je stejné jako u klasické mzdy zúčtované zaměstnancům. Tomu by odpovídalo i účtování na účet 521 – Mzdové náklady.

c) Náklady na ubytování cizích osob, které nejsou vlastními zaměstnanci

V této části využijeme rozbor podle variant uvedený v části A). Zde náklady na ubytování představují ve variantách 1 a 2 jednoznačně kalkulační položku fakturované ceny za audit.

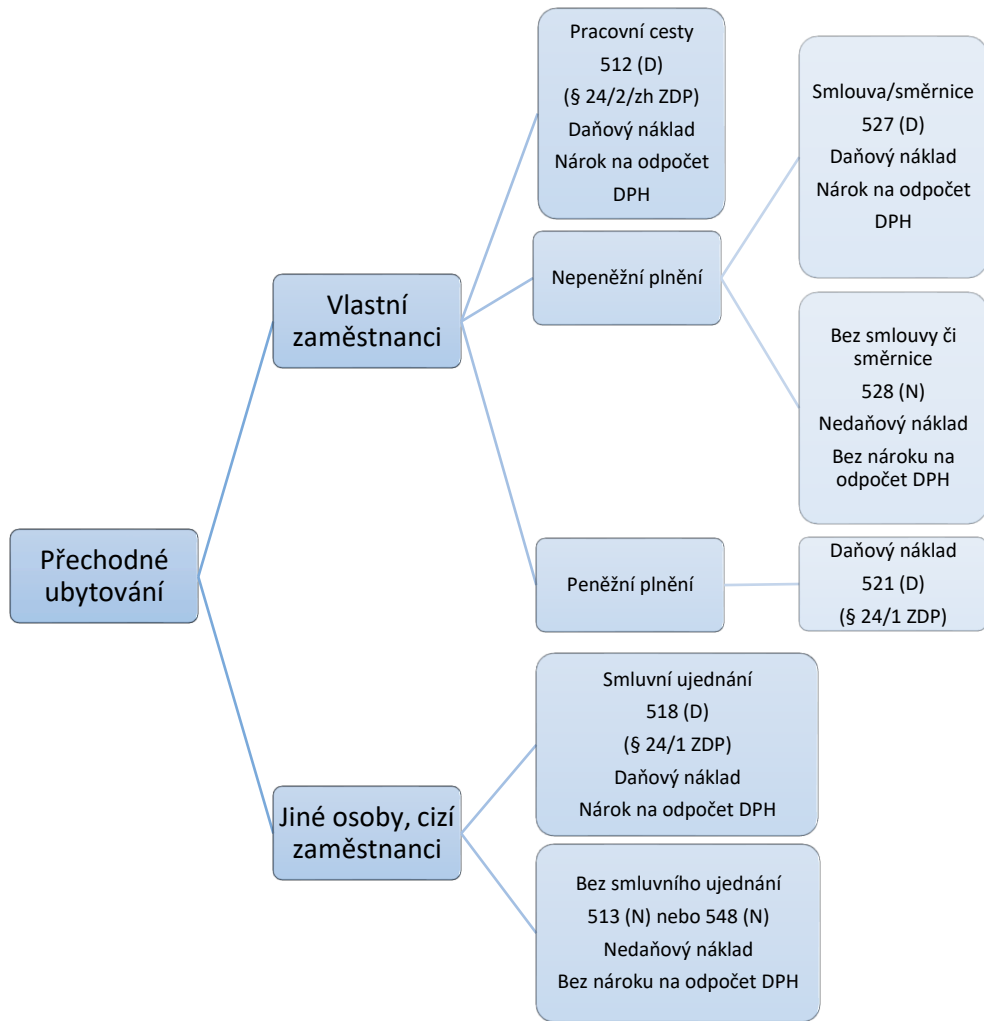
Náklady související s úhradou auditu (certifikace kvality) představují účetní náklad za služby, který splňuje podmínky § 24 odst. 1 ZDP jako daňově uznatelný náklad.

Varianta 3 by mohla vytvořit dojem, že jde o účetní náklad za ubytování cizích zaměstnanců, který z tohoto důvodu nelze uznat jako daňově uznatelný podle ZDP. Ekonomicky ale jde o dodatečný náklad za audit (certifikaci kvality), který se od varianty 2 liší jen v tom, že není součástí fakturace od poskytovatele služby. Není tedy hrazen přímo poskytovateli služby, ale ve stejné výši se použije na úhradu nákladů za ubytování, které by jinak byly součástí přímých nákladů za audit (varianta 1 i 2). Z této stejné ekonomické podstaty varianty 3 s variantami 1 a 2 vyplývá i stejné účetní a daňové posouzení, tedy náklady za ubytování cizích zaměstnanců představují součást nákladů služby (audit), proto se zaúčtují na stejný účet jako vlastní cena za audit, tedy na nákladový účet 518 – Ostatní služby a půjde o náklad daňově uznatelný.

Naproti tomu zcela odlišně bude posouzena varianta 4, kdy je hrazeno ubytování cizím zaměstnancům bez vazby na nějaké smluvní ujednání, které by vysvětlilo vztah takto vzniklého nákladu s podnikatelskými aktivitami modelové společnosti. V tomto případě by se jednalo o daňově neuznatelné náklady, proto by mohlo připadat do úvahy účtování na účet 513 – Náklady na reprezentaci nebo na analytický účet k syntetickému účtu 548 – Ostatní provozní náklady, který by byl daňově neúčinný.

D) Shrnutí výsledného řešení výkladového příkladu z hlediska účetnictví a daně z příjmů

Celý rozbor účetního a daňového řešení situace ohledně přechodného ubytování zaměstnanců, ať už vlastních či cizích shrnuje dále uvedené schéma (Obr. 10). Zde ještě doplníme, že modelová společnost je plátcem DPH a má nárok na případný odpočet daně na vstupu, pokud jde o náklady spojené se zajištěním ubytování pro zaměstnance na pracovních cestách. Jestliže jde o přechodné ubytování, které není spojené s pracovní cestou zaměstnance, pak záleží z hlediska DPH na tom, zda si zaměstnanec na toto ubytování vůbec nepřispívá, pak zaměstnavatel nemá vůbec nárok na odpočet DPH z případně poskytnuté ubytovací služby, nebo si částečně hradí sám, pak zaměstnavatel nárok na odpočet daně na vstupu z případně poskytnuté ubytovací služby má a z přijaté úplaty od zaměstnance odvádí daň na výstupu.



Obr. 10: Přechodné ubytování z účetního a daňového pohledu

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP a účetní legislativy

Výsledný dopad jednotlivých druhů nákladů v souvislosti s ubytováním zaměstnanců či jiných osob je shrnut v následující tabulce (Tab. 7).

Tab. 7: Účetní a daňový dopad nákladů na ubytování zaměstnanců či jiných osob

Transakce charakteru nákladu	Účetní výsledek hospodaření	Základ daně z příjmů právnických osob
Náklady na ubytování zaměstnance při pracovní cestě – účet 512	Sníží	Sníží
Náklady na přechodné ubytování, nepeněžní plnění, upraveno směrnici – účet 527	Sníží	Sníží
Náklady na přechodné ubytování, nepeněžní plnění, není upraveno směrnici – účet 528	Sníží	Nesníží
Náklady na přechodné ubytování, peněžní plnění – 521 nebo 527	Sníží	Sníží
Náklady na přechodné ubytování cizích zaměstnanců v souladu se smluvním ujednáním – účet 518	Sníží	Sníží
Náklady na přechodné ubytování cizích zaměstnanců bez smluvního ujednání – účet 513 nebo 548	Sníží	Nesníží

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP a účetní legislativy

3.3 Náklady na dopravu zaměstnanců a jiných osob

Náklady na zajištění dopravních služeb se posuzují obdobně jako ubytovací služby řešené v části 3.2. Jedná se o účetní náklady, které se z daňového pohledu hodnotí v závislosti na konkrétních okolnostech. Rozhodujícími parametry pro daňové řešení jsou:

- pro koho je doprava zajištěna
- a důvod zajištění dopravy.

Z těchto kritérií plyne samostatné posouzení dopravy pro vlastní zaměstnance organizace a pro externí subjekty v závislosti na povinnosti účetní jednotky zajistit dopravu pro uvedené osoby.

3.3.1 Výkladový příklad – náklady na dopravu zaměstnanců a jiných osob

Postup správného řešení příkladu bude prezentován na výkladovém příkladu. V rámci záležitosti nákladů na dopravu vlastních zaměstnanců se nebudeme zabývat situací, kdy je zaměstnanci dáno k dispozici služební vozidlo, které může využívat i pro soukromé cesty, tedy i pro dopravu z místa bydliště do svého zaměstnání.

Parametry výchozí situace

Modelová obchodní společnost hradí dopravu:

- svým zaměstnancům, pokud jsou vysláni na pracovní cesty,
- svým zaměstnancům, kterým zajišťuje dopravu do místa výkonu práce a zpět, pokud pobývají na přechodném ubytování,
- jiným osobám, které nejsou zaměstnanci, na základě smluvního vztahu.

A) Posouzení právního vztahu, na jehož základě vzniká účetní náklad modelové obchodní společnosti

Rozdělení situací:

a) Náklady na dopravu poskytnuté vlastním zaměstnancům na pracovních cestách

Při vyslání zaměstnance na pracovní cestu má zaměstnavatel (modelová obchodní společnost) povinnost podle zákoníku práce poskytnout zaměstnanci cestovní náhrady v souladu s §§ 152–188 ZP, které mimo jiné zahrnují výdaje na dopravu.

