

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

DIPLOMOVÁ PRÁCE

**DAŇOVÉ ÚNIKY
V SOUVISLOSTI
S ÚČETNICTVÍM**

Autor diplomové práce:

Bc. Vendula Tůmová

Vedoucí diplomové práce:

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

Rok obhajoby:

2019

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Daňové úniky v souvislosti s účetnictvím“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 25.5. 2019

Podpis

.....

Bc. Vendula Tůmová

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych poděkovala své vedoucí diplomové práce prof. Ing. Libuši Müllerové, CSc. a také lidem z oboru daní, kteří mi s prací pomohli. Zároveň velké poděkování celé mojí rodině, která mě v mém studiu velmi podpořila.

ABSTRAKT

Cíl diplomové práce je založen na úpravě daně konkrétně u právnické osoby, a to ze dvou základních pohledů nejprve pomocí nelegální cesty označené jako daňový únik, ale také z pohledu cesty legální, tedy daňové optimalizace. V teoretické části je uveden a specifikován současný stav účetního a daňového systému v České republice. Hluběji je zde rozvedena konstrukce daně z příjmů právnických osob také konkrétní účetní postupy. Nelze opomenout hlavní náplň týkající se teorie daňových úniků až po téma daňová kontrola a relativně nový pojem v České republice, kterým je Elektronická evidence tržeb. Aplikační část práce je rozdělena na dvě základní roviny, jak jsem již zmínila legální a nelegální způsob daňové konstrukce. Téma daňových úniků je v dnešní době velmi diskutované, což dokazuje velké množství nálezů správců daně a judikátů Nejvyššího správního soudu ČR, jež jsem také promítla do své práce především v praktické části.

ABSTRACT

The aim of the diploma thesis is based on the tax treatment of a legal entity, namely from two basic perspectives, first by means of an illegal path marked as tax evasion, but also from a legal point of view, is tax optimization. In the theoretical part is presented and specified the current state of the accounting and tax system in the Czech Republic. In addition, the structure of corporate income tax is deeper and more specific accounting procedures. We cannot ignore the main content of tax evasion theory to the topic of tax control and the relatively new concept of Electronic Revenue Records to the Czech Republic. The application part of the thesis is divided into two basic levels, as I have already mentioned the legal and illegal side of the tax structure. The issue of tax evasion is currently very much discussed, as evidenced by many findings by tax administrators and judges of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic, which I also reflected in my thesis in practical part as examples.

Obsah

ÚVOD	1
1 TEORETICKÁ ČÁST	2
1.1 Účetní systém ČR.....	2
1.2 Daňový systém ČR.....	4
1.3 Konstrukční prvky daně	5
1.4 Členění daní	6
1.4.1 Daň z příjmů fyzických osob	8
1.4.2 Daň z příjmů právnických osob	9
1.4.3 Praktický příklad výpočtu daně z příjmů právnických osob.....	15
1.4.4 Ostatní daně	16
1.4.5 Sociální a zdravotní pojištění.....	17
1.4.6 Účetní zobrazení daní	19
1.5 Daňový únik	22
1.5.1 Příčiny vzniku daňových úniků	23
1.5.2 Definice daňového úniku	24
1.5.3 Legální minimalizace daňové povinnosti	24
1.5.4 Nelegální minimalizace daňové povinnosti	24
1.5.5 Měření daňových úniků	25
1.5.6 Druhy daňových úniků.....	26
1.5.7 Nelegální využívání daňových rájů	26
1.6 Daňová kontrola v České republice	27
1.6.1 Příprava daňové kontroly	27
1.6.2 Zahájení daňové kontroly	27
1.6.3 Ukončení daňové kontroly	29
1.6.4 Trestněprávní a finanční následky daňové kontroly	29

1.7	Elektronická evidence tržeb (EET)	30
2	PRAKTICKÁ ČÁST	35
2.1	Legální daňové úniky	35
2.2	Nelegální daňové úniky.....	44
	ZÁVĚR	68
	POUŽITÁ LITERATURA A JINÉ PRAMENY	70
	SEZNAM GRAFŮ, SCHÉMAT A TABULEK.....	74

SEZNAM ZKRATEK

ČR – Česká republika

ČÚS – České účetní standardy

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DPH – daň z přidané hodnoty

EET – elektronická evidence tržeb

HDP – hrubý domácí produkt

NSS ČR – Nejvyšší správní soud České republiky

OBZP – osoba bez zdanitelných příjmů

OSVČ – osoba samostatně výdělečně činná

PO – právnická osoba

ZDP – Zákon o daních z příjmů v aktuálním znění

ZoET – Zákon o evidenci tržeb

ZP – Zákoník práce

ÚVOD

Úloha daní v ekonomice je z nejobecnějšího pohledu zřejmá: jejich cílem je zajistit příjmy do veřejných rozpočtů. Přesto nikdo neplatí daně rád a snaží se je minimalizovat různými způsoby, v některých případech však nelze mluvit o úplné poctivosti. Oblast daňových úniků představuje velmi širokou a složitou problematiku.

„Umění výběru daní spočívá v tom, jak oškubat husu, tak, aby co nejméně syčela.“

Jean-Baptiste Colbert

Pokud si někdo mohl myslet, že daně jsou upraveny jedním z novějších zákonů, tak je na velkém omylu. První zmínky o daních pocházejí již ze Starověkého Egypta okolo roku 3000 až 2800 před naším letopočtem. Šlo především o dvě základní oblasti, a to vybírání desátků od bohatších, a naopak nucené práce pro nemajetné. Trend daní je znám i ze Starověkých Athén, kde daně sloužily nejprve jako dobrovolný příspěvek, který se pozvolna změnil na povinnost. Ani samotný výběr daní nebyla lehká záležitost. Při výběru panovala velká nepřehlednost a nespravedlnost. Avšak přítomnost se velkou měrou může přirovnat k minulosti (např. mnoho papírování a s tím spojené nesrovnalosti).

Již od počátku se daně vyvíjely a neustále měnily, ale vždy bylo nutností alespoň nějakou daň zaplatit. A proto pokud se ohlédneme do minulosti na vývoj daní, můžeme usuzovat, že daně se budou stále rozvíjet a měnit především podle potřeb daného státu.

K celkovém pohledu na daně patří i negativní stránka, týkající se daňových úniků, které se snaží jednotlivé podniky využít ke snížení celkové částky odvodu samotné daně. Na tento problém lze pohlížet ze dvou pohledů, a to jako negativní daňový únik, který bývá odhalen a řešen pomocí finančního úřadu či soudů nebo jako tzv. daňová optimalizace, ta je považována za legální cestu vedoucí ke snížení celkové částky splatné daně. Nově je do této problematiky zahrnut také pohled na Elektronickou evidenci tržeb, která byla zavedena především proto, aby veškeré evidence tržeb byly vedeny poctivě a správně.

1 TEORETICKÁ ČÁST

V teoretické části bude vymezen účetní systém ČR, definovány základní pojmy, týkající se účetnictví. Dále definice a celkový pohled na daňový systém ČR se zaměřením na právnickou osobu s uvedením praktického výpočtu. Na tuto oblast dále navazuje samotný pojem daňový únik, daňová kontrola a v poslední části nově zahrnutá elektronická evidence tržeb.

1.1 Účetní systém ČR

LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ ČR

„Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upraveno soustavou předpisů na úrovni zákonů a norem, které navazují na jiné věcně právní předpisy a zákony. Tyto normy ve svém komplexu vytvářejí účetní systém.“¹

Mezi tyto předpisy patří:

- a) zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- b) vyhlášky,
- c) české účetní standardy.

ÚČETNÍ JEDNOTKY

„Zákon o účetnictví vymezuje pojem účetní jednotka, ke kterému se vztahuje povinnost řídit se tímto zákonem a účtovat v soustavě podvojného účetnictví.“²

Jestliže se stane fyzická či právnická osoba účetní jednotkou podle zákona o účetnictví, je povinna účtovat v soustavě podvojného účetnictví.

Vedení podvojného účetnictví platí pro:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území ČR,
- b) zahraniční právnické osoby, které na území ČR podnikají,
- c) organizační složky státu,

¹RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. Praha: Nakladatelství ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-116-1, str. 14.

²RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. Praha: Nakladatelství ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-116-1, str. 27.

d) fyzické osoby za zákonem stanovených podmínek.

ZÁKLADNÍ ÚČETNÍ POVINNOSTI A ZÁSADY PŘI VEDENÍ PODVOJNÉHO ÚČETNICTVÍ

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví:

- *správné,*
- *úplné,*
- *průkazné,*
- *srozumitelné,*
- *přehledné,*
- *trvalé.*“³.

ROZSAH VEDENÍ ÚČETNICTVÍ

Účetní jednotky dle zákona o účetnictví vedou:

- podvojný účetnictví v plném rozsahu,
- podvojný účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- jednoduchý účetnictví – není vztaženo na podnikatele.

ÚČETNÍ OBDOBÍ

Za účetní období je považováno 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců – může se shodovat s kalendářním rokem nebo hospodářským rokem. Období může být kratší i delší než 12 po sobě jdoucích měsíců, a to ve zvláštních případech stanovených zákonem.

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

*„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.“*⁴

³RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. Praha: Nakladatelství ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-116-1.

⁴SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. Praha: WoltersKluwer, 2017. ISBN 978-80-7558-832-3-2, str. 4.

Účetní závěrka je tvořena rozvahou, výkazem zisků a ztráty a přílohou. Součástí účetní závěrky velkých a středních obchodních společností je také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Musí obsahovat rozvahový den nebo jiný okamžik k jakému se účetní závěrka sestavuje.

Sestavit účetní závěrku lze v plném nebo zkráceném rozsahu. Zkrácený rozsah lze sestavit u účetních jednotek, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

VZTAH ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ K ÚČETNICTVÍ

Účetní předpisy nejsou přímo navázány na daňové předpisy. Účetní předpisy jsou daňovými předpisy ale silně ovlivněny prostřednictvím samotných daňových zákonů, především zákonem o daních z příjmu a zákonem o rezervách.

ZJIŠTĚNÍ ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ

Při zjišťování základu daně z příjmů se vychází u poplatníků, kteří vedou podvojný účetnictví, z výsledku hospodaření (ztráta či zisk), bez vlivu IFRS u poplatníků, kteří účtují a sestavují účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů. Nepřihlíží se k zápisům v knihách podrozvahových účtů, není-li zákonem stanoveno jinak.

1.2 Daňový systém ČR

DAŇOVÝ SYSTÉM je širší pojem než daňová soustava. Zahrnuje (kromě daňové soustavy) i právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které mají za úkol zabezpečit správu daní, jejich vyměřování, vymáhání a kontrolu, a rovněž systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům.

DAŇOVÁ SOUSTAVA je představována souhrnem daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska to jsou jednotlivé daně upravené v daňových zákonech. K faktorům ovlivňujícím uspořádání daňové soustavy patří velikost státu a jeho územní členění, tradice způsobu výběru daní, ale i přijaté závazky plynoucí ze zapojení do mezinárodních integračních procesů.

POJEM „DAŇ“ „*Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.*“⁵ Svoboda jedince je z právního pohledu omezena povinností platit daň. Vybrané daně plynou do veřejného rozpočtu, ze kterého jsou poté hrazeny společné potřeby státu, obce či kraje.

FUNKCE DANÍ – tedy daně jsou považovány za nástroj ekonomické politiky státu. Charakteristické je pro ně plnění určitých funkcí:

Fiskální funkce – je brána jako primární funkce – vymezuje se schopností naplnit veřejný rozpočet. Tato funkce musí být vždy zachována.

Alokační funkce – selhávání efektivnosti určitých tržních mechanismů – není odpovídající představou o optimálním rozvoji společnosti.

Redistribuční funkce – daně dávají určitý způsob pro zmenšení rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů. Stát vybírá více od bohatších a poté pomocí transferů lze zvyšovat příjmy chudším.

Stimulační funkce – poskytování daňových úspor státem (např. odpočet ztráty z minulých let).

Stabilizační funkce – je definována jako snížení výkyvů ekonomického cyklu.

1.3 Konstrukční prvky daně

DAŇOVÝ SUBJEKT „*je osoba podle zákona povinná strpět, odvádět nebo platit daň.*“⁶ Subjekty jsou rozděleny na poplatníky a plátce daně. Poplatníkem je ten, kdo má nést daňové břemeno a také i ten, kdo daň odvádí. Plátce daně ji pouze odvádí, nenese daňové břemeno. Tato osoba je pověřena výběrem daně a jejím odvedením do veřejného rozpočtu.

PŘEDMĚT DANĚ v obecné rovině je to **veličina, ze které je daň vybírána.**

ZÁKLAD DANĚ „*je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách upravený podle zákonných pravidel.*“⁷ Měrné jednotky vyjádřené ve fyzikálních jednotkách nebo hodnotovém vyjádření (v korunách).

ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ je pravidelný časový interval, za který nebo na který je základ daně stanoven a daň vybírána.

⁵VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém 2014 ČR. Praha: VOX, a. s., 2014, str. 9

⁶VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém 2014 ČR. Praha: VOX, a. s., 2014, str. 14

⁷VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém 2014 ČR. Praha: VOX, a. s., 2014, str. 20

SAZBA DANĚ je algoritmus, z něhož se ze základu daně stanovuje základní částka daně. Obvykle je používáno několik typů sazeb.

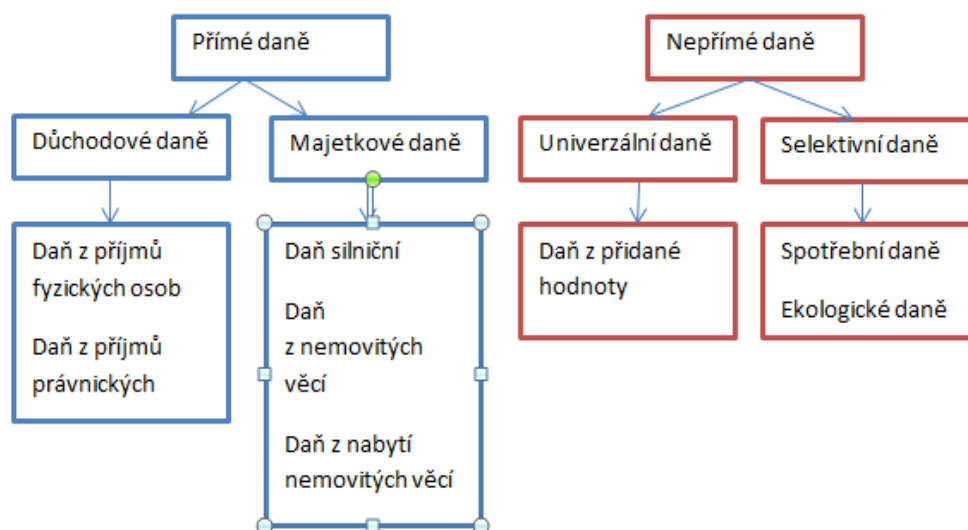
SLEVY NA DANI jsou konstrukčním prvkem, který umožňuje snižovat základní částku daně. Členěny jsou do několika druhů – absolutní vs. relativní nebo standardní a nestandardní.

1.4 Členění daní

Daně jsou v ČR rozděleny na dvě základní skupiny:

- a) přímé daně,
- b) nepřímé daně.

Schéma 1: Daňový systém v ČR

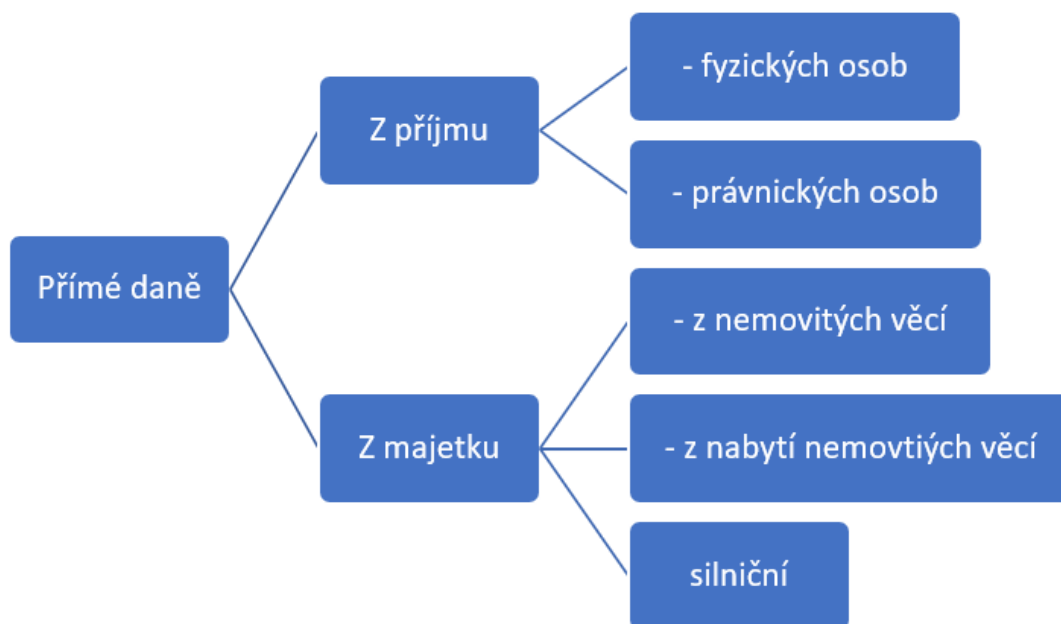


Zdroj: *Daňová soustava ČR* [online]. [cit. 2019-02-15]. Dostupné z: <https://docplayer.cz/30595096-Uplatnovani-dppri-obchodovani-v-ramci-eu-a-tretich-zemi-u-vybraneho-podniku.html>

PŘÍME DANĚ „jsou bezprostředně vyměřeny poplatníkovi na základě jeho důchodu nebo majetku, a předpokládá se, že jejich výše jde na úkor důchodu osoby, které jsou předepsány, ta se jim nemůže vyhnout a nemůže jejich část přenést na další ekonomické subjekty.“⁸ Přímé daně jsou dále rozděleny na **důchodové** a **majetkové**.

⁸ŠIROKÝ, J. Daňové teorie: s praktickou aplikací. V Praze: C. H. Beck, 2008, str. 49

Schéma 2: Přímé daně v ČR



Zdroj: Zákon č. 208/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů – vlastní zpracování

Důchodové daně neboli daně z příjmů jsou děleny na daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob. Řadí se mezi třetí nejdůležitější rozpočtový příjem.

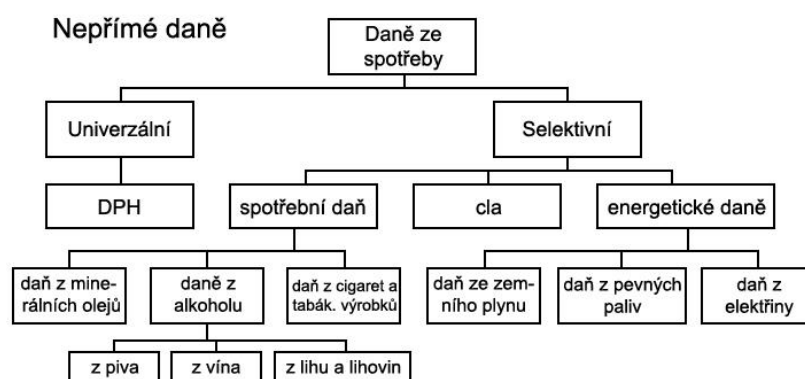
Majetkové daně jsou považovány pouze za doplňkový daňový příjem. Jsou rozděleny na všeobecné a výběrové majetkové daně.

