

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA PRÁVNICKÁ

Diplomová práce

Firemní výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a
udržení příjmů

Plzeň, 2013

Zpracoval: Jan Froněk

Západočeská univerzita v Plzni

Studijní program: Law and Legal Science

Faculty of Law

Forma: Full-time

Akademický rok: 2012/2013

Obor/komb.: Právo (6805T003/0)

Podklad pro zadání DIPLOMOVÉ práce studenta

PŘEDKLÁDÁ	ADRESA	OSOBNÍ ČÍSLO
FRONĚK Jan	Polní 209, Čestlice	R08M0066P

TÉMA ČESKY:

Firemní výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

NÁZEV ANGLICKY:

Expenditure (expense) incurred to generate, assure and maintain income

VEDOUCÍ PRÁCE:

JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D. – KFP

ZÁSADY PRO VYPRACOVÁNÍ:

- 1) Úvod do daňové problematiky
- 2) Výdaje na zajištění, udržení a dosažení příjmů
- 3) Optimalizace výdajů u firem včetně modelového příkladu
- 4) Firemní výdaje - komparace s vybranými zeměmi EU

SEZNAM DOPORUČENÉ LITERATURY:

- 1) JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. Finanční a daňové právo. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 525 s. ISBN 80-738-0155-8.
- 2) BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, 548 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6
- 3) DVOŘÁČEK. Outsourcing a offshoring podnikatelských činností. Vyd. 1. C. H. Beck, 2010, 183 s. ISBN 978-80-7400-010-2
- 4) LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1
- 5) MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2011, Vyd. 1. Grada, 2011, 262 s. ISBN 978-80-247-3944-1

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Plzeň, březen 2013

Jan Froněk

Poděkování:

Nejprve bych rád poděkoval rodičům, kteří mě aktivně podporovali po celou dobu mého studia. Velké díky si zaslouží také kantoři právnické fakulty Západočeské univerzity. Chci poděkovat zejména za pět let kvalitního vedení přednášek, seminářů a cvičení a dále za to, že s námi studenty přečkali i tzv. aféru plzeňských práv. V neposlední řadě chci poděkovat JUDr. Petře Jánošíkové, Ph.D. za vstřícnost a ochotu během celého studia a předně za vedení mé diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD.....	1
1. ÚVOD DO DAŇOVÉ PROBLEMATIKY	3
1.1. Historie daní.....	3
1.1.1. Počátky daní ve starověku.....	3
1.1.2. Počátky daní v českých zemích.....	6
1.2. Daně	9
1.2.1. Definice pojmu daně	9
1.2.2. Definice daně v hmotněprávních předpisech	11
1.2.3. Funkce daní.....	12
1.2.4. Daňový systém ČR	13
1.3. Daň z příjmu	17
1.3.1. Daň z příjmu fyzických osob	17
1.3.2. Daň z příjmu právnických osob	20
2. VÝDAJE NA ZAJIŠTĚNÍ, UDRŽENÍ A DOSAŽENÍ PŘÍJMŮ	23
2.1. Definice výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů	23
2.2. Druhy výdajů (nákladů) na zajištění, udržení a dosažení příjmů.....	24
2.2.1. Výdaje (náklady) spojené s nájemným	24
2.2.2. Výdaje (náklady) týkající se zaměstnanců	25
2.2.3. Výdaje (náklady) na základě zvláštních zákonů	27
2.2.4. Výdaje (náklady) spojené s akciemi	28
2.2.5. Výdaje (náklady) spojené se sankcemi ze závazkových vztahů.....	29
2.2.6. Výdaje (náklady) spojené se zaměstnáváním osob se zdravotním postižením či pomoci při odstraňování živelných pohrom	30
2.3. Odpisy majetku	31
2.3.1. Definice odpisů	31
2.3.2. Odpisy hmotného majetku	32
2.3.3. Ocenění hmotného majetku a rozdělení do odpisových skupin	33
2.3.4. Metody odpisování.....	34
2.3.6. Nehmotný majetek	36
2.3.7. Odpisy nehmotného majetku	37
3. OPTIMALIZACE VÝDAJŮ U FIREM VČETNĚ MODELOVÉHO PŘÍKLADU.....	39
3.1. Optimalizace	39
3.2. Modelový příklad	40
3.2.1. Popis společnosti.....	40
3.2.2. Výdaje (náklady) vybrané společnosti	41
3.2.3. Daňová kontrola.....	44
3.3. Daňové ráje	46
3.3.1. Definice daňových rájů	46
3.3.2. Příklad daňové ráje	47

3.3.3. Rizika daňových rájů	50
4. FIREMNÍ VÝDAJE, KOMPARACE S VYBRANÝMI ZEMĚMI EU	53
4.1. Německo.....	53
4.2. Rakousko.....	54
4.3. Lucembursko	54
4.4. Francie	55
4.5. Malta	56
ZÁVĚR.....	57
CIZOJAZYČNÉ RESUMÉ.....	59
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	60
PŘÍLOHY.....	64

ÚVOD

In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes. Volným překladem: nic není jisté, jen smrt a daň. Tuto myšlenku poprvé vyslovil Benjamin Franklin v dopise Danielu Defoeovi v roce 1789. I po 224 letech od napsání této věty, nikdo nepřišel s funkčním systémem, který by smrt či daň dokázal obelstít. Přiznávám, že existují rychle se rozvíjející vědecké disciplíny jako např. klonování kmenových buněk, nicméně současná legislativa hovoří jasně a to že se jedná o zakázané metody. Oproti tomu daň jsou překonatelné poměrně jednoduše. Stačí je neplatit. Nemám na mysli trestné činy ve smyslu § 240 a § 241 trestního zákoníku¹. Daňový systém České republiky umožňuje daňovým subjektům se této povinnosti zříknout či ji výrazně snížit u vybraných daní za předem stanovených podmínek. Právě těmito legálními metodami se ve své diplomové práci budu zabývat.

Cílem diplomové práce je studium veškerých postupů, kterými daná společnost může snížit svou daňovou povinnost. Jako první předpoklad jsem si stanovil, že se bude jednat o legální metody, které nebudou v rozporu se zákonem. Na druhou stranu se pokusím vymezit maximální možnou částku či hranici, kterou společnost ještě za určitých okolností může daňově uplatnit.

Moje práce bude rozdělena na 4 základní části. V úvodu se budu zabývat daňovou problematikou a to od počátků daní ve starověku a v českých zemích. Ve starověku zmíním Mezopotámii, Egypt a Athény. V českých zemích vymezím období od Sámovy říše, pokračovat budu Velkomoravskou říší a vše zakončím 14. stoletím. Dále se budu věnovat rozdělení a popisu současných platných a účinných daní. Tato část zahrnuje obecnou definici daně, na kterou neexistuje jednotný názor, tudíž se pokusím vymezit obecnou definici na základě společných znaků. Zohledním také i definici daně v hmotněprávních zákonech a dám do souvislosti s používáním legislativní zkratky daň. Následně popíši daňový systém České republiky, který vyvrcholí daní z příjmu právnických a fyzických osob, čímž se dostanu k meritu své diplomové práce. V kapitole pod názvem výdaje na zajištění, udržení a dosažení příjmů budu detailně zkoumat zákon o daních z příjmů se zaměřením na problematiku daňově uplatnitelných výdajů (nákladů). V následující části se budu věnovat obecně optimalizaci daní. Pro zajímavost nastíním možnosti daňových rájů.

¹ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Dnes velice aktuální téma, kdy největší hráči na trhu odchází do těchto zemí za účelem snížení daňové sazby na jejich příjmy. Vysvětlím, co daňové ráje jsou, též uvedu příklad daňového ráje, konkrétně se bude jednat o slunný Kypr. Následně nastíním několik současných rizik daňových rájů. Stěžejní pro tuto kapitolu zaměřenou na optimalizace bude modelový příklad fungování obchodní společnosti v reálných tržních podmínkách na českém trhu. Na tomto příkladu se pokusím ukázat praktické výhody možností výdajů (nákladů). Pro zajímavost přidám i informace týkající se kontroly finančního úřadu.

V závěrečné části mé diplomové práce porovnam daňové systémy, resp. možnosti odpočtu daní v okolních zemích EU, konkrétně Německa, Rakouska, Lucemburska, Francie a Malty.

Účelem této práce je komplexní studium daňové problematiky se zaměřením na daňové náklady a jejich využití v praxi. Rád bych, aby tato práce poskytla popis jak teoretického, tak praktického fungování dané části daňového systému v České republice. Zároveň chci hlouběji nahlédnout do daňové problematiky, jež mě bude provázet celý život.

Plzeň, březen, 2013

Jan Froněk

1. Úvod do daňové problematiky

1.1. Historie daní

V této kapitole se zabývám historií daní. Historii považuji za určitý nástroj k nahlédnutí na dřívější teorie, na kterých stavíme dnes. K pochopení dnešních daní je nezbytné začít nejprve od minulosti. V oddílu historie daní budu popisovat počátky prvních daní v nejstarších civilizacích a dále počátky daní v českých zemích. Téma historie daní je natolik rozsáhlé, že by mohlo být o této problematice napsáno několik samostatných diplomových prací. V následujících kapitolách se proto budu snažit vybírat jen ty nejzajímavější a nejdůležitější instituty.

1.1.1. Počátky daní ve starověku

Daň v dobách předřímských nebyla daní v dnešním slova smyslu. Nejednalo se o propracovaný ekonomický systém zakotvený v právních normách, všem přístupných, pro všechny stejně platící. Zároveň se jednalo pouze o peněžité plnění jako dnes. Vznik peněz datujeme až v 2. tisíciletí před naším letopočtem v Babylóně. Konkrétně došlo k vytvoření slitiny stříbra a kovu, která se následně odvažovala dle potřebné hodnoty a byla nazývána elektron². Před tímto objevem byly daně plněny zejména naturálně. Kromě naturálního plnění se daně vybíraly i formou práce, kdy povinný musel něco vykonat ve prospěch svého pána, vůdce, krále, faraona či jiné autority vládoucí v tehdejší době. Dalším obecným znakem tehdejší doby je personalita práva. Personalita práva je dnes vykládána jako: „*právní princip, podle něhož se právní poměr řídí právem státu nebo jiné veřejnoprávní korporace, jejíž je účastník příslušníkem*“³. Tento princip v tehdejší pojetí znamená spíše nerovnoměrné rozložení daňové povinnosti napříč vrstvami obyvatelstva. Dále fungoval institut daňových exempcí. Ten se vztahoval na vyšší vrstvy obyvatelstva, tedy vládoucí vrstvy či příslušníky náboženské instituce.

V další části práce se zaměřím na rozbor tří zemí z období starověku a to Mezopotámii, Egypt a Athény. První daňově analyzovanou zemí je Mezopotámie.

² STARÝ, Marek. Dějiny daní a poplatků. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-808-7109-151. s. 10.

³ Personalita práva [online]. Publikováno 25.11.2010 [cit. 2012-11-24]. Dostupné z http://iuridictum.pecina.cz/w/Personalita_pr%C3%A1va

Oblast se rozkládá na území řek Eufkrat a Tigris. První známky osídlení datujeme už od 9. – 6. tisíciletí před našim letopočtem. Za největší rozvoj můžeme označit 3. – 4. tisíciletí, které je spojeno s rozvojem měst, ze kterých se stala hospodářská a kulturní centra. Mezi nejvýznamnější můžeme zařadit města Eridu, Ur, Nippur, Lagaš, Umna či Uruk⁴. Každé město si upravovalo daňový systém podle svého resp. na základě vůle daného panovníka. Rozvoj života v těchto městech měl vliv na rozvoj obchodu a vývoj tříd obyvatelstev. Na daňový systém Mezopotámie dnes nepanují jednotné názory. Důvody jsou jednoduché. Jedná se o období trvající několik tisíciletí. V průběhu času se systém měnil v závislosti na vládnoucím panovníkovi či vrstvě. Existuje jen málo přímých důkazů, které jsou navíc několik tisíc let staré. První z daní, která stojí za zmínku, je daň z obchodu. Tehdejší obchodníci byli nedobrovolně organizováni do jakýchsi cechů a nad nimi vykonával panovník dozor prostřednictvím dvou úředníků. „Vakil tamkari“ bylo označení pro dozorcujícího nad lokálními kupci, zatímco „tamkar ensi“ kontroloval příslušné odvádění od královských kupců. Úředník, který se zabýval vyměřením základu daně, se nazýval „maškin“. Byla to ústřední pozice ve státě. Tento úředník směl pověřit jiné úředníky mu podřízené nebo dokonce jím vybraného člena cechu, tedy samotného obchodníka, k výběru daní.⁵ Kromě výše uvedené daně existovaly další jako daň z lovu, daň ze sklizně, daň z majetku. Za první daňovou reformu v historii můžeme označit konání krále Urukagina (vládce Lagaše), kdy vyhnal výběřčí daní a zrušil daně např. ze stříhání ovcí, z mastí či za rozvod. Důvod vyhnání výběřčích daní bych označil za poměrně aktuální i z pohledu dnešního. Korupce. „*Hlavním nešvarem byly machinace úředníků za účelem vlastního obohacení, zneužívání úředního postavení a nasazování přemrštěných cen monopolními zájmovými skupinami.*“⁶ Další dochovanou zajímavostí jsou konkrétní daňové sazby uplatňované v městském státě Babylon. Konkrétně se jednalo o daň z příjmů ve výši 10% u plnoprávného občana a 33% u neplnoprávných.⁷

⁴ ŽIDLICKÁ, Michaela a Karel SCHELLE. Právní dějiny. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 1998, 274 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 200. ISBN 80-210-1885-2. s. 66.

⁵ STARÝ, Marek. Dějiny daní a poplatků. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-808-7109-151. s. 11.

⁶ ZECHARIA, Sitchin. Zecharia Sitchin: DVANÁCTÁ PLANETA III. [online]. Publikováno 9.10.2012 [cit. 2012-11-29]. Dostupné z <http://www.cez-okno.net/clanok/anunnaki/zecharia-sitchin-dvanacta-planeta-iii>

⁷ STARÝ, Marek. Dějiny daní a poplatků. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-808-7109-151. s. 16.

Jedna z nejstarších literárních památek Mezopotámie je Epos o Gilgamešovi. Současní ekonomičtí autoři se zabývají srovnáváním ekonomických teorií zmíněných v příběhu a dávají je do kontrastu s dnešními termíny běžně užívanými v praxi. Např. Gilgameš zakazoval dělníkům nesmrtelných hradeb styk s ženami a dětmi. Dnes bychom to volně nazvali maximální efektivita práce či anglicky time management. Dalším momentem je např. spřátelení Gilgameše s Enkidu, kdy spolu dokázali, co by sami nezvládli. Můžeme v tom vidět efektivitu spolupráce při rozdělení funkcí uvnitř kolektivu.⁸ Smyslem této krátké odbočky je prokázat, že určité symboly či ekonomické náznaky tehdejší doby se do současnosti značně vyvinuly. V dnešní době se prakticky používají a jsou tedy i součástí daňových teorií.

Další zajímavou z hlediska historie velice populární zemí je Egypt. Jedná se o území rozléhající se okolo horního toku řeky Nilu. Nejstarší historické poznatky sahají až do 5. tisíciletí před naším letopočtem. Jako konec tohoto období můžeme označit moment, kdy byl Egypt přetransformován na provincii Říma. Z hlediska společenské struktury byl nejvýše postavený faraon. Vzhledem k jeho postavení boha na zemi mohl využívat své neomezené pravomoci i k výběru daní. Pod faraonem existoval propracovaný úřednický systém. První nejvýše postavený úředník byl nejvyšší vezír, který dohlížel na správní aparát celé říše. Pod vezírem byly centralizované úřady na několika úrovních. Mimo ně fungovaly dokonce úřady kontrolní, zaměřené na kontrolu fungování úřadů obecných. Speciálně pro daňové účely byli jmenováni dva zástupci nejvyššího vezíra, první pro státní pokladnu Horního Egypta, druhý pro státní pokladnu Dolního Egypta.⁹ Dalším propracovaným instrumentem byl systém evidence. Evidovaly se všechny podstatné náležitosti jako dobytek, obyvatelé, práce či náradí. V určitých ohledech Egyptané dovedli tento systém téměř k dokonalosti. Určitý předchůdce dnešního katastru nemovitostí byl zaveden po roce 2000 př.n.l., čímž byla zavedena evidence půdy. Půda byla dále rozdělena dle schopnosti výnosu a jím odpovídajícímu daňovému zatížení. Za nejpropracovanější daňový instrument tehdejší doby považují daňové přiznání. Obyvatelé jej podávali každý rok a věřím, že poctivě. Případnou sankcí za nesplnění této povinnosti byl trest smrti. Kromě výše uvedených instrumentů stojí také za zmínku to, jaké všechny daně egyptští panovníci zavedli. Jednalo se o daň ze zlata,

⁸ SEDLÁČEK, Tomáš. *Ekonomie dobra a zla: po stopách lidského tázání od Gilgameše po finanční krizi*. 1. vyd. Praha: 65. pole, 2009, 270 s. ISBN 978-80-903944-3-8. s. 25.

⁹ STARÝ, Marek. *Dějiny daní a poplatků*. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-808-7109-151. s. 21.

z domácích prací, ze zahrad, ze smluv či daň z výtěžků pozemků, která se pohybovala okolo 20% v závislosti na výši nilských záplav.

Další zemí, která si zaslouží pozornost je Řecko. Historické počátky této země zaznamenáváme okolo 1100 př. n. l. Vývoj této země je možný rozdělit na několik období. Konkrétně Mykénské období, Homérské Řecko a rané Řecko, kdy se objevuje nejznámější řecký stát jako Athény, o kterém pojednám detailněji níže¹⁰. Dále období klasické a helénistické, kdy je Řecko podmaněno Makedonií a následně Římem. Athény známé pro rozkvět demokracie měly mimo jiné i propracovaný daňový systém, paradoxně nezaložený na státním donucení, ale na určité hrdosti a cti. Athénská společnost byla rozdělena na několik společenských vrstev, od kterých se odvíjely příslušné daňové povinnosti. Zde se projevuje výše zmíněná personalita práva. Výše a počet daní byl úměrný ke společenskému postavení. Na vrchní vrstvu se spíše vztahovaly daně nepřímě jako daň přístavní, z rybolovu, za užití veřejných vah či soudní poplatky. Naopak plnoprávné athénské občany a cizince postihovaly daně jako daň z otroků, z dnešního pohledu aktuální daň z prostituce¹¹ či daň z propuštěnců. Určitým nadčasovým prvkem bylo, že vrchní vrstvy chápaly placení daní jako určitou čest či službu veřejnosti. Proto byli nejváženější občané ochotni financovat veřejné akce jako olympijské hry dobrovolně.¹² Nejsem příznivcem progresivního zdanění pro bohaté vrstvy, nicméně obdivuji tento přístup plnoprávných občanů, kteří byli ochotni dobrovolně přispět na veřejné účely.