Blíže vysvětleno v odstavci A) oddílu 3.2.1.

b) Náklady na dopravu vlastních zaměstnanců mimo dopravu při pracovních cestách

Zaměstnavatel zajišťuje vlastním zaměstnancům s přechodným ubytováním mimo obec jejich trvalého bydliště dopravu do zaměstnání a zpět nebo přispívá na dopravní náklady zaměstnance, které mu vznikají do místa výkonu práce. Jedná se o zaměstnanecký benefit, jehož daňové dopady musí být posouzeny jak z hlediska zaměstnavatele (obchodní společnosti), tak i z hlediska zaměstnance. Právní nárok zaměstnanců na tento benefit vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy.

c) Náklady na dopravu zaměstnanců smluvních obchodních partnerů či jiných osob, kteří nejsou vlastními zaměstnanci

Na základě smluvního vztahu mezi účetní jednotkou (obchodní společností) a jejím obchodním partnerem může dojít k situaci, že účetní jednotka hradí náklady na dopravu nejen vlastních zaměstnanců, ale i cizích osob, zaměstnanců obchodního partnera. Účetní jednotce tak vzniká účetní náklad, jehož daňové řešení bude rozebráno dále.

B) Účetní řešení situace výkladového příkladu

V souvislosti s poskytováním dopravy u všech variant výkladového příkladu vznikají účetní jednotce (modelové obchodní společnosti) náklady, o kterých se účtuje v účtové třídě 5. Použité nákladové účty jednotlivých účetních transakcí se budou odvíjet od těchto kritérií:

- varianta nákladu na dopravu v závislosti na rozdělení a) – c),
- pohled zákona o dani z příjmů – daňově uznatelný či neuznatelný náklad.

Tabulka (Tab. 8) níže zachycuje nákladové účty použité pro definované varianty výdajů na dopravu.

Tab. 8: Účetní a daňový dopad poskytnutí dopravy

Charakter nákladů na dopravu	Splněny podmínky podle ZDP pro daňový náklad	Nákladový účet
a) Doprava vlastních zaměstnanců na pracovních cestách	ANO (podle ZP)	512 (D)
b) Doprava vlastních zaměstnanců	ANO	527 (D)
	NE	528 (N)
c) Doprava cizích osob	ANO	518 (D)
	NE	513 (N) nebo 548 (N)

Zdroj: vlastní zpracování

Vysvětlivky k tabulce (Tab. 8):

(D) = daňově uznatelný (daňový) náklad

(N) = daňově neuznatelný (nedaňový) náklad

Z tabulky (Tab. 8) je zřejmé, že nákladový účet transakcí, které ZDP uznává jako daňové náklady, je odlišný od nákladového účtu v případě, kdy ZDP náklad neuznává jako daňový. V okamžiku účetní operace se již posuzuje její dopad do základu daně z příjmů, proto již při účtování je nutné její správné daňové posouzení.

C) Daňové posouzení účetního případu (nákladu) podle zákona o daních z příjmů

Posouzení daňového řešení provedeme k jednotlivým nedefinovaným variantám výkladového příkladu.

a) Náklady na dopravu vlastních zaměstnanců při vyslání na pracovní cesty – daňové posouzení

Cestovní náhrady související s pracovní cestou jsou zaměstnanci poskytovány v souladu se zákoníkem práce. Pokud je místo cíle pracovní cesty mimo pracoviště zaměstnavatele či výkon práce zaměstnanec, je organizace povinna uhradit související výdaje na dopravu.

Náklad na dopravu zaměstnanců související s cestovními náhradami splňuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP a je posuzován jako daňově uznatelný náklad. U dokladů za jízdné má nárok na odpočet daně na vstupu.

b) Náklady na dopravu vlastních zaměstnanců, které nesouvisí s jejich pracovní cestou pro zaměstnavatele

Zajištěním dopravy nebo přispíváním na úhradu nákladů na dopravu vlastních zaměstnanců do zaměstnání přebírá částečně nebo zcela účetní jednotka finanční zátěž zaměstnanců s tímto související. Nejedná se o zákonnou povinnost zaměstnavatele, avšak o poskytování zaměstnaneckého benefitu.

Zaměstnavatel má možnost zahrnout tyto náklady na dopravu vlastních zaměstnanců do zaměstnání do daňově účinných nákladů při splnění podmínek daných § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP náklady spojené s dopravou zaměstnanců na pracoviště a zpět.

Právo zaměstnanců na zajištění dopravy musí vyplývat z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy. (Hnátek, 2023, str. 94)

Úhrada dopravy zaměstnance do zaměstnání a zpět se vztahuje jak na přepravu osobním automobilem, tak i na úhradu jízdného zaměstnanci veřejným hromadným dopravním prostředkem (tj. autobusová a vlaková jízdenka).

Pro zaměstnance je poskytnuté plnění zdanitelným příjmem ve výši ceny obvyklé, tzn. podléhá dani z příjmů a povinnému odvodu pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění. Pokud se zaměstnanec podílí na nákladech za dopravu do zaměstnání, tzn. příspěvek zaměstnavatele je jen částečný, zdanitelným příjmem zaměstnance je rozdíl mezi cenou obvyklou a úhradou části jízdného od zaměstnance (Hnátek, 2023, str. 94).

Pro úplnost doplníme pohled DPH: Jestliže zaměstnavatel zajišťuje svým zaměstnancům úhradu jízdného za dopravu zajišťovanou provozovateli hromadné přepravy osob (vlakové, autobusové jízdenky, jízdenky MHD – městské hromadné dopravy), pak nárok na odpočet daně na vstupu, která je obsažena v ceně jízdného, je závislý na skutečnosti, zda si zaměstnanec vůbec na jízdné nepřispívá, nebo si částečně přispívá. Pokud vše hradí zaměstnavatel, pak nemá nárok na odpočet daně, protože jde o zaměstnanecký benefit bezúplatně poskytovaný zaměstnanci. Jestliže si částečně jízdné hradí, pak již nárok na odpočet daně na vstupu má. Z úhrady přijaté od zaměstnance na druhé straně odvádí DPH na výstupu.

Zaměstnavatel má také možnost podpořit provozovatele místní hromadné dopravy a poskytnout mu finanční plnění na zachování či posílení přepravních linek v místní lokalitě. Přestože se bude jednat o smluvní ujednání mezi zaměstnavatelem a provozovatelem hromadné dopravy, z daňového pohledu zaměstnavatele se posuzují tyto náklady jako nedaňové.

c) Náklady na dopravu cizích osob, které nejsou vlastními zaměstnanci

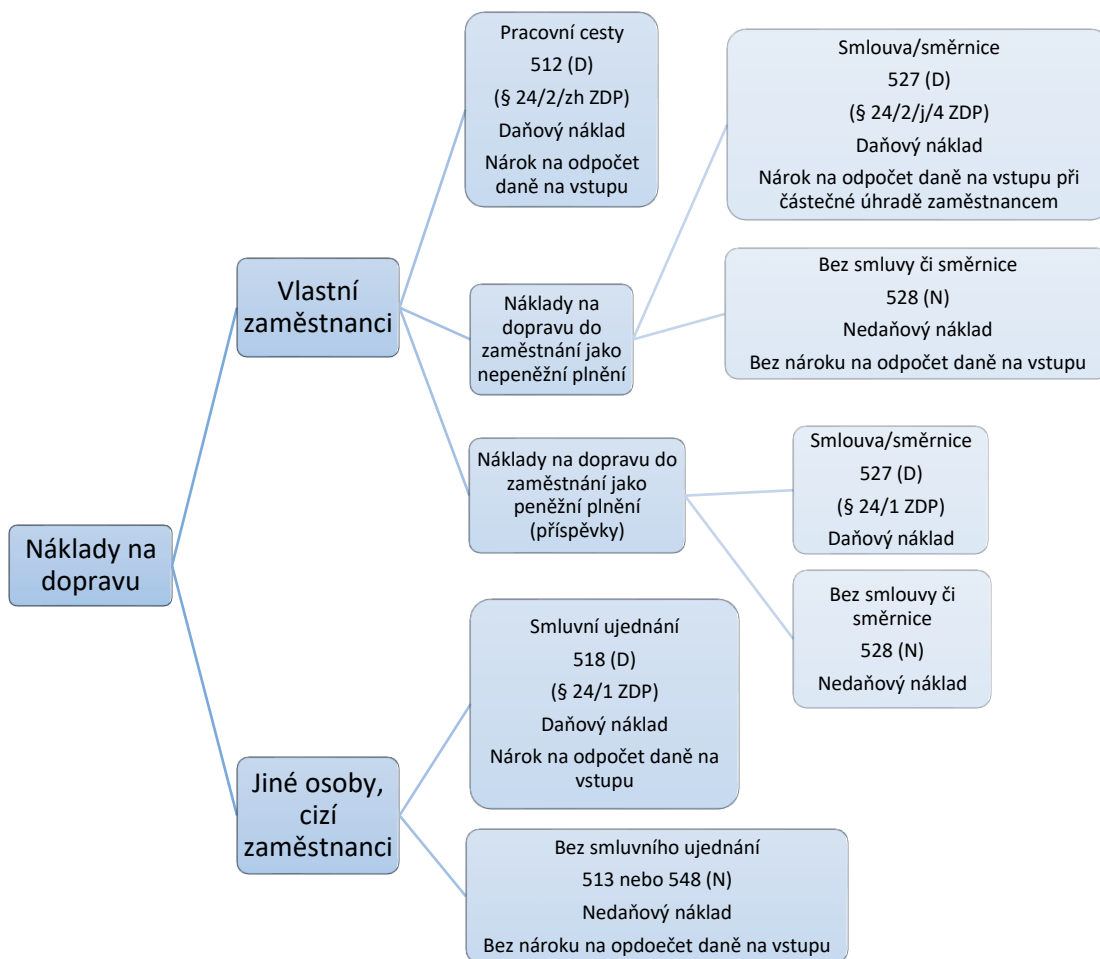
Zde záleží stejně jako v případě ubytování, které bylo řešeno v podkapitole 3.2, na smluvním ujednání mezi účetní jednotkou a obchodním partnerem na důvodech, proč účetní jednotka hradí náklady na dopravu jiným osobám.

