

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Účetní výsledek hospodaření versus základ daně z příjmů

Autor diplomové práce: Bc. Simona Novotná

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

Rok obhajoby: 2019

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Účetní výsledek hospodaření versus základ daně z příjmů“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne

Simona Novotná

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat mé vedoucí práce prof. Ing. Libuši Müllerové, CSc. za odborné vedení a pomoc poskytnutou při zpracování diplomové práce. Dále bych ráda poděkovala mé rodině a mým nejbližším za jejich podporu.

Abstrakt

Diplomová práce v první části znázorňuje princip transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob a v této souvislosti definuje položky, o které musí či může účetní jednotka dále upravit účetní výsledek hospodaření na základ daně tak, aby došlo ke stanovení daňové povinnosti. Práce blíže vymezuje daň z příjmů právnických osob s detailem na daňovou úpravu oblastí dlouhodobého majetku a převodních cen. V navazující části se práce nejprve zabývá obecným vymezením problematiky daňových úniků a daňové optimalizace. Dále se blíže zaměřuje na potenciální daňové úniky a možnosti daňové optimalizace v oblastech dlouhodobého majetku a převodních cen.

Klíčová slova

Účetní výsledek hospodaření, daň z příjmů právnických osob, daňové úniky, daňová optimalizace, dlouhodobý majetek, převodní ceny

Abstract

In the first part of the diploma thesis principle of transformation of accounting result to the corporate income tax base is presented. In order to determine tax liability, items which may or must be used to adjust accounting result to the tax base, are defined. Thesis also delimits corporate income tax with further focus on fixed assets and transfer pricing in terms of taxation. In the following part of the thesis general definition of tax evasions and tax optimization is presented. Subsequently potential tax evasions and tax optimization options in the areas of fixed assets and transfer pricing are introduced.

Key words

Accounting result, corporate income tax, tax evasion, tax optimization, fixed assets, transfer pricing

Obsah

Úvod	7
1 Účetní výsledek hospodaření	9
1.1 Úprava účetnictví.....	9
1.2 Výsledek hospodaření	9
2 Daň z příjmů právnických osob	12
2.1 Vymezení.....	12
2.1.1 Poplatník daně	12
2.1.2 Sazba daně	13
2.1.3 Přiznání k dani z příjmů.....	14
2.1.4 Zálohy na daň	15
2.2 Dlouhodobý majetek z daňového pohledu	16
2.2.1 Vymezení dlouhodobého majetku	16
2.2.2 Daňové odpisy	19
2.2.3 Technické zhodnocení versus oprava	22
2.3 Převodní ceny	23
2.3.1 Spojené osoby.....	23
2.3.2 Princip tržního odstupu.....	24
2.3.3 Srovnávací analýza	25
2.3.4 Metody stanovení převodních cen.....	27
2.3.5 Převodní ceny z pohledu daňové správy	29
3 Úprava výsledku hospodaření na základ daně	32
3.1 Úprava hospodářského výsledku	33
3.1.1 Daňově uznatelné a neuznatelné výdaje (náklady).....	34
3.1.2 Položky zvyšující výsledek hospodaření	36
3.1.3 Položky snižující výsledek hospodaření.....	37
3.2 Úprava základu daně	39
3.2.1 Odpočet daňové ztráty	40
3.2.2 Výdaje na výzkum a vývoj	41
3.2.3 Odpočet na podporu odborného vzdělávání	42
3.2.4 Odečet bezúplatných plnění.....	42

3.2.5 Slevy na dani	42
3.2.6 Zápočet daně zaplacené v zahraničí	43
3.2.7 Daň ze samostatného základu daně	44
4 Daňové úniky	45
4.1 Definice a klasifikace daňového úniku.....	45
4.2 Daňové ráje.....	47
4.3 Oblast dlouhodobého hmotného majetku	48
4.3.1 Zařazení do chybné odpisové skupiny	48
4.3.2 Rozdělení pořizovací ceny.....	49
4.3.3 Technické zhodnocení versus oprava	50
4.3.4 Samostatný odpis technického zhodnocení	51
4.3.5 Vyřazení majetku.....	53
4.3.6 Rezerva na opravu hmotného majetku	54
4.4 Oblast dlouhodobého nehmotného majetku	57
4.4.1 Technické zhodnocení	57
4.5 Oblast převodních cen	58
4.5.1 Nízká prodejní cena při vývozu.....	58
4.5.2 Vysoká pořizovací cena při dovozu	60
4.5.3 Převod nehmotného majetku	61
5 Daňová optimalizace	63
5.1 Oblast dlouhodobého hmotného majetku	63
5.1.1 Rovnoměrné versus zrychlené odpisy	63
5.1.2 Zvýšení odpisu v prvním roce	64
5.1.3 Nezahájení daňového odpisování	65
5.1.4 Uplatnění nižšího odpisu u rovnoměrné metody	65
5.1.5 Přerušování odpisování	66
5.1.6 Technické zhodnocení pod stanovený limit	66
5.2 Oblast převodních cen	68
Závěr.....	74
Zdroje	78
Seznam grafů, obrázků a schémat	81
Seznam tabulek.....	81

Úvod

Zjištění účetního výsledku hospodaření společnosti, jeho úprava na základ daně a konečné vyčíslení daňové povinnosti představuje poměrně rozsáhlý proces, při kterém se společnosti mohou setkat s mnoha problémy. Při tomto procesu je třeba respektovat související právní předpisy, tedy účetní a daňová pravidla, která jsou velice komplexní a pro jejich úspěšnou aplikaci je vyžadována neustálá pozornost, a to zejména v kontextu častých změn, které jednotlivé novely zákonů přinášejí.

Většina účetních jednotek má zájem na tom, aby jejich odvod daně do státního rozpočtu byl co nejnižší a zisk připadající na další zpracování či rozdělení tedy co nejvyšší. Pro tyto účely může účetní jednotka využívat různé cesty, jak si daňovou povinnost snížit – od základních úprav stanovených zákonem, například odčitatelných položek a slev na dani, přes optimalizaci pomocí prostředků, které se vyskytují v tzv. šedé zóně a jejich použití může pro někoho být už za hranicí legálních možností, až po využití nelegálních možností. Avšak ani oblast protizákonného jednání není úplně černobílá, jelikož účetní jednotky často vůbec nemusí vědět, že se nějakého protizákonného jednání dopouštějí a že jejich chování může být považováno až za trestný čin krácení daně. Tyto problémy mohou vyplývat například právě z nedostatečné znalosti daňových zákonů. Bohužel, neznalost zákona neomlouvá, a tak je důležité, aby daňovou oblast braly účetní jednotky vážně a věnovaly jí dostatečnou pozornost.

Tato diplomová práce se v první části zaměřuje na stanovení účetního výsledku hospodaření, základu daně a daňové povinnosti právnických osob. Vymezuje jednak povinné položky, které musí účetní jednotka respektovat při stanovení základu daně, tedy položky zvyšující a snižující základ daně, ale také další možnosti, které mohou společnosti využít pro snížení daňové povinnosti, tedy odčitatelné položky a slevy na dani. Práce popisuje i konkrétní příklady pro jednotlivé skupiny položek a celkový proces, který probíhá v daňovém přiznání, a na jehož konci se stanoví daňová povinnost dané právnické osoby.

V druhé části se práce zabývá nejdříve samotným vymezením daňového úniku a souvisejícím rozdílem mezi legálním a nelegálním snížením daňové povinnosti a dále se přesouvá na dvě vybrané oblasti – oblast dlouhodobého majetku a oblast převodních cen. Nejprve je na jednotlivých příkladech znázorněno, v jakých oblastech by mohlo dojít k potenciálnímu krácení daně, a to jak k záměrnému, tak i nezáměrnému prostřednictvím chyby, kterou poplatník způsobil například nesprávnou interpretací zákona. Pro oblast převodních cen se práce

zaměřuje na základní příklady, jak se společnosti snaží záměrně co nejvíce minimalizovat svoji daňovou povinnost. Následně navazuje kapitola, kde jsou pro oblast dlouhodobého majetku ilustrovány jednotlivé příklady, jak si pomocí jednotlivých ustanovení v zákoně o daních z příjmů společnost může minimalizovat daňovou povinnost, tak, aby k tomu došlo legální cestou. V oblasti převodních cen se práce zaměřuje zejména na stanovení takových převodních cen, které budou v souladu s principem tržního odstupu, čímž sníží hrozbu doměrků daně v případě, že by správce daně zahájil daňovou kontrolu a převodní ceny by označil jako nesprávně nastavené. Jedna z možností stanovení optimální převodní ceny, která dodržuje princip tržního odstupu, je zachycena v souvisejícím příkladu, pro který byla využita práce s komerční databází Amadeus.

Cílem této diplomové práce je vymezit postup stanovení základu daně a možné minimalizace daňové povinnosti při jeho tvorbě a dále podat podrobnější pohled na problematiku daňových úniků a daňové optimalizace v oblasti dlouhodobého majetku a převodních cen, a to s ohledem na tenkou hranici mezi legálními a nelegálními způsoby, které lze pro tuto optimalizaci využít.

1 Účetní výsledek hospodaření

1.1 Úprava účetnictví

Účetnictví představuje nástroj pro sledování a zjištění stavů majetku a zdrojů jeho financování, výnosů, nákladů a výsledku hospodaření za účetní období dané účetní jednotky.

Základním předpisem upravujícím účetnictví v České republice je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jako „zákon o účetnictví“), který stanovuje, kdo má povinnost vést účetnictví a v jakém rozsahu. Dalším předpisem, který detailněji upravuje jednotlivé ustanovení zákona o účetnictví pro skupiny účetních jednotek, jsou prováděcí vyhlášky Ministerstva financí. Pro podnikatele, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, je to konkrétně vyhláška č. 500/2002 Sb.

Nedílnou součástí úpravy účetnictví představují České účetní standardy, která blíže vymezují pravidla pro vedení finančního účetnictví a pro sestavení účetní závěrky. Pro podnikatele jsou klíčové České účetní standardy pro podnikatele, které navazují právě na vyhlášku č. 500/2002 Sb.

Další pomůckou při vedení účetnictví, která není sice právně závaznou normou, ale je účetními jednotkami často využívána a respektována, jsou interpretace vydávané Národní účetní radou. Tyto interpretace se zabývají různými oblastmi, které nejsou například právními normami vůbec či dostatečně upraveny, nebo je jejich úprava nejasná, a poskytují návrhy možného řešení s nimi souvisejících problémů.

1.2 Výsledek hospodaření

I když účetní a daňové předpisy na sebe nejsou přímo navázány, daňové předpisy do jisté míry ovlivňují provádění účetnictví. To se děje především prostřednictvím Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jako „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) a také pomocí Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jako „zákon o rezervách“). Přímou v ZDP lze v § 23, odst. 2 nalézt ustanovení, podle kterého je u poplatníků, kteří vedou účetnictví, pro zjištění základu daně výchozí právě výsledek hospodaření.

Výsledek hospodaření účetní jednotky zjištěný na aktuální bázi se stanoví jako rozdíl mezi jejími výnosy a náklady. Obecně lze říci, že pokud výnosy převyšují náklady, účetní jednotka dosáhla zisku, pokud naopak náklady převyšují výnosy, účetní jednotka se nachází ve ztrátě.

Výnosy představují určitý ekonomický prospěch, který se projeví zvýšením aktiv či snížením závazků, které ovlivní vlastní kapitál, ale nejsou výsledkem transakce s vlastníky. Tedy výnosem například nemůže být zvýšení aktiv v důsledku přijetí půjčky či vkladem vlastníků společnosti. Náklady představují snížení ekonomického prospěchu, které se projeví snížením aktiv či zvýšením závazků. Tyto transakce opět ovlivní vlastní kapitál, a přitom se nesmí jednat o transakci s vlastníky společnosti.

Účetní výsledek hospodaření se zjistí jako rozdíl mezi výnosy (účty 6. účtové třídy) a náklady (účty účtových skupin 50-58). V případě výnosů se odečítají účty účtové skupiny 69, tedy převodové účty. V případě nákladů se do výsledku hospodaření nezahrnuje účtová skupina 59, která obsahuje účty daně z příjmů splatné, daně z příjmů odložené, dodatečné odvody daně z příjmů a převod podílu na hospodářském výsledku společníkům. (Pilařová a Pilátová, 2018)

Účet pro daň z příjmů splatnou má nenulový konečný stav v případě, kdy je účetnictví před výpočtem samotné daně již uzavřené, a společnost zde vykázala tzv. rezervu na splatnou daň. Obdobně je na účtu odložené daně vykázána vypočítaná odložená daň. Účet pro dodatečné odvody daně z příjmů se použije, pokud účetní jednotka například podala dodatečné přiznání, které mělo za následek změnu daňové povinnosti. Účet pro převod podílu na hospodářském výsledku společníkům se používá v případě veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti. (Pilařová a Pilátová, 2018)

Další úpravou výsledku hospodaření se zjistí základ daně, což je účetní výsledek upravený o různé položky, které ho buď snižují, nebo zvyšují. Těmto úpravám se bude blíže věnovat jedna z následujících kapitol.

Poslední formou je výsledek hospodaření po zdanění, tedy čistý výsledek hospodaření. Ten je očištěný o daňovou povinnost a případnou odloženou daň a představuje tedy zisk disponibilní, který může účetní jednotka dále využít, například pro rozdělení mezi vlastníky či pro úhradu ztráty minulých let.

Ve výkazu zisku a ztráty se výsledek hospodaření také dělí na více položek. Formální podobu výsledovky pro druhové a účelové členění poskytuje vyhláška č. 500/2002 Sb. v Příloze 1. I když se uspořádání výsledovky pro druhové a účelové členění liší, sekce výsledku hospodaření jsou stejné. Jedná se o:

- provozní výsledek hospodaření,
- finanční výsledek hospodaření,

- výsledek hospodaření před zdaněním,
- výsledek hospodaření po zdanění,
- výsledek hospodaření za účetní období.

Provozní výsledek hospodaření představuje rozdíl mezi výnosy a náklady souvisejícími s hlavní činností podniku, jedná se tedy o tržby z prodeje jeho výrobků a služeb či o tržby z prodeje zboží, které jsou snižené o náklady na ně vynaložené. Do nákladů patří tedy náklady související se spotřebou materiálu, energie, ale také mzdové náklady. Do této části výsledku hospodaření patří i tržby z prodaného dlouhodobého majetku a materiálu a další provozní náklady a výnosy. (vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Do finančního výsledku hospodaření se zahrnují především výnosy z dlouhodobého finančního majetku, například prodaných podílů, a náklady na ně vynaložené. Dále se do této části zahrnují výnosové a nákladové úroky.

Po sečtení provozního a finančního výsledku hospodaření se získá výsledek hospodaření před zdaněním. Ten je upraven o daň z příjmů, a to jak splatnou, která se zjistí na základě daňového přiznání, tak i o odloženou, která se zjistí z účetnictví.

Snížením výsledku hospodaření před zdaněním o příslušné daně se zjistí výsledek hospodaření po zdanění. Pokud společnost převádí podíly na tomto výsledku hospodaření společníkům, upraví se tento výsledek o převody a výsledkem je výsledek hospodaření za účetní období. (vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Zjištění výsledku hospodaření předchází řada operací. Nejprve proběhne účetní uzávěrka, tedy uzavření účetních knih, přičemž s tímto procesem souvisí přípravné práce, jako je inventarizace majetku a závazků a zaúčtování operací na konci účetního období, například časových rozdílů, opravných položek, rezerv či dohadných položek. Nakonec se pomocí závěrkových účtů stanoví výsledek hospodaření, vypočte a zaúčtuje se daňová povinnost a uzavřou se účetní knihy. Uzavření jednotlivých účtů probíhá v účetnictví přes závěrkové účty, pro rozvahové účty to je účet 702 – Konečný účet rozvažný, a pro nákladové a výnosové účty to je účet 710 – Účet zisku a ztráty.

K rozvahovému dni následuje sestavení účetní závěrky. Ta zahrnuje sestavení jednotlivých výkazů, tedy rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. Pro některé účetní jednotky zahrnuje proces sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Účetní závěrka je přílohou daňového přiznání, které se podává ve stanoveném termínu správci daně.

2 Daň z příjmů právnických osob

2.1 Vymezení

Daň z příjmů právnických osob (dále také jako „DPPO“) patří mezi přímé daně, a to konkrétně daně z příjmů, jinak také daně důchodové. Tato skupina daní představuje v České republice třetí nejdůležitější příjem do státního rozpočtu, i když se její podíl na celkovém daňovém mixu v posledních letech stále více snižuje. Toto snižování bylo jednak způsobeno změnami v její konstrukci, ale také probíhající finanční krizí. (Vančurová, 2016)

Daň z příjmů právnických osob upravuje v českých předpisech zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to především § 17 – § 21a. V těchto paragrafech jsou vymezeny základní pojmy, jako je poplatník daně, sazba daně či zdaňovací období.

2.1.1 Poplatník daně

Poplatníky daně vymezuje zákon o daních z příjmů jako právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy a další. Dále zákon poplatníky dělí na daňové rezidenty České republiky a na daňové nerezidenty.

Určení, zda je poplatník daňový rezident dané země, či není, je důležité proto, že na zdanění příjmů má nárok stát, kde příjem vznikl, ale také stát, kde poplatník sídlí. Tento stát se nazývá státem rezidence a veškeré příjmy poplatníka budou daněny právě v tomto státě. Vzhledem ke dvojímu nároku na zdanění mezi sebou státy uzavírají dohody o zamezení dvojímu zdanění, právě z toho důvodu, aby příjem nebyl zdaněn dvakrát. (Vančurová, 2016)

Daňový rezident se specifikuje tím, že veškeré jeho příjmy jak z území České republiky, tak celosvětové, podléhají dani v České republice. Rezidenství se určuje podle toho, zda má poplatník na území ČR své sídlo nebo místo vedení, ze kterého je řízen. (zákon č. 586/1992 Sb.)

Daňový nerezident oproti tomu nemá na území ČR své sídlo ani místo vedení, případně mu nerezidenství určuje mezinárodní smlouva. Daňové povinnosti u těchto osob podléhají pouze příjmy z území České republiky. Za jeho příjmy se také považují ty, které získal prostřednictvím stálé provozovny. Stálou provozovnu definuje zákon o daních z příjmů jako trvalé místo, prostřednictvím kterého poplatník na území ČR vykonává svou podnikatelskou činnost. (zákon č. 586/1992 Sb.)

Podle Vančurové (2016) lze právnické osoby dělit také dle účelu jejich založení či zřízení na podnikatelské subjekty (neboli obchodní korporace) a na veřejně prospěšné poplatníky. Podnikatelské subjekty byly založeny za účelem podnikání, daň tedy odvádí ze všech příjmů z činnosti a také z nakládání s majetkem. Oproti tomu veřejně prospěšní poplatníci vykonávají hlavní činnosti, které nejsou podnikáním. Nicméně i tyto osoby dani z příjmů právnických osob podléhají, i když v omezené míře, neboť kdyby zdanění nepodléhaly, získaly by díky nižším nákladům právě oproti podnikatelským jednotkám konkurenční výhodu.

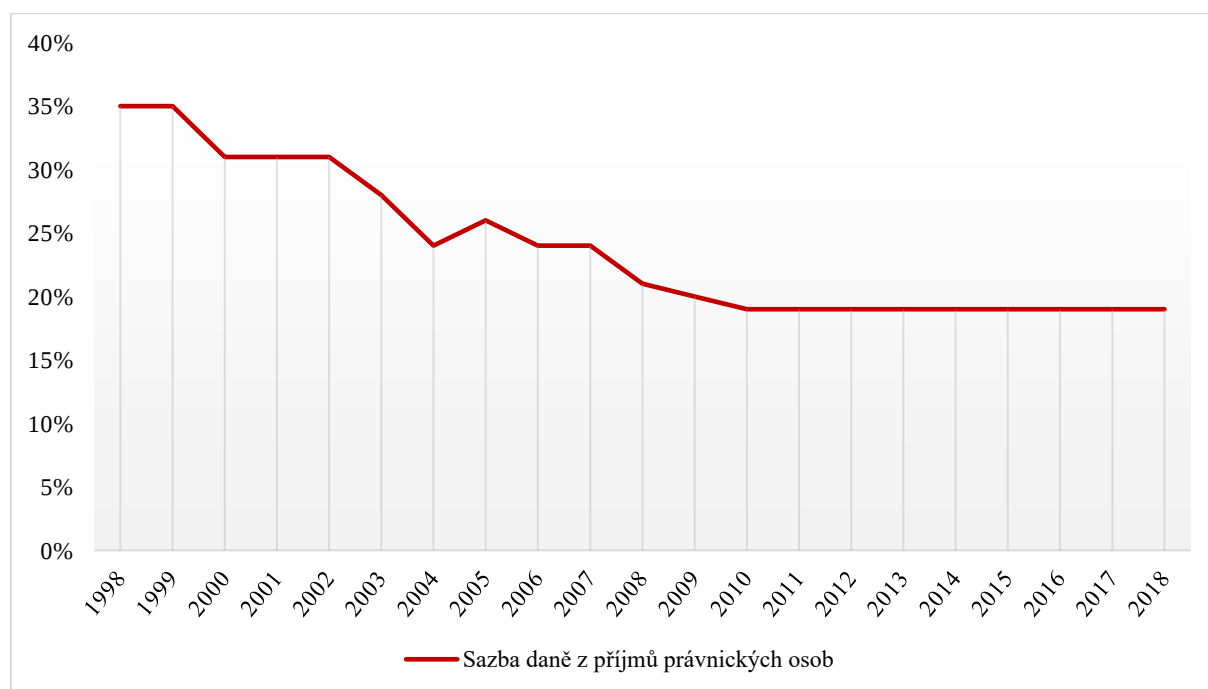
2.1.2 Sazba daně

Základní sazba daně u DPPO činí 19 %, přičemž daň se podle zákona o daních z příjmů, § 21 odst. 1 vypočítá jako „*součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na tisíce Kč dolů a sazby daně*“. Tomu, jak se z výsledku hospodaření před zdaněním vypočítá konečná daň, se bude věnovat další kapitola.