1.1.2. Počátky daní v českých zemích

K definování počátku daní v Čechách je nutné definovat počátek české historie vůbec. Nejstarší prameny sahají do 6. až 7. století našeho letopočtu. Říše, kterou můžeme označit za prapůvodce Čech, byl tzv. kmenový svaz, který je dnes označován jako Sámova říše. Z Fredegarovy kroniky se dochovalo: „*Čtyřicátého roku kralování Chlothara (623-634) muž jménem Sámó, národem Frank z kraje senonského, vzal s sebou četné kupce a odebral se mezi Slovany jménem Venedy, aby*

¹⁰ ŽIDLICKÁ, Michaela a Karel SCHELLE. Právní dějiny. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 1998, 274 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 200. ISBN 80-210-1885-2. s. 116.

¹¹ V současné době probíhají diskuze o tvorbě kontroverzního zákona o regulaci prostituce, čímž by se zdanilo toto nejstarší zaměstnání, zároveň i zlegalizovalo.

¹² STARÝ, Marek. Dějiny daní a poplatků. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-808-7109-151. s. 27.

*obchodoval.*¹³ Z daného úryvku je nejpodstatnější zmínka o Sámovi a Slovanech. Přesné území Samovy říše dnes není známo. Někteří autoři se snaží prokázat spojitost s Velkomoravskou říší, nicméně tento názor rozhodně není většinový¹⁴.

Co se týče historických daňových základů, nebyl systém jednotný a standardně byl spjat s osobou panovníka. Zajímavé je, že od 13. století má ohledně daní stále větší vliv šlechta a po husitských válkách daňová iniciativa kompletně přechází na stavy, které si mimochodem vyměnily i možnost jejího vybírání.¹⁵ Velkou roli hrála také aktuální politicko-ekonomická situace. V případě expanzivní politiky Přemyslovců byl např. dostatek peněz z válečné kořisti a jako bonus můžeme označit tzv. daň za ochranu, což byl poplatek vybírán od slabších států za neútočení či případnou ochranu. V opačném případě válečných neúspěchů, bylo obyvatelstvo podrobeno specifickým daním. Ku příkladu se jednalo o 10 000 hřiven stříbra v roce 1107 za propuštění krále ze zajetí. Za nejstarší daňovou povinnost obyvatelstva můžeme označit předchůdkyni daně z nemovitosti, kterou museli platit svobodní rolníci. Částka se rovnala 12 denárům na cca 8,5 ha.¹⁶ Další známé a doložené daně byly naturálního charakteru. Jednalo se o suroviny jako med, obilí či sůl. Dále se ve 12. století objevují cla, která byla spojena s konkrétní převáženou komoditou. Tomuto clu byly podrobeny přeshraniční převozy. Tato cla měla názvy odvozena od převážené komodity. Při převozu žita - žitné, při převozu hrnků - hrnečné a při převozu otroků - otročné a v případě koní - chomútné. Další neopominutelnou daní byl desátek, tedy určitá forma poplatku církvi, původně v naturální podobě, později ve formě peněžní. Na první pohled by se zdálo, že veškeré tyto daně, cla a poplatky plynuly přímo do pokladny panovníka. Opak byl pravdou. Nejenže panovník počítal s určitými provizemi pro výběrčí, ale dokonce i některá výběrčí práva propůjčoval za úplatu fyzickým osobám, kterým veškerý zisk zůstával.

13. století můžeme s trochou nadsázky označit za první privatizaci v Čechách. Pozemky, které byly ve vlastnictví panovníka, přecházely ve velkém na

¹³ VOJÁČEK, Ladislav. České Právní dějiny. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2010, 694 p. ISBN 80-738-0257-0. s. 30.

¹⁴ MALÝ, Karel. Dějiny českého a československého práva do roku 1945. 3. přeprac. vyd. Praha: Linde, 2003, 673 s. ISBN 80-720-1433-1. s. 23.

¹⁵ STARÝ, Marek. Dějiny daní a poplatků. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-808-7109-151. s. 54.

¹⁶ STARÝ, Marek. Dějiny daní a poplatků. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-808-7109-151. s. 55.

šlechtu. Byl to začátek feudálního systému. Šlechta držela pozemky, které propůjčovala nižším vrstvám za určité daně nebo poplatky, které zůstávaly šlechtě. Tento úbytek musel panovník dohnat jinými příjmy. Proto se ve 13. stol. objevuje obecná berně, která zatěžovala veškeré pozemky. Za posledních Přemyslovců se tato roční daň rovnala přibližně jednomu groši za jeden hektar¹⁷. Za Lucemburské dynastie se tento daňový systém dále vyvinul. Inaugurační diplom z roku 1310 předložený Janu Lucemburskému zakládal povinnost králi nechat veškerou berni schválit šlechtou a dále omezil horní hranici odvodu z lánu poddaných na 16 grošů. Naopak půdu velmožů od daně osvobozoval. Panovníkovi se sice v rámci vyjednávání povedlo tyto požadavky vypustit, nicméně postupem času se půda velmožů stejně dočkala osvobození od daně. Tuto daňovou ztrátu bylo třeba opět někde doplnit. Obecná daň se zvedla na dvojnásobek předchozí. Kromě obecné daně byly zavedeny i daně zvláštní. Jedna z nich byla daň židovská, kdy židé platili králi za jeho pomyslnou ochranu. Ve 14. století dosahovala 400 kop grošů ročně.

¹⁷ STARÝ, Marek. Dějiny daní a poplatků. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-808-7109-151. s. 58.

1.2. Daně

1.2.1. Definice pojmu daně

Po zmapování vývoje daní přejdeme do současnosti. Nejprve je třeba definovat pojem daň. Bohužel neexistuje jednotná univerzální definice pro celé právo. Učebnice a platné právní normy se rozcházejí. V následující části nastíním se kterými definicemi se můžeme setkat, co mají společného a čím se liší.

Jednu z možných definic nám poskytuje učebnice Finanční právo a zní: *„Daně jsou z hlediska právního, jak již bylo uvedeno v kapitole VI., platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Tato skutečnost se označuje jako nenávratnost daní na rozdíl od plateb nazývaných poplatky, které se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytování poplatníkovi.“*¹⁸. Následující definice je z učebnice Finanční a daňové právo. *„Daň můžeme definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmu), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).“*¹⁹ Na první pohled je vidno, že tato definice je komplexnější. Kromě výše zmíněných znaků upřesňuje navíc periodicitu daní z hlediska její pravidelnosti či nepravidelnosti. Další možná definice zní: *„Daň jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu Část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění.“*²⁰

Z výše uvedených definicí vyplývá několik společných znaků a to:

- a) Povinnost či nedobrovolnost – daň je povinná pro každého. V případě že by nebyla povinná, ztrácela by smysl. Pochybují, že by někdo byl ochoten dobrovolně zdanit např. své příjmy.

¹⁸ Bakeš, M., Karfiková, M. Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2009, 548 s. ISBN 978-80-7400-801. s. 154.

¹⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7. s. 287

²⁰ RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRÁMKOVÁ. Finanční právo a finanční správa: berní právo. Doplněk, 2008, 512 s. 978-80-210-4732-7. s. 26

- b) Stanovená zákonem – tuto povinnost, že daně musí být ukládány na základě zákona, stanovuje listina základních práv a svobod, konkrétně v článku 11 odst. 5, který říká: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“²¹
- c) Příjem veřejného rozpočtu – jedná se o logický požadavek, kdy veřejné služby poskytované státem musí být financovány.
- d) Bez ekvivalentního protiplnění – ekvivalentní znamená rovnocenný, v tomto případě se jedná o nerovnocenné protiplnění. Tedy subjekt, který odvede daň, nemůže očekávat protiplnění od státu v přesné výši, ve které odvedl státu.
- e) Nenávratnost – pojem, který odpovídá účelu daní. Nejedná se o jakousi půjčku státu, jedná se o peněžní prostředek, který stát nabude a přechází do jeho vlastnictví. Tento princip potvrzuje teorii Tomáše Akvinského, který daň považoval za dovolenou loupež²². Já bych si s ním dovolil nesouhlasit a jako dovolenou loupež bych označil až pozdější části redistribuce prostředků získaných zejména z daní jako např. tzv. porcování medvěda²³.
- f) Neúčelovost – účel, na který bude konkrétní platba použita, není dopředu znám.
- g) Časový interval – obecně můžeme označit daň pravidelně opakující se, ale nejpřesnější je dle mého názoru definice druhá, kde je jasně naznačeno, že některé daně se platí v pravidelných intervalech, jiné při vzniku právní skutečnosti zákonem definované.
- h) Platba – jedná se o určitou částku, kterou je nutné splatit. Z toho tedy vyplývá, že se daň musí platit v penězích.

Toto jsou znaky daně v širším kontextu. Jedná se tedy o peněžitou platbu, která směřuje do vlastnictví státu. Je to platba povinná a nenávratná, neekvivalentní a neúčelová. Platí se v pravidelných cyklech nebo na základě konkrétních právních skutečností a může být uložena pouze na základě zákona.

²¹ Listina základních práv a svobod, ústavní zákon č. 2/1993 Sb.

²² MRKÝVKA, Petr, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. Finanční právo a finanční správa. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 355. ISBN 80-210-3579-X. s. 5.

²³ Porcování medvěda je zažitý slangový výraz pro rozdělování peněžních prostředků na projekty konkrétních žadatelů. Bohužel je tento postup zneužíván pro soukromé účely politiků či lobbistických skupin.

1.2.2. Definice daně v hmotněprávních předpisech

V této části uvedu konkrétní příklady užívání slova daně v předpisech. V předpisech se často vyskytují legislativní zkratky. Legislativní zkratky jsou definovány v Legislativních pravidlech vlády²⁴, kterými se příslušní navrhovatelé a tvůrci právních předpisů musí řídit. Tyto legislativní zkratky známe ze všech právních předpisů a smluv zejména ve formě: zkracovaná fráze (dále jen „fráze“). Účelem je nadefinovat si slovní spojení formou zkratky. Při následném užívání má tato zkratka význam celého zkráceného spojení. V uvedeném příkladu by pozdější užití slova „fráze“ znamenalo „zkracovaná fráze“ ačkoliv bylo napsáno pouze „fráze“. V legislativních pravidlech je uvedeno, že legislativní zkratka se užije pro opakující se slovní spojení v předpise a to na prvním vyskytujícím se místě v zákoně. Toto zkracování bývá mnohdy problematické a v zákonech nelogické, toto se pokusím prezentovat na několika příkladech.

Pro ukázkou daň z příjmů. Legislativní zkratka je zavedena v § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů²⁵. Konkrétně zkracuje spojení daň z příjmu fyzických osob na slovo daň²⁶. Prvním problémem je, že toto slovní spojení se vyskytuje již v § 1 odst. 1 a) a v §2 odst. 1 téhož zákona, tudíž se nejedná o první zmíněné místo v zákoně dle Legislativních pravidel vlády. Další problém shledávám v tom, že tento zákon upravuje i daň z příjmu právnických osob. Doslovný výklad by pak vedl k absurdním závěrům, tedy např. daň z příjmu fyzických osob z příjmu právnických osob. Vzhledem k tomu, že zákon operuje i s pojmy jako daň darovací či daň z přidané hodnoty, v doslovném výkladu by to vedlo k spojením typu daň z příjmu fyzických osob darovací či daň z příjmu fyzických osob z přidané hodnoty²⁷. Z výše uvedeného vyplývá, že by danou legislativní zkratkou bylo vhodné vypustit nebo nahradit vhodnějším způsobem.

Bohužel toto nesprávné užití se vyskytuje i např. i v zákoně o dani silniční²⁸. Konkrétně již v § 2 odst. 1, kdy je zmíněno spojení daň z příjmu, což by opět v doslovném výkladu se zkratkou daň silniční znamenalo daň silniční z příjmu, což by opravdu neodpovídalo smyslu daného ustanovení. Obdobné příklady můžeme

²⁴ Legislativní pravidla schválená usnesením vlády ze dne 19. března č. 188, ve znění pozdějších předpisů

²⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

²⁶ MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2011, Vyd. 1. Grada, 2011, 262 s. ISBN 978-80-247-3944-1. s. 6.

²⁷ BOHÁČ, Radim. Pojem daň v daňových zákonech. Sborník článků, Dny práva 2011, s. 1-21.

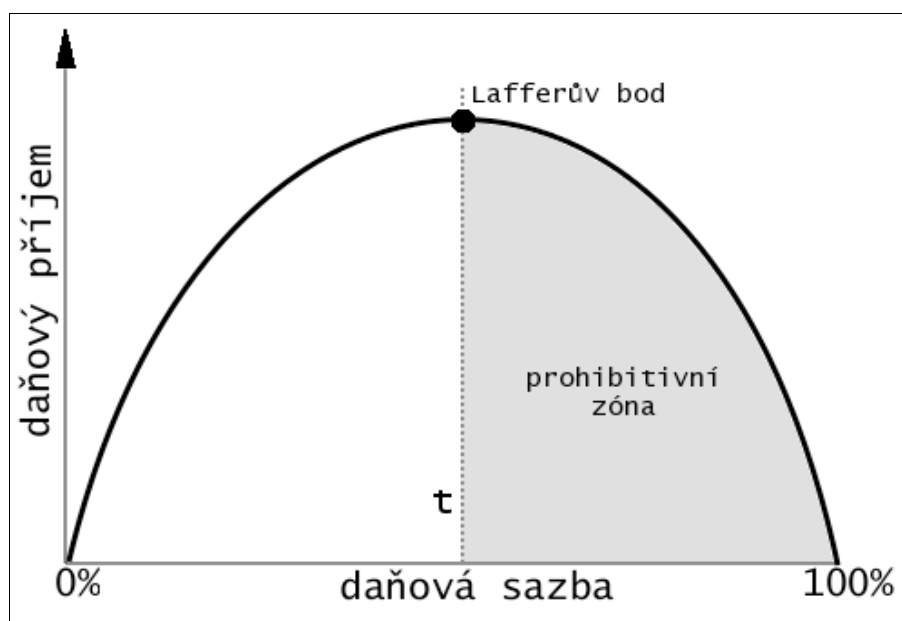
²⁸ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

najít v zákoně o dani z přidané hodnoty²⁹ či zákoně o spotřebních daních³⁰, kdy je na začátku definováno slovo daň a následně užíváno slovo daň v jiných doslovných slovních spojeních než zákonodárcem zamýšlených.

Myslím si, že nejdůležitější je, aby byl pochopen smysl zákona, který je z výše uvedených zákonů zřejmý. Nicméně podotýkám, že tato situace není pro právo a právní jistotu úplně šťastná. V případě užití špatné definice či zkratky ve smlouvách, zejména v obchodněprávním styku, by dle mého názoru nikdo nezkoumal údajný smysl smlouvy, ale její přesné znění. Proto by bylo záhodno tuto situaci v budoucnu napravit.

1.2.3. Funkce daní

Základní funkce daní jsou: fiskální, regulační, stimulační, stabilizační, redistribuční a alokační. Fiskální funkce spočívá v získávání prostředků do veřejných rozpočtů. V České republice pochází 91% příjmů státního rozpočtu z daní³¹. V této souvislosti je vhodné zmínit tzv. Lafferovu křivku.



Obrázek č. 1

Zdroj: PEARCE, David W, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. Macmillanův slovník moderní ekonomie. [4. české vyd.]. Praha: Victoria Publishing, 1994, 549 s. ISBN 80-856-0542-2. s. 184.

²⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

³⁰ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

³¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7. s. 292

Na obrázku č. 1 je znázorněna Lafferova křivka. Daný příklad ukazuje, jak neefektivní pro stát by bylo, kdyby daňová zátěž byla 0% nebo 100%. V případě 0% by stát nic nedostal, v případě 100% by naopak stát zamezil veškerému podnikání. Lafferův bod znázorňuje optimální míru zdanění mezi výše uvedenými extrémy. Osobně bych tento imaginární optimální bod posunul lehce doleva. V případě větší podpory podnikání by z dlouhodobého hlediska vykazovali podnikatelé větší zisky, tudíž by i odváděli více daní. Další funkce je regulační. Regulace představuje kontrolu nad příjmy obyvatelstva a i peněžními prostředky v oběhu. Zároveň koresponduje s předchozí funkcí. V případech vysoké regulace se dostaví negativní dopady v podobě demotivace obyvatelstva místo vysokých zisků státu. Stimulační funkce naopak znamená možnost stimulovat konkrétní subjekty v podobě určitých výhod. Tím jsou myšleny slevy na dani, osvobození od daně, uplatnění nákladů (výdajů). Stabilizační funkce se vyznačuje možností státu ovlivňovat domácí ekonomiku. Zejména přizpůsobování ekonomiky aktuálním trendům a konkrétním cyklům. Redistribuční funkce umožňuje rozdělovat prostředky získané z daní tam, kde jsou potřeba. V čistě tržním systému by pravděpodobně bohatí byli bohatší a chudí ještě chudší. Tato funkce umožňuje určitý kompromis, jak rozumně rozdělovat finance na základě pevně stanovených kritérií. Poslední funkcí je funkce alokační. Ta se uplatňuje v případech, kdy je potřeba získat prostředky na financování oblastí, které pro trh samy o sobě nejsou zajímavé.

1.2.4. Daňový systém ČR

Nejprve je nutné definovat pojem daňový systém. „*Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají. Daňový systém zahrnuje rovněž vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla, podle kterých se daně vybírají*“³². Z výše uvedené definice tedy vyplývá, že existuje několik daní na určitém území. Každá daň má svoje specifika a zároveň jsou vzájemně propojeny. Souhrn všech daní bývá dále označován jako daňová soustava.³³

³² VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX), č. 355. ISBN 978-80-87480-05-2. s. 46.