Pokud se jedná opět o situaci, že účetní jednotka se smluvně zaváže zajistit a uhradit dopravu zaměstnancům obchodního partnera, kteří do účetní jednotky přijíždějí za účelem např. vykonání auditu, provedení servisních kontrol a oprav, pak to znamená, že za dané služby bude obchodnímu partnerovi o tyto náklady platit méně, neboli ekonomicky náklady na dopravu v tomto případě představují součást kalkulace ceny za objednanou službu. Z toho vychází i účetní a daňový pohled na tyto náklady – budou účtovány na nákladový účet 518 – Ostatní služby a z hlediska daně z příjmů budou posouzeny jako náklady daňové.

Jestliže účetní jednotka bude hradit náklady cizím osobám, ne vlastními zaměstnancům, bez souvislosti na svoji podnikatelskou (zdaňovanou) činnost, bez výše uvedeného smluvního ujednání, kterým by mohla doložit účel svého postupu, pak budou tyto náklady daňově neúčinné.

D) Shrnutí výsledného řešení výkladového příkladu z hlediska účetnictví a daně z příjmů

Dále uvedené schéma (Obr. 11) shrnuje varianty v oblasti nákladů na dopravu vlastních i cizích zaměstnanců a jejich účetní a daňové řešení.



Obr. 11: Náklady na dopravu z účetního a daňového pohledu

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP a účetní legislativy

Dopad jednotlivých druhů transakcí do účetního výsledku hospodaření a do základu daně z příjmů právnických osob obsahuje následující tabulka (Tab. 9).

Tab. 9: Účetní a daňový dopad nákladů na dopravu zaměstnanců či jiných osob

Transakce charakteru nákladu	Účetní výsledek hospodaření	Základ daně z příjmů právnických osob
Náklady na dopravu zaměstnance při pracovní cestě – účet 512	Sníží	Sníží
Náklady na dopravu vlastních zaměstnanců do zaměstnání – účet 527	Sníží	Sníží
Náklady na dopravu vlastních zaměstnanců do zaměstnání – účet 528	Sníží	Nesníží
Náklady na dopravu cizích zaměstnanců – účet 518	Sníží	Sníží
Náklady na dopravu cizích zaměstnanců – účet 513 nebo 548	Sníží	Nesníží

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP a účetní legislativy

3.4 Poskytování nápojů na pracovišti

V rámci zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci má organizační jednotka mnoho povinností. Patří sem zajištění pitné vody na pracovišti na pití, osobní hygienu a případné ošetření při první pomoci. Zaměstnavatel musí navíc poskytnout ochranné nápoje pro zaměstnance, kteří jsou ohroženi teplem nebo chladem. Poskytování ostatních nápojů je již na vůli organizace a jejich poskytování je ze strany zaměstnance nenárokovatelné.

Daňové řešení nákladů vzniklých při zajišťování nealkoholických nápojů na pracovišti se odvíjí zejména od toho, zda tuto povinnost ukládá právní předpis (je to povinné), nebo zda zaměstnavatel dobrovolně dává k dispozici nápoje na pracovišti.

3.4.1 Výkladový příklad – náklady související s poskytováním nápojů na pracovišti

V následujícím výkladovém příkladu bude popsán správný postup daňového řešení.

Parametry výchozí situace

Modelová obchodní společnost poskytuje zaměstnancům nápoje na pracovišti těchto kategorií:

- a) pitnou vodu pro potřeby pití, zajištění předlékařské pomoci, osobní hygienu,
- b) ochranné nápoje pro ochranu před účinky zátěže teplem nebo chladem,
- c) jiné nealkoholické nápoje (perlivá voda, káva).

A) Posouzení právního stavu, na jehož základě vzniká účetní náklad modelové obchodní společnosti

Rozdělení situací:

a) Náklady na zajištění pitné vody na pracovišti

Zaměstnavatel má povinnosti vyplývající ze zákoníku práce §§ 101-108 týkající se bezpečnosti a ochrany zdraví zaměstnanců při práci. Jednou z povinností je zajištění pitného režimu na pracovišti, což je splněno volným přístupem ke kohoutku s pitnou vodou. Zákoník práce v § 224 odst. 1 nařizuje zaměstnavateli povinnost vytvářet zaměstnancům pracovní podmínky, které umožňují bezpečný výkon práce, s čímž souvisí zásobování vodou a pitný režim. (bozp.cz)

b) Náklady na ochranné nápoje

Zákoník práce přímo nespécifikuje ochranné nápoje, avšak nařizuje zaměstnavateli bezplatně poskytnout zaměstnancům na pracovišti s nevyhovujícími mikroklimatickými podmínkami ochranné nápoje. Blíže je specifikováno v příslušném nařízení vlády. (Děrgel, 2024, str. 34)

Nařízení vlády (dále také jen „NV“) č. 361/2007 Sb. stanovuje zaměstnavateli zajistit podmínky ochrany zdraví při práci poskytnutím ochranných nápojů na pracovišti dle § 8 NV 361/2007 Sb. v případě nevyhovujících mikroklimatických podmínek, tj. při zátěži zaměstnance teplem nebo chladem.

Ochranné nápoje chránící před účinky zátěže teplem nebo chladem musí splňovat následující kritéria:

- zdravotně nezávadné,
- neobsahují více než 6,5 hmotnostních procent cukru,

- povolen obsah látky zvyšující odolnost organismu (vitamíny, minerály apod.),
- množství alkoholu nepřekračuje 1 hmotnostní procento (pro mladistvé bez obsahu alkoholu).

Množství ochranných nápojů pro ochranu před účinky zátěže:

- teplem – nejméně 70 % tekutin a minerálních látek ztracených za osmihodinovou směnu potem a dýcháním,
- chladem – alespoň půl litru teplého nápoje za osmihodinovou směnu.

Prostor určený pro práci podle § 53 NV 361/2007 Sb. musí být zásoben pitnou vodou v množství postačujícím pro krytí potřeby pití zaměstnanců, k zajištění předlékařské pomoci teplou tekoucí vodou a pro zajištění osobní hygieny zaměstnanců.

c) Náklady na jiné nápoje

Perlivá voda, káva poskytované modelovou společností svým zaměstnancům na pracovišti je již „nadstandard“. Zaměstnavatel nemá povinnost nápoje nad úroveň pitné vody a ochranných nápojů svým zaměstnancům poskytovat. Do této kategorie v praxi u jiných zaměstnavatelů mohou patřit neslazené či slazené minerální vody, čaj, džusy, ovocné sirupy apod. Proto, pokud zajišťuje svým zaměstnancům na pracovišti bezplatně tyto nápoje, jedná se opět o zaměstnanecký benefit.

B) Účetní řešení situace výkladového příkladu

Zajištění nápojů na pracovišti vyvolává pro účetní jednotku – zaměstnavatele náklady, jež se zobrazí v účetnictví na nákladových účtech účtové třídy 5.

Použití konkrétního nákladového účtu bude závislé na těchto okolnostech:

- zákonná povinnost související se situacemi a) – b),
- pro zaměstnance nenárokovatelné nápoje související se situací c).

V následující tabulce (Tab. 10) je uveden přehled účetních transakcí související s definovanými variantami.

Tab. 10: Účetní a daňový dopad poskytnutí nápojů

Charakter poskytnutých nápojů na pracovišti	Splněny podmínky podle ZDP pro daňový náklad	Nákladový účet
a) Pitná voda	ANO (podle ZP)	501 (D), 503 (D), 527 (D)
b) Ochranné nápoje	ANO (podle ZP)	501 (D), 503 (D), 527 (D)
c) Jiné nápoje	NE	513 (N), 528 (N) nebo 548 (N)

Zdroj: vlastní zpracování

Vysvětlivky k tabulce (Tab. 10):

(D) = daňově uznatelný (daňový) náklad
(N) = daňově neuznatelný (nedaňový) náklad

Jako u předešlých výkladových příkladů uvedených v podkapitolách 3.2 a 3.3 je i u poskytování nápojů na pracovišti nutné před zaúčtováním účetního případu posoudit náklad z pohledu zákona daně z příjmů. Pokud se jedná o daňově uznatelný náklad, použít odpovídající nákladový účet a v opačném případě, tj. nedaňový náklad zaúčtovat na konkrétní související účet.