Sazbou daně lze při mezinárodním srovnání porovnat, jak jsou daňové subjekty v jednotlivých státech daňově zatíženi. Trendem posledního desetiletí je snižování sazby daně, zároveň se ale stále rozšiřují položky, které vstupují do základu daně. (Vančurová, 2016)

Vývoj sazby daně v posledních 20 letech lze sledovat v následujícím grafu.

Graf 1 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob



Zdroj: Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů ve znění platném pro příslušné roky, vlastní zpracování

2.1.3 Přiznání k dani z příjmů

Po vypočítání výsledné daně je poplatník povinen podat daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob.

V zákoně o daních z příjmů lze nalézt ustanovení týkající se daňového přiznání v § 38m. Macháček (2002) rozlišuje daňové přiznání na tři typy, a to přiznání řádné, opravné a dodatečné.

Řádné daňové přiznání se odevzdává v termínech v závislosti na tom, zda poplatník podléhá či nepodléhá povinnému auditu:

- pokud právnická osoba nepodléhá povinnému auditu, má povinnost podat daňové přiznání do tří měsíců po skončení zdaňovacího období, pokud je tedy zdaňovacím obdobím účetní jednotky kalendářní rok, daňové přiznání bude podávat do 31. 3. (pokud tento den připadne na neděli, tak jako tomu bylo v roce 2019 u daňového přiznání za rok 2018, tak následující pracovní den, tj. 1. 4.),
- pokud právnická osoba podléhá povinnému auditu, má povinnost podat daňové přiznání do šesti měsíců po skončení zdaňovacího období, pokud je tedy zdaňovacím obdobím opět kalendářní rok, daňové přiznání bude podávat do 30. 6. (opět s případným přesunutím na první pracovní den). (zákon č. 586/1992 Sb.)

Lhůta šesti měsíců se použije i v případě, že za právnickou osobu na základě plné moci daňové přiznání podává daňový poradce či advokát. Zde je ovšem podmínka, aby plná moc byla podána správci daně před uplynutím základní tříměsíční lhůty. (Vančurová, 2016)

Správce daně také může prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání, a to jak na žádost poplatníka, tak i z vlastního rozhodnutí. Nejdéle lze tuto lhůtu prodloužit o tři měsíce, pokud by však poplatníkovi plynuly i příjmy ze zahraničí, lze lhůtu prodloužit až o 10 měsíců. (Macháček, 2002) Poslední den lhůty, kdy má být daňové přiznání podáno, je zároveň i dnem splatnosti daně. (Vančurová, 2016)

Pro podání řádného daňového přiznání existují další lhůty, které se používají ve speciálních případech, jedná se například o zánik subjektu bez likvidace či s likvidací, o zrušení stálé provozovny či prohlášení konkurzu. (Macháček, 2002) Jelikož se ale jedná o zvláštní případy, nebude se jimi práce podrobněji zabývat.

Opravné daňové přiznání poplatník podává, pokud již ve stanovené lhůtě podal přiznání řádné, nicméně poté zjistil nové skutečnosti, kvůli nimž nebyl správně stanoven základ daně a daň z příjmů. Opravné přiznání je podáno taktéž před uplynutím zákonné lhůty, přičemž správce daně bere v úvahu daň stanovenou na jeho základě a původně podané daňové přiznání dále již nebere v potaz. (Macháček, 2002)

Dalším typem daňového přiznání je **dodatečné přiznání**. V tomto případě poplatník zjistil až po lhůtě, že jeho daňová povinnost či daňová ztráta mají být v jiné výši. Jakmile tuto skutečnost poplatník zjistí, je povinen do konce následujícího měsíce po zjištění podat dodatečné daňové přiznání, přičemž v této lhůtě musí daň i zaplatit. V přiznání musí být uvedeno datum zjištění důvodu a v příloze také samotný důvod, proč dodatečné přiznání podává. (Macháček, 2002)

Pokud poplatník podá dodatečné daňové přiznání dobrovolně, a tedy doměřenou daň nezjistí správce daně při daňové kontrole, nemusí poplatník platit penále. Zároveň ale z podání dodatečného vyplývá vyměření úroku z prodlení z doměřené daně. Tento úrok se platí za dobu, po kterou byla daň zaplacená v nesprávné výši. Úrok z prodlení vymezuje § 252 Zákona č. 280/2009, Sb., daňový řád (dále také jako „daňový řád“), kde je stanoveno, že *„daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně“*. Sazba pro výpočet úroku se určí jako roční repo sazba stanovená Českou národní bankou zvýšená o 14 procentních bodů. (zákon č. 280/2009 Sb.)

V případě, že poplatník uhradil daň, kvůli které byl úrok z prodlení vyměřen, může poplatník podle § 259b daňového řádu požádat o prominutí úroku. Bližší podmínky prominutí stanovuje pokyn D-21 k promíjení příslušenství daně z roku 2015 vydaný Generálním finančním ředitelstvím, a to konkrétně v Článku III. – Promíjení úroků. Zde jsou uvedeny základní podmínky prominutí, například že subjekt není nespolehlivým plátcem či že subjekt nebyl pravomocně uznán vinným ze spáchání trestného činu uvedeného v § 53 odst. 2 písm. a) a c) daňového řádu. V části III. 3. A. Ospravedlnitelný důvod prodlení je dále stanoveno, že pokud úrok z prodlení vznikl právě z daně, která byla doměřena na základě dodatečného daňového přiznání, a toto přiznání podal poplatník sám, může být úrok prominut až o 20 %. (pokyn GŘŘ-D-21)

2.1.4 Zálohy na daň

Co se týká samotné platby daně, částka daně je snížena o zálohy, které poplatník uhradil během příslušného zdaňovacího období. Výše záloh se stanovuje na základě poslední známé daňové

povinnosti. Dalším důležitým pojmem je zálohové období, které začíná dnem následujícím po posledním dni termínu pro podání daňového přiznání a končí posledním dnem termínu pro podání daňového přiznání v nadcházejícím zdaňovacím období. (Vančurová, 2016) Pokud má tedy společnost jako zdaňovací období kalendářní rok a nepodléhá povinnému auditu, je povinna podat daňové přiznání do 31. 3. 20X1. Zálohové období tím pádem začíná 1.4.20X1 a končit bude 1.4.20X2.

Zálohy nemusí platit každý poplatník, kterému vyšla daňová povinnost. Pokud je poslední známá daňová povinnost nižší, než 30 tisíc Kč, zálohy se neplatí. Pokud je daňová povinnost v intervalu od 30 tisíc Kč do 150 tisíc Kč, zálohy se platí dvakrát ročně, a to šestý a dvanáctý měsíc zdaňovacího období, a jsou ve výši 40 % daňové povinnosti. Pokud je daňová povinnost vyšší než 150 tisíc Kč, zálohy se platí čtvrtletně a výše zálohy je stanovena jako $\frac{1}{4}$ daňové povinnosti. (Vančurová, 2016)

V případě, že je zdaňovací období poplatníka kratší nebo delší než 12 měsíců, musí být poslední známá daňová povinnost přepočítána tak, jaká by byla za dvanáctiměsíční zdaňovací období. Pokud tedy byla společnost založena například v listopadu a období, za které podávala daňové přiznání, trvalo jen dva měsíce, pro určení výše záloh se musí z této daňové povinnosti zjistit měsíční daňová povinnost a ta se pak vynásobí počtem měsíců kalendářního roku, tedy 12. Podle této přepočítané daňové povinnosti se poté stanoví výše záloh podle kritérií zmíněných v předchozím odstavci. (Vančurová, 2016)

2.2 Dlouhodobý majetek z daňového pohledu

2.2.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný majetek

Hmotný majetek pro účely zákona o daních z příjmů je vymezen v § 26 odst. 2 ZDP a představují ho:

- samostatné movité věci, případně soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena převyšuje 40 tis Kč., a jejich provozně-technické funkce jsou delší než jeden rok,
- budovy, domy a jednotky,
- stavby, které jsou hmotným majetkem bez ohledu na vstupní cenu, s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa

v případě, že jejich zastavěná plocha není větší než 30 m² a nejsou vyšší než 5 m a oplocení, které slouží pro zajištění lesní výroby a myslivosti a které je drobnou stavbou,

- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou vyšší než 40 tis. Kč, a
- jiný majetek vymezený v odst. 3, například technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů či technické rekultivace.

Podle ZDP nejsou hmotným majetkem zásoby a jako samostatné movité věci se považují i výrobní zařízení, která, i přestože jsou pevně spjata s budovou, s ní netvoří jeden funkční celek. Poměrně obsáhlý výčet těchto zařízení lze nalézt v pokynu D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který vydalo v roce 2015 Generální finanční ředitelství, a jejich příkladem jsou podle oddělení K § 26 např. zařízení vytopen, technologické výtahy či eskalátory, kovové konstrukce těžních a vrtných věží a mnohé další.

Oproti § 26 odst. 2, který vymezuje, co vše do hmotného majetku patří, lze najít v ZDP § 27 hmotný majetek vyloučení z odepisování. Tím je:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu v případě, že výdaje na jeho pořízení nepřekročí 40 tis. Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, který nedosáhl plodonosného stáří,
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty nebo jejich soubory v muzeích, stále výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, případně jiné fondy,
- movité kulturní památky a jejich soubory,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- inventarizační přebytky hmotného majetku, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány do výnosů,
- hmotný majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění dluhu převodem práva, pokud bude majetek po dobu zajištění dluhu odepisovat původní odpisovatel a s věřitelem uzavře smlouvu o výpůjčce,

- hmotný majetek, u kterého odpisy nebo zahraniční položky podobného charakteru uplatňuje jiná osoba než odpisovatel v případě, že se jedná o pronajatý hmotný majetek či majetek, který je předmětem finančního leasingu,
- hmotný majetek nabytý darováním či plněním ze svěřenského fondu, pokud jeho nabytí bylo osvobozeno od daně nebo předmětem daně vůbec nebylo.

Majetek je odepisován z jeho vstupní ceny. Nejčastěji se lze setkat se třemi druhy ocenění, a to s pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou.

Pokud byl majetek pořízen úplatně, jedná se **pořizovací cenu**. Ta se skládá z ceny pořízení (tedy ceny samotného majetku) a vedlejších pořizovacích nákladů (např. nákladů na dopravu či clo), jedná se tedy o náklady, které se vztahují k pořízenému majetku a jeho uvedení do užívání.

V případě, že je majetek vyrobený společností ve vlastní režii, se ocení **vlastními náklady**.

Další možností ocenění je **reprodukční pořizovací cena**, která stanovena podle Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a která se použije v ostatních případech, například v případě bezúplatného nabytí majetku, v jehož případě uplynula od nabytí doba delší než pět let.

V případě, že poplatník provedl na majetku technické zhodnocení do jednoho roku od nabytí majetku, je součástí vstupní ceny i hodnota tohoto technického zhodnocení. Vstupní cena majetku může být také snížena, a to v případě poskytnutí dotací ze státního rozpočtu či dalších státních fondů. V tomto případě je vstupní cena je snížena o částku poskytnuté dotace. (zákon č. 586/1992 Sb.)

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je vymezen ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. jako nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a jejichž hodnota (s výjimkou goodwillu) přesahuje hranici stanovenou účetní jednotkou. Také technická zhodnocení jsou považována za dlouhodobý nehmotný majetek, pokud překročí stanovenou hranici ocenění.

Pojem nehmotný majetek poté obsahuje ZDP v § 32a – Odpisy nehmotného majetku, kde se stanoví, že odpisovány jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, pokud byly nabyty úplatně, darováním, zděděním či byly vytvořeny vlastní činností za účelem dalšího obchodování nebo k poskytování. Zároveň vstupní cena majetku

převyšuje 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Podle ZDP nehmotným majetkem není goodwill nebo povolenky na emise nebo preferenční limit.

2.2.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy majetku se vyznačují tím, že se řídí podle zákona o daních z příjmů, a poplatník o nich, na rozdíl od odpisů účetních, vůbec neúčtuje. Tyto odpisy se počítají na roční bázi a dají se použít pro optimalizaci základu daně.

Majetek, který bude poplatník daňově odpisovat, v prvním roce odpisování zatřídí do jednotlivých odpisových skupin. To, kam má který majetek zařadit, zjistí v Příloze č. 1 k zákonu o daních z příjmů. Na základě jednotlivých skupin se poté určí doba odpisování. Tato doba je stanovena jako minimální, z toho tedy vyplývá, že v určitých případech může být majetek odpisován i dobu delší. Typickým příkladem jsou odpisy po provedeném technickém zhodnocení majetku. Odpisy lze uplatnit pouze do výše vstupní ceny, resp. zvýšené vstupní ceny v případě technického zhodnocení.

Když je majetek zařazen do odpisové skupiny, zvolí si poplatník, jakou metodou bude majetek odpisovat, a tuto metodu po celou dobu odpisování musí zachovat. Kromě několika výjimek, které tvoří např. technické zhodnocení na nemovité kulturní památce či majetek jako matrice, zápusťky či formy, kde se odpis stanoví jiným způsobem, má u majetku poplatník na výběr z rovnoměrného nebo zrychleného odpisování. (zákon č. 586/1992 Sb.)

Rovnoměrné odpisování

Rovnoměrné odpisování znamená, že se pro majetek na základě stanoveného postupu vypočítá odpis, jehož výše je za normálních okolností, kromě odpisu v prvním roce, konstantní. Pro rovnoměrné odpisy stanoví ZDP v § 31 odst. 1 písm. a) až d) maximální odpisové sazby. To znamená, že poplatník může na základě svého rozhodnutí uplatnit i nižší odpis a o zbylou hodnotu odpisu nepřichází, ale může ji uplatnit v následujících letech.

Kromě základních odpisových sazeb pro všech šest odpisových skupin existují i zvláštní odpisové sazby. Ty se týkají majetku, u kterého lze zvýšit odpis v prvním roce odpisování. Zvýšení odpisu může být o 10 %, 15 % nebo 20 %, avšak pro využití zvýšené odpisové sazby platí různá pravidla.

U 10% zvýšení odpisové sazby musí být poplatník prvním odpisovatelem majetku a majetek musí být zatříděn v odpisových skupinách 1 až 3. První odpisovatel je poplatník, který si pořídil majetek jako první kupující a tento majetek nebyl předtím využíván k jeho účelu.

Podmínku pro prvního odpisovatele splňuje i majetek, který poplatník vyrobil ve vlastní režii. Zvýšení odpisové sazby o 15 % může využít pouze poplatník, který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod podle klasifikace produkce stanovené zákonem. Zvýšení odpisové sazby o 20 % může využít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví a tento stroj také splňuje podmínky klasifikace podle zákona. Příjmy ze zemědělské a lesní výroby navíc u poplatníka musely tvořit v předchozím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů. (zákon č. 586/1992 Sb.)

Zároveň u některého majetku zvýšení odpisu využít nelze, jedná se například o letadla, která nejsou využívána provozovateli letecké dopravy, nebo o motocykly a osobní automobily, pokud nejsou používány např. provozovateli autoškol. (zákon č. 586/1992 Sb.)

Rovnoměrný odpis se poté vypočte podle následujícího vzorce:

$$\text{Rovnoměrný odpis} = (\text{VC} \times \text{odpisová sazba}) / 100$$

VC = vstupní cena

V případě, že na majetku proběhlo technické zhodnocení, se pro výpočet použije tzv. zvýšená vstupní cena a příslušná sazba. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Zrychlené odpisování

Pravidla pro zrychlené odpisování jsou vymezena v § 32 ZDP. Jedním z hlavních rozdílů oproti odpisům rovnoměrným je to, že místo odpisových sazeb jsou stanoveny koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny. Dále se zrychlené odpisování vyznačuje tím, že v prvních letech odpisování majetku je odpis nejvyšší a postupně jeho hodnota klesá.

Také samotný výpočet odpisu má jiný vzorec, který se liší pro první rok a další roky odpisování.

$$\text{Odpis v 1. roce} = \text{VC} / k^1$$

k^1 = koeficient pro odpisování v prvním roce

$$\text{Odpis v dalších letech odpisování} = (2 \times \text{ZC}) / (k - n)$$

ZC = zůstatková cena

k = koeficient pro další roky odpisování

n = počet let, po kterou již byl majetek odpisován

V případě, že by na majetku proběhlo technické zhodnocení, se pro výpočet odpisu použije zvýšená zůstatková cena a koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

Stejně jako v případě rovnoměrných odpisů lze i zde uplatnit zvýšení odpisu v 1. roce odpisování, avšak rozdílem je to, že pro zrychlené odpisy nejsou přiřazené žádné zvláštní sazby, pouze se první rok navíc uplatní % podíl ze vstupní ceny s ohledem na stanovená pravidla. Ta jsou obdobná jako pro rovnoměrné odpisy.

Dalším rozdílem oproti rovnoměrným odpisům je nemožnost využití nižší než maximální sazby odpisu, protože koeficienty pro jednotlivé skupiny jsou stanoveny jako fixní. U zrychlených odpisů tedy lze využít pouze přerušení odpisování, kdy v daném zdaňovacím období poplatník odpis neuplatní vůbec. (zákon č. 586/1992 Sb.)

Časové odpisy

Pojem časové odpisy se týká nehmotného majetku, jelikož právě jeho odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a příslušné doby vymezené zákonem o daních z příjmů. Podle § 32a, odst. 4 ZDP jsou doby odpisování pro jednotlivé druhy majetku následující:

- audiovizuální díla se odpisují nejméně 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje nejméně 36 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek nejméně 72 měsíců.

Rozdíl oproti hmotnému majetku také představuje způsob stanovení odpisu, jelikož pro nehmotný majetek se odpis stanoví na měsíční bázi a odpisování začíná následujícím měsícem po dni, kdy byly splněny podmínky pro odpisování.

Pokud na majetku proběhne technické zhodnocení, o jeho částku se zvýší vstupní cena majetku. Za technické zhodnocení jsou považovány buď rozšíření vybavenosti či použitelnosti, nebo zásahy, v jejichž důsledku se změnil účel nehmotného majetku, a které přesahují částku 40 000 Kč. Účetní jednotka se může nicméně rozhodnout kapitalizovat tyto výdaje, i když nepřesáhly uvedenou částku. Vstupní cena příslušného majetku se zvýší o hodnotu technického zhodnocení, sníží o dosud uplatněné odpisy a účetní jednotka pokračuje v odpisování, nejméně však po dobu 9, 18 a 36 měsíců pro kategorie uvedené výše. Odpisy nehmotného majetku jsou tedy vždy rovnoměrné a nelze je přerušit. (zákon č. 586/1992 Sb.)

2.2.3 Technické zhodnocení versus oprava

Problémem, který často poplatníci řeší, je, jak rozlišit technické zhodnocení a opravu. Technické zhodnocení vymezuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 33 jako „výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč“. Technickým zhodnocením mohou být i výdaje, které nepřesáhly stanovenou hranici a poplatník se je rozhodl neuplatnit jako výdaj běžného období.

Rozlišení mezi technickým zhodnocením a opravou je důležité podle Hnátky a Zámky (2017) především z následujících důvodů:

- náklady na opravu představují náklad běžného období, který ovlivní v celé výši základ daní v době jeho vzniku, oproti tomu technické zhodnocení vstupuje do nákladů postupně prostřednictvím odpisů,
- na opravy dlouhodobého majetku může poplatník tvořit rezervy, které mohou být za splnění určitých podmínek daňově uznatelné, na technické zhodnocení daňové rezervy tvořit nelze.