³³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7. s. 296

Jedním ze základních atributů, jenž by měl daňový systém splňovat, je daňová spravedlnost. Obecně spravedlnost znamená poskytnutí rovných podmínek pro všechny subjekty. Z hlediska daňové spravedlnosti si můžeme daný termín rozdělit na dvě hlediska. První se zabývá platební schopností. Konkrétně zkoumá jaká částka, rozumějme sazba daně, je pro daného člověka možná v rámci jeho platební schopnosti. Např. pokud dva subjekty mají stejně, měly by i stejně odvádět. Naopak, kdo má více, měl by i více odvádět. Problémem této teorie je určení kdo má stejně, kdo má více s ohledem na různé druhy majetků, příjmů, lidských preferencí majetku. Druhým hlediskem je princip prospěchu. Tato teorie říká, že platit ty konkrétní daně by měl ten, kdo z nich má konkrétní prospěch. Myšlenka zní logicky, ale je nereálná. Není možné, aby ten, kdo pobírá sociální dávky naopak platil vyšší sociální daně. Na druhou stranu v praxi dobře funguje směřování výnosu daně na konkrétní účely např. silniční daň do fondu infrastruktury.³⁴

Dalším pilířem je daňová efektivnost. Cílem této veličiny je, aby daně byly efektivní. Efektivní ve smyslu, že nebudou škodit daňovým subjektům a zároveň přinesou zisk do pokladny. Představme si situaci, kdy subjekt kupuje určitý druh zboží a stát za účelem většího zisku tento určitý druh zboží extrémně zatíží daní. Zamýšlený výsledkem bude v praxi opačný. Subjekt přestane nakupovat daný druh zboží a stát z něj nebude mít žádnou daň. Negativní je tento výsledek i pro daňový subjekt, protože je nucen přestat nakupovat daný druh zboží. Tento efekt označujeme jako nadměrné daňové břemeno. Z výše uvedeného vyplývá, že je lepší uplatňovat více menších daní (individuálně zaměřené a přizpůsobené trhu) než jednu generální vysokou daň.³⁵

Daně by měly být zároveň jednoduché, jednoznačné a transparentní. Všechny tyto vlastnosti spolu vzájemně souvisí. Jakmile jsou daně složité, nejednoznačné a netransparentní, nahrává to šedé ekonomice a zároveň stoupá nespokojenost obyvatelstva. Smutná praxe zároveň je, že běžní lidé se v daňových předpisech těžko orientují, a tudíž nevyužívají všech svých zákonem garantovaných možností. Naopak ti, co se v nich orientují výborně, spíše obcházejí svoji daňovou povinnost na hranici

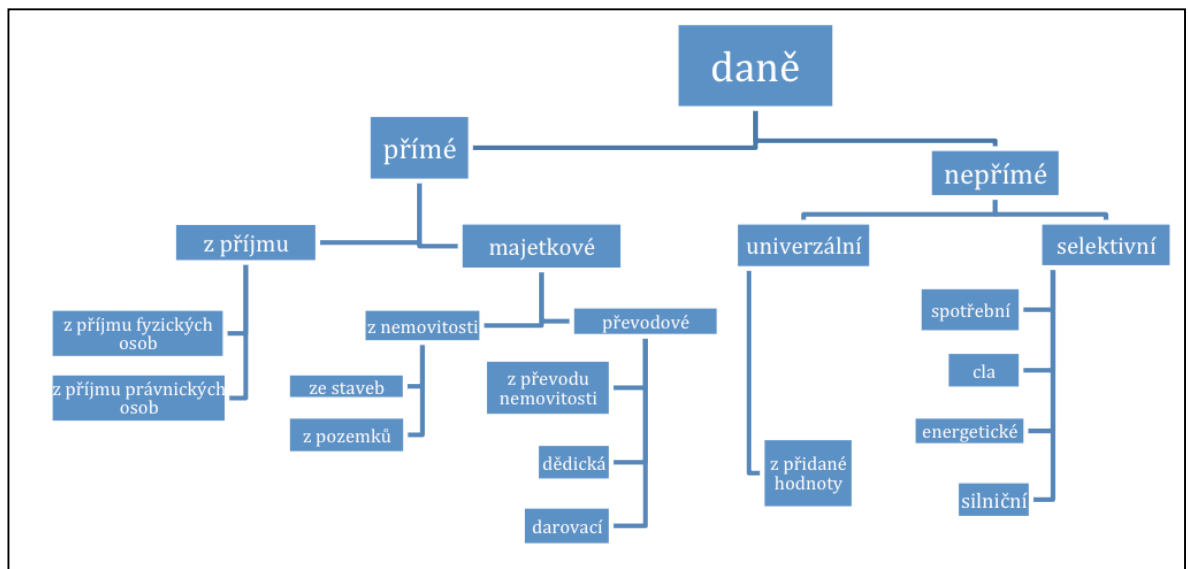
³⁴ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX), č. 355. ISBN 978-80-87480-05-2. s. 47.

³⁵ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX), č. 355. ISBN 978-80-87480-05-2. s. 48.

(či za hranicí) trestného činu. Požadavek transparentnosti zároveň souvisí i s transparentním nakládáním s prostředky z daní vybraných³⁶.

Neméně důležitými faktory jsou např. právní perfektnost, která si klade za cíl jasné a účinné právní formulace, které nelze obcházet skrz tzv. zákonné mezery. Dále by měl být daňový systém pružný, resp. aby dokázal reagovat na konkrétní podmínky stanovené trhem.

Daňový systém České republiky.



Obrázek č. 2

Zdroj: VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX), č. 355. ISBN 978-80-87480-05-2. s. 51-56.

V této části popíšeme daňový systém České republiky a jeho jednotlivé daně. Pro znázornění systému slouží obrázek č. 2. Základem je rozdělení daní na přímé a nepřímé. Přímé daně jsou zdaněním příjmu nebo majetku poplatníka. Nepřímé daně zpravidla vybírá a odvádí jiná osoba než poplatník, např. prodávající, proto se nazývají nepřímé. Podíl mezi příjmy z přímých a nepřímých daní se nazývá daňový mix, který odpovídá postoji daného státu, kterou daň preferuje více či méně.³⁷

³⁶ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX), č. 355. ISBN 978-80-87480-05-2. s. 49.

³⁷ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX), č. 355. ISBN 978-80-87480-05-2. s. 51.

Samotné dani z příjmu se budu detailně věnovat v následující kapitole, proto nyní rozeberu zbylé daně. Majetkové daně dělíme na daň z nemovitosti a daně převodové. Nejsou zásadním příjmem do státního rozpočtu. Z celkového příjmu z daní tvoří přibližně pouhé 1%. Daň z nemovitosti míří do rozpočtu obcí a postihuje pozemky a stavby. Výše daně z pozemku závisí na výměře pozemku, druhu pozemku (zda se jedná o ornou půdu, trvalý travní porost či hospodářský les) a koeficientu, který si stanoví daná obec. Výše daně je naopak závislá na zastavěné ploše, počtu nadzemních podlaží a koeficientu odvíjející se od počtu obyvatel dané obce.³⁸

Dále rozeznáváme daně převodové. Mezi ně patří daň dědická a darovací. Výpočet daně se řídí hodnotou převáděného majetku, přičemž procentuální výše se odvíjí od příbuzenského vztahu mezi osobami. Jedná se o progresivní sazbu daně a její výše dosahuje až závratných 40%. Daň z převodu nemovitosti je v roce 2013 4%. Měl by ji hradit prodávající, ale kupující je zároveň ručitelem za to, že prodávající svou povinnost splní. Při koupi bytu bych doporučoval zadržet část kupní ceny ve výši této daně do doby, než prodávající uhradí příslušnou daň a následně zbylou částku kupní ceny bytu doplatit proti potvrzení o zaplacení této daně.

Nepřímé daně dělíme na univerzální a selektivní. Univerzální je daň z přidané hodnoty. Je to daň s velice širokým spektrem, pod kterou můžeme zařadit např. poskytování služeb, převody nemovitostí či pořízení zboží z členského státu Evropské unie. Sazba této daně má dvě úrovně. Sazba snížená, vztahující se např. na převod staveb pro sociální bydlení či dovozu uměleckých děl a sběratelských předmětů, činí 15%. Sazba základní je 21%. Uplatňuje se u zboží, služeb, dodání či dovozu zboží, kde se neuplatňuje sazba snížená.³⁹

Další skupinou jsou daně selektivní, mezi ně řadíme i daň spotřební. Tu si pak můžeme rozdělit dále na tři skupiny. Daň z minerálních olejů, daň z lihu, vína a piva a daň z tabákových výrobků. Předmětem této daně je výroba nebo dovoz zmíněných komodit.

Dále mezi daně selektivní bývá řazeno clo. Svou podstatou je to daň spotřební, úměrná dovozu nebo vývozu daného zboží za hranice území Evropské unie. Dovošní cla by primárně měla podporovat domácí výrobu a cenovou konkurenci schopnost domácích výrobků. Osobně si myslím, že naopak zbytečně

³⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7. s. 339.

³⁹ Daň z přidané hodnoty [online]. Publikováno 17.2.2012 [cit. 2012-1-20]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-pridane-hodnoty-zakl-info-2007-3529.html#dph4>

zvedají cenu pro koncového zákazníka. Dále bych argumentoval tím, že i přes tato cla jsou ceny výrobků z Asie hluboko pod cenou domácích produktů.

Jednou z relativně nových daní je energetická daň, často označována také jako daň zelená. Byla zavedena v roce 2008. Rozlišujeme daň ze zemního plynu, pevných paliv a z elektřiny. Účel této daně je ekologický, tedy chránit životní prostředí.⁴⁰

Poslední selektivní daní je daň silniční. Tato daň zatěžuje motorová vozidla užívaná k podnikání a plyne do státního fondu dopravní infrastruktury. Paradoxně se nevybírá v ceně zboží, ale zpravidla ji platí provozovatel daného vozidla. Sazba se odvíjí u osobních vozidel od zdvihového objemu motoru a u nákladních automobilů od počtu náprav a hmotnosti celého vozu.

1.3. Daň z příjmu

Daň z příjmu upravuje zákon o daních z příjmů⁴¹. Je to zákon, který je často novelizován, jak z důvodu aktuálních potřeb, tak z důvodu cílené harmonizace daňových systémů Evropské unie. Následující kapitola je rozdělena na 2 podkapitoly týkající se nedřívě fyzických, následně právnických osob.

1.3.1. Daň z příjmu fyzických osob

Nejprve je nutné určit, kdo tuto daň platí, resp. označit poplatníka daně. Jak stanoví § 2 odst. 1 zákon o daních z příjmů⁴², jedná se o fyzickou osobu. Definici fyzické osoby najdeme v občanském zákoníku⁴³. Ještě bych pro zajímavost dodal, že rozdělení na fyzické a právnické osoby přejímá naštěstí i tzv. nový občanský zákoník.⁴⁴ Dalším kritériem je rezidence poplatníka. První skupinou jsou fyzické osoby, které mají v České republice bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňová povinnost se pak vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů z České republiky, tak na příjmy ze zdrojů ze zahraničí. Obvyklé zdržení zákon definuje jako pobyt osob na území České republiky alespoň 183 dní v roce. Naopak osoby, které jsou na území

⁴⁰ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX), č. 355. ISBN 978-80-87480-05-2. s. 57

⁴¹ MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2011, Vyd. 1. Grada, 2011, 262 s. ISBN 978-80-247-3944-1

⁴² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁴³ Zákon č. 40/1964 Sb. občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁴ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

České republiky za účelem léčení či studia, daní pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky⁴⁵.

Předmět této daně je vymezen v § 3 zákona o daních z příjmu⁴⁶. Jsou v něm vymezeny veškeré možné příjmy. Domnívám se, že záměrem zákonodárce bylo vystihnout všechny možné situace za účelem zabránění obcházení zákona resp. využití případných mezer. Jedná se o např. o příjmy ze závislé činnosti, z podnikání, z pronájmu. Paradoxem je, že zákon nevymezuje, co přesně znamená příjem. Jednotlivé příjmy jsou charakterizovány hmotněprávními skutečnostmi. V zákoně je tedy nastíněno, že se jedná o peněžité či nepeněžité plnění dosažené i směnou. Nicméně samotný základ daně může být dán i fikcí. Konkrétně v případě užívání zaměstnavatelského auta zaměstnancem za soukromými účely. V tomto případě se pak z hlediska příjmů považuje 1% hodnoty auta za kalendářní měsíc⁴⁷. Dále tento paragraf upravuje i negativní vymezení předmětu daně, tedy co předmětem daně z příjmu není. Jedná se např. úvěry a půjčky. Dále není předmětem daně tzv. au-pair. Tento institut byl do českého právního systému včleněn zákonem č. 669/2004 Sb. s účinností od roku 2005. Je vhodné zmínit, že z hlediska evropského se nejedná o čerstvou novinku. Již v roce 1969 byla uzavřena Evropská dohoda o au-pair⁴⁸, která harmonizovala pravidla hlídání dětí a zejména specifikovala účel tohoto pobytu a to zlepšení jazykových dovedností.

Neméně důležité je osvobození od daně. V § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmu⁴⁹ nalezneme pravidlo, které stanoví, že se neplatí daň z nemovitosti, která projde tzv. časovým testem. Jedná se zákonem vymezenou dobu, jenž má zabránit spekulativním prodejm. Zajímavé je, že tato skutečnost se dá legálně obejít. Tento časový test je stanoven lhůtou dvou let, po kterou prodávající musel mít v dané nemovitosti bydliště před prodejem. V případě, že poplatník použije tyto peníze z prodeje (i před uplynutím časového testu) do jednoho roku od prodeje předmětné nemovitosti na svojí bytovou potřebu, je od daně osvobozen také. Dále je možné i za peníze z prodeje bytu před uplynutím dvouleté lhůty koupit byt i třetí osobě např.

⁴⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7. s. 309.

⁴⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁷ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 23.

⁴⁸ European Agreement on "au pair" Placement, CETS No. 068. Podepsána ve Štrasburku dne 24. 11. 1969

⁴⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

potomkovi. Aby to odpovídalo zákonné dikci, tedy za účelem bytové potřeby, stačí si ponechat nepatrný podíl na koupené nemovitosti. Třešničkou na dortu je, že dle judikatury je možné zákonným způsobem obejít nutnost bydliště na dané adrese předmětné nemovitosti. Adresa bydliště se nemusí nutně shodovat s adresou trvalého pobytu. Judikát nejvyššího správního soudu⁵⁰ dokládá, že bydliště se dá prokázat i na základě nepřímých důkazů jako je odběr energie a vody⁵¹. Mimo osvobození od těchto převodů nemovitosti jsou osvobozeny i příjmy z prodeje movitých věcí (ne však motorových vozidel), náhrada škody či cena z veřejné soutěže.

V § 5 nalezneme právní úpravu stanovení základu daně a daňové ztráty. Základem daně rozumíme rozdíl mezi příjmy daného poplatníka a výdaji prokazatelně vynaloženými na dosažení, zajištění či udržení příjmů. Daňovou ztrátou naopak rozumíme výši výdajů, které přesáhnou výši příjmů. Od základu daně se výše uvedené výdaje či daňová ztráta odečítají. Dále se do základu daně nezapočítávají daně osvobozené nebo ty, na které se případně vztahuje zvláštní daň. Jednotlivé základy daně jsou zmíněny u konkrétních příjmů v § 6 až 10. Ještě je důležité definovat nezdanitelnou část základu daně, která představuje položky vyjmuté ze základu daně. Důležité je tyto výdaje nezaměňovat s výdajem prokazatelně vynaloženým na dosažení zdanitelného příjmu. Tyto výdaje se získáváním zdanitelných příjmů nemají nic společného. Jsou to např. dary charitativním organizacím, sportovním či náboženským atd. Prakticky se tedy nezdaňují, resp. odečítají od základu daně⁵².

Dle mého názoru nejdůležitějším paragrafem je § 16, který stanoví výši daně. Ta v roce 2013 činí 15%. Jak jsem naznačil v úvodu, daňové zákony se rychle mění. Nebylo tomu jinak v roce 2013. Nejzajímavější novinkou je tzv. solidární daň ve výši 7%⁵³. Tato novinka je se odvíjí od nově přidaného § 16a. Týká se osob, jejichž roční příjem překročí 1 242 432 Kč. Zálohy na tuto daň budou vybírány u zaměstnanců,

⁵⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 8 Afs 78/2009, ze dne 23.9.2010

⁵¹ KŘEMEN, Bedřich. 100 legálních daňových triků 2013. Vyd. 1. ESAP: Praha, 2013, 247 s. ISBN 978-80-260-2627-3. s 211.

⁵² PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 323.

⁵³ Daňové změny od roku 2013 [online]. Publikováno 23.5.2012 [cit. 2013-02-20]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/cz/media-centrum/tema/danove-zmeny-od-roku-2013-95853/>

kterým překročí měsíční mzda 103 536 Kč⁵⁴. Tento nepopulární krok se nesetkal s pozitivním přijetím od veřejnosti. Osobně také nejsem jeho zastáncem z několika důvodů. Lidé s nejvyššími příjmy již tak odvádějí několika násobně více, než několik lidí s nižšími příjmy. Další argumentem proti je, že touto daní se zaměstnancům snížila čistá mzda, zaměstnavatelům naopak zvýšily náklady na tyto zaměstnance. Obě situace jsou kontraproduktivní. Zaměstnavatelé nejsou motivováni, aby vrcholovým manažerům platili více, a naopak tito nadstandardně placení zaměstnanci nejsou motivováni k větším výkonům, protože stát je následně zdaní. Místo podpory ekonomiky v tzv. ekonomické krizi naopak zatěžujeme ty, kteří ji nejvíce pomáhají. Poslední nekonceptní věc, která mě udivuje, je trvání této daně pouze do roku 2015. Osobně si myslím, že v roce 2015 z důvodu výborného osvědčení a minimálních protestů dojde k prodloužení. Myslím, že je vhodné tuto situaci srovnat s Francií, kde se také začínalo od nižších sazeb pro bohaté, nicméně dnes tamní vláda koketuje s návrhem na 75% daň pro bohaté. A výsledek je takový, že nejbohatší lidé odcházejí do daňových rájů popř. alespoň zemí, kde nejsou nejaktivnějším poplatníkům daně takto přísně vyměřeny.

1.3.2. Daň z příjmu právnických osob

Jako u daně z příjmu fyzických osob, nejprve definuji, kdo daň z příjmu právnických osob platí. Jak napovídá název, jedná se o právnické osoby. § 17 zákona o daních z příjmu⁵⁵ taxativně vyjmenovává, na koho se tato daň vztahuje. Jedná se tedy o osoby, které nejsou osobami fyzickými, organizačními složkami státu, podílovými fondy, fondy penzijních společností. Toto první ustanovení, které negativně vymezuje veškeré právnické osoby je z hlediska zákonodárce velice kvalitně naformulované. Nejenže zahrnuje doslova všechny osoby mimo fyzických, ale zahrnuje i jakékoliv další formy osob, které by mohly být vytvořeny v budoucnu příštími zákonodárci, aniž nastane potřeba novelizace tohoto ustanovení⁵⁶. Pokud bychom chtěli definovat tyto osoby pozitivně, tedy dle platného práva, jedná se z hlediska občanského zákoníku o sdružení fyzických či právnických osob, účelová

⁵⁴ ZALABÁKOVÁ, Lenka. Jak na solidární daň v roce 2013 [online]. Publikováno 15.2.2013 [cit. 2013-02-20]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/jak-na-solidarni-dan-v-roce-2013-89079.html>

⁵⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 370.

sdužení majetku, jednotky územní samosprávy a dle obchodního zákoníku o podnikatele, tedy osoby zapsané v obchodním rejstříku, osoby podnikající na základě živnostenského nebo jiného než živnostenského oprávnění a osoby provádějící zemědělskou výrobu⁵⁷. Dále zákon dbá na sídlo dané entity. Konkrétně vymezuje daňové rezidenty, tedy společnosti, které mají sídlo na území ČR. Daňoví rezidenti odvádějí daň z příjmu získaného jak na území České republiky, tak mimo něj. Naopak poplatníci, kteří nemají sídlo na území České republiky daní pouze příjmy ze zdrojů na jejím území.

§ 18⁵⁸ stanovuje objekt daně. Vymezuje ho opět jak pozitivně, tak negativně. Základní nejobecnější definice je: „Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.“⁵⁹ Celý paragraf je velice obsáhlý aby opět pokryl veškeré možné situace. Stručně se dá říci, že zahrnuje veškerou hospodářskou činnost všech právnických osob, ale do základu daně nezahrnuje příjmy postihnuté jinou daní, jako příjmy získané děděním či darováním. Následující paragraf naopak definuje daňové osvobození, tedy příjmy, které jsou předmětem daně, ale nejsou zdaňovány. Důvody jsou různé. Jedná se kupříkladu o situace, kdy by stát měl zdaňovat sám sebe. Dále se jedná o podporu vybraných činností či osob či veřejného statku jako životní prostředí⁶⁰.

Základem daně je opět rozdíl mezi příjmy a náklady, které byly vynaloženy na jejich dosažení, zajištění a udržení. Těmto se budu detailně věnovat v dalších částech své práce. Samotná sazba daně činí v roce 2013 19%. Tato sazba daně je lineární a to z jednoho prostého důvodu. V případě zvyšování se základem daně by v praxi docházelo k jednoduchému obcházení a to dělením společností na menší části. V těchto případech by se jim zmenšoval daňový základ a následně i daňová sazba a tedy celková odvedená daň. Za tuto sazbu mohou být čeští občané rádi. Jedno z doporučení komise EU (konkrétně někoho ze členů Rudingovy komise) bylo, abychom zvedli daň právnických osob na 30%. Důvodem prý bylo, aby Česká republika nebyla moc lákavá pro snadno přesunuté investice, což by poškodilo

⁵⁷ BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 144.

⁵⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

⁵⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

⁶⁰ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 439.

evropský daňový celek jako jeden substrát⁶¹. Tato teze ve mně vždy rozproude negativní emoce. Za prvé ekonomicky nejsilnější státy Evropské unie např. Německo, mají (oprávněně) strach, aby tyto investice neodešly jinam a už vůbec ne do malých „nedůležitých“ států. Dále nemohu pochopit, proč podrývají tuto mezinárodní soutěž daňových řádů. Myslím si, že orgány Evropské unie rozhodují, jak se jejich největším státům hodí. Nebudu dále rozvádět mé euroskeptické názory. Existují nesporné výhody, jako Schengenský prostor, či celní a měnová unie, ale některé byrokratické⁶² či netržní mechanismy shledávám nedůstojnými a neopodstatněnými.

⁶¹ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 495.

⁶² Konkrétně např. nepochopím, proč jsou zakázány kulaté žárovky, proč evropská unie stanovuje kvóty na výroby zemědělských produktů atd.

2. Výdaje na zajištění, udržení a dosažení příjmů

2.1. Definice výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů

V této části zaměřím na výdaje (náklady). Obecně tento institut je založen na teorii, že ekonomické subjekty se chovají racionálně. Racionálně ve smyslu, že se snaží dosáhnout co největšího zisku. Jsou vybrány instituty, za kterými zákonodárce předpokládá budoucí větší zisk pro firmu tedy i větší zisk pro státní rozpočet⁶³. Termínem výdaj je označen určitý peněžní či naturální výdaj, resp. platbu směřující mimo vlastní hospodaření, tedy nejčastěji platba třetím osobám. Nákladem rozumíme využití strojů či pracovní síly. Jedná např. o situaci, kdy byl zaměstnanec postižen živelnou pohromou a jeho zaměstnavatel mu poskytne stroje a materiál k opravení poškozeného domu.

Ohledně uplatnění výdajů existují samozřejmě mnohé spory. Judikatura nejvyššího správního soudu je v této oblasti konstantní. Z ní je možné vyvodit čtyři základní podmínky pro možnost uplatnění nákladů. Definice říká: „za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon“⁶⁴. Definice tedy konstatuje základní fakta, každopádně ve všech případech důkazní břemeno leží na daňovém subjektu. Konkrétně má tedy povinnost uchovávat veškeré důkazy, zejména daňové doklady a faktury a následně při případné kontrole správci daně své teze prokázat. Pozitivní naopak je, že nemusí prokázat vzniklý zisk z daného nákladu. K této situaci se vyslovil nejvyšší správní soud, dle mého názoru oprávněně, že není důležité ani průkazné, zda konkrétní výdaj bude následován reálně větším ziskem. Nicméně je nutné propojení mezi daným výdajem a v budoucnu očekávaným ziskem. Může se tedy jednat pouze o jakési očekávané zisky, ale musí mezi daným výdajem a očekávaným ziskem být přímý vztah. Jako další důležitý faktor označil nejvyšší správní soud uskutečňování podnikatelského záměru. Daňový

⁶³ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 638.

⁶⁴ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 639.

subjekt ho musí minimálně začít uskutečňovat a to prokazatelně.⁶⁵ V návaznosti na předchozí judikát bych uvedl hraniční situaci, kdy nejvyšší správní soud nepotvrdil určité náklady na daňově uznatelné. Konkrétně si stěžovatel nárokoval náklady za jím objednanou marketingovou studii. Méně závažný problém byl, že celá studie byla převážně opsána z odborných publikací. Tento fakt by byl ještě akceptovatelný. Studie se týkala produkce, pěstování a využití řepky olejky ke zpracování na bionaftu a její následný export. Zásadní problém byl, že daná společnost neučinila žádné kroky za účelem využití této marketingové studie v praxi. Nepožádala o licenci na vývoz, ani se nepokusila o zajištění klientely, neučinila žádné kroky směřující k tomuto typu obchodu. Soud tedy oprávněně judikoval, že se nejednalo o náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.⁶⁶

2.2. Druhy výdajů (nákladů) na zajištění, udržení a dosažení příjmů

V této podkapitole se budu věnovat jednotlivým druhům výdajů. Mezi ně patří i odpisy majetku, kterým se budu věnovat v dalších podkapitolách. Hranice mezi výdaji a odpisy je poměrně tenká. Zákon většinou stanoví danou hodnotu, do které se může určitý výdaj uplatnit bez odepisování, popř. konkretizuje zákonem definované podmínky. Složitost zákona umocňuje fakt, že § 24 vymezuje pozitivně výdaje (náklady), ale je třeba ho dát do souvislosti s § 25, kde je naopak negativní vymezení. Ještě bych rád uvedl, že v zákoně jsou výdaje (náklady) vymezeny velice obsáhle a jejich pouhý výčet by zabral několik stran. Ve své práci se proto zaměřím na ty, z mého pohledu nejvýznamnější, a v praktické části na ty nejužívanější.

2.2.1. Výdaje (náklady) spojené s nájemným

Prvním daňovým výdajem je nájemné. Zákon ho zmiňuje a následně uvádí zákonné výjimky, kdy ho daňově uplatnit nelze. Nejprve bych zmínil judikát nejvyššího správního soudu⁶⁷, který potvrdil, že nájemné je možné uplatnit v celé jeho výši. Konkrétně se jednalo o to, že správce daně chtěl doměřit vyšší daňový základ nejmenovanému makléři. Tento makléř si pronajímal salonek na prezentace a individuální konzultace s klienty, přičemž je nutno poznamenat, že nedisponoval

⁶⁵ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21.10.2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64

⁶⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.4. 2004, č.j. 2 Afs 44/2003-73

⁶⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.11.2010, č. j. 1 Afs 46/2010-45

vlastní kanceláři. Správce daně namítal, že si pronajímal daný salónek na více hodin, než trvala samotná prezentace. Makléř úspěšně argumentoval, že v jeho případě musel připravit dataprojektor, propagační materiály a uspořádat případně uklidit danou místnost mezi více přednáškami. Dále soud judikoval, že správce daně neoprávněně vyzýval k prokázání nepřetržitého využívání daného salónku. Paragraf týkající se nájemného mimo jiné obsahuje i finanční leasing. Finanční leasing je pronájem, kdy pronajímatel hradí kupní cenu formou splátek, přechází na něj veškerá rizika spojená se správou dané věci a v případě doplacení na něj přechází předmět do osobního vlastnictví. V praxi velmi užívaný institut zejména u automobilů⁶⁸.

Dále bych ještě zmínil často využívaný institut u nájmu a to výdaje (náklady) na určité opravy pronajaté nemovitosti. Tyto opravy nesmějí mít hodnotu vyšší než 40 000 Kč, protože jinak se jedná již o technické zhodnocení a to se přenáší do základu daně formou odpisů. Výhodou tohoto institutu je, že pokud nepřekročí zmíněnou částku, nájemce si v této situaci může vybrat mezi jednorázovým uplatněním výdaje (nákladu), nebo zda tento náklad označí za technické zhodnocení a půjde cestou odpisů. Často se tento systém používá v situacích, kdy nájemce splácí nájem pronajímateli formou oprav resp. technického zhodnocení⁶⁹. Určitým paradoxem u toho institutu je, že případné technického zhodnocení se fakticky stává součástí věci hlavní, tedy dané nemovitosti. Ekonomicko-daňová teorie je v tom případě solidární a i přesto, že výdaje (náklady) na technické zhodnocení jsou vynakládány na cizí věc, může si výši technického zhodnocení odpisovat nájemce. Mezi základní podmínky realizace tohoto vztahu patří např. souhlas vlastníka věci, technické zhodnocení musí hradit nájemce ze svých zdrojů či úvěrů. Volba metody mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním závisí na vůli nájemce.

2.2.2. Výdaje (náklady) týkající se zaměstnanců

Zákonná dikce motivuje zaměstnavatele k hrazení výdajů a zlepšování podmínek zaměstnanců. Z mého pohledu se jedná o logickou konstrukci, která je výhodná pro obě strany. Kupříkladu výdaje na zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví na pracovišti

⁶⁸ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 656.

⁶⁹ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX), č. 355. ISBN 978-80-87480-05-2. s. 103.

jsou výdajem bez limitu. Dále je umožněno uplatňovat výdaje (náklady) např. na odborný rozvoj, vzdělávání a rekvalifikace zaměstnanců. Bodem, který dále popíše, je možnost uplatnění výdajů (nákladů) týkajících se stravování zaměstnanců. Mezi výdaje (náklady) může zaměstnavatel zahrnout provoz vlastního stravovacího zařízení pro zaměstnance vyjma ceny potravin. Tato možnost uplatnění výdajů (nákladů) platí v i případě např. restaurací či hotelů, jež stravují vlastní zaměstnance ve vlastním zázemí. Mezi vlastní stravovací zařízení je možné zařadit i jídelny či kantýny provozovány jiným subjektem⁷⁰. Mimo prostor určených k stravování zaměstnanců zákon upravuje i příspěvky na stravu. Tímto mám na mysli zejména tzv. stravenky či jiné stravovací kupóny.

Dalším daňovým výdajem jsou výdaje (náklady) na pracovní cesty. Pracovní cesty nezahrnují cesty zaměstnanců do místa pracoviště. Toto ustanovení lze taktně obejít a to, že si zaměstnanec zvolí jako pravidelné pracoviště místo pobytu, což není protizákonné, odpovídá-li to povaze zaměstnání. Domnívám se, že vzhledem k možnostem pracování odkudkoliv, zejména díky užívání přenosných počítačů a inteligentních telefonů, není tato situace považována za obcházení zákona⁷¹. Základním důkazním prostředkem k uskutečnění výdajů na pracovní cesty je kniha jízd. V případě jejího vágního vedení (konkrétně neprůkazných a pochybných údajů) musí daňový subjekt na vyzvání správce prokázat své tvrzení. K tomu může použít relevantní svědecké výpovědi, parkovací lístky, výpisy z platebních karet, dodací listy, fotografie atd. Výčet těchto důkazů není omezen, protože se liší v závislosti na typu podnikání⁷². Mimo jiné je daňově uznatelným nákladem i stravné zaměstnance, či náklady na používání vlastního motorového vozidla. Konkrétní ceny pro rok 2013 jsou určeny vyhláškou ministerstva práce a sociálních věcí⁷³. Za každý kalendářní den dostane zaměstnanec stravné ve výši od 66 do 188 Kč v závislosti na délce pracovní cesty. V případě užívání vlastního osobního silničního motorového vozidla mu náleží 3,60 Kč za každý kilometr. V případě, že doloží účty za pohonné hmoty, náleží mu tato cena. V případě, že nedoloží, je povinen zaměstnavatel uhradit 36,50

⁷⁰ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 655.

⁷¹ Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9.8. 2007, č. j. 10 Ca 49/2007-36

⁷² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1. 2010, č. j. 2 Afs 127/2009-68

⁷³ VYHLÁŠKA ze dne 19. prosince 2012 o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad

Kč za spotřebovaný litr nafty nebo 36,10 Kč v případě benzínu s 95 oktany. Výpočet se vypočte dle průměrné spotřeby vozidla a počtu ujetých kilometrů.

Dokonce je možné podpořit i žáka nebo studenta připravujícího se ho na výkon dané profese, resp. budoucího zaměstnance. Částka je měsíčně limitována 2 000 Kč, u studenta vysoké školy 5 000 Kč. Tento motivační příspěvek je určen na stravování, ubytování a potřeby ke vzdělávání.

Zaměstnavatel může dále zaměstnanci hradit pracovní oděvy, obuv, mycí, čistící a dezinfekční prostředky, náhrady za opotřebení vlastního náradí, předmětů a zařízení potřebných pro výkon zaměstnání. V případě, že hradí zaměstnavatel zaměstnanci tyto výdaje pravidelným paušálem, může si tyto následně daňově uplatnit. Výše daného paušálu musí mít opodstatnění v kolektivní smlouvě, vnitřním předpise či v pracovní smlouvě a tato výše ceny uvedené musí být prokazatelně ověřitelná. Tedy nemůže jít o částku neopodstatněně převyšující možné reálné částky, naopak zaměstnavatel musí prokázat, dle jakého výpočtu se k ní logicky dostal⁷⁴.

2.2.3. Výdaje (náklady) na základě zvláštních zákonů

Další skupinou výdajů (nákladů) jsou na základě jiných než daňových zákonů. Zmíním zde několik typů a jejich rozlišnou právní úpravu. Prvním uváděným výdajem (nákladem) je úhrada záchranného archeologického výzkumu. V § 22 zákona o státní památkové péči⁷⁵ se hovoří o situaci, kdy stavebník může na stavbě narazit na archeologické nálezy. V tomto případě je povinen na své náklady nechat provést záchranný archeologický výzkum. Tyto náklady jsou následně daňově účinnými. Obdobně se děje i v situacích, kdy se nejedná o stavbu a mohly by být ohroženy archeologické výzkumy.

Dalším speciálním zákonem je zákon o odpadech⁷⁶. Ten v § 37n odst. 3. zvýhodňuje prodejce elektrozařízení. Konkrétně se jedná o ekologické zvýhodnění vztahující se na elektronické výrobky vyrobené před rokem 2005. V případě, že ekonomicky aktivní prodejce vynaloží náklady (výdaje) na zpětný odběr, zpracování a odstranění, může je odečíst od základu daně.

⁷⁴ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 673.

⁷⁵ Zákon č. 20/1987 Sb. o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁶ Zákon č. 185/2001 Sb. o odpadech, ve znění pozdějších předpisů

Jedním z aktuálních témat zejména roku 2012 byla fotovoltaika. Fotovoltaika je technika získávání energie ze slunečního zařízení pomocí solárních panelů. Státní společnost ČEZ nabídla podporu tohoto ekologického získávání energie tím, že na základě smluv s dodavateli bude následujících 21 let odebírat za předem stanovenou (relativně vysokou) cenu energii. V praxi se tato investice do stavby panelů vrátila v průměru za 7 let, přičemž dalších 14 let vynášela už jen zisky. Někdo by mohl namítnout pouze 14 let, ale solární panely mají životnost v průměru 21 let. Bohužel v praxi byla tato možnost využita pouze největšími investory navíc záhadně napojenými na ČEZ. Vysoký počet solárních elektráren by měl za následek velké ztráty pro ČEZ a tedy ztrátu český pro český stát. Velké výdaje se musí kompenzovat příjmy a tak byl novelizován zákon o podpoře výrobě elektřiny z obnovitelných zdrojů energie⁷⁷, který zavedl povinné odvody. Odvod je ve výši 26% z ceny výkupu elektřiny. Naštěstí jsou od odvodů osvobozena zařízení do výkonu 30 kW, která jsou umístěna např. na střeše obytných domů. Zásadní ale je, že výše zmíněný odvod mohou investoři využít jako daňově účinný výdaj (náklad). Osobně žasnu nad logikou, případně motivací zákonodárců. Osobně bych daný zákon od začátku postavil tak, že daný odkup energie se týká pouze přebytečné energie vyrobené na menších solárních elektrárnách, tedy zejména obytné domy s omezeným výkonem výroby. Dle mého názoru by to byla výhodná situace pro všechny zúčastněné subjekty. Rodina či drobný podnikatel by šetřila životní prostředí a zároveň snížila své výdaje na energii. Přebytečnou energii by prodala ČEZu a z následného příjmu zaplatila daň z příjmu. ČEZ by měl naopak energii vyrobenou přímo v místech, kde ji může rozvést do okolních domů.

2.2.4. Výdaje (náklady) spojené s akciemi

Než popíšeme způsob uplatnění ceny akcií jako daňového výdaje (nákladu), je dobré zmínit v rámci širších souvislostí, kdy jsou příjmy z prodeje akcií osvobozeny. První podmínkou je časový test. V případě, že mezi koupí a prodejem je více jak 6 měsíců, je její prodej od daně osvobozen. Od roku 2015 bude tato lhůta činit 3 roky⁷⁸. Ohledně uplatnění jako nákladu je první překážkou § 25 odst. 1 c) zákona o daních

⁷⁷ Zákon č. 180/2005 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁸ Zákon č. 458/2011, o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, ve znění pozdějších předpisů

z příjmů, který stanoví, že není možné uplatnit jako výdaj (náklad) pořizovací cenu cenného papíru. Naštěstí obsahuje výjimku, která se odvolává § 24 odst. 2 písm. w, který stanoví uplatnění nabývací ceny akcie, ale pouze do výše příjmu z prodeje této akcie. Zde poukazují na složitost daňové úpravy nákladů (výdajů). Nejprve je nutná kontrola daňového osvobození, následně negativního vymezení výdajů (nákladů) v § 25, pak souvisejících předpisů jako zákon o účetnictví⁷⁹ a pak teprve slavit, že daný výdaj (náklad) je uplatnitelný.

2.2.5. Výdaje (náklady) spojené se sankcemi ze závazkových vztahů

Sankce ze závazkových vztahů znamenají smluvní pokuty, penále, poplatky z prodlení pokud byly zaplacený. Dále to jsou úroky z půjček a úvěrů, je-li věřitelem fyzická osoba, která nevede účetnictví, a pokud tyto sankce byly zaplacený. Musí se jednat o sankce vyplývající z porušení závazkových vztahů tedy porušení nějaké právní povinnosti. Základní podmínkou je, že se musí jednat o uhrazenou sankci. Obecnou povinností poplatníka je prokázat, že daná smluvní pokuta vyplynula z obchodu, jehož účelem bylo dosáhnout, udržet a zajistit zdanitelný příjem. Pokud mu tedy daný obchod, žádný příjem nepřinesl, nemůže se dle platné právní úpravy jednat o daňově uznatelný výdaj (náklad). Dále je třeba prozkoumat titul, ze kterého daná sankce vznikla. Tato sankce v něm musí být přesně vymezena. Navíc musí být splnění dané smlouvy objektivně možné. Pokud by se jednalo o nemožné plnění, dle občanského zákoníku by se pak jednalo o neplatné ujednání⁸⁰, což vyplývá i z judikatury nejvyššího správního soudu⁸¹. Stal se konkrétní případ, kdy subjekt A uzavřel mandátní smlouvu se subjektem B. Předmětem smlouvy bylo, že se subjekt B zavázal pod smluvní sankcí k uzavírání obchodů s dalšími subjekty a ty že budou platit řádně a včas na účet subjektu A, což samozřejmě nebylo objektivně možné v jeho silách ovlivnit. V případě úroků zákonná úprava umožňuje jejich uplatnění jako výdajů (nákladů) ve zdaňovacích obdobích, kdy byly skutečně zaplacený. Tuto tezi podporuje opět judikatura Nejvyššího správního soudu. V tomto případě si v roce 2004 stěžovatelka půjčila 25 milionů Kč na základě směnek do roku 2010. Již v letech 2004 a 2005 chtěla uplatnit úrok ve výši 6% z celé částky, přičemž tento

⁷⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁰ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 680.

⁸¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2008, č. j. 8 Afs 44/2008-54

úrok fakticky oprávněné osobě nevyplatila. Soud její kasační stížnost samozřejmě zamítl⁸². Další zajímavá situace nastane v případě extrémně nevýhodných pro dlužníka, resp. nepřiměřeně vysoká pokuta. V případě, kdy správce daně prokáže, že smlouva byla uzavřena za nápadně nevýhodných podmínek a zároveň poplatník neprokáže, že by účelem daného obchodu bylo dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná se daňově uznatelný náklad⁸³.

2.2.6. Výdaje (náklady) spojené se zaměstnáváním osob se zdravotním postižením či pomoci při odstraňování živelných pohrom

V případě zaměstnávání je nutné nejprve začít od zákoníku práce⁸⁴. Ten v § 81 stanoví povinný podíl zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením ve společnostech s větším počtem zaměstnanců než 25 osob. Povinný poměr výše zmíněných osob je 4%. Zaměstnavateli jsou dány tímto zákonem možnosti, jak určité ustanovení naplnit jiným způsobem. Jedná se o odebrání výrobků či služeb od společností, kde pracuje více jak 50%, kteří jsou zdravotně postiženi nebo odvod do státního rozpočtu v případě nesplnění předchozí podmínky. Výše tohoto ročního odvodu je 2,5 násobek průměrné měsíční mzdy⁸⁵. Tento odvod je daňově uznatelným nákladem (výdajem). Obecně je toto dle mého názoru velice složitá situace. Osoby se zdravotním postižením jednoznačně potřebují podporu od státu, aby se plně zapojili do společenského života. Souhlasím s touto pozitivní motivací pro zaměstnavatele. Mimo jiné může zaměstnavatel využít i slevy na dani dle § 35 odst. 1 zákona o daních z příjmů či příspěvky od státu na části úhrady mzdy či jiných nákladů.

Jedním z dalších výdajů (nákladů), který je v praxi uplatňován, je výdaj (náklad) poskytnutý formou nepeněžitěho plnění za účelem pomoci od živelných pohrom. Zákon vymezuje, že se vztahuje na živelné pohromy na území České republiky, ostatních států Evropské unie a Norska a Islandu. Účel je zřejmý a dle mého názoru správný. Nejčastěji se jedná o poskytnutí různých nástrojů, přístrojů,

⁸² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.5.2011, č. j. 2 Afs 10/2011-116.

⁸³ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 681.

⁸⁴ Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁵ DĚRGEL, Martin. Zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Daně a právo v praxi, 2011, 3.

materiálů či prací⁸⁶. Živelnými pohromami pro účel tohoto zákona jsou myšleny požáry, výbuchy, vichřice, kdy rychlost větru přesahuje 75 km/h či zemětřesení alespoň čtvrtého stupně. Samotné odstraňování živelných pohrom i na vlastním majetku je daňovým nákladem (výdajem). Zásadní podmínkou je stanovení výše škody. Ta musí být doložena posudkem od pojišťovny nebo soudního znalce. Nicméně i tento posudek není pro správní orgán, případně soud, právně závazný. Je pro ně závazný, jako každý jiný důkaz. Přihlíží tedy k němu na základě svého uvážení. K případnému důkazu je možno nepřihlížet pro nelogičnost či vnitřní rozpor a zejména z důvodu, že znalecký posudek vychází ze skutečností daňovým subjektem, v jehož zájmu je, aby škoda byla co nejvyšší⁸⁷.

2.3. Odpisy majetku

2.3.1. Definice odpisů

Již nález soudu z roku 1940⁸⁸ hovořil o tom, že náklady (výdaje) je nutné odepisovat ve formě odpisů přiměřeně k jejich opotřebení či znehodnocení. Zároveň soud uvedl, že výše odpisů by měla být úměrná kupní ceně odpisovaného předmětu. Dnešní právní úprava je vymezuje jako daňovou kategorii. Fakticky se jedná o fiktivní daňové výdaje (náklady), rozdělené dle druhu majetku a jeho hodnoty. Jinými slovy se jedná o postupné daňové umořování cestou daňově účinných výdajů⁸⁹. Opět zde platí pravidlo, že odpisování lze použít pouze u věci sloužících pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V případě, že věc je pro tyto účely používána jen zčásti, může být odepsána pouze její poměrná část. Další podmínkou je, že daná věc musí být zahrnuta v majetku poplatníka. Zároveň jak vyplývá z výše uvedeného, věc se neuplatní v příslušném zdaňovacím období, kdy byla pořízena, nýbrž v následujících dle principů, které vysvětlím dále. Je tedy naprosto logické, že odpisy jsou vlastně forma daňové úspory. Jejich prostřednictvím si poplatník snižuje každé příslušné zdaňovací období poměrnou částí svůj daňový základ.

⁸⁶ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 682.

⁸⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.6.2009, č. j. 8 Afs 44/2007-53

⁸⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 22.5.1940, č. 6911/38-2, Boh. F 9838

⁸⁹ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646. s 770.

2.3.2. Odpisy hmotného majetku

Odpisy majetku se dělí na hmotné a nehmotné. V případě hmotných si je můžeme rozdělit na 6 základních skupin a to:

- budovy a stavby
- samostatné movité věci
- soubory movitých věcí
- pěstitelské celky
- dospělá zvířata
- jiný majetek

Mezi budovy a stavby řadíme veškeré domy, byty, nebytové prostory. Naopak mezi ně řadit nemůžeme drobné stavby spojené s výkonem myslivosti jako posedy či předměty sloužící k provozu lesních školek či lesní výroby. Uvedené budovy a stavby jsou tzv. hmotným majetkem vždy nehledě na jejich hodnotu. Proto např. oplocení v nižší hodnotě nelze jednorázově odepsat, naopak se musí také odepisovat postupně. Zajímavá je právní úprava v oblasti bytů a nebytových prostor. Byt a nebytový prostor je nutno chápat jako jednu věc, se kterou se musí disponovat jako celkem. Není tedy možné, aby subjekt vložil do obchodního majetku např. pouze jednu místnost⁹⁰.

Samostatné movité věci mají dvě charakteristické vlastnosti. Jejich vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a jejich provozně technická funkce je delší než jeden rok. Oba tyto parametry musejí být splněny současně. Blíže konkretizovány zákonem nejsou, nicméně je možné je definovat určitou negativní cestou. Slovo samostatné naznačuje, že se nebude jednat o příslušenství nebo součást věci. V praxi by to pak znamenalo, že by daná věc sdílela osud věci hlavní i z daňového hlediska. Zajímavý příklad se dá prezentovat na tiskárně. Pokud disponujeme pouze jedním počítačem, tiskárna sama o sobě nemá samostatně využitelnou funkci. Naproti tomu, pokud máme počítače dva a střídavě u nich využíváme tiskárnu, není již vázána pouze na jeden předmět bez něhož by nemohla fungovat, a lze na ni nahlížet jako na samostatnou movitou věc⁹¹.

U souborů movitých věcí platí dvě stejné základní podmínky tedy cena nad 40 000 Kč a provozně technická funkce delší než jeden rok. Soubor movitých věcí se

⁹⁰ BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 346.

⁹¹ BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 349.

zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu. Typické příklady se uvádí na nábytku. V případě, že se jedná o určitý druh nábytku např. barokní a jednotlivé části by se těžko nahrazovaly, jedná se soubor věcí. V případě, že by se jednalo o typicky kancelářský nábytek, který se dá jednoduše spojovat či nahrazovat mezi sebou, jedná se o jednotlivé věci⁹².

Pěstitelskými celky rozumíme účetnicko-právní kategorii. Zahrnuje ovocné stromy, keře či chmelnice a vinice. Z hlediska občansko-právního pohledu se jedná o součást pozemku. Naproti tomu např. les je druhem pozemku, nejedná se tedy o tuto kategorii.

Dalším druhem hmotného majetku jsou zvířata a jejich skupiny. Skupinami jsou myšleny stáda a hejna. Základní podmínkou je, že jejich vstupní cena za jedno zvíře musí být vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok⁹³.

Mezi jiný majetek řadíme technické zhodnocení, technické rekultivace a výdaje hrazené nájemcem. Technickým zhodnocením rozumíme určitou investici, jež zvyšuje vstupní a zůstatkovou cenu hmotného majetku. Rekultivace znamená sanaci pozemku. V případě výdajů hrazených nájemcem musí převýšit hodnotu 40 000 Kč.

2.3.3. Ocenění hmotného majetku a rozdělení do odpisových skupin

Aby bylo možné určit cenu hmotného majetku, musíme ho nejprve ocenit. Tato vlastnost se nazývá vstupní cena a je jí možné dosáhnout několika způsoby. Nejčastější způsob je pořizovací cena. Tuto metodu využijeme v případech úplatného pořízení. Pořizovací cena nezahrnuje jen cenu samotného hmotného majetku, ale i náklady s jeho pořízením související tedy dopravu či náklady spojené s instalací. Byl-li majetek vyroben ve vlastní režii, za vstupní cenu jsou považovány náklady na jeho výrobu. V případech, kdy je majetek nabyt kupříkladu bezúplatně hovoříme o reprodukční pořizovací ceně, kterou stanoví zpravidla znalec na základě aktuální tržní prodejní ceny⁹⁴.

Dalším důležitým pojmem je zůstatková cena majetku. Zůstatková cena je rozdíl vstupní ceny a daňového odpisu vypočteného za minulé zdaňovací období.

⁹² BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 350.

⁹³ BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 352.

⁹⁴ BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 363.

V konkrétním případě, kdy by se jednalo o auto v hodnotě 250 000 Kč a daňový odpis by byl v prvním roce 50 000 Kč, by zůstatková cena byla vozu byla 200 000 Kč. Zároveň je nutné brát v úvahu, že vstupní cena se snižuje o celý daňový odpis dle vypočtené částky. Tímto myslím situaci, kdy je daný předmět využíván i pro soukromé účely a tedy v tom poměru je uplatněn daňový odpis, vstupní cena se snižuje o odpis celý.

Majetek se rozděluje do šesti majetkových skupin. Poplatník v prvním roce odpisování zatřídí do jedné z těchto skupin.

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklad takového hmotného majetku
1	3 roky	Skot, nástroje a nářadí, počítače
2	5 let	Automobily, stroje a zařízení, nábytek
3	10 let	Ocelové konstrukce, trezory, výtahy
4	20 let	Oplocení, sila, komíny, elektrické vedení
5	30 let	Stavby, byty a nebytové jednotky
6	50 let	Hotely, kanceláře, kulturní domy

Obrázek č. 3

Zdroj: BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 363.

Pro přehlednost uvádím obrázek č. 3, který znázorňuje tabulku se základními údaji rozšířenou o příklady konkrétního hmotného majetku.

2.3.4. Metody odpisování

Rozlišujeme dvě základní metody odpisování. Jedná se o rovnoměrné a zrychlené odpisování. Rovnoměrným uplatňuje daňový subjekt maximální stanovenou částku. Zároveň je tedy poplatníkovi dána možnost odpisovat i částky nižší. Výhodou je, že je to systém jednoduchý.

Odpisová skupina	Počet % v prvním roce	Počet % v dalších letech
1	20	40
2	11	22,25
3	5,5	10,5

4	2,15	5,15
5	1,4	3,4
6	1,02	2,02

Obrázek č. 4

Zdroj: vlastní

Na výše obrázku č. 4 je uvedeno, jak konkrétně probíhá odpisování hmotného majetku. Pokud by se jednalo ku příkladu o počítač v hodnotě 50 000 Kč. Dle tabulky obrázku č. 3 ho zařadíme do odpisové skupiny 1. Dle obrázku č. 4 vypočteme, že roční odpis za první zdaňovací období činí 10 000 Kč. V dalších dvou letech se bude jednat o částku dvakrát 20 000 Kč.

Na základě svého uvážení se může poplatník rozhodnout i pro druhou metodou odepisování pro tzv. zrychlené odepisování. To umožňuje první rok zvýšit roční odpis až o 20% při splnění zvláštních podmínek. O 20% je možné zvýšit, jedná-li se o poplatníka se zemědělskou výrobou, o 15% je možné zvýšit v případech čistíren vod a třetí poslední skupina o 10% zahrnuje všechny ostatní případy až na určité výjimky. I přes zavádějící název, který čtenáře navádí k tomu, že se jedná o rychlejší odpisový proces, se jedná zpravidla o identickou dobu. Jediný rozdíl je ve větší procentuální sazbě v prvním roce a úměrně nižších sazbách v letech následujících. Základní podmínkou pro uplatnění zrychleného odpisu je, že se musí jednat o hmotný majetek v odpisové skupině jedna až tři. Především, že u motorových vozidel je možné tuto metodu využít pouze v případě autoškol, provozovatelů taxislužeb či sanitek. Další podmínkou je, že poplatník musí být prvním vlastníkem hmotného předmětu.

Odpisová skupina	Počet % v prvním roce	Počet % v dalších letech
1	30	35
2	21	19,75
3	15,4	9,4

Obrázek č. 5

Zdroj: § 31 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Pro ukázkou uvádím tabulku při zvýšení první roční odpisové sazby o 10 %.

Poslední metodou ovšem s omezeným využitím jsou mimořádné odpisy. Omezené využití spočívá v omezené časové lhůtě pořízeného hmotného předmětu, konkrétně musel být hmotný majetek pořízen v období mezi 1. 1. 2009 a 30. 6. 2010. Tato možnost byla implementována do českého právního řádu tzv. protikrizovým zákonem z roku 2009⁹⁵, což byla novelizace zákona o daních z příjmů. Dvě základní podmínky jsou, že poplatník musí být prvním vlastníkem a musí se jednat zároveň o hmotný předmět první nebo druhé odpisové skupiny. V případě uplatnění tohoto odpisování se doba odpisování zkrátí přibližně na třetinu. Např. v první odpisové skupině tři roky zkracují na 12 měsíců, ve druhé odpisové skupině z pěti let na 24 měsíců⁹⁶.

Alternativní metodou odpisování je speciální daňový režim pro odpisování hmotného majetku k výrobě elektřiny ze slunečního záření. O těchto technologiích jsem se zmiňoval již v předchozí části své práce. Daňový režim je nastaven poměrně jednoznačně a striktně. Odpisuje se 100% vstupní ceny a po dobu 240 měsíců⁹⁷.

2.3.6. Nehmotný majetek

Pojem obsažený v zákoně o daních z příjmů od roku 2004. Nejprve je nutné ho definovat dle základních kritérií a to:

- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč
- doba použitelnosti je delší než 1 rok
- forma, kterou byl nabyt je koupě, směna, vlastní výroba, dar či dědictví

Mezi nehmotný majetek řadíme zejména zřizovací výdaje. Těmi rozumíme výdaje (náklady) na účetní jednotku na období mezi jejím založením a vznikem. Tím je myšleno zejména poradenské služby či veškeré nutné poplatky. Naopak mezi tyto výdaje logicky neřadíme náklady např. na přeměnu společnosti (fúze, rozdělení). Nejčastěji používanou položkou jsou náklady na software. Jedná se buď koupený software od jiných osob, nebo vlastní činností vyvinutý, ale určený k obchodování. Dalším nehmotným majetkem jsou různá ocenitelná práva, která byla opět nabyta od

⁹⁵ Zákon ze dne 17.6.2009 č.216/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

⁹⁶ BRÝCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 376.

⁹⁷ BRÝCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 379.

cizích osob nebo vytvořena za účelem obchodování s nimi. Jedná se zejména o výsledky duševní tvůrčí činnosti a průmyslová práva. Dále se může jednat o marketingové studie. U nich je ale třeba dát si pozor na časovou použitelnost. V případě, že by se jednalo např. o studii jak krátkodobě vyprodat jednorázově zboží konkrétního druhu, nejednalo by se o dlouhodobý nehmotný majetek. Toto pravidlo je třeba vnímat i v souvislosti s odbornými přednáškami, vzděláváním zaměstnanců či předáváním obchodních kontaktů⁹⁸.

2.3.7 Odpisy nehmotného majetku

Úprava daňových odpisů nebyla vždy konstantní. Existuje tedy několik kategorií a daný nehmotný majetek do nich přiřadíme dle data zaevidování do majetku podnikatele vzhledem k účinné úpravě. Zde popíšeme současně platnou a účinnou úpravu. Základní teze je, že tento majetek se odepisuje pouze rovnoměrnou metodou odpisování po určitou dobu. Určitá doba znamená buď doba uvedená v smlouvě, která na tuto určitou dobu opravňuje poplatníka nehmotný majetek užívat nebo ve všech ostatních případech pevně stanovené lhůty⁹⁹.

Konkrétní lhůty uvádím na následující tabulce:

Kategorie nehmotného majetku	Doba odpisu
Audiovizuální díla	18 měsíců
Software	36 měsíců
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců
Zřizovací výdaje	60 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Obrázek č. 6

Zdroj: § 32a odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

V tabulce je tedy vidět pět základních kategorií a jedna sběrná pro zbytek. Pro zajímavost novelou z roku 2005 došlo právě ke snížení u software a výsledků výzkumů a vývoje. Konkrétně na výše uvedené hodnoty bylo sníženo z původních 48

⁹⁸ BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 424.

⁹⁹ BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 432.

měsíců o software a u výzkumu a vývoje dokonce ze 72 měsíců. Jak je vidět z výše uvedeného, odpisy nehmotného majetku jsou stanoveny s přesností na celé měsíce, v případě užívání nehmotného majetku na základě smlouvy je možné stanovit odpisy s přesností na dny¹⁰⁰.

¹⁰⁰ BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8. s. 433.

3. Optimalizace výdajů u firem včetně modelového příkladu

3.1. Optimalizace

Optimalizace vychází ze slova optimum, jenž znamená: „*Nejlepší stav věci.*“¹⁰¹ Optimalizace znamená metodu vybírání nejlepšího řešení. Jinými slovy, cílem je vybrat z množiny určitých jevů tu nejpříjemnější. Nás zajímá optimalizace v daňovém pojetí. Daňová povinnost je samozřejmě vnímána velice negativně, protože ji fakticky platíme z vlastních peněz nehledě na to, kam plynou. Proto se v poslední době rozvíjí tento obor, jehož cílem je minimalizovat daňovou povinnost. Minimalizovat daňovou povinnost lze na několika úrovních a mnohými způsoby. Na úrovni mezinárodní je možné podnikat v rámci tzv. daňových rájů, kterým se budu věnovat na konci této kapitoly. Tento přístup se však poctivým vlastencům nemusí z principu líbit. Jde o to, že za účelem většího zisku daný podnikatel minimalizuje svou povinnost vůči českému státu. Českému státu, který mu zpravidla dal podmínky pro jeho ekonomický růst od malé firmy v rámci několika zaměstnanců až do holdingových společností zaměstnávajících řádově tisíce zaměstnanců. Na druhou stranu je nutné brát v potaz neúspěšnost ekonomiky. Pro ty, kterým se motivace větších zisků na úkor českého státu nezamlouvá, je možné šetřit v rámci České republiky. Jedná se o možnost daňových paušálů. Poplatník vede pouze záznamy o příjmech a evidenci pohledávek. Následně uplatní pevně stanovené procentuální výdaje v závislosti na provozované činnosti. Konkrétně se jedná o 80% pro zemědělskou výrobu, 60% ostatní živnosti a 40% povolání jako znalci, lékaři, tlumočníci či advokáti. Je to výborná zákonná konstrukce. Jedná se o jedno z mála míst daňového zákona, které opravdu prospívá praxi svou jednoduchostí bez složitých výjimek pro nereálné situace.

Dalšími možnostmi daňové optimalizace a asi v praxi nejužívanější je uplatnění daňových výdajů (nákladů) ve formě odpisů, jimž jsem věnoval podstatnou část této diplomové práce.

Problematika optimalizace daňové povinnosti spočívá v komplexnosti zákonů, jejich rychlému vývoji, nejednotnosti úpravy a závislosti na aktuálním politickém vedení. Není výjimkou, že se jednotlivé zákony mění po roce, což v praxi

¹⁰¹ PEARCE, David W, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. Macmillanův slovník moderní ekonomie. 4. české vyd.. Praha: Victoria Publishing, 1994, 549 s. ISBN 80-856-0542-2. s. 282.

dle mého názoru vyvolává určitou míru právní nejistoty. Nehledě na plánovanou reformu soukromého práva od roku 2014, která přemění spoustu institutů, které do dnešní doby plně fungují a běžní lidé jsou na ně zvyklí. Další změnou, kterou mají zákonodárci v plánu je bohužel skončení možnosti uplatňování daňových paušálů.

Daňovou minimalizaci je možné rozdělit na tři základní stupně. První stupeň se nazývá daňová úspora. Daňovou úsporou pro fyzickou osobu je např. že přestane kouřit. U právnických osob dochází nejčastěji ke zvýšení možných výdajů (nákladů), uplatnění veškerých přípustných slev na dani, či správné selekci příslušných daňových osvobození. Druhou fází je vyhnutí se dani. Nalezení nedokonalé formulace zákona. Ať se jedná o zákonodárcem vědomou či nevědomou chybu, výsledek je stejný. Např. uplatnění daňové výhody v několikanásobně vyšším měřítku než na které bylo určeno. Třetí a poslední fáze je daňový únik. V tomto případě se jedná o trestný čin a je přísně sankcionován¹⁰².

3.2. Modelový příklad

3.2.1. Popis společnosti

V této části se bude věnovat popisu modelové společnosti, která opravdu existuje. Zároveň na této společnosti ukážu, jak se používají výdaje (náklady) v praxi a přibližně v jakých hodnotách. Předně bych chtěl říci, že se nejedná o smyšlenou společnost, nýbrž reálně fungující obchodní společnost. Z důvodu ochrany osobních údajů si pro účely této práce pojmenuji společnost Kladivo s.r.o. Společnost působí na českém trhu od 11. ledna 1993. Roční obrat společnosti přesáhl za rok 2012 180.000.000 Kč. Společnost má dva jednatele, přičemž každý z nich jedná samostatně. Předmětem podnikání dle obchodního rejstříku je koupě zboží za účelem dalšího prodeje, stavba strojů s mechanickým pohonem a instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů. Nejprve je nutné vysvětlit vztah mezi českou společností Kladivo s.r.o. a mezi německou společností Kladivo AG. Kladivo s.r.o. je dceřinou společností, zatímco Kladivo AG je matka. Kladivo AG se zabývá zejména vývojem a výrobou průmyslových přístrojů na míru. Tato společnost je z významné části napojena na potravinářský průmysl. Konkrétně se jedná o veškeré

¹⁰² VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. *Ekonomie* (1. VOX), č. 355. ISBN 978-80-87480-05-2. s. 46.

služby spojené s výrobou, plněním a uchováváním nápojů. Nejprve se podílí na výrobním procesu. Dodávají např. měděné varny na vaření piva. Dále se zabývají i plněním nápojů. Tím mám na mysli průmyslové linky na plnění piva, limonád či vod jak do skleněných či plastových lahví, tak do plechovek. Česká společnost Kladivo s.r.o. se zabývá prodejem a instalací výše zmíněných přístrojů a jejich servisem. Jedná se o instalace, zaškolení personálu a následný servis ve formě záruky či případných oprav.

Mezi největší odběratele v České republice patří: Plzeňský Prazdroj a.s., Pivovary Staropramen s.r.o., Kofola a.s., Coca-Cola HBC Česká republika s.r.o., Heineken Česká republika a.s., Jan Becher – Karlovarská Becherovka a.s., Stock Plzeň-Božkov s.r.o. Jak je z těchto uvedených klientů vidno, jedná se o největší výrobce alkoholu či slazených nápojů v České a Slovenské republice. Přístroje u těchto klientů jsou v průměru obměňovány jednou za 8 let. Logickým snažením managementu je mít uzavřené dlouhodobé smlouvy, které přinášejí pravidelný zisk nehledě na krátkodobé ekonomické vnější vlivy.

Kladivo s.r.o. má v současné době 18 zaměstnanců. Ve společnosti figurují dva řídicí pracovníci, pět zaměstnanců se zabývá prodejem a ostatními službami spojenými s importem, transportem a zajištěním instalace strojů, tedy zejména komunikace s klienty. Zbylí zaměstnanci jsou montážní pracovníci. Za zmínku stojí, že sídlo společnosti se nachází v Praze, ze kterého montážní pracovníci jezdí za zakázkami po republice.

3.2.2. Výdaje (náklady) vybrané společnosti

V následující části se budu věnovat praktickému fungování společnosti Kladivo s.r.o. s přihlédnutím k možným daňovým benefitům, které společnost využívá. V této kapitole jsou uvedeny nejčastější náklady (výdaje) užívané a postup jejich výpočtu. Účelem této kapitoly je poskytnout kvalifikovaný pohled na uplatňování daňových nákladů (výdajů) v běžném tržním prostředí. V závěru kapitoly je také popsán průběh daňové kontroly z pohledu kontrolované společnosti.

Nejvyšším nákladem této společnosti jsou mzdové náklady. Společnost má 18 zaměstnanců. Čistá mzda těchto zaměstnanců se pohybuje od 35 000 Kč do 161 000 Kč. Paradoxně nejsou tyto mzdové nároky uvedené v obsáhlém § 24 odst. 2.

zákona o daních z příjmů konkrétně. Nicméně dostaneme s k nim aplikací obecného ustanovení § 24 odst. 1, jenž říká: „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“¹⁰³. Mzdové nároky na měsíc činí 1 043 294,-.

Institut užívání motorového vozidla zaměstnanci je upraven v § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů¹⁰⁴. Kladivo s.r.o. tento nástroj využívá a lze ho označit jako určitou formu daňové optimalizace. V tomto případě zákon poskytuje možnost zaměstnavateli dát zaměstnanci nepeněžitý příjem ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý započatý měsíc, ve kterém dá zaměstnanci bezplatně k dispozici vozidlo ke služebním i k soukromým účelům. Pro zaměstnavatele je to výhodné z hlediska složité evidence služebních vozů a jejich parkování za účelem prokázání, že by nebyla využívána pro soukromé účely. Tímto způsobem je mohou zaměstnanci užívat i pro soukromé účely naprosto legálně. Zaměstnanec z tohoto nepeněžitého příjmu zároveň odvádí sociální a zdravotní pojištění, což je pro zaměstnavatele daňově uznatelnou položkou. Kladivo s.r.o. tímto způsobem dává svá auta k dispozici 12 zaměstnancům, z čehož 1% činí měsíčně 82.093,-. Za zmínku stojí, že zbylí zaměstnanci mají hrazeny kupony MHD. Překvapilo mne, že kupony MHD nejsou daňově uznatelným nákladem (výdajem) a to z důvodu neprokazatelnosti užívání kuponu pouze k pracovním účelům. Pokud bychom chtěli daňově uplatnit i tyto výdaje za hromadnou dopravu, je možné je spojit s pracovními cestami. Náklady (výdaje) za pracovní cesty jsou již daňově uplatnitelné. Jistá nevýhoda je, že by bylo možné hradit pouze jednotlivé jízdenky. Naštěstí zákon umožňuje hradit tyto cestovní výdaje formou paušálu ve výši předpokládaných vynaložených výdajů. Osobně bych tuto formu optimalizace nedoporučoval společnosti, jejíž zaměstnanci jsou neustále v sídle podniku. Naopak bych tuto metodu doporučil společností, jež zaměstnávají obchodní zástupce, kteří musí během dne absolvovat několik pracovních cest nebo je mohou alespoň teoreticky vykazovat.¹⁰⁵

Dalším nákladem (výdajem) je dle § 24 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů¹⁰⁶ úhrady za sociální a zdravotní pojištění. V roce 2012 se v případě

¹⁰³ § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁵ JANOUŠEK, Karel. Cestovní náhrady [online]. Publikováno 1.6.2012 [cit. 2013-02-10]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d38759v48732-cestovni-nahrady/>

¹⁰⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

sociálního pojištění jedná o 31,5% a v případě zdravotního pojištění 13,5% z hrubých mezd. V případě této společnosti se měsíčně jedná o 557 173,-.

Poměrně otevřený prostor ponechává zákon v případě § 24 odst. písm. j bod 5 zákona o daních z příjmů¹⁰⁷. Zde stanovuje možnost uplatnění nákladů (výdajů), které jsou ve prospěch zaměstnance a jsou stanoveny v kolektivní či individuální smlouvě (např. v pracovní smlouvě) mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. V podstatě nechává otevřenou možnost všem dalším platbám za zaměstnance, jež odpovídají charakterem výdajům (nákladům). Zároveň nesmí odporovat případným jiným ustanovením tohoto zákona či zvláštním předpisům. Dané ustanovení se v praxi používá pro penzijní připojištění pro zaměstnance. Výše tohoto příspěvku je dle § 6 odst. 8 písm. p téhož zákona limitována částkou 30 000,-. Společnost platí tento dobrovolný příspěvek v různé výši celkem 11 zaměstnancům, což měsíčně činí 25 700,-.

Jedním z benefitů pro zaměstnance je příspěvek na stravování. Společnosti nejčastěji přispívají ve formě stravenek. Tento příspěvek může dosahovat maximálně výše 55% ceny jednoho jídla za jednu směnu. Požadavek jedné směny znamená trvání pracovní doby alespoň 3 hodiny. Maximální částka, ze které se vypočítá zmíněných 55% je 70% ze stravného vymezeného při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin. Dle § 176 odst. 1 a) zákoníku práce¹⁰⁸ je maximální částka na stravné za tuto pracovní cestu 79,-. Tudíž maximální příspěvek je 55,30,-. Společnost Kladivo s.r.o. dává svým zaměstnancům stravenky v celkové hodnotě 100,-. Z této částky tedy platí 45,- zaměstnanci a 55,- zaměstnavatel, který může tento výdaj (náklad) daňově uplatnit.

Poslední kategorie, kterou se budu zabývat, jsou odpisy automobilů. Princip fungování odpisů jsem již vysvětlil v teoretické části. V praxi má tato firma 14 automobilů různých značek a různých dat uvedení do provozu, z nichž 9 současně odpisuje. Pořizovací cena těchto vozů v průměru je 553 500,-. Automobily jsou v odpisové skupině číslo dva, tudíž doba odpisů činí pět let. Čtyři automobily se odpisují prvním rokem a tak je roční sazba 11%, zbylých 5 vozů se odpisuje ve výši 22,25%. Roční odpisy se liší dle sazby a pořizovací ceny vozu, nicméně se jedná o částky mezi 43 tisíci až 250 tisíci. Celkový roční odpis za těchto 9 vozů je 960 536,-.

¹⁰⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁸ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

V souvislosti s automobily bych ještě poznamenal, že jako náklady je možné a vhodné uplatnit pohonné hmoty, náklady na mytí aut a parking či např. pojištění aut.

Pro srovnání uvádím následující tabulky s celkovými ročními čísly na základě výše uvedených postupů.

Daňový výdaj (náklad)	Výše / rok
Mzdy zaměstnanců	12 519 528,-
Užívání motorového vozidla zaměstnanci	985 116,-
Sociální a zdravotní pojištění	6 686 076,-
Penzijní připojištění	308 400,-
Příspěvek na stravování pro zaměstnance	108 940,-
Odpisy automobilů	960 536,-

Obrázek č. 7

zdroj: vlastní

Ve třetí části daňová kontrola

3.2.3. Daňová kontrola

V této části práce je naznačeno, jak probíhá daňová kontrola. Vzhledem k tomu, že se jedná o modelový příklad, založený na skutečné společnosti, jsou tyto postupy nabyté čistě z praktické zkušenosti jednoho z jednatelů. Pro základní informaci, kontrolní řízení je upraveno zejména zákonem o správě daní a poplatků¹⁰⁹. Finanční kontrolu provádí finanční úřad. Otázkou periodicity kontrol se zabývají různé studie, z nichž vyplývá následující:

Finanční úřad	Počet registrovaných subjektů (FO i PO)	Počet kontrolních pracovníků	Počet kontrol / rok 2012	Průměrný Počet let mezi kontrolami
FÚ pro Prahu 2	33 350	36	89	320
FÚ pro Prahu 9	64 120	53	430	158
FÚ v Rokycanech	12 551	15	304	28
FÚ v Mnichově Hradišti	4277	7	311	10

Obrázek č. 8

zdroj: ZUZA, Michal. Analýza činnosti finančních úřadů [online]. Publikováno 6.3.2013 [cit. 2013-03-04]. Dostupné z: <http://www.terrinvest.cz/wp-content/uploads/2013/03/Anal%C3%BDza-%C4%8Dinnosti-finan%C4%8Dn%C3%ADch-%C3%BA%C5%99ad%C5%AF-2013.pdf>

¹⁰⁹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Do výše uvedené tabulky jsem vybral čtyři úřady, přičemž finanční úřad pro Prahu 2 je z hlediska daňových kontrol nejpříznivější. Kontrola zde přichází v úvahu v průměru jednou za 320 let. Naopak nejčastější kontroly probíhají v Mnichově Hradišti - v průměru jednou za 10 let. Prahu 9 jsem přidal z důvodu, že do pole jeho působnosti spadá společnost Kladio s.r.o. Finanční úřad v Rokycanech je uveden pro přehlednost. Pro úplnost přehledu jsem přidal i počet registrovaných subjektů, zahrnující jak právnické, tak fyzické osoby a počet pracovníků, kteří se zabývají kontrolami.

Z výše uvedeného vyplývá, že daňová kontrola namátkou je spíše výjimkou. V praxi existují dva základní důvody pro daňovou kontrolu. První, domnívám se, že častější, je špatně vedené účetnictví, což vyústí v následnou daňovou kontrolu. Nejčastěji se jedná o zjevné daňové nesrovnalosti vyplývající již z daňového přiznání. Druhým důvodem je spojitost s jiným subjektem, který má daňové nesrovnalosti a může pro ně již být prověřován. Může se jednat např. o propojení s jinými firmami, kdy prověřované společnosti vystavuje jiný subjekt faktury za neobvyklé služby, kdy předmět plnění nesouvisí s předmětem podnikání povinné společnosti. Dalším důvodem může být nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty.¹¹⁰ Jedná se o situace, kdy DPH na vstupu převyšuje daň na výstupu. Praktický dopad je, že by měl stát vrátit peníze daňovému subjektu.

Finanční úřad odešle sdělení o podezření z neodvedení daně v plné výši a vyžádá si dokumenty k přezkumu. Povinností společnosti je naprostá součinnost. Jak jsem uvedl v mé práci, kontrolovaná společnost musí nést důkazní břemeno. V případě, že ho neunes, je vinna. V praxi se tedy závisí i na daných rétorických schopnostech zástupce společnosti. V teoretické části jsem popisoval určité hraniční situace, na které musí být daný zástupce připravený a musí dokladovat oprávněnost nároku. Výsledkem celého řízení je sepsaný protokol o kontrole, na základě kterého je přikázána určitá povinnost či sankce, nebo naopak může svědčit o provedené kontrole bez jakýchkoliv daňových nesrovnalostí.

¹¹⁰ SOUKUPOVÁ, Klára. Vyšší nadměrný odpočet DPH přiláká daňovou kontrolu [online]. Publikováno 7.7.2008 [cit. 2013-2-1]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/vyssi-nadmerny-odpocet-dph-prilaka-kontrolu/>

3.3. Daňové ráje

3.3.1. Definice daňových rájů

Úvodem tohoto celku bych rád vysvětlil, co vlastně daňové ráje znamenají. V souvislosti s touto problematikou je velice často používáno slovní spojení offshore společnosti. Offshore znamená doslova anglicky na volné vodě. Jedním z prvních oficiálních zdrojů, který použil dané slovní spojení v kontextu s daňovými ráji, byl Wall Street Journal v roce 2002¹¹¹. Z historie vyplývá, že státy jako Velká Británie a USA, chtěly nalákat investory a tak zavedly na přilehlých ostrovech tedy offshorech výhodnější daňové podmínky. V této souvislosti vznikl pojem offshore společností. Jen jako zajímavost doplňuji, že již Athénští obchodníci využívali daňových výhod na přilehlých menších ostrůvkách, za účelem vyhnout se dani¹¹². V této souvislosti je používán další zásadní pojem a to offshore země. To jsou tedy země, které nabízí výhodné daňové podmínky a zároveň poskytují možnosti pro kvalitní podnikatelský rozvoj. Pojem daňový ráj je synonymum ke slovu offshore země.

Mezi základní důvody proč společnosti přesouvají své aktivity do daňových rájů, jsou zejména: výhodnější daňové podmínky, výhodnější právní úprava společností a anonymita vlastnictví¹¹³. V případě daňových podmínek se nejedná pouze o nižší daňovou sazbu. Jedná se o konkrétní daňová specifika jako např. možnost zahrnout více položek do daňových nákladů, neexistující daň z příjmu či individuální podmínky velkým společnostem, které bohužel poskytuje i Česká republika. Individuálními podmínkami mám na mysli např. daňové osvobození při vstupu na český trh na několik let dopředu. Osobně se domnívám, že to není ta pravá cesta. Bohužel se několikrát stalo, že daný investor využil těchto výjimečných podmínek a po skončení lhůty odešel na jiný trh. Domnívám se, že by pro českou ekonomiku bylo výhodnější uvažovat více dlouhodobě. Tím mám na mysli nastavit takové daňové podmínky, které by přilákaly investory k dlouhodobému podnikání, odvádění daní a vytváření pracovních míst. Dalším důvodem pro příchod investora do daňového ráje jsou výhodnější právní úpravy založení společností. Jedná se o

¹¹¹ DVOŘÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. Outsourcing a offshoring podnikatelských činností. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, xii, 183 s. ISBN 978-80-7400-010-2. s. 4.

¹¹² LESERVOISIER, Laurent. Daňové ráje. 1.vyd. Praha: HZ, 1996, 122 s. ISBN 80-860-0907-6. s. 5.

¹¹³ PETROVIČ, Pavel. Encyklopedie mezinárodního daňového plánování. 1.vyd. Beroun: Newsletter, 2002, 432 s. ISBN 80-863-9481-6. s. 20 – 21.

možnosti založit odlišné druhy právnických osob. Jednotlivé právní aspekty společností se v různých státech samozřejmě liší a to např. ve velikosti základního kapitálu, odpovědnosti statutárních orgánů či investorů či množství administrativních povinností stanovených daným státem. Tři základní druhy offshore společností jsou public limited company (PLC), private limited company (LTD) a company limited by guarantee¹¹⁴. Další nespornou výhodou je možnost anonymity investorů či vlastníků společnosti. Tato úprava má z praktického hlediska i nevýhody. Tato anonymita se nezřídka objevuje u organizovaného zločinu či korupčních skandálů politiků zadávajících veřejné zakázky těmto neprůhledným společnostem. Někteří autoři z důvodu osobního přesvědčení se o tomto benefitu zmíní, nicméně ho záměrně hlouběji nerozebírají¹¹⁵.

Na daňové ráje jsou různé názory. Skupina, kam řadím i sebe, tvrdí, že daňové ráje jsou legálním nástrojem pro velké společnosti, jak snížit legálně náklady. Jak jsem uvedl výše, je škoda, že Česká republika v rámci této mezinárodní soutěže daňových rájů není aktivnější. Myslím si, že dlouhodobé snížení daní by naopak přineslo z dlouhodobého hlediska více peněz do státní pokladny. Tento názor opírám i o výhodné geografické umístění České republiky ve středu Evropy. Při praktickém užívání offshore společností je třeba velice často získávat potřebné dokumenty pro obchodní činnost. Např. se jedná o aktuální výpisy z obchodního rejstříku, plné moci, smlouvy a další listiny, které musí být potvrzené a ověřené. V praxi s tímto vznikají transakční náklady např. za kurýrní služby a časové prodlevy než daný dokument dorazí do cílové destinace. V případě České republiky by tyto nadbytečné náklady a prodlevy odpadly zejména pro přilehlé státy.

3.3.2. Příklad daňové ráje

Zemí se zvýhodněnými daňovými podmínkami existuje několik desítek. Každý investor si vybere daňový ráj podle svých potřeb. Pro ukázkou konkrétního daňového ráje jsem si vybral oblíbenou turistickou destinaci Kypr. Kypr se rozkládá na 9251 čtverečních kilometrech. Republika vznikla v roce 1960, kdy z Kypru odešli Britové.

¹¹⁴ KLEIN, Štěpán. Daňové ráje: —aby nebyly daňovým peklem. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1998, 197 s. ISBN 80-720-8074-1. (str. 10)

¹¹⁵ DVORÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. Outsourcing a offshoring podnikatelských činností. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, xii, 183 s. ISBN 978-80-7400-010-2. s. 96.

Je to nezávislá republika s prezidentským systémem a od roku 2004 je součástí Evropské unie¹¹⁶. Hlavní město je Nicosia. Od roku 2008 je národní měnou Euro.

Dále uvedu několik statistik pro přehled, jak jsou daňové ráje zejména Kypru v poslední době populární. Do roku 2012 (včetně) je počet českých společností, které mají vlastníka v daňovém ráji přes 12500. Z celkových 366 tisíc registrovaných společností v České republice to je 3,43%. Obecně nejpopulárnějším daňovým rájem pro Čechy je Nizozemí s celkovým počtem českých společností ovládaných z Nizozemska 4443. Druhým nejpopulárnějším je Kypr s počtem 1904. Nicméně meziroční nárůst hovoří spíše ve prospěch Kypru, resp. v Nizozemí 58 společností ubylo, zatímco na Kypru 199 přibylo.



Obrázek č. 9

Zdroj: ČEKIA: Zájem o daňové ráje stále roste [online]. Publikováno 11. 2. 2013 [cit. 2013-2-13]. Dostupné z: <http://www.cekia.cz/cz/tiskove-zpravy/469-tz130211>

Na obrázku č. 9 můžeme vidět graf, který jasně dokazuje stoupající počet registrovaných firem. Stojí za zmínku, že v roce 2006 se jednalo o 663 firem, zatímco v roce 2012 celkem 1904.¹¹⁷ Výsledné číslo se tedy ztrojnásobilo během šesti let. Tento trend, dle mého názoru, bude pokračovat i v budoucnu.

V následující části uvedu několik výhod, proč je Kypr označován za daňový ráj. Nejprve je nutné ujasnit si pojem zahraniční společnost na Kypru. Tímto

¹¹⁶ WOTAVA, Milan. Daňové ráje. Praha: British royal crown trust, 1997, 517 s. s. 448.

termínem mám na mysli společnost, která má sídlo na Kypru, ale svoji reálnou obchodní činnost vykonává kdekoli jinde na světě. Zároveň je kontrolována osobami, které nemají trvalý pobyt na Kypru.¹¹⁸ Základními druhy těchto společností jsou Public Company Limited, obdoba akciové společnosti, Private Limited Company, společnost s ručením omezeným, General Partnership, veřejná obchodní společnost, Limited Partnership, komanditní společnost a Sole proprietorship, osoba samostatně výdělečně činná¹¹⁹. Dozor nad společnostmi vykonává Kyperská centrální banka. Z důvodu udržení dobrého mezinárodního jména Kypru a předcházení korupce, musí společnosti předložit informace o akcionářích společnosti. Musí se jednat o nějaký uznávaný a ověřitelný materiál, jako např. listina od banky či právní či účetní firmy ze země žadatele. Tyto informace jsou následně uloženy u centrální banky.

Obdobně jako existuje český obchodní rejstřík, existuje kyperský obchodní rejstřík. Je veřejně přístupný a obsahuje základní informace o společnosti. V příloze č. 1 uvádím výpis kyperského obchodního rejstříku, který potvrzuje sídlo společnosti. Je apostilován, aby byl platný i v České republice či ostatních zemích světa. V obchodním rejstříku Kypru jsou mimo jiné uváděni majitelé akcií a ředitelé¹²⁰. Jak jsem zmiňoval v úvodu daňových rájů, jednou z výhod je právě anonymita výše zmíněných osob. Tyto osoby mohou oficiálně pověřit správce, kteří jsou zapsáni do rejstříku. Informace o reálných identitách jsou uloženy v centrální bance, jsou přísně tajné a nikomu se nevydávají. Další možností je, že akcionář bude společností z jiného daňového ráje, kde jsou údaje úplně utajeny např. Bahamy.

Důležitým právním pramenem ve vztahu s Českou republikou je smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu¹²¹. Kypr má jednu z nejnižších daní z příjmů v Evropské unii a to u právnických osob neověřitelných 10%. Pro to, aby právnická osoba dosáhla na tuto daň, musí být daňovým rezidentem, tj. musí mít kontrolu a řízení na Kypru¹²². V praxi to funguje

¹¹⁸ WOTAVA, Milan. Daňové ráje. Praha: British royal crown trust, 1997, 517 s. s. 450.

¹¹⁹ Pravidla pro podnikání na Kypru [online]. Publikováno 13.2.2009 [cit. 2012-12-19]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/pravidla-pro-podnikani-na-kypru-5766.html>

¹²⁰ Pojem ředitel se objevuje v souvislosti s anglickým slovem director, což vždy označuje statutární orgán společnosti.

¹²¹ SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii (9. část) – Kypr [online]. Publikováno 9.2.2010 [cit. 2013-01-17]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8620v11420-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-9-cast-kypr/>

¹²² Kypr: finanční a daňový sektor [online]. Publikováno 1.12.2012 [cit. 2013-01-18]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/kypr-financi-a-danovy-sektor-18536.html#sec4>

tak, že si právnická osoba najme ředitele a skrz něj svou činnost vykonává. Je možné smluvně nastavit, aby daný ředitel nemohl bez vědomí ovládající entity nic vykonat. U větších firem s obraty miliard EUR si už v praxi zřizují pobočky či kanceláře přímo na Kypru, kam posílají své nejvyšší manažery, kteří tam reálně bydlí a společnost řídí.

U daně z příjmu právnických osob se do základu daně započítává obchodní zisk, příjmy z pronájmů či příjmy z licenčních poplatků. Do daňově uznatelných nákladů je možné zahrnout dary charitativním organizacím, platy zaměstnanců, výdaje na opravy strojů či dopravních prostředků. Daňová přiznání právnických osob se odevzdávají až do následujícího konce kalendářního roku, tedy např. daňové přiznání za letošní rok (2013) stačí odevzdat do konce kalendářního roku 2014. Účetní podklady musí být uchovávány po dobu sedmi let. V případě daně z příjmu fyzických osob je zavedena progresivní daň. Tato daň je zavedena do 5 daňových pásem úměrných ročnímu výdělků. Do 19 500 EUR za rok se jedná 0% daň, zatímco u příjmů nad 60 000 EUR je zavedena daň ve výši 35%. Za účelem nalákání kvalifikovaných pracovníků zavedl Kypr pro daňové rezidenty fyzické osoby s příjmy nad 100 000 EUR možnost během prvních pěti let si daňový základ snižovat o 50%.¹²³

3.3.3. Rizika daňových rájů.

Z výše uvedeného v podstatě vyplývají samá pozitiva. Bohužel existuje i druhá strana mince. Aktivita v daňových rájích sebou přináší i potenciální rizika spáchání trestných činů. Jedním ze základních problémů může být, že se daný zájemce obrátí na podvodného zprostředkovatele offshore služeb. Nejčastějšími způsoby poškození klienta jsou: koupě neexistující společnosti, koupě společnosti v neexistující zemi či koupě zadlužené společnosti. Tato poškození mohou mít dalekosáhlé důsledky. Konkrétně u neexistující společnosti se může jednat o situaci, kdy si klient koupí za nápadně nízkou cenu offshore společnost. Začne provozovat své obchodní aktivity pod jejím jménem. Jakmile ale finanční úřad nařídí např. ověření faktury či smlouvy, zjistí se, že daná společnost neexistuje. Klient se dopustil daňového úniku a rázem mu hrozí trest odnětí svobody nemluvě o peněžních sankcích ze strany finančního úřadu. Dalším případem podvodu je nabídka např. bankovních licencí v neexistující

¹²³ Daně na Kypru mají nová pravidla [online]. Publikováno 19.10.2011 [cit 2013-01-19]. Dostupné z: <http://www.patria.cz/pravo/1929557/dane-na-kypru-maji-nova-pravidla.html>

zemi. Všechny tyto případy mají společné znaky. Perfektní provedení propagačních a následných koupených dokladů. Vše na první pohled vypadá reálně. Navíc samotná bankovní licence stojí okolo 20 tisíc dolarů. Problém je v tom, že je vydaná ze země, která neexistuje. Je to téměř neuvěřitelné, ale opravdu se několik desítek takovýchto případů do roka stane. Pro utvoření vlastního názoru uvádím několik příkladů vymyšlených zemí: Hutt river, údajné knížectví v západní Austrálii, dále Aryana, což je království v Pacifiku či Peoples Democratic Republic Quay, což korálový ostrůvek u Austrálie ¹²⁴. Dalším možným problémem offshore společností je možná zadluženost. Většinu údajů ohledně společností je možné zatajit a to se týká i jejich dluhů. Proto je základní doporučení kupovat ready made ¹²⁵ společnosti od zavedených registrátorů společností a optimálně si nechat vystavit tzv. Certificate of Good Standing, který potvrzuje skutečnosti, jako že se společností nebylo v minulosti obchodováno, že společnost platně existuje a že je oprávněna vykonávat obchodní činnost. Tyto záležitosti samozřejmě zvyšují počáteční náklady, na druhou stranu daňové sankce mohou být v praxi mnohem horší. Dalším problémem, který se bohužel stal i několikrát českým klientům, je tzv. nezvěstný konzultant či agent. Existuje mnoho registračních firem, které nabízejí kromě samotných služeb registrace i konzultace. Standardně je agentovi sdělen obchodní záměr a ostatní důležité skutečnosti pro podnikání v daňových rájích a on se pak stará či pomáhá s chodem společnosti. Jsou ale známy i případy, kdy daný poradce dostal zapláceno a od té doby nebyl dostupný. Tato skutečnost může vést k likvidaci společnosti. Doporučovaná obrana proti těmto situacím je využívat zavedené spolehlivé společnosti, které mají již vybudované obchodní jméno a disponují určitým kreditem. Dalším neméně významnými potenciálně hrozícími trestnými činy jsou např. skryté poplatky, které za účelem rychlého zisku a registrace jaksi registrační firma zapomene zmínit. Dále jsou známy případy založení společností v politicky nestabilních zemích. Jedná se zejména o menší africké země, kde se lehce stane, že nová vláda označí tyto společnosti za neplatné. Klientovi nezbyvá, než opět vynaložit finance na založení společnosti jinde, nicméně původní náklady jsou v nenávratnu.

¹²⁴ WOTAVA, Milan. Daňové ráje. Praha: British royal crown trust, 1997, 517 s. s. 83.

¹²⁵ Jedná se o založené společnosti se splaceným základním kapitálem, nicméně nevyvíjí žádnou obchodní činnost. Jsou pouze určeny k předprodeji, aby se klient nemusel zdržovat zakládáním společnosti.

Z výše uvedeného vyplývá, že provozování těchto společností opravdu není jednoduché. Nikomu bych nedoporučoval využívat nápadně levných zprostředkovatelských firem, naopak raději využít zavedených firem jako British Royal Crown Trust, Ocra, International Company Services¹²⁶. Tyto firmy jsou zavedené a na celosvětovém trhu působí již několik let.

V době, kdy dokončuji svou diplomovou práci, vstoupila do popředí zájmu finančně-ekonomického dění tzv. „Kyperská krize“. Já ve své práci pojednávám o daňových rájích a jejich fungování. Zde podotýkám, že kromě uváděných rizik pro podnikatele vzniká další riziko v podobě totálního rozpadu bankovního systému, jak jsme toho svědky v případě Kypru. I když výmluvnými či varujícími signály mohly být finanční těžkosti některých dalších členských zemí Evropské unie jako jsou Irsko, Španělsko či Řecko.

Kypr se stal daňovým rájem pro svou nižší sazbu daně z příjmu právnických osob, vůbec nebyly daně dividendy, zisky z prodeje obchodního podílu ani z prodeje cenných papírů. Nižší je také sazba DPH. Evropská komise, Evropská centrální banka a Mezinárodní měnový fond nemají zájem na státním bankrotu, a proto chtějí poskytnout půjčku ve výši 10 mld EUR. Kypr musí sám zajistit cca 5,8 mld EUR a zavázat se k jednorázovému zdanění všech vkladů nad 100 tis EUR. Tento krok bude pro většinu firem fungujících na Kypru silně nepopulární a může vést k jejich odchodu.

¹²⁶ WOTAVA, Milan. Daňové ráje. Praha: British royal crown trust, 1997, 517 s. s. 88.

4. Firemní výdaje, komparace s vybranými zeměmi EU

V poslední kapitole se bude věnovat komparaci evropských daňových systémů. Hledisko srovnávání s ostatními systémy je velice důležité, protože se vzájemně ovlivňují jako celek. Tyto vlivy plynou z jednotlivých států přes jednotlivé spolky státu, které sjednocují své daňové systémy. Těmito spolky zemí mám na mysli USA, Kanadu či Evropskou unii. Tyto systémy si vzájemně konkurují, nicméně se snaží od druhých vzít to nejlepší a aplikovat ve svém. Proto můžeme pozorovat dokonce i určité náznaky v rámci mezinárodních daňových systémů¹²⁷.

Ve své práci se budu věnovat pouze zemím Evropské unie a to: Německu, Rakousku, Lucembursku, Francii a Maltě. Pokusil jsem se o pestrý výběr zemí lišící se jak politickým zázemím, tak samozřejmě geografickou polohou napříč Evropou. Spíše než na obecné srovnávání ekonomik se pokusím o zaměření přímo na výdaje (náklady) týkající se právnických osob.

4.1. Německo

První zemí je Německo. Jedná se o federativní republiku složenou z 16 spolkových zemí. Prezidentem je Joachim Gauck. Německo má přibližně 81 mil. obyvatel a rozléhá se na 357 tis. km²

Daň ze z příjmu právnických osob (Körperschaftsteuer) postihuje veškeré společnosti působící na trhu zejména akciové společnosti (AG), společnosti s ručením omezeným (GmbH) a komanditní společnosti (KGaA). Sazba této daně činí 15%¹²⁸. Německo také rozlišuje metody odpisování na lineární a zrychlené. Například budova hotelu se odpisuje 50 let. Lineární sazba je tedy 2%, v případě zrychleného odpisování prvních 10 let 4%, pak 8 let 2,5% a posledních 32 ve výši 1,25%. Mezi další daňově uznatelné náklady (Betriebsausgaben) patří daňová ztráta, která je omezena výší 1.000.000 EUR.

Určitou zajímavostí je, že je možné uplatnit tzv. skupinové zdanění (tzv. Organschaft), které mimo daň z příjmu zahrnuje i DPH a lokální obchodní daně.

¹²⁷ LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1. s. 9.

¹²⁸ ŠIROKÝ, Jan. Daň v Evropské unii. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9. s. 293.

Účelem je možnost sjednocení těchto tří daní a navíc lze aplikovat skupinově tedy napříč mezi ovládanými a ovládajícími společnostmi¹²⁹.

4.2. Rakousko

Jedná se opět o federativní republiku složenou z 9 spolkových zemí. Prezidentem je Heinz Fischer. Rakousko má přibližně 8,5 mil. obyvatel a země se rozkládá na 84 tis. km².¹³⁰

Určitým paradoxem u našich sousedů je, že nenajdeme žádný zákonný výčet daňově uznatelných nákladů, jako v ČR. V praxi odpisy užívají a u odpisů nižší hodnoty nemá poplatník vůči správci daně důkazní břemeno. K jejich odpisu dochází již v účetnictví společnosti. Naopak v případech luxusních jachet, ručně tkaných koberců a starožitností musí tyto náklady odůvodňovat¹³¹. Pro zajímavost doba odpisu u aut je 8 let. Sazba daně z příjmu právnických osob činí 25%.

V Rakousku je možné opět skupinové zdanění. U tohoto druhu danění existují dvě podstatné výhody a to, že zisky či ztráty je možné převádět z dceřiných na mateřské společnosti a členy těchto skupin mohou být i právnické osoby, jež nejsou rezidenty Rakouska.

4.3. Lucembursko

Lucembursko je konstituční monarchie a v jeho čele panuje velkovévoda Jindřich I. Počet obyvatel je pouhých 0,5 mil a rozloha země činí 2,6 tis km².¹³²

Zákon o daních z příjmu (Loi impôt sur le revenu des collectivités) stíhá poplatníky z daně příjmu. Z kapitálových společností postihuje akciovou společnost (SA), společnost s ručením omezeným (SARL), komanditní společnost na akcie (SCA) a evropskou společnost (SE).

¹²⁹ SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii, Německo (15. část) [online]. Publikováno 1.8.2010 [cit 2013-02-13]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26003v34365-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii/>

¹³⁰ ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9. s. 314.

¹³¹ SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii, Rakousko [online]. Publikováno 1.1.2011 [cit 2013-02-13]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26003v34365-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii/>

¹³² ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9. s. 277.

Mezi daňově uznatelné náklady jsou řazeny: licenční poplatky, úroky, dary, dary politickým stranám a další. Jakmile životnost daného aktiva je delší jak jeden rok, jsou odpisy povinné. V Lucembursku je opět možné využít metodu lineárního i zrychleného odpisování. V případě rovnoměrného odpisování jsou odpisové sazby u administrativních budov mezi 2 až 3%, kancelářská zařízení 10 až 20 % a dopravní prostředky dokonce 25%. Sazba daně u zisku právnických společností činí 21%.¹³³

4.4. Francie

Francie je republikou s dvoukomorovým parlamentem. Prezidentem je od roku 2012 Francois Hollande. Na území o rozloze 550 tis. km² žije přibližně 65 mil. obyvatel.

Základní pramen, ve kterém je upravena daňová úprava je daňový zákoník (Code Général des Impôts). Obdobně jako u nás se společnosti dělí na kapitálové společnosti (sociétés de capitaux) a osobní společnosti (sociétés de personnes). Zákonná úprava daňově uznatelných nákladů je poměrně nejasná a tak ji musel dotvořit Nejvyšší správní soud svým rozhodováním. Tato judikatura stanoví následující kritéria, která se podobají českým případně evropským požadavkům. Daný náklad se musí vztahovat k podnikatelské činnosti, musí být účetně podložen, jsou zaúčtovány proběhne v roce, ve kterém byly nárokovány. Patří mezi ně mzdy a benefity zaměstnancům, úroky, licenční poplatky, penzijní připojištění a další.¹³⁴

Francie také uznává dvě základní metody odpisování a to lineární a zrychlenou. V případě zrychlené však klade náročné požadavky na její povolení užití v praxi. Konkrétně nemůže být použito u majetku, jehož doba užití je kratší než 3 roky nebo u konkrétně vymezeného majetku jako automobily či telefony. Výše daně činí standardně 33,3%. Francouzi mají i určitou solidární daň pro velké firmy (IFA), jež stanoví přesnou částku minimální daně. Hranice pro velké firmy znamená minimální obrat 15 miliónů EUR. V tomto případě se jedná o pevnou částku 20 500 EUR. Společnosti s obratem nad 500 miliónů EUR musí pevně zaplatit 110 000 EUR.¹³⁵

¹³³ ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9. s. 279.

¹³⁴ SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii, 6. část Francie [online]. Publikováno 20.11.2009 [cit 2013-02-14]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7837v10471-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-6-cast-francie/?search_query=%24index%3D88

¹³⁵ ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9. s. 251.

4.5. Malta

Malta je republikou. V jejím čele prezident George Abela od roku 2009. Její rozloha je pouhých 0,3 tis km² a počet obyvatel 0,4 mil. Je vhodné poznamenat, že do roku 1964 byla kolonií Velké Británie, její právní systém se odrazil i na daňovém systému Malty. Malta stejně jako Británie nerozlišuje z hlediska zdanění mezi fyzickými a právníckými osobami.

Daňově uznatelné náklady (výdaje) musí být jako obvykle použít k tvoření zdanitelného příjmu. Mezi ně řadíme mzdy zaměstnanců, úroky, licenční poplatky, náklady na marketing, výdaje na vědecký výzkum. V případě odpisů je použita rovnoměrná sazba, která činí od 4 do 15 let. Motorové dopravní prostředky jsou ku příkladu na 5 let, zatímco lodě 10 let.¹³⁶

Zisky firem jsou zdaněny sazbou 35%. Maltský daňový systém také umožňuje skupinové zdanění firem, kdy je možné v rámci daňové skupiny převádět ztráty a kapitál.

¹³⁶ ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9. s. 289.

Závěr

V závěru své práce bych rád zmínil několik myšlenek a názorů, ke kterým jsem studiem daňové problematiky dospěl, případně se v některých utvrdil. Nejprve bych zhodnotil složitost daní a daňového systému. Nerad bych, aby můj postoj byl příliš kritický, ale nemohu si odpustit neuštedřit pár ran na účet českého daňového systému. Jednoduše řečeno - je to velice složitý systém. Pokud bych měl danou myšlenku rozvést, popsal bych daňový systém z hlediska jeho pramenů jako velice roztržitý a rychle se měnící. Roztržitostí myslím výčet pramenů, ze kterých musíme čerpat pro správný výpočet daně. Akceptuji právní systém, kdy máme určitý základní pramen práva jako např. zákon o daních z příjmů, dále zákony platící podpůrně - jako občanský či obchodní zákoník a vyhlášku, která by konkretizovala přesné hodnoty či reagovala na současnou ekonomickou situaci státu. V případě zákona o daních z příjmu má pouhých 42 paragrafů, zato odkazuje na 462 místech na zvláštní předpis. Jedná se buď o předpisy, které zdánlivě s daněmi nemají nic společného nebo o podzákoné právní předpisy, které se mění i několikrát do roka. Domnívám se, že složitost a proměnlivost systému poskytuje určitou exkluzivitu dodavatelům daňových služeb na trhu. Na druhou stranu musím uvést i několik pozitiv tohoto systému. Jsou evidentní i některé náznaky snažící se zjednodušovat jako např. možnost daňových paušálů. Smutnou zprávou je, že pravděpodobně budou zrušeny. Dalším pozitivem je vůbec existence daňových výdajů (nákladů). Kladně musím hodnotit především to, jak český stát motivuje daňové subjekty k větším ziskům, ze kterých nakonec sám vytěží více.

S tím souvisí i opačný problém a to neustále diskutovaná progresivní daň. Osobně jsem proti. Argumenty typu: „tato obchodní společnost vydělává tolik, že to na jejich příjmech ani nebude znát“ neakceptuji. Dle mého názoru stojí za velkými příjmy i velké úsilí. V případě, že někdo vydělává deseti násobně více, už odvádí deseti násobně větší daň. Nevidím důvod, proč by se tento koeficient měl navyšovat. Nejhorší variantou pro české občany by byla situace, kdyby český stát místo motivace zvolil výše uvedenou metodu progresivní daně v extrémním francouzském pojetí. Velké firmy by se daňově přesídlily do daňových rájů a českému státu by se daňové příjmy ještě snížily. Ztrátu ponесou všichni občané České republiky.

Dále bych rád zhodnotil jednotlivé části své práce. Velmi zajímavé bylo studium historie daní. Jejich tehdejší pojetí mě dovedlo k nucené komparaci s dnešním systémem. Nakonec jsem dospěl k názoru, že mezi nimi není až tolik

rozdílů. Daňová povinnost je pro všechny, ale ne vždy úplně stejná. Obecně se dá říci, že historické daně se vztahovaly, resp. měly vztahovat na všechny vrstvy pod panovníkem. Na druhou stranu, určité vrstvy výše postavené se vždy snažily o to, aby nemusely platit. Ať se jednalo o výběrčí daní v Mezopotámii, nebo stavy s velkým vlivem na českého krále. Dnes je daňová povinnost pro všechny výslovně stanovena. Na druhou stranu, určité lobbistické skupiny jsou schopny také dosahovat určitých daňových úlev, na základě kterých vydělají miliardy. Starověké systémy byly v tomto směru mnohem transparentnější. Peníze vybrané náležely panovníkovi a ten s nimi nakládal dle potřeby. Dnes daňový systém stojí na základě neúčelovosti daní. Nepopírám a je jasně průkazné, že většina prostředků směřuje tam, kam má. Tím mám na mysli platy státních zaměstnanců, infrastrukturu, školství, zdravotnictví obce a města. Vzhledem k vysokoškolsky vzdělaným pracovníkům jako učitelům či lékařům, by toto téma bylo ale také diskutabilní. Nicméně určitá část peněz v podstatě míří opět nějaké vrstvě „přímo pod panovníkem“. V případě demokracie, kdy je moc rozprostřena lidem, kteří vládou prostřednictvím svých volených zástupců, je tato vrstva lobbistů přímo pod poslanci a senátory.

Dalším zajímavým zjištěním pro mě bylo srovnání evropských daňových systémů se zaměřením na náklady (výdaje). Rozhodně jsem nepočítal s poměrně konstantní zákonnou úpravou různící se pouze výší procent, dobou odpisů a případně lehce se lišícími taxativními výčty nákladů (výdajů). Tato situace nahrává harmonizačním tendencím Evropské unie, ale doufám, že k nim nedojde. Už jen z důvodu, že místo podpory soutěže evropských daňových systémů se snaží těm nejlákavějším zemím (z daňového hlediska) zabránit v jejich daňové přitažlivosti. Vždyť i jedna z nejsilnějších světových ekonomik, a to USA, podporuje soutěž daňových řádů mezi státy. Bohužel harmonizační tendence se z evropského hlediska již projevuje a to u daně z přidané hodnoty. V průměru ji má Evropská unie jako jednu z nejvyšších na světě, např. oproti USA, Kanadě či asijským zemím.

Cizojazyčné resumé

In this resume I would like to explain why I chose the topic of expenditure (expense) incurred to generate, assure and maintain income and how did I process it.

I chose the topic relating to taxes, because they are the element part of modern law system and also human civilization. Every person in the modern world has to pay taxes to the government. It is obligation for all mankind. I studied taxes, especially the topic of expenditure (expense) and I tried to understand the whole tax system.

I divided my thesis into four main parts: introduction to the tax system, expenditure (expense) incurred to generate, assure and maintain income, the optimization of costs of companies including model example and finally the comparison to the EU countries.

First part, Introduction to the tax system, is an introductory part. I presented the early history of taxes in Mesopotamia, Egypt and Athens. I chose these countries, because here we can find first signs taxes and generally these countries are very significant from historical aspect. Then I described the history of taxes in Bohemia lands from Samos Empire, over the Great Moravien Empire to the 14th century.

Then comes the second part, expenditure (expense) incurred to generate, assure and maintain income, in which I moved to the present time in the Czech Republic. Firstly I explained what is the term of expenditure (expense). Then I clarified all types of expenditures.

The third part, optimization of costs of companies including model example, I described the optimization of costs and I proved my foregoing theories on the real company. Then I went through advantages and disadvantages of offshore countries.

In the fourth part of my thesis I described tax system in Germany, Austria, Luxembourg, France and Malta.

Seznam použité literatury

Monografie

- Bakeš, M., Karfíková, M. Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2009, 548 s. ISBN 978-80-7400-801.
- BOHÁČ, Radim. Pojem daň v daňových zákonech. Sborník článků, Dny práva 2011.
- BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. Daň z příjmů. Vyd. 9. Praha: ASPI, 2012, sv. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7357-730-8.
- DĚRGEL, Martin. Zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Daně a právo v praxi, 2011, 3.
- DVOŘÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. Outsourcing a offshoring podnikatelských činností. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, xii, 183 s. ISBN 978-80-7400-010-2.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- KLEIN, Štěpán. Daňové ráje: —aby nebyly daňovým peklem. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1998, 197 s. ISBN 80-720-8074-1.
- KŘEMEN, Bedřich. 100 legálních daňových triků 2013. Vyd. 1. ESAP: Praha, 2013, 247 s. ISBN 978-80-260-2627-3.
- LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- LESERVOISIER, Laurent. Daňové ráje. 1.vyd. Praha: HZ, 1996, 122 s. ISBN 80-860-0907-6.
- MALÝ, Karel. Dějiny českého a československého práva do roku 1945. 3. přeprac. vyd. Praha: Linde, 2003, 673 s. ISBN 80-720-1433-1.
- MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2011, Vyd. 1. Grada, 2011, 262 s. ISBN 978-80-247-3944-1
- MRKÝVKA, Petr, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. Finanční právo a finanční správa. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 80-210-3579-X.

- PEARCE, David W, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. Macmillanův slovník moderní ekonomie. 4. české vyd.. Praha: Victoria Publishing, 1994, 549 s. ISBN 80-856-0542-2.
- PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář : platný pro rok 2012 s novelami účinnými od 1.4.2012 a od 1.1.2013. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxiv, 1368 s. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-807-4003-646.
- PETROVIČ, Pavel. Encyklopedie mezinárodního daňového plánování. 1.vyd. Beroun: Newsletter, 2002, 432 s. ISBN 80-863-9481-6.
- RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRÁMKOVÁ. Finanční právo a finanční správa: berní právo. Doplněk, 2008, 512 s. 978-80-210-4732-7.
- SEDLÁČEK, Tomáš. Ekonomie dobra a zla: po stopách lidského tázání od Gilgameše po finanční krizi. 1. vyd. Praha: 65. pole, 2009, 270 s. ISBN 978-80-903944-3-8.
- STARÝ, Marek. Dějiny daní a poplatků. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-808-7109-151.
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
- VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. ISBN 978-80-87480-05-2.
- VOJÁČEK, Ladislav. České Právní dějiny. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čenek, 2010, 694 p. ISBN 80-738-0257-0. s. 30.
- WOTAVA, Milan. Daňové ráje. Praha: British royal crown trust, 1997, 517 s.
- ŽIDLICKÁ, Michaela a Karel SCHELLE. Právní dějiny. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 1998, 274 s. ISBN 80-210-1885-2.

Právní předpisy

(čerpány z automatizovaných systémů právních informací ASPI a beck-online)

- Legislativní pravidla schválená usnesením vlády ze dne 19. března č. 188, ve znění pozdějších předpisů
- Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

- Vyhláška ze dne 19. prosince 2012 o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad
- Zákon č. 40/1964 Sb. občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 20/1987 Sb. o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 185/2001 Sb. o odpadech, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 180/2005 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 458/2011, o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Judikatura

- Nález Ústavního soudu ze dne 22.5.1940, č. 6911/38-2, Boh. F 9838
- Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9.8. 2007, č. j. 10 Ca 49/2007-36
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.4. 2004, č.j. 2 Afs 44/2003-73
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2008, č. j. 8 Afs 44/2008-54
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.6.2009, č. j. 8 Afs 44/2007-53

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1. 2010, č. j. 2 Afs 127/2009-68
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.9.2010, č. 8 Afs 78/2009,
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.11.2010, č. j. 1 Afs 46/2010-45
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.5.2011, č. j. 2 Afs 10/2011-116.
- Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21.10.2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64

Mezinárodní dohody

- European Agreement on "au pair" Placement, CETS No. 068. Podepsána ve Štrasburku dne 24. 11. 1969.

Internetové zdroje

- <http://www.businessinfo.cz>
- <http://www.cez-okno.net>
- <http://www.danarionline.cz>
- <http://www.epravo.cz>
- <http://www.iuridictum.pecina.cz>
- <http://www.patria.cz>
- <http://www.podnikatel.cz>
- <http://www.terrinvest.cz>
- <http://www.vlada.cz>

Пřílohy

Пříloha č. 1



HE 223188

MINISTRY OF COMMERCE, INDUSTRY AND TOURISM
DEPARTMENT OF REGISTRAR OF
COMPANIES AND OFFICIAL RECEIVER
NICOSIA


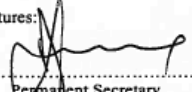
30 January, 2013

CERTIFICATE

It is hereby certified that, in accordance with the records kept by this Department,
the Registered Office of the above Company is situated at:

Kyriakou Matsi, 16
EAGLE HOUSE, 10th floor
Agiol Omologites, 1082, Nicosia, Cyprus

(Sgd.) R. EPIPHANIOU
For Registrar of Companies

APOSTILLE (Convention de La Haye du 5 Octobre 1961)	
1. Country CYPRUS This public document	R. EPIPHANIOU
2. has been signed by	
3. acting in the capacity of Registrar of Companies	
4. bear the seal/stamp of Registrar of Companies	
5. at Nicosia	6. the 04.FEB.2013
7. by.....	
8. No. 30 180 / 13	
9. 	10. Signatures: 
	Permanent Secretary Ministry of Justice and Public Order