C) Daňové posouzení účetního případu (nákladu) podle zákona o daních z příjmů

K daňovému posouzení v tomto výkladovém příkladu se přistupuje již v okamžiku účtování, což se následně promítne do odpovídajícího zaúčtování na příslušný nákladový účet.

a) Náklady na zajištění pitné vody na pracovišti

Zaměstnavatel je povinen poskytnout zaměstnancům pitnou vodu (neperlivou, neochucenou, i balenou v barelech nebo PET lahvích) ke spotřebě na pracovišti a jedná se o daňově uznatelný náklad na straně zaměstnavatele v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 ZDP, neboť jde o náklady na pracovní a sociální podmínky, na ochranu zdraví při práci.

Z pohledu zaměstnance se jedná o příjem, který ZDP vyjímá z předmětu daně podle § 6 odst. 7 ZDP, proto nepodléhá ani zdanění daní z příjmů, ani odvodům pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění.

b) Náklady na ochranné nápoje

Jestliže jsou ochranné nápoje poskytovány za podmínek a v rozsahu zákoníku práce, na něž navazuje NV 361/2007 Sb., pak náklady s nimi spojené jsou daňově účinné podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 ZDP stejně jako náklady na zajištění pitné vody.

Z pohledu zaměstnanců jde opět o nepeněžní příjem, který je vyjímám ze zdanění daní z příjmů podle § 6 odst. 7 ZDP, proto nepodléhá ani zdanění daní z příjmů, ani odvodům pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění.

c) Náklady na jiné nápoje

Poskytování ostatních nealkoholických nápojů, jako je slazená, neslazená perlivá a minerální voda, nesplňuje podmínku „pitná voda“ a jedná se pro zaměstnavatele o daňově neuznatelný náklad podle § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP: „*hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti*“.

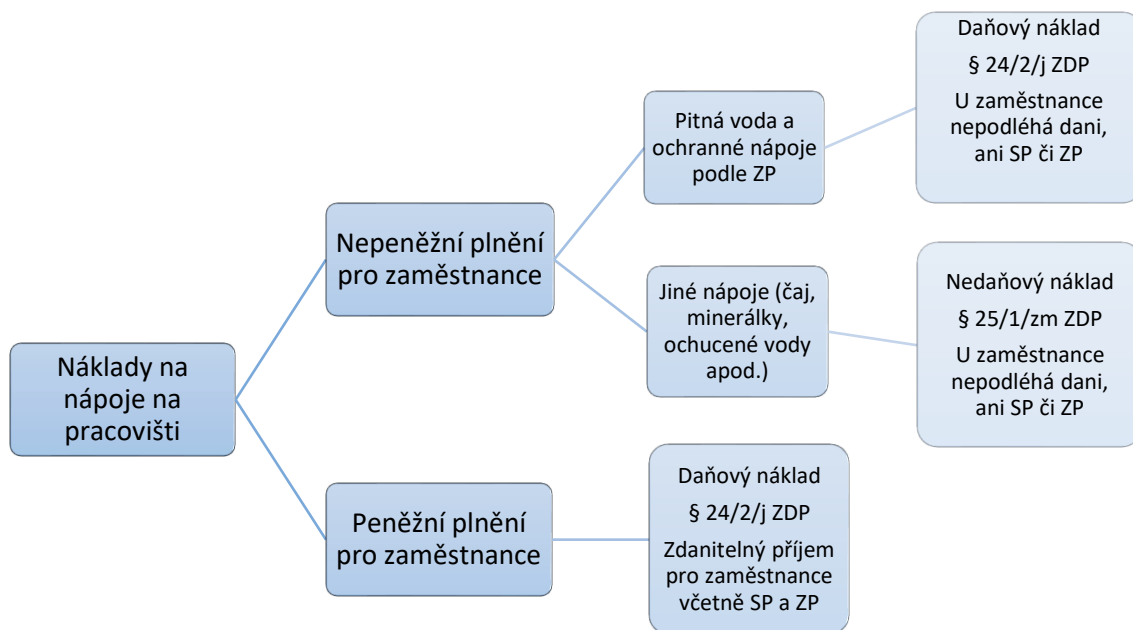
Náklady související s přípravou nealkoholických nápojů pro spotřebu na pracovišti, např. bombičky do výrobníků sody obsahující plynovou náplň CO₂, jsou taktéž daňově neúčinné.

Z pohledu zaměstnanců se jedná o příjem v podobě nepeněžního plnění, který je osvobozen podle § 6 odst. 9 písm. c) ZDP od zdanění daní z příjmů a od odvodů pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění.

V případě poskytování peněžního příspěvku zaměstnancům na zajištění nápojů ke spotřebě na pracovišti by se jednalo o peněžní plnění, jež by na straně zaměstnance podléhalo zdanění daní z příjmů a odvodům pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění. Pro zaměstnavatele by se jednalo o náklad daňový v souladu s § 24 odst. 2 písm. p) ZDP.

D) Shrnutí výsledného řešení výkladového příkladu z hlediska účetnictví a daně z příjmů

Shrnutí daňového posouzení jednotlivých variant zajišťování nápojů pro zaměstnance na pracovišti obsahuje následující schéma (Obr. 12).



Obr. 12: Náklady na zajištění nápojů na pracovišti z účetního a daňového pohledu

Zdroj: vlastní zpracování

Dopad jednotlivých druhů transakcí do účetního výsledku hospodaření a do základu daně z příjmů právnických osob obsahuje následující tabulka (Tab. 11).

Tab. 11: Účetní a daňový dopad nákladů na zajištění nápojů pro zaměstnance na pracovišti

Transakce charakteru nákladu	Účetní výsledek hospodaření	Základ daně z příjmů právnických osob
Náklady na zajištění pitné vody – účet 501, 503 či 527	Sníží	Sníží
Náklady na zajištění ochranných nápojů – účet 501, 502, 503 či 527	Sníží	Sníží
Náklady na zajištění jiných nápojů (minerálky, slazené vody apod.) – účet 513, 528, 548	Sníží	Nesníží
Peněžní příspěvky zaměstnanci na obstarání nápojů – účet 527, popř. i 521	Sníží	Sníží

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP a účetní legislativy

Jestliže se zde vrátíme k modelové společnosti, pak její zaměstnanci mají v celém areálu k dispozici pitnou vodu. Na jednotlivých pracovištích jsou umístěny výdejníky, do kterých se přivádí voda z vodovodního řádu. Tím je zajištěno poskytování pitné vody. Výdejníky nejsou ve vlastnictví modelové společnosti, ale jsou užívány na základě nájemní smlouvy. Modelové společnosti tedy vznikají i náklady v podobě placeného nájemného.

Zároveň tyto výdejníky jsou uzpůsobeny tak, že z přiváděné pitné vody lze vyrobit vodu horkou i chlazenou, také perlivou.

V období léta v horkých dnech poskytuje modelová společnost zaměstnancům instantní směsi s vitamíny a minerály s odpovídajícím složením, které plní funkci ochranného nápoje.

Náklady modelové společnosti související se zajištěním pitné vody pro zaměstnance jsou tedy náklady daňovými, stejně tak náklady na zajištění ochranných nápojů, neboť ty jsou poskytovány v období horkých dnů. Veškeré další náklady, které mají vazbu na výrobu nealkoholických nápojů mimo pitnou vodu (neperlivou), jsou náklady nedaňovými.

Jak tedy konkrétně posoudí modelová společnost jednotlivé druhy nákladů na zajištění nápojů pro zaměstnance na pracovišti, to ukazuje následující tabulka (Tab. 12).

Tab. 12: Účetní a daňový dopad nákladů na zajištění nápojů u modelové společnosti

Transakce charakteru nákladu	Daňový náklad	Nákladový účet
Náklady na pitnou vodu z vodovodního řadu	ANO	502 (D)
Náklady na pronájem výdejníků	ANO	518 (D)
Náklady na výrobu perlivé vody	NE	548 (N)
Náklady na instantní nápoje s vitamíny a minerálními látkami (jen v období horkých dnů)	ANO	501 (D)
Náklady na pronájem kávovarů	NE	548 (N)
Náklady na kávu	NE	513 (N)

Zdroj: vlastní zpracování

3.5 Vybrané zaměstnanecké benefity dříve neuvedené

Zaměstnanecké benefity jsou výhody, v peněžní či nepeněžní formě, poskytované zaměstnanci mimo mzdu. Benefity jsou nabízené zaměstnavateli dobrovolně a nevyplývají z žádného právního předpisu. Nabídku benefitů zaměstnavatel volí dle vlastního uvážení s přihlédnutím ke konkurenčnímu prostředí za účelem získání nových zaměstnanců a odměňování stávajících. Benefity přispívají ke spokojenosti a motivaci zaměstnance a jsou v poslední době klíčové pro získání a udržení kvalifikovaných zaměstnanců. Zaměstnanecké benefity jsou ošetřeny interní směrnici společnosti nebo smluvním ujednáním.

Zaměstnaneckých benefitů je nespočetný výběr, ať již běžných či nestandardních. Problematice zaměstnaneckých benefitů by mohla být věnována celá samostatná práce, avšak toto není předmět mé bakalářské práce, proto se budu věnovat vybraným zaměstnaneckým benefitům modelové obchodní společnosti, které je nutné rozdílně posuzovat se zavedením tzv. konsolidačního balíčku od roku 2024. Související změny mají dopad do základu daně z příjmů.

