

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Vliv nedaňových nákladů na základ daně ve zvolené korporaci

Bc. Tereza Čurdová

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Tereza Čurdová

Hospodářská politika a správa

Podnikání a administrativa

Název práce

Vliv nedaňových nákladů na základ daně ve zvolené korporaci

Název anglicky

The influence of non-tax costs on the tax base in the selected corporation

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě provedené analýzy nedaňových nákladů vyhodnotit jejich vliv na základ daně z příjmů ve vybrané společnosti a navrhnout doporučení, která povedou k daňové optimalizaci.

Metodika

Teoretická část práce je zpracována prostřednictvím sběru, třídění a analýzy odborných dat a dalších poznatků z odborné literatury, platných právních předpisů a zdrojů se zaměřením na daň z příjmů právnických osob. Vlastní část práce bude zpracována analýzou nákladů ve vybrané korporaci a komparací se zákonnými postupy. Následně se vyhodnotí jejich vliv na základ daně a určí se možné návrhy k daňové optimalizaci.

Doporučený rozsah práce

80 stran

Klíčová slova

daň z příjmů právnických osob, daňová optimalizace, daňové náklady, nedaňové náklady, základ daně

Doporučené zdroje informací

BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yvetta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL, 2021. Účetnictví podnikatelů 2021. Praha: Wolters Kluwer. Meritum. ISBN 978-80-7676-0400.

Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) [online]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

Daňové zákony. Ostrava: Sagit, 2021. ÚZ. ISBN 978-80-7488-437-5.

DUŠEK, Jiří. Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle. Praha: Grada, 2018. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0867-1.

Eurostat [online]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/home>

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. Daňové a nedaňové náklady. Praha: ESAP, 2021. ISBN 978-80-907398-4-0.

HNÁTEK, Miloslav, 2021. Zcela legální daňové triky ...: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory. Praha: ESAP. ISBN 978-80-907398-3-3.

Meritum Daň z příjmů 2021. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021.

PÍRVU, Daniela. Corporate Income Tax Harmonization in the European Union. Palgrave Macmillan, 2012. ISBN 978-1-137-00091-0.

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 20. 9. 2021

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 06. 03. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vliv nedaňových nákladů na základ daně ve zvolené korporaci" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. 3. 2022

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D. za odborné vedení, vstřícnost při konzultacích a cenné rady při zpracování diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat zvolené společnosti za poskytnutá data pro vypracování vlastní práce.

Vliv nedaňových nákladů na základ daně ve zvolené korporaci

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na nedaňové náklady ve vybrané společnosti. Hlavním cílem je zhodnotit vliv nedaňových nákladů na základ daně a navrhnout změny, které by vedly k daňové optimalizaci.

V teoretické části práce jsou popsány daňové a nedaňové náklady z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a zvláštních zákonů, které lze uznat podle § 24 tohoto zákona do základu daně a které podle § 25 stejného zákona do základu daně uznat nelze. Teoretickým východiskem je také postup výpočtu daně z příjmů právnických osob.

Ve vlastní části práce je představena zvolená společnost, jejíž předmětem podnikání je provoz hotelu. Následně jsou analyzovány vybrané daňové a nedaňové náklady a je zjištěn jejich dopad do základu daně z příjmů. Vlastní práce demonstruje výpočet daně z příjmů vybrané společnosti za rok 2019. Na práci je nahlíženo jako při transformaci výsledku hospodaření na základ daně v daňovém přiznání k dani z příjmů s popisem, na jaký řádek se vyplňují jednotlivé náklady.

V závěru práce jsou na základě vyhodnocení nedaňových nákladů vybrané společnosti navrhovány změny vedoucí k daňové optimalizaci.

Klíčová slova: daňové a nedaňové náklady, daň z příjmů právnických osob, daňové přiznání, výsledek hospodaření, základ daně

The influence of non-tax costs on the tax base in the selected corporation

Abstract

The diploma thesis focuses on non-tax costs in a selected company. The main aim is to evaluate the impact of non-tax costs on the tax base and to propose changes that would lead to tax optimization.

The theoretical part of the thesis describes tax and non-tax costs from the point of view of Act No. 586/1992 Coll., on Income Taxes and Special Acts, which can be recognized under Section 24 of this Act in the tax base and which cannot be recognized under Section 25 of the same Act in the tax base. The procedure for calculating corporate income tax is also a theoretical starting point.

The practical part of the thesis characterizes a selected company, whose business is the operation of a hotel. Subsequently, selected tax and non-tax costs are analysed and their impact on the income tax base is determined. The practical part demonstrates the calculation of the income tax of the selected company for the year 2019. The thesis is viewed as transforming the profit and loss into the tax base in the income tax return with a description of which line is filled in for each expense.

The thesis concludes by suggesting changes leading to tax optimization based on the evaluation of the selected company's non-tax expenses.

Keywords: Tax and non-tax expenses, corporate income tax, tax return, profit and loss, tax base

Obsah

1. Úvod.....	11
2. Cíl práce a metodika	12
2.1. Cíl práce	12
2.2. Metodika.....	12
3. Teoretická východiska	13
3.1. Definice nákladů.....	13
3.2. Nedaňové náklady	15
3.2.1. Náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku.....	15
3.2.2. Technické zhodnocení.....	22
3.2.3. Odložená daň.....	23
3.2.4. Manka a škody	25
3.2.5. Náklady ve vztahu k zaměstnancům	26
3.2.6. Opravné položky	34
3.2.7. Rezervy	39
3.2.8. Náklady na reprezentaci.....	42
3.2.9. Daně jako náklad.....	43
3.2.10. Finanční náklady	43
3.2.11. Ostatní nedaňové náklady	45
3.3. Výpočet daně z příjmů právnických osob	47
3.3.1. Odčitatelné položky od základu daně	48
3.3.2. Sazba daně z příjmů právnických osob.....	49
3.3.3. Harmonizace korporátních daní	49
3.3.4. Sleva na dani	51
3.3.5. Daň z příjmů splatná	51
4. Vlastní práce	52
4.1. Charakteristika vybrané společnosti.....	52
4.2. Analýza nedaňových nákladů.....	54
4.2.1. Charakteristika a vývoj nedaňových nákladů ve zvolené korporaci.....	54
4.2.2. Náklady na reprezentaci	60
4.2.3. Ostatní služby.....	61
4.2.4. Ostatní pokuty a penále.....	62
4.2.5. Účetní a daňové odpisy	63
4.2.6. Manka a škody	66
4.2.7. Náklady na zaměstnance.....	67
4.2.8. Opravné položky	72

4.2.9. Rezervy	76
4.2.10. Daň z příjmů odložená	81
4.3. Výpočet daně z příjmů právnických osob	83
4.3.1. Odčitatelné položky	84
5. Výsledky a diskuse	85
5.1. Diskuse	87
6. Závěr.....	91
7. Seznam použitých zdrojů	93
8. Přílohy	98
8.1. Příloha 1: Podkladové údaje ke grafům	98

Seznam schémat

Schéma 1: Převod konečných stavů na účet 710	14
Schéma 2: Účtování odpisů	18
Schéma 3: Účtování o vyřazení majetku	21
Schéma 4: Účtování o odložené dani	24
Schéma 5: Účtování o úbytcích zásob	26
Schéma 6: Účtování o opravných položkách.....	35
Schéma 7: Účtování o daňových opravných položkách	36
Schéma 8: Účtování o odpisu pohledávky	39
Schéma 9: Členění rezerv	39
Schéma 10: Účtování o zákonných rezervách	41
Schéma 11: Účtování o ostatních rezervách	41
Schéma 12: Zaúčtování daně z příjmů.....	51
Schéma 13: Účtování rozpuštění opravné položky a odpisu pohledávky v Hotelech XY ..	74

Seznam tabulek

Tabulka 1: Daňové odpisy nehmotného majetku do 31.12.2020	17
Tabulka 2: Limity nehmotného majetku platné do 31.12.2020	17
Tabulka 3: Třídění hmotného majetku do odpisových skupin	19
Tabulka 4: Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování	20
Tabulka 5: Koefficienty pro zrychlené odpisování	21
Tabulka 6: Stravné pro rok 2021	30
Tabulka 7: Sazby zahraničního stravného vybraných zemí.....	30
Tabulka 8: Daňový režim stravenek vs stravenkový paušál	32
Tabulka 9: Postup výpočtu daně z příjmů PO	47
Tabulka 10: Výpočet základu daně dle Směrnice o CCCTB.....	50
Tabulka 11: Sazby daně z příjmů korporací v EU.....	50
Tabulka 12: Kritéria pro povinný audit	53
Tabulka 13: Daňově neuznatelné náklady v r. 2015.....	56
Tabulka 14: Daňově neuznatelné náklady v r. 2016.....	56
Tabulka 15: Daňově neuznatelné náklady v r. 2017.....	57

Tabulka 16: Daňově neuznatelné náklady v r. 2018.....	57
Tabulka 17: Daňově neuznatelné náklady v r. 2019.....	58
Tabulka 18: Daňově neuznatelné náklady v r. 2020.....	58
Tabulka 19: Vliv nákladů na reprezentaci na ZD.....	61
Tabulka 20: Vliv členských příspěvků na ZD.....	61
Tabulka 21: Vliv jiných provozních nákladů na ZD.....	62
Tabulka 22: Vliv účetních a daňových odpisů na ZD.....	64
Tabulka 23: Vliv manka nad normu na ZD.....	67
Tabulka 24: Stav zaměstnanců.....	67
Tabulka 25: Vliv nákladů ve vlastním stravovacím zařízení na ZD.....	68
Tabulka 26: Vliv příspěvků na PP a ŽP na ZD.....	69
Tabulka 27: Vliv ročních odměn na ZD.....	71
Tabulka 28: Pohledávky po splatnosti k 31.12.2020.....	72
Tabulka 29: Vliv opravných položek na ZD.....	73
Tabulka 30: Vliv odpisu pohledávek na ZD.....	74
Tabulka 31: Vliv rezervy na opravu dlouhodobého majetku na ZD.....	77
Tabulka 32: Vliv ostatních rezerv na ZD.....	78
Tabulka 33: Vliv nevyčerpané dovolené na ZD.....	79
Tabulka 34: Vliv NPO a rezerv na ZD.....	81
Tabulka 35: Vliv odložené daně na ZD.....	82
Tabulka 36: Výsledek hospodaření za rok 2019.....	83
Tabulka 37: Zjednodušené daňové přiznání k dani z příjmů PO.....	83
Tabulka 38: Komparační tabulka.....	85
Tabulka 39: Podkladové údaje ke grafu č. 1.....	98
Tabulka 40: Podkladové údaje ke grafu č. 2.....	98
Tabulka 41: Podkladové údaje ke grafu č. 3.....	98
Tabulka 42: Podkladové údaje ke grafu č. 4.....	99
Tabulka 43: Podkladové údaje ke grafu č. 5.....	99

Seznam grafů

Graf 1: Výsledek hospodaření v letech 2015–2020.....	54
Graf 2: Nedaňové náklady v letech 2015–2020.....	55
Graf 3: Podíl nedaňových nákladů na celkových nákladech.....	59
Graf 4: Podíl nedaňových nákladů na základu daně.....	60
Graf 5: Daňové odpisy podle skupin.....	65
Graf 6: Výše nedaňových nákladů v letech 2018–2020.....	87

1. Úvod

Z jedním nejčastějších diskutovaných témat daňové problematiky je uplatňování nákladů (výdajů) v základu daně. Daňové předpisy provází různé oblasti v účetnictví. Poplatník by měl znát daňové zákony a pokyny, aby z jeho neznalosti neplatil vyšší daně státní správě, než je jeho povinností. Každý podnikatelský subjekt postupuje tak, aby mu z výsledku hospodaření zbyl co největší zisk, který by přilákal například investory, nebo aby mu byl poskytnut potřebný úvěr od banky apod. Účetnictví je základním stavebním kamenem při rozhodování mnoha skupin uživatelů. Externí uživatelé chtějí na základě informací z účetnictví prostřednictvím účetních výkazů učinit co nejlepší ekonomické rozhodnutí. Zároveň je cílem každého subjektu neplatit příliš vysoké daně. Prostřednictvím různých metod a nástrojů může subjekt transformovat výsledek hospodaření na základ daně, který se od výsledku hospodaření často liší. Z pohledu daňových předpisů nejsou některé vynaložené náklady považovány k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, proto si je poplatník nemůže odečíst od základu daně. Problematická témata z pohledu daňové uznatelnosti bývají často předmětem daňových kontrol.

V letech 2020 a 2021 se mnoho podnikatelských subjektů potýkalo s problémem pandemie covid-19, která zasáhla ne jeden obor. Během tohoto roku byly vydány v rámci tzv. koronavirového balíčku nová daňová ustanovení, která měla za cíl zlepšit finanční situaci podniku. Jednalo se například o mimořádné odpisy nebo zpětné uplatnění ztráty aj. Pokud by poplatník nezaznamenal nebo nevěděl, jak uplatnit daňové předpisy, zaplatil by na daních vyšší částku, než by musel a zároveň by to zhoršilo jeho finanční situaci.

2. Cíl práce a metodika

2.1. Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je zhodnotit vliv nedaňových nákladů na základ daně ve vybrané účetní jednotce za sledované období a navrhnout změny vedoucí k optimalizaci daně z příjmů právnických osob.

2.2. Metodika

Diplomová práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou. Teoretická část je zpracována prostřednictvím sběru, třídění a analýzy odborných dat a dalších poznatků z odborné literatury, platných právních předpisů a zdrojů se zaměřením na daň z příjmů právnických osob.

V praktické části práce autor vychází z teoretických východisek dané problematiky. Vlastní práce je provedena pomocí analýzy daňových a nedaňových nákladů ve zvolené společnosti, které jsou vymezeny v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. V ustanovení § 24 jsou upraveny náklady daňově účinné, které lze uplatnit v základu daně a ustanovení § 25 pak obsahuje výčet nákladů, které nelze uznat pro daňové účely. Následně je využita metoda komparace analyzovaných nákladů se zákonnými postupy. Na základě komparační tabulky je vyhodnocen vliv nedaňových nákladů na základ daně ve zvolené korporaci. Náklady jsou sledovány a vyhodnoceny v letech 2015–2020. Časová řada šesti let byla vybrána z důvodu vývoje nedaňových nákladů ve vybrané společnosti. Metodika práce vychází z popisu úpravy výsledku hospodaření na základ daně a je doplněna o náhled do daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob s popisem, na jaký řádek se vyplňují jednotlivé analyzované náklady. Vlastní práce demonstruje konkrétní výpočet daně z příjmů právnických osob ve zvolené společnosti za rok 2019, je provedena transformace výsledku hospodaření na základ daně prostřednictvím zjednodušeného daňového přiznání k dani z příjmů PO.

Zhodnocení výsledků je provedeno pomocí komparační tabulky, ve které jsou vyčísleny dopady nedaňových nákladů do základu daně v jednotlivých letech, který byly v důsledku analýzy nákladů vyhodnoceny v souladu se zákonnými předpisy jako daňově neuznatelné.

3. Teoretická východiska

V teoretické části diplomové práce autor přiblíží problematiku daňových a nedaňových nákladů, dále je popsána transformace výsledku hospodaření na základ daně. Pro účely zpracování této práce budou v následujících podkapitolách zohledňována ustanovení týkající se pouze právnických osob.

Významným zdrojem pro vymezení teoretických východisek je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Při odvolání na různé zákony v této práci bude platit vždy ve znění pozdějších předpisů, pokud nebude uvedeno jinak.

3.1. Definice nákladů

„Za náklady se považují prostředky vynaložené za účelem dosažení výnosů v rámci běžného účetního období. Náklady představují snížení ekonomického prospěchu, jež má za následek snížení aktiv nebo zvýšení závazků. Náklady tedy představují výši peněžních prostředků nebo jiných aktiv, jež byly vydány, použity či spotřebovány v důsledku činnosti účetní jednotky, jakož i zvýšení dluhů touto činností vyvolané.“ (Strouhal, 2021).

Náklady ve finančním účetnictví ovlivňují efektivnost účetní jednotky. Chce-li společnost dosáhnout vyššího výsledku hospodaření, může buď zvýšit výnosy, nebo snížit náklady. Náklady vyjadřují změny v majetku a závazcích, jsou to účelově vynaložené peněžní prostředky na jednotlivé operace v podnikatelské činnosti.

Náklady v účetnictví se třídí podle druhu nebo podle účelu. Účelové členění sleduje náklady na prodané výkony, správní režii a odbytové náklady. V druhovém členění je podrobnější zobrazení nákladů ve výkazu zisku a ztrát, třídí se podle ekonomicky stejnorodých skupin nákladů. Výkaz zisku a ztrát se dělí na provozní oblast a finanční oblast (Novotný, 2021). Od 1. 1. 2016 se oblast mimořádných účetních případů vykazuje v provozních nákladech, resp. finančních nákladech (Cardová, 2016).

a) Provozní náklady

Provozní náklady plynou z běžného provozu účetní jednotky a netýkají se finančních operací. Náklady představují vstupy, jejichž transformací a přidanou hodnotou vznikají výstupy ve formě výnosů, které zvyšují ekonomický prospěch společnosti.

Provozními náklady jsou náklady na prodané zboží, spotřeba materiálu a energie, odpisy dlouhodobého majetku, odpisy pohledávek, tvorba rezerv a opravných položek, mzdové

náklady, manka a škody, nakupované služby, daně a poplatky, poskytnuté hmotné dary, změna stavu zásob, aktivace, sankce ze závazkových vztahů, mimořádné náklady v provozní oblasti. Konkrétní účtové skupiny 50, 51, 52, 53, 54, 55 a 58 (Strouhal, 2021).

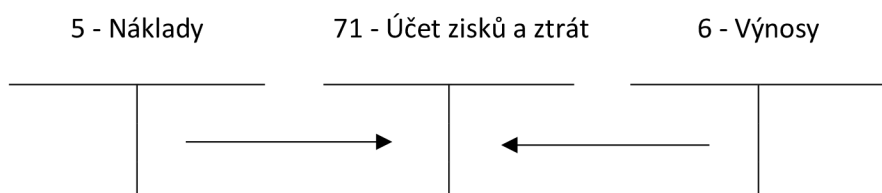
b) Finanční náklady

Finanční náklady účetní jednotky jsou spojené s finančními operacemi například při transakci s bankami, cennými papíry, podíly apod.

Finančními náklady jsou placené úroky, pořizovací cena prodaného cenného papíru a podílů, kurzové ztráty, bankovní poplatky, manka a škody na finančním majetku, rezervy a opravné položky k finančnímu majetku, mimořádné náklady ve finanční oblasti. Konkrétní účtové skupiny 56 a 57 (Strouhal, 2021).

Provozní i finanční náklady účtuje účetní jednotka kumulativně na účtovou třídu 5. Výnosy se účtují na účtovou třídu 6. Tyto účty nemají počáteční zůstatky, na konci účetního období se na základě konečných stavů účtů vypočte výsledek hospodaření převedením na účet 71 – účet zisků a ztrát.

Schéma 1: Převod konečných stavů na účet 710



Náklady lze dále rozřadit podle daňového kritéria, tedy podle toho, jaký mají dopad z hlediska daňové problematiky. Ve výsledku hospodaření jsou zachyceny všechny náklady v účtové třídě 5. Po vyčíslení výsledku hospodaření následuje zjištění základu daně. Pro daňové účely je důležitý pojem, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (Skálová, 2016). Jedná se o dvě odlišná čísla, výsledek hospodaření se opírá o zákon o č. 563/1991 Sb., o účetnictví a základ daně se upravuje podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Pro stanovení základu daně je tedy nutné odlišit účetní náklady a daňové náklady.

a) Účetní náklady

Podle § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“ nebo také „ZoÚ“) musí účetní jednotka podávat věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace podniku, na základě kterého může činit uživatel svá ekonomická rozhodnutí.

b) Daňové náklady

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo také „ZDP“) v § 24 odst. 1 uvádí: „*Náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“ Takové náklady lze uznat za daňově účinné náklady. Naopak nedaňové náklady jsou náklady společnosti, které z hlediska zákona o daních z příjmů nelze uznat podle § 25 za daňově účinné náklady.

3.2. Nedaňové náklady

Účetní jednotka dává veškeré vynaložené výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů do účetních nákladů. V okamžiku sestavení přiznání k dani z příjmů právnických osob za dané účetní období, musí účetní jednotka, resp. jiná pověřená osoba (daňový poradce, advokát aj.) rozlišit daňově účinné náklady podle § 24 ZDP a daňově neúčinné náklady podle § 25 ZDP a dále podle zvláštních právních předpisů (zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů aj.) (Hnátek, 2021).

3.2.1. Náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku

Z hlediska daňového a účetního je rozdíl mezi dlouhodobým hmotným majetkem a hmotným majetkem. Zatímco označení dlouhodobý majetek je pojmem podle účetních předpisů, hmotný majetek je definován v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů následovně:

„Hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí:

- a) *Samostatné movité věci, resp. jejich soubory, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč.*
- b) *Budovy, domy a jednotky.*
- c) *Stavby (kromě výjimek uvedených v tomto zákoně).*

- d) *Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky.*
- e) *Dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč.*
- f) *Jiný majetek vymezený tímto zákonem, např. technické zhodnocení, technické rekultivace, otvírky lomů atd. “*

Předpokládaná doba použitelnosti je delší než jeden rok. Majetek, který není vymezen tímto zákonem nelze pro účely daně z příjmů daňově odepisovat, sem lze zařadit pozemky, cenné papíry a jiný finanční majetek. Neodpisovaný majetek lze přenést za daných podmínek do nákladů až při ukončení jeho užívání (Prudký, 2014).

S účinností od 1. 1. 2021 se zvýšila vstupní cena z původních 40 000 Kč na 80 000 Kč. Podle přechodných ustanovení se může účetní jednotka rozhodnout, jak zařadí majetek pořízený v roce 2020. Může uplatnit ustanovení platné do 31.12.2020 nebo využije nového ustanovení od 1. 1. 2021 (Vosičková, 2021).

Další nové ustanovení s účinností od 1. 1. 2021 se týká nehmotného majetku. Kategorie nehmotného majetku podle § 32a ZDP byl zcela zrušen, a tím i daňové odpisy nehmotného majetku. To znamená, že pro stanovení základu daně se použijí účetní odpisy. Účetní jednotka si určí hranici pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku, jestliže nově pořízený majetek nedosáhne této hranice, bude s ním zacházeno jako s drobným majetkem, tedy bude jeho celá pořizovací cena zahrnuta jednorázově do nákladů (Změny v hmotném a nehmotném majetku v roce 2021, 2021). Účtování o dlouhodobém nehmotném majetku se řídí podle zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky pro podnikatele č. 500/2002 Sb., kde je vymezen následovně:

„Za dlouhodobý nehmotný majetek se považuje:

- a) *software,*
- b) *nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,*
- c) *ocenitelná práva,*
- d) *goodwill,*
- e) *povolenky na emise,*
- f) *preferenční limity,*
- g) *technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku. “*

Pro úplnost jsou níže v tabulce č. 1 a 2 znázorněny daňové odpisy platné do 31. 12. 2020. Vstupní pořizovací cena pro zařazení do nehmotného majetku pro daňové účely činila 60 000 Kč.

Tabulka 1: Daňové odpisy nehmotného majetku do 31.12.2020

	Rovnoměrný odpis (minimální doba)	Technické zhodnocení minimální doba (od 1. 1. 2006 § 32a/6)
NM na dobu určitou	dle doby ve smlouvě	do konce doby ve smlouvě
Audiovizuální dílo	18 měsíců (1,5 roku)	9 měsíců
Software, nehmotné výsledky vývoje a výzkumu	36 měsíců (3 roky)	18 měsíců
Zřizovací výdaje ⁽¹⁾	60 měsíců (5 let)	X
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců (6 let)	36 měsíců

(1) Zřizovací výdaje do 31. 12. 2015 se doodepíší v tomto režimu. Nové od 1. 1. 2016 již nejsou nehmotným majetkem podle § 32a.