Vzhledem k tomu, že odhadnout hranici mezi těmito pojmy je obtížné, snaží se ZDP prostřednictvím dalších odstavců v § 33 blíže vymezit některé pojmy. Jedná se zejména o pojem rekonstrukce, který má za následek změnu účelu majetku nebo jeho technických parametrů, a o pojem modernizace, který představuje rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku.

Blíže se k technickému zhodnocení vyjadřuje pokyn D-22, ve kterém je explicitně v sekci K § 33 stanoveno, že změnu technických parametrů nepředstavuje pouze změna materiálu, např. v případě náhrady dřevěných oken okny plastovými, pokud se nezmění rozměry a počet vrstev skel. Taktéž výměna letních pneumatik za zimní se za technické zhodnocení nepovažuje.

Na rozdíl od technického zhodnocení, pojem oprava zákon o daních z příjmů nevymezuje, lze ho ale nalézt v jiné právní normě, například ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. Podle § 47, odst. 2, písm. a) se „opravou odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu“. Pro uvedení do provozuschopného stavu mohou být použity i jiné než původní materiály, díly či technologie, ale nesmí tím dojít k technickému zhodnocení. Jako údržbu pak vyhláška definuje činnost, která zpomaluje fyzické opotřebení majetku a předchází závadám.

Veškeré opravy představují náklad běžného období, a tedy jednorázově ovlivní výsledek hospodaření. Jelikož jsou tyto náklady považovány za náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ovlivní také základ daně. (Svoboda a Bohušová, 2007)

2.3 Převodní ceny

Pojem převodní ceny (také používaný výraz transferové ceny, v angličtině transfer pricing) představuje cenu, která je uplatňována mezi dvěma spojenými subjekty, přičemž tyto subjekty mohou být spojeny ekonomicky či personálně. (Nerudová a Solilová, 2019) Tato cena by měla být nastavena tak, aby odpovídala ceně sjednané mezi dvěma nezávislými subjekty, v principu by teda měla odpovídat ceně tržní.

Problematika převodních cen nabývá v současné době stále více na důležitosti, neboť v celém světě narůstá počet vnitroskupinových transakcí mezi nadnárodními společnostmi, a tyto transakce mají přesah i přes hranice jednotlivých států. Jelikož má každý stát zájem na tom, aby byly transakce zdaněny právě na jeho území, zatímco nadnárodní společnosti usilují naopak o to, aby odvody daní byly co nejnižší, význam převodních cen stále narůstá a stává se diskutovanější.

2.3.1 Spojené osoby

Zákon o daních z příjmů definuje spojené osoby v § 23, odst. 7. Mohou to být kapitálově spojené osoby, kdy se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby či více osob a tento podíl představuje minimálně 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv. Spojenými osobami mohou být i jinak spojené osoby, například osoba, která se podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby, osoby blízké či osoby, u kterých právní vztah vznikl za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

V Modelové smlouvě OECD¹ o zamezení dvojího zdanění lze definici spojených osob taktéž nalézt, a to v článku 9. Oficiální překlad tohoto článku zní následovně:

„Jestliže se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo, nebo nepřímo na vedení, kontrole, nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo se tytéž osoby podílejí přímo, nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu, a jestliže v těchto případech jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development

podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoliv zisky, které by, nebýt těchto podmínek, byly jedním z podniků docíleny, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuté do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“ (Nerudová a Solilová, 2019)

Pokyn D-332 vydaný Ministerstvem financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, který poskytuje podrobnější vymezení jednotlivých pojmů, pak uvádí, že pro posouzení, zda se jeden podnik podílí na vedení druhého podniku, je nutné vycházet z obchodního zákoníku. Vedením pak může být např. jednání jménem společnosti prostřednictvím jednatelů či společníků.

2.3.2 Princip tržního odstupu

Dalším pojmem, se kterým se v oblasti převodních cen lze setkat, je princip tržního odstupu (anglicky arm's length principle). Tento princip říká, že by zisky vygenerované mezi dvěma spojenými osobami měly být zdaněny tak, jako by byly zdaněny při transakci mezi osobami nezávislými. Pokud se tedy jedná o nadnárodní společnosti, měly by být zisky rozděleny tak, aby byly zdaněny ve všech zúčastněných zemích. Společnosti nicméně transakce využívají k tzv. daňovému plánování, tedy se snaží, aby zisky byly zdaněny v zemích s výhodnějším daňovým režimem. Státy proti tomuto bojují jednak pomocí mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které mezi sebou uzavírají, ale také implementací principu tržního odstupu do své národní legislativy. (Nerudová a Solilová, 2019)

V české legislativě je princip tržního odstupu vymezen v zákoně o daních z příjmů a také v již zmíněném pokynu D-332. Ten definuje ceny stanovené na základě principu tržního odstupu jako ceny obvyklé, a tyto ceny dále vymezuje § 23, odst. 7 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů následovně: *„liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku“.*

Pro účely daní je tedy úprava nastavení převodních cen vypořádána úpravou základu daně v daňovém přiznání, přičemž pokud si mezi sebou podniky hodnotu rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou vypořádají, není nutné základ daně upravovat. (pokyn MFČR D-332)

Dále pokyn D-332 definuje dvě základní zásady, které se uplatňují při posuzování, zda jsou převodní ceny nastaveny v souladu s principem tržního odstupu. První zásadou je posuzování jednotlivých podniků jako nezávislých, samostatných daňových subjektů, a druhou je sledování povahy obchodů mezi těmito podniky.

2.3.3 Srovnávací analýza

Pro další porovnání transakcí mezi subjekty se využije srovnávací analýza. Pro účely této analýzy se transakce dělí na dvě skupiny, a to na transakce řízené (představují jakýkoliv obchodní vztah mezi spojenými podniky) a transakce nezávislé (představují obchodní vztahy mezi nespojenými podniky). Pro provedení srovnávací analýzy je nezbytné najít srovnatelné nezávislé transakce, v této souvislosti se definují dvě kritéria, která musí být naplněna pro posouzení transakce jako srovnatelné (pokyn MFČR D-332):

- rozdíly zjištěné mezi řízenou a srovnatelnou transakcí jsou pro účely porovnání nevýznamné a neovlivní prověřovanou podmínku, nebo
- tyto zjištěné rozdíly lze upravit tak, aby byl eliminován jejich vliv.

Vzhledem k tomu, že je velice obtížné nalézt transakce, které by mohly být považovány za naprosto srovnatelné, je téměř vždy potřeba eliminovat zjištěné rozdíly.

Pokyn D-332 dále stanovuje podmínky, které jsou pro stanovení srovnatelnosti prověřované. Vzhledem k tomu, že pokyn vychází ze Směrnice OECD, nalezneme tyto podmínky také ve Směrnici v kapitole I (Princip tržního odstupu).

1. Vlastnosti majetku a služeb

Jelikož majetky či služby s různými charakteristickými vlastnostmi mají na trhu také různou cenu, jejich porovnání může pomoci při určení srovnatelnosti transakcí. Tyto vlastnosti představují např. fyzické vlastnosti, kvalitu či dostupnost na trhu u věcí, u nehmotného majetku se jedná především o rozlišení formy transakce a typu majetku, u služeb se poté sleduje jejich povaha, rozsah poskytování či účel. (pokyn MFČR D-332)

2. Vykonávané funkce

Tento faktor se nazývá také jako funkční analýza. Jedná se o porovnání činností a míry rizika jednotlivých spojených podniků oproti podnikům nespojeným. Funkční analýza se zaměřuje na strukturu a organizaci skupiny a také na to, jak každý podnik přispívá k tvorbě hodnoty. Tato podmínka je důležitá především proto, že v případě nadnárodních společností je obvyklé, že

vykonávání různých činností je rozděleno do působnosti jednotlivých podniků, tedy že jeden podnik se zabývá např. výzkumem a vývojem a další financováním. Každý tento podnik bude tedy kromě jiné funkce podstupovat i jinou míru rizika při vykonávání své činnosti, což je důležité proto, že identifikace rizik je jedním z kroků pro rozpoznání skutečně realizovaných řízených transakcí. (Nerudová a Solilová, 2019)

3. Smluvní podmínky

Dalším faktorem, který je zkoumán, je nastavení smluvních podmínek mezi jednotlivými podniky. Zjišťuje se zde především rozdělení odpovědnosti, rizik a přínosů, které vycházejí z uskutečňovaných transakcí. Pokud společnosti tyto podmínky nemají upraveny smluvně, lze pro potřeby srovnávací analýzy využít také vzájemnou korespondenci nebo jiné dokumenty sjednané mezi podniky. (Nerudová a Solilová, 2019)

4. Ekonomické okolnosti

Protože stejný majetek může mít na různých trzích odlišnou tržní cenu, je důležité sledovat také srovnatelnost jednotlivých trhů a okolnosti, které mohou mít na stanovení srovnatelnosti vliv. Těmito okolnostmi se rozumí například situace na trhu, dále geografická kritéria, velikost trhu, státní regulace na trhu či dostupnost podobného produktu. (Nerudová a Solilová, 2019)

5. Podnikatelské strategie

Poslední faktor představují podnikatelské strategie, jejichž typickým příkladem je především úsilí podniku o vstup na nový trh či zvýšení tržního podílu. Ceny mohou být v tomto případě zkresleny vyššími náklady při zavedení produktu a zároveň nižší prodejní cenou konečného produktu, což omezuje srovnatelnost s jinými výrobky na trhu. Zkoumá se tedy, zda se u strategie předpokládá budoucí ziskovost, a zda by podnik, pokud by jednal zcela nezávisle, tuto strategii také uskutečnil. (Nerudová a Solilová, 2019)

Směrnice OECD vymezuje i další podmínky, které je nutné zohlednit při posouzení, zda jsou převodní ceny stanoveny v souladu s principem tržního odstupu, jedná se o (Nerudová a Solilová, 2019):

- **Rozpoznání skutečně realizovaných řízených transakcí** – jedná se o tzv. princip podstaty nad formou, hodnotí se zde především to, zda by byla transakce uskutečněna i v případě, že by podniky nebyly spojené.

- **Vykazování ztrát** – v tomto případě je nutné posoudit především to, jak dlouhou dobu ztráty trvají, a zda ceny nastavené mezi podniky nejsou příliš nízké.
- **Dopady vládních politik** – jakýkoliv zásah státu by měl být také zohledněn při analýze převodních cen.
- **Použití ocenění pro účely cla** – celní správy také porovnávají hodnotu dováženého zboží mezi podniky spojenými či nespojenými, proto může být toto ocenění využito i při analýze daňové správy.
- **Lokální specifika.**
- **Pracovní kolektiv** – v tomto bodě se sleduje především to, zda podnik zaměstnává jedince, kteří mají významné či jedinečné znalosti a zkušenosti, a zda tímto tito zaměstnanci nezvyšují hodnotu převedených aktiv.
- **Skupinové synergie** – jedná se o různé výhody plynoucí právě z toho, že jsou podniky vzájemně propojené.

Po stanovení prověřovaných podmínek přichází na řadu provedení samotné srovnávací analýzy. Ta se skládá z několika částí, které by na sebe měly plynule navazovat. Směrnice OECD přímo stanovuje jednotlivé kroky analýzy, jedná se o tzv. typický, devítikrokový proces. Tento proces se skládá z těchto bodů (Nerudová a Solilová, 2019):

1. Určení období relevantního pro analýzu.
2. Analýza okolností poplatníka.
3. Pochopení vzájemných transakcí pro určení testované strany, ukazatele, který bude testován a testovací metody.
4. Posouzení interních srovnatelných údajů, pokud jsou dostupné.
5. Stanovení externích zdrojů informací.
6. Určení metody pro stanovení převodních cen a použitého finančního ukazatele.
7. Označení možných srovnatelných údajů a stanovení potřebných vlastností pro to, aby transakce mohla být považována za nezávislou.
8. Stanovení úprav srovnatelnosti, případě jejich provedení.
9. Interpretace údajů a stanovení převodní ceny v souvislosti s principem tržního odstupu.

2.3.4 Metody stanovení převodních cen

Dle Směrnice OECD se dělí metody, které slouží ke stanovení převodních cen, na dvě základní skupiny:

- tradiční transakční metody, mezi které patří:
 - metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP),
 - metoda ceny při opětovném prodeji (RPM), a
 - metoda nákladů a přírážky (COST+).
- ziskové transakční metody, které zahrnují:
 - transakční metodu čistého rozpětí (TNMM), a
 - transakční metodu rozdělení zisku (TRZ).

Další možností je poté využití kombinace těchto metod.

1. Tradiční transakční metody

Tyto metody jsou založeny na porovnání nezávislých cen oproti cenám v řízených transakcích nebo cenám z hrubého rozpětí.

a) *Metoda srovnatelné nezávislé ceny (anglicky Comparable uncontrolled price method – CUP)*

Tato metoda spočívá ve srovnání ceny produktu v transakci řízené oproti ceně produktu v transakci mezi osobami nezávislými. Použití této metody je ideální, pokud existuje plně srovnatelný výrobek. Kontrolovaná cena by se poté měla rovnat nezávislé ceně. Vzhledem k tomu, že bývá obtížné nalézt přesně srovnatelnou transakci, není často aplikovatelná, případně je nutné vzniklé rozdíly očistit, což ale ovlivní spolehlivost metody. (Nerudová a Solilová, 2019; pokyn MFČR D-332)

b) *Metoda ceny při opětovném prodeji (anglicky Resale price method – RPM)*

Tato metoda spočívá v tom, že mezi dodavatelem (spojeným podnikem) a odběratelem (nespojeným podnikem) existuje další mezičlánek, závislý prodejce (distributor), který pouze produkt přeprodává, ale nijak k němu nepřidává další hodnotu. Nezávislou cenu je proto nutno upravit o hrubou přírážku závislého prodejce, kterou za přeprodej produktu získává. (Nerudová a Solilová, 2019; pokyn MFČR D-332)

c) *Metoda nákladů a přírážky (anglicky Cost plus method – COST+)*

V případě této metody prvotní nákup probíhá od nezávislého dodavatele při nezávislé ceně a dále pokračuje přes závislého dodavatele (výrobce) prodejem závislému odběrateli (distributorovi) již při kontrolované ceně. Nezávislá cena se tedy musí upravit o přírážku

závislého dodatele, přičemž se použije především tam, kde příspěvek k hodnotě produktu je minimální, například u prodeje polotovarů. (Nerudová a Solilová, 2019; pokyn MFČR D-332)

2. Ziskové transakční metody

Tyto metody jsou založeny na zkoumání zisků plynoucích z transakcí uskutečněných mezi spojenými podniky.

1. Metoda čistého rozpětí (anglicky Transactional net margin method – TNMM)

Tato metoda je založena na zkoumání a porovnání finančních ukazatelů, např. ziskovosti nebo rentability, a to pro řízenou transakci vůči transakci nezávislé, nebo častěji pro spojený podnik vůči podniku nezávislému. Princip tržního odstupu je pak při této metodě dodržen, pokud se výsledné hodnoty testovaného podniku nacházejí uvnitř čistého ziskového rozpětí (mezikvartilového rozpětí) srovnatelných nezávislých podniků při stejných podmínkách. (Nerudová a Solilová, 2019; pokyn MFČR D-332)

2. Metoda rozdělení zisku (anglicky Profit split method)

Tato metoda je tzv. dvoustrannou metodou, jelikož se při ní posuzují obě strany transakce. Nejprve se při této metodě zkoumá, jak každý ze spojených podniků přispěl k tvorbě celkového zisku a tento zisk je pak podle těchto zásluh jednotlivým podnikům rozdělen. Rozdělení probíhá většinou na základě analýzy zásluh nebo zbytkové analýzy, přičemž je nezbytné použití alokačních klíčů, což mohou být např. aktiva nebo náklady. Dále je nutné nalézt nezávislé podniky, které mají stejné funkce, a dle jejich ziskovosti poté určit, jakého podílu na zisku by měl dosáhnout zkoumaný spojený podnik. (Nerudová a Solilová, 2019; pokyn MFČR D-332)

2.3.5 Převodní ceny z pohledu daňové správy

Přehled transakcí se spojenými osobami

V rámci podávání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob mají od 1. ledna 2015 poplatníci povinnost vyplňovat přílohu s přehledem transakcí se spojenými osobami. Povinnost pro vyplnění této přílohy vzniká poplatníkovi, pokud splní nejméně jedno kritérium z následujících:

- hodnota aktiv vyšší než 40 milionů Kč, nebo
- roční úhrn čistého obratu vyšší než 80 milionů, nebo
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců vyšší než 50.

Pokud poplatník splní jedno z kritérií, podle dalších pravidel se stanoví, v jakém rozsahu by měl přílohu vyplnit. V případě, že poplatník uskutečnil transakce se spojenými osobami, které mají sídlo v zahraničí, vyplní přílohu pouze ve vztahu k těmto spojeným osobám. V případě, že poplatník vykázal daňovou ztrátu, nebo přijímá investiční pobídky formou slevy na dani, a zároveň uskutečnil transakce se zahraničními a/nebo s tuzemskými spojenými osobami, je povinen vyplnit přílohu ve vztahu ke všem jeho spojeným osobám. (Nerudová a Solilová, 2019)

Závazné posouzení

Pokud si daňový subjekt není jistý, zda je jeho nastavení převodních cen v konkrétní transakci v souladu s principem tržního odstupu, může požádat správce daně o tzv. závazné posouzení. Správce daně poté, ve shodě s postupy pro tvorbu ceny, prověří srovnatelné podmínky a určí, zda je cena, kterou subjekt navrhuje, stanovená v souladu s principem tržního postupu.

Toto posouzení představuje jakési ujištění pro daný subjekt, jak bude správce daně postupovat při posouzení správnosti převodních cen pro potřeby stanovení základu daně, například při případné daňové kontrole. (Nerudová a Solilová, 2019, pokyn MFČR D-333)

Country by Country Reporting (CbCR)

Dalším prostředkem, který by měl zamezit erozi daňových základů a přesouvání zisku mezi zeměmi, je Country by Country Reporting. Ten představuje reportování zpráv podle zemí – jedná se o zprávu, kterou vypracuje v rámci nadnárodní společnosti jedna spojená entita, a poté ji reportující entita (zpravila mateřská společnost) podá příslušnému správci daně. Tato zpráva obsahuje informace o spojených osobách, na jejichž základě je správce daně schopen zhodnotit, zda je základ daně skupiny správně rozdělen mezi jednotlivé státy. Zpráva je také odesílána správcům daně zúčastněných států. Ostatní společnosti (jiné, než je reportující společnost) patřící do nadnárodního celku jsou povinny podat tzv. ohlášení správci daně, kde oznámí, která společnost ze skupiny bude reportování zajišťovat. (Hrubý, 2007)

V české legislativě lze nalézt ustanovení o CbCR v novele Zákona č. 164/2013, Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jako „zákon o mezinárodní spolupráci“). Tato novela zavedla povinnost automatického reportování v rámci členských států EU, v případě nečlenských států se poté obrací na Mnohostrannou dohodu příslušných orgánů o výměně CbCR. Správcem daně, kterému je společnost povinna reportovat, je, v případě České republiky, Specializovaný finanční úřad. (Nerudová a Solilová, 2019)

Povinnost reportování vzniká, podle § 13zd zákona o mezinárodní spolupráci, pro nadnárodní skupiny podniků, jejichž sdružený konsolidovaný obrat byl za předcházející účetní období vyšší než 750 milionů EUR.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Dalším nástrojem, který má, kromě zamezení dvojího zdanění nebo nezdanění, také zamezit daňovým únikům, jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Cílem těchto smluv je stanovit, který stát má nárok na zdanění určitého příjmu. Co se týká českého prostředí, smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou obecně nadřazeny českému zákonu o daních z příjmů, tedy v případě rozporu mezi konkrétní smlouvou a českou úpravou se použije ustanovení smlouvy. Samotný Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů proto tuto problematiku upravuje, a tedy lze nalézt v § 37 ustanovení, které stanoví, že „*ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak*“.

Pro potřeby převodních cen je také princip tržního odstupu upraven v jednotlivých v mezinárodních smlouvách, které má v současné době Česká republika uzavřeny s ostatními státy, a vychází z Modelové smlouvy OECD. Nicméně smlouvy jsou v této problematice obecně stručnější a zabývají se menším rozsahem různých situací než ZDP. (Nerudová a Solilová, 2019)

3 Úprava výsledku hospodaření na základ daně

Základ daně stanovuje Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů v § 23 odst. 1, 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*“.

Základ daně je stanoven za zdaňovací období, které může být buď kalendářní, nebo hospodářský rok. Kalendářní rok je období, které začíná 1. ledna příslušného roku, hospodářský rok je pak ten, který začíná prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Ve speciálních případech může být zdaňovací období kratší či delší než 12 měsíců. (zákon č. 586/1992, Sb.)