Od 1. 1. 2024 vešel v platnost tzv. konsolidační balíček, zákon pod číslem 349/2023 Sb., jímž se významně změnila pravidla pro daňové posuzování některých zaměstnaneckých benefitů.

V platnosti zůstávají pravidla např. u těchto benefitů:

- odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele,
- nealkoholické nápoje poskytnuté zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti,
- příspěvek zaměstnavatele na životní nebo penzijní pojištění zaměstnanci v celkové výši do 50 000 Kč ročně.

Významné změny pravidel při daňovém posuzování poskytování zaměstnaneckých benefitů nastaly u:

- poskytování stravování zaměstnancům v nepeněžní formě,
- limit ve výši poloviny průměrné mzdy pro osvobození u zaměstnance na vybrané benefity (§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP),
- osvobození pro účast zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na sportovní nebo kulturní akci pořádané zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků, pořádání je obvyklé a forma a rozsah jsou přiměřené (§ 6 odst. 9 písm. g) ZDP),
- zrušení osvobození nepeněžních (věcných) darů za splněných podmínek pro zaměstnance do částky 2 000 Kč ročně.

Pro tuto kapitolu není vhodné použít strukturu zpracování předchozích výkladových příkladů, proto bude zpracování odlišné.

3.5.1 Výkladový příklad – vybrané zaměstnanecké benefity

Pro výkladový příklad budou vybrány pouze některé zaměstnanecké benefity využívané v modelové společnosti. Nejdříve budou charakterizovány vybrané zaměstnanecké benefity využívané modelovou společností. Bude ukázáno jejich účetní řešení v modelové společnosti. Zásadou vzájemné provázanosti se budeme zabývat daňovým posouzením z pohledu obou stran, z pohledu zaměstnavatele i zaměstnance.

Parametry výchozí situace

V tomto výkladovém příkladu se budeme věnovat těmto zaměstnaneckým benefitům poskytovaným modelovou společností:

- a) „stravenkový paušál“,
- b) nepeněžní příspěvek na sportovní a kulturní akce poskytovaný na benefitní kartu,
- c) účast na vánočním večírku.

„Stravenkový paušál“ – peněžitý příspěvek na stravování

Konsolidační balíček sjednotil od 1. 1. 2024 podmínky pro přispívání na závodní stravování zaměstnanců v peněžní i nepeněžní formě.

Nepeněžní plnění poskytované formou závodního stravování nebo stravenkami, stejně jako peněžitá forma příspěvku, tzv. stravenkový paušál, jsou osvobozeny u zaměstnance do limitu 70 % horní hranice stravného poskytovaného zaměstnancům ve veřejném sektoru při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, což odpovídá pro rok 2024 částce 166 Kč. Limit ve výši 70 % z částky stravného za jednu směnu činí 116,20 Kč a je osvobozen od daně z příjmů a odvodu pojistného

na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění. Aby se jednalo pro zaměstnance o osvobozený příjem, musí být dále splněna podmínka výkonu práce alespoň 3 hodiny, pokud nevznikl nárok na stravné v rámci cestovní náhrady na služební cestě. Nově je možné od 1. 1. 2024 poskytnout zaměstnanci druhý stravenkový paušál při odpracování alespoň 11 hodin v rámci jednoho kalendářního dne.

Nadlimitní příspěvek na stravování podléhá zdanění a odvodům pojištění u zaměstnance.

Výše stravného se odvíjí od délky pracovní cesty v daném dni, což řeší § 176 odst. 1 písm. a) ZP. Limity stravného se každý rok mění v závislosti na růstu cen potravin v ČR a jejich aktuální částku stanovuje pro daný rok prováděcí vyhláška „o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad“. Pro rok 2024 platí aktuální vyhláška č. 398/2023 Sb., pro rok 2023 byla v platnosti vyhláška č. 467/2022 Sb.

Na straně zaměstnavatele je příspěvek na stravování zaměstnancům daňově uznatelný náklad bez finančního omezení při splnění podmínek § 24 odst. 2 písm. j) ZDP. Nárok na stravování musí být písemně ošetřen kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem, pracovní smlouvou nebo jiným smluvním ujednáním.

Zákoník práce v § 236 ukládá zaměstnavatelům pouze povinnost umožnit zaměstnancům stravování ve všech směnách, nikoliv zaměstnancům vyslaným na pracovní cestu, tj. poskytnutí pracovního volna, odpovídajícího místa pro přiměřené kulturní stravování.

Nepeněžní příspěvek na sportovní a kulturní akce poskytovaný na benefitní kartu

Modelová společnost v rámci zaměstnaneckých benefitů poukazuje finanční částku související s konkrétním zaměstnaneckým programem na benefitní kartu, kterou má možnost zaměstnanec čerpat na vybrané aktivity u smluvních partnerů.

Benefitní kartu lze použít např. na nákup vstupenek na koncerty, sportovní aktivity, vstupy do zábavních zařízení, na nákup zájezdů a jiných aktivit. Využít ji také lze na nákup ve farmaceutických zařízeních.

Jedná se o nepeněžní plnění pro zaměstnance, které souvisí se sledováním vyčerpaného limitu. Plnění do limitu poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období je osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti, tj. pro rok 2024 limit ve výši 21 983,50 Kč. Částka nad limit podléhá zdanění a odvodům pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění na straně zaměstnance. Z pohledu zaměstnavatele je částka do limitu daňově neuznatelná a hodnota převyšující limit je považována za daňově uznatelnou pro daň z příjmů právnických osob.

Vánoční večírek

Před koncem roku modelová společnost tradičně pořádá vánoční večírek pro své zaměstnance jako poděkování za celoroční práci a považuje to za vhodnou příležitost k neformálnímu setkání zaměstnanců.

Účetní řešení situace výkladového příkladu

I v tomto případě platí, že zaměstnanecké benefity představují pro zaměstnavatele náklady, účetně se tedy zobrazí na účtech účtové třídy 5 a správná volba nákladového účtu je ovlivněna

správným daňovým posouzením konkrétního benefitu. Následující tabulka (Tab. 13) obsahuje zobrazení výše uvedených tří druhů benefitů v účetnictví modelové společnosti.

Tab. 13: Účetní a daňový dopad vybraných zaměstnaneckých benefitů

Charakter poskytnutých benefitů	Splněny podmínky podle ZDP pro daňový náklad	Nákladový účet
„Stravenkový paušál“	ANO	527 (D)
Benefitní karta: Nákup vstupenek na koncerty, sportovní aktivity, vstupy do zábavních zařízení, na nákup zájezdů a jiných aktivit.	NE (do limitu podle § 6/9/d) ZDP)	528 (N)
Benefitní karta: Nákup vstupenek na koncerty, sportovní aktivity, vstupy do zábavních zařízení, na nákup zájezdů a jiných aktivit.	ANO (nad limit podle § 6/9/d) ZDP)	527 (D)
Kulturní a sportovní akce pořádané zaměstnavatelem	NE	528 (N)

Zdroj: vlastní zpracování

Vysvětlivky k tabulce (Tab. 13):

(D) = daňově uznatelný (daňový) náklad
(N) = daňově neuznatelný (nedaňový) náklad

Další část této podkapitoly obsahuje rozbor daňového posouzení zaměstnaneckých benefitů podle nové právní úpravy od roku 2024. Jelikož, jak už bylo zmíněno výše, došlo v této oblasti ke koncepční změně daňového posuzování zaměstnaneckých benefitů a vybrané výše uvedené druhy zaměstnaneckých benefitů s tímto souvisejí, bude v tomto případě proveden širší rozbor daňového posouzení, než odpovídá vybraným benefitům v tomto výkladovém příkladu. Je to z důvodu zajištění lepšího pochopení dané problematiky.

Daňové posouzení účetního případu (nákladu) podle zákona o daních z příjmů

Do roku 2023 byly zaměstnanecké benefity poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci jako nepeněžní plnění osvobozené od daně z příjmů ze závislé činnosti, a to bez limitu. Výjimkou bylo poskytnutí rekreace a zájezdu v úhrnu nejvýše 20 000 Kč za zdaňovací období. Částka nad limit podléhala u zaměstnance zdanění daní z příjmů a odvodům pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění. Aktuálně platné daňové posouzení vybraných benefitů pro rok 2024 bude dále rozebráno v bakalářské práci v části 3.5.2 z pohledu zaměstnance a v části 3.5.3 z pohledu zaměstnavatele.

3.5.2 Daňové posouzení vybraných zaměstnaneckých benefitů z pohledu zaměstnance

Zaměstnanecké benefity rozdělíme do tří skupin:

- nepeněžní plnění zcela osvobozená od daně z příjmů ze závislé činnosti,
- nepeněžní plnění osvobozená do limitu průměrné měsíční mzdy,
- peněžní forma plnění – benefity poskytované jako peněžní příspěvky.

A) Osvobozené benefity poskytované jako nepeněžní plnění „do limitu“

Níže uvedené benefity poskytované v nepeněžní formě zaměstnancům jsou z pohledu zaměstnance řešeny v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP jako osvobozené příjmy od daně z příjmů, a to, pokud v úhrnu za zdaňovací období nepřekročí polovinu průměrné mzdy platné pro daný kalendářní rok. Pro rok 2024 činí roční limit tohoto „daňového“ osvobození částku 21 983,50 Kč.