Zdroj: Dušek, 2020

Tabulka 2: Limity nehmotného majetku platné do 31.12.2020

POŘÍZENÍ	ÚČETNICTVÍ	DAŇ Z PŘÍJMŮ	DAŇOVÝ ODPIS	PŘERUŠIT ODPISOVÁNÍ	TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ
do 31. 12. 2000	60 000	§ 26 odp. skupiny	Rovnoměrný nebo zrychlený	lze	40 000
2001	60 000	není	= účetní § 24/2/v	nelze	40 000
2002	60 000	není	= účetní § 24/2/v	nelze	40 000
2003	není	není	= účetní § 24/2/v	nelze	40 000
2004	není	60 000 (§ 32a)	§ 32a	nelze	40 000
od 2005	není	60 000 (§ 32a)	§ 32a	nelze	40 000

Zdroj: Dušek, 2020

Účetní a daňové odpisování hmotného majetku

Kolektiv autorů Hýblová a spol. (2010) ve své publikaci definují odpisování jako „Postupné snižování hodnoty dlouhodobého majetku v důsledku jeho používání (fyzické opotřebení i morálního zastarávání) a převádění těchto částek (odpisů) do provozních nákladů se nazývá odpisováním.“ Prostřednictvím odpisů promítá účetní jednotka náklady vzniklé z pořízení hmotného majetku a jeho postupné opotřebení z užívání. Dlouhodobý majetek se odpisuje během více účetních období a snižuje se tak postupně hodnota aktiv, takové snížení hodnoty je trvalého charakteru. Odpisování majetku je důležitým nástrojem dodržení zásady opatrnosti v účetnictví, zároveň je nástrojem daňové optimalizace při výpočtu daně z příjmů (Strouhal, 2021).

a) Účetní odpisy

Účetní odpisy představují náklad snižující hospodářský výsledek. Účelem těchto odpisů je sledování reálného využití majetku v účetní jednotce a zobrazení věrného a poctivého obrazu skutečnosti. Účetní jednotka musí sama určit, jak dlouho bude majetek používat. Metody účetního odpisování upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 56 a v § 56a. Odpisy lze vázat na čas nebo na výkon, proto základními metodami jsou časové odpisy a výkonové odpisy, resp. podle § 56a komponentní odpisování. O účetních odpisech se účtuje zpravidla měsíčně na základě odpisového plánu (Müllerová, 2016). Účetní odpisy jsou daňově neúčinným nákladem.

Schéma 2: Účtování odpisů



b) Daňové odpisy

Daňové odpisy slouží pro daňové účely, jsou daňově uznatelným nákladem a významně ovlivňují základ daně z příjmů. Poplatník se může rozhodnout, zda využije daňové odpisy, je to jeho právo, nikoliv povinnost, např. pokud nechce skončit ve ztrátě. V případě, že účetní jednotka pořídí a zařadí majetek v průběhu roku nebo ho prodá v průběhu roku, použije se poloviční roční daňový odpis. O daňových odpisech se neúčtuje, pouze se uvádí mimoúčetně v daňovém přiznání.

Porovnáním účetních a daňových odpisů může vzniknout rozdíl, který ovlivní základ daně následovně (Müllerová, 2016):

- daňové odpisy jsou větší než účetní odpisy a základ daně se o rozdíl sníží,
- daňové odpisy jsou menší než účetní odpisy a základ daně se o rozdíl zvýší.

Metody daňového odpisování jsou upraveny v § 31 a § 32 ZDP, účetní jednotka může použít pro každý nově zařazený majetek buď rovnoměrný způsob odpisování nebo zrychlený

způsob odpisování. Zvolený způsob nelze změnit po celou dobu odpisování majetku (Janoušek, 1997).

V letošním roce 2021 bylo zavedeno další nové ustanovení týkajícího se majetku, a to mimořádné odpisy. Mimořádné odpisy lze využít pouze u majetku pořízeného v době od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2021 a jen u poplatníka, kterým je jeho prvním odpisovatelem. Mimořádné odpisy můžeme použít u hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny č. 1 a 2, postup odpisování je pak následující (Kadlec, 2021):

- a) Majetek zařazený v odpisové skupině 1 lze odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % za 12 měsíců.
- b) Majetek zařazený v odpisové skupině 2, lze odepsat za 24 měsíců, přičemž za prvních 12 měsíců se odepíše rovnoměrně 60 % vstupní ceny a v dalších 12 měsících se uplatní odpisy ve výši 40 % vstupní ceny.

Prvním krokem je zařazení majetku do odpisové skupiny. Každá odpisová skupina má určenou dobu odpisování a položky, které do ní spadají podle zákona o daních z příjmů, jak uvádí tabulka č. 3.

Tabulka 3: Třídění hmotného majetku do odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady hmotného majetku
1	3 roky	Počítače, jízdní kola, prasata, nářadí, ...
2	5 let	Koně, koberce, revolvery, automobily, ...
3	10 let	Lodě, výtahy, turbíny, klimatizace, ...
4	20 let	Síla, železniční tratě, oplocení, komíny, ..
5	30 let	Většina staveb, dálnice, fontány, ...
6	50 let	Budovy hotelů, administrativní budovy, obchodní a kulturní domy, ...

Zdroj: Vlastní úprava dle přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Odpisovou základnou je vstupní cena, která vychází ze správného ocenění majetku. Způsoby ocenění hmotného majetku jsou:

- ocenění v pořizovací ceně, která se skládá z ceny pořízení a přímo přiřaditelných nákladů,
- ocenění vlastními náklady vynaložené na majetek vyrobený ve vlastní režii,

- ocenění reprodukční cenou, tj. cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, zejména se jedná o dary, inventarizační přebytky apod. (Prudký, 2014).

1. Rovnoměrný způsob odpisování

Rovnoměrný způsob odpisování spočívá v přidělení maximálních ročních koeficientů pro každou odpisovou skupinu. Každý rok, mimo první, je odepsána stejná výše odpisu do daňově uznatelných nákladů. Koeficienty jsou zobrazeny v tabulce č. 4.

Tabulka 4: Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování

Odpisová skupina	Koeficienty v prvním roce odpisování	Koeficienty v dalších letech odpisování	Koeficienty pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: Vlastní úprava podle zákona č. 586/1992 Sb.

2. Zrychlený způsob odpisování

Při zrychleném způsobu odpisování majetku jsou rovněž přiřazeny koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny. Výpočet je poněkud složitější než u rovnoměrného způsobu. Principem zrychleného odpisování je dostat během prvních let větší částku do daňově uznatelných nákladů. Koeficienty jsou uvedeny v tabulce č. 5.

Tabulka 5: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	Koeficienty v prvním roce odpisování	Koeficienty v dalších letech odpisování	Koeficienty pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

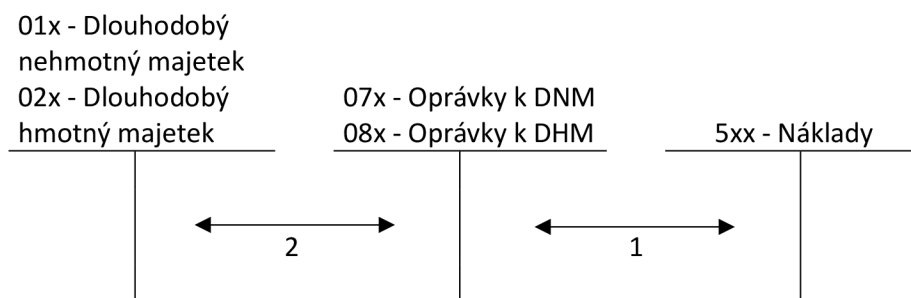
Zdroj: Vlastní úprava podle zákona č. 586/1992 Sb.

Vyřazení hmotného majetku

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku může být provedeno různými způsoby jako je prodej, darování, vyřazení v důsledku manka či škody, likvidace v důsledku opotřebení, převedení do osobního majetku podnikatele apod. Zůstatkovou cenou se rozumí rozdíl mezi vstupní cenou majetku a celkovou výší odpisů z toho majetku (oprávkami). Vyřazení hmotného majetku může mít daňové dopady, pokud není zcela odepsán a má zůstatkovou hodnotu.

Účetní jednotka musí rozlišit účetní a daňovou zůstatkovou cenu. Mezi účetními odpisy a daňovými odpisy vzniká rozdíl v zůstatkové ceně. Pokud je účetní zůstatková cena vyšší než daňová zůstatková cena, rozdíl se připočítá k daňovému základu, naopak vyšší daňová zůstatková cena snižuje základ daně z příjmů (Hnátek, 2021). Pro účely daně z příjmů je relevantní daňová zůstatková cena. Daňově účinná je i ztráta z prodeje, nezáleží, zda je daňová zůstatková cena vyšší než příjem z prodeje (Dušek, 2018).

Schéma 3: Účtování o vyřazení majetku



Legenda ke schématu č. 3:

1. VÚD: Zúčtování zůstatkové ceny do nákladů (551, 541, 543, 547, 549).
2. VÚD: Vyřazení majetku z evidence v pořizovací ceně.

Daňově účinným nákladem je zůstatková cena při:

- a) prodeji na základě kupní smlouvy,
- b) likvidaci hmotného majetku, poplatník musí odůvodnit a mít důkaz o likvidaci,
- c) vyřazení v důsledku škody, a to pouze do výše přijaté náhrady, resp. v případě škody vzniklé v důsledku živelních pohrom anebo způsobené neznámými pachateli na základě tvrzení policie lze uznat náklad v plné výši (Skálová, 2016).

Daňově neúčinným nákladem je zůstatková cena při:

- a) darování, popř. jiný bezúplatný převod, výjimkou je dar poskytnutý na odstranění následků živelních pohrom, to lze považovat za daňově uznatelný náklad,
- b) přeřazení z obchodního majetku do osobního užívání podnikatele,
- c) vložení majetku do jiné obchodní korporace formou nepeněžního vkladu,
- d) vyřazení v důsledku vzniku škody, jestliže nedošlo k náhradě škody anebo nevznikla v důsledku živelní pohromy anebo ji podle policie nespáchal neznámý pachatel,
- e) likvidaci stavebního díla (např. dům) v souvislosti s výstavbou nového díla nebo jeho technickým zhodnocením (Skálová, 2016).

3.2.2. Technické zhodnocení

„Za technické zhodnocení jsou považovány takové zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku.“ (Pokorná, 2021).

Technické zhodnocení (dále také „TZ“) zvyšuje vstupní a zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku, účetní jednotka tak musí upravit odpisový plán konkrétního aktiva. TZ nelze zahrnout přímo do nákladů, hranici pro vykazování jako technické zhodnocení si stanovuje účetní jednotka sama, tato částka se posuzuje za celé účetní období. Přesáhne-li

technické zhodnocení tuto hranici, pak je nutné zařadit provedený zásah do dlouhodobého majetku. V některých případech lze technické zhodnocení považovat za samostatnou položku dlouhodobého majetku, např. TZ drobného majetku (Šteker, 2020). TZ jako samostatnou položku účetní jednotka vykazuje od výše ocenění pro zařazení do DM, nezvyšuje vstupní cenu zhodnoceného DM, ale jde o novou položku.

Z hlediska zákona o daních z příjmů se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily za zdaňovací období částku 80 000 Kč, do 31.12.2020 platila hranice 40 000 Kč. Jestliže charakter TZ nedosáhne této hranice, může účetní jednotka rozhodnout v souladu s § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP, že uplatní tyto výdaje jako daňově uznatelný náklad (Vychopeň, 2021).

V praxi se často zaměňují pojmy opravy, udržování a technické zhodnocení. **Opravami** se odstraňuje částečné fyzické opotřebení majetku nebo jeho poškození za účelem uvedení do předchozího a provozuschopného stavu. **Udržováním** se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází se tak následkům opravy a odstraňují se drobné závady (Janoušek, 1997).

3.2.3. Odložená daň

Odloženou daň upravuje v České republice zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. a Český účetní standard č. 003. Odložená daň vzniká z titulu povinnosti placení daně z příjmů ve správném účetním období tak, aby bylo účetnictví v souladu s aktuálním principem podle účetních předpisů. Zároveň tak ctí i zásadu věrného a poctivého zobrazení účetní závěrky a zásadu opatrnosti. Odložená daň vychází z přechodných rozdílů, které vznikají mezi účetním a daňovým pojetím účetních případů. Zákon o daních z příjmů vymezuje daňově uznatelné a neuznatelné náklady, proto vzniká rozdíl mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem, v této souvislosti přechodné rozdíly způsobují, že daň z příjmů v daném zdaňovacím období nevychází pouze z vyčísleného výsledku hospodaření a účetní jednotka je tak povinna vypočítat a účtovat odloženou daň (Janoušková, 2007). Odložená daň do příštích zdaňovacích období může představovat buď odloženou daňovou pohledávku, nebo odložený daňový závazek.

a) Odložená daňová pohledávka

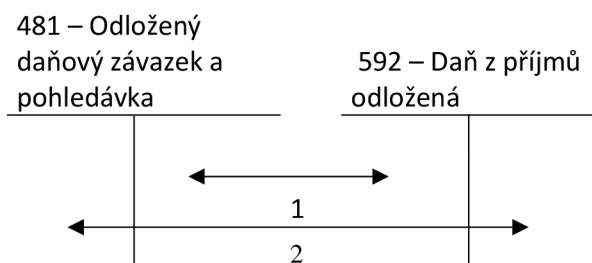
Představuje výši daně z příjmů, o které se budoucí daň z příjmů pravděpodobně sníží, zohlední se v rozvaze v aktivech jako úspora na dani z příjmů v budoucích obdobích. Při vykazování je nutné dosáhnout přiměřeného základu daně, proti kterému bude možné rozdíly využít. Odčitatelné přechodné rozdíly snižují základ daně v budoucích obdobích (Kadlec, 2013). Janoušková (2007) uvádí příklad odložené daňové pohledávky, když je účetní hodnota pohledávek snižena o opravné položky menší než hodnota pohledávky snižena o daňové opravné položky, tak tento vzniklý odčitatelný přechodný rozdíl představuje budoucí nárok na nižší základ daně.

b) Odložený daňový závazek

Představuje výši daně z příjmů, kterou musí účetní jednotka v budoucnu zaplatit z titulu přechodných rozdílů (Kadlec, 2013). Zde je uvedeným příkladem podle Janouškové (2007), když účetní zůstatková cena majetku je vyšší než daňová zůstatková cena majetku, tak se zvýší základ daně budoucích období. Tyto zdanitelné nebo také přičitatelné přechodné rozdíly se musí uhradit v budoucnu.

Odložená daň se počítá na základě všech přechodných rozdílů, které vznikají z odlišného pohledu účetního a daňového na vykazované položky v účetnictví. Povinnost účtovat o odložené dani mají společnosti, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, anebo tvoří konsolidační celek. Taková účetní jednotka účtuje o splatné dani za dané zdaňovací období i o dani odložené do příštích zdaňovacích období. Pro ostatní účetní jednotky je odložená daň dobrovolná.

Schéma 4: Účtování o odložené dani



Legenda ke schématu č. 4:

1. VÚD: Účtování o odloženém daňovém závazku.
2. VÚD: Účtování o odložené daňové pohledávce.

3.2.4. Manka a škody

„Škodou se rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních nebo subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen.“ zatímco *„Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní.“* (Dušek, 2018).

Mezi daňově uznatelné náklady lze zařadit:

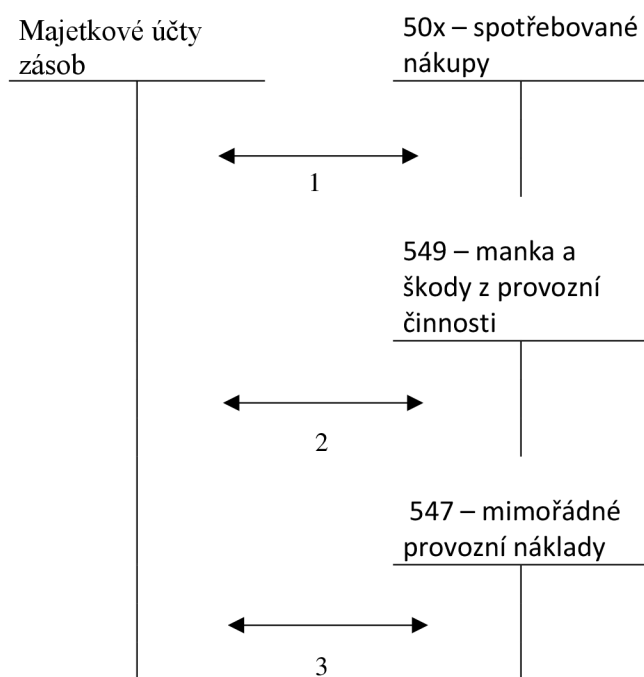
- škody pouze do výše náhrad od pojišťoven, zaměstnanců aj.,
- škody vzniklé v důsledku živelních pohrom, nutné doložit různé posudky od pojišťovny, znalce apod.,
- škody způsobené podle potvrzení police neznámým pachatelem,
- zvýšené výdaje v důsledku opatření podle zvláštních předpisů (např. výjimečný stav, zákaz výroby, nařízená likvidace zvířat).

V jiném případě se jedná o daňově neuznatelný náklad. Mankem ani škodou nejsou technologické ani technické úbytky vznikající z přirozených vlastností zásob, tj. například rozprachem, vysycháním v rámci výrobního, zásobovacího nebo odbytového procesu. Mankem ani škodou dále není ztratné v maloobchodě ani nezaviněné úhyny zvířat zařazených do zásob (Dušek, 2018).

Účetní jednotka určí tzv. manko do normy, které ekonomicky lze odůvodnit a v takové výši si může přirozené úbytky zásob uplatnit v daňově uznatelných nákladech jako spotřebu zásob. Eviduje-li společnost manko nad normu přirozených úbytků, může dát do daňově uznatelných nákladů jen tu část manka, která je krytá náhradou škody, například od zaměstnance, zbývající část manka (nenahrazovaná) je nedaňovým nákladem podle § 25 odst.1 písm. n) ZDP (100 otázek a odpovědí, 2020). Poplatník může dále uplatnit hodnotu likvidovaných zásob v daňově účinných nákladech, pokud se rozhodne, že je dále nebude uvádět do oběhu z různých důvodů. K této likvidaci musí účetní jednotka vypracovat protokol, nejčastěji se uvádí důvod likvidace, způsob, čas, místo provedení likvidace zásob,

vymezení předmětů likvidace, odpovědní pracovníci. Náklady se samostatnou likvidací jsou daňově účinným nákladem (Dušek, 2018).

Schéma 5: Účtování o úbytcích zásob



Legenda ke schématu č. 5:

1. VÚD: Nezaviněný úbytek do normy.
2. VÚD: Nezaviněný úbytek nad normu, zaviněný úbytek, likvidace nepotřebných zásob, popř. škoda z provozních důvodů.
3. VÚD: Škoda v důsledku mimořádných událostí.

3.2.5. Náklady ve vztahu k zaměstnancům

Zákon o daních z příjmů vymezuje pojem „zaměstnanec“ poněkud obsáhleji než zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“ nebo také „ZP“). Zaměstnancem se rozumí podle zákona o daních z příjmů fyzická osoba, které plynou:

- a) příjmy z pracovněprávního, služebního či obdobného poměru, který zákoník práce popisuje jako závislou práci,
- b) příjmy z funkčních požitků,

- c) příjmy z funkce společníka v s.r.o., komandisty v k.s. nebo člena družstva,
- d) odměny člena orgánu právnické osoby,
- e) odměny likvidátora.

Za náklady na zaměstnance se považují zejména mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění, cestovní náhrady, hodnota ochranných prostředků, náklady na pracovní oblečení a různé zaměstnanecké benefity.

Cestovní náhrady

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP jsou daňově uznatelným nákladem poskytnuté cestovní náhrady, které jsou v souladu se zákoníkem práce. Zaměstnavatel v podnikatelské sféře není omezen žádným horním limitem při poskytování cestovních náhrad, na rozdíl od zaměstnavatele ve státní sféře vymezeného v § 109 odst. 3 zákoníku práce. Pro podnikatele v soukromé sféře jsou cestovní náhrady nad rámec zákona daňově uznatelným nákladem v plné výši, ale pro zaměstnance nejsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP cestovní náhrady do výše stanovené zákoníkem práce pro státní zaměstnance. Nadlimitní část cestovních náhrad je pro zaměstnance zdanitelným příjmem (Janoušek, 2012).

Zákoník práce v § 152 uvádí okolnosti, při kterých zaměstnanci náleží cestovní náhrady v prokazatelné výši. Výjimku tvoří § 185 ZP, kde je uvedeno, že lze poskytnout náhrady i při jejich neprokázání, i takové náhrady jsou daňově uznatelné. Pro zjednodušení administrativní agendy dovoluje zákoník práce paušalizovat cestovní náhrady, to nijak neovlivňuje jejich daňovou uznatelnost. Ustanovení se týká zaměstnanců, kteří jezdí pravidelně na pracovní cesty do stejných míst za podobných podmínek (např. obchodní zástupce za svými obchodními partnery) (Vybíhal, 2021).

Mezi obligatorní cestovní náhrady, které jsou pro zaměstnavatele daňově uznatelným nákladem v prokázané výši patří (Vybíhal, 2021):

- a) náhrady jízdních výdajů,
- b) náhrady jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- c) náhrady výdajů za ubytování,
- d) stravné,
- e) náhrady při přeložení a dočasné přidělení,

f) náhrada prokázaných nutných vedlejších výdajů.

V případě zahraniční pracovní cesty může zaměstnavatel poskytnout ještě kapesné až do výše 40 % ze zahraničního stravného podle zákoníku práce. I zde je opět nadlimitní část v podnikatelské sféře předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti.

a) Náhrady jízdních výdajů

Použije-li zaměstnanec hromadný dopravní prostředek nebo taxislužbu poskytne zaměstnavatel náhradu jízdních výdajů ve výši dle předloženého jízdního dokladu. Použije-li zaměstnanec svoje soukromé silniční motorové vozidlo, přísluší zaměstnanci náhrada za každý ujetý kilometr. Náhrada se skládá ze dvou složek (Vybíhal, 2021):

1. Základní náhrada, která je stanovena ve vyhlášce, jež vydává ministerstvo práce a sociálních věcí, platnou vždy pro aktuální rok, za který se výše náhrad stanoví. Výše se liší podle typu dopravního prostředku. U zaměstnavatelů ve veřejné sféře je sazba pevně určena, u ostatních zaměstnavatelů není limitována, avšak minimální výše je stejná jako u státních organizací.

Podle vyhlášky č. 589/2020 s účinností od 1. 1. 2021 jsou sazby základní náhrady za 1 km jízdy podle § 157 odst. 4 zákoníku práce a činí nejméně u:

- a) jednostopých vozidel a tříkolek 1,20 Kč,
- b) osobních silničních motorových vozidel 4,40 Kč.

2. Náhrada výdajů za spotřebované pohonné hmoty. Náhrada se vypočte jako součin ceny pohonných hmot a průměrné spotřeby vozidla, i zde si může zaměstnavatel, který není vymezen § 109 odst. 3 ZP, stanovit cenu vyšší, ale nadlimitní část dopadne do mezd zaměstnanců ke zdanění a povinným odvodům. Jedním ze způsobů prokázání ceny pohonných hmot je doložení dokladu o nákupu paliva, druhým způsobem je použití průměrné ceny pohonných hmot stanovené opět ve vyhlášce MPSV. Průměrnou spotřebu pohonných hmot zaměstnavatel vezme z údajů v technickém průkazu vozidla, pokud tento údaj neobsahuje, je nutné spotřebu prokázat technickým průkazem vozidla shodného typu se shodným objemem válců.

Podle vyhlášky č. 589/2020 s účinností od 1. 1. 2021 je výše průměrné ceny pohonné hmoty podle § 158 odst. 3 zákoníku práce číni:

- a) 27,80 Kč za 1 litr benzínu automobilového 95 oktanů,
- b) 31,50 Kč za 1 litr benzínu automobilového 98 oktanů,
- c) 27,20 Kč za 1 litr motorové nafty,
- d) 5,00 Kč za 1 kilowatthodinu elektřiny.