Pro zjištění základu daně u daně z příjmů právnických osob je výchozí účetní výsledek hospodaření, který se dále upravuje. V případě, že by poplatník účtoval a sestavoval účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, musí být výsledek hospodaření očištěný od jejich vlivu. Proto Ministerstvo financí vydalo pokyn D-295², který stanovuje, jak postupovat v případě rozdílného účtování podle Mezinárodních účetních standardů a českých předpisů, a tedy že účetní jednotka musí:

- uvést čísla účtů, na které by byl účetní případ účtován v případě použití českých účetních předpisů;
- zaznamenat další skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, tak, aby tento způsob korespondoval se účetními metodami a zápisy v knize analytických účtů a v hlavní knize;
- vypracovat dokument, který svým obsahem poskytuje informace jako výkaz zisku a ztráty podle českých účetních předpisů. (Pilařová a Pilátová, 2018)

Další úpravu výsledku hospodaření naznačuje následující schéma. Toto schéma vyplývá ze struktury daňového přiznání a koresponduje s jeho jednotlivými řádky.

² Pokyn D-295, Sdělení Ministerstva financí pro účetní jednotky, které jsou dle § 19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, povinny použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropského společenství, v souvislosti se zjištěním základu daně dle § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Schéma 1 Úprava výsledku hospodaření na základ daně

Výsledek hospodaření před zdaněním		ř. 10
+	částky neoprávněně zkracující příjmy a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 a § 23 odst. 6)	ř. 20
	částky zvyšující výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) s výjimkou bodů 1 a 2	ř. 30
	daňově neuznatelné výdaje (náklady) (§ 24 nebo § 25)	ř. 40
	rozdíl, o který účetní odpisy převyšují daňové	ř. 50
-	příjmy, které nejsou předmětem daně (§ 18 odst. 2)	ř. 100
	příjmy osvobozené od daně (§ 19b a § 19)	ř. 109 a ř. 110
	částky snižující výsledek hospodaření (§ 23 odst. 3 písm. b) a c)	ř. 111 a ř. 112
	příjmy nezahrnované do základu daně (§ 23 odst. 4 písm. a) a b)	ř. 120 a ř. 130
	příjmy a částky nezahrnované do základu daně (§ 23 odst. 4 kromě písm. a) a b)	ř. 140
	rozdíl, o který daňové odpisy převyšují účetní	ř. 150
	souhrn rozdílů, o které daňové náklady převyšují účetní	ř. 160
= základ daně před úpravou / daňová ztráta		ř. 200

Zdroj: Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, vlastní zpracování

3.1 Úprava hospodářského výsledku

Jak již bylo řečeno, pro zjištění základu daně je výchozí účetní výsledek hospodaření, který se v daňovém přiznání uvede na řádku 10.

Výsledek hospodaření je poté dále upravován, a to buď zvyšován, nebo snižován o různé položky. Zákon o daních z příjmů definuje v § 23, odst. 3 tři typy úprav. V písm. a) jsou úpravy, o které je nutné výsledek hospodaření zvýšit. Účetní jednotka tedy nemá možnost volby, zvýšení o tyto položky je povinnost. V písm. b) zákon vymezuje položky, o které se výsledek hospodaření snižuje. Stejně jako v předchozím případě, účetní jednotka je povinna úpravu o tyto položky provést. V písm. c) je poté vymezení položek, o které výsledek hospodaření lze snížit. Účetní jednotka má tedy možnost, pokud bude sama chtít, tyto položky snižující výsledek hospodaření využít.

3.1.1 Daňově uznatelné a neuznatelné výdaje (náklady)

Všechny náklady, které poplatník v daném období vynaložil, se rozlišují podle jejich uznatelnosti na daňově uznatelné a neuznatelné. O daňově uznatelné náklady si poplatník může snížit výsledek hospodaření, a tedy i případnou daň, daňově neuznatelné náklady naopak výsledek hospodaření zvyšují. Vzhledem k tomu, že toto vymezení nákladů spolu úzce souvisí a je často velmi obtížné vymezit, zda je náklad daňový či nikoliv, se bude práce této problematice více věnovat ještě před bližším vymezením dalších položek zvyšujících a snižujících výsledek hospodaření.

Daňově uznatelný náklad je ten, o který si lze snížit výsledek hospodaření při tvorbě základu daně. Jelikož všichni poplatníci by chtěli mít základ daně co nejnižší, zákon musí přesně specifikovat, o které náklady se jedná. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je v § 24 odst. 1 definuje jako „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů*“.

Vančurová (2016) vymezuje základní podmínky, které musí náklad splňovat pro svoji uznatelnost:

- náklady musejí souviset se zdanitelnými příjmy, uznatelné tedy nejsou náklady související s osvobozenými či vyňatými příjmy;
- náklady jsou vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů;
- účetní náklad může být uznán jako daňový pouze v omezené výši, tento limit stanoví zákon o daních z příjmů, může se jednat například o reklamní předměty, které jsou opatřeny ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží či služby, a to, pokud jejich hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesáhne limit 500 Kč;
- náklad musí být prokazatelný, a to jak věcně, tak i prostřednictvím například účetních dokladů;
- náklad musí splňovat další podmínky, například v případě smluvních pokut a penále je předpokladem uznatelnosti jejich zaplacení.

Účetní jednotky tedy vždy musí pečlivě posoudit, zda náklad bude či nebude daňově uznatelný. Podle Pilařové a Pilátové (2018) se musí u každého nákladu zvážit, jestli:

- je využíván k podnikatelské činnosti;
- náklady jsou daného poplatníka či jiného subjektu;
- náklady patří do souvisejícího zdaňovacího období;

- náklad není uplatňován duplicitně.

V případě, že náklad splnil všechna předchozí kritéria, se dále postupuje podle § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 ZDP, kde jsou uvedeny další podmínky pro uznatelnost:

- obecné podmínky, tedy že náklad se musí vztahovat ke konkrétnímu zdanitelnému příjmu a poplatník musí být schopen tento vztah prokázat;
- speciální podmínky, které se vztahují ke konkrétním případům, např. že výdaji (náklady) jsou také odpisy hmotného majetku podle § 26 až 33.

K problematice uznatelnosti nákladů se vyjadřuje i pokyn D-22, který stanovuje, že pokud neexistuje omezující podmínka na základě jiného ustanovení, tak náklady podle § 24 odst. 2 ZDP jsou daňově uznatelné vždy a nemusí tedy splňovat podmínku dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. (Pilařová a Pilátová, 2018)

Pokud náklady nesplní podmínku pro uznatelnost, zvýší se o jejich hodnotu výsledek hospodaření. V závislosti na druhu těchto nákladů se bude měnit řádek, na kterém bude vykazován, např. v případě neuhrazeného pojistného na sociální zabezpečení se použije řádek 30. Tomuto a dalším řádkům daňového přiznání se bude věnovat další část práce.

Pro náklady neuznatelné podle zákona o daních z příjmů, § 24 a § 25, se použije řádek 40 daňového přiznání. ZDP je v těchto paragrafech vymezuje jako výdaje, které nelze považovat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Výčet těchto nákladů je poměrně obsáhlý a podrobný.

Kromě nákladů přímo specifikovaných v § 25 ZDP sem spadají i náklady, které (Pilařová a Pilátová, 2018):

- se vztahují k jinému poplatníkovi;
- souvisí s výnosy, které nejsou předmětem daně či jsou od daně osvobozeny, případně jsou zdaněny jinou zvláštní sazbou daně.

Ve vazbě na účetnictví lze vymezit účty, které jsou obecně považovány za nedaňové, jedná se například o účet 513 – Náklady na reprezentaci. Tyto náklady jsou jako nedaňové stanovené v § 25 odst. 1, písm. t) ZDP.

Jako konkrétní příklady daňově neuznatelných nákladů lze uvést například (zákon č. 586/1992 Sb.):

- rezervy a opravné položky nad zákonné limity;

- již zmíněné náklady na reprezentaci;
- nezaplacené nákladové smluvní pokuty a úroky z prodlení;
- nezaplacená daň z nabytí nemovitých věcí.

3.1.2 Položky zvyšující výsledek hospodaření

Co se týká položek zvyšující výsledek hospodaření, kromě již specifikovaných neuznatelných nákladů se podle schématu jedná o částky neoprávněně zkracující příjmy a hodnotu nepeněžních příjmů. Tyto položky se vykáží v daňovém přiznání na řádku 20. Jako částku neoprávněně zkracující příjmy si lze představit příjmy, které chybí v účetnictví poplatníka, ale mají být zdaněny, např. výnosy, které poplatník zaúčtoval až v následujícím období. Pokud jde o hodnotu nepeněžních příjmů, jako příklad lze uvést technické zhodnocení, které provedl nájemce se souhlasem pronajímatele na najatém majetku a po skončení nájmu toto technické zhodnocení bezúplatně zůstane pronajímateli (vlastníkovi). Bezúplatný příjem zde bude hodnota zůstatkové ceny, kterou by technické zhodnocení mělo při rovnoměrném odepisování, či která byla stanovena znaleckým posudkem. (zákon č. 586/1992, Sb.)

Na řádku 30 jsou uvedené další položky, které se podle § 23 odst. 3 ZDP k výsledku hospodaření přičítají. Obvyklý případ je například pojistné na sociální zabezpečení, které bylo sraženo zaměstnanci zaměstnavatelem, nicméně nebylo uhrazeno do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období. Pokud tedy zdaňovací období končí 31. prosince, pojistné nebylo uhrazeno do konce ledna následujícího roku.

Další položku daňového přiznání, řádek 50, tvoří rozdíl, o který účetní odpisy převyšují daňové. Tento rozdíl je poté k výsledku hospodaření přičítán, a tedy ho zvyšuje. Účetní odpisy jsou obecně daňově neuznatelným nákladem, výjimek lze nalézt pouze několik, například účetní odpisy majetku, jehož hodnotová hranice je nižší než 40 tisíc, a proto nesplňuje definici pro hmotný majetek (obdobně u nehmotného majetku, kde pouze hranici představuje 60 tisíc). (Pilařová a Pilátová, 2018) Daňová uznatelnost těchto odpisů je vymezena v zákoně o daních z příjmů v § 24, odst. 2, písm. v).

Naopak daňové odpisy, které se ovšem do nákladů poplatníka neúčtují, daňově uznatelným nákladem jsou. Na řádek 50 se proto uvádí pouze rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, a to proto, že pokud jsou účetní – daňově neúčinné odpisy vyšší než daňové, nelze si tento rozdíl uplatnit. (Pilařová a Pilátová, 2018) Tato situace má i opačnou stranu, a to řádek 150, kterým se bude práce zabývat v další části.

Část daňového přiznání, která vymezuje položky zvyšující výsledek hospodaření, obsahuje, mimo výše uvedené, ještě dva řádky. Tyto řádky, 61 a 62, v tabulce nebyly zahrnuty záměrně, jelikož se nejedná o běžně používané řádky u např. obchodní korporace. Řádek 61 se používá pro úpravu základu daně v případě zrušení s likvidací podle § 23 odst. 8 ZDP. Řádek 62 je volný a použije se v případech neuvedených na zbylých řádcích. Může se jednat například o kladný rozdíl mezi podílem na výsledku hospodaření společníka veřejné obchodní společnosti a podílem na základu daně veřejné obchodní společnosti.

3.1.3 Položky snižující výsledek hospodaření

První skupinu těchto položek tvoří příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 ZDP. Tyto příjmy se uvádějí na řádek 100 daňového přiznání. Mezi tyto příjmy řadí zákon například příjmy zdravotní pojišťovny plynoucí ve formě pojistného na veřejné zdravotní pojištění, je tedy zřejmé, že toto ustanovení se běžných podnikatelských subjektů týkat nebude. (zákon č. 586/1992, Sb.)

Další skupinu tvoří příjmy, které jsou od daně osvobozené, a uvádějí se na řádcích 109 a 110. Ty jsou sice zahrnuté do základu daně, ale daň se z nich nevybírám. § 19 zákona o daních z příjmů stanovuje, které příjmy jsou osvobozeny, nicméně pro podnikatelské subjekty je relevantní pouze jejich malé množství. Mezi nejčastější patří například příjmy z dividend vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti a také příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti. Dalšími osvobozenými příjmy mohou být úroky z přeplatků, které zavinil správce daně či orgán správy sociálního zabezpečení. (Vančurová, 2016)

Pokud je na řádce 110 uvedený výnos osvobozený od daně, na řádce 40 je nutno uvést náklady, které s tímto výnosem souvisejí. Jak již bylo zmíněno v předchozí části, řádek 40 se používá pro daňově neuznatelné náklady, bude tedy výsledek hospodaření zvyšovat. Tento princip se vztahuje ke všem výnosům, které jsou ze základu daně vylučovány, jedná se o princip souvztažnosti. (Pilařová a Pilátová, 2018)

Dále zákon definuje položky, o které má poplatník povinnost snížit svůj výsledek hospodaření a položky, u kterých má právo toto snížení provést. V ZDP se těmito dvěma skupinami položek zabývá § 23, odst. 3, písm. b) a c).

V písmenu b) jsou vymezeny položky, o které je výsledek hospodaření povinně snížen. Jedná se za prvé o položky, které jsou založené na peněžní bázi a poplatník je má zaúčtované ve výnosech, ale nedostal peněžní úhradu, to mohou být například smluvní sankce. O tyto položky

se proto nyní výsledek hospodaření sníží, a jakmile budou uhrazeny, budou uvedeny na řádku 30 a „dodaněny“. Další položky, které do této skupiny patří, jsou naopak položky, které měl poplatník v minulosti v daňovém přiznání jako nedaňový náklad (protože nebyly zaplacené), a v tomto období je zaplatil. Zde se jedná například o úhradu daně z nemovitých věcí. Tyto položky byly v minulosti vyloučeny na řádku 40 a nyní si je poplatník může uplatnit jako daňový náklad.

Jako další lze nalézt v daňovém přiznání příjmy, které nejsou zahrnované do základu daně. Tyto příjmy sice předmětem daně jsou, ale jejich dopad je obdobný jako u příjmů vyňatých. Jejich vyloučení je důležité především proto, aby se zamezilo dvojímu zdanění. Tyto příjmy budou uvedeny na řádcích 120 a 130.

Jedná se například o příjmy, které jsou zdaňovány sazbou pro samostatný základ daně, jelikož v tomto případě se daň odvádí přímo u zdroje, tedy osobou, která vyplácí příjem. To mohou být příjmy z podílů na zisku či podílů na likvidačním zůstatku. Odvedená daň se nazývá srážkovou daní a její sazba je ve výši 15 %. Dalším příkladem takového příjmu mohou být příjmy ze zahraničí, které jsou také zdaňovány zvláštní sazbou daně. (Vančurová, 2016)

Co se týká příjmů a částek nezahrnovaných do základu daně podle § 23 odst. 4 ZDP, pro položky obsažené v ostatních písmenech kromě písm. a) a b) existuje v daňovém přiznání samostatný řádek 140. Příkladem takto vymezeného příjmu může být částka, kterou již poplatník jednou zdanil, a jednalo se o výnos. Jedná se například o situaci, kdy poplatník zjistil, že v minulém období zapomněl zaúčtovat v účetnictví výnos a toto období je již uzavřené. Společnost tedy podá dodatečné přiznání, kam výnos zahrne a tím ho zdaní ve správném období, ale v účetnictví bude výnos zahrnut do období aktuálního. Aby tedy výnos v daňovém přiznání za aktuální období nezdanil znovu, vyloučí ho. Pokud poplatník tuto snižující položku bude uplatňovat, musí ji uvést ve zvláštní příloze daňového přiznání.

Dalším řádkem daňového přiznání je řádek 150, který je zrcadlovým k řádku 50. Zde se vykáže hodnota v případě, že daňové odpisy jsou v daném období vyšší než účetní. Jak již bylo zmíněno, daňové odpisy jsou daňově účinné, naopak účetní odpisy jsou daňově neúčinné. Proto pokud má poplatník daňové odpisy vyšší, může si o tento daňově účinný rozdíl snížit výsledek hospodaření. Opět je ale potřeba věnovat pozornost některým druhům majetku, např. drobnému majetku, který je podle zákona daňově uznatelným nákladem.

Poslední položku z tabulky představuje řádek 160, kam se uvádí souhrn jednotlivých rozdílů, o které daňové náklady převyšují účetní. Jsou to tedy daňově uznatelné náklady nad rámec

nákladů zaúčtovaných v účetních knihách a může se jednat např. o kladný rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou u prodaného dlouhodobého majetku.

Mimo řádky a položky uvedené v tabulce na začátku kapitoly obsahuje daňové přiznání ještě další dva řádky, které snižují výsledek hospodaření. Jedná se o řádky 161 a 162. Stejně jako v případě řádků 61 a 62, i tyto řádky byly ze stejného důvodu z tabulky vynechány. Oba plní také obdobnou funkci, řádek 161 se používá pro úpravu základu daně v případě zrušení s likvidací podle § 23 odst. 8 ZDP. Řádek 162 je volný a zahrnou se do něj všechny případy neuvedené v předchozích řádcích. Jako příklad lze uvést například záporný rozdíl mezi podílem na výsledku hospodaření společníka veřejné obchodní společnosti a podílem na základu daně veřejné obchodní společnosti.

3.2 Úprava základu daně

Po úpravě výsledku hospodaření před zdaněním o položky jej zvyšující a snižující je výsledkem základ daně před úpravou nebo daňovou ztrátu. Tento řádek se dále upraví o dvě položky, a to o část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře a o úhrn vyňatých příjmů podléhajících zdanění v zahraničí. Po těchto úpravách se zjistí základ daně nebo daňová ztráta po úpravách.

Pokud je výsledkem transformace daňová ztráta, ta se již o žádné další položky upravovat nebude. Poplatník ji uvede v daňovém přiznání a ztráta se tak stane poslední položkou. Zároveň tuto ztrátu může v následujících obdobích poplatník použít jako druh odpočtu, jak bude zmíněno v další části práce. (Vančurová, 2016)

Pokud je výsledkem úprav kladné číslo, jedná se o základ daně (před úpravou). Další postup jeho transformace a výpočet samotné daně znázorňuje následující schéma.

Schéma 2 Úprava základu daně

Základ daně	ř. 220
- odečet daňové ztráty (§ 34 odst. 1)	ř. 230
- výdaje na výzkum a vývoj (§ 34 odst. 4 a § 34a až § 34e)	ř. 242
- odpočet na podporu odborného vzdělávání (§ 34 odst. 4 a § 34f až § 34h)	ř. 243
= základ daně snížený	ř. 250
- bezúplatná plnění (§ 20 odst. 8)	ř. 260
= upravený základ daně zaokrouhlený na tisíce dolů	ř. 270
x sazba daně	ř. 280
= daň	ř. 290
- slevy na dani (§ 35 odst. 1, § 35a nebo § 35b)	ř. 300
= daň po slevě	ř. 310
zápočet daně zaplacené v zahraničí	ř. 320
= výsledná daň	ř. 330

Zdroj: Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, vlastní zpracování

Nejprve se základ daně bude snižovat o odčitatelné položky.

3.2.1 Odpočet daňové ztráty

Uplatnit daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku má poplatník možnost během následujících pěti let po období, kdy byla ztráta vyměřena. Nicméně tato problematika je poměrně složitá a má mnoho pravidel. Jelikož daňová ztráta není zjištěna z účetnictví, ale je uvedena v daňovém přiznání, poplatník musí vést evidenci, kde bude zaznamenávat výši vyměřených daňových ztrát podle doby jejich vzniku, to, jak v průběhu let ztrátu uplatňoval a to, jaká částka mu ještě k uplatnění zbývá. (Pilařová a Pilátová, 2018)

Daňová ztráta je vymezená v Zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, § 38n, odst. 1 tak, že „pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23, je rozdíl daňovou ztrátou“. Zákon dále vymezuje, kdy nelze daňovou ztrátu uplatnit, to je například v případě, že došlo k významné změně ve složení osob, které se podílí na kapitálu. Dále například upravuje podmínky uplatnění daňové ztráty u obchodní korporace při přeměně.

Pilařová a Pilátová (2018) shrnují podmínky, které zákon vymezuje k uplatnění odpočtu ztráty, jako:

- ztráta vznikla a byla vyměřena;

- její uplatnění je možné nejvýše v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období vyměření ztráty;
- ztrátu je možno odečíst i za období, které není zdaňovací, ale po jeho skončení je podáno daňové přiznání;
- v období uplatnění ztráty nedošlo k významné změně oproti období vyměření.

Jak již bylo zmíněno, ztrátu je možné odečíst i za jiné než zdaňovací období, pokud po jeho skončení má poplatník povinnost podat daňové přiznání. Toto období vymezuje § 38ma ZDP a může nastat například při změně z kalendářního na hospodářský rok. Představme si, že poplatník má jako zdaňovací období kalendářní rok, ale od 1. 4. následujícího roku chce změnit období na hospodářský rok. Od 1. 1. do 31. 3. nastane tedy kratší období, které není zdaňovací, a poplatník v něm může využít odpočet daňové ztráty. Jelikož ale toto období nebylo řádným zdaňovacím obdobím, nepočítá se do celkové pětileté lhůty pro odpočet ztráty. (Pilařová a Pilátová, 2018)

3.2.2 Výdaje na výzkum a vývoj

Tato odčitatelná položka, která se uvede na řádku 242, má řadu podmínek, a kromě vymezení v zákoně o daních z příjmů v § 34 odst. 4 a 5 a v §34a – §34e k ní uvádí informace například pokyn D-288³ či rozsudky Nejvyššího správního soudu.

ZDP v § 34b stanovuje, že výdaji na výzkum a vývoj jsou výdaje, které poplatník vynaložil při vypracování projektu např. na experimentální nebo teoretické práce, projekční práce či výpočty. Dále jsou tyto výdaje použity na dosažení, zajištění a udržení příjmů a poplatník je eviduje odděleně od ostatních výdajů.

Zákon také vymezuje, které výdaje zahrnuté do odpočtu nejsou, například ty, na které byla, byť jen z části, poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. Další podmínkou je, že před zahájením samotné činnosti musí poplatník zpracovat a schválit projekt výzkumu a vývoje.

Co se týká samotného odpočtu, základním odpočtem je 100 % výdajů, které byly vynaloženy v období na realizaci projektu, a to až do výše, ve které výdaje na výzkum a vývoj za aktuální období dosáhnou stejných výdajů, jako v minulém období. Dále existuje zvýšený odpočet, ten představuje 110 %, a to v případě, že výdaje na výzkum a vývoj běžného období převýšily

³ POKYN D – 288 ze dne 3. 10. 2005 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

výdaje minulého období. Tento odpočet se pak použije právě na přírůstek výdajů. (Pilařová a Pilátová, 2018)

3.2.3 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Jako další si poplatník může od základu daně odečíst částku odpočtu na odborné vzdělávání, který definuje § 34 odst. 4 ZDP a pak podrobněji § 34f až § 34h. Může se jednat buď o podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání, kde zákon podrobněji definuje, kolik % vstupní ceny majetku lze odečíst a za jakých podmínek – poplatník je prvním vlastníkem, je pořízen pro účely odborného vzdělávání a jeho využití pro toto vzdělávání je od 30 % výše doby jeho provozu v následujících třech zdaňovacích obdobích. Poslední dvě pravidla se použijí i v případě, že je majetek předmětem finančního leasingu. Druhou možností podpory jsou výdaje na žáka nebo studenta, celkový odpočet je potom součinem počtu hodin odpracovaných např. v rámci praxe na pracovišti poplatníka a fixní sazby 200 Kč. (zákon č. 586/1992, Sb.) Tato položka bude uvedena na řádku 243.

3.2.4 Odečet bezúplatných plnění

Po předchozích třech odčitatelných položkách vyjde v daňovém přiznání snížený základ daně, který lze snížit ještě o jeden odpočet. Tento odpočet představují bezúplatná plnění neboli dary a bude uveden na řádku 260.

V ZDP jsou vymezeny dary v § 20 odst. 8. Nejdříve je stanoveno, komu musí být dar poskytnut, a to např. obcím, organizačním složkám státu či právnickým osobám se sídlem na území České republiky. Dary by měly být poskytnuty na veřejně prospěšné účely – kulturu, školství, podporu mládeže apod.

Minimální částka, kterou si poplatník může odečíst od základu daně, je 2000 Kč, přičemž zákon stanovuje i maximální limit odpočtu, který představuje 10 % ze základu daně sníženého o předchozí odčitatelné položky. Pokud poplatník poskytne jako dar hmotný či nehmotný majetek, hodnotu bezúplatného plnění představuje daňová zůstatková cena tohoto majetku. V případě ostatního majetku, např. zásob, se ocenění stanoví jako účetní hodnota zvýšená o DPH odvedená na výstupu. (Pilařová a Pilátová, 2018)

3.2.5 Slevy na dani

Po odečtu všech výše uvedených položek vznikne snížený základ daně, který se zaokrouhlí na celé tisíce korun dolů a dále se vynásobí sazbou daně v procentech. Ta, jak již bylo zmíněno, je v České republice 19 %.

Jedním z posledních kroků výpočtu samotné daňové povinnosti je odečtení slev na dani. Slevy na dani plní jinou funkci než odčitatelné položky, mají totiž přímý dopad na daňovou povinnost. Pokud je sleva na dani vyšší, než je samotná daňová povinnost, tato sleva nemůže být převedena a použita v dalších obdobích, ale propadá. (Pilařová a Pilátová, 2018)

Jednou ze slev na dani je sleva z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením, kterou vymezuje § 35 ZDP. Tento druh slevy má podpořit zaměstnavatele, aby osoby s postižením zaměstnávali. Sleva má dvě sazby v absolutní výši, a to 18 tisíc Kč v případě zaměstnance s lehčím a středním zdravotním postižením a 60 tisíc Kč v případě zaměstnance s těžším zdravotním postižením. (Vančurová, 2016) Pro výpočet této slevy je potřeba zjistit průměrný přepočtený počet zaměstnanců s postižením, ten se zjistí jako podíl součtu odpracovaných hodin s hodinami, za které přísluší náhrada mzdy, a celkového ročního pracovního fondu u plného pracovního úvazku. Na jednoho pracovníka nemůže náležet víc než jeden přepočtený zaměstnanec.

Další formou slevy na dani jsou investiční pobídky, kterými se zabývá § 35a a § 35b ZDP. Investiční pobídky jsou orientované především na zahraniční investory a jsou omezeny četnými podmínkami. (Vančurová, 2016) Jednou z nich je například to, že subjekt musí uplatňovat opravné položky k pohledávkám či odpisy v maximální možné míře. To znamená, že v případě odpisů musí poplatník využít, pokud je to dle zákona možné, navýšení odpisu v prvním roce odepisování. Navíc poplatník nemůže využít ustanovení v § 26 odst. 8 ZDP a odepisování přerušit. (zákon č. 586/1992, Sb.)

3.2.6 Zápočet daně zaplacené v zahraničí

Tato položka daňového přiznání má zajistit, aby se zamezilo dvojímu zdanění v případě, že má poplatník příjmy i ze zahraničí. Vzhledem k tomu, že do samostatného základu daně jsou příjmy uváděny v hrubé výši a poplatník již v zahraničí jednu daň zaplatil, je nutné tuto zaplacenou daň započítat s tuzemskou daňovou povinností. Podmínka zápočtu je ta, že lze započíst maximálně taková částka daně, která by byla zaplacená v případě daňové povinnosti v České republice. (Pilařová a Pilátová, 2018)

Pokud má Česká republika s daným státem uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, odečte se nejvýše částka daně, která by byla vybrána v zahraničí v souladu s touto smlouvou. Pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená není, zahraniční daň lze pouze zahrnout do nákladů v následujícím zdaňovacím období. (Pilařová a Pilátová, 2018) Zápočet daně se uvede na řádku 320.

3.2.7 Daň ze samostatného základu daně

Po všech předcházejících úpravách vyjde výsledná daň, nicméně do celkové daně se musí ještě zahrnout případná daň ze samostatného základu daně. Ten se uvede na řádku 331 a vymezuje ho § 20b ZDP. Představují ho příjmy, jejichž zdroj je v zahraničí, například příjem z podílů na zisku, a nejsou osvobozeny. K těmto příjmům zpravidla nelze uplatnit žádné výdaje. (Pilařová a Pilátová, 2018)

Na řádku 331 se tedy uvedou tyto příjmy před zdaněním zaokrouhlené na tisíce korun dolů a vynásobeném sazbou daně podle § 21 odst. 4 ZDP se zjistí daň ze samostatného základu daně. Sazba daně pro tento základ daně je odlišná než standardní, jedná se o 15 %. Tím, že je sazba daně stejná jako v případě tuzemských kapitálových výnosů, je dosaženo daňové spravedlnosti. Je ovšem nutné uvědomit si, že i přes stejnou sazbu není daň ze samostatného základu daně srážkovou daní. (Pilařová a Pilátová, 2018)

4 Daňové úniky

4.1 Definice a klasifikace daňového úniku

Jelikož většina daňových subjektů chce, aby jim z jejich dosažených výsledků hospodaření zbylo co nejvíce prostředků, snaží se o co největší minimalizaci jejich daňové povinnosti. Tato minimalizace může být obecně provedena legální nebo nelegální cestou. (Macháček, 2002)

I když je termín daňový únik nejčastěji chápán právě jako nelegální praktika, při které dochází k porušení zákona, tento pojem zahrnuje také využití legálních možností označované jako vyhýbání se daňové povinnosti. Jelikož jsou tyto pojmy často chápány a vymezovány rozdílně, lze využít názvosloví objevující se v zahraniční literatuře. Tam se vyskytují výrazy dva, a to tax evasion, tedy daňový únik, a tax avoidance, tedy vyhýbání se daňové povinnosti. (Martinez, 1995)

Tax avoidance

Tax avoidance neboli vyhýbání se daňové povinnosti, představuje legální způsob, jak si poplatník může snížit daňovou povinnost. Lze také hovořit o tzv. daňové optimalizaci.

K tomu může dojít podle Martineze (1995) například tak, že daňový zákon konkrétního státu nějakým způsobem umožňuje využití různých daňových režimů, např. místo uplatňování skutečných výdajů lze využít paušální daň. Další možností je využití různých ustanovení zákona, může se jednat například o výběr vhodné metody odpisování dlouhodobého majetku (Macháček, 2002).

Další možnost představuje samotné chování poplatníka, který se placení daně vyhne tím, že se zdrží výkonu určité činnosti. Jako příklad lze uvést solidární zvýšení daně – pokud poplatník nechce toto zvýšení platit, zdanitelnou práci nevykoná, nepřekročí tedy limit a vyhne se dodatečné dani. (Martinez, 1995)

Posledním legálním způsobem je využívání různých mezer v daňových zákonech a systému obecně. Může se jednat o chyby, které se v zákonech neúmyslně vyskytly, a poplatník je našel a využil. Tento způsob nicméně již často balancuje na hraně zákona. (Martinez, 1995)

Tax evasion

Daňový únik představuje opačnou stranu, tedy nelegální krácení daňové povinnosti, která může vyústit až v uložení nějaké formy postihu vůči poplatníkovi. Často se jedná o finanční postih,

například pokutu, což se týká především menších případů, které mohly vzniknout nepozorností či nedbalostí poplatníka. (Martinez, 1995)

Daňový únik podle Tiché (2007) je možné tedy rozdělit na dvě podoby:

1. Neúmyslný daňový únik – zde se může jednat o chybu poplatníka vzniklou buď při vyplňování samotného daňového přiznání, nebo tím, že nesprávně pochopil nějaké ustanovení. V případně neúmyslného krácení daně může poplatník chybu buď odstranit sám, například tím, že podá dodatečné daňové přiznání, nebo na chybu přijde správce daně při kontrole. (Macháček, 2002)
2. Úmyslný daňový únik, který se poté dělí na únik menšího či většího rozsahu. Úmyslné úniky se vyznačují tím, že poplatník záměrně vyvine nějakou činnost, která vede k vyměření a zaplacení nižší nebo žádné daňové povinnosti, než by měla být. Podle Zákona č. 40/2009 Sb. trestního zákoníku (dále jako „trestní zákoník“), § 148, odst. 1 k tomu dojde tak, že poplatník neuvede ve svém účetnictví všechny skutečnosti nebo tyto skutečnosti úmyslně zkreslí, případně naopak uvede navíc nepravdivé skutečnosti, aby tím došlo k úpravě daňové povinnosti zjištěné na jeho základě. Kromě úpravy účetnictví může poplatník také zkreslit informace při přípravě daňového přiznání nebo se placení daní může vyhnout i tím, že daňové přiznání vůbec nepodá. (Púry, 2005)

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník dále v § 240 definuje zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby následovně: „*Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb (...)*“. Dále vymezuje tresty, které za takovéto chování následují, pro vymezený odstavec platí zákaz činnosti nebo trest odnětí svobody na šest měsíců až tři roky. Pokud však bude tento čin spáchán ve značném rozsahu, vystavuje se pachatel trestu odnětí svobody na dva roky až osm let, a pokud bude čin spáchán ve velkém rozsahu, odnětí svobody může být na pět až deset let. (zákon č. 40/2009 Sb.)

Za trestný čin je považováno i neodvedení daně, vymezené v § 241, jedná se o nesplnění zákonné povinnosti zaměstnavatele nebo plátce daně odvést daň za zaměstnance nebo jinou osobu. Pokud tuto povinnost pachatel nesplní, může být potrestán zákazem činnosti či odnětím svobody až na tři roky. Pokud pro sebe či jiného pachatele získá tímto činem značný prospěch, odnětí svobody se pohybuje v rozsahu jeden rok až pět let, a pokud tímto činem získá prospěch velkého rozsahu, rozsah odnětí svobody je dva roky až osm let. Pokud však pachatel tuto daň

zaplatí dříve, než soud prvního stupně začne vyhlašovat rozsudek, trestní odpovědnost pomine. (zákon č. 40/2009 Sb.)

Dalšími daňovými trestnými činy jsou dle trestního zákoníku:

- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243),
- porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244),
- padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245).

Pokud jde o hranice výše škody, od které se již krácení daně stává trestným činem, § 138 trestního zákoníku definuje jako větší škodu tu, která dosahuje částky alespoň 50 000 Kč. Pokud tedy poplatník zkrátí daň v hodnotě nejméně 50 000 Kč, lze již hovořit o krácení daně většího rozsahu, a tedy o trestném činu. (zákon č. 40/2009 Sb.)

4.2 Daňové ráje

Pro možnosti daňové optimalizace lze využít také tzv. daňových rájů. Jako daňové ráje jsou označovány státy, které mají nízkou daňovou sazbu, případně nulové zdanění, čímž se snaží přilákat co nejvíce zahraničního kapitálu.

Mezi daňové ráje mohou být zahrnovány i státy, které mají příznivější daňový systém a umožňují využití různých daňových ulev. Poplatník tedy dislokuje své příjmy do jednotlivých společností nacházejících se v těchto státech a tamní daňový režim mu umožní snížení daňové povinnosti. (Macháček, 2002)

Offshore společnosti

Offshore společnosti se vyznačují tím, že se jejich sídlo nachází právě v daňovém ráji, přestože své aktivity vykonávají v zemích různých. Tím, že se v daňovém ráji nachází jejich sídlo a jsou zde registrované k dani, mohou využívat daňový režim dané země.

Mezi daňové ráje se řadí především ostrovní státy jako Bahamy, Britské Panenské ostrovy či Seychely. Tyto destinace se vyznačují tím, že v nich lze poměrně bez potíží založit společnost, která má právní formu International Business Company – IBC, přičemž tyto společnosti jsou osvobozeny od daní v případě, že svou podnikatelskou činnost vykonávají v jiném státě, než je stát založení. (Blažek, 2016)

Onshore společnosti

Na rozdíl od offshore společností, onshore společnosti se vyznačují tím, že se jejich sídlo nachází ve státě s klasickým režimem zdanění, přičemž pro daňovou optimalizaci mohou uplatňovat daňové výhody daného státu. Mezi státy, kde sídlí onshore společnosti patří například Nizozemsko, Švýcarsko či Kypr, který má nízkou sazbu daně (10 %) a na příjmy plynoucí ze zahraničí, pokud byly generovány činností v jiném státě, se aplikuje sazba 0 %. (Blažek, 2016)

4.3 Oblast dlouhodobého hmotného majetku

4.3.1 Zařazení do chybné odpisové skupiny

První chybou, kterou může poplatník udělat již na začátku při pořízení samotného majetku, je zařazení majetku do jiné odpisové skupiny, než do které náleží podle ZDP. Tímto zařazením jsou pak odpisy uplatňovány v nesprávné výši, a pokud je hodnota odpisu vyšší, než by správně měla být, poplatník si tím neoprávněně snižuje daňovou povinnost.

V případě, že by poplatník majetek nesprávně zařadil neúmyslně, a po nějaké době tuto chybu zjistil, má v případě uplatnění nižších odpisů možnost podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, v případě uplatnění vyšších odpisů má povinnost podat dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost.

Hodnotu odpisů a dopad na daňovou povinnost v případě nesprávného zařazení ilustruje následující příklad.

Příklad 1

Společnost pořídila majetek v hodnotě 500 000 Kč. Majetek zatřídila do odpisové skupiny 2 s dobou odpisování 5 let, nicméně správně měl majetek být, podle Přílohy 1 ZDP, zařazen v odpisové skupině 3, a tedy odpisován 10 let. Výsledek hospodaření před zdaněním činí u společnosti 1 000 000 Kč.

Varianta 1 – Rovnoměrné odpisy

Tabulka 1 Zařazení majetku do chybné odpisové skupiny – rovnoměrné odpisy

Odpis v 1. roce	Nesprávné zařazení	Správné zařazení
Výsledek hospodaření	1 000 000	1 000 000
Částka odpisu	55 000	27 500
Základ daně po odpočtu	945 000	972 000
Daň (19 %)	179 550	184 680

Zdroj: Vlastní zpracování

Varianta 2 – Zrychlené odpisy

Tabulka 2 Zařazení majetku do chybné odpisové skupiny – zrychlené odpisy

Odpis v 1. roce	Nesprávné zařazení	Správné zařazení
Výsledek hospodaření	1 000 000	1 000 000
Částka odpisu	100 000	50 000
Základ daně po odpočtu	900 000	950 000
Daň (19 %)	171 000	180 500

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak lze z příkladu vidět, v případě zařazení do skupiny s kratší dobou odepisování, a tedy vyšším odpisem, poplatník zaplatil menší částku daně. I když v ukázkovém případě nepředstavuje chyba na výsledné dani vysokou hodnotu (v případě rovnoměrných odpisů se jedná o cca 5 tis. Kč, v případě zrychlených o cca 9,5 tis. Kč), v případě, že by se jednalo o majetek s vyšší cenou, nebo by se tato chyba stala u více majetků, může se ve výsledku jednat o částku, která by už překročila hranici trestného činu krácení daně.

4.3.2 Rozdělení pořizovací ceny

Další chybu, při které by se mohlo jednat o trestný čin krácení daně, představuje záměrné rozdělení pořizovací ceny majetku tak, aby nepřesáhla hranici 40 tis. Kč a poplatník mohl částku uplatnit najednou v nákladech daného období. Poplatník se v tomto případě může například domluvit s dodavatelem, že mu bude fakturovat majetek po částech. Pokud se tak stane, poplatník si neoprávněně sníží daňovou povinnost daného roku, i když by správně měla hodnota majetku snižovat výsledek hospodaření v následujících letech prostřednictvím odpisů.

Příklad 2

Poplatník nakoupil majetek v celkové hodnotě 60 000 Kč. S dodavatelem se nicméně dohodl, že mu bude fakturovat majetek postupně, a to třikrát po 20 000 Kč. Majetek by měl být správně zařazen ve 2. odpisové skupině s odpisem na 5 let. Výsledek hospodaření před zdaněním činí 500 000 Kč.

Tabulka 3 Rozdělení pořizovací ceny

Odpis v 1. roce	Náklad běžného období	Rovnoměrný odpis	Zrychlený odpis
Výsledek hospodaření	500 000	500 000	500 000
Částka snižující VH	60 000 (3 x 20 000)	6 600	12 000
Základ daně po odpočtu	440 000	493 000	488 000
Daň (19 %)	83 600	93 670	92 720

Zdroj: Vlastní zpracování

V Příkladu 2 je možné vidět, jak rozdělení částky, tak snahu, aby se zdánlivě nejednalo o pořízení dlouhodobého majetku, a poplatník ji tedy „mohl“ uplatnit jako náklad běžného období, ovlivní základ daně a výslednou daň. V případě rovnoměrných odpisů se jedná o rozdíl na výsledné dani v hodnotě více než 10 tis. Kč. Používání těchto praktik by tedy mohlo mít za následek opět obvinění z trestného činu krácení daně.

4.3.3 Technické zhodnocení versus oprava

Jednou z častěji se vyskytovaných chyb je také nesprávné posouzení, zda na majetku proběhlo technické zhodnocení nebo oprava. Jelikož technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku a vstupuje do odpisování, oprava je uplatněna jako jednorázový náklad běžného období, a proto je správné určení zásadní. Dokázání skutečnosti, zda se jedná o technické zhodnocení či o opravu, je vždy na poplatníkovi, musí tedy předložit relevantní dokumenty (např. faktury, dodací listy apod.), ze kterých bude patrné, o kterou z variant se jedná.