Okruh benefitů poskytovaných jako nepeněžní plnění zaměstnancům, jež se zahrnují do výše uvedeného limitu, je následující:

- pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení,
- pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis,
- použití zdravotního zařízení registrovaného v Národním registru poskytovatelů zdravotních služeb,
- použití vzdělávacích nebo rekreačních zařízení,
- použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona,
- použití knihovny zaměstnavatele,
- použití tělovýchovných a sportovních zařízení zaměstnavatele,
- příspěvky na kulturní nebo sportovní akce,
- příspěvky na tištěné knihy.

Pokud zaměstnanec obdrží zaměstnanecké benefity od více zaměstnavatelů, jelikož má více zaměstnání, pak se limit pro osvobození posuzuje u každého zaměstnavatele samostatně. Benefit poskytnutý zaměstnavatelem rodinným příslušníkům zaměstnance je považován za příjem zaměstnance a je zahrnut do výpočtu celkového ročního limitu pro osvobození.

Zaměstnavateli vzniká povinnost vést úplnou a průkaznou evidenci poskytnutých nepeněžních benefitů jednotlivým zaměstnancům v souvislosti se sledováním limitu pro osvobození. Pokud hodnota nepeněžních benefitů přesáhne hranici poloviny průměrné mzdy, podléhá nadlimitní částka benefitů zdanění daní z příjmů fyzických osob (ze závislé činnosti) a odvodům pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění.

Ze tří druhů zaměstnaneckých benefitů uvedených v části 3.5.1 bakalářské práce se tato daňová úprava týká benefitů čerpaných zaměstnanci z benefitní karty.

B) Osvobozené benefity poskytované jako nepeněžní plnění „bez limitu“

Další kategorií jsou zaměstnanecké benefity poskytované zaměstnanci či jeho rodinným příslušníkům jako nepeněžní plnění, které jsou u zaměstnance osvobozené od daně z příjmů fyzických osob (ze závislé činnosti) podle § 6 odst. 9 písm. g) ZDP. Pro tyto benefity není stanoven horní limit pro osvobození. Osvobození se vztahuje na akce pro zaměstnance splňující tato kritéria:

- sportovní nebo kulturní akce,
- pořádané zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků,
- přičemž pořádání akce je u zaměstnavatele obvyklé
- a forma a rozsah akce jsou přiměřené.

Generální finanční ředitelství (dále také jen „GFŘ“) vydalo k daňovému řešení zaměstnaneckých benefitů *Metodickou informaci (dále také jen „metodická informace“)* ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli zaměstnancům od 1. ledna 2024.

Metodická informace blíže uvádí podmínky, za kterých lze tato nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům osvobodit od daně z příjmů, a tím i od odvodů pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění:

- pořadatelem akce je zaměstnavatel, může však využít profesionálního dodavatele služeb pro organizaci akce;
- omezený okruh účastníků, např. zaměstnanci, rodinní příslušníci, obchodní partneři;
- obvyklost odpovídající běžnému standardu pořádání akcí s ohledem na okruh účastníků, druh akce, pravidelnost;
- přiměřenost posuzovaná podle povahy akce, místem pořádání a intervalem opakování akce.

Těmito kulturními nebo sportovními akcemi, které by se měly posuzovat z daňového hlediska tímto způsobem, nejsou např. koncert nebo sportovní zápas pořádaný jiným pořadatelem. Vstupenky na takovéto akce jsou předmětem daňového posouzení podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, kde platí limit ve výši poloviny průměrné mzdy za kalendářní rok (viz předchozí kategorie benefitů poskytovaných jako nepeněžní plnění tzv. „do limitu“).

Za rodinné příslušníky pro tyto účely jsou považovány osoby v příbuzenském vztahu, manželském svazku, ale také osoby, které se zaměstnancem fakticky žijí, tj. tvoří společně hospodářící domácnost, a vyživované děti. Zaměstnavatel by měl evidovat seznam účastníků akcí, aby se jím mohl prokázat jako důkazním prostředkem, že byly naplněny podmínky osvobození podle § 6 odst. 9 písm. g) ZDP.

Ze tří druhů zaměstnaneckých benefitů uvedených v části 3.5.1 bakalářské práce se tato daňová úprava týká pořádání vánočního večírku pro zaměstnance.

C) Peněžní forma plnění – benefity poskytované jako peněžní příspěvky

Zaměstnanecké benefity poskytované zaměstnancům formou peněžního plnění nejsou zpravidla osvobozeným příjmem, a podléhají tak zdanění daní z příjmů fyzických osob (ze závislé činnosti) a odvodům pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění.

Výjimku tvoří tzv. „stravenkový paušál“ „do limitu“, který představuje peněžítý příspěvek poskytnutý zaměstnavatelem na závodní stravování, tedy stravování během pracovní směny. Tato problematika byla podrobně rozebrána v úvodu podkapitoly 3.5.1.

Modelová společnost poskytuje stravenkový paušál zaměstnancům maximálně do výše limitu stanoveného v § 6 odst. 9 písm. b) ZDP, proto zaměstnanci tyto částky nemusí tzv. „přidaňovat“ ke mzdě.

3.5.3 Daňové posouzení vybraných zaměstnaneckých benefitů z pohledu zaměstnavatele

Zaměstnanecké benefity uvedené v předchozí části jsou daňově řešeny u zaměstnavatele v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. h) ZDP ve znění účinném pro rok 2024.

A) Daňově uznatelné zaměstnanecké benefity

Daňově uznatelnými náklady na straně zaměstnavatele jsou náklady na veškerá práva zaměstnanců souvisejících se zajištěním pracovních a sociálních podmínek, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo jiné smlouvy, pokud není v ZDP stanoveno jinak.

Zaměstnanecké benefity se stanou daňově uznatelnými u zaměstnavatele v okamžiku, kdy přesáhnou limit pro osvobození od daně z příjmů u zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a budou podléhat zdanění daní z příjmů fyzických osob (ze závislé činnosti) a odvodům pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění. Náklady nad limit osvobození jsou posuzovány jako daňově uznatelné podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP, pokud souvisí s právy zaměstnance a vyplývají ze smlouvy nebo interní směrnice.

Existuje dále ustanovení § 24 odst. 2 písm. zs) ZDP, kdy jako daňové lze uplatnit náklady na provoz vlastních zařízení pro péči o děti předškolního věku, nebo příspěvky na provoz těchto zařízení jiných subjektů, pokud jsou využívána pro děti zaměstnanců. Tyto náklady budou daňové, i když v součtu případně s ostatními benefity ještě nepřekročí limit osvobození stanovený podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

Peněžní forma poskytnutých plnění (zaměstnaneckých benefitů) ve prospěch zaměstnanců je řešena v § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP a umožňuje zahrnout tyto benefity do daňově uznatelných nákladů, pokud jsou poskytovány v souladu s právy zaměstnanců uvedenými ve smlouvě či vnitřní směrnici.

Z vybraných zaměstnaneckých benefitů uvedených v úvodu části 3.5.1 bakalářské práce se tato pravidla týkají stravenkového paušálu, kdy náklady s ním spojené jsou v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP náklady daňovými, a také nákladů spojených s benefity poskytovaných prostřednictvím benefitní karty, pokud dojde k překročení limitu pro osvobození od daně z příjmů (ze závislé činnosti) u zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

B) Daňově neuznatelné zaměstnanecké benefity

Daňově neuznatelnými náklady na zaměstnanecké benefity zaměstnavatele jsou nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnanci, která jsou na straně zaměstnance osvobozena od daně z příjmů podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP (vybrané benefity) a podle § 6 odst. 9 písm. g) ZDP, což vyplývá z § 25 odst. 1 písm. h) ZDP ve znění zákona účinného pro rok 2024.

Tímto způsobem byly posouzeny z vybraných zaměstnaneckých benefitů uvedených v úvodu části 3.5.1 bakalářské práce náklady na benefity poskytované prostřednictvím benefitní karty, pokud nedojde k překročení limitu podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, a náklady na pořádání vánočního večírku pro zaměstnance podle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP.

3.5.4 Shrnutí daňového posuzování zaměstnaneckých benefitů od 1. 1. 2024

V následující tabulce (Tab. 14) je výňatek z metodické informace GFR související s benefity poskytovanými modelovou společností. Pro přehlednost je využito i porovnání, jak se změnil přístup daně z příjmů k posuzování zaměstnaneckých benefitů mezi roky 2023 a 2024.