Zaměstnavatel se stává poplatníkem silniční daně z titulu použití soukromého automobilu zaměstnance pro ekonomickou činnost zaměstnavatele, pokud tato daňová povinnost nevznikla již provozovateli vozidla (Vybíhal, 2021).

Účetní jednotka se může rozhodnout, zda náklady, které souvisí s provozem firemního automobilu bude vykazovat v účetnictví v prokázané výši na základě předložených dokladů nebo uplatní paušální výdaj na dopravu (Vybíhal, 2021).

Místo skutečných nákladů na pohonné hmoty a parkovné, resp. jejich náhrad lze uplatnit tzv. paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem. Výše paušálního výdaje činí 5 000 Kč za každý kalendářní měsíc zdaňovacího období. Používá-li poplatník vozidlo i pro soukromé účely, použije se krácený paušální výdaj ve výši 80 %, tj. 4 000 Kč/měsíc, aniž by záleželo, v jakém poměru je vozidlo užíváno k ekonomické činnosti poplatníka a v jakém poměru k jiným účelům. V případě krácení paušálních výdajů musí dojít i ke krácení odpisů daného vozidla ve stejné výši. Výhodou paušálních výdajů je, že si poplatník nemusí vést knihu jízd, není-li plátcem DPH. V měsíci pořízení nebo vyřazení vozidla z užívání, lze uplatnit pouze poměrnou část paušálního výdaje na dopravu (Hnátek 2021).

b) Náhrada zvýšených stravovacích výdajů

Zaměstnavatel je povinen poskytovat za pracovní cestu stravné. Stravné náleží zaměstnanci za každý den pracovní cesty. Náhrada zvýšených stravovacích výdajů má dorovnat rozdíl mezi cenou jídla, kterou by zaměstnanec běžně hradil (např. při stravování doma) a zvýšeným výdajem za stravování vzniklým z důvodu vyslání na pracovní cestu (Pfeilerová, 2021). Sazby stanoví MPSV svou vyhláškou v závislosti na vývoji cen, aktuální sazby stravného platné od 1. 1. 2021 lze vidět v tabulce č. 6.

Tabulka 6: Stravné pro rok 2021

Délka pracovní cesty	Podnikatelská sféra (nejméně)	Státní sféra
5 až 12 hodin	91 Kč	91 Kč–108 Kč
Déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin	138 Kč	138 Kč–167 Kč
Déle než 18 hodin	217 Kč	217 Kč–259 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle vyhlášky č. 589/2020 Sb.

V případě zahraniční pracovní cesty náleží zaměstnanci zahraniční stravné v měně státu. Základní sazby zahraničního stravného stanoví ministerstvo financí ve své vyhlášce. Sazby nejsou jednotné, liší se ve vazbě na jednotlivé státy a jsou tedy udávány v cizí měně. Zahraniční stravné má pokrýt celodenní stravování zaměstnanců na pracovní cestě v zahraničí, proto je poněkud vyšší než tuzemské stravné. V tabulce č. 7 jsou znázorněny některé vybrané země a výše zahraničního stravného.

Tabulka 7: Sazby zahraničního stravného vybraných zemí

Země	Měna	Základní sazba
Dánsko	Euro	55
Francie	Euro	45
Chorvatsko	Euro	35
Japonsko	Americký dolar	65
Švýcarsko	Švýcarský frank	75

Zdroj: Vlastní úprava podle vyhlášky č. 510/2020 Sb.

Vyplatí-li soukromý zaměstnavatel částku do horní hranice pro státní sféru podle vyhlášky MPSV nebude stravné předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti. Nadlimitní část se stává zdanitelným příjmem zaměstnance. Pro zaměstnavatele v podnikatelské sféře je daňově uznatelným nákladem celé poskytnuté stravné bez omezení, tedy i ta nadlimitní část (Vychopeň, 2021).

Stravování zaměstnanců

Podle zákoníku práce je zaměstnavatel povinen umožnit svým zaměstnancům ve všech směnách stravování. Zaměstnavatel může svým zaměstnancům poskytnout daňově zvýhodněné stravování, a to:

- a) zaměstnavatel zajistí stravování ve vlastním stravovacím zařízení,
- b) zaměstnavatel poskytne zaměstnancům nepeněžní příspěvek na stravování,
- c) zaměstnavatel poskytne peněžité příspěvek na stravování tzv. stravenkový paušál.

a) Vlastní stravovací zařízení

Poskytuje-li zaměstnavatel stravování ve vlastním zařízení, musí ve svém účetnictví oddělit náklady na provoz stravovacího zařízení a náklady na potraviny. Provozní náklady jsou pro účetní jednotku daňově uznatelným nákladem, jedná se především o mzdové náklady, spotřebu energie a další režijní náklady související s provozem zařízení. Naopak náklady na potraviny jsou nedaňovým nákladem. V případě, že si zaměstnanci platí za poskytnuté jídlo, lze uznat hodnotu potravin jako daňově účinný náklad, ale pouze do výše vybrané částky za stravování od zaměstnanců. Zaměstnavatel může zaměstnancům přispět např. z vytvořeného fondu ze zisku, v takovém případě by byla hodnota potravin nad rámec příspěvků od zaměstnanců nedaňovým nákladem (Vychopeň, 2021).

Příspěvky zaměstnanců na stravování jsou výnosem podléhající dani z příjmů, proto lze oproti tomu uznat hodnotu potravin jako daňově uznatelný náklad do výše těchto příjmů.

b) Nepeněžní příspěvek na stravování

Zaměstnavatel může zajistit stravování prostřednictvím jiných subjektů např. nakoupí a nechá dovézt hotová jídla, zajistí stravování v jiném zařízení nebo nakoupí stravenky, za které si pak zaměstnanec nakoupí jídlo dle svého uvážení.

Daňová uznatelnost těchto nákladů je limitována:

- výši 55 % ceny jednoho jídla v průběhu jedné pracovní směny. Pojem „jedno jídlo a jeho cena“ může být v některých případech komplikovaný určit. V případě zajištění hotových jídel jiným subjektem je cena jídla stanovena. V případě poskytování stravenek určuje výši jídla zaměstnavatel vnitřním předpisem, většinou nominální hodnota stravenky (Práce a mzda, 2021).
- výši 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaných platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin dle ZP, pro rok 2021

je horní hranice 108 Kč, tedy 70 % činí 75,60 Kč (Práce a mzda, 2021).

Nárok na nepeněžitý příspěvek vzniká zaměstnanci po odpracování směny v délce alespoň 3 hodiny. Na straně zaměstnance je nepeněžitý příspěvek příjmem osvobozeným od daně v plné výši (Vychopeň, 2021).

c) Peněžitý příspěvek na stravování

Daňový balíček pro rok 2021 mimo jiné přijal tzv. stravenkový paušál, jedná se o peněžitý příspěvek na stravování zaměstnanců. Zaměstnavatel může poskytnout novou formu příspěvku na stravování za zvýhodněných daňových podmínek. Na straně zaměstnance je peněžitý příspěvek poskytovaný zaměstnavatelem za jednu směnu osvobozen od daně z příjmů do výše 70 % horní hranice stravného pro veřejný sektor při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin podle zákoníku práce. Nadlimitní část je předmětem daně z příjmu a podléhá povinným odvodům. Na straně zaměstnavatele je daňově uznatelným nákladem stravenkový paušál v plné výši poskytnutého peněžního příspěvku, není žádné omezení, podmínkou však zůstává, že zaměstnanec musí odpracovat během směny alespoň 3 hodiny (Informace GFŘ k peněžitému příspěvku na stravování zaměstnanců, 2021).

Přehledné porovnání podmínek zvýhodněného daňového režimu stravenek a stravenkového paušálu ze strany zaměstnance a zaměstnavatele je znázorněn v tabulce č. 8.

Tabulka 8: Daňový režim stravenek vs stravenkový paušál

	Stravenky	Stravenkový paušál
Osvobození příjmů u zaměstnanců	Bez omezení výše hodnoty stravenky	Do 75,60 Kč (2021) za jednu směnu dle ZP. Při překročení 75,60 Kč se neosvobozený příspěvek zdaňuje a podléhá povinným odvodům z mezd.
Daňová uznatelnost nákladu u zaměstnavatele	Max. 55 % hodnoty stravenky či 75,60 Kč (2021), podmínkou je trvající směna dle ZP alespoň 3 hod.	Bez omezení výše, pokud přítomnost v práci během směny dle ZP trvá alespoň 3 hod.

Zdroj: Vlastní úprava dle Lodrové (2021)

Jiné náklady na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců

Dalšími daňově uznatelnými náklady ve vztahu k zaměstnancům jsou například výdaje na bezpečnost a ochranu zdraví při práci, hygienické vybavení pracovišť, pracovnělékařské prohlídky, náklady na odborný rozvoj či na provoz vlastních vzdělávacích zařízení, rekvalifikace zaměstnanců, školení, pokud souvisí s ekonomickou činností zaměstnavatele, ochranné nápoje apod. (Vychopeň, 2021).

Zaměstnanecké benefity

Poskytování zaměstnaneckých benefitů se řídí ustanovením v § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 zákona o daních z příjmů, ze kterého vyplývá, že daňově účinné náklady na pracovní a sociální podmínky jsou ta vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo obdobné smlouvy, pokud zákon nestanoví jinak. Při poskytování zaměstnaneckých benefitů je nutné posuzovat daňový dopad jak do mzdy zaměstnance, tak do nákladů zaměstnavatele. Mnohdy jsou benefity výhodnější buď pro jednu nebo druhou stranu.

Příkladem zaměstnaneckého benefitu, který je osvobozený od daně z příjmů ze závislé činnosti, ale neuznatelným nákladem pro zaměstnavatele, je příspěvek na kulturu, sport a vzdělávání. Naopak benefitem, který je daňově uznatelný do základu daně zaměstnavatele, ale zdanitelným příjmem zaměstnance je například doprava zaměstnanců na pracoviště nebo poskytování firemních výrobků či služeb za zvýhodněné ceny, přičemž se musí rozdílit mezi cenou obvyklou a zvýhodněnou cenou zdanit ve mzdě zaměstnanců (Hnátek, 2021).

Pracovní oblečení a pracovní prostředky

Náklady na pořízení pracovního oblečení včetně pracovní obuvi a pracovních prostředků je daňově uznatelným nákladem, zároveň jejich hodnota není předmětem daně z příjmů zaměstnanců. „*Pracovní oblečení má plnit funkci propagační, reklamní nebo je poskytováno pro organizační účely.*“ (Hnátek 2021).

Pojistné

Pojistné placené za zaměstnance lze členit podle zákona o daních z příjmů následovně:

- a) **Pojistné na sociální zabezpečení a na všeobecné zdravotní pojištění** je podle § 24 odst. 2 písm. f) daňově uznatelným nákladem, jen pokud bylo zaplacené, a to nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období.
- b) **Zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele** za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání je daňovým nákladem zaměstnavatele, který zaměstnává alespoň jednoho zaměstnance.
- c) **Příspěvek zaměstnanci na jeho soukromé životní pojištění a penzijní připojištění** si může zaměstnavatel uplatnit jako daňový náklad v souladu s ustanovením v § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. Pro zaměstnance je osvobozeným příjmem v celkovém úhrnu za kalendářní rok nejvýše 50 000 Kč. Pro zaměstnavatele se jedná o daňově uznatelný náklad. V případě, že je příspěvek sjednán ve vnitřním předpisu zaměstnavatele, kolektivní smlouvě či jiné smlouvě, lze uznat tento náklad v neomezené výši, v opačném případě je částka nad 50 000 Kč nadlimitní část, která je pro zaměstnavatele daňově neúčinným nákladem.
- d) Nedaňovým nákladem je podle § 25 odst. 1 písm. d) **ZDP pojistné hrazené za člena statutárního orgánu** a dalšího orgánu právnické osoby a za jednatele společnosti s ručením omezeným z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou společností při výkonu funkce.

Mimo vyjmenované druhy pojištění související se zaměstnanci, může poplatník zahrnout do daňově uznatelných nákladů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP také pojištění majetku, pojištění odpovědnosti, pokud souvisí s ekonomickou činností, pojištění automobilu, vykazuje-li ho účetní jednotka ve svém majetku apod.

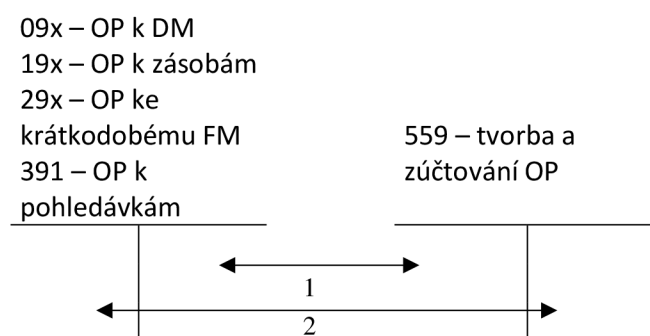
3.2.6. Opravné položky

Opravné položky se tvoří za účelem přechodného snížení hodnoty majetku v účetnictví prokázaného na základě inventarizace majetku. Opravné položky se tvoří v případě, kdy snížení ocenění majetku není trvalého charakteru nebo není snížení hodnoty vyjádřeno jiným způsobem (např. reálnou hodnotou). Opravné položky se tvoří pouze k účtům majetku a vykazují se v rozvaze v aktivech ve sloupci korekce. Na zvýšení hodnoty majetku opravné položky tvořit nelze. Účty opravných položek nesmí mít aktivní zůstatky. Při inventarizaci

se zkoumá výše a odůvodněnost opravných položek. Účtuje se o nich za účelem dodržování zásady opatrnosti, kdy účetní jednotka musí brát v úvahu možná rizika, která jsou jí známa k okamžiku sestavení účetní závěrky a dále slouží k zachycení věrného a poctivého obrazu účetnictví. Opravné položky se zruší, pominou-li důvody, které vedly k jejich tvorbě. Nepominou-li a snížení hodnoty se stane trvalým charakterem, provede se jednorázový odpis a zároveň se zruší opravná položka (Skálová, 2021).

Podle § 25 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů nelze uznat tvorbu opravných položek za daňově účinný náklad, s výjimkou těch, o kterých to stanoví zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“ nebo také „ZoR“). Obecně se opravné položky rozdělují na účetní a daňové. Účetní opravné položky může účetní jednotka tvořit k dlouhodobému majetku, zásobám, pohledávkám a finančnímu majetku, přičemž tvorba účetních opravných položek podle účetních předpisů nemá vliv na základ daně společnosti, ten je ovlivňován pouze tvorbou daňových opravných položek podle zákona o rezervách (Zahradník, 2021).

Schéma 6: Účtování o opravných položkách



Legenda ke schématu č. 6:

1. VÚD: Tvorba účetních opravných položek.
2. VÚD: Rozpuštění, popř. zrušení účetních opravných položek.

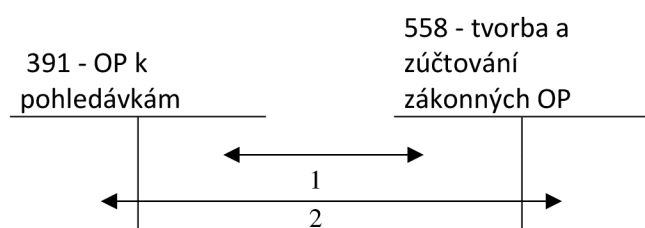
Daňové opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, které splňují následující podmínky vymezené v § 2 ZoR:

1. Pohledávky jsou zachyceny v účetnictví, jedná se o existující pohledávku, která nebyla odepsána do nákladů.

2. Pohledávka nesmí být promlčená.
3. Pohledávka byla při vzniku účtována do výnosů (dopadla na daň z příjmů).
4. Nesmí se jednat o pohledávku vzniklou mezi spojenými osobami.
5. Nejedná se o pohledávky z titulu cenných papírů, úvěrů, zápůjček, ručení, zálohy, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, smluvních pokut a úroků z prodlení apod.
6. Jestliže má poplatník vůči dlužníkovi současně splatné dluhy, musí se nejdříve provést vzájemný zápočet, tato podmínka neplatí u opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení.
7. Jedná-li se o pohledávky nabyté postoupením, pak je podmínkou, že byla postupníkovi uhrazena její pořizovací cena.

Hnátek (2021) ve své publikaci uvádí: „*Opravné položky k pohledávkám jsou nástrojem umožňujícím jejich dočasné řešení, které předchází konečnému řešení (úhrada, postoupení, odpis pohledávky).*“

Schéma 7: Účtování o daňových opravných položkách



Legenda ke schématu č. 7:

1. VÚD: Tvorba daňových opravných položek k pohledávkám dle ZoR.
2. VÚD: Rozpuštění, popř. zrušení daňové opravné položky k pohledávkám dle ZoR.

Opravné položky k pohledávkám se dělí podle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů na (Zahradník, 2021):

- bankovní opravné položky dle § 5 ZoR,
- opravné položky z úvěrů fyzickým osobám finančními institucemi dle § 5a ZoR,
- opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 8 ZoR,
- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám dle § 8a ZoR,

- opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh dle § 8b ZoR,
- opravné položky k pohledávkám v ostatních případech dle § 8c ZoR.

Opravné položky za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 8 ZoR

Opravné položky podle § 8 ZoR tvoří poplatníci až do výše 100 % rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu od zahájení insolvenčního řízení do uplynutí stanovené lhůty pro přihlašování pohledávek. Opravné položky se tvoří v období, v němž je pohledávka přihlášena a tvoří se jednorázově. Na základě výsledků insolvenčního řízení nebo rozhodnutím insolvenčního správce se opravná položka zruší (Zahradník, 2021).

Opravné položky za k nepromlčeným pohledávkám dle § 8a ZoR

Podle Zahradníka (2021) u nepromlčených pohledávek od roku 2014 lze vytvářet opravné položky ve výši závislé na době po splatnosti. Daňově účinné opravné položky lze tvořit, pokud od konce sjednané lhůty splatnosti uplynulo více než:

- a) 18 měsíců, a to až do výše 50% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- b) 30 měsíců, a to až do výše 100% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Opravné položky v ostatních případech dle § 8c ZoR

V ostatních případech lze u „méně významných“ nebo také „malých“ nepromlčených pohledávek využít možnost tvorby daňově účinných opravných položek až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty, a to za podmínky, že rozvahová hodnota pohledávky při jejím vzniku za jednotlivými dlužníky nepřesáhla 30 000 Kč a od konce sjednané doby splatnosti uplynulo nejméně 12 měsíců a celková hodnota těchto pohledávek vůči jednomu dlužníkovi nepřesáhne za zdaňovací období částku 30 000 Kč. K těmto pohledávkám je povinnost vést samostatnou evidenci (Zahradník, 2021).

Postoupení pohledávky

Nabyla-li účetní jednotka pohledávku postoupením a uhradila-li její pořizovací cenu, může tvořit opravnou položku k hodnotě pohledávky, která je vykázána v rozvaze. Postoupením pohledávky se její původní splatnost nemění (Müllerová, 2016).

Odpis pohledávek

Obecně se odpis pohledávky považuje podle § 25 odst. 1 písm. zc) zákona o daních z příjmů za daňově neuznatelný náklad, výjimky stanoví § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, z tohoto ustanovení vyplývají dvě základní podmínky pro daňovou účinnost odpisu pohledávek:

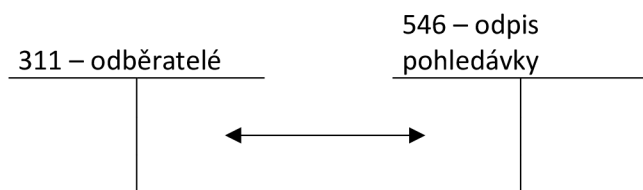
- a) k pohledávkám lze uplatňovat zákonné opravné položky,
- b) k pohledávkám nelze uplatňovat zákonné opravné položky, protože od její splatnosti uplynulo méně než 18 měsíců.

Zákon o daních z příjmů umožňuje uplatnit odpis pohledávky jako daňový náklad do výše kryté opravnými položkami tvořené podle zákona o rezervách. Je-li vytvořena zákonná opravná položka ve výši 100 % může ji účetní jednotka odepsat do nákladů, zároveň je nutné zrušit opravnou položku, takže výsledkem je nulový dopad na základ daně z příjmů (Müllerová, 2016).

Za daňový náklad lze uznat i odpisy pohledávek, ke kterým není možné tvořit zákonné opravné položky, protože od konce jejich splatnosti ještě neuplynulo alespoň 18 měsíců, a to v následujících případech (Hnátek, 2021):

1. Soud zrušil konkurs na základě zjištění, že majetek dlužníka je zcela nepostačující pro uspokojení věřitelů, přičemž pohledávka byla přihlášena u soudu a měla být vypořádána z majetkových poměrů dlužníka.
2. Dlužník se nachází v úpadku nebo mu úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení.
3. Dlužník zemřel a pohledávku se nepovedlo uspokojit ani vymáháním na dědicích.
4. Dlužník, který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a zároveň věřitel spolu s dlužníkem nebyly ve vzájemném vztahu spojených osob.
5. Veřejná dražba je uplatňována na majetek dlužníka, ke kterému se pohledávka váže na základě výsledků této dražby.
6. Dlužníkův majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí v souvislosti s výsledky uskutečněné exekuce.

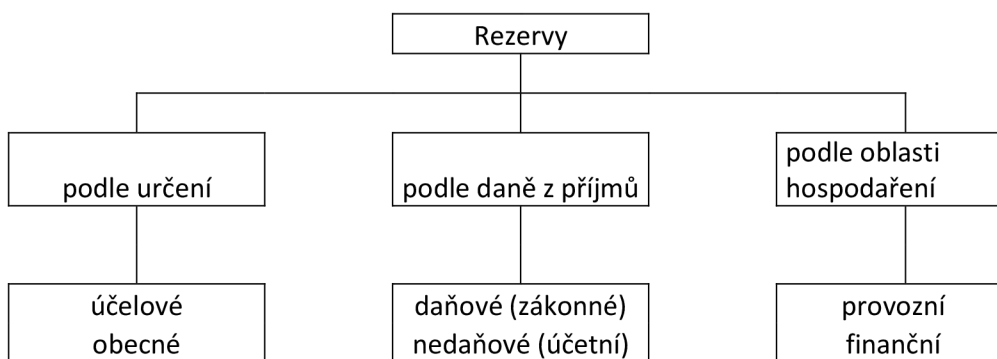
Schéma 8: Účtování o odpisu pohledávky



3.2.7. Rezervy

Rezervy představují současný vnitřní dluh účetní jednotky. Účetní jednotka si vytváří zdroj na budoucí povinnost úhrady v případech, kdy je vysoce pravděpodobné, že výdaje k pokrytí závazků nebo nákladů nastanou. Povaha rezerv je jasně definována, ale není jistá přesná výše a okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které budou pravděpodobně realizovány. Vycházejí z principu opatrnosti, jsou vykazovány v pasivech v cizích zdrojích, zvyšují tak hodnotu závazků a zároveň, jsou účtovány na vrub nákladů, kde tvoří nerealizovanou ztrátu (Hýblová, 2010). Rezervy lze rozčlenit podle tří oblastí viz. schéma č. 9.

Schéma 9: Členění rezerv



Zdroj: Vlastní zpracování podle Strouhala a kol. (2021)

Podle zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelné rezervy, které jsou tvořeny a čerpány podle zvláštního zákona (ZoR). Účetní rezervy jsou daňově neúčinným nákladem, účetní jednotka je používá k vyčíslení výsledku hospodaření s ohledem na zásadu opatrnosti (Strouhal, 2021).

Účetní rezervy lze rozdělit podle účelu, na který jsou tvořeny:

- a) Rezerva na důchody a podobné závazky – jestliže má účetní jednotka povinnost vyplácet zaměstnancům důchody dle právních předpisů nebo smlouvy.
- b) Rezerva na daň z příjmů – tvoří se v případě, kdy okamžik sestavení účetní závěrky předchází vyčíslení daňové povinnosti.
- c) Ostatní rezervy – zejména rezervy na rizika a ztráty spojené s podnikáním, záruční opravy, hrozící penále a rezerva na restrukturalizaci.

Daňové (zákonné) rezervy upravuje zákon o rezervách, který je dělí na:

- a) bankovní rezervy,
- b) rezervy v pojišťovnictví,
- c) rezervy na opravy hmotného majetku,
- d) rezerva na pěstební činnost,
- e) ostatní rezervy (zejména odbahnění rybníka, sanace pozemků dotčených těžbou),
- f) rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů.

Povinnou podmínkou je deponování peněžních prostředků v plné výši rezervy na samostatný účet v bance, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, jestliže nebudou na zvláštním účtu, rezerva se zruší ještě v tom období, za které se podává daňové přiznání. Účetní jednotka si může vybrat jakoukoliv banku se sídlem na území členského státu EU. Účet musí být veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv (Hnátek, 2021).

Náklady na tvorbu rezerv podle zákona o rezervách snižují základ daně z příjmů, a naopak jejich čerpáním a rušením dochází ke zvýšení daňového základu. Rezervy se zruší, když pomínou důvody, pro které byly vytvořeny, tzn. použijí se na výdaje, které nastaly. V případě, že nenastaly, rezerva se musí zrušit (Strouhal, 2021).

Schéma 10: Účtování o zákonných rezervách

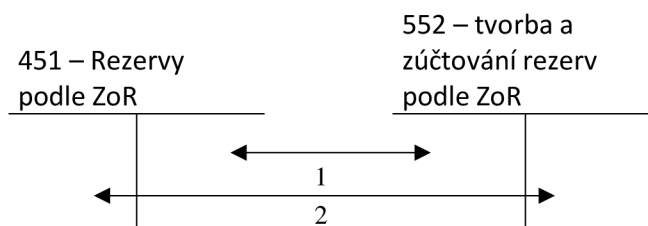
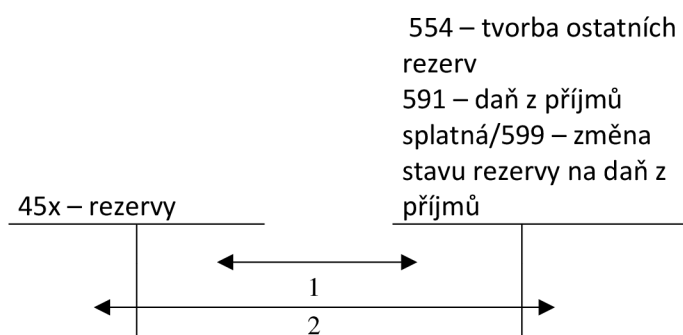


Schéma 11: Účtování o ostatních rezervách



Legenda ke schématu č. 10 a 11:

1. VÚD: Tvorba rezerv.
2. VÚD: Rozpuštění rezerv, popř. zrušení rezerv.

Rezerva na opravu hmotného majetku

Rezerva na opravu hmotného majetku je daňově uznatelným nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Principem je během několika zdaňovacích období shromáždit finanční zdroje na plánovanou opravu. Velký jednorázový náklad se rozloží do více let ještě před zahájením opravy, tím tak nedochází k jednorázovému vychýlení hospodářského výsledku.

Daňově účinnou rezervu na rozsáhlejší plánované opravy lze podle zákona o rezervách tvořit k majetku, jehož doba odpisování je pět a více let, tzn. majetek zařazený alespoň do 2. odpisové skupiny a vyšší, nelze tedy tvořit rezervu k majetku z první odpisové skupiny.

Rezervy mohou tvořit poplatníci daně z příjmů, kteří jsou vlastníky majetku a dále pachtýři na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu nebo poplatníci procházející oddlužením a majetek jim nebyl dotčen. V případě, že je majetek poškozený nebo je určen

k likvidaci bude rezerva daňově neúčinná. Zároveň nesmí být tvořena na technické zhodnocení a na pravidelně se opakující výdaje za opravy a údržbu majetku. Nevytváří se ani v případě, když vůči majetku poplatníka existují účinky prohlášení konkursu.

Výše rezervy se liší podle typu majetku a charakteru plánované opravy. Vypočte se jako odhad nákladů na opravy a počtu zdaňovacích období, která uplynout od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu se zahrnuje zdaňovací období, ve kterém dojde k zahájení tvorby rezervy a nezahrnuje období, kdy se předpokládá zahájení opravy. Podle zákona o rezervách musí být rezerva tvořena minimálně 2 zdaňovací období a maximálně dle zařazení majetku do odpisových skupin:

- a) hmotný majetek ve 2. odpisové skupině maximálně 3 zdaňovací období,
- b) hmotný majetek ve 3. odpisové skupině maximálně 6 zdaňovacích období,
- c) hmotný majetek ve 4. odpisové skupině maximálně 8 zdaňovacích období,
- d) hmotný majetek v 5. a 6. odpisové skupině maximálně 10 zdaňovacích období.

3.2.8. Náklady na reprezentaci

Za daňově uznatelný náklad vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů nemůže účetní jednotka uplatnit výdaje na reprezentaci, které jsou vymezeny v § 25 odst. 1, písm. t) ZDP a jedná se zejména o náklady na:

- pohoštění,
- občerstvení,
- dary.

Za dar se nepovažuje reklamní či propagační předmět, který je opatřen ochrannou známkou poskytovatele, obchodní firmou nebo názvem propagovaného zboží či služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč, a to včetně souvisejících nákladů například na distribuci apod. Zároveň taková věc nesmí být předmětem spotřební daně, s výjimkou tichého vína (Brychta, 2018).

Pro účetní jednotku jsou výdaje na reklamu a propagaci v souladu s ustanovením v § 24 odst. 1 ZDP, tedy že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, proto si je může účetní jednotka uplatnit ve svých daňově uznatelných nákladech při výpočtu daně z příjmů.

Daňově neakceptovatelné náklady na reprezentaci spočívají v budování dobrého jména nebo zapůsobení na obchodního partnera jinak než prostřednictvím reklamy a propagace v souladu s daňovými předpisy (Hnátek, 2021).

Reklama

Reklama a marketing jako takový je v dnešní době nezbytnou součástí úspěšného podnikání. Ze strany správce daně je nutné prokázat existenci nákladů na reklamu a propagaci. Obtížné může být někdy jistá podobnost mezi reklamou a reprezentací (Brychta, 2018). Základní charakteristikou nákladů na reprezentaci je, že jsou určeny ke spotřebě nebo obdarování konkrétní osoby a považují se za nedaňový náklad, oproti tomu reklama cílí na širokou veřejnost, není určeno nikomu konkrétnímu a jedná se tak o daňově uznatelný náklad na reklamu.

Za propagační předmět, který lze uplatnit v daňových nákladech, se považují ochutnávkové akce, vzorky zboží apod. Poplatník si ale nemůže uplatnit jako daňový náklad dárkové poukázky, slevové kupóny nebo vouchery, jelikož reklamní předmět by měl mít sám o sobě určitou užitnou nebo estetickou hodnotu (Hnátek, 2021).

3.2.9. Daně jako náklad

Zákon o daních z příjmů vymezuje v § 24 odst. 2, písm. ch) a u) jednotlivé daně, které lze uznat jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a naopak v § 25 odst. 1, písm. s) a r) uvádí případy, kdy je nelze uznat za daňový náklad. Mezi nedaňové náklady se řadí daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Výjimku tvoří daň zaplacená v zahraničí. Uznatelným nákladem je daň z nemovitých věcí, jestliže byla zaplacená, do roku 2020 i daň z nabytí nemovitých věcí, která byla zrušena. Dále ostatní daně a poplatky (Nigrin, 2020).

3.2.10. Finanční náklady

Mezi finanční náklady se řadí prodané cenné papíry a podíly, úroky, kurzové ztráty, manka a škody na finančním majetku a ostatní finanční náklady. Finanční náklady jsou vykazovány v účetnictví na účtech skupiny 56x.

Obecně jsou výdaje spojené s úhradou dluhů daňově neuznatelný náklad podle § 25 odst. 1 písm. zd) ZDP. Daňová uznatelnost finančních nákladů vyplývá z podmínky, že se jedná o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Vyplacené podíly na zisku jsou podle § 25 odst. 1 písm. e) daňově neúčinným nákladem a na straně druhé se jedná o příjem osvobozený od daně. Mezi neuznatelné náklady se řadí i některé operace s cennými papíry, které jsou vymezené v § 25 ZDP, resp. § 24 ZDP.

Za daňově neúčinné se považují tyto finanční náklady:

- a) Z půjček a úvěrů uzavřených mezi spojenými osobami podle § 25 odst. 1 písm. w).
- b) Úroky z posečkané částky podle § 25 odst. 1 písm. f).
- c) Úroky, které se kapitalizují a vstupují do pořizovací ceny hmotného či nehmotného majetku podle § 25 odst. 1 písm. a).
- d) Náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk).

Úroky

Úrokem se rozumí odměna za půjčení peněžních prostředků věřitele dlužníkovi. Pro dlužníka je úrok nákladem a pro věřitele výnosem. Úroky placené mohou významně ovlivnit finanční výsledek hospodaření především u účetních jednotek, které svou ekonomickou činnost financují prostřednictvím cizích zdrojů.

Nedaňovým nákladem jsou úroky z posečkané částky, úroky z prodlení za pozdní platbu daně, penále a pokuty vůči státní správě, které jsou vždy nedaňovým nákladem, i když jsou zaplacené. Nedaňovým nákladem jsou také sankce z hlediska sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění (Daňové zákony, 2021).

Zatímco penále a úroky z prodlení jsou sankce za pozdní platby daní, nebo povinného pojistného, pokuty vyplývají daňovému subjektu z porušení povinnosti nepeněžité povahy.

Smluvní pokuty, úroky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů mohou být daňovým nákladem pouze v případě, že byly zaplacený. Nejedná se o finanční náklad, nýbrž o provozní náklad.

Za nedaňové finanční náklady se považují půjčky a úvěry mezi spojenými osobami v případě tzn. nízké kapitalizace. Výše kapitalizace se určuje na základě porovnání stavu

vlastního kapitálu s úhrnem úvěrů a zápůjček od spojených osob. Provádí se tzv. test nízké kapitalizace nebo též test podkapitalizace (Zahradník, 2021).

3.2.11. Ostatní nedaňové náklady

Zákon o dani z příjmů v § 25 odst. 1 vyjmenovává další náklady, které nelze považovat za daňově účinný náklad. Jedná se o některé náklady týkající se vlastního kapitálu, statutárních orgánů nebo různých příspěvků organizacím.

Vlastní kapitál

Náklady vynaložené v souvislosti s vlastním kapitálem se považují za daňově neúčinný náklad v případech vymezených zákonem o daních z příjmů:

- *„podle § 25 odst. 1 písm. b) ZDP výdaje na zvýšení základního kapitálu (vč. splácení půjček),*
- *podle § 25 odst. 1 písm. l) ZDP tvorba rezervních a ostatních účelových fondů s výjimkami podle § 24 ZDP,*
- *podle § 25 odst. 1 písm. m) ZDP plnění ve prospěch vlastního kapitálu,*
- *podle § 25 odst. 1 písm. zj) ZDP náklady vzniklé z pořízení vlastních akcií při následném snížení základního kapitálu.“*

Členské příspěvky

Daňově účinnými jsou členské poplatky podle § 24 odst. 2 písm. d) ZDP, pokud (Králová, 2013):

- *„povinnost členství vyplývá ze zvláštního zákona (daňový poradce, lékař, advokát aj.),*
- *členství je nutnou podmínkou k provozování podnikatelské činnosti,*
- *příspěvky placené zaměstnavatelem za zaměstnance v případě, kdy je členství zaměstnance podmínkou k provozování předmětu činnosti zaměstnavatele (architekti aj.).*
- *příspěvky organizaci zaměstnavatelů nebo Hospodářské komoře a Agrární komoře České republiky (do určité výše).“*

Členské příspěvky od daně osvobozené podle § 19 odst. 1 písm. a) jsou (Králová, 2013):

- *„ přijaté členské příspěvky zájmovým sdružením právnických osob, u něhož členství není nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo výkonu činnosti,*
- *přijaté příspěvky občanským sdružením, které není organizací zaměstnavatelů,*
- *přijaté příspěvky odborovou organizací, politickou stranou nebo hnutím,*
- *příspěvky přijaté profesní komorou s nepovinným členstvím (s výjimkou Hospodářské komory České republiky a Agrární komory České republiky). “*

Leasing

Leasing představuje jeden z možných způsobů pořízení dlouhodobého majetku. Předmětem smluvního vztahu je poskytnutí konkrétní hmotné věci za úplatu nájemci k užívání po sjednanou dobu na základě leasingové smlouvy. Rozlišují se dva typy leasingu, a to z hlediska vlastnického práva k předmětu leasingu po skončení leasingové smlouvy, délky leasingového období nebo podle povinnosti hradit náklady na servis, opravy apod. (Kandlerová, 2014).

1. Operativní leasing – z hlediska délky se jedná spíše o krátkodobý nebo střednědobý pronájem věci, tato doba není zákonem definována a porovnává se proto ve vztahu k délce fyzické a účetní životnosti předmětu. Dále se nepředpokládá změna vlastnictví, pronajatá věc se po ukončení sjednané doby nájmu vrací zpět pronajímateli a není zde přenos většiny rizik spojených s užíváním předmětu leasingu na nájemce. Výdaje na opravu, údržbu nebo pojištění uplatňuje ve svých daňových nákladech poskytovatel leasingu. U nájemce jsou splátky zcela daňově uznatelným nákladem (Kandlerová, 2014).
2. Finanční leasing – z hlediska délky se jedná o dlouhodobý pronájem. Finanční leasing je vymezen v zákoně o daních z příjmů v § 21d. Za daňový náklad lze za podmínek v § 24 odst. 4 ZDP uznat úplatu za finanční leasing, pokud je po ukončení leasingové smlouvy předmět finančního leasingu zařazen do obchodního majetku (Kandlerová, 2014).

3.3. Výpočet daně z příjmů právnických osob

Výsledek hospodaření před zdaněním vychází z informací v účetnictví a vypočte se jako rozdíl mezi výnosy a náklady, dále je posuzován jejich vztah k základu daně podle zákona o daních z příjmů a podle zvláštních právních předpisů (Šteker, 2016). Základ daně je definován v § 23 odst. 1 ZDP jako „Rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“ Výsledek hospodaření se musí upravit o položky, které zvyšují výsledek hospodaření a které jej snižují podle zákona o daních z příjmů. Průběžný základ daně se dále sníží o odčitatelné položky. Základ daně se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů. Sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 %. Od vypočtené daně se dále odečítají slevy na dani, pokud právnická osoba zaměstnává osoby se zdravotním postižením. Ve výsledku vyjde daňová povinnost, popř. daňová pohledávka (Pilařová, 2020). Názorné schéma výpočtu zobrazuje tabulka č. 9.

Tabulka 9: Postup výpočtu daně z příjmů PO

Výpočet daně z příjmů
Suma výnosů
- suma nákladů
= účetní výsledek hospodaření
- výnosy (příjmy) osvobozené
- výnosy (příjmy) vyňaté ze zdanění
- výnosy (příjmy) zdaněné samostatně
+ náklady daňově neuznané
+ náklady související s vyjmutými výnosy
= průběžný základ daně
- odčitatelné položky (ztráta, věda a výzkum, podpora praxe)
= průběžný základ daně
- odčitatelné položky (dary)
= základ daně (zaokrouhlený na tisíce dolů) x sazba daně

Tabulka 9: Postup výpočtu daně z příjmů PO

= daň
- slevy na dani
= daňová povinnost

Zdroj: Vlastní zpracování dle Pilařové (2020)

3.3.1. Odčitatelné položky od základu daně

Položky odčitatelné od základu daně upravuje § 34 ZDP. Jedná se o položky, které snižují základ daně, z něhož se pak počítá výsledná daňová povinnost.

Odpočet daňové ztráty

Daňovou ztrátu lze uplatnit dvěma způsoby (Bílý, 2021):

- a) v pěti zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta zjistí,
- b) ve dvou zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období, za které se daňová ztráta stanoví. Tuto možnost lze poprvé využít za zdaňovací období 2020. Prostřednictvím dodatečného daňového přiznání lze uplatnit daňovou ztrátu zpětně, a to konkrétně za roky 2019 a 2018, přičemž zaplacená daň v roce 2019 nebo 2018 bude po snížení o ztrátu vykázanou v roce 2020 představovat vratitelný přeplatek na dani z příjmů. Maximální možná výše uplatněné ztráty činí 30 mil. Kč.

Odpočet výdajů na podporu výzkumu a vývoje

Poplatník si může odečíst od základu daně výdaje, které vynaložil na podporu výzkumu a vývoje. Podmínkou je uplatnit odpočet položky maximálně ve třech následujících zdaňovacích obdobích, pokud by poplatník z důvodu daňové ztráty nebo například nízkého základu daně nemohl uplatnit tuto odčitatelnou položku v období, kdy vznikl nárok na odpočet (Bílý, 2021).

Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Odpočet lze uplatnit na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání. Výše odpočtu se vypočte jako 200 Kč krát počet hodin na pracovišti poplatníka v rámci odborné praxe nebo vzdělávací činnosti akreditovaného studijního programu VŠ (Bílý, 2021).

Odpočet hodnoty daru

Poplatník si může odečíst od základu daně, který je již upraven o předchozí odčitatelné položky podle § 34 ZDP, hodnotu poskytnutého bezúplatného plnění. Dar je upraven v § 20 odst. 8 ZDP, musí být poskytnut na veřejný účel. Minimální hodnota daru u právnických osob musí činit alespoň 2 000 Kč a maximálně lze odečíst 10 % ze základu daně upraveného podle § 34 ZDP. Pro rok 2020 a 2021 je tato hranice posunuta na max. 30 % z upraveného základu daně (Bílý, 2021).

3.3.2. Sazba daně z příjmů právnických osob

Aktuální základní sazba daně z příjmů právnických osob pro rok 2021 činí 19 %. Daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně, přičemž je základ daně snížen o odčitatelné položky a je zaokrouhlen na celé tisícikoruny dolů.

3.3.3. Harmonizace korporátních daní

V rámci Evropské unie má každá země svůj vlastní systém zdanění příjmů právnických osob. Evropská komise navrhla tzv. *Common consolidated tax based* neboli společný konsolidovaný základ. Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (CCCTB) je jednotný soubor pravidel pro výpočet zdanitelných zisků společností v EU. Společnosti mohou podávat jedno daňové přiznání za všechny své činnosti v EU a započítávat ztráty v jednom členském státě proti ziskům v jiném členském státě. (Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)). Odlišné sazby daně v jednotlivých zemích vedou k rozhodování o umístění investic, proto je dalším návrhem na dosažení harmonizace korporátní daně v EU tzv. *European Union company income tax* neboli evropská daň z příjmů korporací, to znamená sjednocení daňových sazeb za účelem lepšího fungování

jednotného trhu (Pírva, 2012). Tabulka č. 10 znázorňuje postup výpočtu základu daně podle Směrnice o CCCTB.

Tabulka 10: Výpočet základu daně dle Směrnice o CCCTB

Příjmy
- osvobozené příjmy (dotace, přijaté rozdělované zisky)
- odčitatelné výdaje (dary, náklady prodeje)
- odčitatelné položky (odpisy)
+ neodčitatelné výdaje (daň z příjmů korporací)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Kuchařové (2015)

Tabulka č. 11 znázorňuje sazby daně z příjmů korporací v EU. Rozdílné daňové základy a sazby daně vede k neefektivnosti na mezinárodním trhu. Cílem harmonizace daní z příjmů je odstranění překážek související s přeshraniční činností.

Tabulka 11: Sazby daně z příjmů korporací v EU

Země	Sazba daně	Země	Sazba daně
Rakousko	25	Irsko	12,5
Belgie	25	Itálie	27,81
Bulharsko	10	Litva	15
Kypr	12,5	Lucembursko	24,94
Česká republika	19	Lotyšsko	20
Německo	29,93	Malta	35
Dánsko	22	Nizozemsko	25
Španělsko	25	Polsko	19
Estonsko	20	Portugalsko	31,5
Finsko	20	Rumunsko	16
Francie	28,41	Slovensko	21
Řecko	24	Slovinsko	19
Chorvatsko	18	Švédsko	20,6
Maďarsko	9		

Zdroj: Vlastní zpracování dle Corporate Tax Rates around the World, 2021

3.3.4. Sleva na dani

Zákon o dani z příjmů umožňuje poplatníkům daně z příjmů právnických osob uplatnit slevy na dani, a to za podmínek vymezených v § 35 ZDP. Zaměstnavatel si může od daně odečíst částku (Bílý, 2021):

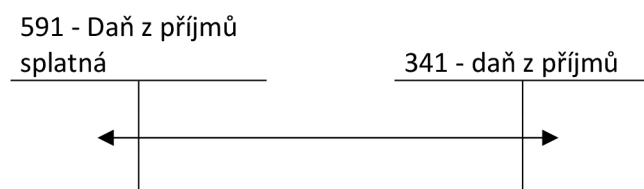
- a) 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením I. a II. stupně invalidity,
- b) 60 000 Kč za zaměstnance s těžším zdravotním postižením II. stupně invalidity.

Částka se krátí v případech, kdy zaměstnanec neodpracuje počet hodin odpovídajících plnému úvazku, to platí po celé zdaňovací období.

3.3.5. Daň z příjmů splatná

Daň z příjmů se zjišťuje mimoúčetně, respektive v daňovém přiznání. Vypočtená daň z příjmů představuje nákladovou položku, která se ve zdaňovacím období zaúčtuje a vyjde čistý výsledek hospodaření. Po zaúčtování daně z příjmů a výsledku hospodaření po zdanění je možné definitivně uzavřít účetní knihy (Novotný, 2021).

Schéma 12: Zaúčtování daně z příjmů



4. Vlastní práce

Vlastní práce bude zaměřena na nákladové položky ve vybrané účetní jednotce, konkrétně budou analyzovány náklady, které nelze podle zákona o daních z příjmů a zvláštních zákonů uznat do základu daně a náklady, které lze uznat, ale jen za určitých podmínek. Po provedené analýze nákladů se vyhodnotí, jak vykazované náklady ovlivňují základ daně a zdali neexistuje možnost, jak optimalizovat daň z příjmů právnických osob vybrané společnosti. Vlastní práce se skládá ze tří částí. V první části je představena zvolená společnost, v druhé části vlastní práce byly sledovány a analyzovány vybrané náklady v letech 2015–2020. Časová řada byla vybrána z důvodu vývoje nedaňových nákladů ve vybrané společnosti. Ve třetí části bude proveden názorný výpočet daně z příjmů právnických osob vybrané společnosti za rok 2019, kdy společnost dosáhla nejvyššího výsledku hospodaření. Zároveň bude na praktickou část nahlíženo z hlediska transformace výsledku hospodaření na základ daně při sestavování daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob.

4.1. Charakteristika vybrané společnosti

Autor práce respektuje, že vybraná společnost si nepřeje být uváděna pod svým názvem. Pro účely diplomové práce se bude zvolená obchodní korporace nazývat Hotely XY.

Hotely XY jsou akciovou společností. Základní kapitál společnosti činí 181 573 000 Kč, což představuje 363 146 ks kmenových akcií na jméno o jmenovité hodnotě jedné akcie 500 Kč. Společnost má jediného akcionáře, který drží 100 % akcií. Sama společnost vlastní 100 % podíl na základním kapitálu jiné společnosti.

Společnost vznikla v roce 2008. Sídlo společnosti se nachází v Praze. Hlavním předmětem podnikání je provoz hotelů. Společnost provozuje dva hotely, které se nacházejí na území ČR. Součástí provozování hotelů jsou veškeré služby s tím spojených. Zejména poskytuje ubytovací a stravovací služby, masérské, rekondiční služby, tělovýchovné služby, dále provozuje směnářenskou činnost, průvodcovskou činnost atd.

Statutární orgán společnosti se skládá z představenstva a dozorčí rady. Představenstvo má čtyři členy a dozorčí rada tři členy.

Společnost účtuje podle Českých účetních standardů. Účetním obdobím je kalendářní rok. Účetní jednotka zveřejňuje výroční zprávu, která obsahuje zprávu představenstva o

podnikatelské činnosti, o majetku, o vztazích mezi propojenými osobami. Dále jsou zveřejněny výkazy účetní závěrky, tj. rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha k účetní závěrce. Účetní závěrka podléhá auditu, protože jako akciová společnost naplňuje alespoň jedno ze tří stanovených kritérií pro povinnost auditu.

Tabulka č. 12 znázorňuje kritéria a hodnoty pro povinný audit vztahené k účetnímu období 2020. Lze vidět, že Hotely XY splňují podmínku netto aktiv za dané účetní období a období předcházející. Za rok 2020 jsou podmínky naplněny a účetní závěrka musí být auditována.

Tabulka 12: Kritéria pro povinný audit

Kritérium	Zákonná hodnota podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví	Hodnota pro Hotely XY v roce 2020	Hodnota pro Hotely XY v roce 2019
Úhrn rozvahy netto	více než 40 000 000 Kč	377 414 000 Kč	397 786 000 Kč
Čistý obrat	více než 80 000 000 Kč	66 935 000 Kč	83 913 000 Kč
Průměrný přepočtený stav zaměstnanců	více než 50	26	28

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

V posledních letech společnost dosahovala zisku. V roce 2019 dosáhla nejvyššího výsledku hospodaření za sledované období. Avšak v roce 2020 došlo k radikálnímu propadu kvůli pandemii covid-19, a to až do záporných čísel. Meziročně došlo k poklesu o 132 %. Hotelnictví bylo jedno z nejvíce zasažených oborů v koronavirové krizi.

Graf č. 1 znázorňuje křivku dosaženého výsledku hospodaření před zdaněním za posledních šest let. V roce 2021 se předpokládá mírný nárůst.



Graf 1: Výsledek hospodaření v letech 2015–2020

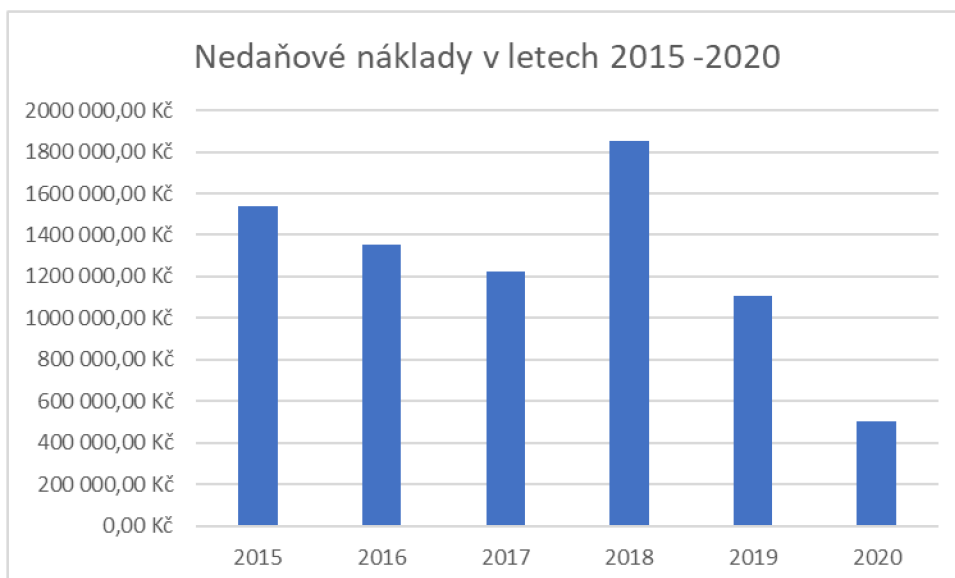
Zdroj: Vlastní zpracování

4.2. Analýza nedaňových nákladů

V této podkapitole bude provedena analýza nákladů, které jsou podle zákona o daních z příjmů a zvláštních zákonů pro zvolenou společnost daňově neúčinné. To znamená, že se nedaňové náklady přičítají k výsledku hospodaření, a tím zvyšují základ daně, ze kterého se následně počítá daň z příjmů. Dále jsou analyzovány náklady, které lze uznat do základu daně za určitých podmínek, bude porovnáváno, zda vykazovaná hodnota v účetnictví vybrané společnosti je v souladu se zákonnými podmínkami.

4.2.1. Charakteristika a vývoj nedaňových nákladů ve zvolené korporaci

Společnost Hotely XY vykazuje každoročně náklady, které nelze uznat do základu daně podle § 25, resp. § 24 ZDP. Mezi náklady, které jsou vždy daňově neúčinné a které společnost vykazuje, patří především náklady na reprezentaci, nevyčerpané dovolené, nezaplacené pojistné z ročních odměn a jiné provozní náklady. Jejich výši znázorňuje graf č. 2. Na první pohled je vidět, že nejvyšších nedaňových nákladů bylo dosaženo v roce 2018, následně budou analyzovány příčiny.



Graf 2: Nedaňové náklady v letech 2015–2020

Zdroj: Vlastní zpracování

Náhled do daňového přiznání k dani z příjmů PO

V daňovém přiznání se daňově neúčinné náklady podle § 25 ZDP vykazují v II. oddílu na řádku 40. Samostatně se vykazují podle účtových skupin do přílohy č. 1 II. oddílu v sekci A. *Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.*

V II. oddílu daňového přiznání se dále vykazují ostatní položky, které zvyšují nebo snižují výsledek hospodaření. Často se zde vyskytuje rozdíl mezi účetním a daňovým pohledem. Položky zvyšující výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) ZDP se vykazují v II. oddílu na řádcích 20–70. Naopak na řádcích 100–170 se vykazují položky snižující výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. b) a c) ZDP a jiné položky příjmů podle zákona o daních z příjmů. Po úpravě výsledku hospodaření se zjistí základ daně. Konkrétní hodnoty položek budou přiblíženy v následujících podkapitolách.

Rok 2015

Tabulka 13: Daňově neuznatelné náklady v r. 2015

Řádek	Název účtové skupiny	Částka
1	51 – Služby	41 200 Kč
2	52 – Osobní náklady	1 384 300 Kč
3	54 – Jiné provozní náklady	112 000 Kč
	Celkem	1 537 500 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 13 zobrazuje nedaňové náklady v roce 2015, které činily celkem 1 537 500 Kč. Největší část těchto nákladů tvoří účtová skupina 52, která obsahuje dohadné položky na nevyčerpané dovolené a nevyplacené roční odměny včetně odvodů na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění. Daňově neuznatelné jsou i některé služby, nejčastěji účet 513 – *náklady na reprezentaci*, vyskytly se i jiné provozní náklady na účtu 545 – *ostatní pokuty a penále* a na účtu 549 – *manka a škody na zásobách*. Daň z příjmů se v důsledku zvedla o 292 030 Kč (1 537 000 Kč × 19 %).

Rok 2016

Tabulka 14: Daňově neuznatelné náklady v r. 2016

Řádek	Název účtové skupiny	Částka
1	51 – Služby	38 100 Kč
2	52 – Osobní náklady	1 182 300 Kč
3	54 – Jiné provozní náklady	5 500 Kč
4	55 – Odpisy, rezervy	128 900 Kč
	Celkem	1 354 800 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2016 byly nedaňové náklady celkem 1 354 800 Kč. V tabulce č. 14 lze vidět, že účtová skupina 52 opět tvoří největší podíl na těchto nákladech, dále jsou to služby ve formě nákladů na reprezentaci a služby, které nejsou v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Skupina 55 představuje vyřazenou investici, u které byla účetní zůstatková cena vyšší než daňová zůstatková cena při vyřazení. Rozdíl je daňově neúčinný náklad. Celkové nedaňové náklady zvedly daň z příjmů o 257 260 Kč.

Rok 2017

Tabulka 15: Daňově neuznatelné náklady v r. 2017

Řádek	Název účtové skupiny	Částka
1	51 – Služby	45 800 Kč
2	52 – Osobní náklady	1 097 400 Kč
3	54 – Jiné provozní náklady	80 700 Kč
	Celkem	1 223 900 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2017 byly nedaňové náklady ve výši 1 223 900 Kč. Tabulka č. 15 znázorňuje složení nedaňových nákladů. Skupina 51 zahrnuje náklady na reprezentaci a služby daňově neuznatelné. Na nedaňových účtech ve skupině 52 se nachází stejné položky jako v předchozích letech. Skupina 54 obsahuje účty 545, 546 a 548. Daň z příjmů se zvedla o 232 370 Kč navýšením výsledku hospodaření o daňově neuznatelné náklady.

Rok 2018

Tabulka 16: Daňově neuznatelné náklady v r. 2018

Řádek	Název účtové skupiny	Částka
1	51 – Služby	200 700 Kč
2	52 – Osobní náklady	1 026 600 Kč
3	54 – Jiné provozní náklady	374 600 Kč
4	55 – Odpisy, rezervy	250 000 Kč
	Celkem	1 851 900 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 16 lze vyčíst, že v roce 2018 byly nedaňové náklady za sledované období nejvyšší, jejich výše byla 1 851 900 Kč. Složení nedaňových nákladů je stejné jako v předchozích letech. Větší pozornost přitahuje účtová skupina 55 – *odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti*, kde je částka významně vyšší než v předchozích i následujících letech. Důvodem bylo tvoření ostatních rezerv, které nejsou v souladu se zákonem o rezervách. Nárůst daně z příjmů z neuznatelných nákladů činí 351 690 Kč.

Rok 2019

Tabulka 17: Daňově neuznatelné náklady v r. 2019

Řádek	Název účtové skupiny	Částka
1	51 – Služby	47 000 Kč
2	52 – Osobní náklady	1 020 000 Kč
3	54 – Jiné provozní náklady	20 000 Kč
	Celkem	1 087 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 17 lze zjistit, že v roce 2019 nedaňové náklady klesly oproti předchozímu roku, a to na hodnotu 1 087 000 Kč. Složení nedaňových nákladů je stejné jako v předchozích letech. I v tomto roce mají nevyplacené odměny zaměstnancům největší podíl na nedaňových nákladech. Daň z příjmů vzrostla v důsledku neuznatelných nákladů o 206 530 Kč.

Rok 2020

Tabulka 18: Daňově neuznatelné náklady v r. 2020

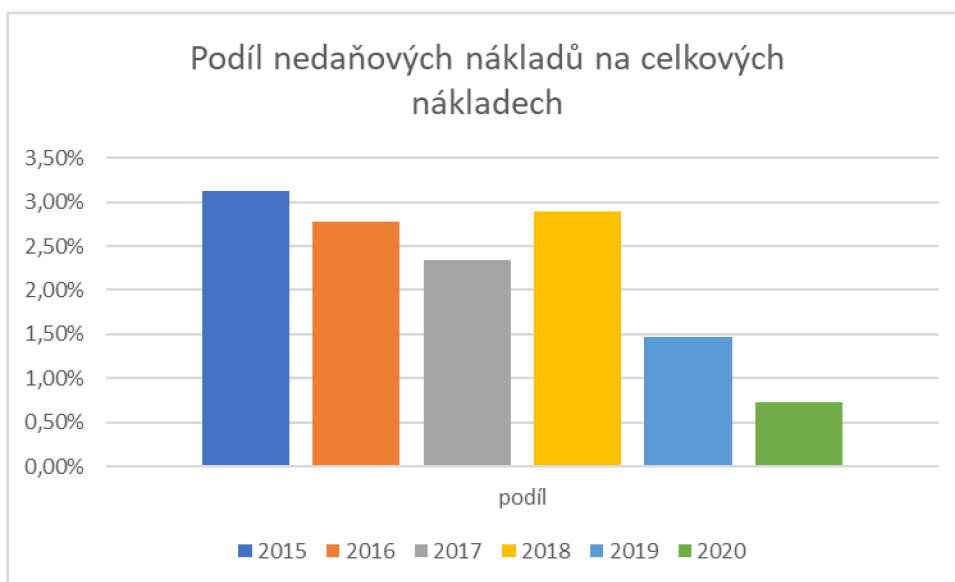
Řádek	Název účtové skupiny	Částka
1	51 – Služby	23 000 Kč
2	52 – Osobní náklady	446 500 Kč
3	54 – Jiné provozní náklady	32 500 Kč
	Celkem	502 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2020 nedaňové náklady klesly na 502 000 Kč. Za analyzované období se jedná o nejnižší hodnotu. Složení nákladů je stejné, s tím rozdílem, že hodnota účtové skupiny 52 se snížila zhruba o polovinu oproti ostatním obdobím. Důvodem je, že kvůli pandemii covid-19 společnost nevyplácela tak vysoké odměny zaměstnancům, zároveň si zaměstnanci vybírali dovolené, protože práce v hotelnictví byla po dobu pandemie utlumena, proto je hodnota na řádku dva nižší než v předchozích letech. Daň z příjmů z neuznatelných nákladů činí 95 380 Kč.

Na dalším grafu č. 3 je znázorněn procentuální podíl nedaňových nákladů na celkových nákladech společnosti v letech 2015–2020. V roce 2018 nedaňové náklady tvoří podíl ve

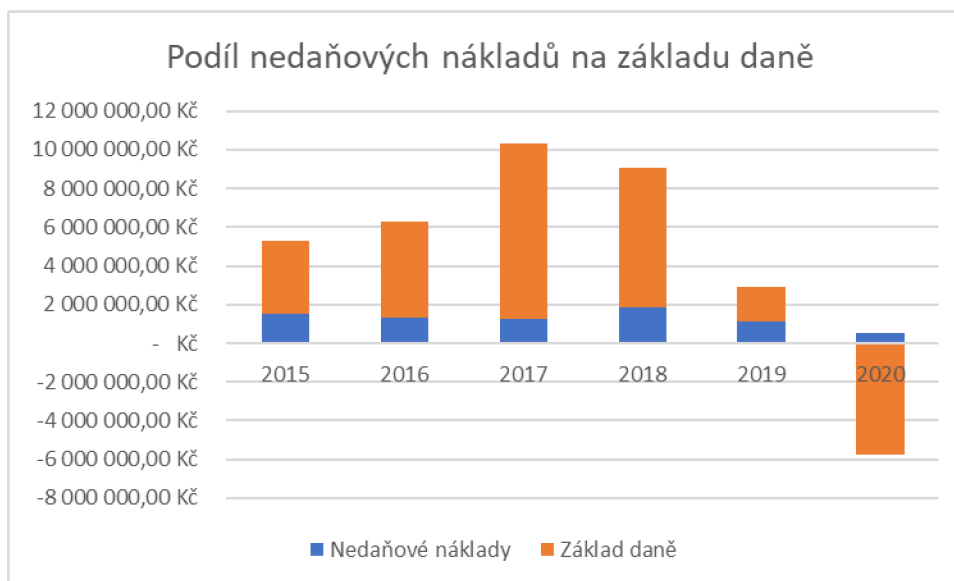
výši 2,89 % na celkových nákladech podniku. V roce 2020 je tento podíl 0,73 %. Zdá se, že nedaňové náklady nejsou tak významné k celkovým nákladům. Přesto se jedná o položky zvyšující základ daně a je třeba je analyzovat a zjistit případné možnosti, jak daňově optimalizovat účinnost nákladů ve zvolené účetní jednotce.



Graf 3: Podíl nedaňových nákladů na celkových nákladech

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 4 ilustruje jiný pohled na nedaňové náklady, konkrétně lze vidět, jakou výši tvoří na základu daně za sledované období. Hodnota základu daně je zobrazena již po úpravě, tzn. po zohlednění odčitatelných položek od základu daně před zaokrouhlením.



Graf 4: Podíl nedaňových nákladů na základu daně

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.2. Náklady na reprezentaci

Náklady na reprezentaci vykazuje téměř každá firma. Ve vybrané účetní jednotce jsou mezi náklady na reprezentaci zahrnuty pracovní obědy a večeře v rámci obchodních jednání, poskytnuté občerstvení na firemních akcích a na pracovišti ve formě kávy, čaje apod. Společnost Hotely XY účtuje na náklady na reprezentaci i hodnotu potravin, která je nad rámec příspěvku zaměstnance na stravování ve vlastním zařízení (viz. dále kapitola 4.2.7.). Daňově neuznatelná hodnota potravin tvoří převážnou část nákladů na účtu 513 – *náklady na reprezentaci*. Tabulka č. 19 zobrazuje dopad nákladů na reprezentaci do základu daně.

Vliv na základ daně

Dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP jsou výdaje na reprezentaci neuznatelným nákladem v plné výši, proto je základ daně každoročně navýšen, a tím i výsledná daň z příjmů.

Tabulka 19: Vliv nákladů na reprezentaci na ZD

Rok	Částka	Vliv na ZD
2015	19 500 Kč	+ 19 500 Kč
2016	20 100 Kč	+ 20 100 Kč
2017	16 200 Kč	+ 16 200 Kč
2018	19 500 Kč	+ 19 500 Kč
2019	25 100 Kč	+ 25 100 Kč
2020	20 800 Kč	+ 20 800 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Náhled do daňové přiznání k dani z příjmů PO

Náklady na reprezentaci se vykazují v daňovém přiznání na řádku č. 40 a souběžně do přílohy č. 1 II. Oddílu v sekci A jako úhrn účtové skupiny 51 – *služby*.

4.2.3. Ostatní služby

Na analytickém účtu 518.99 – *ostatní služby* je účtováno o členských příspěvcích, které nejsou ze zákona povinné. V případě vybrané společnosti sem spadají poplatky Asociaci hotelů a restaurací České republiky, Asociaci plaveckých škol v České republice a sdružení Mikroregion Šumava – západ. Každý rok společnost Hotely XY platí přibližně stejný členský poplatek. V roce 2015 byly poplatky největší a základ daně se zvýšil o 10 000 Kč. V dalších letech činily členské poplatky 3 000 Kč, o který se každoročně zvedl základ daně, jejich vliv ilustruje tabulka č. 20.

Vliv na základ daně

V souladu s § 24 odst. 2 písm. d) ZDP jsou placené členské příspěvky pro společnost Hotely XY nedaňovým nákladem v plné výši, protože členství není podmínkou pro provozování podnikatelské činnosti.

Tabulka 20: Vliv členských příspěvků na ZD

Rok	Částka	Vliv na ZD
2015	10 000 Kč	+ 10 000 Kč
2016–2020	3 000 Kč/rok	+ 3 000 Kč/rok

Zdroj: Vlastní zpracování

Jiné služby (nedaňové)

Na účtu služeb se v některých letech vyskytují náklady jiného účetního období jako daňově neúčinný náklad. V takovém případě není respektován § 23 odst. 1 ZDP, který uvádí, že vykázané výnosy a náklady musí respektovat věcnou a časovou souvislost daného zdaňovacího období pro daňové účely. V roce 2018 byl zjištěn náklad minulého období ve výši 178 000 Kč, jednalo se o relativně významnou částku. Účetní jednotka měla dvě možnosti, buď nechat tento náklad daňově neuznatelný a zaplatit z něj daň z příjmů, oproti tomu lze uplatnit alespoň dph na vstupu (jednalo-li se o plátce), anebo mohla účetní jednotka podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů, to by mělo mimo jiné dopad na výplatu podílů na zisku, které společnost vyplácí, a s tím související srážkovou daň. Společnost se rozhodla ve prospěch první varianty.

Společnost vykazuje i jiné daňově neuznatelné služby, které nesouvisí přímo podle § 24 odst. 1 ZDP se zdanitelnými příjmy. V této souvislosti se jednalo o nevýznamné částky.

Náhled do daňového přiznání k dani z příjmů PO

Ostatní daňově neuznatelné služby se vykazují v daňovém přiznání na řádku č. 40 a souběžně do přílohy č. 1 II. Oddílu v sekci A jako úhrn účtové skupiny 51 – *služby*.

4.2.4. Ostatní pokuty a penále

Na účet 545 – *ostatní pokuty a penále* bylo v průběhu analyzovaného období účtováno o pokutách vzniklých ze strany státních institucí. V takovém případě se vždy jedná o nedaňový náklad, který navýší základ daně v souladu s § 25 odst. 1 písm. f) ZDP. Jednalo se o pokuty za nedodržení zákonných předpisů a postupů. Za sledované období byla celková výše nedaňových nákladů 115 000 Kč, hodnoty jsou uvedeny v tabulce č. 21 níže.

Vliv na základ daně

Tabulka 21: Vliv jiných provozních nákladů na ZD

Rok	Částka	Vliv na ZD
2015	31 000 Kč	+ 31 000 Kč
2017	50 000 Kč	+ 50 000 Kč
2018	24 000 Kč	+ 24 000 Kč
2019	10 000 Kč	+ 10 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Náhled do daňového přiznání k dani z příjmů PO

Ostatní pokuty a penále se vykazují v daňovém přiznání na řádku č. 40 a souběžně do přílohy č. 1 II. Oddílu v sekci A jako úhrn účtové skupiny 54 – *jiné provozní náklady*.

4.2.5. Účetní a daňové odpisy

Účetní jednotka Hotely XY měla do konce roku 2020 stanovenou hranici pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku 40 000 Kč a více, pro dlouhodobý nehmotný majetek byla hranice pro zařazení od 60 000 Kč. Od roku 2021 je hranice pro zařazení do DM od 80 000 Kč. Účetní jednotka používá hranice stanovené zákonem o daních z příjmů.

O drobném hmotném majetku účtuje, je-li pořizovací cena 10 000 Kč až 39 999 Kč (r. 2020) rovnou jednorázově do nákladů, u drobného nehmotného majetku je stanovený interval pro pořizovací cenu od 20 000 Kč do 59 999 Kč (r. 2020) a je o něm účtováno rovněž jednorázově do nákladů. Některý drobný majetek účetní jednotka odpisuje, jedná-li se o pořízený majetek s delší dobou životnosti a společnost jej nakupuje ve větším množství, zejména nábytek do hotelových pokojů apod. Takový drobný majetek se odpisuje 48 měsíců.

Odpisy jsou pro společnost Hotely XY významným nákladem, neboť vlastní budovy hotelů, sportovní areál a různé hotelové vybavení. Účetní jednotka používá časové účetní odpisy dlouhodobého majetku. Daňově odpisuje převážně rovnoměrným způsobem. Zrychleným způsobem odpisuje například televize na pokojích hotelu, které při pořízení v úhrnu splňovali podmínku pro klasifikaci dle ZDP jako soubor movitých věcí. Za sledované období docházelo převážně k situaci, kdy daňové odpisy převyšovaly odpisy účetní. To znamená, že si společnost mohla uplatnit v základu daně vyšší částku, než v jaké výši uplatnila odpisy účetní při vyčíslení výsledku hospodaření. Při sestavení daňového přiznání k dani z příjmů se tak základ daně sníží o vypočtený rozdíl a výsledná daň bude menší. Konkrétní hodnoty a vliv na základ daně jsou zobrazeny v tabulce č. 22.

Vliv na základ daně

Tabulka 22: Vliv účetních a daňových odpisů na ZD

Rok	Účetní odpisy celkem	Daňové odpisy celkem	Vliv na ZD
2015	6 230 135 Kč	9 750 426 Kč	-3 520 291 Kč
2016	6 386 290 Kč	8 703 352 Kč	-2 317 062 Kč
2017	9 615 482 Kč	9 366 438 Kč	+249 044 Kč
2018	6 792 072 Kč	9 218 054 Kč	-2 425 982 Kč
2019	5 668 794 Kč	9 155 026 Kč	-3 486 232 Kč
2020	6 276 911 Kč	9 642 056 Kč	-3 365 145 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Odlišným pohledem na účetní a daňové odpisy vzniká rozdíl, který každý rok ovlivňuje základ daně společnosti Hotely XY. V roce 2015 se základ daně snížil o 3 520 291 Kč, v tomto roce se jednalo o největší rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. V roce 2016 byl důsledkem vyšších daňových odpisů snížen základ daně o 2 317 062 Kč. V roce 2017 nastala výjimka a došlo k vyčíslení vyšších účetních odpisů, které převýšily mimoúčetně vypočtené daňové odpisy. Základ daně se tak zvýšil o hodnotu 249 044 Kč. Příčinou byly účetní odpisy drobného majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok. V roce 2018 byl základ daně snížen o rozdíl mezi odpisy ve výši 2 425 982 Kč, v roce 2019 daňové odpisy převyšovaly účetní odpisy o 3 486 232 Kč a v roce 2020 byl základ daně snížen dokonce o rozdíl 3 365 145 Kč.

Účetní jednotka Hotely XY v roce 2020 využila možnost mimořádných odpisů u majetku zařazeného do 2. odpisové skupiny a pořízeného v roce 2020, mírný nárůst daňových odpisů je vidět na grafu č. 5 níže.

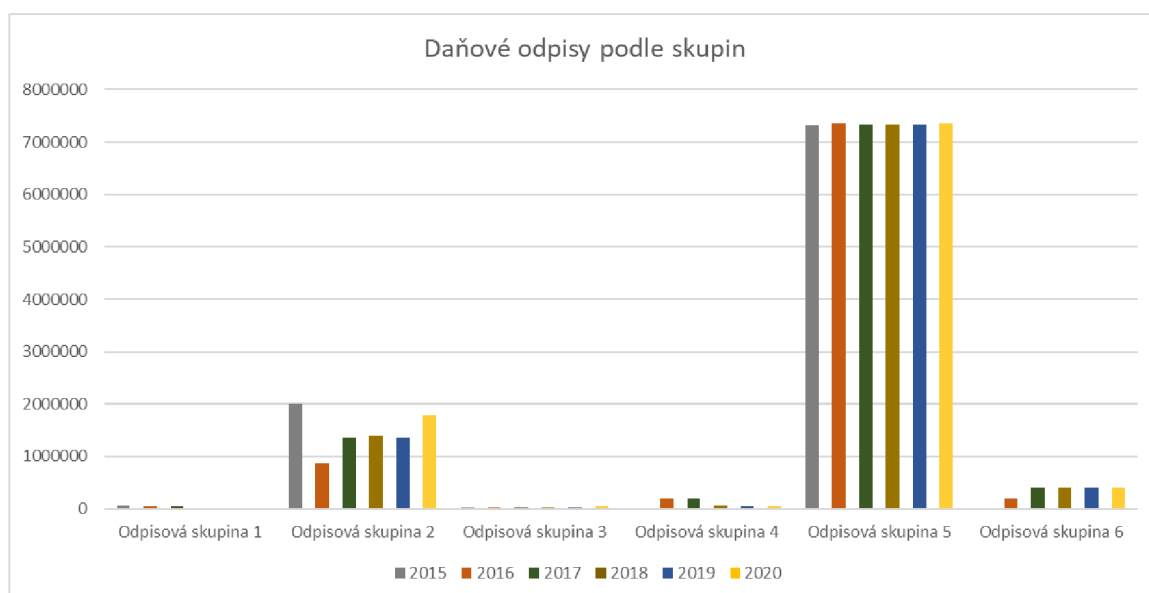
Za sledované období byl celkový dopad odpisů do základu daně ve výši 13 618 571 Kč, o který byl snížen. Vzniklý rozdíl z odlišného pohledu na odpisy vychází v průměru zhruba ve výši 2 269 000 Kč za rok, což při sazbě daně z příjmů pro právnické osoby 19 % představuje úsporu na dani 431 110 Kč/rok. Dá se konstatovat, že se jedná o významnou částku pro společnost.

Odpisové skupiny

Nejvýznamnější odpisovou skupinou je odpisová skupina č. 5. Společnost Hotely XY v této skupině vykazuje budovy hotelu. Při výpočtech daňových odpisů u majetku zařazeného do odpisové skupiny č. 5 používá účetní jednotka rovnoměrné odpisování.

Historicky bylo pouze 5 odpisových skupin, proto se budovy hotelu odpisují v odpisové skupině č. 5 a nikoliv ve skupině č. 6 dle platné právní legislativy. Účetní jednotka musí pokračovat v odpisování majetku stále ve stejné skupině, do které byl majetek zařazen v době pořízení i včetně případného technického zhodnocení.

Za sledované období se daňové odpisy v jednotlivých odpisových skupinách vyvíjely obdobně. Nedochovalo k výrazným výkyvům, jak lze vidět na grafu č. 5 níže. Odpisová skupina 1 zahrnuje např. projektory a počítače. Do odpisové skupiny 2 se řadí automobily, bílé spotřebiče, sportovní vybavení nebo kuchyňské vybavení atd. Skupina 3 neobsahuje položky, jejíž odpisy významně ovlivňují základ daně společnosti, ale eviduje se zde například klimatizace. Ve skupině 4 je odpisováno venkovní osvětlení parkoviště u hotelu. Odpisová skupina 5 zahrnuje budovy hotelů a skupina 6 obsahuje sportovní halu.



Graf 5: Daňové odpisy podle skupin

Zdroj: Vlastní zpracování

Náhled do daňového přiznání k dani z příjmů PO

V daňovém přiznání se v II. oddílu na řádku 50 vykazuje rozdíl, o který účetní odpisy převyšují daňové odpisy. Naopak na řádku 150 se vykazují rozdíly, o které jsou daňové odpisy vyšší než odpisy účetní. Výpočet daňových odpisů se provádí mimoúčetně a výsledné hodnoty se uvedou v daňovém přiznání v příloze č. 1 II. oddílu v sekci B. *Odpisy hmotného a nehmotného majetku podle odpisové skupiny.*

Vyřazení hmotného majetku

Za sledované období došlo k vyřazení hmotného majetku v roce 2016. Majetek byl zlikvidován v důsledku opotřebení, proto lze uznat v souladu se zákonnými předpisy zůstatkovou cenu za daňově účinný náklad. Z odlišného vyčíslení účetních a daňových odpisů vznikl rozdíl mezi zůstatkovou cenou majetku (dále také „ZC“). Účetní zůstatková cena v účetnictví činila 538 000 Kč a daňová zůstatková cena byla 409 100 Kč. Rozdíl 128 900 Kč je daňově neúčinným nákladem, protože účetní ZC převyšuje daňovou ZC. Vzniklý rozdíl se přičte k výsledku hospodaření v daňovém přiznání na ř. 40 jako položka zvyšující základ daně.

Technické zhodnocení

Účetní jednotka Hotely XY prováděla technické zhodnocení na svém majetku, které dosáhlo hranice ocenění 40 000 Kč pro zařazení do dlouhodobého majetku. Modernizace majetku splňuje zákonem stanovené podmínky, proto se projeví v nákladech postupně prostřednictvím odpisů konkrétního aktiva.

4.2.6. Manka a škody

Za sledované období došlo ve společnosti k manku nad normu na zásobách pouze v roce 2015. Základ daně byl zvýšen o vypočtené manko nad normu, ke kterému nebyly poskytnuty žádné náhrady, manko nebylo způsobené neznámým pachatelem ani živelní pohromou, proto se jednalo o nedaňový náklad, který negativně ovlivnil základ daně. V ostatních letech docházelo k manku do normy, nejčastěji se jednalo o potraviny a hygienické potřeby, které společnost účtovala do spotřeby jako daňový náklad. Za škody způsobené v interiéru nebo na vybavení hotelu byly převážně poskytnuty náhrady od pojišťovny nebo od zaměstnanců. Tabulka č. 23 ukazuje, jak se zvedl v roce 2015 základ daně kvůli vypočtenému manku nad normu.

Vliv na základ daně

V souladu s § 25 odst. 2 ZDP je manko nad normu nedaňovým nákladem, protože k němu nebyly poskytnuty náhrady a nejednalo se o situace vymezené zákonem v § 24 odst. 2 písm. 1) ZDP.

Tabulka 23: Vliv manka nad normu na ZD

Rok	Popis	Částka	Vliv na ZD
2015	Manko nad normu	81 000 Kč	+ 81 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.7. Náklady na zaměstnance

V roce 2020 a 2021 kvůli covidu-19 hrozilo propuštění velkého počtu zaměstnanců, díky státním programům na udržení zaměstnanosti (Antivirus aj.) se počet zaměstnanců na hlavní pracovní poměr významně nezměnil, došlo pouze k propuštění zaměstnanců pracujících na dohody konané mimo pracovní poměr. Tabulka č. 24 zobrazuje průměrný přepočtený stav zaměstnanců.

Tabulka 24: Stav zaměstnanců

Rok	Průměrný přepočtený stav zaměstnanců
2015	25
2016	27
2017	28
2018	25
2019	28
2020	26

Zdroj: Vlastní zpracování

Cestovní náhrady

Za sledované období došlo k průčtování nákladů na účet 512 – *cestovné*. Jejich výše není vysoká, zpravidla se jedná o doklad za jízdné hromadnou dopravou na území ČR. Dle poskytnutých podkladů od společnosti se zdá, že zaměstnavatel nevysílá často své zaměstnance na pracovní cesty mimo pravidelné pracoviště, nelze tedy zjistit, v jaké výši poskytuje náhrady za stravné, zda poskytuje kapesné při cestě do zahraničí, jestli uplatňuje skutečné výdaje nebo paušál za použití vlastního vozidla zaměstnance apod. Vykázané cestovní náhrady společnosti Hotely XY jsou daňově uznatelným nákladem v plné výši.

Stravování zaměstnanců

Zaměstnavatel Hotely XY umožňuje svým zaměstnancům stravování formou vlastního stravovacího zařízení, kde jsou zároveň poskytovány služby veřejného stravování pro hosty restaurace hotelu. V souladu s pokynem GFŘ D-22 (2015) v odstavci k § 24 odst. 2 v bodě 17 se výdaje na stravování uznávají jako ve vlastním stravovacím zařízení sloužící pro vlastní zaměstnance. Náklady na provoz stravovacího zařízení jsou daňově uznatelným nákladem kromě hodnoty potravin. Společnost uplatňuje v daňových nákladech mzdové náklady kuchařů, pomocných kuchařů, dále náklady na energie, kuchyňské vybavení, náklady na opravy a udržování apod.

Společnost Hotely XY má stanovenou interní hodnotu jídla ve výši 40 Kč. Zaměstnavatel strhává ze mzdy zaměstnanců 25 Kč na jedno jídlo za den jako příspěvek na stravování. Pro zaměstnavatele to znamená, že hodnota potravin bude uznatelným nákladem pouze do výše strhnuté částky z mezd zaměstnanců. Zbylá hodnota ceny jednoho jídla nad rámec příspěvku, tj. 15 Kč bude pro společnost nedaňovým nákladem. V účetnictví společnosti Hotely XY se tato částka projeví prostřednictvím účtu 513 – *náklady na reprezentaci*.

Dříve byl ve společnosti zřízen fond kulturních a sociálních potřeb, ze kterého se přispívalo zaměstnancům na stravování. FKSP byl vyčerpán a dál se z něj nepřispívá.

Vliv na základ daně

Tabulka č. 25 zobrazuje vliv vynaložených nákladů na potraviny, které jsou nad rámec příspěvku od zaměstnance. Výpočet je zjednodušen na jednoho zaměstnance za jednu směnu. V souladu s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je hodnota potravin daňovým nákladem pouze do příjmů od zaměstnanců za stravování, zbylá hodnota navyšuje základ daně.

Tabulka 25: Vliv nákladů ve vlastním stravovacím zařízení na ZD

Popis	Částka	Vliv na ZD
Náklady vynaložené na potraviny nad rámec příspěvku zaměstnance	15 Kč (40 Kč - 25 Kč)	+15 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Příspěvek na penzijní připojištění a životní pojištění

Mezi další náklady zaměstnavatele ve vztahu k zaměstnancům patří příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění (dále také „PP“ a „ŽP“). Tento zaměstnanecký benefit je osvobozen od daně z příjmů u zaměstnance v úhrnu do 50 000 Kč za rok. Protože Hotely XY mají velké množství zaměstnanců, není příspěvek na penzijní připojištění ani životní pojištění poskytován zcela všem zaměstnancům. Autor práce se domnívá, že společnost Hotely XY nemá příspěvek na penzijní připojištění ani životní pojištění sjednaný ve vnitřní směrnici ani jiné smlouvě, proto je pro zaměstnavatele nadlimitní část neuznatelným nákladem, který navyšuje základ daně. Úhrn ročních příspěvků za sledované období lze vidět v tabulce č. 26. Příspěvky jsou poskytovány celkem třem zaměstnancům. Příspěvek na životní pojištění tvoří větší část tohoto nákladu. Roční příspěvek na penzijní připojištění je zhruba 40 000 Kč a životní pojištění je v průměru 130 000 Kč ročně.

Vliv na základ daně

Z tabulky č. 26 lze vidět, že zaměstnavatel nedodrží zákonem stanovený limit daňově uznatelných nákladů. Nadlimitní část se promítne do mezd zaměstnance, tak do nedaňových nákladů společnosti, čímž dojde k navýšení základu daně. V účetnictví zaměstnavatele byla nadlimitní částka zaúčtována na účet 528 – *ostatní sociální náklady*.

Dle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5 nelze uznat příspěvky zaměstnavatele za účinný náklad v plné výši, neboť je nemá sjednaný dle zákona ve vnitřním předpisu, pracovní nebo jiné smlouvě.

Tabulka 26: Vliv příspěvků na PP a ŽP na ZD

Rok	Součet příspěvků	Počet zaměstnanců	Limitní částka 50 000 Kč/zaměstnanec	Vliv na ZD
2015	186 000 Kč	3	<62 000 Kč	+ 36 000 Kč (12 000 Kč/zaměstnanec)
2016	206 100 Kč	3	<68 700 Kč	+ 56 100 Kč (18 700 Kč/zaměstnanec)
2017	172 100 Kč	3	<57 366 Kč	+ 22 100 Kč (7 366 Kč/zaměstnanec)
2018	173 500 Kč	3	<57 833 Kč	+ 23 500 (7 833 Kč/zaměstnanec)
2019	172 100 Kč	3	<57 366 Kč	+ 22 100 Kč (7 366 Kč/zaměstnanec)
2020	172 100 Kč	3	<57 366 Kč	+ 22 100 Kč (7 366 Kč/zaměstnanec)

Zdroj: Vlastní zpracování

Ostatní náklady vynakládané na zaměstnance

Další náklady související s výkonem práce zaměstnance jsou v souladu se zákonnými předpisy a jsou pro zaměstnavatele plně uznatelným nákladem. Společnost poskytuje pracovní oblečení a pomůcky potřebné pro výkon práce, které jsou osvobozeným plněním pro zaměstnance. Zaměstnavatel dále poskytuje zaměstnancům zvýhodněné služby ubytování. Takové plnění je bez dopadu do základu daně, ale rozdíl mezi obvyklou cenou a zlevněnou cenou je zdaněn ve mzdě zaměstnance.

Roční odměny

Zaměstnavatel odměňuje každoročně zaměstnance za jejich výkon práce mimo jiné ročními odměnami. O ročních odměnách je účtováno prostřednictvím dohadných položek. Odměny jsou tvořeny až na základě výsledku hospodaření společnosti za dané zdaňovací období, v tzv. 13. období. Výplata probíhá až po uzavření daného účetního období v následujícím roce. Podmínky pro vyplacení odměn jsou ověření účetní závěrky auditorem a schválení představenstvem. Nevyplacené odměny včetně pojistného jsou v daném účetním období daňově neuznatelným nákladem, který navyšuje základ daně. V následujícím roce se odměny zaměstnancům vyplatí a společnost si může základ daně snížit o výši odměn včetně zaplaceného pojistného. Tabulka č. 27 znázorňuje dopad ročních odměn do základu daně v daném zdaňovacím období.

Tabulka 27: Vliv ročních odměn na ZD

Rok	Dohadná položka na roční odměny	Dohadná položka na zákonné pojistné z odměn	Vliv na ZD
2015	1 006 200 Kč	342 100 Kč	+1 348 300 Kč
2016	840 400 Kč	285 700 Kč	+ 1 126 100 Kč
2017	802 500 Kč	272 850 Kč	+ 1 075 300 Kč
2018	748 600 Kč	254 500 Kč	+ 1 003 100 Kč
2019	744 700 Kč	253 200 Kč	+ 997 900 Kč
2020	316 720 Kč	107 680 Kč	+ 424 400 Kč

Tato problematika je předmětem sporu, o kterém musel rozhodnout Nejvyšší správní soud. Hnátek (2022) parafrázuje rozsudek tak, že pro uplatnění ročních odměn v nákladech společnosti je důležité, v jakém zdaňovacím období na ně vznikl nárok. Zaměstnanci mají nárok na mzdu a její složky, které byly předem stanoveny, čímž vznikl nezpochybnitelný nárok na výplatu odměny a je tak správné účtovat o dohadné položce v daném účetním období. Ovšem roční odměna se může považovat za nenárokovou složku mzdy, jejíž zachycení je možné pouze prostřednictvím tvorby účetní rezervy. Protože závazek vůči zaměstnancům vznikl až v následujícím období po schválení účetní závěrky představenstvem, je účtování a uplatňování dohadných položek v nákladech v rozporu s účetními a daňovými předpisy.

Společnost sice účtuje o ročních odměnách prostřednictvím účtu dohadných položek, ale neuplatňuje je v daňových nákladech. Mimoúčetně se v daňovém přiznání odhadnuté náklady na roční odměny vyčlení na řádku 40 (položky zvyšující výsledek hospodaření) a následující rok po vyplacení se projeví v daňovém přiznání na řádku 111 (položky snižující výsledek hospodaření). Společnost Hotely XY uplatňuje náklady na roční odměny v souladu s daňovými předpisy, pokud by účetní jednotka tvořila účetní rezervy, dopad do základu daně bude stejný.

4.2.8. Opravné položky

Během analyzovaného období účetní jednotka tvořila opravné položky (dále také „OP“) pouze k pohledávkám, k jinému majetku opravné položky netvořila. Společnost účtovala o účetních i zákonných opravných položkách k pohledávkám. Účetní opravné položky byly tvořeny za dlužníky, u kterých pohledávka nenaplnila podmínky pro tvorbu zákonných opravných položek a jednalo se především o pohledávky splatné do roku 2013, které se řídí dříve platnou legislativou. V posledních letech společnost Hotely XY převážně eviduje pohledávky po splatnosti vůči dlužníkům, kteří skončili v insolvenčním řízení.

Za sledované období společnost tvořila pouze zákonné opravné položky v celkové výši 1 357 000 Kč. Všechny zákonné OP byly tvořeny podle § 8 ZoR za dlužníky v insolvenční ve 100 % výši neuhrazené pohledávky. Tabulka č. 28 znázorňuje aktuální pohledávky společnosti Hotely XY po splatnosti k 31.12.2020.

Tabulka 28: Pohledávky po splatnosti k 31.12.2020

Odběratel	Splatnost	Částka	Prodlení ve dnech k 31.12.2020
Odběratel A	1.10.2013	14 800 Kč	2648
Odběratel A	3.10.2013	216 400 Kč	2646
Odběratel A	14.10.2013	160 600 Kč	2635
Odběratel A	1.8.2015	785 200 Kč	1979
Odběratel B	15.4.2019	4 100 Kč	626
Odběratel B	14.8.2019	7 200 Kč	505
Odběratel B	13.9.2019	61 800 Kč	475
Odběratel B	10.10.2019	106 900 Kč	448

Zdroj: Vlastní zpracování

Vliv na základ daně

Tabulka 29: Vliv opravných položek na ZD

Rok	Stav OP k 1.1.	Tvorba OP	Rozpuštění OP	Stav OP k 31.12.	Vliv na ZD
2015	2 100 000	–	Účetní OP 200 000	1 900 000	0
2016	1 900 000	Zákonná OP 1 177 000	Účetní OP 1 177 000	1 900 000	- 1 177 000
2017	1 900 000	–	Zákonná OP 580 000	1 320 000	+ 580 000
2018	1 320 000	–	Zákonná OP 50 000	1 270 000	+ 50 000
2019	1 270 000	–	Zákonná OP 30 000	1 240 000	+ 30 000
2020	1 240 000	Zákonná OP 180 000	Zákonná OP 60 000	1 360 000	- 120 000

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 29 je vidět, že před rokem 2015 byly vytvořeny opravné položky k pohledávkám ve výši 2 100 000 Kč podle dříve platné právní legislativy. Část těchto pohledávek byla splacena ve prospěch nákladů. V souladu s ustanovením v § 23 odst. 3 písm. c) ZDP „*Lze snížit základ daně o částky související s rozpuštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou podle zvláštního právního předpisu zaičtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů.*“ Proto je vliv na základ daně nulový. Nejdříve byl vlivem rozpuštění účetní OP zvýšen výsledek hospodaření a v daňovém přiznání byl patřičně snížen základ daně o tuto částku.

V roce 2016 na Odběratele A, viz tabulka č. 28, byl prohlášen konkurs a společnost Hotely XY vytvořila zákonnou OP k pohledávce podle § 8 ZoR ve výši 1 177 000 Kč a zároveň byla rozpuštěna účetní OP ve stejné výši. Základ daně se snížil o 1 177 000 Kč.

V roce 2017 byla odepsána část pohledávky za dlužníkem, fyzickou osobou v osobním bankrotu, na základě soudního usnesení. Celkem byla odepsána pohledávka ve výši 580 000 Kč, pohledávka byla pokryta v plné výši zákonnými opravnými položkami vytvořených v minulých letech. Odpis pohledávky je proto daňově účinným nákladem, a tudíž je v roce 2017 nulový dopad na základ daně. Dopad odpisu pohledávky na základ daně znázorňuje

tabulka č. 30 níže. Zbývá hodnota pohledávky za fyzickou osobou je v dalších letech postupně splacena a zbývající hodnota zákonných opravných položek rozpouštěna.

V roce 2018 byla splacena část pohledávky za fyzickou osobou, ke které je vytvořena zákonná OP, a to se projevilo na snížení nákladů ve výši 50 000 Kč, čímž se zvýšil základ daně.

V roce 2019 se opakovala situace z roku 2018. Stav opravných položek k pohledávkám se snižuje.

V roce 2020 došlo k vytvoření zákonné opravné položky k pohledávkám za Odběratelem B viz. tabulka č. 28, kterým je právnická osoba, na jejíž majetek byl prohlášen konkurs. OP byla vytvořena v celkové výši nesplacených pohledávek za odběratelem B. Základ daně byl snížen o 180 000 Kč.

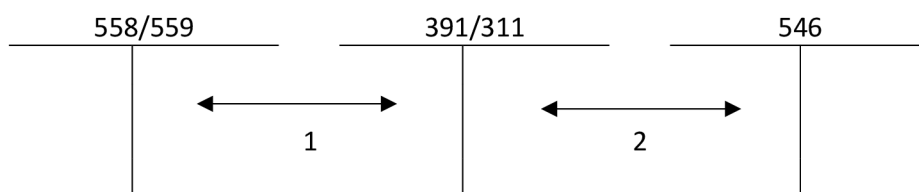
Dále v roce 2020 byla rozpuštěna OP k pohledávce za fyzickou osobou. Část pohledávky ve výši 40 000 Kč byla splacena, poté soud vydal rozhodnutí o splnění oddlužení a zbylých 20 000 Kč pohledávky se odepsalo na vrub nákladů a k tomu byla zrušena OP ve stejné výši. OP k pohledávkám za fyzickou osobou v oddlužení byly tvořeny podle zákona o rezervách, ale odpis pohledávky byl proučtován a vykázán v daňovém přiznání jako neuznatelný náklad, který navýšil základ daně v roce 2020 viz. tabulka č. 30 níže.

Tabulka 30: Vliv odpisu pohledávek na ZD

Rok	Popis	Částka	Vliv na základ daně
2017	Daňově účinný odpis pohledávky	580 000 Kč	- 580 000 Kč
2020	Daňově neúčinný odpis pohledávky	20 000 Kč	+ 20 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Schéma 13: Účtování rozpuštění opravné položky a odpisu pohledávky v Hotelech XY



Legenda ke schématu č. 13:

1. VÚD: Zrušení opravné položky k pohledávkám.
2. VÚD: Zaúčtování odpisu pohledávky do nákladů.

V případě, že by na dlužníka nebyl vyhlášen konkurs a neocitl se v úpadku a své dluhy k 31.12.2020 nesplatil, byl by základ daně ovlivněn jinak. Výpočet dopadu na základ daně v roce 2020 je znázorněn na příklad č. 1 a 2 níže.

Příklad č. 1: Pohledávka za Odběratelem B splatná 15.4.2019 ve výši 4 100 Kč. Počet dnů v prodlení je 626.

Tvorba opravné položky podle § 8 ZoR

Pohledávka byla přihlášena u soudu v roce 2020, za toto zdaňovací období může poplatník vytvořit zákonnou opravnou položku ve výši 100 % rozvahové hodnoty pohledávky. Základ daně v roce 2020 byl snížen o 4 100 Kč.

Tvorba opravné položky podle § 8a ZoR

Společnost Hotely XY by mohla tvořit zákonnou opravnou položku ve výši 50 % k 15.10.2020, tj. 2 050 Kč.

Až k 15.10.2021 by mohla vytvořit zákonnou opravnou položku ve výši 100 %, tj. 4 100 Kč.

Tvorba opravné položky podle § 8c ZoR

Pohledávka činí 4 100 Kč, k 31.12.2020 splňuje podmínku 12 měsíců po splatnosti, avšak celková výše pohledávky vůči dlužníkovi přesahuje částku 30 000 Kč, proto není možné k 31.12.2020 vytvořit zákonné OP podle § 8c ZoR. Celková výše pohledávky vůči tomuto dlužníkovi je 180 000 Kč.

Příklad č. 2: Pohledávka za Odběratelem B splatná 10.10.2019 ve výši 106 900 Kč. Počet dnů v prodlení je 448.

Tvorba opravné položky podle § 8 ZoR

Postup je obdobný jako v příkladu č. 1. Účetní jednotka může vytvořit v roce 2020 OP ve výši 100 %, daňový základ se sníží o 106 900 Kč.

Tvorba opravné položky podle § 8a ZoR

OP ve výši 50 % lze tvořit k 10. 4. 2021 a poté k 10. 4. 2022 ve výši 100 %. To znamená, že v roce 2020 zákonné opravné položky podle § 8a ZoR nelze tvořit.

Tvorba opravné položky podle § 8c ZoR

Stejný případ jako v příkladu č. 1. Úhrn pohledávek vůči jednomu dlužníkovi nesplňuje zákonem stanovený limit 30 000 Kč, proto nelze tvořit v roce 2020 zákonnou OP podle § 8c ZoR.

Náhled do daňového přiznání k dani z příjmů PO

Opravné položky se vyplňují v daňovém přiznání v příloze č. 1 II. oddílu v sekci C. *Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvořené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.*

Tvorba účetních opravných položek se vykazuje na řádku 40, který zvyšuje výsledek hospodaření a naopak rozpuštění/zrušení účetní opravné položky se vykazuje na řádku 112 „Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) snížit výsledek hospodaření (ř. 10).“

Odpis pohledávky, který je daňově neúčinným nákladem, je vykazován na ř. 40 jako položka zvyšující výsledek hospodaření, k tomu je v příloze č. 1 II. Oddílu uveden název účtové skupiny a výše nákladu.

4.2.9. Rezervy

Za sledované období společnost tvořila rezervy na opravy hmotného majetku, rezervy na daň z příjmů a ostatní rezervy.

Rezerva na opravy hmotného majetku

Společnost Hotely XY naplánovala rozsáhlé opravy interiéru hotelu. V roce 2018 začala účetní jednotka tvořit zákonné rezervy v souladu s § 7 ZoR na opravy hmotného majetku. Rezerva začala být tvořena v roce 2018 na 2 roky. Společnost využila nejnižší možné doby na tvorbu rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Celkem se vytvořila rezerva ve výši 18 mil. Kč na účtu 451 – *Rezervy podle zvláštních právních předpisů*. V roce 2020 byly opravy hotelu realizovány a rezervy byly částečně čerpány. Na účtu rezerv 451 se nachází zůstatek

ve výši 6,8 mil. Kč. To znamená, že v roce 2021 jej musí účetní jednotka vyčerpat, popřípadě zrušit.

Zákonná podmínka ukládání peněžních prostředků na zvláštní bankovní účet byla splněna. Společnost Hotely XY vede vázaný účet k rezervám u banky na území ČR v českých korunách.

Konkrétní dopady na základ daně v jednotlivých letech tvorby a čerpání rezervy na opravu dlouhodobého majetku znázorňuje tabulka č. 31. Zároveň poukazuje na pravděpodobný dopad v letošním roce 2021. Oproti tomu se uplatní do daňově uznatelných nákladů přijaté faktury za provedené služby.

Vliv na základ daně

Tabulka 31: Vliv rezervy na opravu dlouhodobého majetku na ZD

Rok	Tvorba rezervy	Čerpání/zrušení rezervy	Faktura za opravy	Vliv na základ daně
2018	9 000 000 Kč	x	x	- 9 000 000 Kč
2019	9 000 000 Kč	x	x	- 9 000 000 Kč
2020	x	11 101 400 Kč	11 101 400 Kč	0
2021	x	6 898 600 Kč	?	+ 6 898 600 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Rezerva na daň z příjmů

Hotely XY neúčtují o splatné dani, jelikož se účetní závěrka sestavuje v lednu před vyčíslením daňové povinnosti, proto společnost tvoří každý rok rezervu na daň z příjmů, která se v následujícím roce proučtuje. Rezerva na daň z příjmů je nedaňovým nákladem, avšak neovlivňuje výši daňového základu. Účetní jednotka účtuje o rezervě na daň z příjmů prostřednictvím účtu 591 – *Daň z příjmů splatná*.

Ostatní rezervy

V roce 2018 účetní jednotka Hotely XY vytvořila rezervu na opravu hmotného majetku, tj. nabouraný transporter. Rezerva nebyla uznána podle zákona o rezervách, protože se nesmí jednat o poškozený majetek a také protože se rezerva tvořila pouze jeden rok. Tabulka 32 znázorňuje dopad ostatních rezerv na základ daně.

Tabulka 32: Vliv ostatních rezerv na ZD

Rok	Tvorba rezervy	Čerpání rezervy	Faktura za opravu	Zrušení rezervy	Vliv na ZD
2018	250 000 Kč	–	–	–	+ 250 000 Kč
2019	–	210 000 Kč	210 000 Kč	40 000 Kč	- 210 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V účetnictví se neevidují žádné jiné rezervy během sledované období. Avšak účetní jednotka vykazuje na účtu 389 – *Dohadné účty pasivní* odhad na nevyčerpané dovolené zaměstnanců. Tato problematika nevyčerpaných dovolených vede k hlubšímu zamyšlení. Lze konstatovat, že charakter naplňuje pravidla dohadných položek, kdy známe období, ale odhadujeme částku, která je nám neznámá ke konci účetního období. Zároveň lze tvrdit, že charakter nečerpaných dovolených splňuje pravidla rezerv, může se stát, že nevíme, kdy bude tento nárok vyčerpán, takže neznáme období ani přesnou částku.

Dle Jarmily Rázkové (Auditor, 2020) se účtování o nevyčerpaných dovolených vyvíjelo v závislosti na zákoníku práce. Příkladem je historický kontext, kdy byli zaměstnanci nuceni vyčerpat dovolenou nejpozději následující rok, jinak nárok zaniká. V krajních případech jim byla proplacena, pak je správným krokem účtovat o dohadné položce pasivní podle ČÚS. Podle GFŘ by bylo vhodné účtovat o nároku na dovolenou až v roce, ve kterém ji bude zaměstnanec čerpat, přiklání se tedy k účtování o rezervách. Taková rezerva by byla daňově neúčinná a zvyšovala by základ daně z příjmů poplatníka. Jedině v případě proplacení nároku, například při ukončení pracovního poměru, by bylo účtováno o dohadné položce. Takové ustanovení bylo v rozporu s účetními předpisy, kde byly rezervy taxativně vymezeny, ale následně v roce 2016 novela zákona o účetnictví toto taxativní vymezení rezerv zrušila.

V současné době podle většiny názorů odborné veřejnosti se nevýznamné částky závazků z nevyčerpaných dovolených nemusí vykazovat, tj. v případě malého počtu zaměstnanců, resp. malé účetní jednotky. V ostatních případech záleží na situaci, zda bude nárok na dovolenou proplacen, například ukončenému zaměstnanci, v takovém případě se bude účtovat o dohadných položkách. V případě „pokračujících“ zaměstnanců se nárok vykáže jako rezerva. Nicméně se ani odborná veřejnost na takovém postupu nedokáže

shodnout. Na závěr J. Rázková (2020) komentuje: „, *Zavedená česká praxe (v souladu s rozhodnutími správních soudů) pokládá za správné tento závazek vykázat jako rezervu, a to bez ohledu na to, zda v budoucnu bude zaměstnancům poskytnuta možnost čerpání dovolené s náhradou mzdy, nebo bude nárok proplacen v případě ukončení pracovního poměru, odchodu na mateřskou dovolenou apod.*“

Vliv na základ daně

Pro porovnání bude použita odhadnutá částka nevyčerpaných dovolených za rok 2020 zachycená v účetnictví na účtu 389 – *dohadné účty pasivní*.

Tabulka 33: *Vliv nevyčerpané dovolené na ZD*

Účet	Částka	Vliv na základ daně v roce 2020	Vliv na ZD v roce 2021
Dohadné položky pasivní	56 500 Kč	+ 56 500 Kč	-56 500 Kč
Rezervy	56 500 Kč	+ 56 500 Kč	- 56 500 Kč

Zdroj: *Vlastní zpracování*

Tabulka č. 33 znázorňuje dopad nevyčerpaných dovolených na základ daně dvěma různými způsoby. V roce 2020 se v prvním případě dohadných položek jedná o daňově neuznatelný náklad na účtu 521, tj. nevyčerpaná dovolená a účtu 524, tj. pojistné neodvedené z nevyčerpané dovolené, důsledkem toho je navýšen ZD a výsledná daň. V dalším roce se dovolená vyčerpá a v daňovém přiznání se výsledek hospodaření sníží o vyplacenou dovolenou prostřednictvím mezd a o odvedené pojistné.

V druhém případě by se vytvořila účetní rezerva, která se započítá v roce 2020 jako účetní náklad firmy prostřednictvím účtu 554 – *tvorba a zúčtování ostatních rezerv*, ale v daňovém přiznání se musí o tuto částku zvýšit základ daně, a tím je vyšší i výsledná daň. V dalším roce se rozpuštěná rezerva projeví tak, že se sníží účetně náklady firmy, ale v daňovém přiznání se tato částka odečte od výsledku hospodaření a vyjde nižší základ daně. Zároveň je účtováno do daňově uznatelných nákladů, na účet 521, vyčerpaná dovolená zaměstnanců.

Obdobným příkladem jsou již zmíněné nevyplacené roční odměny, které jsou účtovány prostřednictvím dohadných položek. Zde by bylo také možné tvořit účetní rezervu na nenárokovou složku mzdy.

Mimo jiné společnost Hotely XY vykazuje na účtu 381 – *Náklady příštích období* (dále také „NPO“), stavební práce. Jedná se o opravy majetku, rekonstrukce koupelen, položení nových koberců v hotelu apod. Z hlediska účetních ani daňových předpisů se nejedná o technické zhodnocení, účetní jednotka tyto velké sumy časově rozlišuje 6–10 let. Dle názoru autora by mohla účetní jednotka tvořit rezervy na opravy hmotného majetku. Výhodou tvorby rezervy na tyto stavební úpravy by mohl být například vznik výnosových úroků plynoucí z peněžních prostředků vázaných na zvláštním účtu pro rezervy. Naopak nevýhodou rezerv v tomto případě může být účelové vytyčení peněžních prostředků, které nelze použít na jiný účel. Problém může být i ustanovení v zákoně o rezervách v § 7 odst. 3, že poplatník nemůže tvořit rezervu na majetek, který je pravidelně opravovaný. Je nutné provést rozbor prací s ohledem na klasifikaci zásahu v účetní jednotce Hotely XY, zda by rezerva splňovala zákonem dané podmínky.

Vliv na základ daně

Tabulka č. 34 ukazuje, jak by byl v jednotlivých letech ovlivněn základ daně způsobem účtování o opravách majetku. Jsou-li náklady na rekonstrukci koupelen například ve výši 1 000 000 Kč, přičemž rezerva by se tvořila předem dva roky a časové rozlišení nákladů by bylo na 4 roky. V prvním případě, nákladů příštích období, by společnost Hotely XY postupně rozpouštěla do nákladů částku vyfakturovanou za služby, každý rok by byl základ daně snížen o 250 000 Kč. V případě rezerv by se v prvních dvou letech snížil základ daně o 500 000 Kč, protože by se jednalo o rezervu tvořenou podle zákona o rezervách. V dalších letech je rezerva rozpuštěna, čímž se náklady snižují a oproti tomu se uplatní vyfakturované náklady za opravy jako daňově uznatelný náklad. Dopad na základ daně by byl nulový.

Tabulka 34: Vliv NPO a rezerv na ZD

Popis	Částka	Vliv na ZD r. 2xx	Vliv na ZD r.2xx+1	Vliv na ZD r. 2xx+2	Vliv na ZD r. 2xx+3
Faktura za opravy – náklady příštích období	1 000 000 Kč	- 250 000 Kč	- 250 000 Kč	- 250 000 Kč	-250 000 Kč
Rezervy	1 000 000 Kč	- 500 000 Kč (tvorba)	- 500 000 Kč (tvorba)	+ 500 000 Kč (čerpání)	+ 500 000 Kč (čerpání)
Faktura za opravy účtované do nákladů	1 000 000 Kč	–	–	- 500 000 Kč	- 500 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Náhled do daňového přiznání k dani z příjmů PO

Zákonné rezervy se uvádí v příloze č. 1 II. oddílu v sekci C. písmene e) *Rezervy na opravy hmotného majetku*, na řádku 25 a 26.

Tvorba ostatních rezerv se vykazuje na řádku 40, který zvyšuje základ daně a samostatně podle účtové skupiny v příloze č. 1 II. oddílu v sekci A. Rozpuštění účetních rezerv se vykazuje na řádku 112, který snižuje základ daně.

4.2.10. Daň z příjmů odložená

Vybraná společnost Hotely XY je součástí konsolidovaného celku, proto má povinnost účtovat o odložené dani. Jedná se o nedaňový náklad, který ovlivňuje výsledek hospodaření. Za sledované období společnost každý rok vyčíslila odložený daňový závazek. Tento náklad představuje významnou částku v nedaňových nákladech vybrané společnosti, o který se zvyšuje základ daně. Tabulka č. 35 zachycuje, jaký dopad má odložená daň z příjmů na základ daně společnosti.

Tabulka 35: Vliv odložené daně na ZD

Rok	Částka	Vliv na ZD
2015	1 036 000 Kč	+ 1 036 000 Kč
2016	543 000 Kč	+ 543 000 Kč
2017	42 000 Kč	+ 42 000 Kč
2018	196 600 Kč	+ 196 600 Kč
2019	696 400 Kč	+ 696 400 Kč
2020	573 000 Kč	+ 573 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Přechodné rozdíly vznikají především mezi hodnotou účetní zůstatkové ceny a daňové zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví. Společnost má v evidenci i pozemek, jehož účetní hodnota je vyšší než hodnota daňová, čímž se odložená daň každoročně zvedne o stejnou výši.

Náhled do daňového přiznání k dani z příjmů PO

Odložená daň se v daňovém přiznání projevuje prostřednictvím výsledku hospodaření na řádku 10 – *výsledek hospodaření*, který je již upraven o tuto daň. Dále se jinde v přiznání neuvádí.

4.3. Výpočet daně z příjmů právnických osob

V následující části práce autor demonstruje výpočet daně z příjmů ve společnosti Hotely XY za rok 2019, kdy společnost dosáhla nejvyššího zisku. V tabulce 36 jsou uvedeny hodnoty pro vyčíslení výsledku hospodaření, bylo dosaženo zisku ve výši 8 mil. Kč.

Tabulka 36: Výsledek hospodaření za rok 2019

Výnosy	83 913 452 Kč
Náklady	75 722 153 Kč
Výsledek hospodaření (zisk)	8 191 299 Kč
Odložený daňový závazek	696 364 Kč
Výsledek hospodaření na ř. 10 v DPPO	8 887 663 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Následuje transformace výsledku hospodaření na základ daně. V tabulce 37 je zachycen postup prostřednictvím zjednodušeného formuláře, který vychází z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Tabulka 37: Zjednodušené daňové přiznání k dani z příjmů PO

Zjednodušené daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob			
Číslo řádku	Popis položky	Částka	Vliv na ZD
10	Výsledek hospodaření	8 887 663 Kč	
40	Neuznané náklady	1 105 818 Kč	+
109	Příjmy osvobozené	4 000 000 Kč	-
111	Položky snižující VH	1 004 528 Kč	-
150	Rozdíl, o který daňové odpisy převyšují odpisy účetní	3 486 231 Kč	-
220	Průběžný základ daně	1 502 722 Kč	
243	Odpočet na podporu vzdělávání	310 800 Kč	-
250	Základ daně po úpravě	1 523 281 Kč	
270	Základ daně zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	1 523 000 Kč	
280	Sazba daně	19 %	
290	Daň	289 370 Kč	
300	Slevy na dani	x	
340	Celková daň	289 370 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledek hospodaření na řádku 10 je již upraven o odloženou daň. Následně jsou přičteny neuznatelné náklady v podobě nákladů na reprezentaci, nevyplacené odměny

zaměstnancům, sankce ze strany státních úřadů. Osvobozeným příjmem je vyplacený podíl na zisku od dceřiné společnosti. Na řádku 111 se odčítají vyplacené odměny, na které vznikl nárok v roce 2018 a z nich odvedené pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Na řádku 111 se promítla také vyčerpaná dovolená, která se převáděla z minulého roku. Od výsledku hospodaření se dále odečte rozdíl mezi odpisy daňovými a účetními. Průběžný základ daně je snížen o odčitatelnou položku, tj. odpočet na podporu vzdělávání. Základ daně se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů a vynásobí se sazbou daně z příjmů (19 %), výsledkem je daň z příjmů právnických osob. Daň lze dále snížit o slevy na dani, které společnost Hotely XY neuplatňuje. Výsledná daň z příjmů vychází na řádku 340 v daňovém přiznání.

4.3.1. Odčitatelné položky

Společnost Hotely XY uplatňuje odpočty na podporu vzdělávání. Nabízí odborné praxe pro studenty středních škol a vyšších odborných škol v oboru hotelnictví a gastronomii. Studenti tráví na pracovišti v souhrnu za rok i více jak 2 000 hodin, proto odpočet na podporu odborného vzdělávání dosahuje každoročně významných částek. V roce 2018 byla odčitatelná položka ve výši 422 000 Kč, celková úspora na dani činila zhruba 80 000 Kč. V roce 2019 byl odpočet na podporu výdajů na žáky 310 800 Kč, na dani společnost ušetřila zhruba 59 000 Kč a v roce 2020 nebyl uplatněn odpočet, protože kvůli koronavirové krizi studenti nechodili na praktický výcvik.

Další odčitatelnou položkou, kterou společnost uplatnila, je ztráta. Společnost pravidelně dosahuje kladného výsledku hospodaření, ale v roce 2020 se kvůli covidu-19 mnoho změnilo. Celkový meziroční pokles účetního výsledku hospodaření byl až o 134 %, to znamená, že se společnost dostala do ztráty ve výši 5,7 mil. Kč. Společnost využila nového ustanovení o zpětném uplatnění ztráty a vzniklou ztrátu v roce 2020 uplatnila v roce 2018. Podala dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů a daňová úspora byla ve výši 1 095 000 Kč. Vratitelný přeplatek zlepšil firmě její cash-flow v době pandemie.

5. Výsledky a diskuse

V této kapitole se vyhodnotí nedaňové náklady, které negativně ovlivnily základ daně za poslední tři zdaňovací období, tj. 2018–2020. Na základě zhodnocení autor navrhuje doporučení, která by mohla vést k daňové optimalizaci ve vybrané společnosti.

V tabulce č. 38 je výčet neuznatelných nákladů, které ve sledovaném období zvýšily základ daně z příjmů. Vykázané náklady nejsou v souladu se zákonnými předpisy, proto nejsou uznány za daňově účinný náklad.

Tabulka 38: Komparační tabulka

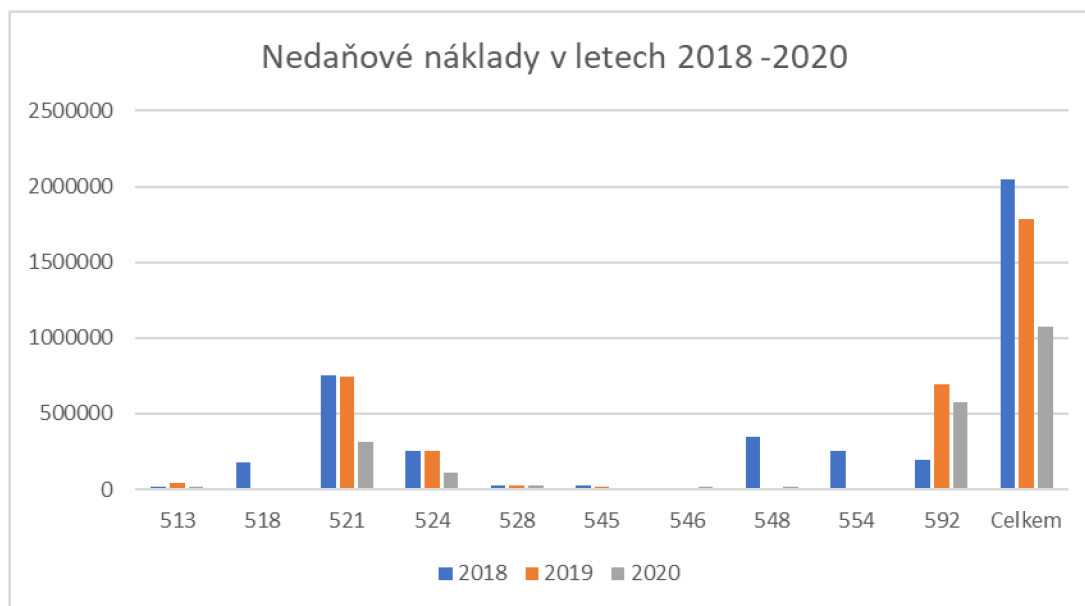
Nedaňový náklad/ Rok	2018	2019	2020
513 - <i>Náklady na reprezentaci</i>	19 500 Kč	44 000 Kč	20 000 Kč
518 – <i>Ostatní služby</i>	181 200 Kč	3 000 Kč	3 000 Kč
521 – <i>Mzdové náklady</i>	748 600 Kč	744 700 Kč	316 720 Kč
524 – <i>Zákonné sociální a zdravotní pojištění</i>	254 500 Kč	253 198 Kč	107 680 Kč
528 – <i>Ostatní sociální náklady</i>	23 500 Kč	22 100 Kč	22 100 Kč
545 – <i>Ostatní pokuty a penále</i>	24 000 Kč	20 000 Kč	–
546 – <i>Odpis pohledávky</i>	–	–	20 000 Kč
548 – <i>Ostatní provozní náklady</i>	350 600 Kč	–	12 500 Kč
554 – <i>Tvorba a zúčtování ostatních rezerv</i>	250 000 Kč	–	–
592 – <i>Odložená daň</i>	196 600 Kč	696 400 Kč	573 000 Kč
Celkem	2 048 500 Kč	1 783 398 Kč	1 075 000 Kč

Popis jednotlivých účtů, na kterých je zaznamenán nedaňový náklad v průběhu analyzovaného období:

- 513 – *Náklady na reprezentaci*: Účet zachycuje náklady na reprezentaci společnosti. Významnou položkou na tomto účtu je hodnota potravin ve vlastním stravovacím zařízení nad rámec příspěvku zaměstnance.
- 518 – *Ostatní služby*: Účet zachycuje členské příspěvky, které nejsou ze zákona povinné. V roce 2018 se jednalo o službu týkající se jiného účetního období.

- 521 – *Mzdové náklady*: Účet zachycuje nevyplacené odměny zaměstnancům a nevyčerpané dovolené, na které je tvořena dohadná položka. Výplata odměn probíhá následující rok po ověření účetní závěrky auditorem a po schválení účetní závěrky představenstvem společnosti. Základ daně je nejdříve zvýšen a na základě úhrady v dalším roce snížen.
- 524 – *Zákonné sociální a zdravotní pojištění*: Nezaplacené pojistné z nevyplacených odměn a nevyčerpaných dovolených.
- 528 – *Ostatní sociální náklady*: Účet zachycuje nad rámec poskytnuté příspěvky zaměstnavatele na životní pojištění zaměstnanců.
- 545 – *Ostatní pokuty a penále*: Jedná se o pokuty, které byly vyměřeny za nedodržení zákonných předpisů ze strany státní správy. Provozování hotelů je spojeno s velkým množstvím zákonných předpisů (BOZP, požární bezpečnost, HACCP apod.).
- 546 – *Odpis pohledávky*: Odpis pohledávky za fyzickou osobou, která byla splatná v roce 2013. Podmínky daňové účinnosti se řídí dříve platnou legislativou.
- 548 – *Ostatní provozní náklady*: V roce 2018 bylo učiněno rozhodnutí o restrukturalizaci skupiny, v jehož důsledku vznikly náklady spojené s fúzí propojených osob, které jsou podle zákona o daních z příjmů daňově neuznatelné. Nejedná se o pravidelný náklad, proto není dále zkoumáno. V roce 2020 byly na účtu zachyceny náklady jiného účetního období.
- 554 – *Tvorba ostatních rezerv*: Účet zachycuje vytvořenou rezervu na opravu poškozeného majetku.
- 592 – *Odložený daňový závazek*: Vzniká především z rozdílu mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku. A z rozdílu mezi účetním oceněním pozemku a daňovým oceněním pozemku.

Graf č. 6 znázorňuje výši analyzovaných nedaňových účtů v jednotlivých letech.



Graf 6: Výše nedaňových nákladů v letech 2018–2020

Zdroj: Vlastní zpracování

5.1. Diskuse

Z výše analyzovaných nedaňových nákladů vyplývá, že není mnoho možností, jak daň z příjmů optimalizovat. Daňové přiznání sestavuje zkušený daňový poradce, který využívá dostupných nástrojů ke snížení daňového základu. Některé náklady, které zvyšují základ daně jsou ze zákona neuznatelné v plné výši, jedná se o náklady na reprezentaci, členské poplatky, nesmluvní pokuty, nezaplacené pojistné, náklady jiného období nebo odložená daň.

Náklady na reprezentaci ve vybrané společnosti jsou skutečnými výdaji na občerstvení poskytované zaměstnancům nebo pohoštění obchodních partnerů, nejedná se o propagační ani jiné reklamní předměty, aby se mohlo jednat dle zákonných podmínek o daňový náklad.

Roční odměny a nevyčerpané dovolené nelze uznat v daném roce za daňový náklad, ale v následujícím roce se položka rozpustí a dojde ke snížení daňového základu. Dopad je tedy neutrální za stávajících podmínek. Takové jednání je v souladu s daňovými předpisy. Účetní jednotka by také mohla zvolit účtování o tvorbě účetní rezervy. Základ daně bude ovlivněn stejně, v prvním roce se účetní rezerva přičte k základu daně a v následujícím roce dojde k

čerpání rezervy a ke snížení daňového základu. Rozdíl je v účetním postupu, dle rozsudku Nejvyššího správního soudu je v souladu s účetními předpisy tvořit k ročním odměnám účetní rezervy, jedná-li se o nenárokovou složku mzdy zaměstnance. Je otázkou, zda by měl podnik tvořit rezervu i na nevyčerpané dovolené, jednalo by se taktéž o daňově neúčinnou rezervu, která by navýšila základ daně, ale účtování dohadné položky má z hlediska daňové účinnosti stejný dopad. Jestliže je to věčné téma odborníků, které nemá jednomyslný závěr, je pro účetní jednotku jednodušší zůstat u účtování nevyčerpané dovolené prostřednictvím účtu dohadných položek, účtování nemá dopad na výši základu daně.

Pojistné na sociální zabezpečení a na všeobecné zdravotní pojištění se řadí do skupiny nákladů, které jsou daňově uznatelné, jen pokud byly uhrazeny. Proto se stávají uznatelným nákladem až po vyplacení odměn, dovolených a úhradě povinných odvodů v následujícím roce.

Zaměstnancům je umožněno zvýhodněné stravování ve vlastních prostorách restaurace hotelu, což může být příjemným benefitem pro zaměstnance. Pro zaměstnavatele je to částečně nevýhodné, jelikož z interní ceny za poskytnuté jídlo nemá téměř žádnou marži, zároveň je pro něj omezen limit daňově uznatelných nákladů za potraviny. Z pohledu dopadu na základ daně by bylo vhodné zaměstnancům strhávat celou částku za poskytnuté jídlo, a tím by se hodnota potravin stala plně uznatelným nákladem, který sníží základ daně. Příspěvek zaměstnavatele na stravování zaměstnanců není z hlediska daňové účinnosti příliš významný, nejedná se o velkou částku, proto by měl zůstat zachován. Je třeba si uvědomit, že zaměstnanci jsou nejvzácnějším zdrojem společnosti, díky kterým je dosahováno výnosů, proto je nezbytné zaměstnance správně motivovat prostřednictvím správných stimulů. Společnost neposkytuje mnoho zaměstnaneckých benefitů, přitom některé benefity mohou mít i pozitivní účinky z hlediska daňové výhodnosti.

Snížení daňového základu může být docíleno ukotvením příspěvků na penzijní připojištění a životní pojištění ve vnitřní směrnici zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvě, aby byl tento náklad uznatelný v celé výši. V takovém případě by měli nárok na příspěvek všichni zaměstnanci v pracovním poměru, podnik by vykazoval příspěvky jako uznatelný náklad v plné výši a zároveň by tento benefit mohl podpořit motivaci zaměstnanců, s tím souvisí předchozí odstavec.

V případech, které se týkají pokut za nedodržení zákonných předpisů se doporučuje společnosti Hotely XY zavést nový systém, který by věnoval větší pozornost zákonným

předpisům, a tím by se společnost vyhnula zbytečnému vyměřování pokut či jiných sankcí ze strany státní správy. Pokud byl problém způsoben nedostatečnou kvalifikací pracovníků, doporučuje se, aby firma realizovala školení či jiné odborné vzdělání pro zaměstnance, které souvisí s výkonem činnosti. Lze tak možná předejít vyskytujícím se pokutám a zároveň je to pro společnost daňově účinný náklad, který pozitivně ovlivní základ daně, z pohledu zaměstnance se jedná o osvobozený příjem. Příjemným řešením může být uskutečnění teambuildingové akce, která by sloužila k prohloubení kvalifikace pracovníků. Za tímto účelem je teambuilding považován za daňově uznatelný náklad, doporučuje se fotodokumentace při případné kontrole ze strany finančního úřadu. Mimo jiné záleží i na položkách uvedených na faktuře za akci, občerstvení by mělo být odděleno například od nájmu prostoru apod.

Společnost tvoří rezervy podle zákona o rezervách. S ohledem na velké množství hmotného majetku se jedná o nástroj vhodný k optimalizaci daně. Vytvořené rezervy snižují základ daně ještě před zahájením oprav a zároveň zajišťují vyrovnaný výsledek hospodaření, což je důležité pro vyplácení podílů na zisku. Podnik by mohl vytvářet zákonné rezervy i například na rekonstrukce koupelen v hotelu, které účetní jednotka doposud účtuje přes náklady příštích období. Takový majetek splňuje zákonem dané podmínky. Z hlediska dopadu do základu daně není žádný rozdíl. Výhodou tvorby rezerv oproti NPO může být například úrokový výnos z deponovaných peněz na účtu.

Za vhodný nástroj optimalizace daně z příjmů lze považovat opravné položky tvořené podle zákona o rezervách. Společnost eviduje v účetnictví pohledávky po splatnosti, které splňují zákonné podmínky, je jisté na místě tvořit opravné položky, a to kvůli věrnému a poctivému zobrazení účetnictví, tak i kvůli optimalizaci daně z příjmů, přesně tak společnost dělá. V případě, že by pohledávka nebyla splacena a účetní jednotka se rozhodla pro její odpis, jednalo by se o daňově účinný náklad snižující základ daně. Bude-li pohledávka například promlčena a nebudou k ní vytvořeny opravné položky, bude odpis pohledávky nedaňovým nákladem společnosti, proto je vhodné pohledávkám v účetnictví věnovat pozornost a prověřovat, zda není možné tvořit zákonné opravné položky.

V účetnictví se nachází velké množství dat, proto se může stát, že nedopatřením dojde faktura až po uzavření zdaňovacího období nebo nastanou jiné skutečnosti, které se musí zahrnout do období, s kterým nesouvisí. V takovém případě není zachován akruální princip dle účetních předpisů ani ustanovení § 23 odst. 1 ZDP, proto musí být vykázané náklady

jiného období daňově neuznatelné. Za analyzované období došlo v důsledku opožděného přijetí faktur k navýšení daňové povinnosti zhruba o 36 000 Kč. Někdy je podání dodatečného priznání administrativně náročnější vzhledem k vypláceným podílům na zisku apod. Proto se může účetní jednotka rozhodnout ponechat náklad jako daňově neúčinný. Zde by mohlo pomoci společnosti přejít na plně elektronické vedení účetnictví, obzvláště jsou-li účetní služby provozovány externími dodavateli. Přijaté faktury se dostanou k účetní rychleji a je eliminována ztráta při manipulaci s doklady.

6. Závěr

Cílem diplomové práce je analyzovat nedaňové náklady ve vybrané účetní jednotce, zjistit jejich vliv na základ daně při výpočtu daně z příjmů právnických osob a navrhnout kroky, které povedou k daňové optimalizaci.

V diskusi jsou vyhodnoceny tři poslední zdaňovací období, u kterých byly vyčleněny neuznatelné náklady ovlivňující základ daně. Na základě zhodnocení byly navrženy kroky, které by mohly vést k daňové optimalizaci daně z příjmů.

Doporučení autora spočívá v ukotvení příspěvku na penzijní připojištění a životní pojištění ve vnitřní směrnici zaměstnavatele nebo jiné smlouvě pro zaměstnance na hlavní pracovní poměr. Tím by se zamezilo případným neuznatelným nákladům, pokud by byl příspěvek vyplacen v nadlimitní výši. Dalším doporučením je proškolení zaměstnanců či prohloubení jejich kvalifikace v případě, že vyměřené pokuty byly způsobeny nedostatečnou kvalifikací zaměstnanců. Takové školení může být i formou teambuildingu, náklady by byly pro společnost uznatelným nákladem. Návrhem pro daňovou optimalizaci je poskytování zaměstnaneckých benefitů, které jsou z daňového hlediska výhodné. Dále kvůli nákladům, které patřily do jiného zdaňovacího období, by autor doporučil přejít na digitální účetnictví, což by mohlo přinést efektivnější způsob vedení účetnictví, zároveň je digitalizace služeb rostoucím trendem ve firmách. Příkladem je jedna z největších účetních kanceláří na území ČR, která vede externě účetnictví klientům pouze touto formou. Dílčím doporučením je, aby společnost tvořila více rezerv na opravy hmotného majetku v souladu s podmínkami v zákoně o rezervách. Za splnění těchto podmínek mohou plynout i finanční výnosy na rozdíl od časového rozlišení nákladů.

Provozování hotelů je velká investice, proto je důležité, aby společnost dosahovala vysokého výsledku hospodaření a přilákala investory, zároveň jim musí poskytovat věrné a poctivé informace, které získávají především z účetní závěrky společnosti. Na druhou stranu je cílem firmy neplatit příliš vysoké daně a mít co nejnižší daňový základ. Společnost postupuje správně tím, že využívá služeb daňového poradce, který dokáže využít škálu metod a nástrojů, které vedou k optimalizaci daně z příjmu.

Společnost uplatnila daňově výhodných ustanovení, která vznikla v posledních letech, a tím lépe zvládla koronavirovou situaci ve světě. Jedná se především o uplatnění mimořádných odpisů nebo vzniklou ztrátu v roce 2020, kterou podle nového ustanovení uplatnila společnost zpětně za rok 2018, což vedlo ke zlepšení cash flow společnosti.

Pozornost je věnována i rezervám na opravu hmotného majetku, účetní jednotka zvolila metodu tvorby rezervy ve správnou dobu, kdy dosahovala vysokých zisků a dokázala tak významně snížit základ daně. Pečlivě tvoří zákonné opravné položky k pohledávkám, které jsou považovány za daňově optimalizační nástroj.

Závěrem společnost Hotely XY využívá vzhledem k jejímu rozsahu účetnictví dostupné metody a nástroje vedoucí k optimalizaci daně z příjmů. Vliv nedaňových nákladů není markantní, proto se doporučuje společnosti dále využívat dostupných metod a nástrojů k optimalizaci daně z příjmů právnických osob.

7. Seznam použitých zdrojů

1. *100 otázek a odpovědí: DPH nově, zásoby*, 2020. Poradce. ISSN 978-80-7365-449-8.
2. *AUDITOR* [online], 2020. 2020. [cit. 2021-12-01]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6069/2020-auditor-4.pdf>
3. BÍLÝ, Radek, 2021. Slevy na dani a odčitatelné položky v roce 2020 a 2021. *Portal.pohoda.cz* [online]. 15.2.2021 [cit. 2021-10-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/slevy-na-dani-a-odcitatelne-polozky-v-roce-2020-a/>
4. BRYCHTA, Ivan, 2018. Reklama a propagace z hlediska daňového. *Du.cz* [online]. 25.7.2018 [cit. 2021-08-28]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/reklama-a-propagace-z-hlediska-danoveho-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ElRHge_8mMLust6yg2hoeTFPpA5B5rrwHw/
5. CARDOVÁ, Zdenka a Jindřich CARDA, 2016. Mimořádné náklady a výnosy. *Du.cz* [online]. 7.8.2017 [cit. 2021-08-03]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/mimoradne-naklady-a-vynosy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EulALIDEcbxB0ggj-inesuI/?query=mimo%F8%E1dn%E9%20n%E1klady&serp=1>
6. *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* [online]. [cit. 2021-03-10]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en
7. Corporate Tax Rates around the World, 2021. *Taxfoundation.org* [online]. 9.12.2021 [cit. 2021-10-13]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-by-country-2021/>
8. Daňové zákony, 2021. Ostrava: Sagit. ÚZ. ISBN 978-80-7488-437-5.
9. DUŠEK, Jiří, 2018. *Normy mank přirozených úbytků, úhynů zvířat a ztratného zásob: praktický návod s podklady na jejich určení*. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2773-8.
10. DUŠEK, Jiří, 2018. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0867-1.
11. DUŠEK, Jiří, 2020. *Daně z příjmů: Přehledy, daňové a účetní tabulky*. 13. Pardubice: GRADA Publishing. ISBN 978-80-271-1438-2.

12. GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2015. Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. Praha [cit. 2021-07-31]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf
13. HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK, 2021. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP. ISBN 978-80-907398-4-0.
14. HNÁTEK, Miloslav, 2021. *Zcela legální daňové triky: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory*. Praha: ESAP. ISBN 978-80-907398-3-3.
15. HNÁTEK, Miloslav, 2022. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 4. rozšířené vydání. Praha: ESAP. ISBN 978-80-907398-7-1.
16. HÝBLOVÁ, Eva, Zuzana KŘÍŽOVÁ a Jaroslav SEDLÁČEK, 2010. *Finanční účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-802-1052-680.
17. Informace GFŘ k peněžitému příspěvku na stravování zaměstnanců, 2021. *Financnisprava.cz* [online]. 29.4.2021 [cit. 2021-08-21]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2021/inf-gfr-penez-prispevek-na-strav-zamestnancu-11466>
18. JANOUŠEK, Karel, 2012. *Cestovní náhrady v 234 příkladech*. 5. Olomouc: ANAG. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-807-2637-188.
19. JANOUŠEK, Lubomír, 1997. *Daňové výdaje a náklady pro daň z příjmů*. Praha: Linde. Daňová a hospodářská kartotéka. ISBN 80-902-1057-0.
20. JANOUŠKOVÁ, Jana, 2007. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-1852-1.
21. KADLEC, Michal, 2013. Odložená daň. *Portal.pohoda.cz* [online]. 15.7.2013 [cit. 2021-08-18]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odlozena-dan/>
22. KADLEC, Michal, 2021. Mimořádné odpisy a další změny u majetku v roce 2021. *Portal.pohoda.cz* [online]. 18.1.2021 [cit. 2021-08-04]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/mimoradne-odpisy-a-dalsi-zmeny-u-majetku-v-roce-20/>

23. KANDLEROVÁ, Kateřina, 2014. Typy leasingu a způsoby jeho účtování. *Portal.pohoda.cz* [online]. 24.10.2014 [cit. 2021-08-20]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/typy-leasingu-a-zpusoby-jeho-uctovani/>
24. KRÁLOVÁ, Kateřina, 2013. Členské příspěvky. *Portal.pohoda.cz* [online]. 10.5.2013 [cit. 2021-09-29]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/clenske-prispevky/>
25. KUCHAROVÁ, Ivana, 2015. *Návrh postupů pro transformaci účetních dat na základ daně v systému CCCTB*. Praha. Disertační práce. Česká zemědělská univerzita v Praze.
26. LODROVÁ, Monika. Stravenkový paušál ve světle nové Informace GŘ. *Bdo.cz* [online]. 11.5.2021 [cit. 2021-08-21]. Dostupné z: <https://www.bdo.cz/cs-cz/blog/danove-a-ucetni-novinky/kveten-cs/stravenkovy-pausal-ve-svetle-nove-informace-gfr>
27. MACKOVÁ, Veronika, 2020. Daňové přiznání k dani z příjmů PO – jak vyplnit jednotlivé řádky?. *Blog.videolektor.cz* [online]. 6.3.2020 [cit. 2021-11-20]. Dostupné z: <https://blog.videolektor.cz/danove-priznani-k-dani-z-prijmu-po-jak-vyplnit-jednotlive-radky/>
28. MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-8024-7580-60.
29. NIGRIN, Jiří, 2020. Daně v daňových nákladech. *Du.cz* [online]. 5.11.2020 [cit. 2021-08-13]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/dane-v-danovych-nakladech-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EIRHge_8mMLuPqt58NCORTI/
30. NOVOTNÝ, Pavel, 2021. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2021*. 15. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3104-4.
31. *Obecné informace | Právnícké osoby | Daň z příjmů | Daně | Daně | Finanční správa*. *Finanční správa* [online]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace>

32. PFEILEROVÁ, Jaroslava, 2021. Cestovní náhrady v roce 2021. *Praceamzda.cz* [online]. 22.1.2021 [cit. 2021-08-15]. Dostupné z: <https://www.praceamzda.cz/clanky/cestovni-nahrady-v-roce-2021>
33. PILAŘOVÁ, Ivana, 2020. Daňové přiznání k dani z příjmů PO za rok 2019, 2020, 2021. *Du.cz* [online]. 10.3.2020 [cit. 2021-10-11]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/danove-priznani-k-dani-z-prijmu-po-za-rok-2019-2020-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JArLkWcQbo-wyMB8q2Z8oGSQ/>
34. PÍRVU, Daniela, 2012. *Coordination Systems of Corporate Income Tax in the European Union* [online]. [cit. 2022-03-13]. ISBN 978-1-137-00091-0. Dostupné z: https://link.springer.com/chapter/10.1057/9781137000910_6
35. POKORNÁ, Lenka, 2021. Co je to technické zhodnocení hmotného majetku? *Podnikatel.cz* [online]. 15.2.2021 [cit. 2021-08-02]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/co-je-to-technicke-zhodnoceni-hmotneho-majetku/>
36. Práce, mzdy a odvody: bez chyb, pokut a penále, 2021. 16. Poradce. ISSN 1801-9935.
37. PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2014. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-866-6.
38. SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ, 2016. *Podvojně účetnictví 2016*. 22. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0031-6.
39. SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ, 2021. *Podvojně účetnictví 2021*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-802-7131-075.
40. STROUHAL, Jan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Ivan BRYCHTA, 2021. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2021*. 18. Praha: Wolters Kluwer ČR. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-040-0.
41. ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-9351-6.

42. ŠTEKER, Karel, 2020. *Finanční účetnictví*. 1. Vysoká škola ekonomie a managementu. ISBN 978-80-88330-25-7.
43. VOSIČKOVÁ, Kateřina, 2021. Daňové, účetní a mimořádné odpisy 2021. *Money.cz* [online]. 2.3.2021 [cit. 2021-08-03]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/danove-ucetni-a-mimoradne-odpisy-2021/>
44. VYBÍHAL, Václav, 2021. *Mzdové účetnictví 2021: praktický průvodce*. 24. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-271-4215-6.
45. Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele.
46. VYCHOPENĚ, Jiří, 2021. *Meritum Daň z příjmů 2021*. 17. Praha: Wolters Kluwer ČR. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7676-084-4.
47. ZAHRADNÍK, Pavel, 2021. Nákladové úroky z hlediska daní z příjmů. *Solitea, a.s.* [online]. 6.4.2021 [cit. 2021-08-20]. Dostupné z: <https://solitea.com/cs-cz/nakladove-uroky-z-hlediska-dani-z-prijmu>
48. ZAHRADNÍK, Pavel, 2021. Opravné položky v účetnictví a z hlediska daní z příjmů. *Solitea.com* [online]. 25.2.2021 [cit. 2021-08-24]. Dostupné z: <https://solitea.com/cs-cz/opravne-polozky-v-ucetnictvi-a-z-hlediska-dani-z-prijmu>
49. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.
50. Změny v hmotném a nehmotném majetku v roce 2021, 2021. *Rsm.cz* [online]. 17.2.2021 [cit. 2021-08-15]. Dostupné z: <https://rsm.cz/blog/novinky/dane/zmeny-v-hmotnem-a-nehmotnem-majetku-v-2021/>

8. Přílohy

8.1. Příloha 1: Podkladové údaje ke grafům

Tabulka 39: Podkladové údaje ke grafu č. 1

Rok	VH
2015	7 666 000,00 Kč
2016	7 931 000,00 Kč
2017	8 735 117,00 Kč
2018	8 750 627,00 Kč
2019	8 887 663,00 Kč
2020	-1 943 616 Kč

Tabulka 40: Podkladové údaje ke grafu č. 2

Rok	Nedaňové náklady
2015	1 537 587,00 Kč
2016	1 354 876,00 Kč
2017	1 223 985,00 Kč
2018	1 851 940,00 Kč
2019	1 105 818,00 Kč
2020	502 073,00 Kč

Tabulka 41: Podkladové údaje ke grafu č. 3

Rok	Nedaňové náklady	Celkové náklady	podíl
2015	1 537 587,00 Kč	49 303 249,00 Kč	3,12%
2016	1 354 876,00 Kč	48 934 119,00 Kč	2,77%
2017	1 223 985,00 Kč	52 260 000,00 Kč	2,34%
2018	1 851 940,00 Kč	64 191 725,96 Kč	2,89%
2019	1 105 818,00 Kč	75 217 034,91 Kč	1,47%
2020	502 073,00 Kč	69 243 910,54 Kč	0,73%

Tabulka 42: Podkladové údaje ke grafu č. 4

Rok	Nedaňové náklady	Základ daně
2015	1 537 587,00 Kč	3 732 608,00 Kč
2016	1 354 876,00 Kč	4 919 104,00 Kč
2017	1 223 985,00 Kč	9 110 131,00 Kč
2018	1 851 940,00 Kč	7 240 909,00 Kč
2019	1 105 818,00 Kč	1 834 081,00 Kč
2020	502 073,00 Kč	- 5 765 495,00 Kč

Tabulka 43: Podkladové údaje ke grafu č. 5

Odpisová skupina/Rok	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1	58 478 Kč	56 115 Kč	56 112 Kč	0	0	0
2	2 011 658 Kč	864 045 Kč	1 353 853 Kč	1 388 712 Kč	1 347 894 Kč	1 785 702 Kč
3	25 136 Kč	20 790 Kč	20 790 Kč	20 790 Kč	20 790 Kč	47 539 Kč
4	0	193 667 Kč	186 990 Kč	60 011 Kč	38 395 Kč	41 489 Kč
5	7 310 298 Kč	7 364 379 Kč	7 343 995 Kč	7 343 843 Kč	7 343 249 Kč	7 362 628 Kč
6	0	204 356 Kč	404 698 Kč	404 698 Kč	404 698 Kč	404 698 Kč