Příklad 3

Společnost v roce X0 koupila majetek s pořizovací cenou 600 000 Kč. Majetek zařadila do 3. odpisové skupiny. V roce X1 na majetku uskutečnila technické zhodnocení v hodnotě 150 000 Kč. Výsledek hospodaření společnosti činí v roce X1 1 000 000 Kč.

Varianta 1 – technické zhodnocení

Tabulka 4 Technické zhodnocení

Rok X1	Rovnoměrné odpisování	Zrychlené odpisování
Výsledek hospodaření	1 000 000	1 000 000
Částka odpisu	75 000	138 000
Základ daně po odpočtu	925 000	862 000
Daň (19 %)	175 750	163 780

Zdroj: Vlastní zpracování

Varianta 2 – oprava

Tabulka 5 Oprava

Rok X1	Rovnoměrné odpisování	Zrychlené odpisování
Výsledek hospodaření	1 000 000	1 000 000
Částka odpisu	63 000	108 000
Náklad na opravu	150 000	150 000
Základ daně po odpočtech	787 000	742 000
Daň (19 %)	149 530	140 980

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud by poplatník posoudil špatně charakter výdaje a uplatnil ho jako opravu, tedy by ho odečetl jako daňově uznatelný náklad v roce vynaložení, snížil by si oproti správné variantě technického zhodnocení při rovnoměrných odpisech výslednou daň o více než 26 tis. Kč, tedy zhruba o 14,9 %. Při zrychlených odpisech je rozdíl na odvedené dani o nižší, jedná se o zhruba 22 tis. Kč, což představuje 13,9 %.

V některých případech je poměrně obtížné posoudit, zda se jedná o technické zhodnocení či opravu majetku, což se může poplatník rozhodnout využít, a tedy si sám zvolí podle toho, která varianta je pro něj výhodnější (zda například potřebuje více snížit základ daně v daném roce nebo naopak). Nicméně jak již bylo zmíněno v úvodu, pokud by správce daně rozhodl o provedení daňové kontroly, veškeré důkazní břemeno leží na poplatníkovi, a pokud ten své rozhodnutí dostatečně neobhájí, musí nést případné následky.

4.3.4 Samostatný odpis technického zhodnocení

Dalším případem, kde může nastat chyba, je odpis majetku po technickém zhodnocení. Jelikož podle zákona o daních z příjmů technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu, resp. zůstatkovou

cenu majetku, nelze technické zhodnocení odepisovat zvlášť jako samostatný majetek. Dopady takového odpisování ilustruje následující příklad.

Příklad 4

Společnost v roce X4 provedla technické zhodnocení v hodnotě 600 000 Kč na majetku, který v roce X0 koupila za pořizovací cenu 1 000 000 Kč. Majetek je zařazen do 3. odpisové skupiny, v případě samostatného odpisu technického zhodnocení společnost vychází také z údajů pro 3. odpisovou skupinu. Výsledek hospodaření činí 800 000 Kč.

Varianta 1 – zvýšení vstupní ceny majetku

Tabulka 6 Zvýšení vstupní ceny majetku

Rok X4	Rovnoměrné odpisování	Zrychlené odpisování
Výsledek hospodaření	800 000	800 000
Částka odpisu	160 000	204 000
Základ daně po odpočtu	640 000	596 000
Daň (19 %)	121 600	113 240

Zdroj: Vlastní zpracování

Varianta 2 – samostatný odpis technického zhodnocení

Tabulka 7 Samostatný odpis technického zhodnocení

Rok X4	Rovnoměrné odpisování	Zrychlené odpisování
Výsledek hospodaření	800 000	800 000
Částka odpisu majetku	105 000	120 000
Částka odpisu TZ	60 000	120 000
Základ daně po odpočtu	635 000	560 000
Daň (19 %)	120 650	106 400

Zdroj: Vlastní zpracování

V tomto příkladu společnost v druhé variantě odpisovala technické zhodnocení na samostatné kartě, nicméně použila pro výpočet odpisů metodu, která platí pro zvýšenou vstupní cenu. V případě rovnoměrných odpisů tedy pro výpočet odpisu technického zhodnocení použila koeficient 10, který platí pro zvýšenou vstupní cenu, v případě zrychlených odpisů počítala odpis technického zhodnocení jako dvojnásobek této ceny, který vydělila koeficientem pro zvýšenou zůstatkovou cenu, tedy také 10.

Tímto přístupem si snížila daňovou povinnost, v případě rovnoměrných odpisů je rozdíl nevýznamný, v případě zrychlených odpisů činí téměř 7 tis. Kč.

4.3.5 Vyřazení majetku

Vyřazení neodepsaného dlouhodobého majetku představuje z daňového hlediska další oblast, které je potřeba věnovat zvýšenou pozornost.

Pokud je vyřazován majetek, který byl odpisovaný a v době vyřazení nebyl plně odepsán, může si poplatník v příslušném zdaňovacím období uplatnit jako daňový náklad pouze $\frac{1}{2}$ ročního odpisu.

Příklad 5

Společnost pořídila v roce X0 majetek v hodnotě 600 000 Kč. Majetek byl zařazen do užívání k 1. 7. daného roku. Pro účetní účely je majetek odepisován lineárně s předpokládanou životností 4 roky (48 měsíců), odpisování začíná měsícem zařazení. Pro daňové účely je majetek zařazen do 2. odpisové skupiny, účetní jednotka zvolila metodu rovnoměrného odpisování. Majetek byl vyřazen k 30. 6. roku X2.

Účetní odpis za 1 měsíc = $600\,000 / 48 = 12\,500$ Kč

Tabulka 8 Vyřazení majetku

Období	Účetní odpis	Daňový odpis
X0	75 000	66 000
X1	150 000	133 500
X2	75 000	$133\,500 \times 0,5 = 66\,750$

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní zůstatková cena = $600\,000 - 300\,000 = 300\,000$

Daňová zůstatková cena = $600\,000 - 266\,250 = 333\,750$

Co se týče daňové zůstatkové ceny, ta je za určitých podmínek daňově účinným nákladem. Tyto podmínky stanovuje zákon o daních z příjmů, kdy v § 24, odst. 2, písm. b) uvádí, že nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je zejména zůstatková cena přestitelských celků, trvalých porostů a zvířat, dále prodaného či zlikvidovaného majetku, který lze odpisovat a také zůstatková cena hmotného majetku, který byl povinně bezúplatně předán. Pokud se jedná o částečný prodej či likvidaci, daňově účinným nákladem je poměrná část zůstatkové ceny.

Naopak, podle § 25, za daňově účinný náklad nelze považovat zůstatkovou cenu majetku, který byl vyřazený v důsledku dobrovolného darování nebo bezúplatného převodu. Podle § 24, odst. 2, písm. c) je dále stanoveno, že u majetku vyřazeného v důsledku škody je zůstatková cena daňově účinná jen do výše náhrad. V příkladu výše by to znamenalo, že pokud by byl majetek vyřazený v důsledku škody a poplatník by za něj získal od pojišťovny náhradu ve výši např. 250 000 Kč, může si jako daňový náklad uplatnit pouze tuto částku.

Jelikož daňově účinným nákladem je právě daňová zůstatková cena majetku, případné rozdíly mezi ní a účetní zůstatkovou cenou musí být zohledněny v daňovém přiznání. Pokud daňová zůstatková cena převyšuje účetní zůstatkovou cenu, v daňovém přiznání se částka rozdílu, v případě příkladu tedy 33 750 Kč, vykáže jako položka snižující základ daně na řádku 160. Pokud by naopak účetní zůstatková cena převyšovala daňovou, bude rozdíl hodnot vyloučen na řádku 40 jako položka zvyšující výsledek hospodaření.

Jak lze tedy vidět, vyřazení dlouhodobého majetku představuje oblast, ve které se dá poměrně snadno chybovat. Poplatník by si měl dát pozor zejména na to, zda vyřazuje majetek z důvodů, které zakládají daňovou účinnost zůstatkové ceny a zda je tomu tak v plné či omezené výši, či zda naopak zůstatková cena jako daňově účinná považována není.

4.3.6 Rezerva na opravu hmotného majetku

Další problematickou oblast představují rezervy na opravu hmotného majetku. Podle § 24, odst. 2, písm. i) ZDP jsou daňově účinným nákladem rezervy, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely určuje zvláštní předpis, v tomto případě se jedná o zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

V zákoně o rezervách lze poté úpravu rezerv na opravu hmotného majetku nalézt v § 7. Zde je stanovena jedna z podmínek daňové uznatelnosti těchto rezerv, a to ta, že majetek, na který je tvořena, je odpisován podle ZDP pět a více let. Dále odst. 3 tohoto paragrafu určuje, pro který majetek nelze rezervu vytvořit, např. pro majetek určený k likvidaci, pro majetek, u kterého se jedná o opravu škody či pro pravidelně se opakující opravy.

Chybou, kterou mohou poplatníci v této oblasti také udělat, je tvorba rezervy na opravu, kdy se tato oprava nakonec stane technickým zhodnocením. Protože tvorba rezervy je daňově uznatelný náklad, je velice důležité mít adekvátní dokumentaci, která dokáže, že se opravdu jednalo o opravu. Na tento případ poukazuje i judikát Nejvyššího správního soudu (NSS) 9 Afs 149/2016-34, v jehož případě poplatník nedisponoval dostatečně průkaznou dokumentací, a

také při dané opravě došlo k výměně oken, která byla podle NSS považována spíše za technické zhodnocení. V důsledku rozsudku pak správce daně doměřil poplatníkovi dodatečnou daň.

Příklad 6

Příklad vychází z případu uvedeném v odstavci výše a ilustruje daňové dopady nesprávně podložené tvorby rezervy na opravu hmotného majetku.

Poplatník tvořil rezervu na opravu hmotného majetku ve 2. odpisové skupině, tedy maximální doba tvorby rezervy činí tři zdaňovací období (roky X0-X2). Celková hodnota opravy se předpokládala v hodnotě 300 000 Kč, rezerva byla tedy tvořena v každém zdaňovacím období v hodnotě 100 000 Kč a představovala daňově uznatelný náklad.

Varianta 1 – Poplatník netvoří rezervu na opravu majetku a v roce X3 provede opravu v hodnotě 300 000 Kč.

Tabulka 9 Rezerva na opravu hmotného majetku není tvořena

	X0	X1	X2	X3
Výsledek hospodaření	250 000	600 000	200 000	150 000
Tvorba rezervy	0	0	0	0
Čerpání rezervy	0	0	0	0
Náklady na opravu	0	0	0	300 000
Základ daně	250 000	600 000	200 000	- 150 000
Výsledná daň	47 500	114 000	38 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Celková zaplacená daň v letech X0-X3: 199 950 Kč

Varianta 2 – Poplatník tvoří rezervu na opravu majetku, která byla oprávněná, a následně v roce X3 provede opravu v hodnotě 300 000 Kč.

Tabulka 10 Tvorba rezervy na opravu hmotného majetku s následnou opravou

	X0	X1	X2	X3
Výsledek hospodaření	250 000	600 000	200 000	150 000
Tvorba rezervy	100 000	100 000	100 000	0
Čerpání rezervy	0	0	0	300 000
Náklady na opravu	0	0	0	300 000
Základ daně	150 000	500 000	100 000	150 000
Výsledná daň	28 500	95 000	19 000	28 500

Zdroj: Vlastní zpracování

Celková zaplacená daň v letech X0-X3: 171 000 Kč

Pokud by poplatník rezervu na opravu vůbec netvořil, zaplatil by v letech X0-X3 o téměř 29 tis. Kč vyšší daň než při tvorbě rezervy. Navíc by se v posledním roce, kdy měl nízký základ daně, dostal do daňové ztráty.

Varianta 3 – Poplatník tvoří rezervu na opravu majetku, nicméně v roce opravy posoudí, že provedené práce mají charakter technického zhodnocení.

Tabulka 11 Tvorba rezervy na opravu hmotného majetku s následným technickým zhodnocením

	X0	X1	X2	X3
Výsledek hospodaření	250 000	600 000	200 000	150 000
Tvorba rezervy	100 000	100 000	100 000	0
Čerpání rezervy	0	0	0	300 000
Náklady na opravu	0	0	0	0
Základ daně	150 000	500 000	100 000	450 000
Výsledná daň	28 500	95 000	19 000	85 500

Zdroj: Vlastní zpracování

Celková zaplacená daň v letech X0-X3: 228 000 Kč

V případě, že by rezervu na opravu v jednotlivých letech poplatník tvořil, ale v roce opravy by zjistil, že se jedná o technické zhodnocení majetku, rezervu by musel rozpustit bez možnosti uplatnění opravy jako daňového nákladu. Jeho základ daně by byl proto zvýšen o rozpuštění rezervy a výsledná daň by byla vyšší, než pokud by proběhla oprava. Technické zhodnocení by

následně zvýšilo vstupní cenu majetku a do nákladů by se promítlo v dalších letech prostřednictvím odpisů. Celkem by poplatník za roky X0-X3 zaplatil na dani nejvíce ze všech uvedených možností.

4.4 Oblast dlouhodobého nehmotného majetku

4.4.1 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení nehmotného majetku vymezuje ZDP odlišně od technického zhodnocení pro hmotný majetek, což se může stát zdrojem chyb při jeho zařazení a následném odpisování.

Pro technické zhodnocení nehmotného majetku totiž platí, že výdaje musí přesahovat po ukončení stanovenou hranici u jednotlivého nehmotného majetku. Neplatí tedy vazba na zdaňovací období, jako v případě hmotného majetku, a tedy jakýkoliv zásah do majetku, který převyšuje 40 000 Kč, bude samostatným technickým zhodnocením. (zákon č. 586/1992 Sb.) Pro poplatníky to představuje jakési ulehčení v tom, že pokud v jednom zdaňovacím období provedou na majetku dvě samostatné akce, přičemž každá by byla v hodnotě např. 30 000 Kč, tak se tyto částky nescítají a o technické zhodnocení se tedy nejedná.

Chybu, kterou ale v případě provedení technického zhodnocení může poplatník udělat, je určit špatnou zbývajících dobu odpisování.

Příklad 7

Účetní jednotka vlastní software, který pořídila v srpnu roku X0 za částku 72 000 Kč. Majetek tedy začala odpisovat v listopadu roku X0, celková doba odpisování činí podle ZDP 36 měsíců. V listopadu roku X2 provedla na majetku technické zhodnocení ve výši 90 000 Kč.

Odpisy majetku před TZ

$$\text{Měsíční výše odpisu} = 72\,000 / 36 = 2000$$

Tabulka 12 Technické zhodnocení na nehmotném majetku

X0 (září-prosinec)	2 000 x 4 = 8 000
X1 (leden-prosinec)	2 000 x 12 = 24 000
X2 (leden-říjen)	2 000 x 10 = 20 000
Celková výše uplatněných odpisů	52 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Odpisy majetku po TZ

Hodnota majetku pro odpisování = 72 000 (vstupní cena) + 90 000 (hodnota technického zhodnocení) – 52 000 (uplatněné odpisy) = 110 000

Měsíční odpis při reálné zbývací době = 110 000 / 10 = 11 000

Měsíční odpis při době stanovené podle ZDP = 110 000 / 18 = 6 112

Majetek byl před technickým zhodnocením odpisován 26 měsíců, zbývací doba odpisování tedy činí 10 měsíců. Jelikož ale ZDP vymezuje minimální dobu odpisování po provedeném technickém zhodnocení u software na 18 měsíců, bude tento majetek odpisován po tuto stanovenou dobu s měsíčním odpisem ve výši 6 112 Kč. Celková doba odpisování se tímto prodlouží z původních 36 na 44 měsíců.

4.5 Oblast převodních cen

Chyby či přímo daňové úniky v oblasti převodních cen lze podle Martineze (1995) provádět dvěma hlavními způsoby, a to tím, že buď společnost navýší pořizovací cenu při dovozu, nebo naopak sníží prodejní cenu při vývozu.

Tento princip vysvětluje na modelovém příkladu: Francouzská společnost vyváží švýcarské společnosti zboží za nízkou cenu „N“, která toto zboží bez jakéhokoliv dalšího zpracování dále prodá jiné francouzské společnosti, nicméně už za mnohonásobně vyšší cenu „6N“. Pokud jsou tyto společnosti vzájemně propojeny a patří do jednoho holdingu, výsledkem uvedené transakce je čistý daňový zisk. První společnost nerealizovala prakticky žádný zisk, proto odvede nízkou daň. Druhá, švýcarská společnost, sice realizovala vysoký zisk, nicméně vzhledem k nastavení daňového režimu ve Švýcarsku také ve výsledku odvede nízkou daň. Poslední společnost si nákupem za vysokou cenu uplatní vyšší náklady a tím sníží základ daně. (Martinez, 1995)

4.5.1 Nízká prodejní cena při vývozu

Jak již bylo zmíněno, jednu z možností, jak si společnosti mohou mezi sebou přesouvat zisk, tak, aby zdanily co nejméně, představuje nastavení co nejnižší prodejní ceny při vývozu, kdy výrobcem je společnost v zemi s vyšší sazbou daně a konečným prodejcem, kterému jsou hotové výrobky prodávány pro distribuci, je společnost sídlící v zemi s nižší sazbou daně.

Příklad 8

Česká společnost ABC vyrábí výrobek, který následně prodává bulharské entitě XYZ, s kterou jsou propojeny v rámci nadnárodního holdingu, a ta ho distribuuje konečným zákazníkům na svém trhu. Výrobní náklady společnosti ABC na jeden výrobek jsou 1 000 Kč. Cena, za kterou prodává výrobek společnosti XYZ, činí 1 500 Kč. Ta výrobek na svém trhu prodává za částku 2 100 Kč. Celkový objem vyrobených a prodaných výrobků činí 20 000 ks. Převodní cena 1 500 Kč splňuje podmínky převodních cen mezi spojenými osobami.

Tabulka 13 Prodejní cena při vývozu – optimální převodní cena

	Společnost ABC ČR	Společnost XYZ Bulharsko
Tržby z prodeje	30 000 000	42 000 000
Náklady na výrobek	20 000 000	30 000 000
VH před zdaněním	10 000 000	12 000 000
Daňová povinnost	1 900 000 (19 %)	1 200 000 (10 %)
VH po zdanění	8 100 000	10 800 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkový čistý zisk ve skupině činí 18,9 mil. Kč, odvedená daň činí 3,1 mil. Kč.

Nyní nastane situace, kdy holding záměrně sníží převodní cenu na částku 1 200 Kč.

Tabulka 14 Prodejní cena při vývozu – nízká převodní cena

	Společnost ABC ČR	Společnost XYZ Bulharsko
Tržby z prodeje	24 000 000	42 000 000
Náklady na výrobek	20 000 000	24 000 000
VH před zdaněním	4 000 000	18 000 000
Daňová povinnost	760 000 (19 %)	1 800 000 (10 %)
VH po zdanění	3 240 000	16 200 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkový čistý zisk ve skupině činí 19,44 mil. Kč, odvedená daň činí 2,56 mil. Kč.

Jak lze z příkladu vidět, tím, že skupina snížila převodní cenu mezi českou a bulharskou entitou, zaplatila celkem na dani o 540 tis. Kč méně. Přímou v České republice činí rozdíl na odvedené dani 1,14 mil. Kč.

4.5.2 Vysoká pořizovací cena při dovozu

Další příklad špatného nastavení cen by mohl nastat, když by naopak společnost, která sídlí v zemi s vyšší sazbou daně, byla konečným prodejcem výrobků, které by nakupovala a dovážela od výrobce se sídlem v zemi s nižší sazbou daně.

Příklad 9

Česká společnost ABC nakupuje výrobek, který následně prodává konečnému zákazníkovi, od výrobce, bulharské entity XYZ, s kterou jsou propojeny v rámci nadnárodního holdingu. Výrobní náklady společnosti XYZ na jeden výrobek jsou 1 000 Kč. Cena, za kterou prodává výrobek společnosti ABC, činí 1 500 Kč. Ta výrobek na svém trhu prodává za částku 2 100 Kč. Celkový objem vyrobených a prodaných výrobků činí 20 000 ks. Převodní cena 1 500 Kč splňuje podmínky převodních cen mezi spojenými osobami.

Tabulka 15 Pořizovací cena při vývozu – optimální převodní cena

	Společnost XYZ Bulharsko	Společnost ABC ČR
Tržby z prodeje	30 000 000	42 000 000
Náklady na výrobek	20 000 000	30 000 000
VH před zdaněním	10 000 000	12 000 000
Daňová povinnost	1 000 000 (10 %)	2 280 000 (19 %)
VH po zdanění	9 000 000	9 720 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkový čistý zisk ve skupině činí 18,72 mil. Kč, odvedená daň činí 3,28 mil. Kč.

Nyní nastane situace, kdy holding záměrně zvýší převodní cenu na částku 1 800 Kč.

Tabulka 16 Pořizovací cena při vývozu – vysoká převodní cena

	Společnost XYZ Bulharsko	Společnost ABC ČR
Tržby z prodeje	36 000 000	42 000 000
Náklady na výrobek	20 000 000	36 000 000
VH před zdaněním	16 000 000	6 000 000
Daňová povinnost	1 600 000 (10 %)	1 140 000 (19 %)
VH po zdanění	14 400 000	4 860 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkový čistý zisk ve skupině činí 19,26 mil. Kč, odvedená daň činí 2,74 mil. Kč.

Jak lze z příkladu vidět, díky nastavení vysoké prodejní ceny české entitě ABC dosáhla skupina nejen vyššího zisku, ale také nižší odvedené daně, a to o 540 tis. Kč. Stejně jako v předchozím příkladu, rozdíl na odvedené dani v České republice činí 1,14 mil. Kč.

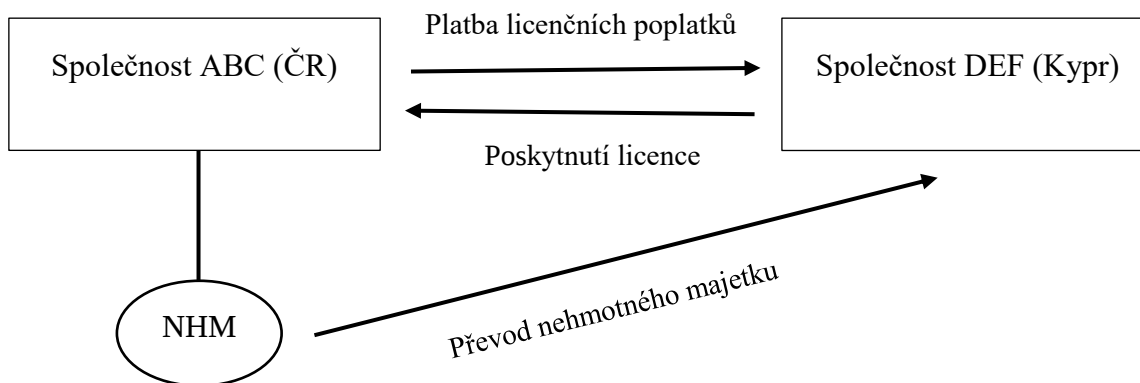
Oba příklady, čísla osm i devět, ukazují dopad nastavení převodních cen, které neodpovídá principu tržního odstupu, a jehož záměr je odvést na dani co nejmenší částku. Pokud by správce daně zahájil daňovou kontrolu a nastavení převodní ceny by zpochybnil, důkazní břemeno pro prokázání, že převodní cena byla stanovena v souladu s principem tržního odstupu, leží na poplatníkovi. Pokud by poplatník nedokázal prokázat, že tato cena odpovídá ceně tržní, mohl by správce daně zvýšit základ daně poplatníka o daný rozdíl a daň doměřit.

4.5.3 Převod nehmotného majetku

Další oblast, ve které by se mohl vyskytnout problém s převodními cenami, je převod nehmotného majetku.

Česká společnost ABC, která je součástí nadnárodního holdingu, vlastní nehmotný majetek – software. Tento nehmotný majetek lze odepisovat dle ZDP na dobu 36 měsíců. Skupina se rozhodla, že nehmotný majetek z české společnosti převede do její sesterské společnosti DEF, která má sídlo na Kypru. Společnost DEF bude společnosti ABC poskytovat licenci na používání tohoto majetku a za to jí bude fakturovat licenční poplatky.

Schéma 3 Převod nehmotného majetku



Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou být příjmy z licenčních poplatků daněny ve státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, budou příjmy zdaněny na Kypru, jehož daňová sazba daně z příjmů činí 10 %. Dále, pokud by společnosti byly propojeny s podílem vyšším než 25 % a po dobu delší než 24 nepřetržitě jdoucích měsíců,

by česká společnost ABC z licenčních poplatků neodváděla daň z příjmů, jelikož podle § 19, odst. 1, písm. zj) ZDP jsou licenční poplatky, které plynou obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiné členského státu EU než České republiky, od obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky, od daně osvobozeny. Pokud by výše licenčních poplatků placených českou společností ABC společností DEF byla příliš vysoká, snižovala by si společnost ABC základ daně o nepřiměřenou hodnotu nákladů a zároveň by společnost DEF z těchto poplatků odváděla nižší daň.

5 Daňová optimalizace

5.1 Oblast dlouhodobého hmotného majetku

5.1.1 Rovnoměrné versus zrychlené odpisy

Za první bod daňové optimalizace majetku by mohl být považován již samotný výběr metody odpisování, jelikož ta má v jednotlivých letech rozdílný dopad na základ daně.

Příklad 10

Společnost si pořídila majetek v pořizovací ceně 300 000 Kč, který byl zařazen do odpisové skupiny 2. Přehled jednotlivých odpisů pro rovnoměrnou i zrychlenou metodu shrnuje následující tabulka.

Tabulka 17 Daňová optimalizace – rovnoměrné versus zrychlené odpisy

Odpis v roce X0-X4	Rovnoměrné odpisování	Zrychlené odpisování
Rok X0	33 000	60 000
Rok X1	66 750	96 000
Rok X2	66 750	72 000
Rok X3	66 750	48 000
Rok X4	66 750	24 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že při rovnoměrných odpisech vynaloží poplatník nejmenší odpis v prvním roce odpisování a v dalších letech je odpis konstantní. Naopak u zrychlených odpisů se nejvyšší částka dostane do odpisů ve druhém roce, přičemž poté postupně klesá. Také lze vidět, že v prvních třech letech odpisování jsou jednotlivé odpisy v případě zrychlené metody vyšší a teprve ve čtvrtém roce je vyšší rovnoměrný odpis.

Poplatník si může na začátku odpisování zvolit metodu, nicméně tu nesmí u daného majetku po celou dobu odpisování změnit. Je proto důležité, aby vzal v úvahu veškeré relevantní okolnosti, a rozhodl se, které odpisy pro něj budou výhodnější.

Například pokud poplatník potřebuje v prvních letech odpisování snížit základ daně o vyšší částku z důvodu vysokého výsledku hospodaření, zvolí odpisy zrychlené. Pokud by ale bylo očekáváno zvýšení daňové sazby v následujících letech, poplatníkovi by se více vyplatilo využití rovnoměrných odpisů. Využití rovnoměrné metody může představovat také výhodu proto, že sazby pro ni jsou stanovené jako maximální, poplatník tedy může uplatnit i menší

odpis, přičemž o zbytek odpisu nepřichází. Této problematice se více bude věnovat jedna z následujících podkapitol.

5.1.2 Zvýšení odpisu v prvním roce

Další možností daňové optimalizace je využití zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování. Jak již bylo popsáno v teoretické části, na tento způsob odpisování se vztahují zvláštní pravidla a nelze ho využít u každého majetku. Také samotný způsob výpočtu zvýšeného odpisu je rozdílný pro rovnoměrné a zrychlené odpisování a je potřeba věnovat mu pozornost.

Příklad 11

Společnost si pořídila majetek v hodnotě 200 000 Kč, který byl zařazen do 2. odpisové skupiny a splňuje podmínky pro uplatnění zvýšeného odpisu v prvním roce, a to o 10 %.

Tabulka 18 Daňová optimalizace – zvýšení odpisu v prvním roce

Odpis v roce X0-X4	Rovnoměrné odpisování	Zrychlené odpisování
Rok X0	62 000	60 000
Rok X1	34 500	56 000
Rok X2	34 500	42 000
Rok X3	34 500	28 000
Rok X4	34 500	14 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro rovnoměrné odpisy jsou stanoveny zvláštní sazby při využití zvýšeného odpisu, a to jak pro 1. rok odpisování, tak i pro roky následující a pro zvýšenou vstupní cenu, odpis se tedy počítá stejným způsobem jako odpis klasický, pouze s využitím jiných sazeb.

Pro zrychlené odpisy ale platí pravidla jiná – odpis se jednak vypočítá jako klasický odpis, kdy je vstupní cena majetku vydělena koeficientem pro první rok, ale navíc se k němu přičte stanovené % ze vstupní ceny, v případě příkladu tedy 10 % z 200 000 Kč. V dalších letech se postupuje při stanovení odpisů stejně, jako kdyby ke zvýšení nedošlo, a použijí se stejné koeficienty.

Jak lze tedy na příkladu vidět, v případě použití zvýšeného odpisu o 10 % již v prvním roce převyšuje částka rovnoměrného odpisu odpis zrychlený. V následujících letech se uplatní vyšší odpis zrychlený, ale tento trend se, stejně jako v případě odpisů bez navýšení, postupem času obrátí. Využití zvýšeného odpisu může být tedy lákadlem pro ty, kteří si chtějí v prvním roce

odpisování snížit co nejvíce daňovou povinnost, nicméně je nutné pečlivě sledovat a dodržovat daná pravidla.

5.1.3 Nezahájení daňového odpisování

Vzhledem k tomu, že uplatnění daňových odpisů je pouze poplatníkově právo, ne povinnost, se poplatník může rozhodnout vůbec daňové odpisování nezačít a odpisy neuplatnit. Tuto možnost využije zejména v případě, že by měl v roce pořízení majetku nízký základ daně a odpisy by mu neumožnily využít všechny slevy na dani. S odpisováním může poté začít v roce následujícím či v ještě pozdějším zdaňovacím období.

5.1.4 Uplatnění nižšího odpisu u rovnoměrné metody

Další způsob, jak poplatník může optimalizovat svou daňovou povinnost, představuje možnost uplatnění nižšího odpisu v případě rovnoměrné metody odpisování. Jelikož ZDP určuje při rovnoměrném odpisování odpisovými skupinami maximální odpisové sazby, je poplatník oprávněn uplatnit si i odpis nižší. V případě, že tuto možnost využije, o zbylou hodnotu odpisu nepřijde, ale prodlouží se doba odpisování. Poplatník může proto nižšího odpisu využít zejména v případě, kdy by nízký základ daně v důsledku odpisů neumožnil plně využít odčitatelné položky či slevy na dani, které jsou uplatnitelné v daném zdaňovacím období a propadly by.

Příklad 12

Společnost v roce X0 zařadila do používání majetek, který pořídila za pořizovací cenu 360 000 Kč a zařadila ho do 2. odpisové skupiny s použitím rovnoměrného odpisování. Společnost uplatňuje slevu na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením, pro rok X1 představuje hodnotu uplatnitelné slevy 36 000 Kč. V roce X1 činil výsledek hospodaření společnosti 250 000 Kč.

Tabulka 19 Daňová optimalizace – uplatnění nižšího odpisu

Položka	Maximální odpis (22,25 %)	Částečný odpis (16,60 %)
Výsledek hospodaření	250 000	250 000
Odpis v roce X1	80 100	59 760
Upravený základ daně	169 000	190 000
Daň	32 110	36 100
Sleva na dani – ZTP	36 000	36 000
Daň po slevách	0	100

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak lze z příkladu vidět, pokud poplatník využije odpis v jeho maximální možné sazbě, připraví se tím o uplatnění části slevy na dani, která tímto propadne. Pokud však uplatní odpis s nižší odpisovou sazbou, v tomto případě 16,6 %, umožní mu to uplatnit celou slevu na dani a zbytek hodnoty odpisu využít v dalších letech.

5.1.5 Přerušování odpisování

Poplatník může také využít další možnosti optimalizace skrze daňové odpisy, a to přerušování odpisování, které může, na rozdíl od uplatnění nižšího odpisu, uplatnit jak u odpisů rovnoměrných, tak u zrychlených. Tento princip spočívá v tom, že poplatník vůbec nevyužije daňové odpisy v daných zdaňovacích obdobích, přičemž tyto odpisy opět nijak nepropadají, poplatník je pouze využije později.

Přerušování uplatňování odpisů je výhodné zejména v případě, kdy by se poplatník mohl dostat do daňové ztráty. To je nežádoucí zejména proto, že se díky daňové ztrátě prodlužuje doba, po kterou může být stanovena daň, a tedy správce daně může zahájit u poplatníka daňovou kontrolu. Podle daňového řádu je stanovena lhůta pro stanovení daně tři období od lhůty pro podání řádného daňového přiznání, nicméně ZDP v § 38 písm. r stanoví, že v případě daňové ztráty se období pro stanovení daně prodlužuje a uzavře se s koncem otevřeného období pro poslední zdaňovacím období, kdy bylo možné daňovou ztrátu uplatnit jako odčitatelnou položku.

Pokud tedy poplatník podává řádné daňové přiznání 31.3.X0, klasické otevřené období pro stanovení daně končí 31.3.X3. Pokud však poplatník dosáhl v roce X0 daňové ztráty, kterou může následujících pět zdaňovacích období uplatnit jako odčitatelnou položku, otevřené období pro stanovení daně končí až 31.3.X8.

Další případ, kdy by mohl poplatník využít přerušování odpisů, je opět nemožnost plného uplatnění slev na dani či odčitatelných položek, které by mu takto propadly. Jelikož pro rovnoměrné odpisy existuje možnost využití nižšího odpisu, u odpisů zrychlených představuje jedinou možnost, jak o využití dalších snížení daně nepřijít, právě přerušování odpisování.

5.1.6 Technické zhodnocení pod stanovený limit

Určitou formu daňové optimalizace představuje i takzvané malé technické zhodnocení. Zákon o daních z příjmů v § 33, odst. 1 stanoví, že za technické zhodnocení se považují i výdaje na dokončené nástavby, přístavy a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, které nepřevýšily za zdaňovací období hodnotu 40 000 Kč a poplatník se je rozhodl neuplatnit jako

náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24, odst. 2, písm. zb).

Poplatník si tedy u těchto typů výdajů může sám stanovit, zda je pro něj výhodnější uplatnit je jako jednorázový, daňově účinný náklad běžného období, nebo zda se rozhodne zvýšit o tuto částku vstupní cenu majetku a odpisovat je.

Důvody, proč poplatník i toto malé technické zhodnocení kapitalizuje do hodnoty majetku, mohou být například ty, že poplatník nepotřebuje uplatnit další hodnotu nákladů pro snížení základu daně, či to, že na majetku probíhají často technická zhodnocení a pro poplatníka je např. z administrativních důvodů výhodnější je všechny kapitalizovat než pro každé sledovat, zda překročilo stanovenou hranici.

Příklad 13

Společnost vlastní majetek, který pořídila v roce X0 za 80 000 Kč. Majetek je zařazený do 2. odpisové skupiny. V roce X2 společnost vynaložila náklady na modernizaci tohoto majetku v celkové hodnotě 30 000 Kč. Společnost v roce X2 dosáhla výsledku hospodaření v hodnotě 400 000 Kč.

Varianta 1 – Rovnoměrné odpisování

Tabulka 20 Technické zhodnocení pod stanovený limit – rovnoměrné odpisování

Položka	Technické zhodnocení	Náklad b. o.
Výsledek hospodaření	400 000	400 000
Odpis v roce X2	22 000	17 800
Malé TZ – náklad	0	30 000
Upravený základ daně	378 000	352 000
Daň	71 820	66 880

Zdroj: Vlastní zpracování

Variantha 2 – Zrychlené odpisování

Tabulka 21 Technické zhodnocení pod stanovený limit – zrychlené odpisování

Položka	Technické zhodnocení	Náklad b. o.
Výsledek hospodaření	400 000	400 000
Odpis v roce X2	27 360	19 200
Malé TZ – náklad	0	30 000
Upravený základ daně	372 000	350 000
Daň	70 680	66 500

Zdroj: Vlastní zpracování

Náklad b. o. = náklad běžného období

Pokud by se poplatník rozhodl uplatnit technické zhodnocení pod limit jako náklad běžného období, snížila by se mu daňová povinnost o cca 4–5 tis. Kč v závislosti na metodě odpisování. Pokud by poplatník tedy chtěl svůj základ daně a daňovou povinnost v daném roce více snížit, rozhodl by se pro metodu uplatnění výdaje jako daňově účinného nákladu.

5.2 Oblast převodních cen

Stanovit možnosti daňové optimalizace v oblasti převodních není úplně jednoduché, protože není vždy snadné určit, zda společnost využívá převodní ceny primárně pro daňové plánování, či zda je např. přesun do země s nižší sazbou daně pouze součástí její podnikatelské strategie.

Pokud vezmeme v úvahu příklady z kapitoly 4.5, je možné uvést, že v případě prvních dvou příkladů, čísla osm a devět, by se o daňovou optimalizaci mohlo jednat, pokud by stanovená převodní cena mezi společnostmi byla v souladu s principem tržního odstupu. Zásadní je tedy v tomto případě určení, zda tomu cena odpovídá.

I když podle českých daňových zákonů nemají společnosti povinnost vypracovávat a předkládat dokumentaci k převodním cenám, podle Zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu § 92, odst. 3 a 4 „daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ a „pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Z tohoto se tedy dá usoudit, že je v zájmu samotného poplatníka, aby dokumentaci k převodním cenám vypracovanou měl. Díky ní totiž může zjistit, zda se jeho převodní cena

liší od ceny obvyklé, a tuto cenu podle toho upravit tak, aby ji nemohl napadnout správce daně při případné kontrole.

Pro stanovení základní vyhledávací strategie pro zjištění srovnatelných společností lze využít komerčních databází jako je například databáze Amadeus (Analyse Major Databases from European Sources). Následující část práce se bude zabývat tím, jak probíhá takové vyhledávání srovnatelných podniků v této databázi a jak se dále upravují výsledky do konečné fáze. Tento proces provádění srovnávací analýzy se také nazývá benchmarking, samotný výběr srovnatelných transakcí pro účely zjištění tržního rozpětí se nazývá benchmark.

Příklad 14

Sledovaným podnikem je společnost CZ s.r.o. poskytující IT služby své mateřské společnosti. Jedná se především o vývoj software na zakázku, tedy společnost neprovádí žádnou výzkumnou činnost, při které by vytvářena své programy, které by dále distribuovala, ale cíleně vyvíjí programy pro mateřskou společnost. Ta tyto softwary používá pro podporu své podnikatelské činnosti, například pro online komunikaci s klienty. Vzhledem k tomu, že společnost CZ dlouhodobě poskytuje služby své mateřské společnosti a není tedy vystavena tržním rizikům, jako jsou například výkyvy v poptávce, je riziko, které společnost nese, velmi omezené, a o společnosti se dá říci, že je smluvním výrobcem. Provozní výsledek hospodaření společnosti je ve výši 500 tis. EUR, provozní výnosy společnosti jsou ve výši 900 tis. EUR.

Pro stanovení, zda je zisk připisovaný společnosti v souladu s principem tržního odstupu, byla použita transakční metoda čistého rozpětí (TNMM). Jako srovnávací údaj bylo zvoleno čisté ziskové rozpětí (ČZR). (Nerudová a Solilová, 2019)

Zvolená kritéria pro vyhledávání v databázi Amadeus byla následující:

1. Geografická kritéria

Jelikož společnost působí na českém trhu, jako první byla za geografické kritérium zvolena Česká republika, nicméně vzhledem k nedostatečnému počtu srovnatelných společností bylo toto kritérium rozšířeno na celou Evropskou Unii.

2. Klasifikace odvětví

Dalším bodem bylo stanovení klasifikace ekonomické činnosti pomocí NACE⁴ kódu. NACE kód se použije pro determinaci společností, které operují ve stejném nebo podobném ekonomickém odvětví, jako společnost testovaná. Jelikož se testovaná společnost zabývá poskytováním IT služeb s bližším zaměřením na vývoj softwaru, zvolený NACE kód je kód 6201 – Programování.

3. Nezávislost

Dalším vyhledávacím kritériem je indikátor nezávislosti, a to nejprve dle BvD (Bureau van Dijk) indikátoru typu A, který vyřazuje společnosti, které jsou vlastněny více než 25% kapitálu. Dalším kritériem nezávislosti je to, že společnosti samy nevlastní žádnou další společnost s podílem mezi 25 % a 100 % anebo s neznámým % podílu. Následující kritérium poté navíc vymezuje, že společnosti nesmějí mít konsolidované účetní výkazy, jelikož existence konsolidovaných výkazů naznačuje, že tyto společnosti patří do skupiny.

4. Aktivita

Aby se při vyhledávání zamezilo tomu, že se do výběru dostanou i nečinné, tzv. spící společnosti, bylo zvoleno kritérium pouze aktivních společností.

5. Rok založení podniku

V tomto kritériu byl zvolen jako limit rok založení 2012 a dříve, a to pro eliminaci např. start-up společností, které by svými finančními údaji mohly zkreslovat zvolený ukazatel.

6. Finanční ukazatelé

Pro toto kritérium byly zvoleny dva finanční údaje, a to provozní zisk/ztráta a provozní výnosy. Oba ukazatelé jsou zvoleny pro roky 2015-2017, jelikož analýza probíhá na začátku roku 2019 a údaje za rok 2018 by nemusely být u všech společností v tuto dobu dostupné. Kritérium let je doplněné o údaj, že pro minimálně jeden rok musí mít společnost údaje k dispozici. Provozní zisk/ztráta musí poté být v hodnotě nejméně 0 a výše, provozní výnosy v hodnotě od 500 do 1 500 tis. EUR. Omezení provozních výnosů v těchto částkách je proto, že testovaná společnost má provozní výnosy v hodnotě 900 tis. EUR, a tak se toto kritérium snaží eliminovat příliš malé nebo velké společnosti, které by nemusely být srovnatelné.

⁴ Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes – klasifikace ekonomických aktivit používaná v celé Evropské Unii

7. Dostupnost webové stránky

Posledním kritériem, které je spíše doplňkové, je přístupnost webové stránky. Následující manuální analýza se totiž zaměřuje na zjištění, zda údaje společnosti lze ověřit, což probíhá právě prostřednictvím webových stránek společností.

Po aplikaci těchto vyhledávacích kritérií databáze vygeneruje společnosti, které těmto kritériím odpovídají, v tomto příkladu se jedná o celkem 104 společnosti. Souhrn vyhledávací strategie znázorňuje obrázek níže.

Obrázek 1 Vyhledávací strategie

Product name	Amadeus
Export date	14/02/2019
1. Region/Country/region in country: European Union [28]	2,490,268
2. NACE Rev. 2 (Primary codes only): 6201 - Computer programming activities	24,365
3. BvD Independence indicator: A+, A, A-	109,525
4. Shareholders with subsidiaries by profile: owned between 25% and 100% or with an unknown %	622,804
5. Type of accounts: U1 (companies with unconsolidated accounts only)	2,633,281
6. Status: Active	2,944,314
7. Year of incorporation: up to and including 2012	2,619,577
8. Operating P/L [=EBIT] (th EUR): 2017, 2016, 2015, for at least one of the selected periods, min=0	1,890,592
9. Operating revenue (Turnover) (th EUR): 2017, 2016, 2015, for at least one of the selected periods, min=500, max=1,500	767,624
10. All companies with website	1,872,694
Boolean search : 1 And 2 And 3 And Not 4 And 5 And 6 And 7 And 8 And 9 And 10	
TOTAL	104

Zdroj: Databáze Amadeus, citováno dne 14. 2. 2019.

Dále následuje manuální analýza těchto společností, kdy se pomocí webových stránek zjišťuje profil společnosti, zda poskytuje srovnatelnou službu a zda není členem skupiny, a tedy neporušuje zvolenou nezávislost. Po této analýze se dospěje k eliminaci společností, tato eliminace může vypadat následovně:

- 10 společností bylo vyloučeno kvůli nedostatečným finančním datům, tedy tato finanční data nebyla dostupná alespoň ve dvou letech ze zkoumaných,
- 21 společností bylo vyloučeno kvůli poskytování nesrovnatelných produktů/služeb,
- 26 společností bylo vyloučeno kvůli nesrovnatelným funkcím (jiný předmět činnosti),

- 31 společností bylo vyloučeno, protože se zabývaly i jinými aktivitami (např. vývoj vlastních produktů),
- Sedm společností bylo vyloučeno kvůli potenciálním skupinovým transakcím.

Po provedené eliminaci zbylo devět společností, které byly označeny jako srovnatelné vůči testované společnosti CZ.

Z finančních dat těchto společností se následně vypočte zvolený finanční ukazatel, tedy čisté ziskové rozpětí. Obecný vzorec pro výpočet ČZR vypadá následovně (Nerudová a Solilová, 2019):

$$\text{ČZR} = \text{Provozní zisk} / \text{Základna}$$

Jako základna mohou být použity například celkové provozní náklady (Nerudová a Solilová, 2019)

Nicméně vzhledem k finančním údajům, které jsou dostupné z databáze Amadeus, byl vzorec pro výpočet čisté ziskové přírážky modifikován:

$$\text{ČZR} = \text{Provozní zisk} / (\text{Obrat} - \text{Provozní zisk})$$

Získané finanční údaje z databáze shrnuje následující tabulka. Údaje jsou uváděny v tis. EUR.

Tabulka 22 Vybrané finanční ukazatele přijatých společností

	Provozní zisk/ztráta			Provozní výnosy			Čistá ziskové rozpětí (ČZR)			Vážený aritmetický průměr ČZR
	2017	2016	2015	2017	2016	2015	2017	2016	2015	2017-2015
Společnost 1	337	154	38	1 481	696	194	29,45 %	28,40 %	24,75 %	28,74 %
Společnost 2	382	464	368	2 061	1 717	1 486	22,74 %	36,99 %	32,92 %	29,96 %
Společnost 3	467	560	25	1 662	1 319	565	39,08 %	73,78 %	4,63 %	42,18 %
Společnost 4	303	256	314	1 420	1 429	1 611	27,18 %	21,82 %	24,22 %	24,36 %
Společnost 5	60	n.a.	21	1 989	n.a.	1 144	3,09 %	n.a.	1,87 %	2,64 %
Společnost 6	329	20	320	1 332	982	1 291	32,81 %	2,05 %	32,97 %	22,79 %
Společnost 7	15	19	14	1 358	1 056	608	1,08 %	1,79 %	2,38 %	1,59 %
Společnost 8	120	57	-13	1 528	1 571	1 482	8,54 %	3,76 %	-0,84 %	3,73 %
Společnost 9	121	82	106	1 159	1 235	1 311	11,63 %	7,16 %	8,84 %	9,12 %

Zdroj: Databáze Amadeus, vlastní zpracování

Na základě výpočtu čisté ziskové přírážky v jednotlivých letech se vypočetl vážený aritmetický průměr za celé sledované období. Protože veřejné databáze nemohou zajistit analýzu všech

faktorů srovnatelnosti, aplikuje se na získaná data mezikvartilové rozpětí, tj. odstraní se horní a dolní 25. percentil, aby se tak vyřadily okrajové body, které by mohly srovnatelnost ovlivnit. (Nerudová a Solilová, 2019) Pomocí vzorce se dále vypočítá minimum, dolní kvartil, medián (střední hodnota), horní kvartil a maximum ze získaných hodnot čistého ziskového rozpětí.

Tabulka 23 Čisté ziskové rozpětí – výsledky

	2017	2016	2015	Vážený aritmetický průměr 2017-2015
Minimum	1,08 %	1,79 %	-0,84 %	1,59 %
Dolní kvartil	8,54 %	3,33 %	2,38 %	3,73 %
Medián	22,74 %	14,49 %	8,84 %	22,79 %
Horní kvartil	29,45 %	30,55 %	24,75 %	28,74 %
Maximum	39,08 %	73,78 %	32,97 %	42,18 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Podle výsledků dosáhly nezávislé společnosti v mezikvartilovém rozpětí čistého ziskového rozpětí v hodnotách od 3,73 % do 28,74 %. Pokud se převodní cena testované společnosti CZ s.r.o. bude pohybovat v těchto hodnotách, měla by být plně v souladu s principem tržního odstupu.

Jak lze také na dosažených výsledcích pozorovat, mezikvartilové rozpětí je poměrně široké. Pokud by tedy cílem společnosti byla určitá daňová optimalizace, toto rozpětí jí dává poměrně rozsáhlou možnost, jakou ziskovou přírážku u svého produktu zvolit.

Závěr

Hlavním cílem této diplomové práce bylo představit transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně a přiblížit problematiku daňových úniků a možnosti daňové optimalizace v oblastech dlouhodobého majetku a převodních cen.

V první části se práce zabývala stanovením účetního výsledku hospodaření a jeho následnými úpravami pro zjištění základu daně. Při tomto procesu je výsledek hospodaření upravován o položky vymezené v zákoně o daních z příjmů, které jeho hodnotu dále zvyšují nebo snižují. V tomto procesu nemá účetní jednotka velkou možnost volby, jelikož zákon vymezuje položky, o které je účetní jednotka povinná svůj výsledek hospodaření zvýšit či snížit a pouze v jednom paragrafu se věnuje položkám, o které účetní jednotka může, ale nemusí výsledek hospodaření snížit. Daňová správa se tedy snaží v první řadě o to, aby vše, co zvyšuje základ daně, do něj bylo zahrnuto a tedy zdaněno.

V následující části se práce zabývala úpravami již samotného základu daně a zjištění výsledné daně. Uplatňování těchto odčitatelných položek a slev na dani je pro poplatníky víceméně dobrovolné, avšak pokud se rozhodnou je využít, musí samozřejmě dodržovat stanovená pravidla. Ta nejsou vždy úplně jednoduchá, příkladem může být například problematika výdajů na výzkum a vývoj a stanovení výše odpočtu v jednotlivých letech.

V další části se práce přesunula do oblasti daňových úniků. Poplatníci se obecně snaží o minimalizaci jejich daňové povinnosti, přičemž tato minimalizace může probíhat zákonnou formou s ohledem na dodržení všech relevantních právních předpisů, ale také formou nezákonnou, kdy se poplatníci tyto právní předpisy snaží úmyslně obejít. V některých případech může dojít k nezákonnému krácení daně i tím, že poplatníci nemají dostatečnou znalost daňových zákonů a chybu udělají z prosté nevědomosti. Proto si myslím, že je nezbytné, aby si poplatníci daňové zákony dostatečně nastudovali a dokázali se v nich orientovat tak, aby se těmito chybám co možná nejvíce zamezilo.

K častým chybám a potenciálním daňovým únikům, ať už úmyslným či neúmyslným, může v oblasti dlouhodobého majetku docházet zejména prostřednictvím odpisů, záměny technického zhodnocení za opravu, při vyřazení majetku a také při tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku. Poplatník může majetek zařadit do chybné odpisové skupiny, čímž si zvýší daňově uznatelné náklady v jednotlivých letech odpisování, což může být problém, především pokud se tato chyba stane u více majetků či u majetků s velkou hodnotou. Poplatník se také

může rozhodnout, že si pořizovaný majetek nechá od dodavatele rozdělit na více fakturovaných částí, aby zdánlivě hodnotou nepřekročil hranici pro zařazení do dlouhodobého majetku a celá částka mohla být uplatněna do nákladů běžného období.

Velkou kapitolou je poté záměna technického zhodnocení a opravy, která je v praxi poměrně častá. Otázkou je, zda poplatníci věří, že se o opravu vážně jedná (například proto, že neznají přesné vymezení těchto pojmů), či zda se úmyslně snaží, aby technické zhodnocení jako oprava vypadalo. S technickým zhodnocením souvisí i jeho samostatný odpis, jelikož poplatníci jsou často zvyklí, že pro účely účetnictví evidují a odpisují technické zhodnocení na samostatné podkartě, přičemž tuto variantu zákon o daních z příjmů pro účely daňového odpisování neumožňuje.

Další chybovou oblast představuje vyřazení majetku. Pro vyřazení majetku existuje mnoho pravidel, a to od základních pro uplatnění odpisů, až po složitější vztahující se k daňové uznatelnosti zůstatkové ceny. Poslední oblast, kterou se práce pro oblast hmotného majetku zabývala, představuje tvorba rezervy na opravu hmotného majetku. Ta je zajímavá především proto, že i v případě, kdy bude tvorba rezervy nakonec vyhodnocena jako neoprávněná, si v jednotlivých letech mohou poplatníci její tvorbu uplatnit jako daňově účinný náklad, a to bez nutnosti následné opravy.

Pro oblast nehmotného majetku se práce zaměřila na odpisování majetku po proběhlém technickém zhodnocení. Jelikož odpisy nehmotného majetku jsou koncipovány odlišně od odpisů pro hmotný majetek, poplatníci často nemusejí dostatečně znát související ustanovení zákona, a mohou tak snáze v této oblasti chybovat.

V oblasti převodních cen se práce zaměřila nejprve na dva hlavní přístupy, které mohou zakládat daňový únik, což je nastavení nízké prodejní ceny při vývozu či naopak nastavení vysoké pořizovací ceny při dovozu výrobků. Jelikož mateřská společnost chce dosáhnout co nejvyššího čistého zisku, snaží se přesouvat zisk tak, aby zdanila co největší část výsledku hospodaření v zemích s nižší sazbou daně. Další metodou pro snížení daňové povinnosti je také převod nehmotného majetku s následnou fakturací licenčních poplatků, v tomto případě společnosti využívají ve svůj prospěch ustanovení zákona a uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi jednotlivými státy.

V navazující části práce zkoumala možnosti daňové optimalizace. Nejprve se věnovala oblasti dlouhodobého majetku a možnostem optimalizace, které vycházejí z využití různých ustanovení zákona o daních z příjmů. První, základní variantou, je již samotná volba způsobu

odpisování. Pokud by chtěl poplatník v prvních letech po zařazení například snižovat svůj základ daně více, zvolí zrychlenou metodu. Nadstavbou k výběru odpisové metody je poté možnost zvýšení odpisu v prvním roce. Jak bylo zmíněno v teoretické části, tato možnost má sice několik podmínek a nevztahuje se na každý majetek, nicméně často může představovat další možnost, jak pomocí odpisů ještě více snížit základ daně.

S odpisy souvisí také následující témata, a to nezahájení odpisování, uplatnění nižšího odpisu u rovnoměrné metody či celkové přerušení odpisů. Tyto varianty mohou být pro poplatníky výhodné, pokud by byl jejich základ daně až příliš nízký a hrozila by možnost, že se dostanou do daňové ztráty, anebo proto, že například slevy na dani se mezi obdobími převádět nedají. Poslední příklad možnosti daňové optimalizace u hmotného majetku souvisí s technickým zhodnocením, jehož hodnota nepřevyšuje zákonem stanovený limit. Poplatník si proto může vybrat, zda technické zhodnocení bude odpisovat jako součást majetku, či zda ho uplatní jednorázově jako náklad běžného období.

Pro daňovou optimalizaci v oblasti převodních cen byla v práci využita odlišná koncepce než pro předchozí oblast. Příklady, které byly součástí kapitoly daňových úniků, totiž mohou také sloužit pro daňovou optimalizaci, a to tak, že si poplatník nastaví co nejoptimálnější převodní ceny, které nicméně stále budou v souladu s principem tržního odstupu. Proto se tato část práce zaměřila na část procesu provádění srovnávací analýzy, a to na benchmark, což je výběr srovnatelných transakcí pro účely zjištění tržního rozpětí.

I když nejsou účetní jednotky v České republice ze zákona povinny předkládat dokumentaci k převodním cenám, její vypracování je pro společnost přínosné už proto, že dostane představu o tom, jak by zhruba měla být převodní cena nastavená. Také v případě možné daňové kontroly má společnost v rukou materiál, který může správci daně předložit a dokázat, že stanovení dané převodní ceny je dostatečně podložené. Jako společnost byla zvolena fiktivní společnost CZ, s.r.o., která se zabývá poskytováním IT služeb a vývojem produktů pro svou mateřskou společnost. Použitou metodou pro stanovení převodních cen byla zvolena transakční metoda čistého rozpětí. K provedení srovnávací analýzy byla použita komerční databáze Amadeus, z které vzešlo celkem 104 subjektů odpovídající parametrům společnosti CZ. Na základě dalšího testování bylo eliminováno celkem 95 společností a devět společností bylo přijato jako srovnatelných. Z dosažených výsledků bylo zjištěno, že rozsah hodnot čistého ziskového rozpětí je poměrně široký, a pokud tedy společnost bude cílit na daňovou optimalizaci, má

poměrně velkou možnost vybrat si, jakou převodní cenu nastaví, a tato cena bude přitom stále odpovídat principu tržního odstupu.

Daňové úniky jsou aktuálním tématem a není proto divu, že se státní správa stále více snaží kontrolovat, zda poplatníci dodržují daná pravidla a nesnaží se je obejít či využít ve svůj prospěch. Jak lze z práce vidět, v oblasti dlouhodobého majetku nelze zcela předpokládat, že by dosažená úspora na dani nabývala velkých hodnot a správce daně se pravděpodobně na potenciální daňové úniky v této sféře nebude tolik zaměřovat. Naopak, oblast převodních cen nabývá na stále větší významnosti, finanční správa jí věnuje stále více pozornosti a daňové kontroly jsou častější. Pro tuto oblast je tedy v současné době téměř nezbytné, aby si ji poplatníci, pokud se chtějí vyhnout případnému doměření daně, pečlivě nastudovali, a případně neváhali využít rad odborníků.

Zdroje

Knižní zdroje:

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP, 2010. ISBN 978-80-905899-4-0.

MACHÁČEK, Ivan. *Daň z příjmů právnických osob: praktické možnosti její optimalizace*. Praha: Linde, 2002. Daně (Linde). ISBN 80-86131-33-5.

MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ, 1995. Editio Q. ISBN 80-901918-3-5.

PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. *Účetní závěrka, základ daně a finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2018*. Praha: 1. VOX, 2018. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-69-4.

SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, 1997. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-44-1.

Internetové zdroje:

PŮRY, František. Zkrácení daně jako trestný čin, 1. část. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 19. 12. 2005. [cit. 2019-05-05]. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=26023>. ISSN 2533-4484

SVOBODA, Patrik a Hana BOHUŠOVÁ. Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 1. 7. 2007. [cit. 2019-05-05]. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=91464>. ISSN 2533-4484

BLAŽEK, Josef. Kde jsou ve světě nejvýhodnější daně? *Jak založit s.r.o. a podnikat* [online]. 2016 [cit. 2019-05-05]. Dostupné z <https://www.jak-zalozit-sro-a-podnikat.cz/clanky/kde-jsou-ve-svete-nejvyhodnejsi-dane/>

HRUBÝ, Štěpán. Country by Country reporting. *Fučík & partneři, s.r.o.* [online]. 2017 [cit. 2019-05-05]. Dostupné z <https://www.fucik.cz/publikace/country-by-country-reporting/>

Zákony:

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2018

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 536/1991 Sb., o účetnictví

Zákon 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

Jiné zdroje:

TICHÁ, Michaela. Daňové úniky - institucionální aspekty. In: *Theoretical and practical aspects of public finance* [CD-ROM]. Praha, 13.04.2007 – 14.04.2007. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2007, s. 79. ISBN 80-245-1032-4.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2017, č. j. 9 Afs 149/2016 – 34, www.nssoud.cz

Pokyn GFR č. D-21 k promíjení příslušenství daně

Pokyn GFR č. D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Pokyn Ministerstva financí č. D – 288 ze dne 3. 10. 2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Pokyn Ministerstva financí č. D – 295 pro účetní jednotky, které jsou dle § 19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, povinny použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropského

společenství, v souvislosti se zjištěním základu daně dle § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Pokyn Ministerstva financí č. D - 332 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny

Pokyn Ministerstva financí č. D – 333 k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami

Seznam grafů, obrázků a schémat

Graf 1 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob	13
Obrázek 1 Vyhledávací strategie	71
Schéma 1 Úprava výsledku hospodaření na základ daně	33
Schéma 2 Úprava základu daně	40
Schéma 3 Převod nehmotného majetku	61

Seznam tabulek

Tabulka 1 Zařazení majetku do chybné odpisové skupiny – rovnoměrné odpisy	49
Tabulka 2 Zařazení majetku do chybné odpisové skupiny – zrychlené odpisy	49
Tabulka 3 Rozdělení pořizovací ceny	50
Tabulka 4 Technické zhodnocení	51
Tabulka 5 Oprava	51
Tabulka 6 Zvýšení vstupní ceny majetku	52
Tabulka 7 Samostatný odpis technického zhodnocení	52
Tabulka 8 Vyřazení majetku	53
Tabulka 9 Rezerva na opravu hmotného majetku není tvořena	55
Tabulka 10 Tvorba rezervy na opravu hmotného majetku s následnou opravou	56
Tabulka 11 Tvorba rezervy na opravu hmotného majetku s následným technickým zhodnocením	56
Tabulka 12 Technické zhodnocení na nehmotném majetku	57
Tabulka 13 Prodejní cena při vývozu – optimální převodní cena	59
Tabulka 14 Prodejní cena při vývozu – nízká převodní cena	59
Tabulka 15 Pořizovací cena při vývozu – optimální převodní cena	60
Tabulka 16 Pořizovací cena při vývozu – vysoká převodní cena	60
Tabulka 17 Daňová optimalizace – rovnoměrné versus zrychlené odpisy	63
Tabulka 18 Daňová optimalizace – zvýšení odpisu v prvním roce	64
Tabulka 19 Daňová optimalizace – uplatnění nižšího odpisu	65
Tabulka 20 Technické zhodnocení pod stanovený limit – rovnoměrné odpisování	67

Tabulka 21 Technické zhodnocení pod stanovený limit – zrychlené odpisování	68
Tabulka 22 Vybrané finanční ukazatele přijatých společností	72
Tabulka 23 Čisté ziskové rozpětí – výsledky	73