Tab. 14: Daňové posouzení vybraných zaměstnaneckých benefitů

Benefit	Do roku 2023		Od 1. 1. 2024	
	u zaměstnance	u zaměstnavatele	u zaměstnance	u zaměstnavatele
Peněžítý příspěvek – stravenkový paušál	O do limitu (§ 6/9/b ZDP)	D plně (§ 24/2/j/4 ZDP)	O do limitu 70 % (§ 6/9/b ZDP)	D plně (podmínka sjednání se zaměstnancem) (§ 24/2/j/4 ZDP)
Pracovní oběd	O (§ 6/9/b ZDP)	N (§ 25/1/t ZDP)	Není předmětem daně (§ 6/7/e ZDP)	N (§ 25/1/t ZDP) Pokud je takto zaměstnavatelem deklarována, snídaně či oběd pro zaměstnance mohou mít povahu příspěvku na stravování, potom: D při naplnění podmínek (§ 24/2j/4 ZDP)
Ovoce, jídlo v kuchyňce, jídlo na poradách atd.	O (§ 6/9/b ZDP)		Není předmětem daně (§ 6/7/e ZDP)	
Poskytnutí nealko nápojů (káva, čaj, minerální voda, limonády, džusy, ...)	O (§ 6/9/c ZDP)	N (§ 25/1/zm ZDP)	O (§ 6/9/c ZDP)	N (§ 25/1/zm ZDP)
Poskytnutí pitné vody na pracovišti	Není předmětem daně (§ 6/7/e ZDP)	D (§ 24/1 ZDP, § 24/2/j ZDP)	Není předmětem daně (§ 6/7/e ZDP)	D (§ 24/1 ZDP, § 24/2/p ZDP)
Nepeněžní příspěvek na rekreaci do 20 000 Kč	O do limitu (§ 6/9/d ZDP)	N (§ 25/1/h/2 ZDP)	O tj. v souhrnu do limitu 1/2 průměrné mzdy (§ 6/9/d ZDP)	Do výše osvobozené u zaměstnance jde o N (§ 25/1/h/2 ZDP) ve výši převyšující tuto částku jde o D (§ 24/2/j/4 ZDP)
Nepeněžní příspěvek na sportovní a kulturní vyžití	O (§ 6/9/d ZDP)	N (§ 25/1/h/2 ZDP)	O do limitu tj. v souhrnu do výše 1/2 průměrné mzdy (§ 6/9/d ZDP)	Do výše osvobozené u zaměstnance jde o N (§ 25/1/h/2 ZDP) ve výši převyšující tuto částku jde o D (§ 24/2/j/4 ZDP)

Nepeněžní bezúplatné plnění do výše 2 000 Kč poskytnuté ze zisku po zdanění	O (§ 6/9/g ZDP)	N (§ 25/1/t ZDP)	O do limitu tj. v souhrnu do výše 1/2 průměrné mzdy - splnění věcné povahy (§ 6/9/d ZDP) Příjem - v ostatních případech (§ 6/1/d ZDP)	N (§ 25/1/t ZDP)
Kulturní a sportovní akce pořádané zaměstnavatelem	O (§ 6/9/d ZDP)	N (§ 25/1/h/1 ZDP) pohoštění a občerstvení (§ 25/1/t ZDP)	O (§ 6/9/g ZDP)	N (§ 25/1/h/1 ZDP) pohoštění a občerstvení (§ 25/1/t ZDP)

Zdroj: vlastní zpracování podle Metodické informace GFŘ

Vysvětlivky k tabulce (Tab. 14):

- (D) = daňově uznatelný (daňový) náklad
 (N) = daňově neuznatelný (nedaňový) náklad
 (O) = osvobozené plnění

Dopad jednotlivých druhů transakcí souvisejících s vybranými třemi druhy zaměstnaneckých benefitů používaných modelovou společností a uvedených v úvodu části 3.5.1 bakalářské práce do účetního výsledku hospodaření a do základu daně z příjmů právnických osob obsahuje následující tabulka (Tab. 15).

Tab. 15: Účetní a daňový dopad nákladů na vybrané zaměstnanecké benefity

Transakce charakteru nákladu	Účetní výsledek hospodaření	Základ daně z příjmů právnických osob
„Stravenkový paušál“	Sníží	Sníží
Benefitní karta: Nákup vstupenek na koncerty, sportovní aktivity, vstupy do zábavních zařízení, na nákup zájezdů a jiných aktivit tzv. „do limitu“	Sníží	Nesníží
Benefitní karta: Nákup vstupenek na koncerty, sportovní aktivity, vstupy do zábavních zařízení, na nákup zájezdů a jiných aktivit tzv. „nad limit“	Sníží	Sníží
Kulturní a sportovní akce pořádané zaměstnavatelem	Sníží	Nesníží

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP a účetní legislativy

4 Shrnutí – vybrané náklady a simulace transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů

V této kapitole bude demonstrována úprava účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob. V rámci tohoto postupu, který se, jak bylo uvedeno v kapitole 1 bakalářské práce, označuje jako transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů, využijeme druhy vybraných nákladů uvedené v kapitole 3, které vznikají v modelové společnosti, a ukážeme si, jaký mají vliv na výsledný základ daně z příjmů právnických osob.

Pro simulaci výše uvedeného postupu transformace využijeme účetní výsledek hospodaření modelové společnosti před zdaněním, jak byl zveřejněn ve výroční zprávě za rok 2022. Dále uvedené částky vybraných účetních nákladů jsou smyšlené. Jde tu o závěrečné shrnutí dopadu vybraných ekonomických transakcí spojených s účetními náklady na základ daně z příjmů právnických osob. Vše bude řešeno v souladu s daňovou a účetní legislativou účinnou pro rok 2024.

Uvažujeme tedy účetní výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 22 183 tis. Kč. Do tohoto výsledku hospodaření se promítly mimo jiné následující účetní náklady:

1. Náhrada škody poskytnutá obchodnímu partnerovi podle smluvních podmínek
2. Náklady na ubytování zaměstnanců při pracovních cestách
3. Náklady na přechodné ubytování zaměstnanců mimo pracovní cesty – upraveno ve směrnici
4. Náklady na přechodné ubytování zaměstnanců společnosti, která u modelové společnosti provádí audit jakosti – smluvně ujednáno
5. Náklady v podobě peněžitých příspěvků poskytnutých provozovateli hromadné dopravy na posílení autobusových linek (svoz zaměstnanců)
6. Náklady na dopravu zaměstnanců při pracovních cestách
7. Náklady na dopravu zaměstnanců z přechodného ubytování do místa výkonu práce a zpět mimo pracovní cesty – upraveno ve směrnici
8. Náklady na dopravu zaměstnanců společnosti, která u modelové společnosti provádí audit jakosti – smluvně ujednáno
9. Náklady na dopravu zaměstnanců obchodního partnera – bez smluvního ujednání
10. Náklady na zajištění pitné vody na pracovišti
11. Náklady na ochranné nápoje
12. Náklady na pronájem výdejníků vody
13. Náklady na výrobu perlivé vody
14. Stravenkový paušál
15. Nepeněžní příspěvky na kulturní a sportovní akce poskytnuté na benefitní kartu se zohledněním evidence pro sledování limitu
16. Vánoční večírek pořádaný zaměstnavatelem

Posouzení výše uvedených nákladů z daňového a účetního pohledu je zachyceno v následující tabulce (Tab. 16), kde je uvedeno, zda se jedná o daňový či nedaňový náklad a nákladový účet použitý při účtování. Částky jsou pouze hypotetické pro názorný výpočet základu daně z příjmů.

Tab. 16: Účetní a daňový dopad vybraných účetních případů

	Účetní transakce charakteru nákladu	Daňový náklad	Nákladový účet	Částka v tis. Kč
1	Náhrada škody obchodnímu partnerovi	ANO	548 (D)	100
2	Ubytování zaměstnanců při pracovních cestách	ANO	512 (D)	600
3	Přechodné ubytování zaměstnanců	ANO	527 (D)	1 000
4	Ubytování auditního týmu	ANO	518 (D)	30
5	Příspěvek provozovateli hromadné dopravy	NE	548 (N)	80
6	Doprava zaměstnanců při pracovních cestách	ANO	512 (D)	500
7	Doprava zaměstnanců z přechodného ubytování a zpět	ANO	527 (D)	300
8	Doprava auditního týmu	ANO	518 (D)	20
9	Doprava zaměstnanců obchodní partnera	NE	548 (N)	10
10	Pitná voda na pracovišti	ANO	502 (D)	150
11	Ochranné nápoje	ANO	501 (D)	70
12	Pronájem výdejníků vody	ANO	518 (D)	110
13	Bombičky CO ₂ na výrobu perlivé vody	NE	548 (N)	20
14	Stravenkový paušál	ANO	527 (D)	11 000
15a)	Příspěvky na kulturní a sportovní akce	NE (do limitu podle § 6/9/d) ZDP)	528 (N)	5 000
15b)	Příspěvky na kulturní a sportovní akce	ANO (nad limit podle § 6/9/d) ZDP)	527 (D)	700
16	Vánoční večírek	NE	513 (N)	800

Zdroj: vlastní zpracování

Vysvětlivky k tabulce (Tab. 16):
(D) = daňově uznatelný (daňový) náklad
(N) = daňově neuznatelný (nedaňový) náklad

Demonstrativní účetní výsledek hospodaření modelové společnosti upravíme v rámci transformace o daňově neúčinné účetní náklady, a to tak, že jej zvýšíme. Účetní náklady, které jsou současně i daňovými náklady, jsou součástí výsledku hospodaření i základu daně z příjmů, proto není nutné je v procesu transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů zohledňovat.

V tomto modelovém příkladu transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů nezohledňujeme rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy dlouhodobého majetku a účetními a daňovými zůstatkovými cenami vyřazeného dlouhodobého majetku, ani standardní nedaňové náklady, jak bylo popsáno v kapitole 2.3, jelikož se nejedná o záležitosti relevantní pro tyto účely. Položky snižující účetní výsledek hospodaření nebyly předmětem analýzy ani výkladových příkladů, proto nejsou uvedeny v následující tabulce transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob (Tab. 17).

V této simulaci je řešen pouze vliv analyzovaných účetních nákladů v kapitole 3 na základ daně z příjmů právnických osob. Výsledek této modelové simulace obsahuje následující tabulka (Tab. 17).