NEPŘÍMÉ DANĚ „jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů, rozhodujícím momentem zdanění je většinou samotný akt nákupu či spotřeby příslušné komodity.“⁹

Nepřímé daně jsou rozděleny na selektivní, které se týkají pouze určitého druhu zboží (spotřební daň) nebo univerzální, ty se týkají veškerého zboží (daň z přidané hodnoty).

⁹ŠIROKÝ, J. Daňové teorie: s praktickou aplikací. V Praze: C. H. Beck, 2008, str. 49

Schéma 3: Nepřímé daně v ČR



Zdroj: <http://www.ius-wiki.eu/tnh/pfuk/tnh/zkouska/nova/otazka-8>

Univerzální daň neboli daň z přidané hodnoty je považována za všeobecnou daň ze spotřeby. Zahrnuje dodání zboží, poskytnutí služeb a zboží z dovozu ze zemí mimo Evropskou unii.

Spotřební daně zahrnují pět základních komodit zboží. Patří sem daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z vína a meziproduktů, daň z piva a daň z tabákových výrobků. Předmět daně je charakterizován jejich výrobou a dovozem.

Cla – povinná platba spojená s přechodem zboží přes hranice Evropské unie.

Energetické daně jsou tři základní – daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny.

1.4.1 Daň z příjmů fyzických osob

„Je univerzální daní, již podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců.“¹⁰

„Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty.“¹¹

ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ

Za zdaňovací období daně z příjmů fyzických osob je považován kalendářní rok.

¹⁰VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém 2014 ČR. Praha: VOX, a. s., 2014, str. 57

¹¹Česká republika. Zákon o daních z příjmů v aktuálním znění. In: č. 586/1992, Sb. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

PŘEDMĚT DANĚ

Předmět daně z příjmů fyzických osob je vymezen 5 základními pilíři:

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6),
- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- příjmy z nájmu (§ 9),
- ostatní příjmy (§ 10).

SAZBA DANĚ

„Daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a odečitatelné položky od základu daně (§ 34) zaokrouhlená na celá sta Kč dolů činí 15 %.“¹²

1.4.2 Daň z příjmů právnických osob

Daní z příjmů právnických osob jsou zdaňovány veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem.

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je

- a) právnická osoba,
- b) organizační složka státu,
- c) různé druhy fondů (podílový, svěřenecký, fond penzijní společnosti).

„Poplatníci jsou daňoví rezidenti České republiky nebo daňový nerezidenti.“

„Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky, své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen.“¹³

Rezidenti mají daňovou povinnost, která se týká příjmů ze zdrojů na území České republiky a také příjmů ze zahraničí.

Nerezident nemají v České republice své sídlo nebo to stanovují mezinárodní smlouvy. Daňová povinnost je uvalena na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

¹²Česká republika. Zákon o daních z příjmů v aktuálním znění. In: č. 586/1992, Sb. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

¹³MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony úplná znění platná k 1.1.2018*. Praha: GradaPublishing, 2018. ISBN 978-80-271-0937-1, str.22.

ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ

„Zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob je

- a) kalendářní rok,*
- b) hospodářský rok,*
- c) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na člena právnické osoby do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými,*
- d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.“¹⁴*

PŘEDMĚT DANĚ

„Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.“¹⁵

ZÁKLAD DANĚ

Základ daně je odvozen z účetního výsledku hospodaření před zdaněním a je dále upravován v souladu se zákonem o daních z příjmů:

Tabulka 1: Výpočet základu daně

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním
- výnosy (příjmy) vyňaté z předmětu daně
- výnosy osvobozené příjmy
- výnosy (příjmy) nezahrnované do základu daně
- rozpuštění nezákonné rezervy nebo opravné položky
+ částky zkracující výnosy (příjmy)
+ účetní náklady, které nelze uznat pro daňové účely
= základ daně

Zdroj: HORTOVÁ, Marta, ROUSEK, Pavel. Daně. 1. vydání. České Budějovice: VŠTE, 2012. ISBN 978-80-87278-90-1.

¹⁴MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony úplná znění platná k 1. 1. 2018*. Praha: GradaPublishing, 2018. ISBN 978-80-271-0937-1, str. 26.

¹⁵PELECH, Petr a PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem 2014*. Olomouc: ANAG, sv. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-867-3, str. 18

Výnosy vyňaté z předmětu daně – jsou to výnosy či příjmy z nabytí majetku dědictvím nebo darováním.

Výnosy osvobozené

- výnosy z provozování taxativních ekologických zařízení – v roce uvedení do provozu a v pěti následujících obdobích,
- úroky z přeplatku na dani,
- úroky z hypotečních zástavních listů.

Výnosy, které se nezahrnují do ZD

- již zdaněné položky,
- částky, které tvoří samostatný základ daně – přijaté dividendy, podíly na zisku,
- částky, které nebyly uznány jako daňové.

Zvýšení/snížení základu daně o položky § 23 odst. 3 ZDP v aktuálním znění

Základ daně se zvyšuje, snižuje a může snížit a to podle § 23 odst. 3 písm. a) - c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v aktuálním znění.

a) zvýšení např. o:

- částky, které neoprávněně zkracují příjmy,
- částky, které nelze zahrnout do výdajů, a to podle tohoto zákona,
- částky, které byly uplatněné v předchozích zdaňovacích obdobích,
- částku zrušené rezervy – způsob tvorby a výše pro daňové účely je stanoven zvláštním právním předpisem, u poplatníka, jenž nevede účetnictví,
- částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvky na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění, které jsou sraženy zaměstnavatelem samotnému zaměstnanci, ale nejsou uhrazeny do následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období.

b) snížení např. o:

- rozdíl, který vznikl, tím že zaúčtované výnosové smluvní pokuty a úroky či poplatky z prodlení a jiné pokuty a úroky ze závazkových vztahů, převyšuje přijaté částky v daném zdaňovacím období u daného účtujícího subjektu,

- částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvky na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění, které zvýšily výsledek hospodaření u účetního subjektu, a to v případě, že byly uhrazeny.

c) může být snížen např. o:

- částky, o které byly nesprávným způsobem navýšeny příjmy,
- částky, nezahrnované do výdajů či nákladů, které lze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů či nákladů,
- částky, které souvisí s rozpuštěním rezerv a opravných položek,
- oceňovací rozdíl, který vznikl jinak, než koupí majetku.

Daňové uznatelné či neuznatelné rezervy a opravné položky

Tvorba rezerv a opravných položek souvisí s věrností zobrazení a s respektováním zásady opatrnosti. Uznány jako daňové náklady jsou pouze rezervy a opravné položky uvedené v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v aktuálním znění.

Daňově neuznatelné náklady – do této kategorie patří například:

- výdaje na pořízení hmotného majetku,
- technické zhodnocení dlouhodobého majetku,
- výdaje na reprezentaci,
- manka a škody, které převyšují náhrady.

Uplatněné některé účetní náklady, které se váží na další podmínky, které jsou nutností prokázat (např. na zaplacení).

POLOŽKY ODEČITATELNÉ SNIŽUJÍCÍ ZÁKLAD DANĚ PO

Od základu daně lze kromě výdajů (nákladů) prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečíst:

- *daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřila;*
- *odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání (pokud není možné odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání*

*odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, lze je odečíst nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly).*¹⁶

Základ daně upravený o položky odečitatelné od základu daně je možné ještě snížit o **hodnotu bezúplatných plnění**. Hodnota jednoho daru přitom musí dosahovat částky alespoň 2000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34.

SLEVY NA DANI na zaměstnance se zdravotním postižením

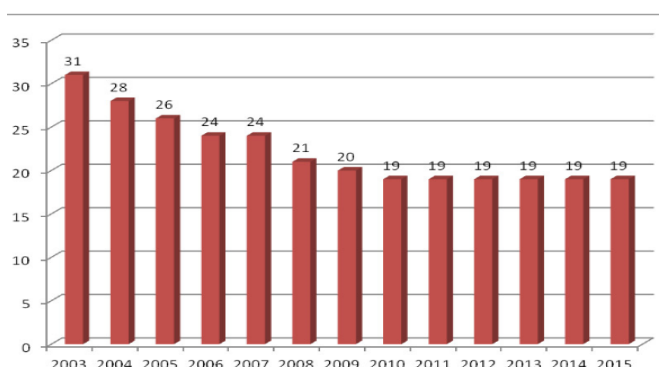
Tato sleva podporuje zaměstnavatele, kteří poskytují práci osobám se zdravotním postižením. Sleva, která je diferencována podle míry zdravotního postižení zaměstnance.

Tato sleva činí 18 000 Kč na jednoho zaměstnance se zdravotním postižením, pokud je to zaměstnanec s těžším postižením, výše slevy je navýšena na 60 000 Kč.

SAZBA DANĚ

Sazba daně z příjmů právnických osob je stanovena na 19 %. Sazba daně se v jednotlivých letech v minulosti často měnila. Tento vývoj zobrazuje následující graf, v němž je viditelné snížení této sazby a poté ustálení na hodnotě 19 %.

Graf 1: Vývoj sazby daně PO



Zdroj: <http://www.az-data.cz/clanky/dan-prijmu-pravnickych-osob>

¹⁶Základ daně z příjmů právnických osob: Finance.cz [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-z-prijmu/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/zaklad-dane/>

VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI

Tabulka 2: Výpočet daně z příjmů PO

Základ daně
- odčitatelné položky (odpočty):
= mezisoučet
- dary na veřejně prospěšné účely (max. 5 %)
= základ daně po snížení (zaokr. na 1 000↓)
sazba daně (19 %)
= daň
- sleva na zaměstnance se změněnou pracovní schopností
= daň po slevě

Zdroj: HORTOVÁ, Marta, ROUSEK, Pavel. Daně. 1. vydání. České Budějovice: VŠTE, 2012. ISBN 978-80-87278-90-1

PLATBA DANĚ

Výpočet daně musí být uveden v daňovém přiznání. To je u právnických osob podáno do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období. Některé právnické osoby podléhající povinnému auditu, podávají daňové přiznání dokonce šestého měsíce po skončení zdaňovacího období.

Poslední den lhůty pro podání přiznání je také den splatnosti daně z příjmů.

SRÁŽKOVÁ DAŇ

Sráží se při výplatě nebo připsání. Jedním z příkladů jsou úroky z vkladových účtů u bank, kde banka sráží a odvede daň a klientovi je připsána částka o tuto daň snížená. Poplatník stanovuje částku daně, kterou je povinen za zdaňovací období odvést, může od vypočítané výše daně odečíst sraženou daň. To na základě potvrzení, které musí vystavit plátce, který daň srážel.

ZÁLOHY DANĚ Z PŘÍJMŮ

Právnické osoby platí zálohy na daň velmi podobně jako fyzické osoby, a to i ve stejných časových lhůtách. Pro zálohy je nutností stanovení základny pro další výpočet, kterou je poslední známá daňová povinnost. Pro stanovení výše záloh není zahrnuta srážková daň. Ta byla sražena v průběhu zdaňovacího období ze samostatných základů daně. U právnických osob nemusí být zdaňovací období shodné s kalendářním rokem, pokud daná společnost stanoví pro svoje podnikání rok hospodářský.

Zálohy jsou poplatníky placeny ve výši 25 % nebo 40 % z poslední známé daňové povinnosti:

- **40 %** - platí poplatníci, u kterých byla poslední známá daňová povinnost více jak 30 000 Kč a méně než 150 000 Kč – **2 x za rok**,
- **25 %** - platí poplatníci, u kterých byla poslední známá daňová povinnost více jak 150 000 Kč – **4 x za rok**.

1.4.3 Praktický příklad výpočtu daně z příjmů právnických osob

Máme vypočítat daňovou povinnost daně z příjmů právnických osob firmy A+A, s. r. o.

Tato společnost dosahovala celkově 4 218 928 Kč výnosů a 3 128 613 Kč tvořily náklady. Neuznatelné náklady byly 296 350 Kč. Částka již zdaněných výnosů pomocí srážkové daně činí 60 000 Kč. Výše daňové ztráty 418 200 Kč za loňský rok. Dar liberecké knihovně ve výši 60 000 Kč.

Tabulka 3: Zadání příkladu

Výnosy = účty 6. účtové třídy	4 218 928 Kč
Náklady = účty 5. účtové třídy	3 128 613 Kč
Daňově neuznatelné náklady	296 350 Kč
Výnosy zdaněné srážkovou daní	60 000 Kč
Daňová ztráta z loňského roku	418 200 Kč
Letos dar knihovně v Jilemnici	60 000 Kč

Zdroj: vlastní

ŘEŠENÍ:

Tabulka 4: Výpočet daně

Výnosy = účty 6. účtové třídy	4 218 928 Kč
Náklady = účty 5. účtové třídy	3 128 613 Kč
Účetní výsledek hospodaření	1 090 315 Kč
Daňově neuznatelné náklady	296 350 Kč
Výnosy zdaněné srážkovou daní	60 000 Kč
Základ daně z příjmů před úpravou	1 326 665 Kč
Daňová ztráta z loňského roku	418 200 Kč
Základ daně po úpravě	908 465 Kč
Letos dar knihovně v Jilemnici	60 000 Kč
Upravený základ daně	848 465 Kč
Zaokrouhlení na tisíce dolů	848 000 Kč
Daň z příjmů právnických osob 19 %	161 120 Kč

Zdroj: vlastní

Disponibilní zisk = účetní výsledek hospodaření – daň z příjmů právnických osob
1 090 315 – 161 120 = **929 195 Kč**

ÚČTOVÁNÍ:

Tabulka 5: Účtování příkladu

Datum	Doklad	Text	Účet		Kč	
			MD	DAL	MD	DAL
31.12.2018	VÚD	Předpis daňové povinnosti	591	341	161 120 Kč	161 120 Kč
Do konce března 2019	VBÚ	Úhrada daňové povinnosti	341	221	45 200 Kč	45 200 Kč

Zdroj: vlastní

1.4.4 Ostatní daně

DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

„Daň z přidané hodnoty (DPH) je jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Placena je při nákupu většiny zboží a služeb. Pokud je dodavatel registrován jako plátce, musí odvést z obchodu část hodnoty, pokud je tento obchod předmětem daně. Naopak odběratel si za jistých podmínek může žádat o vrácení daně, kterou při obchodu dodavateli (plátcí) zaplatil.“¹⁷

Sazby daně z přidané hodnoty

- a) základní sazba 21 %,
- b) první snížená sazba 15 %,
- c) druhá snížená sazba 10 %.

SILNIČNÍ DAŇ

Velmi specifická daň, která souvisí s užíváním motorových vozidel pro podnikání. Poplatníci touto daní podporují výstavbu a údržbu silnic a dálnic. Daň není vybírána v ceně zboží a není odváděna plátcí, ale platí ji poplatníci neboli provozovatelé motorových vozidel. Je hrazena v pravidelných intervalech. Za předmět daně jsou považována motorová vozidla – pokud jde o osobní automobily, zahrnují se pouze ty, které jsou využívány k výdělečné činnosti. Má pevnou a diferencovanou

¹⁷Daň z přidané hodnoty: Podnikatel.cz [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/n/dph/>

sazbu daně. Pro osobní automobily je vypočítána podle zdvihového objemu a užitkové vozy podle celkové hmotnosti a počtu náprav.

DAŇ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

Patří mezi majetkové daně. Daň z nemovitých věcí je vybírána podle polohy nemovité věci, jelikož výnos je příjmem obcí. Je tvořena dvěma částmi daně z pozemků a ze staveb a jednotek.

Za poplatníka je považován vlastník pozemku nebo stavby.

DAŇ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

Předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která musí být:

- a) pozemek, stavba, část inženýrské sítě či jednotka na území České republiky,
- b) právo stavby, jímž je zatížen pozemek na území České republiky,
- c) spoluvlastnický podíl na nemovité věci uvedené v a) či b).

Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je od listopadu 2016 vždy nabyvatel. V minulosti jím byl prodejce daně z nemovitosti.

1.4.5 Sociální a zdravotní pojištění

„Sociální pojištění má tři složky: důchodové pojištění, nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Platí ho zaměstnanci i osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ). Za zaměstnance odvádí sociální pojištění zaměstnavatel, podnikatelé a živnostníci se starají sami.“¹⁸

Zaměstnanci mají povinnost se účastnit všech tří složek sociálního pojištění. OSVČ mají možnost platit si nemocenské pojištění dobrovolně. Platit sociální pojištění nemusí osoby bez zdanitelných příjmů.

Z čeho se počítá pojistné na sociální pojištění

U zaměstnance je sociální pojištění počítáno z hrubé mzdy. U OSVČ je to pak padesát procent příjmů z podnikání a jiné výdělečné činnosti po odpočtu výdajů. Vyměřovací základ je přepočítán na měsíce. Pokud je vypočítán nižší vyměřovací základ, než je minimální, platí právě zmiňovaný minimální vyměřovací základ. Maximální vyměřovací základ se rovná 48násobku průměrné mzdy.

¹⁸Sociální pojištění: Peníze.cz [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/socialni-pojisteni>

Sazby pojistného na sociální pojištění

Tabulka 6: Sazby sociálního pojištění

Zaměstnanec celkem	6,5 %
Nemocenské pojištění	0 %
Důchodové pojištění	6,5 %
Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	0 %
Zaměstnavatel celkem	25 %
Nemocenské pojištění	2,3 %
Důchodové pojištění	21,5 %
Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	1,2 %

Zdroj: *Sociální pojištění: Peníze.cz* [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/socialni-pojisteni>

Platba pojistného na sociální pojištění

„Zaměstnavatel odvádí pojistné za jednotlivé kalendářní měsíce. Pojistné za kalendářní měsíc je splatné od 1. do 20. dne následujícího kalendářního měsíce. Pojistné se odvádí na účet příslušné okresní správy sociálního zabezpečení.“¹⁹

ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ

„Zdravotní pojištění slouží k úhradě základní zdravotní péče. Povinně ho platí všichni zaměstnanci, osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ) i osoby bez zdanitelných příjmů (OBZP), které trvale žijí v Česku. Za zaměstnance platí část zdravotního pojištění zaměstnavatel, část hradí zaměstnanec ze své mzdy. Platby na zdravotní pojištění odcházejí do zdravotních pojišťoven, nikoliv státu.“²⁰

Prostředky z toho pojištění jsou vynaloženy na úhradu lékařských úkonů a zdravotnického materiálu.

Za děti, studenty do 26 let a za důchodce platí zdravotní pojištění stát. U osob bez zdanitelných plnění se pro výpočet používá minimální mzda.

¹⁹*Sociální pojištění: Finance.cz* [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/odvody-socialniho-a-zdravotniho-pojisteni/zamestanec-socialni-pojisteni/>

²⁰*Zdravotní pojištění: Peníze.cz* [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/zdravotni-pojisteni>

U zaměstnanců jsou odvody vypočítány z hrubé mzdy. U OSVČ se postupuje jako u sociálního pojištění. Rozdíl od sociálního pojištění je v tom, že není stanoven maximální vyměřovací základ.

Tabulka 7: Sazby zdravotního pojištění

Výše pojistného u zaměstnance v % z vyměřovacího základu	
Zaměstnanec	4,5
Zaměstnavatel	9,0
Celkem	13,5

Zdroj: BLECHOVÁ, Beáta a Jana JANOUSHKOVÁ. *Podvojný účetnictví v příkladech 2012*. Praha: GradaPublishing a.s., 2012, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4185-7.

Platba zdravotního pojištění

„Pojistné se platí za jednotlivé kalendářní měsíce a je splatné od 1. do 20. dne následujícího kalendářního měsíce. Zaměstnavatel odvádí část pojistného, které je povinen hradit za své zaměstnance. Současně odvádí i část pojistného, které je povinen hradit zaměstnanec, srážkou z jeho mzdy nebo platu, a to i bez souhlasu zaměstnance.“²¹

1.4.6 Účetní zobrazení daní

Povinnost účetních jednotek dodržovat směrnou účetní osnovu, která zobrazuje závazné uspořádání účtů, na jehož základě si účetní jednotka stanovuje vlastní účtový rozvrh, nebo seznam účtů, které budou používány pro zaúčtování veškerých účetních případů a pro sestavení účetních výkazů.

Pro účtování o daních se používají tyto účty:

34 – Zaúčtování daní a dotací

341 – Daň z příjmů – na tento účet se účtují placené zálohy na daň z příjmů v průběhu roku a také celková daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob, a to na základě daňového přiznání. Zaúčtuje se zde dluh daně účetní jednotky ze splatné daně za zdaňovací období. Souvztažný zápis je na účet 591 – daň z příjmů splatná.

²¹Zdravotní pojištění: Finance.cz [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/odvody-socialniho-a-zdravotniho-pojisteni/zamestnanci-zdravotni-pojisteni/>

Pokud není daňová povinnost známá, je zaúčtována pouze odhadovaná výše splatné daně jako rezerva na splatnou daň, a to podle ČÚS 004 – rezervy.

342 – Ostatní přímé daně – tento účet je využíván pro účtování dluhu vůči finančnímu úřadu – daň z příjmů, kdy odvody zajišťuje účetní jednotka za poplatníka jako plátce daně. Je to daň z příjmů fyzických osob, tu účetní jednotka sráží svým zaměstnancům z odměn, srážková daň ze zisku, ta je sražena účetní jednotkou ze závazku vůči společníkům při rozdělení zisku schváleného valnou hromadou.

343 – Daň z přidané hodnoty – daňová povinnost účetní jednotky ze splatné daně z přidané hodnoty za zdaňovací období a také nárok na odpočet DPH či vrácení daně při uplatnění nadměrného odpočtu.

345 – Ostatní daně a poplatky – účtování o dluhu vůči finančnímu úřadu, a to z titulu spotřební daně, a to hlavně při prodeji zboží, které podléhá spotřební dani (se souvztažným účtem 311 – Odběratelé) Dále o dalších přímých daních – daň silniční, daň z nemovitosti a daň z nabytí nemovitých věcí. Poplatky jsou zaúčtovány na účtu 345 souvztažně na vrub účtové skupiny 53 – Daně a poplatky.

V Tabulce 8: Účtování o daních je uveden příklad konkrétního provedení účtování jednotlivých položek.

Tabulka 8: Účtování o daních

Účetní případ	MD	DAL
Platba záloh na daň z příjmů v průběhu roku 2018	341	221
31. 12. Zaúčtování skutečné výše daně	591	341
31. 3. Úhrada nedoplatku daně	341	221
Vrácení přeplatku daně z příjmů od FÚ	221	341
Převod nadměrného odpočtu DPH na nedoplatek daně z příjmů – z rozhodnutí správce daně	341	343

Zdroj: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/jak-spravne-zauctovat-dane-a-poplatky/>

Další účty týkající se daňové problematiky:

346 – Dotace ze státního rozpočtu – kde lze nalézt dvě skupiny dotací – podle účelu na které byly poskytnuty. První z nich jsou dotace na úhradu nákladů a dotace na pořízení dlouhodobého majetku.

347 – Ostatní dotace – účtování všech ostatních dotací nezmiňovaných výše.

Uvádím praktický příklad s účtováním o daních a dotacích v Tabulce 9: Účtování dotací.

Společnost Gama provádí zateplení v roce 2018 za 3 400 000 Kč. Na tento projekt dostala společnost ten stejný rok dotaci ze státního rozpočtu v hodnotě 45 % pořizovací ceny. Platba byla zaslána na bankovní účet.

Tabulka 9: Účtování dotací

Účetní případ	Částka	MD	DAL
FAP od dodavatele	3 400 000 Kč	042	321
Přislíbená dotace	1 530 000 Kč	378	346
Dotace přijata	1 530 000 Kč	221	378
Zúčtování dotace	1 530 000 Kč	346	042
Zařazení do užívání	1 530 000 Kč	022	042

Zdroj: vlastní

53 – Daně a poplatky – obsahuje všechny daně a poplatky, které jsou účtované jako náklady – výjimkou je daň z příjmů.

531 – Daň silniční

532 – Daň z nemovitostí

538 – Ostatní daně a poplatky

Tabulka 10: Účtování vybraných případů skupiny 53

Účetní operace	MD	DAL
Silniční daň-VÚD	531	345
Daň z nemovitosti-VBÚ	532	221
Dálniční známky, kolky-VÚD	538	213
Právní úkony poplatky-VBÚ	538	221
Doměrek DPH-VÚD	538	343
Poplatek za upomínku-FAP	538	321
Poplatek za převod motorových vozidel	538	211

Zdroj: https://www.uctovani.net/ucet.php?ucet_c=538&popis=Ostatni-dane-a-poplatky&i=230

59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů – převod celkové výše splatných a odložených daní při účetní závěrce. Dále jsou to doměrky či vratky daní z minulých období, nárok na podíl na zisku, úhrada ztráty nebo převod nákladů při špatném zaúčtování.

- 591 – Daň z příjmů splatná
- 592 – Daň z příjmů odložená
- 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 599 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

Pro praktické účely – vybrané situace účtování v Tabulce 11:

Tabulka 11: Vybrané příklady účtování skupiny 59

Účetní operace	MD	DAL
Předpis daně z příjmů z běžné činnosti – VÚD	591	341
Odložená daňová pohledávka – VÚD	481	592
Odložený daňový závazek	592	481
Doměření daně z příjmů – VÚD	595	341
Doměrky daně – minulé roky	595	341
Vratky daně – minulé roky	341	595
Vyúčtovaná pohledávka za společníka v.o.s – komplementář úhrada ztráty – VÚD	354	596
Převod zisku společníkům v.o.s. a komplementářům	596	364
Tvorba rezervy na splatnou daň	599	454

Zdroj: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Jak-uctovat-naklady&idc=222>

1.5 Daňový únik

Pojem daňový únik je velmi složitý jev. Formy se velmi často mění. Může to být například nadhodnocení služebních výdajů u vedoucího pracovníka nebo přiznání nižší prodejní ceny u nemovitosti. Lze jej však najít také ve strategii mezinárodního koncernu. Proto lze konstatovat, že tento pojem je velmi technicky i obsahově rozmanitý, stejně jako příčiny jeho vzniku.

TERMINOLOGIE

V této oblasti je velmi nepřesná terminologie, a to především v důsledku velké rozmanitosti daňových deliktů. Pojem daňový únik zahrnuje jak legální nebo oprávněný únik, tak i nezákonný únik. Dále také nezákonné vyhýbání se daňové povinnosti, a to v rámci jedné země či v mezinárodním měřítku – daňové ráje, zneužití práva či podhodnocení předmětu zdanění.

1.5.1 Příčiny vzniku daňových úniků

HRANICE ZDANĚNÍ

Daňové úniky a jejich existence souvisí s mírou zdanění. Stanovit optimální hranici zdanění je považováno za velmi složitý proces pro každou vládu. Musí být zohledněna ekonomická i psychologická hranice zdanění v dané zemi, jelikož rozsah daňových úniků s nimi velmi úzce souvisí.

Ekonomická hranice zdanění – hranice, do níž lze aplikovat zdanění, aniž by docházelo k újmě na výkonnosti ekonomiky dané země. Z teoretického pohledu lze považovat za maximální hranici zdanění objem HDP. Tato hranice je elastická a mohou ji ovlivnit další faktory – úroveň ekonomiky, rozvoj obchodu, míra nezaměstnanosti atd. Graficky tento jev nejlépe vystihuje Lafferova křivka.

Obrázek 1: Lafferova křivka



Zdroj: <http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?IdPojPass=54>

Tento jev zobrazuje úroveň zdanění, které maximalizuje příjmy veřejných rozpočtů.

Psychologická hranice zdanění – individuálně určená hranice ekonomickým subjektem, do které zdanění není vnímáno, nebo lze vnímat, ale nepocítuje se vůči dané výši negativní reakce. Pokud je daná hranice překročena, vyvolá u poplatníka daňový odpor, který poté může vést k daňovému úniku. Za hlavní příčinu je považováno subjektivní daňové zatížení a daňová mentalita národa. Mechanismus daňové kontroly, kdy poplatník může být jistý, že daňové úřady nejsou schopny zkontrolovat každé daňové přiznání, což vede k reálné možnosti nepotrestání viníků, může přispět k existenci daňového úniku.

1.5.2 Definice daňového úniku

Jeho definice není jednoznačná, přestože se s ním veřejnost setkává velmi často. Daňový únik může být považován za nelegální aktivitu, která odporuje daňovým zákonům. Také může být definován jako snaha o minimalizaci daně, u které lze využít veškeré legální možnosti, někdy však v rozporu s původními úmysly zákonodárce – daňová obratnost. U cizojazyčných odborných textů je možné narazit na pojmy *tax avoidance* a *tax evasion*, které se liší v legálnosti.

Tax avoidance – znamená vyhýbat se placení daní – představuje určitý druh legální aktivity, která vede k minimalizaci odvedené daně. Lze to také nazvat jako efektivní daňová optimalizace. Znamená to, využití veškerých dostupných zákonných ustanovení i s uplatněním výjimek či daňových úlev nebo naopak vyhledání mezer v daňových a souvisejících předpisech.

Tax evasion – se definuje jako daňový únik či podvod. Je to nelegální činnost, která vede k postihu a potrestání daňového subjektu. Výše trestu závisí na rozsahu neodvedení či zkrácení daně a také na tom, zda byl daný přečin prokázán jako úmyslný. Ve většině případů je trest řešen pomocí penále nebo pokutou. Pouze v některých případech je tento prohřešek kvalifikován jako trestný čin, kterým se zabývá soud.

V českém pojetí jsou používány pojmy legální či nelegální daňový únik.

1.5.3 Legální minimalizace daňové povinnosti

Legální minimalizace daňové povinnosti může být nazýváno jako efektivní daňová optimalizace. Lze za ně považovat různé druhy osvobození, slevy, volba mezi formou odpisů nebo společné zdanění manželů. Jsou uvedeny v daňových zákonech s úmyslem daňově zvýhodnit určitou skupinu daňových subjektů. Může nastat i varianta, kdy daňový subjekt využívá určitý nedostatek v zákonech. Pokud je daná aktivita skutečná a odpovídá platným právním předpisům, nelze ji považovat za daňový únik, který plyne z nelegálního jednání. Za problém se považuje posouzení toho, co měl daný zákonodárce v úmyslu a co je již považováno za obcházení zákona.

1.5.4 Nelegální minimalizace daňové povinnosti

Nelegální minimalizace daňové povinnosti jsou aktivity, které mohou vést ke snížení daňové povinnosti a zároveň porušují předpisy upravující daňovou oblast. Ať jsou v menší či větší míře prokazatelné, bereme je jako postižitelné. U většiny případů je trestem uložení některé z forem pokuty či penále, které je vyměřeno příslušnými kontrolními orgány. Velmi malá část těchto

přestupků bývá posuzována jako trestný čin. Pro určení přesného daňového úniku je nutností, aby se jednalo o úmyslný čin, a škoda musí dosáhnout určité stanovené hranice.

Hranice mezi legální a nelegální minimalizací daňové povinnosti, nebývá vždy jednoznačná. Ne všechny úniky musí být automaticky brány jako záměrná nebo podvodná činnost. Velmi často se jedná o neznalost, neúplné informace, nedbalost či neopatrnost. Těmto vlivům ve velkém nahrává nepřehlednost daňových zákonů či rozdílný výklad zákona poradci či právníky nebo i dokonce odlišný výklad mezi finančními úřady a kontrolujícími úředníky.

1.5.5 Měření daňových úniků

Daňové úniky a jejich rozsah se dá zjistit velmi obtížně. Nástroje pro měření nejsou velmi dokonalé a těžko tak lze získat vypovídající hodnoty. V praxi je využívána metoda reprezentativního vzorku daňových poplatníků, do té jsou zahrnovány průzkumy veřejného mínění, které zkoumají postoj společnosti k těmto deliktům. Dále zahrnuje sociologické průzkumy hloubkové daňové kontroly nebo odhady stínové ekonomiky. Další metodou je aproximativní metoda, ta je založena na odhadech stínové ekonomiky. Pokud se jedná o spolehlivější postupy, ty vycházejí z údajů statistických úřadů.

STÍNOVÁ EKONOMIKA

S tímto problémem velmi často souvisí pojem **stínová ekonomika**. Může být označována jako například šedá, skrytá či neoficiální. V této souvislosti se hovoří o pojmu praní špinavých peněz, práci přistěhovalců, zneužívání sociálního systému nezaměstnanými, kteří nemají legální příjmy. V praxi podle OSN se rozlišují tři typy stínové ekonomiky:

- **skrytá ekonomika** – zkreslení vykazovaných údajů – falšování účetních knih, nadhodnocení výdajů či podhodnocení příjmů,
- **neformální ekonomika** – jsou zde zahrnuty aktivity sektoru domácností – samoobslužné i tržní,
- **nelegální ekonomika** – nejmenší část stínové ekonomiky – nelegální produkční činnost – prodej pašovaného zboží, nelegální kopírování originálů, prostituce či korupce. Dále zahrnuje nelegální přerozdělovací činnost – krádež či vloupání a také legální produkční činnost prováděnou nelegálně – nelegální výroba a obchod.

1.5.6 Druhy daňových úniků

Od daňového úniku je potřebné odlišit pojem **daňový nedoplatek**. Ten je představován rozdílem mezi daní, která by měla být zaplacená a skutečnou zaplacenou částkou. Částka, která má být zaplacená, může být přiznána poplatníkem či plátcem, ale také daň, která je doměřena správcem daně. K této částce je nutné připočíst příslušenství doměřené daně – penále, úroky či pokuty.

A) DAŇOVÉ ÚNIKY TÝKAJÍCÍ SE PŘÍMÝCH DANÍ

Krácení příjmů/výnosů – mezi takové činy patří zatajování či krácení tržeb, výnosy pocházející z nelegální činnosti, podnikání či zaměstnání, které není evidováno.

Nadhodnocení výdajů/nákladů – zahrnutí daňově neuznatelných nákladů, špatné časové rozlišení, fiktivní náklady či špatně vyhodnocené odpisování majetku.

Nesprávné či fiktivní uplatnění různých daňových výhod – množství, a především složitost podmínek velmi často nahrává jejich samotnému zneužití. Patří mezi ně osvobození od daně, slevy na dani či odečitatelné položky.

Krácení příjmů z kapitálového majetku – společníkům jsou neoficiálně vypláceny dividendy mimo účetnictví. Tímto způsobem se daňový subjekt vyhýbá dvojímu zdanění – korporátní dani a dani z dividend.

B) DAŇOVÉ ÚNIKY TÝKAJÍCÍ SE NEPŘÍMÝCH DANÍ

Spotřební daně na určité produkty – předstíraný vývoz (alkohol), machinace se sazbami daně, špatný postup při osvobození od daně a prodej alkoholu a tabákových výrobků bez kolku.

Daň z přidané hodnoty – krácení tržeb, špatně zařazené zboží do daňové sazby, odpočet daně na základě fiktivního plnění, nesprávné stanovení místa plnění.

1.5.7 Nelegální využívání daňových rájů

Pokud je daná společnost založena v zahraničí nemusí to být bráno jako nelegální, přesto lze v některých případech tento čin považovat za přenesení sídla do daňového ráje z důvodu zastření snížení daňové povinnosti.

Daňový ráj – je území, kde je firmám, které zde mají sídlo umožněno snížit či zcela eliminovat daňovou povinnost.

Registrace daňového subjektu je považována za legální, a to i s veškerými uzavřenými smlouvami či bankovními převody. V mnoha případech to však neodpovídá skutečnému stavu. V některých zemích může být zastřený stav odlišný od skutečného označován jako porušení daňových zákonů.

1.6 Daňová kontrola v České republice

„Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nevhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle daného zákona.“²²

Osobní rozsah daňové kontroly nelze jednoznačně definovat, lze jej odvodit z cíle daňové kontroly, kterým je stanovení jak správného daňového základu, tak i okolnosti pro správné stanovení daně. Plátce i poplatník – oba mohou být zasaženy daňovou kontrolou.

Věcný rozsah je daný stanovením cíle daňové kontroly, což znamená zjištění nebo prověření základu daně či samotné daně. Tento rozsah je zaměřen na všechny druhy daní, a to bez ohledu na způsob stanovení výběru těchto daní ze strany státu.

1.6.1 Příprava daňové kontroly

Na daňovou kontrolu by měl být daný subjekt připraven, případně by ji měl dle vlastní analýzy očekávat. S tím souvisí také znalost vlastních práv. U přípravy je nutné mít znalost vlastního účetnictví a daňovou povinnost u jednotlivých daní. Součástí je také úplný a funkční archiv veškerých relevantních podkladů, které se dané kontroly týkají.

1.6.2 Zahájení daňové kontroly

OZNÁMENÍ ZAHÁJENÍ DAŇOVÉ KONTROLY

Správce daně by měl daňový subjekt informovat o kontrole před jejím začátkem. Avšak zákon správcí daně neukládá povinnost daňovému subjektu oznámit, že u něj bude v nejbližší době kontrola zahájena. Tento akt je proto založen na součinnosti a spolupráci správce daně s daňovým subjektem. Formy oznámení se mohou lišit – telefonicky či formálním dopisem.

²²ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-057-7, str. 3

VLASTNÍ ZAHÁJENÍ DAŇOVÉ KONTROLY

V zákoně není specifikován okamžik, k jakému se daňová kontrola považuje za zahájenou. Je velmi důležité si uvědomit, že se jedná o praktickou činnost správce daně, nikoliv formální řízení. Úkon jako takový je zahájený až v okamžiku, kdy započne samostatná realizace. Tento přístup lze najít také v judikatuře Nejvyššího správního soudu v rozsudku sp. zn. 2 Afs 69/2005, kde je uvedeno, že „*daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně.*“

ZPŮSOB ZAHÁJENÍ DAŇOVÉ KONTROLY

Zahájení daňové kontroly může mít z formálního hlediska různé podoby. Velmi často dochází k ústnímu jednání. V této fázi je oznámeno zahájení daňové kontroly. O tomto jednání je správcem daně sepsán protokol. Tento protokol je prohlášen za veřejnou listinu, u které je uplatněna presumpce její správnosti. Znamená to, že sama listina potvrzuje pravdivost. Kromě ústního jednání je možné se setkat i s jinými druhy zahájení daňové kontroly. Může se jednat o předvolání, kdy se musí daňový subjekt v určité datum a čas dostavit na finanční úřad za účelem zahájení kontroly. Další způsob je například úřední záznam.

OSOBY ZÚČASTNĚNÉ NA DAŇOVÉ KONTROLE

Mezi tyto osoby patří – správce daně, daňové subjekty a třetí osoby.

PRŮBĚH DAŇOVÉ KONTROLY

Daňový subjekt má následující povinnosti:

- zajištění vhodného místa a podmínek pro provádění kontroly,
- podávat informace o organizační struktuře, pracovní náplni a oběhu a uschování účetních a jiných dokladů,
- přístup a předložení záznamů, účetních dokladů a jiných dokumentů a dále k těmto dokumentům podat ústní či písemné vysvětlení,
- nezatajování dokladů,
- předložení důkazních prostředků, které prokazují skutečnosti,
- volný vstup do veškerých prostor daňového subjektu, které souvisejí s podnikáním či předmětem daně,
- umožnění komunikace s pracovníky,
- zapůjčení dokladů správci daně.

Samotný proces provádění daňové kontroly, je omezen zákonem na obecné konstatování. Z toho vyplývá, že pracovník správce daně uskutečňuje při této kontrole činnosti vedoucí ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností vedoucích ke správnému stanovení daně. Průběh není zákonem ani předpisy upraven. Mezi jednotlivé fáze daňové kontroly patří – fáze seznamovací, fáze shromažďovací, fáze vyhodnocovací a fáze dokazovací.

DÉLKA DAŇOVÉ KONTROLY

Délku daňové kontroly nelze přesně stanovit. Tato doba není vymezena v právních předpisech ani v pokynech Ministerstva financí České republiky. V praxi je možné setkat se s rozsahem pár měsíců až několika let. Správce daně musí jednat v souladu se zásadou hospodárnosti, tedy účelně bez zbytečných průtahů a navyšování dodatečných nákladů.

1.6.3 Ukončení daňové kontroly

Správce daně musí sepsat zprávu o daňové kontrole, ve které je uveden výsledek kontrolního zjištění a také hodnocení důkazů během celkové kontroly, odkaz na ostatní protokoly týkající se kontroly (další úřední záznamy pořízené správcem daně v průběhu daňové kontroly). Daňová kontrola a veškerá jednání je sepsáním protokolu a podpisem účastníků ukončena.

1.6.4 Trestněprávní a finanční následky daňové kontroly

FINANČNÍ NÁSLEDKY

Po skončení daňové kontroly následuje vyměřovací řízení, kdy se za nejběžnější považuje kontrolní nález, který vyústí v dodatečné stanovení daně. Správce daně na základě daňové kontroly vystaví dodatečný platební výměr, ten je stanoven na rozdíl mezi daní přiznanou daňovým subjektem a daní nově stanovenou správcem daně.

Dodatečné vyměření daně – nově stanovený základ daně a její doměření vyrozumí správce daně konkrétní daňový subjekt dodatečným platebním výměrem. Tato nově vyměřená daň má splatnost v náhradní lhůtě, jež činí 30 dní ode dne doručení daného dodatečného výměru. Proti dodatečnému platebnímu výměru lze podat odvolání, avšak tento prostředek nemá odkladný účinek, což znamená, že daň musí být zaplacená ve stanovené třicetidenní lhůtě, a to bez ohledu na to, zda byl tento výměr napaden daňovým subjektem. Pokud by daná částka nebyla zaplacená, má správce daně právo na vymáhání daňového nedoplatku. Daňový subjekt má povinnost uhradit s doměřenou daní také penále. Výše je stanovena následovně:

- a) je-li daň zvyšována – 20 %,
- b) je-li snížen odpočet daně – 20 %,
- c) je-li snížena daňová ztráta – 5 %.

Úrok z prodlení je další platbou, kterou musí daňový subjekt odvést, a to v případě, pokud nezaplatí daň nejpozději v den její splatnosti.

V některých případech může být výsledkem řízení snížení daně. Přeplatek je vrácen na základě podané žádosti.

TRESTNĚPRÁVNÍ NÁSLEDKY

Pokud není daň řádně odvedena, jsou s tímto úkonem spojeny závažné trestněprávní postihy. Na tyto trestné činy se ve většině případů přijde na základě provedení daňové kontroly.

1.7 Elektronická evidence tržeb (EET)

Evidování tržeb není v ČR novinkou – v minulosti se jednalo o zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách. Tento zákon byl prosazen levicovou vládou. Cílem tohoto zákona bylo zachycení plateb v maloobchodech a v hostinské činnosti. Tento zákon byl v roce 2008 zcela zrušen zákonem 261/2007 Sb.

Povinnost evidence tržeb byla znovu vrácena do legislativy v roce 2016, kdy byla prosazena novější právní úprava tzv. Elektronická evidence tržeb. Tato úprava je upravena v zákoně č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen ZoET), jenž je publikován ve Sbírce zákonů České republiky. Některé souvislosti týkající se EET jsou dále uvedeny v zákoně č. 113/2016 Sb. Podle Ministerstva financí ČR docházelo před samotným uvedením EET k velmi častým daňovým únikům – přesněji krácení tržeb přijatých v hotovosti. Kontrolní mechanismy nestíhaly dané jednání odhalit a předcházet mu. Díky EET by se mělo tomuto jednání zabránit.

Za subjekt evidence tržeb je považován poplatník:

- a) daně z příjmů fyzických osob,
- b) daně z příjmů právnických osob.

Pojem evidovaná tržba „je platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem.“²³ U evidované tržby je nutností splnit obě dvě podmínky současně.

„Předmětem evidence tržeb jsou evidované tržby poplatníků daní z příjmů.“²⁴

FORMÁLNÍ NÁLEŽITOSTI PRO EVIDOVANOU TRŽBU

Za formální náležitosti jsou považovány podle § 5 Zákona o evidenci tržeb, platby poplatníka, které jsou uskutečněny:

- a) v hotovosti,
- b) bezhotovostním převodem peněžních prostředků,
- c) šekem,
- d) směnkou,
- e) v jiné formě – podobný charakter podle písmene a) až d)
- f) započtením kauce či podobné jistoty složené způsobem platby podle písmene a) až e).

Za evidovanou tržbu je považována platba, která je uskutečněna dle formy stanovené v ZoET. Hotovostní platba má podobu mincí či bankovek. Jedná se o české koruny nebo cizí měnu. Bezhotovostní převod je proveden především pomocí debetní nebo kreditní platební karty. Převod z účtu na účet nebo vklad hotovosti na bankovní účet nesplňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu.

PROCES ONLINE EVIDENCE TRŽEB

- 1) Podnikatelem je zaslána datová zpráva o transakci ve formátu XML do systému Finanční správy.
- 2) Finanční správa zašle potvrzení o přijetí s fiskálním identifikačním kódem.
- 3) Vystavení účtenky podnikatelem a následné předání zákazníkovi. (Tato účtenka obsahuje fiskální identifikační kód).
- 4) Zákazník může danou účtenku ověřit na Daňovém portále. Podnikatel si tržby může ověřit ve webové aplikaci Elektronická evidence tržeb podle svého jména.

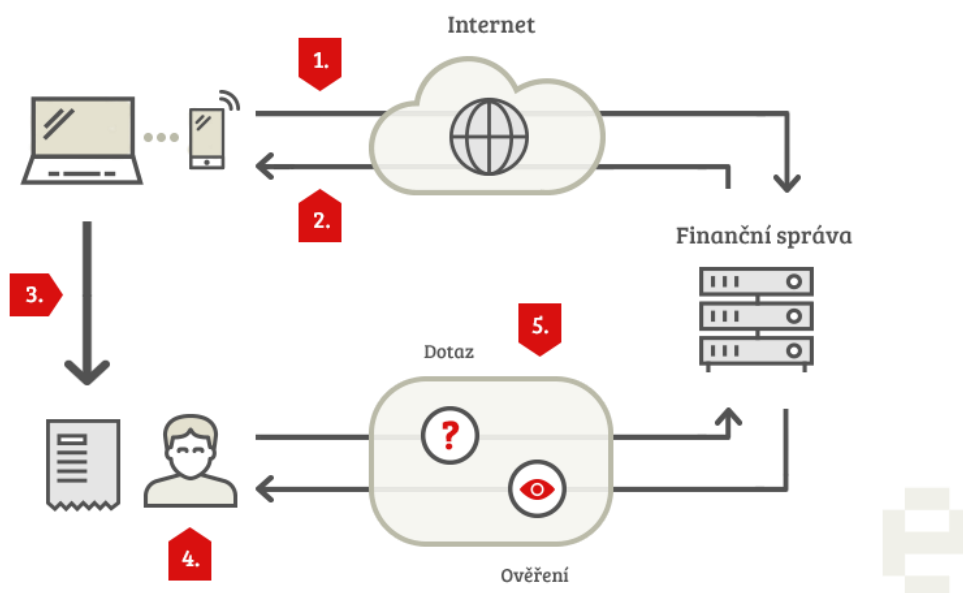
²³LÍBAL, Tomáš. *Elektronická evidence tržeb: z účetního a daňového pohledu*. Praha: VOX, [2016]. ISBN 978-80-87480-51-9, str. 10

²⁴LÍBAL, Tomáš. *Elektronická evidence tržeb: z účetního a daňového pohledu*. Praha: VOX, [2016]. ISBN 978-80-87480-51-9, str. 10.

SCHÉMATICKÉ ZOBRAZENÍ EVIDENCE SYSTÉMU EET

Jelikož na začátku procesu spuštění EET byly velké nejasnosti a pochyby o jeho samotném používání je zde přiloženo pro zjednodušení také schématické zobrazení samotného procesu.

Obrázek 2: Systém EET



Zdroj: Schématické zobrazení systému EET [online]. [cit. 2018-07-29]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/nejcastejsi-dotazy-vyvojaru>

VYLOUČENÉ TRŽBY Z EET

Některé subjekty jsou od evidence tržeb zcela osvobozeny. V těchto případech by byla evidence tržeb zcela nadbytečná či neúčelná povinnost.

„Podle § 12 odst. 1 ZoET jsou za každé situace vyloučeny z evidence tržby těchto poplatníků:

- a) státu,
- b) územního samosprávného celku,
- c) příspěvkové organizace,
- d) České národní banky,
- e) držitele poštovní licence.²⁵

²⁵HAJDUŠEK, Tomáš a Milan VODIČKA. *První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb*. Praha: WoltersKluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-589-5, str. 27.

KONTROLNÍ ČINNOST

Finanční správa je jedním z hlavních orgánů vykonávající tuto činnost. Patří sem finanční úřady a jejich územní pracoviště. Dohlíží především na dodržení povinností uložených ZoET. Dále sem také patří orgány Celní správy ČR.

Nejčastější je tak kontrolní činnost provedena v rámci:

- vyhledávací činnosti,
- místního šetření,
- kontrolního nákupu.

Samotná kontrolní činnost se zabývá plněním stanovených povinností, zejména na:

- zasílání údajů o tržbě správci daně,
- vystavování a předávání účtenky,
- umístění informačního oznámení.

„Podle § 28 ZoET se dopustí přestupku fyzická osoba, která závažným způsobem úmyslně ztíží nebo zmaří evidenci tržeb, s možným uložením pokuty až do výše 500 tis. Kč.“²⁶ Dále pokud není zaslána datová zpráva o evidované tržbě, nevystavení účtenky či například není umístěno informační oznámení.

ÚČTENKOVÁ LOTERIE

Zahájení účtenkové loterie neboli tzv. Účtenkovka je loterie Ministerstva financí ČR. Tato loterie byla v České republice zavedena 1. října 2017. Z

avedení mělo znamenat stimul pro samotné zákazníky, aby od každého obchodníka vyžadovali účtenku, se kterou se poté mohou zaregistrovat do samotné hry o hodnotné ceny. U účtenky není rozhodující nakupované zboží ani jeho cenová hodnota.

Pro praktický příklad bylo v prvním slosování, které se konalo dne 15. listopadu 2017 rozděleno 21 000 výher s aktivní účastí 478 000 hráčů. V tomto kole bylo zaevidováno 11,1 milionu účtenek z celkového vydaného počtu 376 milionů účtenek.

²⁶LÍBAL, Tomáš. *Elektronická evidence tržeb: z účetního a daňového pohledu*. Praha: VOX, [2016]. ISBN 978-80-87480-51-9, str. 96.

Nevýhodou je dlouhé přepisování samotného kódu na každé účtence, které je velmi zdlouhavé. Dalším negativem může být příklon k hazardním hrám u všech věkových kategorií.

2 PRAKTICKÁ ČÁST

V oblasti praxe je velmi důležité zamyšlení vyplývající z judikatury, kde se jedná o rozpor mezi obsahem a formou. Ve většině případů je v České republice požadována přednost obsahu před formou. Správci daně proto mají velmi složitý úkol, a to rozlišit, zda údaje, které jsou předkládány v daných dokumentech při samotné daňové kontrole, se shodují se skutečným obsahem transakcí dané společnosti. Jako příklad může být uvedeno poskytování darů – lze ho považovat za jeho pravou podstatu, ale samotná skutečnost může být odlišná. V některých případech je nutné rozhodnutí NSS ČR.

Snížení daňové povinnosti je možné v případě mezery v daňových předpisech nebo pomocí daňových úspor. Pokud se pokusí daňový subjekt využít skulinu v předpisech, je nutností danou činnost odůvodnit vhodnými argumenty (patří sem například dokumentace). V případě daňové kontroly daného subjektu by daná situace mohla být bez podložených materiálů považována za trestný čin krácení daně. Pokud využije subjekt formu daňových úspor, podstoupí tzv. daňovou optimalizaci.

2.1 Legální daňové úniky

Legální daňové úniky neboli daňová optimalizace – jak lze nejlépe legální cestou snížit daně společnosti? To je otázka, kterou si kladou jak manažeři, tak vlastníci jednotlivých společností. Jedná se o legální způsob, kterým lze minimalizovat náklady společnosti. Je to takové nastavení jednotlivých parametrů, aby výsledná částka daně byla co nejmenší. Touto cestou lze využít mnoho forem, jak těchto cílů dosáhnout. U velkých společností se jedná především o marketing – využití ochranné známky a její fakturace, provize a další. Základem všeho je převod zisku od společností, které dosahují zisk, ke společnostem, které vykazují ztrátu. Dále se může jednat o přesunutí zisku do států, které mají velmi nízkou daňovou sazbu – Švýcarsko či Kypr.

Společnosti by se však měly vyvarovat těchto situací:

- faktura v jiném období, než nastalo plnění,
- marže přesunuta mezi zakázkami + etapy,
- pracovní cesta – exotické země bez konkrétní náplně,
- reklama – sponzoring s jiným neboli zastřeným úmyslem.

Důležité je nastínit v praxi nejvíce využívané legální cesty, jak optimalizovat základ daně z příjmů právnických osoby:

- a) časové rozlišení a dohadné účty,
- b) neuhrazené závazky,
- c) účtování přirozených úbytků a záměn,
- d) způsob odepisování DHM,
- e) daňová ztráta a její optimalizace.

K jednotlivým položkám uvádím specifické případy – judikáty NSS ČR, aby byl demonstrován význam této oblasti.

ČASOVÉ ROZLIŠENÍ a DOHADNÉ ÚČTY

Jedná se o situace, kdy jsou náklady (výnosy) uplatněny v minulých (pozdějších) zdaňovacích obdobích. Význam se týká zejména období, kdy společnost uplatňuje daňovou ztrátu, a také není finanční kontrolou možné vyšší čerpání ztráty u přesunu daňového nákladu či zdanitelného výnosu, než jaké je danou jednotkou uvedeno v daňovém přiznání. V konečném důsledku by dané přesuny mohly znamenat velmi vysoké daňové doměrky.

Účetní jednotky vždy účtují o všem, co se týká účetnictví, do období s nímž dané transakce časově a věcně souvisí. To požaduje i zákon o dani z příjmů. Pokud není možné toto stanovisko ukotvené v zákoně dodržet, jsou účetní jednotky povinny účtovat v období, ve kterém dané souvislosti našly.

Účetní jednotky, kterých se týká časové rozlišení nákladů a výnosů pro daňové účely nebývá za běžných okolností problémové. Háček lze objevit v případě, že náklady a výnosy nejsou na konci zdaňovacího období vyčísleny přesnou částkou nebo jsou nalezeny až po podání daňového přiznání. Důležité je poté rozhodnutí účetní jednotky, zda to bude zohledněno v běžném zdaňovacím období, nebo bude provedena oprava minulého roku.²⁷

Pokyn GFŘ D 6 uvádí, že částky nemusí být časově rozděleny v případě, že je lze považovat

- *„za nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje*

²⁷ Článek Časové rozlišení nákladů a výnosů pro účely daně z příjmů; epravo.cz

záměrné upravování výsledku hospodaření, se považuje např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů, diářů na příští období,

- *za pravidelně opakující se daňové výdaje, popř. příjmy, se považují pravidelně se opakující částky např. placené pojistné, které se nekryje s (zdaňovacím) obdobím, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu účetnímu (zdaňovacímu) období“²⁸*

Toto ustanovení není možné uplatnit u platby týkající se spotřeby elektrické energie, vody a plynu. Dále také nájmů (přijatých či placených) a to včetně finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci a také pro náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby.

Toto téma lze nalézt také v **judikátu č. J. 5 Afs 49/2011**, který jsem si vybrala pro praktickou ukázkou.

Tento případ popisuje uzavření smlouvy na realizaci dvou zakázek. Byly rozpracovány v roce 2005, ale faktury společnost vystavila a částku zaúčtovala do výnosu příštího období. Finanční úřad si stál za svým a částku požadoval zaúčtovat do výnosů běžného období. NSS ČR však byl na straně společnosti. Vykázání celkových výnosů bylo v rozporu s časovou a věcnou souvislostí. Finanční úřad argumentoval tím, že ze smluv je zřejmé, že práce proběhly v roce 2005. Tato námitka nebyla považována za skutečnou. Jestliže faktura předběhla vynaložení nákladů, byl postup zaúčtovat částku na účet výnosů příštích období zcela správný.

Pokud se jedná o dohadné účty, platí zde, že rozdíl mezi skutečnou výší nákladů či výnosů a účetní jednotkou určený pomocí dohadu, je náklad či výnos v období, kdy je zaúčtován. Účetní jednotka účtuje o aktivech a pasivech, u nichž je schopna jejich výši odhadnout. Na těchto účtech se účtuje již o vzniklých skutečnostech.

Pro praktické vysvětlení **judikát č. j. 2 Afs 203/2006** ze dne 8. 8. 2007.

Provedení daňové kontroly proběhlo u společnosti v roce, kdy vstoupila do likvidace. V roce 2002 společnost vykázala dohadnou položku pasivní, a to za provedené práce likvidátora k souvztažnému nákladovému účtu 518 - Ostatní služby. Likvidátor však faktury vystavil až v roce 2003. Finanční úřad po kontrole veškerých dodaných materiálů danou společností tvrdil, že dané faktury nedokazují vystavení za činnosti poskytnuté likvidátorem v roce 2002. Vše se dostalo až k NSS ČR. Ten rozhodl ve prospěch dané společnosti. V odůvodnění uvedl, že není důležité, kdy

²⁸Pokyn GFŘ č. D-6: k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

byla daná odměna fakturována, ale podstatné je její plnění a rozsah provedení ze strany likvidátora proti žalobci v období, v němž byla odměna stanovena. Vše odpovídá jak principu časové a věcné souvislosti ale také zaúčtování dohadné položky z právního pohledu.

Z daňového pohledu je důležité správné použití účtů týkajících se časového rozlišení nebo dohadných účtů. Z obecného hlediska je tato oblast velmi široká, a proto není ustanoveno správné řešení pro všechny případy. Tato problematika je řešena také Ministerstvem financí ČR nebo Komorou daňových poradců, a to konkrétně jejím Koordináčním výborem.

NEUHRAZENÉ ZÁVAZKY

Na první pohled je zdanění těchto závazků nesmyslné. Pokud je ale tato problematika rozebrána do jednotlivých dílčích částí, dávají smysl. Význam si lze ukázat na společnostech, které neplatí, a přesto při koupi zboží vydělávají:

- získané „bezúplatně“ zboží od věřitele, které lze ihned prodat a vytvořit tak zisk,
- peníze na úhradu závazků, které má společnost k dispozici a lze s nimi volně nakládat,
- dluh není zaplacen – snížení výsledku hospodaření a také daňového základu,
- pokud se jedná o plátce daně, lze uplatnit nárok na odpočet.

Věřitel - osoba na straně druhé, pro něj je neuhrazená pohledávka zdanitelným výnosem, a to ihned – podmínkou je vedení účetnictví, pokud se jedná o daňovou evidenci, není tomu tak. Nutností je zrcadlové uvedení čtyř nevýhod. Tvorba opravných položek je velmi omezená. Cesta, která vede k daňové povinnosti je daňový postih neplátcího dlužníka, jemuž je dočasně odebráno právo na daňový účinek neuhrazeného závazku, a to do doby, než jej skutečně zaplatí.

Zákon byl novelizován v roce 2008 o rozšíření, že základ daně je zvýšen o hodnotu neuhrazených závazků, pokud od jejich splatnosti uplynulo 30 měsíců, nebo byla-li pohledávka promlčena. U obchodních vztahů je promlčecí doba v občanském zákoníku obecně stanovena na 3 roky.

Daně ustanovení se nevztahuje na závazky:

- ze smluvních pokut,
- z přijatých záloh,
- z úvěru a půjček,
- u dlužníka, který se nachází v úpadku.

Toto ustanovení je nevýhodné především pro účetní jednotky a dlužníky, a to z důvodu založení nové daňové povinnosti bez existence účetního zisku, Řešením je:

- inventarizace závazků,
- úhrada závazků před koncem účetního období,
- vyjednání prodloužení splatnosti nebo převedení na úvěr se samotným věřitelem,
- pokud se jedná o sporný závazek – zahájení soudního řízení.

Praktické ukázka:

Společnost A dodala společnosti B zboží v celkové hodnotě 300 000 Kč. Společnost B však svůj závazek neuhradila, a proto se firma A rozhodla vyhnout se dlouhým soudním sporům, a to pomocí jiného způsobu, tedy využití sankčních úroků. Ty byly účetním výnosem, který by se stal zdanitelným až v případě úhrady dlužníka.

Firma B fakturu zaúčtovala do nákladů na pořízení zásob zboží, a to, aniž by ji uhradila ve lhůtě splatnosti, a tím si snížila daňový základ. Závazek za dané sankční úroky byl také zaúčtován a je daňově uznatelný až v momentě zaplacení. Navíc je dlužníkem vykázán výnos, zboží je prodáno za 150 000 Kč.

V průběhu roku 2018 již uplynulo 30 měsíců ode dne splatnosti závazku. Dlužník tedy musel navýšit účetní výsledek hospodaření o 300 000 Kč. Částka neuhrazeného závazku za sankční úrok z prodlení není dodaněna, a to z důvodu, že nejde o daňový náklad. Pokud by dlužník zaplatil, lze v daném zdaňovacím období základ daně o částku 300 000 Kč snížit.

ZÁMĚNY, PŘIROZENÉ ÚBYTKY a jejich ÚČTOVÁNÍ

Inventura dává podniku zjištění, jestli skutečnost odpovídá účetnictví. Pokud nastane při inventarizaci rozdíl, společnost musí zaúčtovat přebytek či manko. Co se týče přebytku, jedná se o daňově uznatelný výnos, na druhou stranu manko je daňově neuznatelný náklad.

Pro kompenzaci manka a přebytku je nutné, aby rozdíly vznikly ve stejném období (tedy inventarizačním období) a to neúmyslnou záměnou druhů zásob, a také s ohledem na daný charakter zásob (příkladem může být velmi podobné balení). Po zaúčtování změn zůstává hospodářský výsledek ve stejné výši, ale sníží se hodnota daňově neuznatelných nákladů.

Technologické a technické úbytky jsou řazeny mezi přirozené úbytky. Dále sem patří úbytky, které vyplývají z přirozených vlastností zásob (sesyp, zkažení, úhyn zvířat) a to do výše normy, kterou si sám daný poplatník stanoví. Tyto normy nemají jednotnou výši a její specifikaci nelze najít v předpisech. Norma je odlišná dle typu činnosti či oboru podnikání. V dřívější době byla jistým návodem vyhláška Ministerstva obchodu o normách nezaviněných mank, která je již neplatná. Ve velké většině je norma stanovena procentuálně z objemu skladových zásob.

Daňový náklad lze pomocí účtování přirozených úbytků či záměn snížit až o deseti či statisíce korun. V jiném případě by byly zaúčtovány na účet 549 Manka a škody v provozní činnosti jako daňově neuznatelný náklad.

Tento případ lze také uvést praktickým příkladem. Co se týče návodu, jak postupovat při účtování inventarizačních rozdílů lze jej najít ve Vyhlášce 500 pro podnikatele a také v Českém účetním standardu číslo 007.

Firma FFF zjistila při inventarizaci tyto rozdíly:

- u těsnění typu A přebytek ve výši 35 000 Kč – jedná se o daňově uznatelný výnos
- u těsnění typu B manko ve výši 17 000 Kč – jedná se o daňově neuznatelný náklad

Výsledek hospodaření ve výši 18 000 Kč zůstane stejný, a to za předpokladu, že se oddělí od ostatních nákladů a výnosů. Pokud by nebyla záměna provedena, základ daně by byl ve výši 35 000 Kč. Z toho by se vypočítala daň 19 %, což je 6 650 Kč. Pokud záměna bude provedena, bude zaúčtován pouze přebytek ve výši 18 000 Kč. Ten by byl také zdaněn. Konečná daň by byla ve výši 3 420 Kč.

VHODNÝ ZPŮSOB ODPISŮ DLUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU

Daňové odpisy patří do nákladů vynaložených na dosažení, zjištění a udržení výnosů. O těchto odpisech se neúčtuje, ale na konci zdaňovacího období jsou vypočteny, a to pro úpravu základu daně z příjmů právnických osob.

Pokud vyjde rozdíl mezi účetními a daňové odpisy **kladný** (tj. daňové odpisy jsou vyšší než účetní), účetní jednotka uznává celou výši účetních odpisů a také může o tento rozdíl snížit výsledek hospodaření při úpravě na základ daně. Když vyjde záporný rozdíl, účetní jednotka musí tento rozdíl připočítat k výsledku hospodaření. Účetní jednotka nemá povinnost daňové odpisy uplatnit. Co se týká tohoto způsobu, je volen jednotkou, která v roce pořízení DHM má takový základ daně, který umožní uplatnit daňovou ztrátu pomocí odpočtů od základu daně nebo slevy

na dani. Daňové odpisy jsou poté počítány až v dalším zdaňovacím období. Může také dojít k přerušení odepisování – jednotka se tak může rozmyslet pro jeden hmotný majetek a dále u ostatních bude daňové odpisy uplatňovat.

Druhy odepisování:

- a) Rovnoměrné odepisování = $(\text{vstupní cena majetku} \cdot \text{odpisová sazba}) / 100$.
- b) Zrychlené odepisování 1. Rok = $\text{vstupní cena majetku} / \text{koeficient}$.
- c) Zrychlené odepisování pro další roky = $2 \cdot \text{vstupní cena majetku} / (\text{koeficient} - \text{počet let odepisování})$.

Co se týče daňových odpisů – a to v obou případech odpisů je možné odpis navýšit o 10,15 nebo 20 %, pokud je účetní jednotka první vlastník daného majetku a ten je zařazen pouze do 1., 2., nebo 3. odpisové skupiny.

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu. Technické zhodnocení lze definovat jako výdaje na ukončení rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převyší částku 40 000 Kč.²⁹ Podrobněji probráno v kapitole Nelegální daňové úniky.

U výrobních podniků tvoří dlouhodobý hmotný majetek a jeho odpisy velkou část nákladů. V praktické ukázce uvádím příklad, jak lze pomocí daňové politiky dosáhnout různých cílů.

Dopravní firma vlastníci autobusy si koupila nový typ přepravního autobusu na dálkové zájezdy. Tento autobus je v odpisové skupině 2 - odpis 5 let. Stroj uveden do užívání 10. 2.2017. Pořizovací cena dopravního prostředku byla 1 milion korun.

²⁹ https://www.du.cz/33/technicke-zhodnoceni-u-nehmotneho-majetku-v-prikladech-uniqueidmRRWSbk196EZY9EEbhYd1htbfepT5cxRZn8_JwjK69z7Xxb3hUu6w/

Tabulka 12: Výpočet odpisů

ROK	ODPIS ROVNOMĚRNÝ	ODPIS ROVNOMĚRNÝ NAVÝŠENÝ	ODPIS ZRYCHLENÝ	ODPIS ZRYCHLENÝ NAVÝŠENÝ
2017	110 000,-	310 000,-	200 000,-	400 000,-
2018	222 500,-	172 500,-	320 000,-	240 000,-
2019	222 500,-	172 500,-	240 000,-	180 000,-
2020	222 500,-	172 500,-	160 000,-	120 000,-
2021	222 500,-	172 500,-	80 000,-	60 000,-
CELKEM	1 000 000,-	1 000 000,-	1 000 000,-	1 000 000,-

Zdroj: vlastní

Na základě této odpisové tabulky společnost volí dané strategie:

- a) Minimalizace daní za rok 2017 – zvolen nejvyšší odpis – zrychlený odpis s navýšením o 20 %.
- b) Majetek odepsat co nejrychleji – pokud se jedná o ziskovou společnost – zrychlený odpis s navýšením v prvním roce.
- c) Minimalizace základu daně – není tvořena daňová ztráta – částečný rovnoměrný odpis
 - lze využít pouze část odpisů – pouze u DHM při rovnoměrném odpisu využít nižší roční odpisové sazby a zákon stanovuje maximální roční odpisové sazby.
- d) Uplatnění nevyčerpatelné daňové ztráty, která převyšuje ZD v roce 2017 – čerpání daňové ztráty po přerušení odpisů. Daňový odpis nezaniká, a to oproti uplatnitelné daňové ztrátě. Poplatník daňové odpisy nemusí uplatnit a lze odepisování přerušit – podmínkou je, že v následujícím odepisování musí postupovat jako by nebylo odepisování přerušeno.
- e) Rychlý odpis pro technické zhodnocení – v roce 2021 proběhne technické zhodnocení v částce 200 000 Kč.
- f) Rovnoměrné odpisy – navýšení v prvním roce.

Technické zhodnocení se projevilo v následující tabulce:

Tabulka 13: Výpočet odpisů s technickým zhodnocením

ROK	ODPIS ROVNOMĚRNÝ	ODPIS ROVNOMĚRNÝ NAVÝŠENÝ	ODPIS ZRYCHLENÝ	ODPIS ZRYCHLENÝ NAVÝŠENÝ
2017	110 000,-	310 000,-	200 000,-	400 000,-
2018	222 500,-	172 500,-	320 000,-	240 000,-
2019	222 500,-	172 500,-	240 000,-	180 000,-
2020	222 500,-	172 500,-	160 000,-	120 000,-
2021	240 000,-	240 000,-	112 000,-	104 000,-
2022	182 500,-	132 500,-	84 000,-	78 000,-
2023			56 000,-	52 000,-
2024			28 000,-	26 000,-
CELKEM	1 200 000,-	1 200 000,-	1 200 000,-	1 200 000,-

Zdroj: vlastní

OPTIMALIZACE DAŇOVÉ ZTRÁTY

Daňová ztráta je uplatnitelná po dobu pěti let od jejího vzniku. Pokud ji chce společnost uplatnit, je nutné ji vykázat v daňovém přiznání. Společnost se snaží o to, aby byla daňová ztráta využita co nejlépe. Jako prostředek lze využít fúzi či daňové odpisy. Společnost, která přijímá druhou společnost má možnost převzít její daňovou ztrátu a tu uplatnit od ZD po dobu pěti zdaňovacích období od vzniku nové daňové ztráty, pokud nebyla uplatněna od ZD.

Příkladem může být společnost MPL vykazující daňovou ztrátu v roce 2015, 2016 a to ve výši 300 000,- a 500 000,-. Základ daně je stanoven na výši 100 000,-. Řešení je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka 14: Výpočet daňové ztráty

ROK	ZŮSTATEK DAŇOVÉ ZTRÁTY		ZÁKLAD DANĚ		UPLATNĚNÍ DAŇOVÉ ZTRÁTY	
	2015	2016	Před odp. daňové ztráty	Po odpočtu daňové ztráty	2015	2016
2017	300 000,-	500 000,-	100 000,-	0,-	100 000,-	0,-
2018	300 000,-	400 000,-	100 000,-	0,-	100 000,-	0,-
2019	300 000,-	300 000,-	100 000,-	0,-	100 000,-	0,-
2020	300 000,-	200 000,-	100 000,-	0,-	100 000,-	0,-
2021	300 000,-	100 000,-	100 000,-	0,-	0,-	100 000,-
2022	200 000,-	0,-	100 000,-	100 000,-	0,-	Nelze
CELKEM			600 000,-	100 000,-	400 000,-	100 000,-

Zdroj: vlastní

Daňovou ztrátu lze uplatnit pro rok 2015 v roce 2016 až 2020 a pro rok 2016 v letech 2017 až 2021. V roce 2022 není možnost snížení základu daně z příjmů právnických osob o žádnou ze ztrát, které zde byly zmíněny. Pro samotnou optimalizaci je výhodné uplatnění daňové ztráty z roku 2015.

2.2 Nelegální daňové úniky

V dané oblasti lze nalézt mnoho nelegálních daňových úniků. Důležité je, že společnost, která uplatňuje skutečně vynaložené náklady do nákladů daňových, musí jednat podle platného zákona o daních z příjmů.

Ve své práci se zaměřuji na nelegální věci týkající se především daňové kontroly, na které se především zaměřuji. V práci jsou uvedeny praktické příklady řešené správcem daně, které obohacují teorii k dané problematice.

TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ vs. OPRAVY DHM

Za technické zhodnocení jsou považovány podle zákona o daních z příjmů náklady, které jsou vynaloženy na dokončené nástavby, stavební úpravy, přístavby, rekonstrukce a majetek, který je modernizován. Důležité je zde překročení částky 40 000 Kč. Rekonstrukce je jednodušejší

řečeno zásah do majetku a následkem je poté změna účelu či technických parametrů. Samotná jednotka musí zvážit, zda se jedná o úkony, které vedou ke změně technických parametrů. Není to například výměna materiálu – jako příklad lze uvést výměnu oken – dřevo za plast za předpokladu že ostatní parametry zůstanou zachovány.

Co se týče úpravy budov – technické zhodnocení je zpevnění podlaží, sundání střechy a postavení nové, rozvod plynu, elektřiny a vody a její rozšíření. Dále jsou to také související malířské a fasádní práce plus úklidové práce či také výměna kotle z tuhých paliv na plyn.

Modernizací je rozšíření vybavení či použití majetku. Jedná se například o zabudování žaluzií. Na druhou stranu opravou je výměna elektrod či vodoinstalace – pokud to není změna například v napětí. Za opravu je také považováno odstranění působení fyzického opotřebení či poškození, aby byla daná věc uvedena do stavu fungujícího.

Pokud jde o rozlišení technického zhodnocení a oprav – budovy využívají ustanovení ve stavebním zákoně. V něm jsou vymezeny udržovací práce (na ně není nutné stavební povolení) protože se jedná o pouze drobné úpravy. Tyto úpravy nemění stabilitu stavby. V praxi je vše komplikovanější.

Pro praktický příklad uvádím právě již zmíněnou výměnu oken – na niž není nutné stavební povolení, přesto je spíše technickým zhodnocením. Naproti tomu na opravu stěny, která je nosná, musí být stavební povolení vydáno.

Dále uvádím praktickou ukázkou účtování technického zhodnocení a oprav.

Společnost byla nucena provést opravu porouchané strojové linky za 250 000 Kč. V tomtéž roce modernizovala firma své zázemí. Modernizace byla zaplácena postupně v průběhu roku. Za březen platba 30 000 Kč, v srpnu 70 000 Kč a na konci roku 40 000 Kč. Náklady byly uhrazeny z bankovního účtu společnosti.

Tabulka 15: Účtování technického zhodnocení

MD	DAL
511 – Opravy - 250 000 Kč	221 – BÚ – 250 000 Kč
042 – Pořízení DHM – 140 000 Kč	221 – BÚ – 140 000 Kč
022 – Samostatné movité věci – 140 000 Kč	042 – Pořízení DHM – 140 000 Kč

Zdroj: vlastní

Při technickém zhodnocení, které probíhá během roku, musí částka přesáhnout v souhrnu jednotlivých položek částku stanovenou pro zhodnocení tedy $30\,000 + 70\,000 + 40\,000 = 140\,000$ Kč.

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu dlouhodobého majetku, pokud není daný majetek úplně odepsaný – je dále odepisován – postupný odpis dlouhodobého majetku. Na druhou stranu opravy se zaúčtují celou částkou do nákladů.

Praxe:

Předmětem stavebních prací byla přestavba haly z autoopravny na polygrafickou výrobu (tj. změna stávajícího účelu jejího užívání). Správce daně zastával názor, že veškeré výdaje (bez ohledu na charakter jednotlivých dílčích prací), je nutné posoudit jako technické zhodnocení. NSS s tímto kategorickým stanoviskem správce daně nesouhlasil a konstatuje, že i v případech, kdy prokazatelně dochází ke změně účelu využití nemovitosti, nelze bez dalšího ověření posoudit veškeré výdaje jako výdaje vynaložené na technické zhodnocení „en bloc“. NSS konstatuje, že i v rámci jedné investiční akce, jejímž cílem je změna ve způsobu užívání stavby, mohou být některé stavební práce posouzeny jako oprava. Stěžejní přitom je skutečnost, aby tyto práce neměly s prováděnými změnami stavby souvislost a zároveň směřovaly výhradně k obnovení původní funkčnosti stavby. Jako příklad NSS zmiňuje výměnu nefunkční střešní krytiny za situace, kdy se další práce, spojené se zamýšlenou změnou užívání stavby, týkají jen úpravy jejího vnitřního uspořádání. V neposlední řadě je nutné připomenout, že důkazní břemeno leží v první řadě na daňovém poplatníkovi. Pokud vyhodnotí, že se jednalo o opravu, a ne o technické zhodnocení, musí mít dostatek dokumentace a detailních materiálů osvědčujících stav budovy před opravou, dokumentace o průběhu akce, a dokumentaci stavu po jejím ukončení. Lze velmi doporučit úzkou spolupráci se stavebním inženýrem, daňovým poradcem, projektantem a stavební firmou.³⁰

CESTOVNÉ

Cestovné je jedna z nejvíce rozšířených náhrad, které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci. Nejčastějším důvodem jsou hlavně pracovní cesty.

Zákon č. 262/2006 Sb. Zákoník práce určuje minimální výši a druhy, které je zaměstnavatel povinen svému zaměstnanci poskytnout.

³⁰ *Technické zhodnocení x oprava* [online]. [cit. 2019-04-14]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/technicke-zhodnoceni-nebo-oprava-situace-v-roce-2014-ve-svetle-judikatury/>

Přesněji řečeno je to v Zákoníku práce definováno takto: „zaměstnavatel je povinen poskytovat zaměstnanci náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce, v rozsahu a za podmínek stanovených v části sedmé ZP, nestanoví-li tento zákon jinak.“³¹

Jedná se tyto výdaje:

1. pracovní cesta,
2. cesta mimo pravidelné pracoviště,
3. cesta v souvislosti s mimořádným výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště,
4. přeložení,
5. přijetí do zaměstnání v pracovním poměru,
6. výkonu práce v zahraničí.

Omezení lze najít například, pokud daný zaměstnanec pracuje na dohody konané mimo pracovní poměr.

NÁHRADY PŘI PRACOVNÍ CESTĚ

Jedná se náhrady vztahující se k časově omezenému poslání zaměstnance k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Důležitou podmínkou je, aby s ním daný zaměstnanec souhlasil. Souhlasem může být i samotný nástup na pracovní cestu.

Druhy náhrad poskytovaných při pracovní cestě:

- a) náhrada jízdních výdajů,
- b) náhrada jízdních výdajů při návštěvě člena rodiny,
- c) náhrada za ubytování,
- d) náhrada stravného,
- e) náhrada nutných vedlejších výdajů.

Použití silničních vozidel – náhrada za 1 km jízdy je stanovena:

- a) u jednostrupých vozidel a tříkolek na 1,10 Kč,
- b) u osobních silničních motorových vozidel 4,10 Kč,

³¹ § 151 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce v aktuálním znění

- c) u nákladních vozidel, autobusů nebo traktorů je to dvojnásobek sazby 4,10 Kč, tedy 8,20 Kč.

Stravné – je poskytnuto zaměstnanci za každý kalendářní den zaměstnavatelem podle ZP, a to rozdělení na podnikatelskou a nepodnikatelskou sféru:

- a) 82-97 Kč, pokud pracovní cesta trvá 5 až 12 hodin,
- b) 124-150 Kč, pokud pracovní cesta trvá více než 12 hodin – max. 18 hodin,
- c) 195-233 Kč, pokud pracovní cesta trvá více jak 18 hodin.

U nepodnikatelské sféry není proplaceno stravné v případě, že byla zaměstnanci poskytnuta:

- a) 2 bezplatná jídla v rozsahu 5 až 12 hodinové pracovní cesty,
- b) 3 bezplatná jídla v rozsahu 12 až 18 hodinové pracovní cesty.

Zahraniční pracovní cesty mají nastavené jiné limity poskytnutí stravného.

Pohonné hmoty – průměrná cena za 1 litr je stanovena dle ZP na:

- a) **33,10 Kč** u benzínu 95,
- b) **37,10 Kč** u benzínu 98,
- c) **33,60 Kč** u motorové nafty.

Pokud se na tento problém podíváme z praktického hlediska, v mnoha podnicích je zaměstnancům poskytována záloha na cestovní náhrady. V moderní době je dnes poskytnuta i kreditní či debetní karta nejen hotovost.

Pro názornou ukázkou účtování – jsem si vybrala zaměstnance, který strávil na pracovní cestě 14 hodin a jako záloha mu bylo vyplaceno 200 Kč.

Tabulka 16: Účtování - cestovné

Účetní případ	Částka	MD	DAL
Výplata záloh na pracovní cestu	200 Kč	335	211
Cestovné – uznatelné	69 Kč	512.100	333
Cestovné – neuznatelné	61 Kč	512.200	333
Zúčtování zálohy	70 Kč	333	335
Příjem do pokladny	130 Kč	211	335

Zdroj: vlastní

Tabulka 17: Účtování cestovné 2

Účetní případ	Částka	MD	DAL
Výplata záloh na pracovní cestu	200 Kč	335	211
Cestovné – uznatelné	69 Kč	512.100	333
Cestovné – neuznatelné	151 Kč	512.200	333
Zúčtování zálohy	200 Kč	333	335
Výdej z pokladny	20 Kč	333	211

Zdroj: vlastní

Pokud zaměstnanec předloží fiktivní doklad – vzniká tak prostor pro daňový únik.

Praxe:

Daňový subjekt do svých nákladů zaúčtoval v roce 2007 cestovní náhrady – zahraniční cesty ve výši 896 380 Kč. Při daňové kontrole došlo k nálezů nesouladu mezi evidencí v knize jízd a celkovém vyúčtování cestovních náhrad. Dále byl nalezen problém při výplatě stravného, a to i době kdy už daný zaměstnanec pobýval v České republice. Dané problémy nebyly oprávněně prokázány, proto musel finanční úřad společnosti doměřit daň ve výši 231 600 Kč.³²

NÁKLADY NA REPREZENTACI vs. OSTATNÍ NÁKLADY

Náklady na reprezentaci – tvoří je náklady na pohoštění, občerstvení či dary. Tato oblast nepatří k daňovým nákladům. Výjimkou jsou však tzv. propagační předměty – takové, které jsou

³² Vybrané kontroly finančního úřadu červenec 2009

označeny názvem či ochrannou známkou poskytovatele. Jedná se o zboží či službu, ale hodnota bez daně z přidané hodnoty nemůže převýšit částku 500 Kč.

Praktický příklad:

Firma si pronajala sál, který využila na prezentaci své firmy a výrobků. Cena pronájmu byla stanovena na 65 000 Kč. Ty byly rozeslány všem odběratelům ať již stávajícím tak novým potenciálním zákazníkům. Celková částka vynaložená na pozvánky byla 7 000 Kč. Účastníci akce mohli využít zdarma poskytovanou kávu, čaj a sladké sušenky. Jejich celková cena byla 3 000 Kč. Firma zaúčtovala:

Tabulka 18: Účtování - náklady na reprezentaci

Účetní případ	Částka	MD	DAL
Výdej z poklady – náklady na reprezentaci	3 000 Kč	513	211/221/321
Ostatní služby	65 000 Kč	518	211/221/321
Pozvánky	7 000 Kč	501	211/221/321

Zdroj: vlastní

Úhrada sálu na prezentaci firmy a pozvánky lze označit jako daňově uznatelné. Naopak náklady na pohoštění nejsou nutným nákladem k zajištění činnosti firmy.

Praxe:

Judikát č. j. 59 Af 19/2013–53 – ten se týká neuznaných nákladů při pořádání akce – přesněji ubytování a večeři ve výši 125 553,70 Kč + catering ve výši 32 210 Kč a doprava osob v částce 20 157 Kč. Vytýkáno bylo především, to že položky byly posuzovány stejně místo toho, aby byl na něj pohled rozdělen. Nejvyšší správní soud situaci přezkoumal a dal za pravdu Krajskému soudu. Jako důvod uvedl, že daná plnění měla povahu spíše dobrovolnou a jsou definované v zákoně jako daňově neuznatelné. Doměřená daň pro subjekt činila 52 080 Kč a dále také penále ve výši 10 416 Kč.

DLOUHODOBÝ MAJETEK a JEHO VYŘAZENÍ

Vyřazení dlouhodobého majetku nastane v situaci prodeje, likvidace, škod či darování. U procesu vyřazení dlouhodobého majetku jsou nastavena speciální pravidla, a to při uplatnění zůstatkové či pořizovací ceny.

Daňový základ, kdy se jedná o zůstatkovou cenu:

- a) *pěstitelských celků, trvalých porostů a zvířat podle přílohy k tomuto zákonu, při jejich vyřazení,*
- b) *prodaného nebo zlikvidovaného hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat, přičemž v případě vypořádání hmotného majetku při zániku práva stavby se postupuje obdobně,*
- c) *hmotného majetku předaného povinně bezúplatně podle jiných právních předpisů, snížená o přijaté dotace na jeho pořízení.³³*

SHRNUTÍ práce se zůstatkovou cenou základu daně z příjmů právnických osob:

- 1. LIKVIDACE, PRODEJ – bez omezení
- 2. ŠKODA
 - a. škoda – do výše náhrady,
 - b. živelná pohroma – bez omezení.
- 3. BEÚPLATNÝ PŘEVOD
 - a. dobrovolné – nulové,
 - b. nucené – bez omezení.

³³ *Vyřazení dlouhodobého majetku* [online]. [cit. 2019-04-14]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/zustatkova-cena-dlouhodobeho-majetku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EjNMStbmYQh8D3l7aq8nI31ZwRYsMFH_3w/

ÚČTOVÁNÍ:

Tabulka 19: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku

Vyřazení	PRODEJ	LIKVIDACE	ŠKODA	DARY
1.	Polovina odpisu vyřazeného dlouhodobého majetku zúčtována			
2.	Zaúčtovaná zůstatková cena			
	541 – ZC dlouhodobého majetku	551 – Odpisy dlouhodobého majetku	549 – Manka a škody nebo 582 Škody	543 - Dary
3.	Dlouhodobý majetek – vyřazení			
4.	Vystavená faktura za prodej majetku	Účtování nákladů na likvidaci majetku	Předpis škody	
5.	641 - Platba od odběratele	641 - Prodej součástí	688/648 - Platba od pojišťovny nebo zaměstnance	

Zdroj: Účetnictví středních škol – přednáška Obchodní škola Vysoké nad Jizerou

Praxe:

Prodej nemovitosti na konci roku, za který dostala společnost zálohu. Vklad do katastru nemovitostí proveden v následujícím roce. Strana prodávající uplatní celý roční odpis majetku do daňových nákladů, a to v roce kdy byl prodej sjednán. Pro následující rok je uplatněna pouze jedna polovina ročního odpisu. Strana kupující zahájí odpisování od okamžiku, kdy došlo k zápisu do katastru nemovitostí. Při zahrnutí tržeb do výnosů je postup obdobný – jejich zaúčtování je ovlivněno zápisem do katastru nemovitostí.

Pokud je majetek vyřazen je důležité upravit výsledek hospodaření, a to pro stanovení základu daně – jedná se o úpravu rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou. Příkladem může být prodej daňově odpisovaného majetku.

Praxe – s rozdílnou zůstatkovou cenou

Firma v roce 2019 vyřazuje nepojízdný, havarovaný nákladní automobil. Daňová zůstatková cena je stanovena na 200 000 Kč a účetní zůstatková cena je 80 000 Kč.

- a) Poskytnuté plnění ve výši 600 000 Kč na vyřazený majetek

Tabulka 20: Poskytnuté plnění

Výnosy	600 000 Kč
Účetní náklady	80 000 Kč
Daňové náklady	200 000 Kč
Snížení výsledku hospodaření na úpravu ZD	120 000 Kč

Zdroj: vlastní

- b) Prodej majetku za 30 000 Kč.

Tabulka 21: Prodej majetku

Výnosy	30 000 Kč
Účetní náklady	80 000 Kč
Daňové náklady	30 000 Kč
Zvýšení výsledku hospodaření na úpravu ZD	120 000 Kč

Zdroj: vlastní

Škoda vznikla díky havárii na nákladním autě, přesto byl automobil prodán. ZC je tedy pouze ve výši příjmů z prodeje.

- c) Majetek zlikvidován – havárie. Náhrada škody neposkytnuta.

ZC nelze uznat jako daňová, a to z důvodu, že škoda není způsobena živelnou pohromou a není poskytnuto žádné plnění. Výsledek hospodaření se zvýší o 80 000 Kč.

Pokud se jedná o částečný prodej či o likvidaci hmotného či nehmotného majetku je nákladem poměrná část zůstatkové ceny. Neplatí to pouze v případě, pokud jde o stavební dílo – tedy dům či budovu, která je likvidována zčásti či celá, a to v souvislosti s výstavbou nového stavebního díla či s navazujícím technickým zhodnocením.

SHRNUTÍ:

Pořizovací cena v základu daně:

- a) majetek vyloučen z odpisů – do výše příjmů z prodeje,
- b) pozemek – bez omezení,
- c) ostatní – bez omezení.

Co se týče prodeje hmotného či nehmotného majetku, který je vyřazen z odpisování a který nebyl odpisován, je zahrnut do zdanitelných příjmů celkový příjem z prodeje majetku a do daňově uznatelných nákladů – náklad na pořízení daného majetku maximálně do výše příjmů z prodeje. U pozemků bylo toto omezení zrušeno.

Jako příklad lze uvést nákup obrazu za 40 000 Kč. Pokud je obraz dále po určité době prodán za 25 000 Kč, tak do zdaňovacích výnosů z prodeje lze zařadit příjem ve výši 25 000 Kč. Z účetních nákladů 40 000 Kč budou daňově uznatelné náklady ve stejné výši. Výsledek hospodaření bude navýšen o 15 000 Kč tedy celkový rozdíl.

Praxe:

Společnost prodala nákladní automobil – jeho daňová zůstatková cena měla být ve výši 1 859 900 Kč, a to dle zákona o daních z příjmů. Firma si uznala částku 2 859 900 Kč. Finanční úřad našel v tomto případě rozpor a částka byla doměřena.

SMLUVNÍ POKUTY a PENÁLE

Za daňový náklad je považována smluvní pokuta, penále, úroky a jiné sankce, které jsou zaplacené. Úroky či poplatky z prodlení nejsou náhradou škody, vyžádány jsou v okamžiku, pokud dlužník nezaplatil cenu ve sjednaném termínu. Účtovány jsou na straně dlužníka do nákladů, a to na základě jejich sjednání ne po zaplacení.

Pokud podnikatel nemá na faktuře uvedené upozornění na penále pro případ nezaplacení, nemůže jej vymáhat. Jediné, co může požadovat je úrok z prodlení.

Dále sem nepatří také přirážky k pojistnému na sociální zabezpečení nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Mimo smluvních pokut je nutné rozlišit ostatní pokuty a penále. Jestliže společnost musí zaplatit penále, které je stanoveno na základě platebního výměru správcem daně, nejde o daňový náklad, a to z důvodu, že nevzniklo díky závazkovým vztahům.

Společnost dostala pokutu za vypouštění zdraví škodlivých látek do řeky od inspekce životního prostředí, proto musí navýšit základ daně o danou částku pokuty.

Příkladem může být požadovaná částka smluvní pokuty ve výši 200 000 Kč. Ve druhém roce zaplatil odběratel 40 000 Kč a v dalším roce 46 000 Kč. Účtováno na straně dlužníka:

Tabulka 22: Účtování smluvní pokuty

Účetní případ	Částka	MD	DAL
Předpis smluvní pokuty – rok 2017	200 000 Kč	544	325
Částečná úhrada - rok 2018	40 000 Kč	325	221
Částečná úhrada – rok 2019	46 000 Kč	325	221

Zdroj: vlastní

V roce 2017 navýšení základu daně o 200 000 Kč. Další roky snížení o zaplacenou částku.

Praxe:

Judikát 2 Afs 223/2004 – firma dostala dodatečné doměření daně z příjmů právnických osob. Společnost se obhájovala tím, že vyplacené úroky byly zdanitelným příjmem věřitele. Nejvyšší správní soud stál na straně správce daně – společnost neprokázala dostatečně, z jakého důvodu zahrнула úroky z prodlení do daňových nákladů. Celkový spor se vyvinul tak, že daná společnost neplatila jistinu, a když jí byly stanoveny úroky z prodlení, tak je zaplatila, ale jistina uhrazena nebyla. Doměřená daň byla ve výši 253 400 Kč. Důvodem bylo zahrnutí úroků z prodlení do daňově uznatelných nákladů.³⁴

ODPISY POHLEDÁVEK

Jedná se o snížení hodnoty pohledávek, které je nevratné. Proveden je v nejvíce případech, pokud o něm rozhodne soud v insolvenčním řízení.

³⁴ Zdroj: *Judikát NSS-2-Afs-223-2004* [online]. [cit. 2019-05-05]. Dostupné z: <https://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2005/1401/judikat-nss-2-Afs-223-2004-GNSS20051344>

Do základu daně lze zahrnout některé pohledávky přímo a jednorázově – pokud je to pohledávka z postoupení či z prodeje. Daňový náklad je jmenovitá hodnota (vlastní pohledávka) či pořizovací cena (cizí pohledávka).

Daňově uznatelné jsou odpisy pohledávek u poplatníků vedoucí účetnictví, a to v případě, že je při jejím vzniku o pohledávce:

- účtováno ve výnosech společnosti,
- zdanitelný příjem, není osvobozen od daně,
- pohledávka plní jednu ze tří možností navázanou na tvorbu opravné položky podle zákona o rezervách:
 - možnost uplatnit opravnou položku,
 - nelze tvořit opravnou položku, od splatnosti uběhlo méně než 6 měsíců,
 - je to pohledávka, ke které nelze tvořit opravnou položku, a to z důvodu, že má v okamžiku vzniku vyšší jmenovitou hodnotu než 200 000 Kč a nebylo zahájeno řízení za dlužníkem.

Příklad – Neuhrazená pohledávka ve výši 440 000 Kč a daňová opravná položka ve 20 % výši s tím, že bylo zahájeno insolvenční řízení. Za tři měsíce soud vyhlásil úpadek dlužníka.

Tabulka 23: Účtování odpisu pohledávky

Účetní případ	Částka	MD	DAL
Vznik pohledávky	440 000 Kč	311	601
Daňová opravná položka	88 000 Kč	558	391
Zrušení opravné položky	88 000 Kč	391	558
Odpis pohledávky	440 000 Kč	546	311

Zdroj: vlastní

Praxe:

Společnost působící v potravinářském oboru odepsala pohledávku a to na základě rozhodnutí konkurzního řízení. Ve zdaňovacím období, kdy byl realizován odpis dané pohledávky, nebylo jasně stanovené rozhodnutí. Po provedení daňové kontroly byl navýšen základ daně o částku 3 500 000 Kč. V dalším období stejný subjekt provedl odpis pohledávky jako daňový náklad ve výši 5 500 000 za společností, u které došlo k ukončení konkurzu, kterého se ale daňový subjekt

neúčastnil a tím nemohl pohledávku daňově odepsat. Zvýšení základu daně tedy bylo o 5 500 000 Kč.³⁵

TVORBA A ZÚČTOVÁNÍ REZERV

Rezervou je závazek, který nemá stanovenou určitou výši a časové určení. Pokud je společnost vykazuje, musí být splněny tyto podmínky:

- musí mít současný (mimo)smluví závazek, ten je důsledkem minulých událostí,
- pravdě podobný odtok finančních prostředků – ekonomický prospěch,
- spolehlivý odhad výše daného závazku.

Rezervu lze čerpat pouze na konkrétní účel, pro který byla vytvořena a také pouze do určité výše. Pokud vznikne zůstatek, je převeden na konci období do období následujícího. Nutností je vedení dokladové inventury rezerv. Ta je nutná pro odůvodnění a celkové částky rezerv. Pokud přestane být aktuální důvod vedení dané rezervy, musí být rozpuštěna.

Existují tři základní skupiny rezerv. První z nich je skupina rezerv účelových – ty jsou vztaženy k určitému majetku, u nějž je předpokladem vznik nákladů – oprava hmotného majetku. Dále jsou rezervy obecné – ty vytváří firma z důvodu existence určitých rizikových faktorů, které mohou v budoucnu způsobit velké náklady. Druhou skupinou jsou rezervy účetní, které jsou vytvořeny dle pravidel zákona o účetnictví. Patří mezi rezervy daňově neuznatelné. Tyto rezervy se projeví při úpravě výsledku hospodaření, pokud stanovujeme základ daně. Ten bude o danou částku upravený. Tyto rezervy dále dělíme podle oblasti hospodaření – provozní a finanční. Pro lepší představivost je rozdělení rezerv zpracováno do grafické podoby.

³⁵ Vybrané kontroly finančního úřadu červen 2009

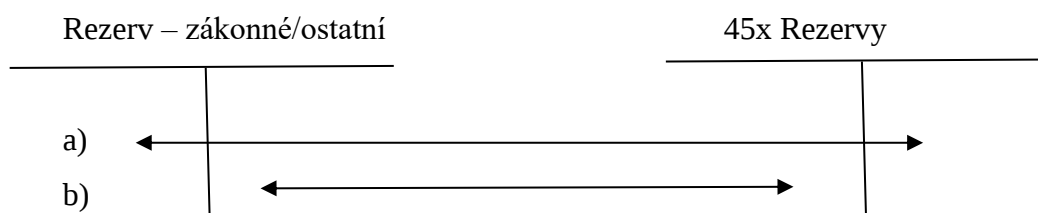
Schéma 4: Rezervy



Zdroj: vlastní zpracování z knihy Účetnictví podnikatelů, 8. vydání

Tvorba rezervy, a to ve prospěch účtu v účtové skupině 45x Rezervy a na vrub účtu nákladovému 552/554 tedy případ a), pokud jde o rozpuštění, jedná se o obrácenou operaci znázorněné b).

552/554 Tvorba a zúčtování



Rezervy se rozdělují na:

- a) účetní,
- b) zákonné.

Mezi rezervy účetní se řadí:

- a) rezervy na podnikatelská rizika – týká se záručních oprav,
- b) rezervy na daň z příjmů – jedná se o odhad splatné daně – je to závazek, kde není pochybností ani věřitel, účel ani doba splatnosti, nejistou položkou zůstává pouze částka, kterou zjistí až při vyhotovení daňového přiznání,
- c) rezervy na důchody a další podobné závazky – není specifikována v ČÚS,

- d) rezervy na restrukturalizaci – ty vytvořeny účetní jednotkou na základě stanovení programu těchto aktivit – nová oblast podnikání, uzavření provozu či ukončení jedné z částí provozu.

Rezervy dle zákona o rezervách jsou rozděleny (kromě bankovních rezerv a rezerv pojišťoven):

- a) rezervy na opravu hmotného majetku,
- b) rezervy na pěstební činnosti,
- c) ostatní rezervy a ty lze dále rozdělit na:
 - a. odbahnění rybníka,
 - b. vypořádání důlních škod,
 - c. sanace pozemků ovlivněné těžbou,
 - d. rezervy řízené zvláštním předpisem.

Praktickou stránku této věci lze nejlépe ukázat na rezervě na opravy hmotného majetku, ta je také v této oblasti nejčastější.

Rezervy na opravu hmotného majetku vytváří jednotky, které mají určité vlastnické právo k majetku nebo jsou nájemci, a jsou k opravám smluvně vázány. Vytváří se u všech odpisových skupin kromě první skupiny. Doba tvorby je omezena na 3, 6, 8, a 10 let. Důležité je nezahájit předpokládaný rok zahájení opravy do počtu let tvorby dané rezervy.

Rezerva se netvoří z těchto důvodů:

- pokud jde o technické zhodnocení,
- majetek určený k likvidaci,
- majetek – oprava škody či nahodilé události,
- u majetku, kdy se provádí oprava každý rok,
- majetek v držení účetní jednotky, která se nachází v insolvenčním řízení,
- u komponentního odepisování,

Zahájení opravy je nutné nejpozději v roce následujícím po roce, který stanovila účetní jednotka jako počátek čerpání.

Rezervy účetní jednotky jsou uloženy a speciálním účtu, a to pro případ, kdyby chtěla jednotka snižovat svůj základ daně.

Příklad:

Účetní jednotka měla naplánovanou opravu stroje ve firmě – zařazený do druhé odpisové skupiny. V roce 2016 a 2017 měla zaúčtovanou zákonnou rezervu na tuto opravu ve výši 500 000 Kč ročně. V roce 2018 byla provedena oprava ve výši 1 200 000 Kč. Společnost měla na účtu 221 počáteční zůstatek – ze kterého byla převedena částka ve výši tvorby rezervy na nový účet 221.1 tedy bankovní účet pro tvorbu rezerv.

Tabulka 24: Účtování rezervy

Účetní případ	Částka	MD	DAL
Tvorba rezervy 500 000 Kč v obou letech	1 000 000 Kč	552	451
Převod prostředků na účet 221.1	1 000 000 Kč	221.1	221
Přijatá faktura – rok 2018	1 200 000 Kč	511	321
Úhrada faktury – 221.1	1 000 000 Kč	321	221.1
Úhrada faktury hlavní účet	200 000 Kč	321	221
Čerpání rezervy	1 000 000 Kč	451	552

Zdroj: vlastní

Důležité je, že společnosti plánují a hodnotí dosavadní a budoucí vývoj dané situace. Pokud zjistí, že situace není taková, jakou si představují, musí hledat možné úpravy. Rezervy jsou použity na vykrytí úspěšných a méně úspěšných období.

U rezerv je v oblasti daňových úniků problémem chybějící vymezení tvorby rezerv ve směrnici dané účetní jednotky, na níž je rozhodnuto o tvorbě dané rezervy, Pro tvorbu je za podklad považován posudek, v němž je uvedena nutnost provedení – oprava s předpokládanými náklady. U daňové kontroly jsou zmíněné podklady velmi často jako jediný důkazní materiál k oprávnění tvořit a zúčtovat rezervy.

Praxe:

Judikát 7 Afs 44/2008 – 77 – tento případ se týká souběžné tvorby a uplatnění rezervy na opravu hmotného majetku – zahrnutí výdajů dvakrát. Jednou jako přímý výdaj na opravu dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. a dále jako podíl rozpočtu nákladů na opravu a počtu let podle § 24 odst. 2 písm. i) citovaného zákona. I krajský soud dal za pravdu, že je možné zahájit tvorbu rezervy na opravu střechy a podlahy v roce 1999, kdy termín zahájení byl stanoven na rok 2003. Opravy byly nakonec zahájeny v roce 2002 a tím byla také dokončena tvorba rezerv. Nesouhlasil však s tím, že oprava byla zahájena v dřívějším termínu – nelze soudit jako pominutí důvodu, pro který byla rezerva tvořena. Nutností by měl být určitý časový horizont, kdy dané opravy provést a také tím tak stanovit důvod tvorby rezervy. Povinností účastníka bylo tedy zrušení nevyčerpané rezervy, které také provedl. Nastává tak možnost souběhu tvorby rezervy a provádění oprav s čerpáním rezervy. Ve stejném zdaňovacím období byly generovány náklady z titulu tvorby zákonné rezervy a současně i náklady z titulu vynakládání výdajů na faktické provádění oprav. To znamená dvojnásobné zatížení daňových nákladů za stejné zdaňovací období. Za pravdu bylo dáno společnosti a to proto, že náklady z titulu vynakládání výdajů na faktické provádění oprav jsou čerpány z již vytvořených a rozpouštěných rezerv. Nejednalo se tak o přímý výdaj a tento způsob tak v žádném případě nevede k tomu, že si daňový subjekt uplatní náklady ve stejném zdaňovacím období dvakrát, ale je naopak v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 zákona o rezervách, podle kterého výdaje, na jejichž úhradu se vytvořily rezervy a opravné položky, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv a opravných položek. NSS dal za pravdu účastníkovi, který nepostupoval ve zdaňovacím období roku 2002 v rozporu s ustanovením § 7 zákona o rezervách, když vytvářel rezervu na opravu hmotného majetku ve zdaňovacím období, ve kterém byla zahájena oprava tohoto majetku, a dále postupoval v rozporu s ustanovením § 4 odst. 1 zákona o rezervách, když v roce 2002 nezrušil částku vytvořené rezervy.³⁶

TVORBA A ZÚČTOVÁNÍ OPRAVNÝCH POLOŽEK – PROVOZNÍ ČINNOST

Opravné položky se dělí na položky vytvořené k majetku dle zákona o účetnictví – ty jsou daňově neuznatelné a opravné položky k pohledávkám, které jsou vytvořeny na základě ustanovení zákona o rezervách – jsou daňově uznatelné.

³⁶ http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0044_7Afs_0800077A_prevedeno.pdf

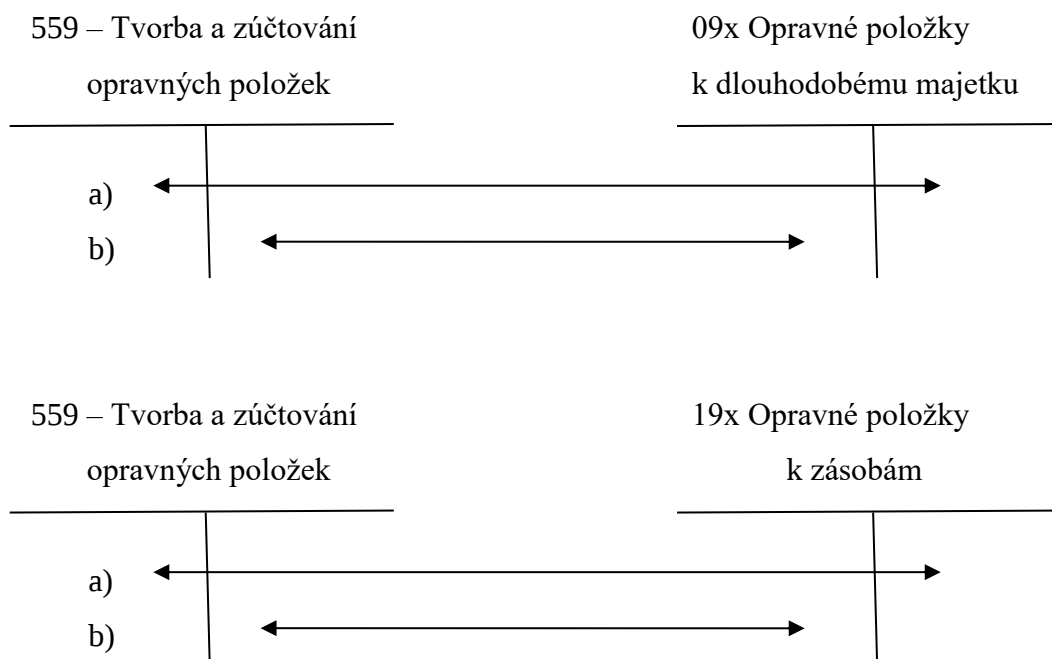
OPRAVNÉ POLOŽKY K MAJETKU

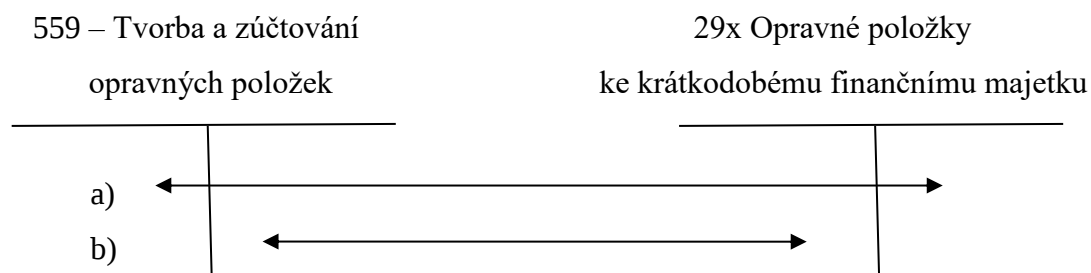
Jsou vyjádřeny snížením majetku, které je přechodné – tedy nemají trvalý charakter. Lze také hodnotu majetku vyjádřit i jiným způsobem například reálnou hodnotou. Opravné položky jsou vytvořeny k majetkovým účtům, a to pro účely snížení ocenění majetku v účetnictví, které je prokázáno inventarizací majetku. Nelze vytvořit opravnou položku pro zvýšení hodnoty majetku.

Opravné položky lze tvořit k následujícímu majetku:

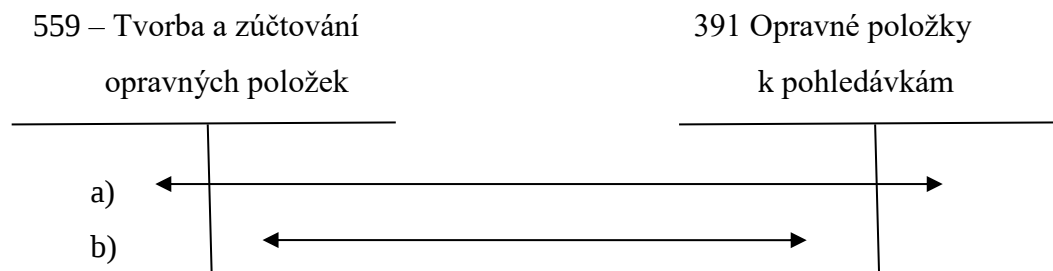
- a) dlouhodobý majetek,
- b) zásoby,
- c) finanční majetek,
- d) pohledávky.

Opravné položky jsou účtovány na vrub nákladů a souvztažně opravná položka k danému účtu ve prospěch – znázorněná situace a). Zrušení pomocí vyúčtování a to ve prospěch nákladů, tedy pokud není pomocí inventarizace vyjádřena jejich opodstatněnost – situace b).





558 – Tvorba a zúčtování zákonných OP



Opravné položky k dlouhodobému majetku jsou vytvořeny v případě, kdy účetní hodnota vypočítaná na základě inventarizace je nižší než ocenění v účetnictví, a to po odečtení opravek a zároveň toto snížení nemá trvalý charakter.

Opravné položky k zásobám jsou v praxi častější, a to z důvodu že může dojít k jejich neprodejnosti, stávají se zastaralými či nízkoobrátkovými. Jsou vytvořeny se souladem věrného zobrazení při skutečně nižší hodnotě, než ta, která je uvedena v účetnictví.

Pokud jde o opravné položky k finančního majetku, platí zde také zásada opatrnosti účetní jednotky.

Účetní opravné položky jsou stanoveny individuálně pomocí vnitropodnikové směrnice u každé společnosti. Pokud se nezmění podmínky a po určité době, která uplyne od doby splatnosti pohledávky, bude v účetnictví uvedena jako 100 % opravná položka jmenovité hodnoty pohledávky.

ZÁKONNÉ OPRAVNÉ POLOŽKY K POHLEDÁVKÁM

Pokud není pohledávka zaplacená do doby splatnosti nebo neexistuje předpoklad, že bude vymahatelná a to úspěšně, dostává se účetní jednotka do nepříjemné situace. Musela by zdanit

nereálný příjem. Řešit lze pomocí dvou možností – opravná položka k pohledávce nebo odpis dané pohledávky.

„Zákonné OP lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl podle zvláštního právního předpisu příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně.“³⁷

Tvorba zákonné opravné položky k pohledávkám je stanovena dle zákona o rezervách a ten v některých případech tvorbu 100 % opravné položky neumožňuje. Tyto položky nelze tvořit z úvěrů, půjček či smluvních pokut nebo z úroků a poplatků z prodlení nebo penále.³⁸

Zakázáno je také tvořit opravnou položku k pohledávkám, pokud:

- má věřitel k dlužníkovi splatné závazky,
- není proveden vzájemný zápočet závazků a pohledávek,
- nejedná se o tvorbu bankovních opravných položek,
- není to pohledávka za dlužníkem, jenž je v konkurzu.

Podle § 8a se tvoří opravné položky v ostatních případech, tj. pokud jde o pohledávky nad 30 000 Kč.

Opravné položky k vlastním pohledávkám se tvoří dle § 8a odst. 1:

- až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky, pokud od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než 18 měsíců,
- až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky, pokud od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než 30 měsíců.³⁹

³⁷ <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593#p2>

³⁸ § 2 odst. 2 Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v aktuálním znění

³⁹ <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zakonne-opravne-polozky-k-pohledavkam-2017/>

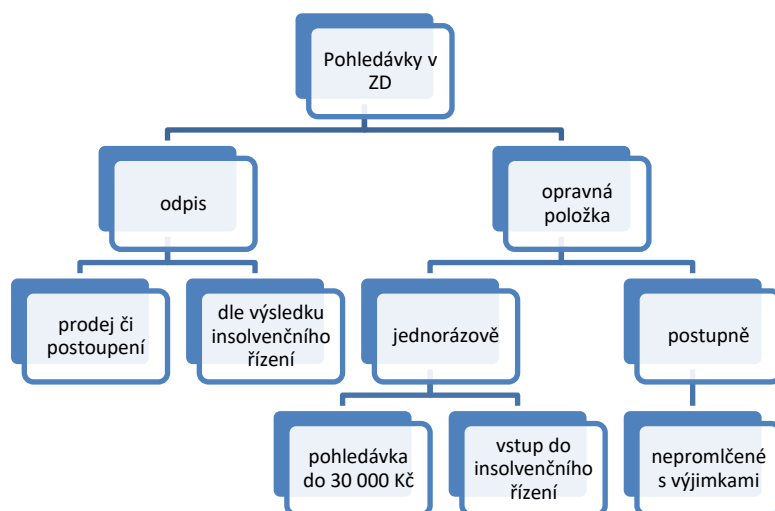
Jednorázově může jednotka vytvořit opravnou položku pouze v případě, pokud hodnota pohledávky není vyšší než 30 000 Kč a zároveň je více jak 12 měsíců po splatnosti.

Postupná tvorba opravné položky do základu daně je nastavena pravidly:

- Jedná se o nepromlčenou pohledávku a zároveň jsou učiněny kroky k vymáhání dané postoupené pohledávky jejíž částka je vyšší jak 200 000 Kč – podání návrhu k soudnímu, správnímu nebo rozhodčímu řízení.
- Další podmínkou je, že pohledávka byla zdanitelným výnosem.

Vše k tématu pohledávky je shrnuto následujícím schématem:

Schéma 5: Pohledávky v základu daně



Zdroj: VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém 2012 ČR. Praha: VOX, a. s., 2012. str. 97

Pokud pominou důvody k vytváření opravné položky, tak se zruší obráceným zápisem, který používáme k její tvorbě.

Problémy týkající se tvorby a zúčtování opravných položek ve spojení s daňovými úniky lze shrnout především z pohledu praxe:

- Celková částka opravných položek není stanovena na základě výsledků inventarizace daného majetku – v praxi často finanční úřady zjišťují, že některé firmy inventarizaci neprovádějí.
- Společnost se v praxi velmi často dopustí chyby již na samém začátku a to už při vyhodnocení tvorby a zúčtování opravných položek – chybou může být například špatný

výpočet doby po splatnosti dané pohledávky, tím se může změnit procento tvorby opravných položek. Firma by měla vést evidenci samotné položky, k níž je tvořena opravná položka. Pokud firma nevede přehlednou evidenci, tvorba opravné položky může být vytvořena v nesprávné výši a to vede k nesprávnému stanovení základu daně z příjmů. Velmi závažným problémem v praxi je opravná položka k pohledávkám. Jako doporučení lze uvést, aby každá pohledávka měla svou vlastní kartu, která obsahuje číslo faktury, částku pohledávky, datum splatnosti a údaje o podání návrhu na soudní vymáhání či datum promlčení pohledávky.

- Částky při tvorbě a zúčtování opravných položek je účetní jednotka povinna uvést v příloze k účetní závěrce. Ta je spolu s účetními výkazy připojena k sestavovanému daňovému priznání z příjmů právnických osob.

Vše lze uvést v praktickém příkladu:

Společnost uvedla ve své vnitropodnikové směrnici tyto podmínky – pohledávka, která je po splatnosti více jak 180 dní vytvoří opravnou položku ve výši 80 %. Zákon umožní 50 % opravnou položku. Společnost postupuje tak, aby byla využita množnost tvorby zákonné opravné položky a také dodržení vnitropodnikové směrnice. Pohledávka je ve výši 70 000 Kč. V následujícím roce odběratel uhradil jmenovitou hodnotu pohledávky v celé výši.

Tabulka 25: Účtování opravné položky

Účetní případ	Částka	MD	DAL
Vznik výnosu	70 000 Kč	311	601
Tvorba zákonné opravné položky	35 000 Kč	558.1	391
Tvorba opravné položky – dle směrnice	21 000 Kč	559	391
Zrušené opravné položky – zákonné	35 000 Kč	391	558
Zrušené opravné položky – ostatní	21 000 Kč	391	559
Inkaso k pohledávkám	70 000 Kč	211	311

Zdroj: vlastní

Praxe:

Případ doměření daně společnosti ve výši 365 180 Kč z roku 2002, která vytvořila opravnou položku k pohledávce. Soud uvážil, že tvorba opravné položky nebyla důvodná. Pro vysvětlení v souvislosti, že s danou pohledávkou nebyl evidován výnos a tím nebyla povinnost odvést daň z výnosu. Podle soudu bylo cílem neoprávněné daňové zvýhodnění.⁴⁰

⁴⁰ <https://www.ucetni-portal.cz/soubory/judikatura/714.pdf>

ZÁVĚR

Oblast daňových úniků týkající se vyhýbání daňovým povinnostem se ve velkém rozšířila především s globalizací a rozvojem ekonomiky. Na dané téma existuje mnoho pohledů. Důležitým krokem s nárůstem těchto problémů je reakce státních orgánů, které musí neustále měnit a upravovat právní nařízení týkající se této oblasti. V České republice je stav právních a daňových předpisů místy velmi nejednotný. V mnoha případech ani samotná účetní jednotka neví i přes dodatečné vysvětlení, co měl samotný zákonodárce na mysli. Zákonodárci mají oblast daňových úniků velmi dobře zmapovanou a jejich cílem je eliminace co největšího propadu daňových příjmů, jež daňové úniky způsobují. Nutností je stanovit daná opatření, která jsou přiměřená a nemají zvýšit náklady daňovým subjektům.

Z praktického hlediska nejvíce společností vadí časté změny týkající se předpisů v daňové oblasti a v zákonech, které se poté stávají rozporuplné a nepřehledné. Zlepšení by mohlo nastat v případě lepší informovanosti daňovou správou nebo zrychlení daňových řízení. Průzkumy na trhu ukázaly, že průměrné, tedy střední společnosti v České republice stráví administrativou týkající se daní přibližně v průměru 415 hodin. Celosvětový průměr činí přibližně 270 hodin pro přípravu daňových pokladů.

V každé zemi je pro její vládu důležité navýšení příjmů z výběru daní a také tvorba systému, který podporuje ekonomický růst. Pozitivem v této oblasti je zavedení možnosti elektronického podání pro finanční správu. Nutností je však elektronický podpis. Výhodou je úspora času a nižší náklady.

U daňové kontroly je nutné zjistit, zda forma odpovídá obsahu daného případu. Co se týká nákladů, je jistější zůstat u formy, ale správce daně nahlíží na daný právní úkon společnosti i na základě skutečného obsahu.

Mnoho účetních a zaměstnanců zpracovávající účetnictví mají za to, že jejich prací je pouhý sběr dat a na to následné zadávání číselných údajů do účetního systému a o dalších podstatných věcech v této oblasti neví. V účetnictví existuje několik základních funkcí – jednou z těch hlavních je sběr a záznam dat o tom co ve skutečnosti v minulosti proběhlo. Správci daně mají za povinnost v oblasti daňové kontroly zjistit to, že skutečný stav není zakryt stavem formálním. Jedná se o takový stav, kdy účastníci jednání předstírají právní čin, který ve skutečnosti nechťejí a tím ho zakrývají jiným právním úkonem, který chtěli ve skutečnosti provést.

V této roli není důležité pouze najít podstatu věci – tedy skutečný obsah. Jednu z hlavních rolí zde hraje odvaha a získané praktické zkušenosti a postavení se nekalým praktikám firem. Pokud chce správce daně projevít svou statečnost, musí mít stanovené určité pravomoci a především orientaci v právních předpisech.

Při psaní své práce mohu jako negativum označit hledání jednotlivých Judikátů k tématu, které se bez zaplacení stává složitější. Občas je problémové nalezení aktuálních dat.

Existenci daňový úniků nelze nejspíše zcela pominout, avšak diskutuje se především o toleranci a rozsahu v jakém spolupracují veřejné orgány ve spojení s právními předpisy. Dle mého osobního názoru je pro co nejvyšší zamezení daňových úniků neustálé sledování a aktualizace právních předpisů a nařízení. To vše je však běh na dlouhou trať a nelze najít řešení v krátké době. A to z důvodu celkové doby zpracování a schvalování samotných předpisů. Tedy i ze strany zákonodárců by mělo proběhnout určité zrychlení, především co nejvyšší shoda s podanými návrhy novel daňových předpisů. V praxi je toto jednání velmi málo reálné, pokud se podíváme na situaci na naší politické scéně.

Jedním z řešení bylo i zavedení Elektronické evidence tržeb od 1. prosince 2016, které by mělo zamezit nesprávnému stanovení základu daně a s tím spojenou i celkovou výši daně. Zamezit by se mělo nevykázaným příjmům, které v ČR tvoří průměrnou částku 170 mld. Kč ročně. Modernizace systému by měla přispět k minimalizaci daňových úniků.

Možným řešením by mohlo být zapojení odborné veřejnosti do tvorby jednotlivých předpisů, novel či zákonů. Vylepšením by byl praktický náhled na danou problematiku a jeho případná praktická realizace. Spolupráce by také mohla fungovat na vyšším propojení veřejné správy, Komory daňových poradců, Komory auditorů a Národní účetní rady – tyto organizace jsou v tomto oboru profesionálové a mohou společnou cestou dosáhnout mnohem více.

POUŽITÁ LITERATURA A JINÉ PRAMENY

KNIŽNÍ VYDÁNÍ

BLECHOVÁ, Beáta a Jana JANOUŠKOVÁ. *Podvojný účetnictví v příkladech 2012*. Praha: GradaPublishing a.s., 2012, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4185-7.

HAJDUŠEK, Tomáš a Milan VODIČKA. *První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb*. Praha: WoltersKluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-589-5.

HORTOVÁ, Marta, ROUSEK, Pavel. Daně. 1. vydání. České Budějovice: VŠTE, 2012. ISBN 978-80-87278-90-1.

Kolektiv autorů: BULLA, Miroslav, BRYCHTA, Ivan, DĚRGEL, Martin, Louša, František, NÁHLOVSKÁ, Jitka, PILAŘOVÁ, Ivana, PŠENKOVÁ, Yveta, RANDÁKOVÁ, Monika, STROUHAL, Jiří, ŠEBESTÍKOVÁ, Viola a VOMÁČKOVÁ, Hana. *Účetnictví podnikatelů*. 8. vydání 2011. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 687 str.

LÍBAL, Tomáš. *Elektronická evidence tržeb: z účetního a daňového pohledu*. Praha: VOX, [2016]. ISBN 978-80-87480-51-9.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony úplná znění platná k 1. 1. 2018*. Praha: GradaPublishing, 2018. ISBN 978-80-271-0937-1.

MARTINEZ, Jean – Claude. *Daňový únik*. Praha: PressesUniversitaires de France, 1990. ISBN 80-901918-3-5.

MULLEROVÁ, Libuše a Alena VANČUROVÁ. *Daně v účetnictví*. Praha, 2003. ISBN 80-245-0591-6.

RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. Praha: Nakladatelství ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-116-1.

SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. Praha: WoltersKluwer, 2017. ISBN 978-80-7558-832-3-2.

ŠIROKÝ, J. Daňové teorie: s praktickou aplikací. V Praze: C.H. Beck, 2008. 301 str.

VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém 2014ČR. Praha: VOX, a. s., 2014. 391 str.

ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-057-7.

INTERNETOVÉ ZDROJE

Cestovné [online]. [cit. 2019-04-10]. Dostupné z:
<https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=96192&well=danarionline>

Cestovní náhrady [online]. [cit. 2019-04-13]. Dostupné z:
<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/mzdy-a-prace/cestovni-nahrady/cestovni-nahrady-v-roce-2012/>

Daň z nabytí nemovitých věcí [online]. [cit. 2019-02-17]. Dostupné z:
<https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/zakon-o-dani-z-nabyti-nemovitych-veci-44532.html#poplatnik-dane>

Daň z přidané hodnoty: Podnikatel.cz [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z:
<https://www.podnikatel.cz/n/dph/>

Daňová soustava ČR [online]. [cit. 2019-02-15]. Dostupné z:
<https://docplayer.cz/30595096-Uplatnovani-dph-pri-obchodovani-v-ramci-eu-a-tretich-zemi-u-vybraneho-podniku.html>

Nepřímé daně [online]. Wikipedia, 2013 [cit. 2018-02-24]. Dostupné z:
<http://www.ius-wiki.eu/tnh/pfuk/tnh/zkouska/nova/otazka-8>

Přímé daně [online]. Wikipedia, 2013 [cit. 2018-02-24]. Dostupné z:
<http://www.ius-wiki.eu/tnh/pfuk/tnh/zkouska/nova/otazka-8>

Sazba daně z příjmů právnických osob [online]. [cit. 2018-04-22]. Dostupné z:
<http://www.az-data.cz/clanky/dan-prijmu-pravnickych-osob>

Schématické zobrazení systému EET [online]. [cit. 2018-07-29]. Dostupné z:
<http://www.etrzby.cz/cs/nejcastejsi-dotazy-vyvojaru>

Slevy na dani a daňová zvýhodnění: Finance.cz [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z:
<https://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/vypocet-mzdy-a-zalohy-na-dan/slevy-na-dani/>

Sociální pojištění: Finance.cz [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z:
<https://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/odvody-socialniho-a-zdravotniho-pojisteni/zamestanec-socialni-pojisteni/>

Sociální pojištění: Peníze.cz [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/socialni-pojisteni>

ŠAMŠULOVÁ, Eva. ACCONTES. Rezervy: Doporučení [online]. 24.03.2008 [cit. 2019-05-04]. Dostupné z: <http://www.accontes.cz/rezervy>

ŠAMŠULOVÁ, Eva. ACCONTES. Opravné položky: Nejčastější problémy z praxe [online]. 24.03.2008 [cit. 2019-05-04]. Dostupné z: <http://www.accontes.cz/opravne-polozky-k-pohledavkam>

Technické zhodnocení x oprava [online]. [cit. 2019-04-14]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/technicke-zhodnoceni-nebo-oprava-situace-v-roce-2014-ve-svetle-judikatury/>

Účtová skupina 59 [online]. [cit. 2019-05-03]. Dostupné z: https://www.zivnostnik.cz/33/uctova-skupina-59-dane-z-prijmu-prevodove-ucty-a-rezerva-na-dan-z-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ei90_Pofcgglrvj7BvGePU/?version_year=2015&uri_view_type=18

Účtování dotace [online]. [cit. 2019-05-03]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_345.HTM

Základ daně z příjmů právnických osob: Finance.cz [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-z-prijmu/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/zaklad-dane/>

Zákonné opravné položky k pohledávkám [online]. [cit. 2019-05-16]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zakonne-opravne-polozky-k-pohledavkam-2017/>

Zdravotní pojištění: Finance.cz [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/odvody-socialniho-a-zdravotniho-pojisteni/zamestnanci-zdravotni-pojisteni/>

Zdravotní pojištění: Peníze.cz [online]. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/zdravotni-pojisteni>

PŘÁVNÍ PŘEDPISY

Česká republika. Zákon o daních z příjmů v aktuálním znění. In: č. 586/1992, Sb. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

Česká republika. Pokyn GFŘ č. D-6: k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: 23.3. 2019. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Pokyn__GFR_c_D_6.pdf

Česká republika. Zákoník práce ve znění účinném od 1. 1. 2019, naposledy novelizován zákonem č. 385/2012 Sb. ze dne 24. října 2012. In: č. 385/2012 Sb. 21. dubna 2006. Dostupné z: <http://www.pracepropravniky.cz/zakony/zakonik-prace-uplne-zneni>

Česká republika. Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: č. 593/1992 Sb., Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/>

Česká republika. Zákon o účetnictví v aktuálním znění In: č. 563/1991 Sb., Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

ROZSUDKY NEJVYŠŠÍHO PŘÁVNÍHO SOUDU

Česká republika, Judikát 1 Afs 65/2012 - 31 [online]. [cit. 2019-05-11]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/soubory/judikatura/714.pdf>

Česká republika, Judikát 5 Afs 87/2014–50, Rozsudek nejvyššího soudu jménem republiky. In Nejvyšší správní soud ČR. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/soubory/judikatura/903.pdf>

Česká republika, Judikát 5 Afs 1/2011-140, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, sp. zn. 5 Afs 1/2011–140. In: Nejvyšší správní soud. Dostupné z: <https://iudictum.cz/370/5-afs-1-2011-140>

Česká republika, Judikát 2 Afs 203/2006, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.8.2007, čj. 2 Afs 203/2006. In Nejvyšší správní soud. Dostupné z: <https://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2007/1401/judikat-nss-2-Afs-203-2006-GNSS20071374>

Česká republika, Judikát NSS-2-Afs-223-2004 [online]. [cit. 2019-05-05]. Dostupné z: <https://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2005/1401/judikat-nss-2-Afs-223-2004-GNSS20051344>

Česká republika, Judikát 7 Afs 44/2008 - 77 [online]. [cit. 2019-05-10]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0044_7Afs_0800077A_prevedeno.pdf

SEZNAM GRAFŮ, SCHÉMAT A TABULEK

GRAF 1: VÝVOJ SAZBY DANĚ PO	13
OBRÁZEK 1: LAFFEROVA KŘIVKA	23
OBRÁZEK 2: SYSTÉM EET	32
SCHÉMA 1: DAŇOVÝ SYSTÉM V ČR	6
SCHÉMA 2: PŘÍMÉ DANĚ V ČR	7
SCHÉMA 3: NEPŘÍMÉ DANĚ V ČR	8
SCHÉMA 4: REZERVY	57
SCHÉMA 5: POHLEDÁVKY V ZÁKLADU DANĚ.....	64
TABULKA 1: VÝPOČET ZÁKLADU DANĚ	10
TABULKA 2: VÝPOČET DANĚ Z PŘÍJMŮ PO.....	14
TABULKA 3: ZADÁNÍ PŘÍKLADU	15
TABULKA 4: VÝPOČET DANĚ	15
TABULKA 5: ÚČTOVÁNÍ PŘÍKLADU	16
TABULKA 6: SAZBY SOCIÁLNÍHO POJIŠTĚNÍ	18
TABULKA 7: SAZBY ZDRAVOTNÍHO POJIŠTĚNÍ	19
TABULKA 8: ÚČTOVÁNÍ O DANÍCH	20
TABULKA 9: ÚČTOVÁNÍ DOTACÍ	21

TABULKA 10: ÚČTOVÁNÍ VYBRANÝCH PŘÍPADŮ SKUPINY 53	21
TABULKA 11: VYBRANÉ PŘÍKLADY ÚČTOVÁNÍ SKUPINY 59	22
TABULKA 12: VÝPOČET ODPISŮ	41
TABULKA 13: VÝPOČET ODPISŮ S TECHNICKÝM Z	42
TABULKA 14: VÝPOČET DAŇOVÉ ZTRÁTY	43
TABULKA 15: ÚČTOVÁNÍ TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ	44
TABULKA 16: ÚČTOVÁNÍ - CESTOVNÉ	48
TABULKA 17: ÚČTOVÁNÍ CESTOVNÉ 2	48
TABULKA 18: ÚČTOVÁNÍ - NÁKLADY NA REPREZENTACI	49
TABULKA 19: ÚČTOVÁNÍ VYŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	51
TABULKA 20: POSKYTNUTÉ PLNĚNÍ	52
TABULKA 21: PRODEJ MAJETKU	52
TABULKA 22: ÚČTOVÁNÍ SMLUVNÍ POKUTY	54
TABULKA 23: ÚČTOVÁNÍ ODPISU POHLEDÁVKY	55
TABULKA 24: ÚČTOVÁNÍ REZERVY	59
TABULKA 25: ÚČTOVÁNÍ OPRAVNÉ POLOŽKY	65