Tab. 17: Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob

Postup transformace – analyzované náklady		Částka v tis. Kč
Výsledek hospodaření (účetní) před zdaněním		22 183
Částky zvyšující výsledek hospodaření celkem		5 910
Nedaňové náklady celkem		5 910
513	Náklady na reprezentaci	800
528	Ostatní sociální náklady	5 000
548	Ostatní provozní náklady	110
Základ daně z příjmů právnických osob		28 093

Zdroj: vlastní zpracování

Pro stanovení správného základu daně z příjmů právnických osob je nutné daňové posouzení účetních transakcí a úprava účetního výsledku hospodaření o položky zvyšující a snižující výsledek hospodaření.

Jak je patrné na výše uvedené simulaci transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů, zásadní je vlastní správné daňové posouzení vlivu jednotlivých druhů účetních nákladů na základ daně z příjmů. Pokud je toto uděláno správně, pak již vlastní proces transformace není složitý.

Závěr

Bakalářská práce se věnuje analýze vybraných nákladů modelové obchodní společnosti, ve které jsou prostřednictvím výkladových příkladů detailně rozpracovány specifické situace z pohledu právního, účetního a daňového. Záměrem bylo přiblížit čtenáři souvislost mezi účetními náklady a dopadem do základu daně z příjmů právnických osob v závislosti na jejich daňovém posouzení. Na základě rozboru podstaty vzniku vybraných nákladů a přístupu účetní a daňové legislativy k této problematice byla prezentována praktická řešení související s modelovou společností. Ta jsou také výstupem analýzy vybraných situací z praxe modelové obchodní společnosti s odpovídajícím vysvětlením.

Analýza účetních nákladů z pohledu daně z příjmů zejména v případě náročnějších situací poukazuje na komplexnost dané problematiky. Účetní náklady je nutné mnohdy posoudit z daňového pohledu již na počátku účetního případu. Díky různým interpretacím bývá daňové posouzení často komplikované a nejednoznačné a je závislé na dalších souvisejících faktorech – smluvních ujednáních, úpravě ve vnitropodnikových směrnících apod.

Díky simulaci transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů je patrný nepostradatelný význam správného daňového posouzení účetních nákladů. Přestože se práce zabývá pouze omezeným počtem specifických situací, je zřejmý význam pečlivého posuzování nestandardních transakcí z daňového pohledu. Každé nesprávné posouzení může přinést společnosti finanční újmu, tj. vyšší daňovou povinnost vyplývající z nadhodnoceného daňového základu pro daň z příjmů, eventuálně postih ze strany správce daně za neoprávněné snížení základu daně.

V kapitole 3 byly podrobně analyzovány tyto druhy účetních nákladů:

- Náklady na náhradu škody způsobenou jinému subjektu
- Náklady na ubytování vlastních či cizích zaměstnanců za různých okolností
- Náklady na dopravu vlastních či cizích zaměstnanců za různých okolností
- Náklady na zajišťování nápojů na pracovišti
- Náklady na vybrané zaměstnanecké benefity, jichž se dotýká meziroční změna daňové legislativy mezi roky 2023 a 2024

Jak je vidět jen z názvů analyzovaných nákladů, významná část z nich se dotýká jednak záležitostí zaměstnaneckých benefitů, tedy nákladů vynakládaných „dobrovolně“, tzn. bez zákonného nařízení, ale na druhé straně „povinně“ v zájmu zajištění zaměstnanců a zabránění jejich fluktuace, a dále nákladů, které vznikají na základě smluvního ujednání s obchodními partnery.

A tyto okolnosti, kdy vynakládání jistých nákladů žádný právní předpis nenařizuje, ale v podstatě je vyžaduje zavedená ekonomická praxe, komplikují hledání správného daňového posouzení těchto nákladů. Proto v kapitole 3 v jednotlivých částech při analýze je ukázáno, jak konkrétní parametry situace (existence smluvního ujednání, úpravy ve vnitřní směrnici subjektu apod.) ovlivňují výsledné správné daňové řešení.

Shrnutí výsledného účetního a daňového řešení sledované problematiky nákladů na závěr každé samostatné části kapitoly 3 poskytuje dílčí závěry ke konkrétní kategorii řešených nákladů s uvedením parametrů, které toto řešení ovlivňují.

Ze závěrů bakalářské práce vyplývá potřeba neustálého sledování změn a aktualizace znalostí v oblasti účetnictví a daní. Daňová legislativa se průběžně mění, proto je nezbytné, aby se odpovědné osoby v dané problematice orientovaly a byly informovány o nových předpisech a změnách a adekvátně je implementovaly do účetních a daňových postupů, které používají.

Cíl bakalářské práce: analyzovat vybrané náklady obchodní korporace, jejichž daňové posouzení je v praxi z různých důvodů náročnější, z hlediska daně z příjmů a na konkrétních výkladových příkladech z této oblasti prezentovat správná řešení byl, dle mého názoru, splněn.

Seznam použité literatury

- ASOCIACE VÝROBCŮ KABELŮ A VODIČŮ ČR A SK. *O asociaci*. Online. Vyrobci kabelu.cz. Dostupné z: <https://www.vyrobci kabelu.cz/o-asociaci/>. [cit. 2024-04-04].
- Corporate – Taxes on corporate income*. Online. Taxsummaries.pwc.com. 2024. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/>. [cit. 2024-04-07].
- DĚRGEL, Martin. *Daňové a nedaňové výdaje A-Z pro rok 2024*. 1. vydání. Český Těšín: Poradce, 2024. ISBN 978-80-7365-491-7.
- HNÁTEK, Miloslav a ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady 2016*. 1. vydání. Praha: ESAP, 2016. ISBN 978-80-905899-2-6.
- HNÁTEK, Miloslav. *Daňové a nedaňové náklady 2023*. 6. vydání. Praha: ESAP, 2023. ISBN 978-80-908801-0-8.
- KADLEC, Michal. *Odložená daň*. Online. Portal.pohoda.cz. 2013. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odlozena-dan/#SnippetTab>. [cit. 2024-03-27].
- KUČEROVÁ, Dagmar. *Ubytování zaměstnanců z daňového hlediska*. Online. Podnikatel.cz. 2022. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/ubytovani-zamestnancu-z-danoveho-hlediska/>. [cit. 2024-02-29].
- Nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci*. Online. Zákonyprolidi.cz. 2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2007-361/zneni-20240101>. [cit. 2024-03-22].
- Pitný režim na pracovišti. Jaké má ze zákona zaměstnavatel povinnosti při poskytování ochranných nápojů?* Online. Bozp.cz. 2017. Dostupné z: <https://www.bozp.cz/aktuality/pitny-rezim-ochranné-napojé/>. [cit. 2024-04-10].
- Přechodné ubytování zaměstnance*. Online. Danovetipy.cz. 2023. Dostupné z: <http://www.danovetipy.cz/clanky/detail/nezdanovane-prijmy-zamestnance-zamestnanecke-benefity-43>. [cit. 2024-02-28].
- PRYSMIAN. *Naše značky*. Online. Cz.prysmian.com. 2024. Dostupné z: <https://cz.prysmian.com/company/our-brands>. [cit. 2024-03-22].
- PRYSMIAN KABELY, S.R.O. *Výroční zpráva společnosti Prysmian Kabely, s.r.o. za rok 2022*. Online. Or.justice.cz. 2023. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=14925>. [cit. 2024-03-22].
- ŠILHÁN, Josef. *Náhrada škody v obchodních vztazích a možnosti její smluvní limitace*. 2., dopl. a přeprac. vyd. Beckova edice právní instituty. V Praze: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-393-6.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví*. Online. Zákonyprolidi.cz. 2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>. [cit. 2024-02-27].

Vzor: *Nájemní smlouva*. Online. BusinessInfo.cz. 2022.

Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/vzor-ppbi-smlouva-o-najmu-k-bytu-domu/>. [cit. 2024-04-04].

Vzor: *Smlouva o nájmu prostor sloužících podnikání*. Online. BusinessInfo.cz. 2021.

Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/vzor-ppbi-smlouva-o-najmu-prostor-slouzicich-podnikani/>. [cit. 2024-04-04].

Zákon č. 89/2012, občanský zákoník. Online. Zákonyprolidi.cz. 2024.

Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89#f4586079>. [cit. 2024-02-27].

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Online. Zákonyprolidi.cz. 2024.

Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>. [cit. 2024-04-04].

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Online. Zákonyprolidi.cz. 2024.

Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-262/zneni-20240101>. [cit. 2024-04-01].

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Online. Zákonyprolidi.cz. 2024. Dostupné

z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>. [cit. 2024-03-12].

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Online. Zákonyprolidi.cz. 2024.

Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>. [cit. 2024-04-01].

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Online. Zákonyprolidi.cz. 2024.

Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586#f1459243>. [cit. 2024-04-04].

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Online. Zákonyprolidi.cz.

2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593/zneni-20210316>. [cit. 2024-03-12].

Přílohy

Příloha č. 1 Seznam použitých syntetických účtů

Účet	Popis účtu
315	Ostatní pohledávky
379	Jiné závazky
501	Spotřeba materiálu
502	Spotřeba energie
503	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
512	Cestovné
513	Náklady na reprezentaci
518	Ostatní služby
521	Mzdové náklady
527	Zákonné sociální náklady
528	Ostatní sociální náklady
541	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
543	Dary
548	Ostatní provozní náklady
549	Manka a škody z provozní činnosti
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku