

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Dopady legislativních změn v oblasti účetnictví a daní na
podnikatelské subjekty v ČR**

**The Impacts of Legal Alternations of Accountancy and Taxes
on Business Entities in the Czech Republic**

Bc. Alena Mudříková, DiS.

Plzeň 2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Alena MUDŘÍKOVÁ, DiS.**
Osobní číslo: **K16N0054K**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Dopady legislativních změn v oblasti účetnictví a daní
na podnikatelské subjekty v ČR**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Charakterizujte daňový systém v ČR.
2. Charakterizujte účetnictví a daně z hlediska právního vymezení v ČR.
3. Proveďte deskripci vývoje v legislativě účetnictví a daní od vzniku ČR.
4. Vystihněte dopady změn v účetní a daňové legislativě od r. 2016 na podnikatelské subjekty v ČR.
5. Formulujte závěry a doporučení podložené konkrétními daty.

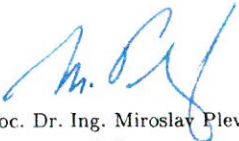
Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

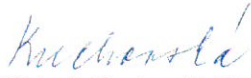
- **JURČÍK, Radek.** *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy.* Ostrava: **Key Publishing, 2015.** Monografie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-176-4
- **VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka.** *Daňový systém ČR 2016. 13. aktualizované vydání.* Praha: **Vox, 2016.** ISBN 978-80-87480-44-1
- **LEGIERSKÁ, Yvona; KROH, Michael; ŠTĚG, Jiří.** *Návrh daňové reformy. Praha: CESTA - Centrum pro sociálně-tržní ekonomiku a otevřenou demokracii, 2012. Analýzy (CESTA - Centrum pro sociálně-tržní ekonomiku a otevřenou demokracii).* ISBN 978-80-905134-0-2

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zdeněk Hruška, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **21. října 2016**
Termín odevzdání diplomové práce: **24. dubna 2017**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 21. října 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Dopady legislativních změn v oblasti účetnictví a daní na podnikatelské subjekty v ČR“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 14. 4. 2018

.....

Alena Mudříková

Poděkování

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu diplomové práce Ing. Zdeňku Hruškovi, Ph.D. za vedení a připomínky, které vedly k úspěšnému dokončení diplomové práce.

Obsah

ÚVOD	7
1 CÍL PRÁCE A METODICKÝ ZPŮSOB ŘEŠENÍ	8
1.1 Metodický způsob řešení.....	8
2 DAŇOVÝ SYSTÉM V ČR	9
2.1 Výběr daní v EU a ČR	13
2.2 Daňový systém vybraných zemí EU	14
2.2.1 Rakousko.....	14
2.2.2 Spolková republika Německo	16
2.2.3 Polsko.....	17
2.2.4 Slovensko	18
3 ÚČETNICTVÍ A DANĚ Z HLEDISKA PRÁVNÍHO VYMEZENÍV ČR.....	21
3.1 Zákon o účetnictví.....	21
3.2 Daně z příjmů.....	26
3.2.1 Daň z příjmů fyzických osob	26
3.2.2 Daň z příjmů právnických osob	35
3.3 Zákon o dani z přidané hodnoty.....	44
3.4 Zákon o spotřebních daních	49
3.5 Majetkové daně	51
3.5.1 Zákon o dani silniční.....	52
3.5.2 Daň z nemovitých věcí.....	53
3.5.3 Daň z nabytí nemovitých věcí.....	55
4 ZMĚNY V ÚČETNÍ A DAŇOVÉ LEGISLATIVĚ OD ROKU 2016.....	57
4.1 Daně z příjmů.....	57
4.2 Zákon o účetnictví.....	61
4.3 Daň z přidané hodnoty	64
4.4 Změny zákona o daních z příjmů navrhované vládou.....	65
5 EVIDENCE TRŽEB, KONTROLNÍ HLÁŠENÍ.....	68

5.1 Elektronická evidence tržeb	68
5.1.1 Posouzení příjmů z nájmu a pronájmu	69
5.1.2 Stravovací služby	70
5.1.3 Evidované tržby	71
5.1.4 Co předchází zahájení evidence tržeb	72
5.1.5 Oznamovací povinnost.....	73
5.1.6 Informační povinnost	73
5.1.7 Režimy evidence	73
5.1.8 Rozsah zasílaných údajů o evidované tržbě	76
5.1.9 Údaje uvedené na účtence	77
5.1.10 Kontroly a sankce.....	77
5.1.11 Změny zákonů související se zavedení evidence tržeb	78
5.2 Kontrolní hlášení.....	82
6 DOPADY LEGISLATIVNÍCH ZMĚN VE VYBRANÝCH ZDAŇOVACÍCH OBDOBÍCH U FYZICKÉ OSOBY	87
ZÁVĚR	98
Seznam tabulek	101
Seznam obrázků	103
Seznam použitých zkratek.....	104
Seznam použité literatury.....	105
Internetové zdroje	105
Legislativa.....	8
Abstrakt.....	9
Abstract.....	11

ÚVOD

V lednu 1993 po rozpadu Československa vznikla samostatná Česká republika a v tomto roce také byla zavedena nová daňová soustava, která by měla odpovídat systémům obvyklým ve státech Evropské unie. Od zavedení nové daňové soustavy dochází k postupnému sblížení s předpisy Evropské unie, což má za následek změny zákonů, které probíhají buď formou souboru novel daňových zákonů (daňových balíčků) nebo přijímáním novel jednotlivých zákonů samostatně.

Od roku 1993 došlo k mnoha změnám v daňových zákonech. Rozsah různých změn je patrný například u zákona o daních z příjmů, kdy od roku 1993 nabylo účinnosti celkem 175 změn tohoto zákona. Některé změny byly méně významné, kdy došlo pouze ke změně formulace popřípadě ke zpřesnění některých ustanovení. Další novely zákonů přinesly zásadní změny, došlo k doplnění o nová ustanovení zákona nebo naopak, některá ustanovení vlivem nových změn pozbyla na významu a tak byla vypuštěna. V některých případech došlo k úplnému nahrazení zákona, jako například u daně z přidané hodnoty, kdy zákon č. 588/1992 Sb., byl nahrazen zákonem č. 235/2004 Sb. Další významnou změnou bylo nahrazení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nabyl účinnosti 1. 1. 2011 a upravuje procesní postupy správy daní.

Vzhledem k velkému množství změn v zákonech se diplomová práce se zabývá pouze částí významnějších změn s posouzením jejich dopadu na podnikatelské subjekty v České republice. Podrobněji jsou rozebrány změny v dani z příjmů fyzických osob, neboť právě dopad těchto změn je u fyzických osob nejvýraznější. Zároveň je větší pozornost věnována zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb a § 101c zákona o dani z přidané hodnoty, týkající se povinnosti podávat kontrolního hlášení. Tyto obě změny měly dopad na podnikatele od roku 2016.

1 CÍL PRÁCE A METODICKÝ ZPŮSOB ŘEŠENÍ

Hlavním cílem diplomové práce je vystihnout podstatné změny v legislativě a vyhodnotit jejich dopad na podnikatelské subjekty v České republice. Po vymezení legislativních změn budou podrobněji rozebrány nejvýznamnější změny zákonů s jejich vyhodnocením a případný dopad změn navrhovaných vládou od roku 2019. Na konkrétním případě bude vyčíslen vliv již přijatých změn v legislativě s porovnáním možných optimálních variant dle platných ustanovení zákona i případný dopad na podnikatele v případě přijetí vládních návrhů změn zákona. V závěru práce bude provedeno zhodnocení a návrh změn v legislativě s pozitivním dopadem především na mladé rodiny.

1.1 Metodický způsob řešení

Při vypracování diplomové práce bude postupováno následujícím způsobem

1. Bude provedeno základní vymezení daňového systému v České republice a stručná charakteristika daňových systémů Spolkové republiky Německo, Rakouska, Polska a Slovenska. Následně bude provedeno jejich porovnání. Informace budou čerpány z legislativních a internetových pramenů a dostupných literárních zdrojů.
2. Bude definováno právní vymezení účetnictví a daní v České republice, jejich vývoj a dopad vybraných změn na podnikatelské subjekty v České republice prostřednictvím příkladů. Pro zpracování budou využity legislativní zdroje.
3. Budou zpracovány významné změny v účetnictví a daních, jejichž účinnost nastala od roku 2016. Podrobněji bude rozebrána problematika evidence tržeb a kontrolního hlášení.
4. Bude zpracován konkrétní případ podnikatelského subjektu, kdy bude vyčíslen a popsán dopad některých změn v legislativě na jeho podnikatelskou činnost v jednotlivých letech s jejich porovnáním a výběru nejvýhodnější varianty. Bude nastíněn i dopad na podnikatelský subjekt v případě přijetí změn v legislativě navrhovaných současnou vládou. Dopad na podnikatelský subjekt bude vyčíslen v podobě výsledné daňové povinnosti.

V závěru práce bude provedeno celkové vyhodnocení dopadu jednotlivých legislativních změn a návrh změn s pozitivním dopadem především na mladé rodiny.

2 DAŇOVÝ SYSTÉM V ČR

Daňový systém lze definovat jako souhrn všech daní, které se na daném území vybírají, přičemž daň je povinnou, zákonem uloženou platbou, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Nenávratnost daně lze vyjádřit nejlépe tím, že zaplacením daně nevzniká subjektu žádný nárok. Jedná se o platbu, kterou subjekt přispívá na úhradu veřejných služeb a statků, přičemž výše jeho příspěvku nemá vliv na to, jakým způsobem se daný jednotlivec bude podílet na transferech z veřejného rozpočtu a k jakému účelu bude použita. (Jurčík, 2015)

Povinnost platit daň je uložena zákonem a je určena na úhradu potřeb společnosti. Jedná se především o financování armády, složek státu, které zajišťují udržování pořádku a dodržování zákonů, na údržbu infrastruktury, na transferové platby pro sociálně potřebné skupiny apod. Konkrétně se jedná o financování starobních důchodů, zdravotnictví, vzdělávání, podpory v nezaměstnanosti, ekologii a určité politické aktivity. (Jurčík, 2015)

Daň je historickou kategorií. Souvisí s existencí státu i s existencí územní samosprávy. Daň tvoří spolu s povinnými příspěvky na sociální zabezpečení největší skupinu celkových příjmů do státního rozpočtu (95 %). Historicky vzato jsou daně cenou za veřejné služby (statky), které stát a územní samospráva pro různé subjekty zajišťuje a financuje či spolufinancuje. Teprve v moderní době se daně staly také nástrojem redistribuce a nástrojem stabilizace ekonomiky. (Peková, 2002)

Daně jsou nástrojem hospodářské politiky státu a plní následující funkce:

- **fiskální** – jedná se o primární funkci daně, je to schopnost naplnit veřejný rozpočet. Existují i případy, kdy daň tuto funkci neplní. Jako příklad lze uvést ekologickou daň uloženou na konkrétní produkt, který ohrožuje životní prostředí. Cílem takové daně je eliminovat výrobu a spotřebu tohoto statku.
- **alokační** – část vytvořených zdrojů je užívána pro produkci veřejných statků, které jsou poskytovány buď zcela zdarma, nebo za ceny nižší, než jsou vynaložené náklady na jejich produkci. Stát může poskytnout daňové úlevy nebo usměrnit preference spotřebitelů.
- **redistribuční** – bez vlivu státu by působení ekonomiky vedlo ke vzniku velmi výrazných rozdílů v dělení bohatství a celková úroveň by byla velmi nízká.

Proto stát (vláda) prostřednictvím daní odebírá část vytvářených důchodů jejich vlastníkům a pomocí plateb různého druhu (transferů) vyrovnává tyto rozdíly. Způsob rozdělování a určení místa použití vytvořených zdrojů je pravděpodobně nejsložitější a politicky (veřejně) nejcitlivější záležitostí. Daně jsou využity jako nástroj pro zmírnění rozdílů v důchodech, kdy prostřednictvím transferů zvyšuje příjmy chudších subjektů.

- **stimulační** – snaha o podporu ekonomického růstu nebo motivace ke spotřebě určitého statku.
- **stabilizační** – zmírnění výkyvů ekonomického cyklu. Zdroje získané prostřednictvím daní mohou být použity pro řešení rozdílů, nestability v tržním mechanismu. Užití zdrojů v ekonomice z úrovně státu pak lze označit za makroekonomický nástroj, kterým jsou tedy i daně. (Vančurová, Láchová, 2008)

V dnešní době jsou daně chápány jako spoluúčast občanů a ekonomických subjektů na státních výdajích.

Daňová teorie považuje za dobrý takový daňový systém, který respektuje určité daňové principy.

Požadavky na daně a daňový systém (daňové principy) dle Zdeňka Puschingera (Úvodní kapitoly k daňové teorii) lze definovat následovně:

- **universálnost** – v daňovém zákoně musí být co nejméně výjimek,
- **neutrálnost** – ke všem daňovým subjektům přistupovat stejně,
- **únosnost** – daňový subjekt by měl být schopen daň zaplatit,
- **spravedlnost** – subjekt by měl přispívat na společné potřeby dle svých možností a také podle prospěchu, který mu přináší spotřeba státem poskytovaných služeb,
- **spravovatelnost** – stát má být schopen administrativně zajistit výběr daní,
- **daňová efektivnost** – náklady na výběr daně by neměly být vyšší než daň samotná,
- **výnosnost** – vybrané daně by měly pokrýt potřeby státu,
- **pružnost** – daně by měly být tvořeny tak, aby reagovaly na změny v ekonomice.

Daňový systém v České republice je podobný daňovým systémům Evropských zemí. Daňové příjmy jsou tvořeny přibližně stejnou měrou daněmi přímými a nepřímými.

Přímými daněmi je zdaněn majetek a příjmy a prostřednictvím pojistného i práce. Nepřímými daněmi je zdaněna spotřeba.

Daňový systém (Vančurová, 2016) s doplněním zákonů, kterými jsou jednotlivé daně upraveny, je popsán níže.

Složky přímých daní

- 1. daň z příjmů** - daň z příjmů fyzických osob – zákon č. 586/1992 Sb.
- daň z příjmů právnických osob – zákon č. 586/1992 Sb.
- 2. daň majetkové** - daň z nemovitých věcí – zákon č. 338/1992 Sb.
- daň silniční – zákon č. 16/1993 Sb.
- daň z nabytí nemovitých věcí – zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb.

Složky nepřímých daní (daně ze spotřeby)

- 1. daň z přidané hodnoty** – zákon č. 235/2004 Sb.
- 2. energetické daně** – zákon č. 261/2007 Sb.
- 3. daně spotřební** - zákon č. 353/2003 Sb., které zahrnují
 - daň z minerálních olejů
 - daň z lihu
 - daň z piva
 - daň z vína a meziproduktů
 - daň z tabákových výrobků
 - daň ze surového tabáku

U přímých daní povinnost platit daň dopadá na osoby nebo firmy, u nepřímých daní hradí daň konečný spotřebitel v ceně nakoupeného zboží a služeb. Za zaplacení této daně je zodpovědný ten, kdo zboží prodává, popř. poskytuje služby.

Daně jsou v České republice spravovány Finanční správou ČR a Celní správou ČR. Finanční správa zajišťuje správu daní z příjmů fyzických a právnických osob, daně z přidané hodnoty a majetkových daní. Spotřební daně, energetické daně a vybrané případy při dovozu zboží jsou spravovány Celní správou ČR (Celní správa ČR, 2018).

Procesní postupy při správě a výběru daní byly upraveny do roku 2010 zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl s účinností od 1. 1. 2011 nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Za příjem veřejných rozpočtů jsou považovány i nedaňové veřejné příjmy, ke kterým patří výnosy z prodeje vlastního majetku, dotace a příspěvky mezinárodních fondů a příspěvky do státních fondů. Zároveň sem patří i správní, soudní a místní poplatky. (Vančurová, 2016)

Jak již bylo výše uvedeno, daň plyne do veřejného rozpočtu, tj. do rozpočtu státu, obce, kraje nebo státního fondu. Část daní plyne také do nadnárodního rozpočtu. Jako příklad lze uvést odvod části nepřímých daní, která je odvedena do rozpočtu Evropské unie. Rozpočtové určení výnosů z daní je upraveno zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní) a dále vyhláškou č. 272/2016 Sb., O podílu jednotlivých obcí na stanovených procentních částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daní z příjmů.

Rozdělení výnosů z daní platné od 1. 1. 2018 je uvedeno v tabulce č. 1.

Tab. č. 1: Rozdělení výnosů z daní (v %)

Daň	Kraje	Obce	Státní rozpočet
Daň z přidané hodnoty	8,92 %	23,58 %	67,5 %
Daň z příjmů právnických osob	8,92 %	23,58 %	67,5 %
Daň z příjmů fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti	8,92 %	23,58 %	67,5 %
Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	8,92 %	25,08 %	66 %
Daň z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou	8,92 %	23,58 %	67,5 %
Daň z nemovitých věcí	X	100 %	X

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, 2018

Z výše uvedeného je patrné, že největší podíl z výběru daní směřuje do státního rozpočtu. Výjimku tvoří daň z nemovitých věcí, která se stává v plné výši součástí rozpočtů obcí.

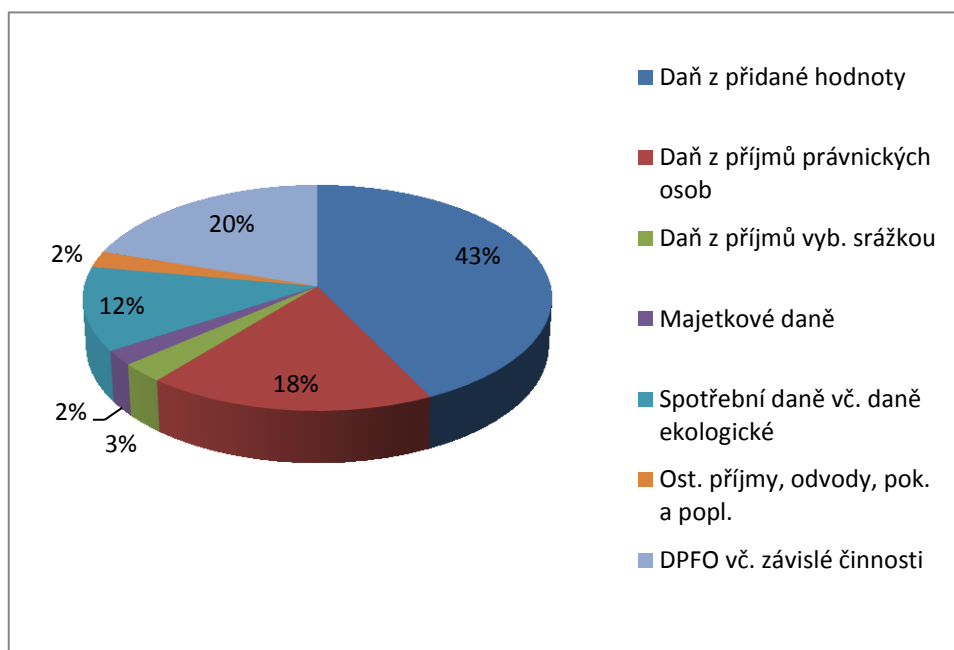
2.1 Výběr daní v EU a ČR

Česká republika je součástí Evropské unie. Díky harmonizaci daňových systémů dochází k jejich postupnému sblížení především na úrovni nepřímých daní. Za součást harmonizace přímých daní se dají považovat smlouvy o zamezení dvojího zdanění, popř. opatření na základě judikatury Evropského soudního dvora.

Za ukazatel výše zdanění se považuje poměr vybraných daní vůči HDP jednotlivých zemí, který zobrazuje velikost státního rozpočtu a rozsah daňové soustavy. V Dánsku, Belgii a Francii tvoří výběr daní 45 % HDP, naopak na Slovensku, v Litvě, Bulharsku a Rumunsku tvoří výběr daní necelých 30 % HDP. V České republice tvoří výběr daní dle údajů Evropské komise 35 % HDP. Třetinu celkového výběru daní tvoří nepřímé daně, přičemž v rámci jednotlivých zemí EU je struktura zdanění různá. Například v Maďarsku tvoří výběr nepřímých daní vlivem vysoké sazby daně z přidané hodnoty téměř polovinu výběru daní, proti tomu v Německu a Belgii podíl nepřímých daní na celkovém výběru činí necelých 30 % a v České republice se jedná přibližně o 40 %. (<http://www.edotace.cz/clanky/zdaneni-v-eu-struktura-a-efektivita-vyberu-dani>)

Podíl jednotlivých daní na celkovém výběru daní v ČR v roce 2017 je patrný z obrázku č. 1.

Obrázek č. 1: Podíl jednotlivých daní na celkovém výběru daní v ČR v roce 2017



Zdroj: vlastní zpracování dle údajů z výběru daní – Finanční správa a Celní správa ČR

Z výše uvedeného je patrné, že největší podíl na výběru daní v ČR má daň z přidané hodnoty a dále daně z příjmů fyzických a právnických osob, přičemž daň z příjmů fyzických osob je tvořena daní z příjmů FO ze závislé činnosti (96 %) a daní z příjmů FO – podnikatelů (pouze 4 %).

2.2 Daňový systém vybraných zemí EU

Pro posouzení rozdílů v daňových systémech států EU jsou níže popsány daňové systémy vybraných států. Jedná se o státy sousedící s Českou republikou, tedy Rakousko, Spolkovou republiku Německo, Polsko a Slovenskou republiku.

2.2.1 Rakousko

V Rakousku je zaveden tzv. dvou pilířový systém. První pilíř zahrnuje přímé daně, do druhého pilíře patří např. daň z přidané hodnoty.

Kromě přímých a nepřímých daní tvoří rakouský daňový systém sociální pojištění, dále majetkové daně, daně z motorových vozidel a místní poplatky. Přímé daně tvoří daň ze zisků korporací a osobní důchodová daň. Princip zdanění příjmů je obdobný jako v České republice. Předmětem daně z příjmů korporací je příjem z hlavní i doplňkové činnosti obdrženy v peněžní, nepeněžní nebo naturální podobě. Veškerý majetek, který je využíván v souvislosti s podnikatelskou činností podléhá odpisům, které může uplatnit pouze vlastník majetku. Daňově lze uplatnit pouze rovnoměrné odpisy. Hmotný movitý majetek s hodnotou do 400 EUR lze uplatnit do nákladů v roce pořízení. Uplatnitelnost ztráty není časově omezena, ale je omezena výše uplatnitelné ztráty, která byla realizována v běžném roce nebo roce předcházejícím. V tomto případě lze uplatnit ztrátu pouze do výše 75 % příjmu z běžného roku.

Daň z příjmů právnických osob činí 25 %, přičemž se uplatňuje minimální daň, jejíž výše je stanovena v různé výši pro akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným (Široký, 2013). Od roku 2005 existuje princip tzv. skupinového zdanění, který se vztahuje na mateřské a dceřiné společnosti, které jsou finančně spojené. Znamená to tedy, že v rámci skupinového zdanění je možné zúčtovat ztráty a zisky v rámci jedné podnikatelské skupiny (<http://www.businessinfo.cz>).

Pro účely zdanění příjmů fyzických osob existuje taxativně stanovený seznam zdanitelných příjmů. Výše částky ke zdanění vznikne úpravou zdanitelných příjmů o uznatelné výdaje, uplatnitelné ztráty a jiné úlevy. Rakouský daňový systém umožňuje

u určených skupin poplatníků uplatnění paušálních výdajů stanovených procentem k hrubému příjmu. Daňový základ lze snížit, obdobně jako v České republice, o různé nezdanitelné části, a dále existují slevy na dani. V Rakousku se u příjmů fyzických osob uplatňuje progresivní zdanění. Do 11 000 EUR se daň neplatí. Následně jsou příjmy zdaňovány sazbou daně od 25 – 55 %, kdy tato nejvyšší sazba daně se týká příjmů nad 1 000 000 EUR a je časově omezena na zdaňovací období 2016 – 2020 (<https://www.bmf.gv.at/steuern/a-z/steuern-a-z.html>).

Sazba daně dle výše příjmu u daně z příjmu fyzických osob je uvedena v tabulce č. 2.

Tab. č. 2: Sazby daně z příjmů fyzických osob (v %)

Výše ročních příjmů v EURECH	Daňová sazba v %
do 11 000 EUR vč.	0
nad 11 000 do 18 000 EUR vč.	25
nad 18 000 do 31 000 EUR vč.	35
nad 31 000 do 60 000 EUR vč.	42
nad 60 000 do 90 000 EUR vč.	48
nad 90 000 do 1 mil. EUR vč.	50
nad 1 mil. EUR	55

Zdroj: vlastní zpracování, dle <http://www.businessinfo.cz>, 2018

Základní sazba daně z přidané hodnoty je ve výši 20 %, snižena ve výši 10 % základu daně. Podnikatel daň vypočte z vykázané tržby a tu upraví o částky daně, které jsou uvedeny na vystavené faktuře jako zálohová daň. Finančnímu úřadu odvede pak rozdíl mezi daní vypočítanou z vykázané tržby a započítanou zálohovou daní (<http://www.businessinfo.cz>).

U daně z převodu nemovitostí se od roku 2016 vychází ze skutečné tržní hodnoty (do roku 2015 tvořila základ daně trojnásobná sjednocená hodnota pozemku). Výše sazby daně z převodu nemovitosti je různá pro převod nemovitostí sloužících k obchodování, jiná sazba je určena pro nemovitosti v zemědělství nebo pro převod mezi rodinnými příslušníky. Prodávající následně daní rozdíl mezi kupní a prodejní cenou a to 30 %

sazbou daně. Výjimkou je prodej objektů, které po stanovenou dobu sloužily k bydlení (<http://www.businessinfo.cz>).

Daň dědická a darovací byla zrušena Ústavním soudem ke dni 31. 7. 2008 (Široký, 2013).

2.2.2 Spolková republika Německo

Daňový systém Německa je poměrně složitý, ale v mnohém je srovnatelný s daňovým systémem v České republice. Je tvořen přímými a nepřímými daněmi, sociálním pojištěním a daněmi majetkovými. Zvláštností je živnostenská daň a solidární příplatek k daním. Výnos z daní určený na krytí veřejných výdajů se dělí na 3 úrovně, tj. na spolkové daně, zemské daně a obecní daně a přírázky.

Základem pro zdanění příjmů právnických osob je zisk společnosti. Daňově uznatelné náklady jsou upraveny zákonem. Odpisy lze uplatnit lineární nebo zrychlené a majetek do výše 410 EUR je možné zahrnout do nákladů jednorázově. Ztrátu z podnikání lze uplatnit v dalších letech, maximálně však do výše 60 % čistého zisku. Sazba daně činí 15 %, ale uplatňuje se ještě další zdanění formou solidárního příplatku, který činí 5,5 % sazby daně z příjmů a je vybírán od sjednocení Německa. Zisky právnických osob dále podléhají živnostenské dani. Výnos z této daně náleží obcím (Široký, 2013).

Sazba u daně z příjmů fyzických osob je klouzavě progresivní a pohybuje se od 14 % do 45 %. I u fyzických osob je sazba daně ovlivněna solidární přírůzkou. Výpočet daně komplikuje existence šesti daňových tříd, které ovlivňuje např. počet dětí, rodinný stav apod. Osobní příjmy ještě podléhají zdanění církevní daní (http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp).

Přehled sazby daně u příjmů fyzických osob je uvedena v tabulce č. 3.

Tab. č. 3: Základní sazby daně u fyzických osob (v %)

Základ daně v EUR	do 8 820	8 821 - 54 057	54 058 - 255 303	255 304 a více
Sazba daně v %	0	14	42	45

Zdroj: vlastní zpracování dle http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp, 2018

U daně z přidané hodnoty činí základní sazba daně 19 % a snížená sazba daně je ve výši 7 %. Povinné registraci podléhají podnikatelé s obratem nad 17 500 EUR. Stejně jako v České republice, zdaňovací období může být měsíční nebo čtvrtletní. Díky harmonizaci předpisů v rámci EU je zdanění obdobné jako v České republice, rozdílná je však úprava zdanění u konsignačních skladů, stavebních služeb poskytovaných na území Německa, pokud jsou poskytovány prostřednictvím subdodavatelů a mezinárodní přeprava osob (Široký, 2013).

Vybrané spotřební daně zůstávají v rozpočtu spolku. Výjimku tvoří daň z piva, jejíž výnos směřuje do rozpočtu spolku a rozpočtu země. (<http://www.businessinfo.cz>)

2.2.3 Polsko

Polský daňový systém zahrnuje daně přímé, nepřímé, sociální pojištění a majetkové daně.

Příjmy pro účely zdanění u právnických osob se upraví o zákonem stanovené výdaje. Mezi daňově uznatelné výdaje patří i platby sociálního pojištění a daně z nemovitostí. Odpisy jsou povinné, nelze je odložit. Používá se především lineární odepisování, zrychleně lze odepisovat pouze určité typy majetku vymezené v zákoně. Daňovou ztrátu lze uplatnit v následujících 5 letech, maximálně je možné uplatnit 50 % ztráty v jednom roce. Sazba daně u příjmů z právnických osob činí 19 %. Daňovou skupinu mohou vytvořit rezidentní společnosti s kapitálem alespoň 1 000 000 PLN. U těch je možné vzájemně započítávání ztrát a zisků (Široký, 2013).

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou:

- příjmy ze závislých povolání,

- příjmy z nezávislých povolání,
- příjem z podnikání,
- příjem ve vybraných zemědělských sektorech,
- příjem z pronájmu,
- investiční příjem,
- příjem z prodeje movitého a nemovitého majetku a majetkových práv,
- ostatní příjem (Široký, 2013).

Daňové sazby jsou klouzavě progresivní. Příjem do výše 3 091 PLN se nezdaňuje. Příjem nad 3 091 PLN do 85 528 PLN je zdaněn sazbou ve výši 18 % a příjem nad 85 528 PLN se zdaňuje 32 % sazbou daně.

(<http://www.finanse.mf.gov.pl/web/wp/pp/niezbednik-podatnika/pit>)

Daň z přidané hodnoty je v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ ES. Od roku 2011 činí základní sazba daně 23 % a snížené sazby daně jsou ve výši 5 a 8 % základu daně.

2.2.4 Slovensko

Daňová soustava Slovenské republiky je tvořena daněmi z příjmů, daní z přidané hodnoty, spotřebními daněmi, místními daněmi a poplatky a pojistným sociálního pojištění. Daň dědická a darovací se na Slovensku nevybírají (Široký, 2013).

Základ daně u právnických osob lze upravit o daňovou ztrátu, kterou s platností od roku 2014 je možné uplatnit v následujících čtyřech zdaňovacích obdobích (<https://www.financnasprava.sk>). Pro účely uplatnění odpisů se za hmotný majetek považuje samostatná movitá věc se vstupní cenou vyšší než 1 700 EUR a lze jej odepisovat rovnoměrně nebo zrychleně. Za nehmotný majetek je považováno právo průmyslového vlastnictví, autorská práva, výrobní a technologické postupy, hospodářsky využitelné znalosti, jejichž vstupní cena přesáhla 2 400 EUR. Doba odepisování nehmotného majetku je 5 let (Široký, 2013).

Sazba daně pro rok 2016 činí 22 %, od roku 2017 byla sazba daně z příjmů právnických osob snížena na 21 %. Od roku 2014 byla zavedena minimální daň (daňová licence) pro právnické osoby, jejíž výše se liší podle výše ročních příjmů a od skutečnosti, zda je firma plátcem DPH.

Minimální daň se vztahuje na právnické osoby, které vykázaly ve zdaňovacím období:

- daňovou povinnost nižší, než je stanovená minimální daň,
- nulovou daňovou povinnost,
- ztrátu.

Pokud se jedná o daňový subjekt, který není plátcem DPH a jeho čistý roční obrat nepřesáhl 500 000 EUR, platí minimální daň ve výši 480 EUR. V případě plátce DPH s čistým ročním obratem do 500 000 EUR činí minimální výše daně 960 EUR. Pokud čistý roční obrat daňového subjektu přesáhne 500 000 EUR, pak bez ohledu na skutečnost, zda je či není plátcem DPH, platí minimální daň ve výši 2 880 EUR (<https://www.financnasprava.sk>).

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob mohou k zdanitelným příjmům uplatnit výdaje skutečné nebo paušální výdaje. Paušální výdaje je možné uplatnit ve výši 60 % z příjmů, maximálně však do výše 20 000 EUR. Paušální výdaje může uplatnit poplatník – neplátcem DPH nebo daňový subjekt, který byl plátcem DPH pouze po část zdaňovacího období. Od základu daně lze odečíst nezdanitelnou část na poplatníka, manželku a lze uplatnit daňový bonus na vyživované dítě (<https://www.financnasprava.sk>).

Základní sazba daně u daní z příjmů fyzických osob je 19 %. Pokud příjem přesáhne 176,8 násobek životního minima, zdaňuje se sazbou ve výši 25 % (<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/slovensko-zakladni-charakteristika>).

Daň z přidané hodnoty má obdobné členění jako v České republice. Základní sazba daně z přidané hodnoty činí 20 % a snížená sazba daně 10 %.

Daň z nemovitostí má charakter poplatku a je spravována obcí, na jejíž území se nemovitost nachází.

Shrnutí

V Polsku, Rakousku i Německu je zavedeno progresivní zdanění příjmů. Na Slovensku je u daně z příjmů fyzických osob zavedena druhá sazba daně ve výši 25 %, pokud příjem přesáhne 176,8 násobek životního minima. Částečně by se tento způsob zdanění dal přirovnat zdanění příjmů fyzických osob v České republice, kdy solidárnímu zdanění podléhá rozdíl úhrnu příjmů ze závislé činnosti a z podnikání, a 48 násobku průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.

Všechny srovnávané země umožňují v nějaké formě uplatnění paušálních výdajů a uplatnění vykázané ztráty v následujícím období dle podmínek zákona. Na rozdíl od České republiky, Rakousko i Slovensko mají u daně z příjmů právnických osob zavedenou minimální daň. Členění daně z přidané hodnoty je podobné. Ovšem nejvyššímu zdanění podléhají plnění ve snížené sazbě daně v České republice, kde je sazba daně ve výši 15 a 10 %, přičemž u ostatních srovnávaných zemí se snížená sazba daně pohybuje od 5 do 10 %.

Na základě výše uvedeného se dá říct, že daňové systémy zemí v rámci Evropské unie se v zásadě neliší. Jsou tvořeny přímými a nepřímými daněmi, majetkovými daněmi a sociálním pojištěním. Každý z daňových systémů má však určitá specifika, díky kterým může docházet k efektivnějšímu výběru daní.

3 ÚČETNICTVÍ A DANĚ Z HLEDISKA PRÁVNÍHO VYMEZENÍ V ČR

Jednotlivé daně, které jsou součástí daňového systému, jsou upraveny příslušnými zákony. Současný daňový systém, s výjimkou legislativy v oblasti DPH a energetických daní, byl zaveden 1. ledna 1993. Mezi nejvýznamnější daně v České republice patří daň z příjmů právnických a fyzických osob a daň z přidané hodnoty. K dalším daním patří daň silniční, daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Energetické daně byly zavedeny v roce 2008. Od zavedení nové daňové soustavy došlo v České republice k výraznému sblížení s předpisy v Evropské unii.

3.1 Zákon o účetnictví

Účetnictví je upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu (§ 1 zákona o účetnictví)

Účetní jednotky jsou taxativně vyjmenované v § 1 zákona. Kromě právnických osob se sídlem na území České republiky, zahraničních právnických osob a fondů (svěřenských, obhospodařované penzijní společností, investiční), jsou účetními jednotkami také fyzické osoby, pokud:

- jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí nebo jim povinnost vést účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- jsou podnikateli a jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty včetně plnění osvobozených od této daně přesáhl v rámci jejich podnikatelské činnosti za bezprostředně předcházející kalendářní rok 25 000 000 Kč.

Účetní jednotkou jsou také subjekty, u nichž je povinnost sestavení účetní závěrky stanoveno zvláštním právním předpisem, nebo jsou účetními jednotkami na základě zvláštního právního předpisu.

Předmět účetnictví

Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku, závazků, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.

Účetnictví může být vedeno v plném rozsahu nebo vybrané subjekty mohou dle § 9 odst. 3 zákona o účetnictví vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Zjednodušený rozsah vedení účetnictví umožňuje spojování účetních knih, zkrácený rozsah účetní závěrky a užší rozsah účtového rozvrhu.

Účetní jednotky vedou účetnictví v souladu s všeobecnými účetními zásadami a principy vyplývajícími ze zákona o účetnictví. Převedením účetních zásad a principů do praxe jsou zajištěny požadované informace o hospodaření účetní jednotky. (<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>)

Patří sem:

- zásada pravdivého a věrného zobrazení – účetnictví vedeno způsobem, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,
- zásada účetní jednotky – účetnictví je vedeno za účetní jednotku jako za celek,
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky – použití účetních metod, které vychází z předpokladu nepřetržitého pokračování činnosti účetní jednotky,
- zásada periodicity – výsledek hospodaření se zjišťuje v pravidelných intervalech,
- aktuální princip – zaznamenávání účetních případů do období, s nímž věcně i časově souvisejí bez ohledu na tok peněz,
- zásada bilanční kontinuity – zůstatky účtů mezi jednotlivými účetními obdobími na sebe navazují,
- zásada objektivit – účetnictví je vedeno úplně, průkazně a správně,
- zásada ocenění v historických cenách – ocenění v cenách z období, ve kterém byl majetek pořízen,
- zásada stálosti účetních metod,
- zásada opatrnosti,
- zásada přednosti obsahu před formou – účetní jednotka vychází z podstaty případu,

- princip podvojnosti a souvztažnosti účtů,
- zásada zákazu vzájemné kompenzace - povinností účetní jednotky zobrazovat položky aktiv a pasiv, nákladů a výnosů v účetních knihách samostatně bez vzájemného zúčtování.

Účetní jednotka vede účetnictví

- v plném rozsahu (§ 9 odst. 1 zákona o účetnictví);
- ve zjednodušeném rozsahu (§ 9 odst. 3, 4, 5 a 6 zákona o účetnictví).

Vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu umožňuje zákon příspěvkové organizaci na základě rozhodnutí zřizovatele, nebo pokud se jedná o malou nebo mikro účetní jednotku, která nemá povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem.

Účetní jednotka, která vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu:

- může používat pouze skupinové účty uvedené v účtovém rozvrhu (§ 14 zákona o účetnictví) za podmínky, že zvláštní právní předpis nevyžaduje podrobnější členění účtů,
- nevytváří účetní rezervy a účetní opravné položky; daňové rezervy a daňové opravné položky tvoří ve smyslu zák. o rezervách,
- nepoužívá reálnou hodnotu (§ 27 zákona o účetnictví),
- nemusí vést knihy analytických účtů a knihy podrozvahových účtů (§ 13 odst. 1 písm. c) a d) zákona o účetnictví).

Zákon o účetnictví umožňuje účetním jednotkám vést jednoduché účetnictví, které je upraveno § 13b.

V rámci jednoduchého účetnictví je účetní jednotka povinna vést tři účetní knihy:

- peněžní deník - obsahuje výhradně informace o stavu a pohybech peněžních prostředků v hotovosti a peněžních prostředků na účtech a informace o průběžných položkách,
- knihu pohledávek a knihu závazků.
- pomocné knihy o ostatních složkách.

Do 6 měsíců po skončení účetního období má účetní jednotka povinnost sestavit k rozvahovému dni přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích.

Cílem jednoduchého účetnictví je pomocí účetních knih a přehledů poskytnout ucelené informace o příjmech, výdajích, stavu majetku a závazků účetní jednotky.

Dle § 13b odst. 4 zákona o účetnictví účetní jednotka vedoucí jednoduché účetnictví:

- nemůže uplatnit hospodářský rok.
- nekategorizuje se na mikro, malé, střední a velké.
- vede účetní knihy vymezené pro jednoduché účetnictví.
- neřídí směrnou účtovou osnovou a nesestavuje účtový rozvrh.
- nesestavuje účetní závěrku.
- nepřepočítává k rozvahovému dni majetek a závazky v cizí měně kursem ČNB a nevykazuje kursové rozdíly, s výjimkou peněžních prostředků.
- nevytváří opravné položky, účetní rezervy a odpisy,
- neoceňuje majetek a závazky reálnou hodnotou,
- neodpisuje majetek.

Účetní období je nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. Může se shodovat s kalendářním rokem nebo se jedná o hospodářský rok, který začíná prvním dnem měsíce různého od měsíce leden. Za podmínek stanovených zákonem může být účetní období delší nebo kratší než 12 měsíců.

Účetní závěrka je nedílný celek účetních výkazů a přílohy. Tvoří ji rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, přehled o peněžních tocích, popř. přehled o změnách vlastního kapitálu. Přehled o změnách vlastního kapitálu nemusí sestavovat malé a mikro účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi.

Účetní závěrka se sestavuje v plném rozsahu nebo ve zkráceném rozsahu pokud účetní jednotka nemá povinnost auditu. (§ 18 odst. 3 zákona o účetnictví)

Ověřování účetní závěrky auditorem

Zákon o účetnictví stanovuje povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, kterým je buď auditorská společnost, nebo statutární auditor. Auditorskou společnost nebo auditora určí nejvyšší orgán účetní jednotky, obvykle valná hromada.

Audit podléhá dle § 20 zákona o účetnictví:

- účetní jednotky, kterým je povinnost auditu stanovena zvláštním právním předpisem,
- velké účetní jednotky,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky, pokud se jedná o akciové společnosti nebo svěřenské fondy a pokud za dvě období dosáhly nebo překročily jedné z hraničních hodnot (aktiva celkem 40 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50)
- ostatní malé účetní jednotky, pokud za 2 po sobě jdoucí období dosáhly nebo překročily alespoň 2 hraniční hodnoty (aktiva celkem 40 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50).

Účetní jednotky jsou osvobozeny od povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem:

- 36 měsíců od okamžiku účinku prohlášení konkursu,
- k mimořádné účetní závěrce sestavené z důvodu schválení reorganizačního plánu,
- pokud dojde ke zrušení konkursu z důvodu nedostatku majetku. (§ 20 odst. 2 zákona o účetnictví)

Účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, mají povinnost zveřejnit účetní závěrku formou uložení do obchodního rejstříku.

Použití mezinárodní účetních standardů

Česká republika je na základě nařízení ES č. 1606/2002 od roku 2005 povinna uplatňovat u stanovených účetních jednotek mezinárodní účetní standardy. Tato povinnost se týká účetní jednotky, která je obchodní společností a emituje investiční cenné papíry k obchodování na evropském regulovaném trhu. Mezinárodní účetní standardy je nutné použít vždy od prvního dne účetního období. (§ 19a zákona o účetnictví)

3.2 Daně z příjmů

Zdanění příjmů fyzických a právnických osob a příjmů ze závislé činnosti je upraveno zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Daňový zákon obsahuje mimo jiné:

- subjekt daně - kdo je povinen odvádět daň,
- předmět daně,
- sazbu daně,
- kdy a jakým způsobem se hradí daň.

Daň má povinnost odvádět fyzická nebo právnická osoba, které jsou označovány jako daňový subjekt. Daňové subjekty lze dále dělit na poplatníky a plátce daně. Za poplatníka se považuje ten, jehož příjmy a majetek je přímo podroben dani. Za plátce daně se považuje osoba, která odvádí daň za poplatníky (př. zaměstnavatel srazí zálohu na daň zaměstnanci a odvede ji správci daně). Zjednodušeně je možné říct, že poplatník je ten, který daň platí a plátce je ten, který daň odvádí.

Předmět daně určuje rozsah objektu zdanění.

3.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Tato část zákona zahrnuje zdanění příjmů různých skupin osob. Patří sem nejen podnikající fyzické osoby, ale také zaměstnanci, důchodci, studenti, osoby na mateřské dovolené apod. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob jsou dle zákona o daních z příjmů všechny fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Ty považujeme za daňové rezidenty a daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí z České republiky, tak na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Pojem „obvykle se zdržují“ zahrnuje osoby, které pobývají v České republice alespoň 183 dnů v kalendářním roce. Osoby, které výše uvedené podmínky nesplňují, tj. nemají v České republice bydliště nebo se zde obvykle nezdržují, nazýváme daňovými nerezidenty. Ti u nás zdaňují pouze příjmy ze zdrojů v České republice.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou:

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6 zákona o daních z příjmů) – příjmy z pracovněprávního vztahu, služebního nebo členského poměru. Ustanovení § 6 zahrnuje také funkční požitky, což jsou platy a plnění spojené s výkonem funkce představitelů státní moci, některých státních orgánů a soudců. Při zdanění příjmů ze závislé činnosti je základem daně pro zdanění příjem zvýšený o povinné pojistné, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel.
- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 zákona o daních z příjmů) – příjmy ze zemědělské výroby, příjmy z podnikání, příjmy z užití nebo poskytnutí práv, příjmy z výkonu nezávislého podnikání, ale také příjmy z nájmu majetku, které je součástí obchodního majetku. Poplatník má možnost uplatnit výdaje ve vyšší prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů (ve skutečné výši) nebo uplatnit výdaje procentem z příjmů, kdy výše procent je stanovena podle vykonávané činnosti. Maximální výše takto uplatnitelných výdajů je stanovena zákonem. Obecně lze říct, že základem pro zdanění je rozdíl mezi příjmy a výdaji při splnění podmínek uvedených v zákoně, pokud se jedná o poplatníka vedoucí daňovou evidenci. Pokud poplatník vede účetnictví, základem daně je hospodářský výsledek.
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8 zákona o daních z příjmů) – podíly na zisku; úroky; plnění ze svěřenského fondu; plnění ze soukromého životního pojištění pokud se nejedná o plnění z pojistné události a nedochází k ukončení smlouvy; dávky penzijního připojištění, dávky penzijního spoření a pojištění.
- příjmy z nájmu (§ 9 zákona o daních z příjmů) – příjmy z nájmu movitých a nemovitých věcí. Výdaje může poplatník uplatnit v prokázané výši nebo ve výši 30 % z příjmů. V tomto případě je opět stanovena maximální výše uplatnitelných výdajů.
- ostatní příjmy (§ 10 zákona o daních z příjmů) – jedná se především o příjmy z příležitostných činností, příjmy ze zděděných práv, výživné a důchody, vypořádací podíly, ceny z veřejných soutěží, ale také bezúplatný příjem.

Základ daně před zdaněním je možné upravit při splnění zákonem stanovených podmínek o **nezdánitelné části a slevy na dani**.

Nezdanitelné části upravuje § 15 zákona o daních z příjmů. Jedná se o:

- hodnotu darů,
- úroky ze stavebního spoření nebo hypotéčního úvěru použitého na financování bytových potřeb,
- příspěvek zaplacený na penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění nebo doplňkové penzijní spoření,
- pojistné zaplacené na soukromé životní pojištění,
- členské příspěvky odborové organizaci,
- úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání.

Od roku 1993 do roku 2005 bylo využíváno institutu úpravy základu daně o nezdanitelné části základu daně na poplatníka, popř. manžela (manželku) a vyživované děti. Od roku 2006 byl tento způsob úpravy základu daně nahrazen slevou na dani, která je upravena § 35ba, § 35bb, § 35bc a § 35c zákona o daních z příjmů. Rozdíl mezi uplatněním nezdanitelné části ze základu daně a slevy na dani spočívá v tom, že nezdanitelné části základu daně se odečetly od zjištěného základu daně a ze zbylé části se po zaokrouhlení vypočítala daň. Sleva na dani se odečítá až z vypočtené daně.

Slevy na dani upravené § 35ba, § 35bb, § 35bc a § 35c zákona o daních z příjmů:

- základní sleva na poplatníka,
- sleva na manžela (manželku) – podmínkou pro uplatnění této slevy je, že posuzovaná osoba neměla vlastní příjem vyšší jak 68 000,- Kč,
- sleva na invaliditu,
- sleva na studenta – soustavná příprava na budoucí povolání studiem do dovršení věku 26 let, případně u doktorského studijního programu do věku 28 let,
- sleva za umístění dítěte – slevu lze uplatnit od roku 2014 na dítě vyživované ve společné domácnosti za umístění v předškolním zařízení ve výši prokázaných výdajů, maximálně však do výše minimální mzdy,
- sleva na evidenci tržeb – nová jednorázová sleva od roku 2016 (lze ji uplatnit pouze jednou) maximálně ve výši 5 000,- Kč; lze uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník alespoň jednou zaevidoval tržbu dle zákona o evidenci tržeb,

- daňové zvýhodnění na vyživované dítě – tuto slevu lze uplatnit od roku 2005. Pokud je nárok poplatníka na daňové zvýhodnění vyšší než jeho daňová povinnost, vzniklý rozdíl se nazývá daňovým bonusem a poplatník má nárok na jeho vyplacení při splnění zákonem stanovených podmínek. Do roku 2014 byla výše daňového zvýhodnění stanovena ve stejné výši bez ohledu na počet vyživovaných dětí. Od roku 2015 je daňové zvýhodnění stanoveno v různé výši pro jedno, druhé a třetí vyživované dítě. V případě čtvrtého a dalšího vyživovaného dítěte je sleva na dani shodná s výší slevy na třetí vyživované dítě.

Základní sleva na poplatníka je nedělitelná, uplatní se v plné výši i v případě, že podnikání nebo příjmy ze závislé činnosti vykázané v daňovém přiznání neprobíhaly po celý kalendářní rok. Ostatní slevy se uplatní ve výši 1/12 za každý kalendářní měsíc, ve kterém byly splněny podmínky pro uplatnění slevy.

Sazba daně platná od roku 2008 činí 15 %, ale do tohoto roku byla při zdaňování příjmů využívána forma progresivního zdanění. Výše příjmů byla rozdělena do několika pásem a pro každé pásmo byla stanovena příslušná sazba daně.

Od roku 2013 se daň z příjmů dle § 16a zákona o daních z příjmů upravuje o **solidární zvýšení daně**, které činí 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně ze závislé činnosti a dílčího základu daně ze samostatné činnosti a 48násobkem průměrné mzdy stanovené dle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení. Pro rok 2017 činí 48násobek průměrné mzdy 1 355 136,- Kč. Původním záměrem bylo zavedení solidárního zvýšení daně pouze na přechodné období. Tento institut ale dosud nepozbyl platnosti a představuje jakousi formu progresivního zdanění. Jak již bylo výše uvedeno, solidární zvýšení daně se týká poplatníků s příjmy ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů a poplatníků s příjmy ze samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů. Z hlediska posouzení, zda bude aplikováno solidární zvýšení daně, lze příjem ze závislé činnosti upravit o případnou ztrátu vykázanou z podnikání. Pokud po jejím zohlednění výše příjmů nedosáhne 48 násobku průměrné mzdy, solidární zvýšení daně se neuplatní. Tato kompenzace se uplatní pouze pro účely stanovení hranice pro solidární zvýšení daně, nemá však vliv na výpočet základu daně pro výpočet konečné daně ani na možnost uplatnit ztrátu v následujících pěti letech.

Jakým způsobem se vyvíjela sazba daně z příjmů fyzických osob, obsahuje tabulka č. 4.

Tab. č. 4: Zdanění příjmů fyzických osob od roku 2006 do roku 2018 (v %)

Zdaňovací období	2006 - 2007	2008 - 2012	2013 - 2018
Způsob zdanění	progresivní zdanění	Rovná sazba daně	Rovná sazba daně
Sazba daně	12 - 32 %	15%	15%
Solidární daň	X	X	7%

Zdroj: vlastní zpracování dle § 16 zákona o daních z příjmů, 2018

Dopad změny sazby daně na výslednou daň pro podnikatele v letech 2006 - 2017 je patrný z následujícího příkladu.

Příklad č. 1

Pro porovnání zdanění příjmů v jednotlivých letech bude spočítána daň u 3 podnikatelů vykazujících základy daně ve výši 120 000,- Kč, 250 000,- Kč a 1 400 000,- Kč. Vypočtená výše daně je před uplatněním slevy na poplatníka. Daň bude počítána pro roky 2006 – 2007, kdy se dle zákona o daních z příjmů uplatňovala progresivní forma zdanění. Dále bude daň vypočítána pro roky 2008 – 2012, kdy se aplikovala rovná sazba daně, a daň v roce 2017, kdy se vztahovalo na příjmy od zákonem stanovené výše solidární zdanění. Sazby daně platné v letech 2006 -2007 obsahuje tabulka č.5. Pro rok 2017 činí 48násobek průměrné mzdy 1 355 136,- Kč.

Tab. č. 5: Sazby daně v roce 2006 – 2007 (v %)

Základ pro výpočet daně		Daň z příjmů fyzických osob	Ze základu přesahujícího (Kč)
od Kč	do Kč		
0	121 200	0	0
121 200	218 400	14 544 Kč + 19 %	121 200
218 400	331 200	33 012 Kč + 25 %	218 400
331 200	a více	61 212 Kč + 32 %	331 200

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů

Podnikatel č. 1

Roky 2006 – 2007 $120\,000 * 12\% = 14\,400,- \text{ Kč}$

Roky 2008 – 2012, 2017 $120\,000 * 15\% = 18\,000,- \text{ Kč}$

Podnikatel č. 2

Roky 2006 – 2007 $(250\,000 - 218\,400) * 25\% + 33\,012 = 40\,912,- \text{ Kč}$

Roky 2008 – 2012, 2017 $250\,000 * 15\% = 37\,500,- \text{ Kč}$

Podnikatel č. 3

Roky 2006 – 2007 $(1\,400\,000 - 331\,200) * 32\% + 331\,200 = 403\,228,- \text{ Kč}$

Rok 2008 – 2012 $1\,400\,000 * 15\% = 210\,000,- \text{ Kč}$

Rok 2017 $1\,400\,000 * 15\% + (1\,400\,000 - 1\,355\,136) * 7\% = 213\,141,- \text{ Kč}$

Přehled daňových povinností u podnikatelů dle jednotlivých let je uveden v tabulce č. 6.

Tab. č. 6: Daňová povinnost v letech 2006 – 2012 a 2017 (v Kč)

Subjekt zdanění	Podnikatel č. 1		Podnikatel č. 2		Podnikatel č. 3		
	2006 -2007	2008 - 2012, 2017	2006 - 2007	2008 - 2012, 2017	2006 - 2007	2008 - 2012	2017
Daň	14 400	18 000	40 912	37 500	403 228	210 000	213 141

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Pro podnikatele s nejnižším základem daně byl nejvýhodnější způsob zdanění v roce 2006 – 2007, kdy platilo progresivní zdanění základu daně a jeho základ daně byl zdaňován nejnižší daňovou sazbou ve výši 12 %. V následujícím období došlo k navýšení vlivem změny sazby daně na 15 %. Zavedení solidárního zvýšení daně nemělo na výši daně vliv.

Podnikatel se základem daně 250 000,- Kč má nejvyšší daň v letech 2006 – 2007, protože v rámci progresivního zdanění byla část základu daně zdaněna 25% sazbou daně. V následujícím období vlivem zavedení rovné daně ve výši 15 % došlo k poklesu výsledné daně. Solidární zvýšení daně nemá vliv na výpočet daně v roce 2017.

Při základu daně ve výši 1 400 000,- Kč došlo k výraznému snížení daně po zavedení rovné sazby daně a i při zvýšení o solidární daň, které se na tento základ daně vztahuje, došlo k úspoře na dani v roce 2017 proti rokům 2006 – 2007 o 190 087,- Kč.

Změny ve způsobu zdanění od roku 2008, kromě podnikatele s nejnižšími příjmy, přinesly podnikatelům úsporu na vypočtené dani.

Daň stanovená paušální částkou

Novelou zákona č. 492/2000 Sb., vstoupilo v platnost ustanovení § 7a zákona o daních z příjmů – **daň stanovená paušální částkou**.

Daň se stanovuje na žádost poplatníka podanou do 31. ledna daného zdaňovacího období a správce daně o ní vydá rozhodnutí do 15. května daného zdaňovacího období. Daň je poplatník povinen zaplatit do 15. prosince běžného zdaňovacího období. (§ 7 zákona o daních z příjmů)

Při stanovení daně se vycházelo z předpokládaných příjmů a výdajů. Aby mohl daňový subjekt požádat o stanovení daně paušální částkou, nemohl vykonávat svoji činnost za pomoci zaměstnanců ani spolupracujících osob, nemohl být účastníkem sdružení a jeho obrat nesměl za předcházející 3 zdaňovací období přesáhnout 1 000 000,- Kč, později byla tato částka navýšena na 5 000 000,- Kč. Vzhledem k výše uvedeným omezením nebyl tento institut poplatníky nijak hojně využíván. Na základě žádosti o poskytnutí informace dle zákona 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, byl zjištěn počet subjektů, u nichž byla stanovena daň paušální částkou. Údaje za období 2012 do roku 2016 jsou obsaženy v tabulce č. 7.

Tab. č. 7: Počet zpracovaných žádostí o stanovení paušální daně (v ks)

Rok	2012	2013	2014	2015	2016
Počet žádostí	1	42	45	36	39

Zdroj: vlastní zpracování na základě informace GFŘ, 2018

Daňová evidence

Významnou změnu přináší zákon č. 438/2003 Sb., tzv. harmonizační novela zákona se směrnicemi Evropské unie. Na základě změny v zákoně o účetnictví vzniká nové ustanovení upraveno § 7b zákona o daních z příjmů – **daňová evidence**. Daňová evidence nahrazuje vedení jednoduchého účetnictví fyzickými osobami a preferuje obsah před formou a způsobem jejího vedení. Fyzická osoba vedoucí daňovou evidenci je povinna vést údaje o příjmech a výdajích v členění pro zjištění základu daně, a evidenci majetku a závazků. Vedení daňové evidence nemá předepsanou formu. Jedinou podmínkou je vést příjmy a výdaje způsobem, který umožní správné stanovení základu daně a daňové povinnosti. Přestože forma vedení není předepsaná, velká část

fyzických osob pokračuje ve využívání peněžního deníku, který byl používán v době platnosti jednoduchého účetnictví. (§ 7b zákona o daních z příjmů)

Minimální základ daně

Novelami zákona o daních z příjmů byly zavedeny instituty zdanění, která už v současné době neplatí. Patří sem například § 7c zákona o daních z příjmů, který se týkal **minimálního základu daně** a byl aplikován v letech 2004 až 2007 a vztahoval se na podnikající fyzické osoby. Jedná se o výši základu daně, ze které je podnikatel povinen vypočítat daň, pokud jeho skutečně vykázaný základ daně je nižší než základ daně dle § 7c zákona o daních z příjmů.

Uvedené ustanovení bylo schváleno v roce 2003 na základě programového prohlášení vlády a koaličních jednání. Opatření týkající se zavedení minimálního základu daně bylo součástí postupu vlády při potírání šedé ekonomiky a daňové nekázně. Vláda vycházela ze statistických údajů, dle kterých velká část poplatníků vykazuje dlouhodobě ztrátu, popř. vykazuje nízké základy daně. Výše minimálního základu daně se stanovila pro daně zdaňovací období ve výši poloviny všeobecného vyměřovacího základu stanoveného nařízením vlády pro účely důchodového pojištění, upraveného příslušným koeficientem. (<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2006/2006-01-10-tiskova-zprava-6034-6034>)

Výše minimálního základu daně stanovená pro jednotlivá zdaňovací období je součástí tabulky č. 8.

Tab. č. 8: Minimální základ daně (v Kč)

Zdaňovací období	2004	2005	2006	2007
Minimální základ daně	101 000	107 300	112 900	120 800

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Ke zrušení minimálního základu daně došlo především na základě změn v zákoně o daních z příjmů spočívajících v zavedení rovné daně a ve změnách ve výši slevy na dani. Daň vypočtená z minimálního základu daně by byla po uplatnění slevy nulová.

(Vláda ČR I. Obecná část. Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů)

Zdanění příjmů spolupracujících osob

Za legální způsob zmírnění daňové progresse lze považovat **zdanění příjmů spolupracujících osob**, které je upraveno v § 13 zákona o daních z příjmů. V současné progresivní zdanění představuje solidární zvýšení daně. Za spolupracující osoby lze považovat spolupracujícího manžela (manželku), spolupracující osoby žijící ve společné domácnosti a členy rodiny zúčastněné na provozu rodinného závodu. U spolupracujících osob lze přerozdělit až 30 % příjmů a výdajů, přičemž rozdíl příjmů a výdajů přerozdělených na spolupracující osobu nesmí přesáhnout 180 000,- Kč za zdaňovací období nebo 15 000,- Kč za každý započatý měsíc spolupráce. Pokud je spolupracující osobou pouze manžel (manželka), je možné přerozdělit až 50 % příjmů a výdajů, nejvýše však rozdíl přerozdělených příjmů a výdajů může činit 540 000,- Kč ročně nebo 45 000,- za každý započatý měsíc. Příjmy a výdaje není možné dělit na dítě, které neukončilo povinnou školní docházku, na vyživované dítě, na něž je v kalendářních měsících uplatňováno daňové zvýhodnění a na manželku (manžela), pokud je na něj uplatňována sleva dle ustanovení § 35ba zákona o daních z příjmů.

Úspora na dani je vyjádřena pomocí následujícího příkladu v tabulce č. 9.

Příklad č. 2

Podnikatel vykázal v roce 2017 základ daně ve výši 1 450 000,- Kč. Jeho manželka vykazuje základ daně ze svého podnikání ve výši 150 000,- Kč. Podnikatel přerozdělil na spolupracující osobu příjmy a výdaje, na jehož základě došlo k snížení základu daně u podnikatele a navýšení základu daně u spolupracující osoby o 200 000,- Kč.

Tab. č. 9: Výpočet daně při rozdělení příjmů na spolupracující osobu (v Kč)

	<i>Postup výpočtu daně</i>	<i>Podnikatel</i>	<i>Manželka</i>
Samostatné zdanění podnikatelů	ZD	1 450 000	150 000
	daň	224 141	22 500
	sleva na dani na poplatníka	24 840	24 840
	daň po slevě	199 301	0
Přerozdělení příjmů na spolupracující osobu	ZD	1 250 000	350 000
	daň	187 500	52 500
	sleva na dani na poplatníka	24 840	24 840
	daň po slevě	162 660	27 660

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Z výše uvedeného příkladu je patrné, že přerozdělením příjmů na spolupracující osobu došlo k úspoře na dani ve výši 8 981,- Kč.

Společné zdanění manželů

Příznivou změnou, která byla poplatníky přivítána, bylo zavedení institutu **společného zdanění manželů** (§ 13a zákona o daních z příjmů). Tato možnost byla dána poplatníkům ve zdaňovacím období 2005 – 2007 a umožňovala snížit daňové zatížení především pro rodiny s dětmi a pro manžele, u nichž jeden z manželů neměl zdanitelné příjmy, nebo byly mezi jejich příjmy významné rozdíly. Díky zavedení rovné daně pro zdaňovací období 2008 ztratilo uvedené ustanovení na významu.

3.2.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je obsažena v Části druhé zákona o daních z příjmů. Také u právnických osob rozlišujeme subjekty podle míry zdanění na rezidenty a nerezidenty České republiky. Rezidenty jsou ti poplatníci, kteří mají na našem území sídlo nebo místo vedení. Na tyto subjekty se vztahuje zdanění příjmů se zdrojem na území České republiky, ta i ze zdrojů v zahraničí. Nerezidenty jsou poplatníci, kteří své sídlo na území České republiky nemají nebo jsou to poplatníci, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy. Ti v České republice zdaňují pouze příjmy ze zdrojů z tohoto území.

Poplatník daně

Poplatníky daně z příjmů právnických osob upravuje § 17 zákona o daních z příjmů a jedná se o:

- právnická osoba,
- organizační složka státu,
- podílový fond,
- podfond akciové společnosti,
- fond penzijní společnosti
- svěřenský fond.

Předmětem daně jsou dle zákona o daních z příjmů příjmy z veškeré činnosti a příjmy z nakládání s veškerým majetkem. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok nebo rok hospodářský. V obou případech se jedná o období 12 měsíců po sobě jdoucích, rozdíl ale spočívá v počátku zdaňovacího období. Kalendářní rok je zahájen v lednu běžného období, přičemž kalendářní rok může být zahájen jakýmkoliv měsícem v kalendářním roce, kromě ledna. Pokud má poplatník v úmyslu přejít na hospodářský rok, musí tuto skutečnost nahlásit správci daně alespoň 3 měsíce před zahájením.

Zdaňovacím obdobím je:

- Kalendářní rok
- Hospodářský rok
- Účetní období

Zdaňovací období může být v určitých případech kratší nebo delší, jak 12 měsíců. Patří sem například období při vzniku nebo zániku účetní jednotky, fúzování, rozdělení společnosti apod.

Základ daně a jeho stanovení je upraveno v ustanoveních §§ 23 až 33 zákona o daních z příjmů. **Sazba daně** od roku 2011 činí 19 %. Sazba daně se vztahuje k základu daně, který je upraven o položky uvedené v § 20 a § 34 zákona o daních z příjmů. Základ daně se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.

Přehled vývoje sazby daně z příjmů právnických osob je obsahem tabulky č. 10.

Tab. č. 10: Sazby daně z příjmů právnických osob od roku 2000 do roku 2017 (v %)

Zdaňovací období	2000 - 2003	2004	2005	2006 - 2007	2008	2009	2010 - 2017
Sazba daně	31	28	26	24	21	20	19

Zdroj: vlastní zpracování dle § 21 zákona o daních z příjmů, 2018

Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje

Za významnou změnu v zákoně o daních z příjmů lze považovat možnost uplatnění odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů na podporu **výzkumu** a vývoje. Tato odčitatelná položka je dále upravena ustanoveními § 34a – 34e zákona o daních z příjmů. Odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje bylo možné poprvé uplatnit za zdaňovací období roku 2005. Odčitatelnou položku na výzkum a vývoj mohou uplatnit jak právnické, tak i fyzické osoby, ale počet právnických osob uplatňujících tuto odčitatelnou položku, je podstatně vyšší.

Výdaje na podporu výzkumu a vývoje je možné uplatnit jako odčitatelnou položku za zdaňovací období, ve kterém tyto výdaje byly vynaloženy. Pokud ale v daném zdaňovacím období nebude vykázán základ daně dostatečně vysoký pro uplatnění odčitatelné položky, lze ji odečíst v následujícím období, max. však v třetím období následujícím po období, ve kterém tyto výdaje vznikly.

Ustanovení § 34b zákona o daních z příjmů definuje výdaje na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu.

„Výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje (náklady), které

a) poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na

1. experimentální či teoretické práce,

2. projekční a konstrukční práce,

3. výpočty,

4. návrhy technologií,

5. výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje,

b) jsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů)“ (zákon o daních z příjmů, § 34b).

Pokud výše uvedené výdaje souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje pouze částečně, uplatní se pouze v poměrné výši.

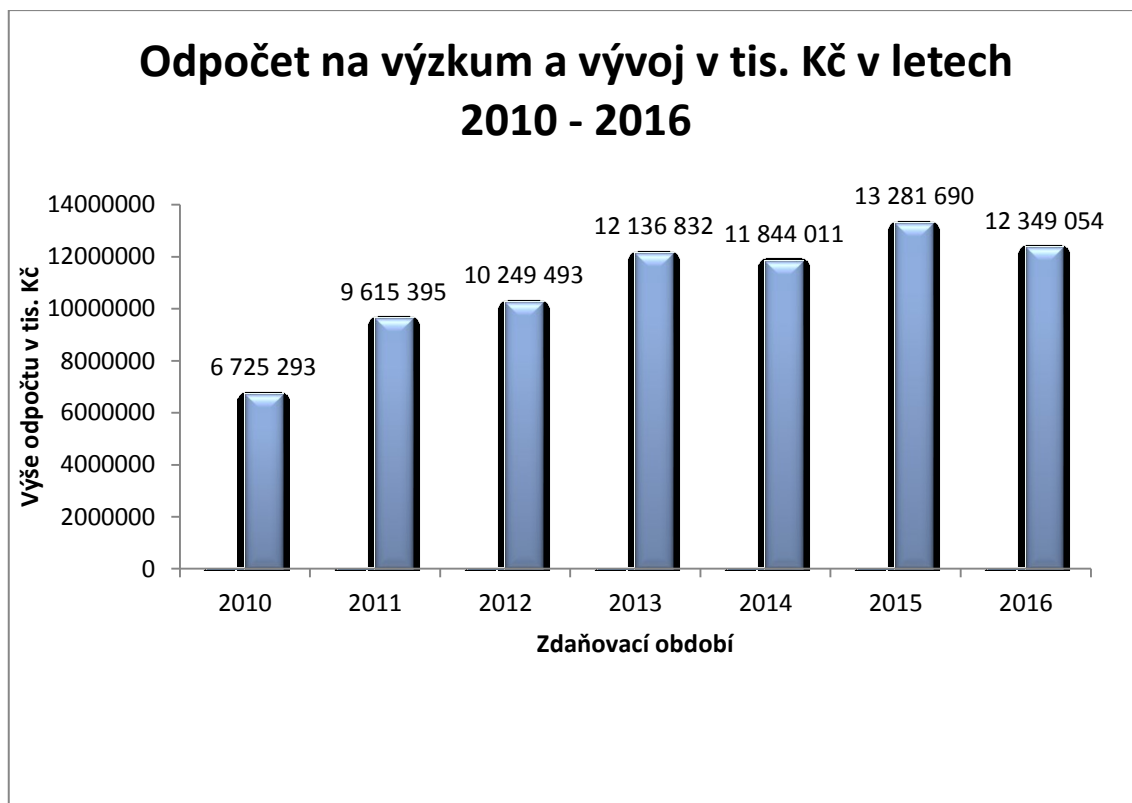
Důležitým podkladem pro uplatnění výdajů na výzkum a vývoj je projekt, který musí obsahovat:

- Základní identifikační údaje o poplatníkovi
- Dobu řešení projektu – od zahájení do dne ukončení řešení projektu.
- Cíle projektu - dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení.
- Předpokládané celkové výdaje na řešení projektu a předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu – poplatník musí být schopen prokázat, jakým způsobem byly předpokládané náklady stanoveny.
- Jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi – seznam všech osob, které odborně zajišťují řešení projektu.
- Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků – způsob kontrol a jejich četnost není stanovena, ale poplatník musí evidovat postupy řešení a evidovat podklady, které budou důkazem pro doložení skutečností tvrzených v projektu.
- Den a místo schválení projektu.
- Jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje

(zákon o daních z příjmů, § 34c).

Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje je forma nepřímé daňové výhody, která umožňuje uplatnit zákonem definované výdaje dvakrát – poprvé jako daňově uznatelný náklad a podruhé formou odčitatelné položky. Objem prostředků na výzkum a vývoj uplatněný formou odpočtu postupně narůstá. Nárůst odčitatelné položky je patrný z níže uvedeného zobrazení údajů za roky 2010 – 2016 (obrázek č. 2).

Obrázek č. 2: Odpočet na výzkum a vývoj v tis. Kč v letech 2010 - 2016



Zdroj: vlastní zpracování dle údajů <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/danova-statistika>, 2018

Z údajů zjištěných o objemu uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj lze dovodit úsporu na daních. Výše úspory je patrná z tabulky č. 11.

Tab. č. 11: Vliv odpočtu na výzkum a vývoj na výslednou daň (v tis. Kč)

Zdaňovací období	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Odčitatelná položka na výzkum a vývoj v tis. Kč	9 615 395	10 249 493	12 136 832	11 844 011	13 281 690	12 349 054
Dopad na snížení daně při 19% sazbě daně v tis. Kč	1 826 925	1 947 404	2 305 998	2 250 362	2 523 521	2 346 320

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Paušální výdaje na motorové vozidlo

Od roku 2009 bylo do zákona o daních z příjmů doplněno ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt), které umožňuje uplatnit paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem ve výši 5 000,- Kč za každý celý kalendářní měsíc, kdy bylo vozidlo využíváno k podnikatelské činnosti za podmínky, že vozidlo nebylo přenecháno ani po část měsíce jiné osobě. Za přenechání vozidla se nepovažuje využití vozidla spolupracující osobou nebo zaměstnancem. Pokud by bylo vozidlo z části používáno i pro soukromé účely, podnikatel má možnost uplatnit paušální výdaje ve výši 80 %. Celkem lze uplatnit paušální výdaje na 3 vozidla a mohou je uplatnit podnikatelé s příjmy z podnikání nebo s příjmy z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů, nelze je ale uplatnit v případě, že podnikatel uplatňuje výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Paušální výdaje lze uplatnit na vozidla vlastní i pronajatá a nahrazují náklady na pohonné hmoty a parkovné. Zákon nevyklučuje uplatnění dalších skutečně prokázaných výdajů na vozidla zahrnutá do obchodního majetku. Do roku 2014 mohli podnikatelé, kteří vozidlo nezahrnuli do majetku, nad rámec paušálních výdajů uplatnit ještě sazbu základní náhrady v návaznosti na počet ujetých km. Od roku 2014 v souladu se zákoníkem práce, hlava II. a III. a souvisejících vyhlášek, již sazbu základní náhrady uplatnit nelze.

Tento způsob uplatnění výdajů na vozidlo je výhodný pro podnikatele s nižším počtem najetých km. Výhodou je i skutečnost, že podnikatel nemusí vést evidenci jízd a danou částku může uplatnit bez ohledu na skutečně ujeté km. Pokud bude podnikatel plátcem daně z přidané hodnoty, který bude uplatňovat nárok na odpočet daně z výdajů na používané vozidlo, musí oprávněnost takto uplatněných výdajů a nároku na odpočet daně prokázat a pro tyto účely slouží nejlépe kniha jízd.

Rozdíl při použití výdajů na používané vozidlo dle § 24 odst. 2 písm. k) a paušálních výdajů dle § 24 odst. 2 písm. zt) je patrné z následujícího příkladu.

Příklad č. 3

Podnikatel využívá v roce 2017 v souvislosti s podnikatelskou činností 3 vozidla. Všechna vozidla byla používána ve všech měsících zdaňovacího období.

Vozidlo č. 1 je zahrnuto do obchodního majetku, bylo používáno výhradně k podnikání. V daném roce vozidlo ujelo 32 000 km, za PHM vynaložil celkem 55 000,- Kč.

Vozidlo č. 2 není zahrnuté do obchodního majetku a bylo využíváno výhradně k podnikatelské činnosti. V daném roce bylo s vozidlem najeto 28 800 km. Průměrná spotřeba vozidla je 6 l /100 km. Průměrná cena 1 litru pohonné hmoty podle § 158 odst. 3 věty třetí zákoníku práce činí 28,60 Kč. Při dané průměrné spotřebě, počtu ujetých km a průměrné ceně PHM činí náhrada PHM 49 421,- Kč.

(Výpočet: $28\,800 * 6 / 100 * 28,60 = 49\,421$)

Vozidlo č. 3 je z části využíváno pro soukromé účely. Pro podnikání najeto v roce 2017 celkem 20 000 km. Průměrná spotřeba vozidla je 6,8 l na 100 km. Vozidlo není zahrnuto do obchodního majetku. Cena pohonné hmoty je shodná s údaji u vozidla č. 2. Při dané průměrné spotřebě, počtu ujetých km a průměrné ceně PHM činí náhrada PHM 38 896,- Kč.

(Výpočet: $20\,000 * 6,8 / 100 * 28,60 = 38\,896$)

Srovnání 2 variant uplatnění výdajů na auto je uvedeno v tabulce č. 12.

Tab. č. 12: Výdaje na dopravu – porovnání (v Kč)

	výdaje dle § 24 odst. 2 písm. k) bod 3, popř. 4	paušální výdaje na dopravu dle § 24 odst. 2 písm. zt)
vozidlo č. 1	55 000 Kč	60 000 Kč
vozidlo č. 2	49 421 Kč	60 000 Kč
vozidlo č. 3	38 896 Kč	48 000 Kč
celkem	143 317 Kč	168 000 Kč

Zdroj: vlastní pracování, 2018

Díky využití paušálních výdajů na dopravu u vozidel uvedených v příkladu bylo možné snížit základ daně o 24 683,- Kč, proti způsobu uplatnění výdajů dle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů.

Lhůty pro stanovení daně při vykázané ztrátě

Část čtvrtá zákona o daních z příjmů obsahuje mimo jiné ustanovení § 38r. Z odstavce 2 uvedeného ustanovení vyplývá prodloužení lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací

období, ve kterém byla vykázána ztráta i pro všechna zdaňovací období, ve kterých lze tuto ztrátu odečíst, až do lhůty pro stanovení daně posledního zdaňovacího období, kdy je možné vykázanou ztrátu uplatnit. Obdobný postup je i při uplatnění ztráty při fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace. Jedná se o speciální lhůtu pro stanovení daně.

Obecně je lhůta pro stanovení daně upravena § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kdy tato lhůta dle odst. 1 činí 3 roky. V následujících odstavcích § 148 jsou uvedeny úkony, které mohou lhůtu pro stanovení prodloužit, popř. obnovit. Ustanovení § 4 daňového řádu uvádí, že jednotlivá ustanovení daňového řádu se použijí, pokud správu daní neupravuje jiný zákon odlišně.

Dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je možné vyměřenou ztrátu uplatnit v 5 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích ke snížení vykazaného základu daně.

Vliv daňové ztráty na prodloužení lhůty pro stanovení daně je uvedena v následujícím příkladu.

Příklad č. 4

Podnikatel vykázal za zdaňovací období roku 2016 ztrátu, která byla správcem daně vyměřena.

Pokud by byl vykázán základ daně, došlo by k prekluzi lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu po uplynutí 3 let od lhůty pro podání daňového přiznání, tj. v průběhu roku 2020, v závislosti od termínu pro podání daňového přiznání. Vlivem vykazané ztráty, kterou může podnikatel uplatnit v letech 2017 – 2021, se lhůta pro stanovení daně prodlouží až do roku 2025, kdy dojde k prekluzi lhůty pro stanovení daně pro rok 2021.

Na délku lhůty nemá vliv uplatnění celé vykazané ztráty (odečtení ze základu daně) hned v prvním zdaňovacím období následujícím po roce, kdy byla ztráta vyměřena. Lhůta pro stanovení daně dle § 38r zákona o daních z příjmů zůstane zachována i v případě, že by v následujícím období byla ztráta zrušena a stanovena daň, ať už správcem daně po daňové kontrole, nebo samotným podnikatelem podáním dodatečného daňového přiznání. Vychází se z předpokladu, že pokud jednou byly splněny podmínky pro posouzení lhůty podle § 38r zákona o daních z příjmů, zůstane tato lhůta zachována bez ohledu na to, zda dodatečně došlo k jejímu případnému

zrušení. Tento postup byl potvrzen změnou ve znění uvedeného ustanovení, která byla provedena účinností od 1. 7. 2017 zákonem č. 170/2017 Sb., kdy bylo původní znění „*lze-li uplatnit daňovou ztrátu...*“ nahrazeno „*bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu....*“.

Z výše uvedeného je patrné, že vykázaná ztráta neznamena jen úsporu na daních v následujících pěti letech, kdy byl základ daně vykázán, ale zároveň prodlužuje lhůtu, ve které může podnikatel podat dodatečná daňová přiznání, ale zároveň ve které je možné daň případně správcem daně doměřit.

Další změny v zákoně o daních z příjmů

Od roku 2008 došlo k dalším významným změnám. U příjmů z podnikání dle § 7 nelze uplatnit jako výdaj pojistné (sociální a zdravotní) placené za podnikatele, spolupracující osoby, společníky v.o.s., komplementáře k.s. – lze uplatnit pouze pojistné placené za zaměstnance (pokud jsou uplatněné výdaje v prokázané výši). Došlo k omezení možnosti uplatnění úroků z úvěrů ze stavebního spoření či hypotečního úvěru u nerezidentů – úroky si mohou uplatnit, pokud příjmy z ČR u nerezidentů dosáhly ve zdaňovacím období alespoň 90 % celkových příjmů poplatníka.

Příjmy ze závislé činnosti nelze již snížit o pojistné placené zaměstnancem. Dochází ke vzniku tzv. **superhrubé mzdy**, kdy je předmětem zdanění hrubá výše příjmů navýšena o částku odpovídající pojistnému, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe. Superhrubá mzda vyjadřuje účetní náklad zaměstnavatele na zaměstnance. Důvodem jejího zavedení bylo snížení výpadku ve zdanění zaměstnanců a vstoupila v platnost v rámci reformy veřejných financí.

V současné době je zvažováno její zrušení a měla by být nahrazena zavedením druhé sazby daně z příjmů.

Do roku 2009 se tvorba rezervy na opravy hmotného majetku často využívala k optimalizaci daňového základu. Od roku 2009 došlo v zákoně o rezervách k významné změně, neboť byla zavedena povinnost ukládat prostředky vytvořených rezerv na zvláštní bankovní účet. Povinnost ukládat peníze na zvláštní účet platí pro rezervy tvořené od roku 2009.

Od roku 2014 zákon umožňuje uplatnit slevu za umístění dítěte do předškolního zařízení (§ 35bb zákona o daních z příjmů). Slevu je možné uplatnit maximálně do výše minimální mzdy.

Od roku 2015 došlo k omezení v uplatnění výdajů procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů i u výdajových paušálů ve výši 60 % a 80%. Limit pro všechny paušální výdaje odpovídá příjmům ve výši 2 000 000,- Kč

3.3 Zákon o dani z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, platném od roku 2004. Tento zákon nahradil zákon č. 588/1992 Sb. Daň z přidané hodnoty je harmonizována s předpisy Evropské unie. Podléhá jí naprostá většina zdanitelného plnění v České republice i zboží z dovozu. Základní sazba daně je stanovena ve výši 21 % a snížená sazba je stanovena ve výši 15 % a 10 %. Od roku 2005 není daň z dováženého zboží vybírána prostřednictvím celní správy, ale je součástí daňových příznání. Tím se pro podnikatele významně snížila finanční náročnost importu do ČR (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>).

Předmětem daně je dle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu,
- poskytnutí služby za úplatu,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Plátcem daně z přidané hodnoty se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, pokud její obrát za 12 po sobě jdoucích měsíců překročí 1 000 000 Kč, a to k prvnímu dni druhého měsíce po měsíci, v němž obrát překročila. Výjimku tvoří osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 6 zákona o dani z přidané hodnoty). Plátcem daně se může stát daňový subjekt i v případě, že jeho obrát nepřekročí zákonem stanovenou výši na základě dobrovolné registrace, která je upravena § 94a zákona o dani z přidané hodnoty.

Možné důsledky za nesplnění registrační povinnosti:

- pokuta za pozdní podání přiznání k DPH podle § 250 daňového řádu,
- úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu,
- sankce za nepodání kontrolního hlášení.

Dalším důsledkem při nesplnění povinné registrace by mohlo být neumožnění použít režim přenesení daňové povinnosti dle ustanovení § 92a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle uvedeného ustanovení

„Režim přenesení daňové povinnosti v případě, že plátce, který poskytnul zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, nelze použít do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrován jako plátce.“ (zákon o dani z přidané hodnoty, § 92a odst. 3)

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, ale při splnění podmínek stanovených v § 99a zákona o dani z přidané hodnoty se může plátce rozhodnout pro čtvrtletní zdaňovací období.

Osobou povinnou k dani je fyzická nebo právnická osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost. Ta je definována v § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Za samostatnou osobu povinnou k dani se považuje také **skupina**, kterou tvoří kapitálově nebo jinak spojené osoby se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku (§ 5a zákona o dani z přidané hodnoty). Za skupinu jedná její zastupující člen a členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny, tzn., že mezi nimi existuje solidární odpovědnost. Z toho vyplývá, že správce daně může ze skupiny zvolit jednoho či více daňových subjektů a vyžadovat po něm plnění daňových povinností.

Zákon rozlišuje i pojem **identifikované osoby**. Za identifikovanou osobu se považuje osoba povinná k dani, která není plátcem nebo právnická osoba nepovinná k dani, pokud pořizují zboží z jiného členského státu (§ 6g zákona o dani z přidané hodnoty).

Pokud plátce uskutečňuje zdanitelné plnění, vztahuje se na něj povinnost priznat daň. Zároveň má nárok na odpočet daně při splnění podmínek stanovených zákonem u přijatých plnění, která použije v souvislosti se svoji ekonomickou činností. Podmínky pro uplatnění odpočtu daně upravuje ustanovení § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

Místo plnění

Stanovení místa plnění je důležité pro stanovení místa, kde se bude v souladu s předpisy Evropského společenství vybírat daň. Platí zásada, že pokud je místo plnění v tuzemsku, daň se přiznává v tuzemsku. Pokud je místo plnění v jiném členském státě nebo ve třetí zemi, není toto plnění předmětem daně v tuzemsku. (Důvodová zpráva k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty)

Sazba daně

Sazba daně je upravena § 47 zákona o dani z přidané hodnoty. Směrnice umožňuje členským státům za určitých podmínek zavedení jedné nebo dvou snížených sazeb daně v případě, že základní sazba daně činí nejméně 15 %.

Podmínky pro zavedení snížené sazby daně:

- snížená sazba nesmí být nižší než 5 %,
- při jejím uplatnění má plátce nárok na odpočet daně v plné výši,
- bude se týkat pouze určených druhů služeb či zboží.

Od roku 2015 byla zavedena v ČR druhá snížená sazba daně. V současné době činí základní sazba daně 21 %, první snížená sazba daně 15 % a druhá snížená sazba daně 10 %.

U zboží i služeb se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak.

Přenesená daňová povinnost

Hlava IV obsahuje ustanovení týkající se **přenesené daňové povinnosti**. Režim přenesení daňové povinnosti vyplývá z článku 199 a 199a Směrnice Rady 2006/112/ES, který umožňuje členským státům, aby osobou povinnou odvést daň byla osoba povinná k dani, která je příjemcem služby nebo zboží. Jedná se o opatření, které bylo zavedeno s cílem zamezit situaci, kdy odběratel uplatní nárok na odpočet daně, přičemž dodavatel daň na výstupu neodvede. Jedná se o nástroj k zamezení a řešení daňových podvodů v oblasti DPH.

Princip přenesení daňové povinnosti spočívá v tom, že povinnost přiznat daň na výstupu přechází na subjekt, jemuž je zdanitelné plnění poskytováno, tj. odběratel zboží nebo služby. Ten má zároveň nárok na odpočet daně z daného plnění za zákonem

stanovených podmínek. Režim přenesení daňové povinnosti byl zaveden do zákona o dani z přidané hodnoty od 1. 1. 2006 a týkal se dodávek zlata. Od 1. 4. 2011 došlo k rozšíření uplatnění přenesení daňové povinnosti na dodání odpadů a kovových šrotů (příloha 5 zákona o dani z přidané hodnoty) a na obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Od 1. 1. 2012 se režim přenesení daňové povinnosti uplatňuje u stavebně montážních prací.

Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti se vztahuje na:

- dodání zlata - § 92b,
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o dani z přidané hodnoty - § 92c,
- dodání nemovité věci - § 92d,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací - § 92e.

Novelou zákona o dani z přidané hodnoty bylo doplněno ustanovení § 92ea, které se týká přenesení daňové povinnosti u dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci záruky nebo dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli.

Za problém při použití režimu přenesení daňové povinnosti je možné považovat správné zařazení plnění dle klasifikace CZ-CPA, protože klasifikace neobsahuje jednoznačná kritéria pro zařazení. Vzhledem ke skutečnosti, že režim přenesení daňové povinnosti je možné použít pouze mezi plátcí daně z přidané hodnoty, poskytovatel plnění musí mít ověřeno, že příjemce plnění je plátcem daně z přidané hodnoty a zda bude uvedené plnění použito k ekonomické činnosti. Pokud by plnění nesloužilo k ekonomické činnosti příjemce, dodavatel vystaví doklad s daní a odvede daň na výstupu. Pozitivním efektem zavedení režimu přenesení daňové povinnosti je eliminace podvodů v oblasti DPH a vliv na peněžní tok, kdy příjemce plnění má povinnost daň odvést, ale zároveň má nárok na odpočet daně.

Kontrolní hlášení

Mezi další povinnosti plátce patří povinnost podat **kontrolní hlášení** (§ 101c zákona o dani z přidané hodnoty). Tato povinnost se týká plátců, kteří uskutečnili nebo přijali zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku nebo přijali či poskytli úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění. Právník osoba podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc. U fyzické osoby se období, za které je kontrolní hlášení podáváno, odvíjí od

období, za které podává fyzická osoba daňové přiznání. Povinnost podat kontrolní hlášení mají plátcí s účinností od 1. 1. 2016.

Souhrnné hlášení

V případě, že dochází k uskutečnění plnění (poskytnutí služby nebo dodání zboží) osobě registrované v jiném členském státě, má plátce povinnost podat souhrnné hlášení. Souhrnné hlášení se podává za kalendářní měsíc, pokud došlo k plnění uvedenému v §102 zákona o dani z přidané hodnoty. (§ 102 zákona o dani z přidané hodnoty)

Členské státy si na základě nařízení Rady č. 218/92/EHS poskytují údaje o těchto plněních a správce daně je pak může využít při prověřování údajů uvedených v daňových přiznáních, popř. při stanovení daně.

Nespolehlivý plátce

Institut nespolehlivého plátce je upraven ustanovením § 106a zákona o dani z přidané hodnoty a měl by sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH (Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb. ve znění Dodatku č. 4). Jedná se o postih plátce daně z přidané hodnoty za závažné porušení povinnosti dle zákona o dani z přidané hodnoty, u kterého nelze z důvodu jeho obratu za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců překračujícího 1 000 000,- Kč zrušit registraci dle § 106 zákona o dani z přidané hodnoty. Skutečnost, že se plátce stal nespolehlivým, je zveřejněna a dohledatelná v registru plátců DPH a je veřejně dostupná. Pro obchodní partnery – odběratele, vyplývá z titulu obchodování s nespolehlivým plátcem povinnost ručení za nezaplacenou daň (§ 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty). Pro samotného plátce, který se stal nespolehlivým plátcem, vzniká povinnost podávat měsíčně daňová přiznání – stává se měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty.

Závažné porušení povinností pro získání statusu nespolehlivého plátce:

- pokud dvakrát za 12 po sobě jdoucích měsíců plátce nepodá daňové přiznání, hlášení nebo výpis z evidence, a to ani na výzvu správce daně,
- pokud existuje nedoplatek na dani ve výši minimálně 500 000,- Kč evidovaný po dobu nejméně 3 kalendářních měsíců po sobě jdoucích,

- pokud došlo k vyměření daně podle pomůcek minimálně ve výši 500 000,- Kč,
- pokud došlo k neuznání nároku na odpočet daně uplatněného plátcem v daňovém přiznání k DPH v min. výši 500 000,- Kč a pokud tato vyměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti,
- pokud plátce nereaguje na výzvy správce a nepředloží údaje nezbytné pro řádnou správu daně,
- pokud došlo alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích k porušení zákonem stanovené povinnosti a v jeho důsledku došlo opakovaně k vyměření nebo doměření daně podle pomůcek,
- uvede nesprávné nebo neúplné informace k registraci DPH nezbytné pro řádnou správu daně.

(http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-vezneni-dodatku4.pdf)

Pokud plátce po dobu 1 roku neporuší závažné své povinnosti, může požádat správce daně o zrušení statutu nespolehlivého plátce (§ 106ab zákona o dani z přidané hodnoty).

Aktuální seznam nespolehlivých plátců je možné najít například na stránkách kurzy.cz (<https://rejstrik-firem.kurzy.cz/seznam-11/>).

3.4 Zákon o spotřebních daních

Spotřební daně patří mezi daně nepřímé a jsou zavedeny za účelem regulovat cenu některých produktů na trhu, popř. mohou sloužit jako prostředek ke snižování poptávky po škodlivém zboží.

Spotřební daně jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který nahradil původní zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, kdy k tomuto došlo na základě mnoha přijatých novel zákona a potřeby sblížit se s právní úpravou Evropské unie. Správu spotřebních daní vykonávají celní úřady.

Předmětem daně jsou tzv. vybrané výrobky, jako minerální oleje, líh, pivo, víno, meziprodukty a tabákové výrobky.

K předmětu daně se vyjádřil Nejvyšší správní soud:

„Podstatou či principem spotřební daně je zatížení vybraných výrobků touto daní, a to z důvodu nepřímé regulace jejich spotřeby. Vybranými výrobky jsou výrobky alkoholické (líh, vino, pivo), tabákové a dále minerální oleje. Jiné, než nyní vyjmenované výrobky, nelze této dani podrobit; zákon pro ně zavedl shrnující výraz vybrané výrobky.

Spotřební daně jsou daněmi nepřímými a daňovými poplatníky jsou všichni ti, kteří výrobky zatížené touto daní nakupují. Podstatné však je, že osoby, které daň do státního rozpočtu odvádějí, a to pod svoji majetkovou odpovědností, jsou plátcí této daně. Je to tedy obdobná platební povinnost, jaká existuje pro plátce daně z příjmů ze závislé činnosti, který je povinen srazit a odvést daň z příjmů ze závislé činnosti za příjemce těchto příjmů. Spotřební daně jsou odváděny jednorázově a daň je stanovena částkou za jednotku množství jednotlivých výrobků.“ (NSS 1 Afs 81/2009-68)

S účinností od 1. 1. 2015 byly do části sedmé zákona o spotřebních daních doplněny „zvláštní minerální oleje“. Jedná se o minerální oleje, které nejsou primárně určeny pro pohon motorů. Osoby nakládající se zvláštními minerálními oleji mají povinnost oznamovat správci daně informace o nabytí, prodeji nebo jiném převodu jiné osobě.

Daň ze surového tabáku byla doplněna do zákona s účinností od 1. 7. 2015. Daň ze surového tabáku je upravena ustanovením § 131a – 131g zákona o spotřebních daních.

Správu spotřebních daní vykonávají Orgány Celní správy České republiky.

Spotřebními daněmi jsou:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproductů,
- daň z tabákových výrobků,
- daň ze surového tabáku.

Plátcem daně jsou fyzické a právnické osoby, které vyrábějí v tuzemsku vybrané výrobky, nebo je dovážejí nebo vyvážejí. Podle svého právního statutu jsou plátcí daně

rozdělení na provozovatele daňových skladů, oprávněné příjemce a ostatní osoby. (Důvodová zpráva k zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních)

Poplatníkem daně jsou kupující daného výrobku.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc a daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Při dovozu se daňové přiznání nepředkládá a daň je splatná do 10 dnů ode dne vyměření.

3.5 Majetkové daně

V současné době mezi majetkové daně řadíme daň silniční, daň z nabytí nemovitých věcí a daň z nemovitých věcí.

Do konce roku 2013 byl v platnosti zákon č. 357/1992 Sb., který upravoval daň dědickou, darovací a daň z převodu nemovitostí. V souvislosti s rekodifikací soukromého práva byl zákon č. 357/1992 Sb., zrušen. Dědictví i předmět daru se považují za bezúplatný příjem, kdy dědictví je dle § 4a zákona o daních z příjmů osvobozeno od daně, a to bez ohledu na to, od koho pochází. Ostatní bezúplatné příjmy budou zdaněny v § 10 zákona o daních z příjmů, pokud se na ně nevztahuje osvobození dle § 10 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů. Dle uvedeného ustanovení se osvobození odvíjí od stupně příbuzenského vztahu a hodnoty daru. Zcela je osvobozeno od daně darování v přímé a pobočné linii. Nově se osvobození vztahuje na příjem od osoby, se kterou žil poplatník nejméně rok bezprostředně před nabytím daru ve společně hospodařící domácnosti.

Zrušení zákona č. 357/1992 Sb., a začlenění předmětu dědictví a darování do daně z příjmů má spíše pozitivní důsledek pro poplatníky. Jak už bylo výše uvedeno, při dědictví se pro účely osvobození nezkoumá příbuzenský vztah a celý tento bezúplatný příjem je osvobozen od daně. U příjmu nabytého darem se míra zdanění odvíjí od příbuzenského stavu, ale i hodnoty daru. V některých případech se může stát, že zdanění v rámci daně z příjmů bude vyšší sazbou daně, než dříve podle zákona č. 357/1992 Sb.,

3.5.1 Zákon o dani silniční

Daň silniční je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Povinnost platit daň silniční se vztahuje na vozidla a jejich přípojná vozidla, která jsou používána v souvislosti s podnikatelskou činností. Zároveň se jedná o vozidla registrovaná a provozovaná v České republice. Bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikatelské činnosti, jsou předmětem daně vždy vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 t, která jsou určena výlučně k přepravě nákladů. V tomto případě ale zákon umožňuje snížení sazby daně za zákonem stanovených podmínek, a to o 100 % u vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 t a méně než 12 t, nebo o 48 % u vozidel s největší povolenou hmotností nad 12 t (§ 6 odst. 9 a 10 zákona o dani silniční).

Obecně je možné rozdělit vozidla, která jsou předmětem daně na vozidla nákladní a jejich přípojná vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 t a na ostatní vozidla.

Poplatníkem daně silniční je provozovatel vozidla zapsaný v technickém průkazu vozidla, popřípadě zaměstnavatel, pokud vyplácí svému zaměstnanci cestovní náhrady (§ 4 zákona o dani silniční).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a daňové přiznání se podává do 31. ledna následujícího roku.

Sazba daně je upravena v § 6 zákona o dani silniční. Jedná se o roční sazbu daně, která se stanovuje pro každé vozidlo samostatně. U osobních automobilů se sazba daně odvíjí od zdvihového objemu motoru a u nákladních vozidel se vychází z nejvyšší povolené hmotnosti a počtu náprav. Ustanovení § 6 odst. 4 umožňuje stanovení denní sazby u vozidel, u nichž je poplatníkem zaměstnavatel, který vyplácí cestovní náhrady zaměstnanci za použití vlastního dopravního prostředku např. pro účely pracovní cesty.

V takovém případě je zaměstnavatel oprávněn zvolit denní sazbu daně, pokud je to pro něj výhodnější.

Silniční daň je koncipována jako roční daň z vozidel, ale platí se pouze za kalendářní měsíce, kdy byly splněny podmínky předmětu daně uvedené v § 2 zákona o dani silniční a daň se platí ve výši součinu jedné dvanáctiny roční sazby a počtu měsíců, pro které byly splněny podmínky zdanění daného vozidla. Pokud dojde v průběhu měsíce ke změně v osobě poplatníka, daňová povinnost původnímu vlastníku zaniká uplynutím

měsíce, který předchází vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi. (§8 zákona o dani silniční)

U vozidel je možné uplatnit snížení sazby daně dle § 6 odst. 6 zákona o dani silniční po dobu 108 měsíců od první registrace vozidla a to následujícím způsobem:

- o 48 % po dobu 36 měsíců od první registrace vozidla,
- o 40 % po dobu následujících dalších 36 měsíců,
- o 25 % po dobu následujících dalších 36 měsíců.

Tento způsob snížení sazby daně je možné uplatnit na všechny kategorie vozidel a byl zaveden novelou zákona s účinností od 4. 7. 2008, která nahradila dříve používaný systém spočívající v prokazování splnění emisních limitů EURO.

Subjekty provozující zemědělskou výrobu mohou uplatnit snížení sazby daně o 25 % u vozidel, která jsou používána k činnosti výrobní povahy v rostlinné výrobě.

Dle § 12 zákona o dani silniční je možné uplatnit slevu na dani u vozidel provozujících kombinovanou dopravu. Důvodem uvedení možnosti uplatnit tuto slevu na dani je záměr přispět k rozšiřování využívání kombinované dopravy. Slevu na dani lze uplatnit ve výši 25 %, 50 %, 75 % nebo 90 % při splnění podmínek uvedených v odstavci 3 § 12 zákona o dani silniční.

3.5.2 Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí je upravena zákonem o dani z nemovitých věcí č. 338/1992 Sb. V průběhu svojí účinnosti byl 32x novelizován, ale nejednalo se o podstatné změny. K zásadní novelizaci došlo v roce 2014 vlivem rekonstrukce civilního práva. Výnos daně z nemovitých věcí je dle rozpočtových pravidel příjmem obcí, na jejímž území se nemovitá věc nachází.

Daň z nemovitých věcí se skládá z daně z pozemků a daně ze staveb a jednotek.

Daň z pozemků

Předmětem daně jsou pozemky evidované v katastru nemovitostí, které jsou na území České republiky. Jedná se o:

- pozemky nezastavěné zdanitelnými stavbami v rozsahu zastavěné plochy těchto staveb,
- lesní pozemky, kromě lesů ochranných a lesů zvláštního určení,
- vodní plochy určené k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb,
- pozemky, které nejsou určené k obraně České republiky,
- pozemky, které nejsou součástí zdanitelných jednotek. (§ 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí)

Poplatník daně je definován v § 3 výše uvedeného zákona a nejedná se vždy jen vlastníka pozemku. Je jím i nájemce nebo pachtýř v případě pronajatého nebo propachtovaného pozemku nebo uživatel pozemku, pokud jejich vlastník není znám.

Základ daně a sazba daně jsou upraveny v § 5 a 6 zákona o dani z nemovitých věcí a stanoví se podle druhu pozemku. Sazba daně se upraví koeficientem dle počtu obyvatel. Nejnižší koeficient ve výši 1 je pro obce s počtem obyvatel do 1000. U obcí s obyvateli nad 50 000, statutárních městech, Františkových Lázních, Luhačovicích, Mariánských Lázních a Poděbradech je koeficient 3,5. Zvlášť je stanoven koeficient pro Prahu, který je ve výši 4,5.

Obce mohou dle § 84 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, možnost koeficient navýšit o jednu kategorii nebo snížit až o 3 kategorie. U Prahy lze navýšit koeficient maximálně na 5. Každá úprava koeficientu obcí musí být provedena obecně závaznou vyhláškou.

Daň ze staveb a jednotek

Předmětem daně jsou dle § 7 zákona o dani z nemovitých věcí dokončené nebo užívané zdanitelné stavby nebo jednotky na území České republiky. Pokud jsou součástí zdanitelné stavby zdanitelné jednotky, zdaňují se pouze zdanitelné jednotky.

Poplatníkem daně jsou dle § 8 zákona o dani z nemovitých věcí vlastník, uživatel, nájemce nebo pachtýř, státní organizace, svěřenský fond, podílový fond nebo fond obhospodařovaný penzijní společností.

Při stanovení **základu daně** se vychází ze zastavěné plochy u staveb a z upravené podlahové plochy u jednotek, která se dále násobí koeficientem určeného na základě spoluvlastnictví pozemku. (§ 10 zákona o dani z nemovitých věcí)

Sazba daně je upravena § 11 zákona o dani z nemovitých věcí. Sazba daně se liší podle druhu stavby a upravuje se o koeficient odvíjející se od počtu obyvatel. Daň se u staveb a jednotek, jejichž součástí jsou nebytové prostory sloužící k podnikání, zvyšuje dle § 11a zákona o dani z nemovitých věcí.

Daňové přiznání se podává do 31. ledna zdaňovacího období. Pokud bylo daňové přiznání již podáno za některé z předchozích zdaňovacích období a nedošlo ke změně, které mají vliv na stanovení daně, daňové přiznání se nepodává. V případě, že po podání daňového přiznání v předchozím období dojde ke změně pro stanovení daně, poplatník podá nové daňové přiznání nebo dílčí daňové přiznání. V dílčím daňovém přiznání poplatník uvádí pouze nastalé změny a vypočte celkovou daň. (§ 13a zákona o dani z nemovitých věcí)

Daň je dle § 15 zákona o dani z nemovitých věcí splatná do 31. května. Pokud daň nepřesáhne částku ve výši 30,- Kč, daň se vyměří, ale poplatník ji neplatí. V případě spoluvlastnických podílů v působnosti jednoho správce daně, i když vypočtená daň nepřesáhne 50,- Kč, předepíše se a platí se ve výši 50,- Kč.

3.5.3 Daň z nabytí nemovitých věcí

Daň z nabytí nemovitých věcí je obdobou daně z převodu nemovitostí, která byla upravena zákonem 357/1992 Sb., a byla součástí tzv. trojdaně – daň darovací, daň dědická a daň z převodu nemovitostí. Zákon č. 357/1992 Sb., byl ke konci roku 2013 zrušen a daň z nabytí nemovitých věcí od roku 2014 upravuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

Dle ustanovení § 1 zákona je **poplatníkem daně** nabyvatel vlastnického práva. Jedná se o novou právní úpravu, která by měla přinést urychlení správy daně a zároveň možnost zrušit institut ručitele daně. Změnou v osobě poplatníka, platné od 1. 11. 2016, dochází také k přiblížení zemím EU, neboť u většiny členských států je poplatníkem nabyvatel. Výjimku tvoří Polsko a Slovinsko, kde je poplatníkem převodce, a Německo s Rakouskem, kde jsou poplatníky převodce i nabyvatel. (Důvodová zpráva k novele č. 254/2016 Sb., změna zákonného opatření o dani z nabytí nemovitostí)

Předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Za úplatné nabytí se považuje převod práva i v případě úhrady formou nepeněžního plnění. (§ 2 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí)

Nabývací hodnotu upravují § 11 - § 25 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

Nabývací hodnotou jsou:

- sjednaná cena – jedná se o cenu z kupní smlouvy. V případě, že je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě, stává se základem daně pro výpočet daně z nabytí nemovitých věcí.
- srovnávací daňová hodnota, která odpovídá 75 % směrné hodnoty nebo ceny zjištěné znaleckým posudkem. Směrnou hodnotu upravuje § 15 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Určuje se na základě typu, polohy a charakteru nemovitosti a odpovídá ceně v místě obvyklé.
- zjištěná cena – cena stanovená podle zákona o oceňování majetku.
- zvláštní cena – cena při vydražení nebo předražku. Jedná se o specifické případy, kdy dojde k vydražení nemovité věci při exekuci, veřejné dražbě nebo při výkonu rozhodnutí. Zvláštní cena odpovídá nejvyššímu podání vydražitele nebo předražku. (důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí)

Základem daně je nabývací hodnota nemovité věci snižená o uznatelný výdaj, kterým je poplatek znalci za znalecký posudek.

Sazba daně je upravena § 26 a § 27 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí a činí 4 % ze základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru. Daň se nepředepíše a neplatí, pokud nepřesáhne 200,- Kč.

Daňové přiznání se podává do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, kdy došlo k vkladu práva do katastru nemovitostí u správce daně, v jehož obvodu se nemovitost nachází. (§ 29 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí)

4 ZMĚNY V ÚČETNÍ A DAŇOVÉ LEGISLATIVĚ OD ROKU 2016

Vlivem zavedení jednotné daně u daní z příjmů v roce 2008 došlo k oslabení solidarity lidí bohatších s lidmi chudšími, jako jsou senioři, handicapovaní, popř. rodiny s větším počtem dětí. Tento směr zcela neodpovídá systému zdaňování ve vyspělých zemích světa, kde se preferuje zdaňování majetku a příjmů před zdaněním spotřeby. Dle Návrhu daňové reformy (Legierský, Kroh, Šteg, 2012) přechod od zdanění práce a příjmů ke zdanění spotřeby je výhodný pouze pro nejbohatší skupiny obyvatel, protože s růstem jejich příjmů klesá míra zdanění.

Na jaře roku 2016 byl připraven tzv. daňový balíček, jehož účinnost měla být od 1. 1. 2017. Z důvodu zdlouhavého legislativního procesu byl schválen až v dubnu 2017.

4.1 Daně z příjmů

U daně z příjmů fyzických osob dochází k **navýšení daňového zvýhodnění** na druhé, třetí a další vyživované dítě. Daňové zvýhodnění je upraveno § 35c zákona o daních z příjmů a lze jej uplatnit na vyživované dítě žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti. Do konce roku 2014 byla výše daňového zvýhodnění jednotná a počet vyživovaných dětí nemělo vliv na její výši. Od roku 2015 je výše daňového zvýhodnění stanovena v rozdílné výši pro první dítě, druhé dítě a třetí a další dítě.

Přehled výše daňového zvýhodnění v letech 2016 – 2017 je uveden v tabulce č. 13.

Tab. č. 13: Daňové zvýhodnění na vyživované dítě (v Kč)

	2016		2017		2018	
	měsíc	rok	měsíc	rok	měsíc	rok
1. dítě	1117	13 404	1 117	13 404	1 267	15 204
2. dítě	1317	15 804	1 617	19 404	1 617	19 404
3. a další dítě	1417	17 004	2 017	24 204	2 017	24 204

Zdroj: vlastní zpracování dle § 35c zákona o daních z příjmů, 2018

Další změna spočívá v možnosti **stanovení daně paušální částkou** (§ 7a zákona o daních z příjmů) i pro podnikatele, kteří mají zaměstnance, popřípadě s příjmy z podnikání vykazují také příjmy ze závislé činnosti. Schválený zákon umožňuje **placení daní, cel a poplatků platební kartou na úřadech**, který tento způsob placení umožní. Ke zjednodušení zdanění dojde také u **příjmů ze závislé činnosti malého**

rozsahu do 2 500,- Kč ročně, kdy tyto příjmy budou zdaněny srážkovou daní a poplatník nebude povinen podat daňové přiznání z důvodu souběžného příjmů od více zaměstnavatelů. Tato povinnost se týkala například osob, které pobíraly příjem za účast ve volební komisi.

Za významnou změnu lze považovat změny v oblasti **uplatnění výdajů procentem z příjmů** dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V roce 2015 došlo k prvnímu omezení ve výši uplatnění výdajů procentem z příjmů, kdy byla stanovena maximální výše výdajů, které mohl podnikatel při tomto způsobu stanovení základu daně uplatnit. Hranice výdajů odpovídala výpočtu z příjmů ve výši 2 000 000,- Kč. Od roku 2018 došlo k dalšímu snížení stropu pro uplatnění výdajů procentem, a to na polovinu dosud stanovené maximální výše. Nyní je možné uplatnit výdaje v maximální výši:

- 800 000 Kč u příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a u příjmů z řemeslných živností,
- 600 000 Kč u příjmů z ostatních živností mimo řemeslných živností,
- 300 000 Kč u příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku,
- 400 000 Kč u jiných příjmů ze samostatné činnosti.

Snížení maximální výše výdajů při uplatnění výdajů procentem z příjmů je kompenzováno možností uplatnit si při tomto způsobu uplatnění výdajů slevu na druhého z manželů a daňového zvýhodnění na vyživované dítě.

V roce 2017 si podnikatelé mohou zvolit, zda uplatní vyšší hranici maximálních výdajů bez možnosti uplatnění slevy na druhého z manželů a daňového zvýhodnění na vyživované děti, nebo si mohou uplatnit nově stanovenou maximální výši výdajů při jejich stanovení procentem z příjmů platnou pro rok 2018 s možností uplatnit slevu na druhého z manželů a daňového zvýhodnění na vyživované děti. Níže uvedená tabulka obsahuje změny týkající se uplatnění výdajů procentem z příjmů (tabulka č. 14).

Tab. č. 14: Výdaje stanovené procentem z příjmů pro roky 2016 – 2018 (v Kč)

	80%	60%	40%	30%	uplatnění slevy na dani na druhého z manželů a daňového zvýhodnění
2016	max. 1 600 000	max. 1 200 000	max. 800 000	max. 600 000	Ne
2017	max. 1 600 000	max. 1 200 000	max. 800 000	max. 600 000	Ne
2017	max. 800 000	max. 600 000	max. 400 000	max. 300 000	Ano
2018	max. 800 000	max. 600 000	max. 400 000	max. 300 000	Ano

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů je pro podnikatele výhodná a je i hojně využívána. Na základě žádosti o poskytnutí informace podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím je zpracována následující tabulka č. 15, ve které je uveden počet podnikatelů od roku 2010 do roku 2016, kteří využili možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů.

Tab. č. 15: Počet subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů za r. 2010 – 2016

Zdaňovací období	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Počet subjektů uplatňujících výdaje %	468 702	511 558	524 039	484 859	495 050	517 456	539 277

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Tento způsob uplatnění výdajů lze považovat za formu legální optimalizace daňové povinnosti, kdy podnikatelé díky poměrně vysokým výdajovým paušálům sníží své příjmy často o částky, které by v případě uplatnění skutečných výdajů nedosáhly. Pokud podnikatel přechází z vedení daňové evidence na uplatnění výdajů procentem, je povinen za předchozí období upravit základ daně o hodnotu pohledávek, závazků, zásob a zůstatky vytvořených rezerv. (§ 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů)

V souvislosti se změnou minimální mzdy došlo k navýšení **slevy za umístění dítěte** dle § 35bb zákona o daních z příjmů. Jedná se o slevu, kterou lze uplatnit na základě potvrzení o prokazatelně vynaložených výdajích za umístění dítěte v předškolním zařízení. Další podmínkou je, že se jedná o vyživované dítě v rámci jedné společně hospodařící domácnosti a lze ji uplatnit maximálně do výše minimální mzdy, kterou

stanoví vláda nařízením. Slevu nelze uplatnit na vnuka, pouze v případě, kdy by byl vnuk v péči, která nahrazuje péči rodičů.

Pro rok 2016 činí maximálně možná výše slevy 9 900,- Kč (nařízení vlády č. 233/2015 Sb.), v roce 2017 se jedná o 11 000,- Kč (nařízení vlády č. 336/2016 Sb.) a pro rok 2018 byla sleva stanovena maximálně ve výši 12 200,- Kč (nařízení vlády č. 287/2017 Sb.) Přehled slevy za umístění dítěte v letech 2016 – 2018 je uveden v tabulce č. 16.

Tab. č. 16: Sleva za umístění dítěte (v Kč)

Zdaňovací období	2016	2017	2018
Max. výše slevy za umístění dítěte	9 900	11 000	12 200

Zdroj: vlastní zpracování dle § 35bb zákona o daních z příjmů, 2018

Zároveň se mění podmínky pro uplatnění **daňového bonusu**, který je upraven § 35c zákona o daních z příjmů. Daňový bonus vznikne, pokud je daňová povinnost po uplatnění slevy na poplatníka nižší, než daňové zvýhodnění. Nárok na vyplacení daňového bonusu má poplatník, pokud jeho příjmy dosáhly alespoň šestinásobku minimální mzdy. Pro posouzení měsíčního nároku na bonus (zaměstnanci) se vychází z příjmů ve výši poloviny minimální mzdy. Maximálně může poplatník uplatnit bonus ve výši 60 300,- Kč ročně.

Do konce roku 2017 se pro účely nároku na vyplacení daňového bonusu posuzoval úhrn příjmů ze závislé činnosti, z podnikání, z pronájmu a kapitálového majetku. Od roku 2018 se vychází pouze z příjmů ze závislé činnosti a z podnikání. (§ 35c odst. 4 zákona o daních z příjmů). Přehled výše příjmů pro možnost uplatnění daňového bonusu je uvedena v tabulce č. 17.

Tab. č. 17: Výše příjmů pro vyplacení bonusu (v Kč)

	Minimální výše příjmů pro nárok na bonus		Započitatelné příjmy
	roční	měsíční	
2016	59 400	4 950	§6, §7, §8, §9 zákona o daních z příjmů
2017	66 000	5 500	§6, §7, §8, §9 zákona o daních z příjmů
2018	73 200	6 100	§6, §7 zákona o daních z příjmů

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Od roku 2017 došlo ke změně v osvobození bezúplatných příjmů u veřejně prospěšných poplatníků uvedených v bodech 3 a 4 § 19b odst. 2 zákona o daních z příjmů bez dalších podmínek. Osvobození se tady neposuzuje podle účelu použití bezúplatného příjmu (§ 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů), ale ve vztahu k příjemci bezúplatného příjmu.

Nově byli do § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů zařazeni jako odpisovatelé také příspěvková organizace územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí u hmotného majetku předaného zřizovatelem k hospodaření a dobrovolný svazek obcí u hmotného majetku vloženého členskou obcí. Mohou tedy daňově odepisovat kromě majetku vlastního, také majetek svěřený, který je ve vlastnictví zřizovatele. V souvislosti s touto změnou je umožněno těmto subjektům tvořit rezervy na opravy hmotného majetku (§ 7 odst. 1 písm. a) zákona o rezervách).

V souvislosti se změnou v zákoně o účetnictví týkající se účtování bezúplatných příjmů došlo k úpravě § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ze kterého vyplývá změna vstupní ceny u hmotného majetku pořízeného na základě poskytnutého účelového peněžitého daru. Vstupní cena se upraví o hodnotu poskytnutého peněžitého daru.

Změna ustanovení § 32a zákona o daních z příjmů umožňuje prodloužit dobu odepisování nehmotného majetku, ale pouze při zahájení odepisování.

4.2 Zákon o účetnictví

Od 1. 1. 2016 došlo k rozdělení účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké. Na zařazení účetní jednotky do dané kategorie má vliv výše aktiv netto, úhrn čistého obrátu a průměrný počet zaměstnanců stanovené k rozvahovému dni. Za velké účetní jednotky se považují vždy subjekty veřejného zájmu a vybrané účetní jednotky (§ 1b zákona o účetnictví). Kritéria musí být splněna ve dvou po sobě jdoucích obdobích.

Kategorizace účetních jednotek s kritérii pro jejich zařazení je uvedena v tabulce č. 18.

Tab. č. 18: Kategorizace účetních jednotek (v Kč a ks)

Kategorie účetní jednotky	Mikro	Malá	Střední	Velká
Kritéria pro zařazení	nepřekračuje alespoň 2 z podmínek	nepřekračuje alespoň 2 z podmínek	nepřekračuje alespoň 2 z podmínek	překračuje alespoň 2 z podmínek
Aktiva netto	9 000 000	100 000 000	500 000 000	500 000 000
Úhrn čistého obratu	18 000 000	200 000 000	1 000 000 000	1 000 000 000
Průměrný počet zaměstnanců	10	50	250	250

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona o účetnictví, 2018

Zařazení účetní jednotky do dané kategorie má vliv na rozsah jejich povinností.

Mikro účetní jednotka:

- nepodléhá povinnému auditu
- může sestavit účetní závěrku ve zkráceném rozsahu
- nemá povinnost zveřejnit Výkaz zisku a ztráty
- nemá povinnost sestavit Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu

Malé účetní jednotky se rozdělují na jednotky s povinností auditu a bez povinnosti auditu. Povinnost mít závěrku ověřenou auditorem vychází z následujících z podmínek uvedených v § 20 zákona o účetnictví.

Malá účetní jednotka bez povinnosti auditu:

- může sestavit účetní závěrku ve zkráceném rozsahu
- nemá povinnost zveřejnit Výkaz zisku a ztráty
- nemá povinnost sestavit Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu

Malá účetní jednotka s povinností auditu:

- sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu
- sestavuje Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu
- sestavuje výroční zprávu

Střední a velká účetní jednotka:

- podléhá povinnému auditu
- sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu
- sestavuje Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu
- sestavuje výroční zprávu

[\(https://accace.cz/kategorizace-ucetnich-jednotek-a-jejich-povinnosti-ve-vztahu-k-ucetni-zaverce-news-flash/\)](https://accace.cz/kategorizace-ucetnich-jednotek-a-jejich-povinnosti-ve-vztahu-k-ucetni-zaverce-news-flash/)

Novelou zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s účinností od 1. 1. 2017 došlo ke změně v oblasti zveřejňování nefinančních informací u velkých účetních jednotek, které jsou obchodními korporacemi a zároveň subjekty veřejného zájmu s průměrným počtem zaměstnanců vyšším, jak 500 zaměstnanců. Jedná se o nefinanční informace týkající se sociálních otázek, lidských práv, boje proti korupci a úplatkářství. Nefinanční informace musí obsahovat popis rizik, opatření a prezentaci výsledků. Provedená změna zákona souvisí s implementací novely směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2014/95/EU ze dne 22. 10. 2014. (<https://www.kacr.cz/novela-zakona-o-ucetnictvi--nefinancni-informace>)

Změny v účtování nákladů a výnosů

Od roku 2016 bylo zrušeno samostatné vykazování mimořádných výnosů a nákladů a nově se používají účty ostatní provozní náklady (účet 548), ostatní finanční náklady (účet 568), ostatní provozní výnosy (účet 648) a ostatní finanční výnosy (účet 668).

Došlo ke změně v účtování zásob vlastní činnosti a aktivace, které se nyní účtují do účtové skupiny 58 (dříve účtová skupiny 61). Tato změna má vliv na kategorizaci účetních jednotek a pro stanovení limitu pro povinnost auditu, protože účty skupiny 61 se počítaly do hodnoty obratu a účtová skupina 58 se tam nezapočítává.

Ke změně došlo také při účtování přijatých darů, které byly dříve účtovány na účet 413 Ostatní kapitálové fondy. Nově jsou účtovány na účtovou skupinu 64 do provozních výnosů. (<http://www.fucik.cz/publikace/zmeny-v-uctovani-nakladu-a-vynosu/>)

Od 1. 7. 2017 došlo ke změně v § 37a zákona o účetnictví, kdy pojem správní delikt byl změněn na přestupek. V řízení o přestupcích se postupuje podle zákona č. 250/2016 Sb.,

o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Lhůta pro zánik odpovědnosti za přestupek je prekluzivní a začne běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku.

4.3 Daň z přidané hodnoty

Novela zákona o dani z přidané hodnoty přináší také další nástroje pro boj s daňovými úniky, kdy je zaveden nový institut **nespolehlivé osoby** upravené § 106aa zákona o dani z přidané hodnoty. Za nespolehlivou osobu může být považována fyzická i právnická osoba, která není plátcem daně z přidané hodnoty, přičemž závažně porušuje povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Tato změna souvisí s již zavedeným institutem nespolehlivého plátce. Některé daňové subjekty ve snaze zbavit se označení nespolehlivého plátce účelově zrušily svoji registraci k DPH a následně se nově zaregistrovaly. Díky institutu nespolehlivé osoby se plátce, který byl nespolehlivým plátcem a zrušil registraci, stává nespolehlivou osobou. Pokud subjekt po dobu 12 po sobě jdoucích měsíců neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daní, může podat správci daně žádost o zrušení statusu nespolehlivé osoby (§ 106ab zákona o dani z přidané hodnoty).

Od 1. 7. 2017 došlo ke změně v posouzení zdanění v rámci společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity). Dříve povinnost z titulu členství ve společnosti byla zdaňována prostřednictvím určeného společníka. Zároveň všichni členové byli povinně plátcí daně z přidané hodnoty. Podle nové právní úpravy mohou být členy sdružení plátcí i neplátcí a každý společník postupuje sám za sebe. (Informace GFŘ k uplatňování DPH u společníků společnosti od 1. 7. 2017)

S výše uvedenou změnou souvisí také změna v počítání obrátu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty. Dříve se do obrátu započítávaly obrat dosahovaný za celou společnost a individuální obrat společníka dosahovaný samostatně mimo společnost. Podle nové úpravy se do obrátu započítává obrat dosažený společníkem samostatně v rámci společnosti a obrat dosažený mimo společnost. (§ 4a zákona o dani z přidané hodnoty)

Dochází také k rozšíření režimu **přenesení daňové povinnosti** na následující komodity:

- poskytnutí pracovní pro provedení stavebních nebo montážních prací dle § 92e zákona o dani z přidané hodnoty
- dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky a dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem dle § 92ea zákona o dani z přidané hodnoty
- dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu dle § 92d zákona o dani z přidané hodnoty.

4.4 Změny zákona o daních z příjmů navrhované vládou

Program Hnutí Ano do poslanecké sněmovny z roku 2017 obsahuje mimo jiné bod týkající se daní. Hnutí Ano má zájem na revizi daňových výjimek s cílem prosadit stejné podmínky pro všechny. Zároveň zvažuje zavedení zaměstnaneckého výdajového paušálu prostřednictvím slevy na pojistném ve výši 500,- Kč, kdy tato sleva by měla částečně kompenzovat výdaje zaměstnanců na dojíždění, popř. na zvyšování kvalifikace. Dalším bodem je snižování daně z přidané hodnoty a snižování výše sociálního pojištění placeného zaměstnavatelem. Má v úmyslu zrušit superhrubou mzdu a prosazení nové sazby daně z příjmů ve výši 19 % a 24 % z hrubé mzdy, která by měla nahradit stávající solidární zvýšení daně.

<https://www.anobudelip.cz/file/edee/2017/09/program-hnuti-ano-pro-volby-do-poslanecke-snemovny.pdf>.

Ministerstvo financí předložilo do připomínkového řízení návrh změny zákona o daních z příjmů, který se týkal zrušení superhrubé mzdy a solidárního zvýšení daně. Návrh obsahuje zavedení sazby daně z příjmů ve výši 19 % a druhou sazbu ve výši 23 %, která by se vztahovala na příjmy přesahující čtyřnásobek průměrné mzdy. Vzhledem ke skutečnosti, že současné zdanění ve výši 15 % s uplatněním superhrubé mzdy představuje reálné zdanění ve výši 20,1 %, zavedení sazby daně 19 % při zrušení superhrubé mzdy představuje o 1,1 % nižší daňovou zátěž. Navrhované změny se dotknou i podnikatelů, neboť jim přináší možnost odečtu ze základu daně $\frac{3}{4}$ odvedeného pojistného, které dosud nebylo možné daňově uplatnit.

<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/zruseni-superhrube-mzdy-snizi-odvodovou-31006>)

Ve svém komentáři zveřejněném na stránkách Finanční správy Alena Schillerová, ministryně financí, obhájí plánovanou změnu týkající se zrušení superhrubé mzdy a vysvětluje efekt nového daňového návrhu. V závěru komentáře týkající se navrhované druhé sazby daně uvádí ministryně financí sazbu daně ve výši 24 %. Změny jsou navrhované s účinností od 1. 1. 2019.

<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/proc-je-spravne-zrusit-superhrubou-mzdu-31004>)

Na webových stránkách Finanční správy je také uveden přepis rozhovoru z pořadu Otázky Václava Moravce s ministryní financí Alenou Shillerovou ze dne 14. 1. 2018.

Ministryně Shillerová mimo jiné uvedla:

„Když budu konkrétnější a samozřejmě je tam celá řada i technických věcí, tak to bude zejména zrušení superhrubé mzdy, snížení daně. Protože dneska superhrubá mzda znamená, že ta daňová zátěž není 15 %, ale nějakých přes 20 %. Takže my to chceme snížit na 19. Chceme zrušit solidární přírůžku, ale samozřejmě zanechat to zhruba v té výši toho 24% zatížení u těch příjmů nad zhruba nad 120 tisíc korun, protože tam už vlastně se neplatí sociální. Zvažujeme tam některé zjednodušení ve vztahu k účetním předpisům a zapracování příslušných směrnic Evropské unie, které mají implementační lhůtu.“

<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/ministryne-financi-v-otazkach-vaclava-mo-30716>)

Rozdíl ve zdanění mezd v roce 2018 a 2019 v případě přijetí návrhu změn daně z příjmů je uveden na následujícím příkladu.

Příklad č. 5

Porovnání se bude týkat dvou osob s hrubým příjmem 30 000,- Kč a 150 000,- Kč. Záloha na daň bude vypočtena do výše před uplatněním slevy na poplatníka. Čtyřnásobek průměrné mzdy pro rok 2018 činí 119 916,- Kč. Při výpočtu zálohy na daň v roce 2019 bude počítáno s hranicí pro uplatnění druhé sazby daně příjem ve výši 120 000,- Kč, který odpovídá přibližně čtyřnásobku průměrné mzdy v roce 2017

(29 504,- Kč/měsíčně dle <https://www.kurzy.cz/makroekonomika/mzdy/>). Výpočet zálohy na daň po slevě je uveden v tabulce č. 19.

Výpočet solidárního zvýšení daně v roce 2018 u hrubého příjmu ve výši 150 000,- Kč:

$$(150\,000 - 119\,916) * 7\% = 2105,88$$

Tab. č. 19: Výpočet zálohy na daň v roce 2018 a 2019 (v Kč)

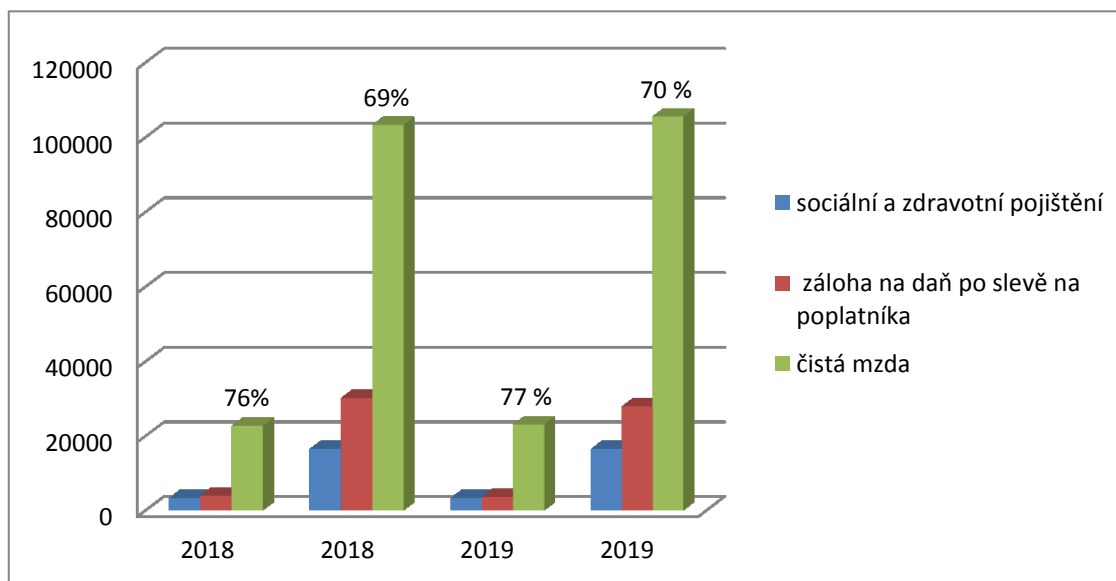
Rok	2018		2019	
Hrubý příjem	30 000	150 000	30 000	150 000
Navýšení na superhrubou mzdu	40 200	201 000	x	x
Záloha na daň	6 030	30 150	5 700	30 000
Solidární zvýšení daně	x	2 106	x	x
Záloha na daň	6 030	32 256	5 700	30 000
Sleva na poplatníka	2 070	2 070	2 070	2 070
Záloha na daň po slevě	3 960	30 186	3 630	27 930

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Změnou způsobu zdanění zaplatí zaměstnanec v roce 2019 při hrubé mzdě ve výši 30 000,- Kč o 330,- Kč méně a při hrubé mzdě ve výši 150 000,- Kč bude záloha na daň v roce 2019 o 2 256,- Kč nižší.

Jaký podíl tvoří čistá mzda z hrubé a její změna vlivem navrhované změny zákona o daních z příjmů je obsažena na obrázku č. 3.

Obrázek č. 3: Podíl čisté mzdy ve vztahu k hrubé v roce 2018 a 2019



Zdroj: vlastní zpracování, 2018

5 EVIDENCE TRŽEB, KONTROLNÍ HLÁŠENÍ

V této části bude podrobněji rozpracována problematika kontrolního hlášení dle § 101c zákona o dani z přidané hodnoty a povinnost podnikatelů evidovat tržby dle zákona 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, jako změny, které se dotkly podstatné části podnikatelských subjektů.

5.1 Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb je systém, který eviduje hotovostní platbu na centrálním serveru Finanční správy. Evidence tržeb je upravena zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb a výsledkem by mělo být narovnání podmínek na trhu pro podnikatele a lepší výběr daní, v jehož důsledku by mohlo dojít ke snížení daňových sazeb nebo snížení deficitu státního rozpočtu. Některá ustanovení zákona nabyla účinnosti dne 1. září 2016. Jednalo se o ustanovení upravující:

- tržby ve zjednodušeném režimu a povolení pro evidování tržby ve zjednodušeném režimu,
- tržby vyloučené z evidence tržeb,
- autentizační údaje,
- oznamovací povinnost ve vztahu k údajům o provozovnách,
- závazné posouzení o určení evidované tržby.

Tržby evidovat má povinnost podnikatel – poplatník daně z příjmů fyzických osob nebo daně z příjmů právnických osob, který má příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Evidenci příjmů nepodléhají příjmy podle § 9 zákona o daních z příjmů – z pronájmu, a příjmy podle § 10 výše uvedeného zákona – ostatní příjmy.

Výčet tržeb, které jsou vyloučené z evidence tržeb, upravuje § 12 zákona o evidenci tržeb. Patří sem například tržby státu, územního samosprávného celku, ČNB, držitele poštovní licence. Dále pak tržby bank, spořitelén, pojišťoven, penzijních společností, penzijních fondů, z poštovních služeb, z pracovněprávního nebo obdobného vztahu apod.

Obecně lze říct, že z povinnosti evidence tržeb jsou vyjmuty takové subjekty, které již podléhají regulaci na základě jiných předpisů, jsou financovány z veřejných zdrojů nebo působí v oblasti veřejně prospěšných činností apod.

Povinnost evidovat tržby má postupný náběh a je rozdělena do 4 fází podle činnosti, kterou podnikatelský subjekt vykonává (podle klasifikace NACE).

1. fáze (od 1. prosince 2016) – stravovací a ubytovací služby,
2. fáze (od 1. března 2017) - maloobchod a velkoobchod,
3. fáze (od 1. března 2018) - činnosti, které nejsou v 1., 2. nebo 4. fázi,
4. fáze (od 1. června 2018) – vybraná řemesla a výrobní činnost.

Dne 15. 12. 2017 byl vydán Ústavním soudem Nález Pl. ÚS 26/16. Ústavní soud rozhodl o návrhu 41 poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky na zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb a zrušil náběh 3. a 4. fáze. Ústavní soud požaduje přehodnocení rozsahu skupin osob pod plošnou regulaci. (https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezky/2017/Pl._US_26_16_na_web_vcetne_vsech_disentu.pdf)

5.1.1 Posouzení příjmů z nájmu a pronájmu

Jak již bylo výše uvedeno, povinnost evidovat tržby se týká příjmů ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů. Příjmy z nájmu lze dle zákona o daních z příjmů zahrnout buď jako příjem ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů nebo jako příjem z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů. Proto posouzení, o jaký příjem se jedná, je zásadní pro určení toho, zda se bude jednat o příjem podléhající evidenci tržeb či ne.

Pro posouzení této skutečnosti se vychází zejména z občanského zákoníku, živnostenského zákona a klasifikace ekonomických činností.

Občanský zákoník rozlišuje pojmy jako nájem bytu nebo domu a pojem ubytování, kdy první pojem svým charakterem je určen k zajištění bytových potřeb a ubytování k poskytnutí přechodného ubytování.

Dle živnostenského zákona není živností pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Naopak pod volnou živnost jsou zahrnovány ubytovací služby.

Na základě výše uvedeného příjmům ze samostatné činnosti a tedy i evidenci tržeb bude podléhat spíše krátkodobý pronájem na přechodnou dobu, kde kromě bydlení jsou obvykle poskytovány i další služby, jako například úklid prostor, výměna ložního prádla, poskytnutí snídaně apod. Výše uvedenému odpovídá činnost hotelů, motelů, hotelů, penzionů, horských chat, popř. krátkodobě ubytování ve vlastních bytech nebo domech.

Naopak dlouhodobý pronájem sjednaný za účelem zajištění bytové potřeby na dobu měsíců nebo roků, kdy nájemce provádí běžnou údržbu a drobné opravy nejatého prostoru, hradí si energie a nejsou mu kromě nezbytných služeb (dodávka vody, odvoz odpadních vod včetně čištění jímek, dodávky tepla, odvoz komunálního odpadu apod.) poskytovány žádné další služby, se považuje za příjem podle § 9 zákona o daních z příjmů a nebude tedy podléhat povinnosti evidovat tržby.

5.1.2 Stravovací služby

Stravovací služby, na které se vztahuje povinnost evidovat tržby v první fázi, se týká stravovacích služeb ve smyslu nabízení jídel a nápojů k okamžité konzumaci na místě. Tržby za stravování, které nejsou stravovací službou, ale dodáním zboží, spadá do 3. fáze a povinnost evidovat tržby budou mít poplatníci od 1. března 2018.

Poskytování restauračních a stravovacích služeb je podmíněno existencí provozovny, kde jsou tyto služby poskytovány. Jedná se o ohraničené místo, které má k dispozici podnikatel pro účely výkonu své činnosti. Současně jsou v tomto prostoru zajišťovány alespoň některé z doplňkových služeb, jako jsou stoly a židle, vytápění, toalety, šatna, mytí nádobí, úklid apod.

Pokud podnikatel nabízí v rámci své činnosti možnost prodeje s sebou a současně i přímou konzumaci v prostorách provozovny, a nebude-li chtít poplatník evidenci tržeb tímto způsobem dělit, může všechny tržby bez rozdílu evidovat v rámci první fáze, tj. od 1. prosince 2016. Záleží na rozhodnutí každého podnikatele, zda bude tržby evidovat postupně, podle jednotlivých fází systému evidence, nebo tržby ze všech činností najednou podle činnosti, která začne podléhat evidenci tržeb jako první.

Základní vodítka pro třídění provozoven:

1. fáze – restaurace, pivnice, vinárny, cukrárny, kavárny
 - podnik má prostory s posezením uvnitř nebo venku
 - zákazníci jsou obsluhováni číšníky
 - pokrmy a nápoje jsou podávány na talířích a ve sklenicích
 - hostům jsou k dispozici toalety.
2. fáze – stánky s občerstvením, které prodává další zboží
 - sortiment obvyklý sortimentu v prodejnách potravin.
3. fáze – stánky s rychlým občerstvením a rozvoz jídla
 - prodej ve stáncích a z okénka, rozvážková služba
 - zákazník dostává jídlo v jednorázových obalech a nekonzumuje ho v provozovně
 - pro zákazníky nejsou v provozovně k dispozici toalety ani další zázemí.

5.1.3 Evidované tržby

Dle § 4 odst. 1 zákona o evidenci tržeb evidovanou tržbou je platba, která splňuje formální a materiální podmínky pro evidovanou tržbu. Obecně lze vyjádřit, že materiální náležitosti pro evidovanou tržbu splňují příjmy z podnikání fyzické či právnické osoby. Vzhledem k tomu, že záměrem evidence tržeb je zachycení reálného majetkového toku, obsahuje zákon speciální ustanovení pro účetní jednotky v § 6 odst. 2 zákona o evidenci tržeb. Dle tohoto ustanovení podléhají evidenci příjmů u účetní jednotky příjmy dle zákona o daních z příjmů, které by poplatník měl, pokud by nebyl účetní jednotkou.

Formu evidované tržby upravuje § 5 výše jmenovaného zákona. Původně sem patřily platby uskutečněné:

- a) v hotovosti – mince i bankovky, české i zahraniční
- b) bezhotovostním převodem, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat – platba kreditní nebo debetní kartou, virtuální kartou (karta v mobilním telefonu, bezkontaktní nálepka, bezkontaktní přívěšek na klíče apod.)
- c) šekem
- d) směnkou

- e) platby obdobné výše uvedeným platbám – dárkové karty, žetony nahrazující měnu, poukázky na zboží apod.
- f) započtením kauce nebo obdobné jistoty složené dle výše uvedených způsobů – př. tzv. vratné kauce, které jsou složeny jako jistota při užívání věci.

Povinnost evidovat tržby se od 1. 3. 2018 nevztahuje na platby kartou, které zahrnují jak online transakce provedené prostřednictvím platební brány i platby kartou prostřednictvím platebních terminálů. K této změně zákona došlo na základě rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2017 Pl. ÚS 26/16, který rozhodoval na základě návrhu 41 poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky na zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

5.1.4 Co předchází zahájení evidence tržeb

Podnikatel, na nějž dopadá povinnost evidovat tržby, musí:

- pořídit vhodné zařízení pro evidenci tržeb,
- získat autentizační údaje a certifikát pro evidenci služeb,
- splnit oznamovací a informační povinnost.

Autentizačními údaji jsou přihlašovací údaje sloužící k přístupu do webové aplikace Elektronická evidence tržeb. Jsou tvořeny názvem uživatele a heslem. Žádost lze podat prostřednictvím datové schránky nebo ústně do protokolu u kteréhokoliv věcně příslušného správce daně. Přidělené heslo slouží poplatníkovi pouze pro prvotní přihlášení. Následně bude z důvodu zabezpečení vyzván ke změně hesla. Platnost prvotního hesla je 90 dní. Pokud se do této doby poplatník do aplikace nepřihlásil, musí požádat o nové autentizační údaje.

Po přihlášení do aplikace EET pomocí obdržených autentizačních údajů si poplatník vytvoří certifikát k evidenci tržeb. Certifikát slouží k jednoznačné identifikaci při zasílání údajů o evidované tržbě. Certifikát je v podstatě jméno, pod kterým se pokladní zařízení identifikuje na webu Finanční správy při odesílání zpráv o evidované tržbě – identifikuje toho, kdo tržby odesílá.

5.1.5 Oznamovací povinnost

Oznamovací povinnost poplatníka spočívá v povinnosti oznámit údaje o svých provozovnách, v nichž eviduje tržby. V aplikaci EET uvádí poplatník o svých provozovnách následující údaje:

- název provozovny
- typ provozovny – stálá, mobilní, virtuální
- stav – aktivní, přerušená, zrušená
- převažující činnost provozovny
- lokalizační údaje podle typu provozovny
- číslo provozovny – každé provozovně bude systémem Finanční správy přiděleno identifikační číslo, které je poplatník povinen uvádět na účtence.

5.1.6 Informační povinnost

Informační povinnost poplatníka spočívá v tom, že na každém místě, kde se běžně uskutečňují evidované tržby, je umístěno informační oznámení, které obsahuje informaci o tom, že obchodník je povinen evidovat tržby, vystavit zákazníkovi účtenku a zároveň informovat zákazníka o používaném režimu evidence tržeb (běžný, zjednodušený).

5.1.7 Režimy evidence

Zákon předpokládá dva režimy evidence tržeb, a to běžný a zjednodušený. Předpokládá se, že většina poplatníků bude evidovat tržby v běžném režimu.

Evidence tržeb běžným způsobem

Evidence tržeb běžným způsobem je upravena §§ 18 – 22 zákona o evidenci tržeb.

Poplatník je povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně a vystavit účtenku zákazníkovi. Datová zpráva je zaslána z pokladního zařízení připojeného k internetu, přičemž tato zpráva je vytvořena pokladním zařízením automaticky. Na základě zaslání datové zprávy je zasláno poplatníkovi potvrzení o přijetí, které obsahuje unikátní kód účtenky – fiskální identifikační kód (FIK), na jehož základě lze konkrétní transakci kdykoliv dohledat.

Následně poplatník vytiskne zákazníkovi účtenku včetně fiskálního identifikačního kódu. Doba odezvy potvrzení přijetí platby by neměla přesáhnout 2 vteřiny, tudíž by nemělo docházet k prodlevám při tisku účtenky. Za dobu odezvy se považuje časový úsek mezi pokusem o odeslání údajů o tržbě z pokladního zařízení podnikatele a přijetím fiskálního identifikačního kódu na pokladní zařízení podnikatele.

Postup fungování běžného režimu evidence

1. Podnikatel zašle Finanční správě datovou zprávu o transakci
2. Finanční správa odešle potvrzení o přijetí s unikátním kódem (FIK)
3. Podnikatel vystaví účtenku a předá ji zákazníkovi

Zaevidování dané tržby lze ověřit prostřednictvím webové aplikace Finanční správy. Může ji ověřit jak zákazník (zda došlo k zaevidování tržby), tak i podnikatel, který má možnost ověřit, jaké tržby jsou evidované pod jeho jménem.

Mohou ale nastat příčiny, jak na straně správce daně, tak i na straně poplatníka, které mohou způsobit překročení mezní doby odezvy. Může k tomu dojít z důvodu technické závady, dočasného výpadku připojení nebo při nahodilém či neočekávaném výpadku elektřiny. Pokud tedy dojde k překročení mezní doby odezvy a pokladní zařízení neobdrží fiskální identifikační kód, poplatník vystaví účtenku bez tohoto kódu, ale na účtence bude uveden podpisový kód poplatníka (PKP). Po odstranění příčiny, která vedla k překročení mezní doby odezvy, nejpozději však do 48 hodin od uskutečnění evidované tržby, musí být údaje o evidované tržbě odeslány do systému Finanční správy. Potvrzovací datová zpráva o přijetí údajů bude obsahovat fiskální identifikační kód, ale ten se zpětně na účtence neuvádí, účtenka se znovu netiskne, a to ani v případě, že zákazník přišel do provozovny znovu. Pokud bude porucha na straně systému Finanční správy a výpadek by trval déle než 48 hodin, nebude podnikateli uložena pokuta z důvodu nedodržení lhůty pro dodatečné odeslání údajů o evidované platbě.

Evidence tržeb při překročení mezní doby odezvy (výpadek spojení)

1. Podnikatel zašle datovou zprávu o transakci Finanční správě, ale spojení se nepodaří navázat.
2. Systém Finanční správy neodešle potvrzení o přijetí zprávy s unikátním kódem.
3. Poplatník vystaví zákazníkovi účtenku bez unikátního kódu, ale na účtence bude uveden podpisový kód poplatníka.
4. Účtenka je předána zákazníkovi.

5. Při obnově spojení dojde automaticky k odeslání datové zprávy o transakci.
6. Systém Finanční správy zašle potvrzení o přijetí zprávy s unikátním kódem.

Jak je již výše uvedeno, poplatník zašle zprávu o evidované tržbě nejpozději při uskutečnění evidované tržby, to znamená, že tržba může být zaevidována a účtenka vytištěna kdykoliv před uskutečněním evidované tržby, ale nejpozději při jejím přijetí. Pokud tedy poplatník zaeviduje tržbu ještě před jejím uskutečněním a následně k přijetí platby z nějakého důvodu nedojde, aplikuje se ustanovení § 7 zákona o evidenci tržeb (Storno a opravy) a poplatník takovou tržbu zaeviduje jako zápornou, čímž dojde k anulování této tržby. Takto bude poplatník postupovat například i v případech, kdy dojde k reklamaci dodaného zboží, odstoupení od smlouvy, vrácení koupeného zboží apod.

Poplatník je povinen účtenku fyzicky vytisknout a umístit ji tak, aby si ji zákazník mohl převzít, přičemž zákazník nemá povinnost účtenku převzít. Pokud zákazník fyzicky přítomen není, je povinnost poplatníka vytisknout a předat účtenku splněna vložением účtenky do samostatné obálky připravené k odeslání nebo vložением účtenky do krabice k objednanému zboží, které čeká v nejbližší době na expedici. Účtenka může být zaslána zákazníkovi i elektronicky, např. jako příloha e-mailu s tím, že zákazníkovi musí být umožněno s účtenkou disponovat. Elektronické vystavení účtenky bude uplatněno především v případech, kdy nedochází k fyzickému kontaktu poplatníka a zákazníka nebo dokonce ani k fyzickému předání zboží – nákup zboží po internetu placený kartou.

Evidence tržeb ve zjednodušeném režimu

Tento způsob evidence lze využít tam, kde běžný režim evidence tržeb by podnikání znemožňoval. Jako příklad lze uvést prodej jízdenek v autobusech a vlacích, prodej zboží v letadlech, prodej na odlehlých místech bez mobilního signálu apod. Ustanovení § 10 zákona o evidenci tržeb upravuje tržby, které lze evidovat ve zjednodušeném režimu. Ustanovení § 11 umožňuje poplatníkům, kteří nepodléhají zjednodušenému režimu evidence tržeb ze zákona (§ 10 zákona o evidenci tržeb) využít tohoto způsobu evidence na základě povolení správce daně. V žádosti poplatník uvede důvod, proč nelze tržby evidovat v běžném režimu. Důvodem může být nemožnost připojit se

k internetu nebo nestabilita internetového připojení v místě, kde jsou tržby přijímány. Správce daně na základě podané žádosti vydá rozhodnutí, ve které buď zamítne, nebo povolí evidování tržeb ve zjednodušeném režimu. Pokud podmínky pro vydání povolení evidovat tržby ve zjednodušeném režimu pominuly, správce daně zruší povolení.

Při plnění povinnosti evidovat tržby ve zjednodušeném režimu je poplatník povinen odeslat údaje o evidované tržbě do systému Finanční správy nejpozději do 5 dnů od uskutečnění evidované tržby. Zároveň poplatník není povinen uvádět na účtence fiskální identifikační kód, ale je povinen v souladu s § 20 odst. 3 zákona o evidenci tržeb uvést svůj podpisový kód. To znamená, že i při evidování tržeb ve zjednodušeném režimu musí poplatník v okamžiku přijetí tržby mít k dispozici pokladní zařízení, ve kterém budou údaje o evidované tržbě zadány a bude vydána účtenka se zákonem stanovenými údaji. Pokladní zařízení v době přijetí platby a vydání účtenky nemusí být připojeno k internetu, ale musí být zajištěno odeslání údajů do 5 dnů.

Postup fungování evidence tržeb ve zjednodušeném režimu

1. Podnikatel vystaví účtenku bez unikátního kódu a datová zpráva o tržbě se uloží do paměti.
2. Do 5 dnů zajistí podnikatel odeslání datových zpráv o tržbách do systému Finanční správy.
3. Finanční správa odešle potvrzení o přijetí datových zpráv.
4. Zaevidování tržby lze ověřit prostřednictvím webové aplikace.

5.1.8 Rozsah zasílaných údajů o evidované tržbě

Rozsah zasílaných údajů o evidované tržbě upravuje ustanovení § 19 zákona o evidenci tržeb. Jedná se o tyto údaje:

- daňové identifikační číslo poplatníka,
- označení provozovny, kde je tržba uskutečněna,
- označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována,
- pořadové číslo účtenky,
- datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,
- celková částka tržby,
- bezpečnostní kód poplatníka (BKP),
- podpisový kód poplatníka (PKP),
- režim evidování tržby – běžný nebo zjednodušený.

Pokud se bude jednat o poplatníka, který je plátcem DPH, budou zasílané údaje obsahovat také základ daně z přidané hodnoty a daň dle sazby daně z přidané hodnoty.

5.1.9 Údaje uvedené na účtence

Údaje uvedené na účtence jsou upraveny § 20 zákona o evidenci tržeb. Poplatník je na účtence povinen uvádět:

- fiskální identifikační kód (FIK),
- označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna,
- označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována,
- pořadové číslo účtenky,
- datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,
- celková částka tržby,
- bezpečnostní kód poplatníka (BKP),
- údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.

Do 1. 3. 2018 byl povinným údajem na účtence také daňové identifikační číslo poplatníka. Na základě rozhodnutí ústavního soudu Pl. ÚS 26/16 už není povinným údajem na účtence daňové identifikační číslo poplatníka. Soud takto rozhodl z důvodu možného rizika spočívajícího ve zneužití osobních údajů, neboť daňové identifikační číslo u fyzické osoby obsahuje rodné číslo, které je považováno za identifikátor požívající vyšší ochrany.

5.1.10 Kontroly a sankce

Kontrolu dodržování povinností dle zákona o evidenci tržeb zajišťují orgány Finanční správy a orgány Celní správy. Plnění evidenční povinnosti může být ověřováno v rámci provedení kontrolního nákupu, kdy smyslem kontrolního nákupu není pořízení daného zboží, ale ověření, zda poplatník eviduje tržby dle zákona. Další kontroly se budou týkat i plnění informační povinnosti poplatníka. Podnětem k provedení kontroly mohou být i výstupy ze systému, kdy budou patrné neobvyklé transakce. Například se může jednat o častá a velká storna nebo časté dodatečné zadávání tržeb do systému, jakoby docházelo k častým poruchám na pokladním systému apod.

Přestupky

Přestupky jsou upraveny § 28 zákona o evidenci tržeb a týkají se nepodnikajících fyzických osob, které se dopustí přestupku tím, že úmyslně ztíží nebo zmaří dosažení účelu evidence tržeb. Jako příklad lze uvést úmyslnou výrobu a distribuci softwaru způsobilého zajistit obcházení povinností daných zákonem o evidenci tržeb. Za přestupek lze uložit pokutu do 500 000,- Kč.

Správní delikty

Správní delikty se týkají právnických osob a podnikajících fyzických osob, které závažným způsobem ztíží nebo zmaří evidenci tržeb nebo poruší povinnost odeslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě nebo nevystaví účtenku zákazníkovi. V tomto případě může být uložena pokuta až do výše 500 000,- Kč. Správního deliktu se dopouštějí i podnikatelé, kteří poruší povinnost umístit informační oznámení. V tomto případě může být uložena pokuta až do výše 50 000,- Kč.

V případě zvláště závažného porušení povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě nebo vydávat účtenky, nařídí orgán příslušný k prověřování plnění povinností podle § 31 odst. 1 zákona o evidenci tržeb okamžité uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti, při které dochází k evidenci tržeb.

5.1.11 Změny zákonů související se zavedením evidence tržeb

V souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb došlo ke změnám v zákoně o DPH a v zákoně o daních z příjmů.

V zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty byly od 1. 12. 2016 přeřazeny stravovací služby ze základní sazby daně ve výši 21 % do první snížené sazby daně ve výši 15 %. Důvodem bylo zmírnění cenových dopadů zavedení evidence tržeb.

Do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů byla zavedena jednorázová sleva na dani pro fyzické osoby ve výši 5 000,- Kč. Sleva je jednorázová a poplatník si ji může uplatnit, pokud alespoň jednou reálně zaevidoval tržbu v roce, kdy mu povinnost evidence tržeb vznikla. Tato sleva se uplatní až za slevou na poplatníka, slevou na manželku (manžela), slevou na invaliditu, ZTP, slevou na studenta a slevou za umístění

dítěte, ale před uplatněním daňového zvýhodnění na vyživované dítě. (§ 35bc zákona o daních z příjmů)

V souvislosti se zavedením evidence tržeb podnikatelům vzrostly náklady. Jednak se jedná o počáteční vstupní náklady, které spočívají v pořízení pokladního zařízení, zajištění připojení na internet a pořízení výstupního zařízení umožňujícího tisk účtenky. Na stránkách Finanční správy jsou uvedeny různé varianty pokladních zařízení od chytrých telefonů s příslušným softwarem, přes tablety, notebooky a osobní počítače až po složitější pokladní zařízení obsahující další využitelné funkce podle potřeb a typu podnikání podnikatele.

Nejvíce vstupních nákladů postihlo drobné podnikatele, kteří dosud nepotřebovali ke své činnosti pokladnu, tiskárnu ani připojení k internetu. Ale i u podnikatelů, kteří již vlastnili pokladní zařízení, u kterého bylo možné provést úpravy softwaru, došlo k nárůstu nákladů.

Při vyčíslení nákladů spojených s evidencí tržeb byly použita data konkrétních podnikatelů.

Příklad č. 6

Pro účely vyčíslení nákladů budou podnikatelé označeni jako Podnikatel č. 1 a Podnikatel č. 2.

Podnikatel č. 1

Podnikatel zabývající se prodejem dárkového zboží na malém městě s počtem obyvatel do 3500. Povinnost evidovat tržby se vztahuje na uvedeného podnikatele od 1. 3. 2017, ale evidovat tržby začal podnikatel dobrovolně od ledna 2017. K evidenci tržeb je využíván „chytrý“ telefon, který podnikatel vlastnil a byl postačující pro jím vykazovaný obrat. Program na evidenci tržeb bylo možné nainstalovat do telefonu zdarma. Nutné nové náklady v souvislosti s evidencí tržeb:

- Měsíční náklady na internet	250,- Kč
- Zařízení pro tisk účtenek	3 980,- Kč
- <u>Papírové kotoučky do tiskárny</u>	<u>27,- Kč (3* 9,- Kč)</u>
Měsíční náklady celkem v 1. měsíci	4 257,-Kč
Roční náklady spojené s evidencí tržeb	7 304,- Kč

Podnikatel vykázal v roce 2017 základ daně ve výši 178 000,- Kč a daň ve výši 26 700,- Kč (15 % z 178 000,- Kč). Po uplatnění slevy na poplatníka ve výši 24 840,- Kč činí daň k zaplacení 1 860,- Kč. Dle ustanovení § 35bc zákona o daních z příjmů, má poplatník možnost uplatnit slevu na dani v celkové výši 5 000,- Kč z kladného rozdílu 15-ti procentní daně a slevy na poplatníka. V tomto případě si mohl podnikatel uplatnit slevu na dani ve výši 1 860,- Kč, výsledná daň k úhradě činí po uplatnění slev na dani 0,- Kč. Zbývající část slevy na evidenci tržeb si už poplatník nemůže uplatnit, neboť se jedná o jednorázovou slevu a dle ustanovení § 35bc si může podnikatel uplatnit slevu pouze v roce, kdy prvně zaevidoval tržbu, kterou má podle zákona o evidenci tržeb povinnost evidovat.

Celkově vzrostly náklady v souvislosti se zavedením evidence tržeb o 7 304,- Kč. V prvním roce evidence došlo k úspoře na dani ve výši 1 860,- Kč.

Podnikatel č. 2

Podnikatel provozuje restauraci v obci s počtem obyvatel 1 200. Povinnost evidovat tržby má od 1. 12. 2016. Činnost je vykonávána za spolupráce druhého z manželů. V roce zahájení evidence tržeb podepsal podnikatel smlouvu se společností O2. Pokladní zařízení k evidenci tržeb včetně tiskárny a platebního terminálu bylo díky smlouvě a závazku se společností O2 zdarma.

Nutné nové náklady v souvislosti s evidencí tržeb:

- měsíční paušál O2 ekasa	500,- Kč
- internet	750,- Kč
- režijní náklady (bloky)	<u>1 000,- Kč</u>

měsíční náklady celkem 2 250,- Kč

Vzhledem k počátku evidence tržeb v prosinci 2016 byly náklady související se zavedením evidence tržeb ve výši 2 250,- Kč. V roce 2016 podnikatel vykázal základ daně ve výši 528 000,- Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že činnost vykonává za spolupráce druhého z manželů, 50 % příjmů a výdajů bylo přerozděleno na spolupracující osobu. Základ daně po přerozdělení příjmů činí 264 000,- Kč a daň ve výši 15 % činí 39 600,- Kč. Po uplatnění slevy na dani ve výši 24 840,- Kč je zbývající daň ve výši 14 760,- Kč.

V tomto případě má možnost podnikatel uplatnit slevu na evidenci tržeb v maximální výši 5 000,- Kč. Podnikatel zaplatil daň po uplatnění slev ve výši 9 760,- Kč.

*V roce 2016 náklady související se zavedením evidence tržeb činily 2 250,- Kč a došlo k úspoře na daních ve výši 5 000,- Kč. V roce 2017 došlo k navýšení výdajů z důvodu zavedení evidence tržeb o 27 000,- Kč (2 250 * 12). Odečet slevy na evidenci tržeb v tomto roce už zákon o daních z příjmů neumožňuje.*

Podnikatel s provozem zařízení nebyl spokojen z důvodu poměrně časté poruchovosti. Společnost O2 nezajišťovala servis v místě provozovny, proto bylo nutné zařízení odpojit a odvézt na pobočku. Veškeré opravy se musely hradit. Z tohoto důvodu ukončil smlouvu se společností O2 a pořídil si pokladní zařízení od společnosti DOTYKAČKA. Po dobu 2 let (záruční lhůta) bude poskytovaný servis zdarma.

Předpokládané náklady v roce 2018:

- Cena zařízení 10 000,- Kč

- předpokládaný měsíční poplatek 500,- Kč

- režijní náklady 1 000,- Kč

- internet 750,- Kč

Měsíční náklady bez ceny zařízení 2 250,- Kč

Roční náklady bez ceny zařízení 27 000,- Kč

Celkové roční náklady 37 000,- Kč

Celkové roční náklady související se zavedením evidence tržeb v roce 2018 se předpokládají ve výši 37 000,- Kč bez možnosti uplatnění slevy na dani na evidenci tržeb.

Z výše uvedeného je patrný jednoznačný nárůst nákladů, které musí podnikatel v souvislosti se zavedením evidence tržeb vynakládat. Objem těchto nákladů závisí se na typu a rozsahu podnikatelské činnosti. Jsou podnikatelé, kteří byli nuceni poříditi vzhledem ke své činnosti několik pokladních zařízení s podstatně vyššími pořizovacími náklady a to z důvodu schopnosti zařízení zpracovávat i další výstupy potřebné k činnosti podnikatele, např. skladové hospodářství. Přestože se jedná o daňově

uznatelné náklady, snižuje se tím objem finančních prostředků, které by mohl podnikatel investovat do svého podnikání.

5.2 Kontrolní hlášení

Přijetím novely zákona o dani z přidané hodnoty č. 360/2014 Sb., s účinností od 1. 1. 2016 vznikla povinnost podávat kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení a povinnosti s tím spojené jsou upraveny v § 101c – 101i zákona o dani z přidané hodnoty.

Kontrolní hlášení je speciálním daňovým tvrzením, které bylo zavedeno jako efektivní prostředek detekce daňových úniků a podvodů. Podobný institut je jako pozitivně ověřený nástroj užívaný i v jiných členských státech Evropské unie. Funguje na základě porovnání údajů v reálném čase.

Jedním z typu daňových podvodů, k jehož eliminaci by mělo sloužit kontrolní hlášení, je tzv. řetězový (karuselový) podvod. Často jsou v rámci těchto obchodů využívány přeshraniční transakce v rámci Evropské unie, při kterém je dodání zboží mezi státy osvobozené od DPH. V základním schématu karuselu fungují minimálně 3 subjekty. Jedním je firma často označována jako **Missing Trader** nebo také „bílý kůň“. Ten pořídí zboží z jiného členského státu nebo z tuzemska, uplatní nárok na odpočet daně, ale při prodeji zboží brokerovi daň nepřizná nebo přizná a neodvede. Dalším je již zmiňovaný **Broker**, který nárokuje odpočet daně z přijatého plnění a zároveň poskytuje osvobozené plnění do EU. Třetím subjektem je plátce z EU (Conduit Company), který provádí především intrakomunitární obchody. Tato osoba umožňuje samotné uskutečnění podvodu s negativním fiskálním efektem v jiném členském státě. (Karusel, <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>)

Často zde může vystupovat ještě další subjekt označovaný jako **Buffer**. Ten v rámci řetězce provádí rychlé nákupní a prodejní transakce s minimálním ziskem. Ten obvykle řádně plní své daňové povinnosti. Jeho role je zastírací. V řetězci může vystupovat více Bufferů, kteří mají znepřehlednit situaci v řetězci.

Povinnost podat kontrolní hlášení má plátce, který ve sledovaném období přijal nebo uskutečnil plnění definované v § 101c zákona o dani z přidané hodnoty nebo insolvenční správce, pokud na něj přešlo oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, tj. v době od prohlášení konkurzu. Dle ustanovení § 101d lze kontrolní hlášení podat pouze elektronicky. Pokud plátce v daném období neuskutečnil žádné přijaté ani uskutečněné plnění dle § 101c zákona o dani z přidané hodnoty, nemá povinnost kontrolní hlášení podat.

Části formuláře KH

- Záhloví a Plátce – údaje o DS a druhu hlášení, FÚ apod.
- Část A – Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v tuzemském R-CH
- Část B – Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku
- Část C – Kontrolní řádky na DAP DPH (orientační součet hodnot vložených do KH v části A + B).

Lhůty pro podání kontrolního hlášení jsou upraveny ustanovením § 101e zákona o dani z přidané hodnoty. Právnícké osoby bez ohledu na zdaňovací období plátce mají povinnost podat kontrolní hlášení měsíčně ve lhůtě do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Fyzické osoby podávají kontrolní hlášení ve lhůtě do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Druhy kontrolních hlášení:

- Řádné kontrolní hlášení (§ 101e zákona o dani z přidané hodnoty) – podává se v zákonem stanovené lhůtě (každé první podání za dané období, i když je podané po termínu)
- Opravné kontrolní hlášení (§ 101g odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) – oprava již podaného kontrolního hlášení ještě před uplynutím lhůty pro podání řádného kontrolního hlášení; k předchozímu kontrolnímu hlášení se nepřihlíží
- Následné kontrolní hlášení (§ 101f odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) – do pěti pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných nebo neúplných údajů
- Opravné a následné kontrolní hlášení – vždy se vyplní kompletní údaje i s promítnutím oprav.

Údaje uváděné v kontrolním hlášení navazují na konkrétní řádky v daňových přiznáních k DPH. Proti daňovému přiznání, kde jsou údaje uvedené souhrnně, kontrolní hlášení obsahuje každé jednotlivé plnění. Výjimku tvoří část obsahující zdanitelná plnění do 10 000,- Kč, kde plnění nejsou jednotlivě vyčíslena.

Do kontrolního hlášení se neuvádějí následující údaje:

- dovoz zboží, ř. daňového přiznání 7, 8
- dodání zboží do jiného členského státu a služby dle §102 odst. 1 písm. d) a odst. 2, ř. daňového přiznání 20, 21
- vývoz zboží, ř. daňového přiznání 22
- dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě, ř. daňového přiznání 23
- zasilání zboží do jiného členského státu, ř. daňového přiznání 24
- zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou, ř. daňového přiznání 30, 31
- dovoz zboží osvobozený podle § 71g, ř. daňového přiznání 32
- nárok na odpočet daně při dovozu zboží, kde je správcem daně celní úřad, řádek daňového přiznání 42
- nárok na odpočet daně, ř. daňového přiznání 43 a 44
- korekce odpočtů, ř. daňového přiznání 45
- hodnoty pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e), ř. daňového přiznání 47
- plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet, ř. daňového přiznání 50
- údaje o krácení odpočtu daně podle § 76 (např. koeficient, část odpočtu v krácené výši, vypořádání odpočtu daně), ř. daňového přiznání 51, 52 a 53
- úpravy odpočtu daně, ř. daňového přiznání 60
- vrácení daně (§ 84), ř. daňového přiznání 61.

Sankce

Sankce ve formě pokut mají primárně zajistit motivaci plátců k řádnému plnění povinností.

Mají dvojí charakter:

1. **Deklaratorní pokuta** – výše pokuty je daná zákonem (obdobně jako u § 250 DŘ), nezávisí tudíž na správním uvážení správce daně. Výše pokut je odstupňována dle Závažnosti porušení povinnosti (§ 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty)
2. **Diskreční pokuta** – výše pokuty závisí na správním uvážení správce daně a míře provinění plátce (§ 101h odst. 2 a 3 zákona o dani z přidané hodnoty)

Nejmírnější pokuta činí 1 000,- Kč je uložena plátcí, pokud podá kontrolní hlášení po lhůtě, ale ještě před výzvou správce daně. Pokuta ve výši 10 000,- Kč je uložena za pozdní podání kontrolního hlášení, které bylo podáno až na výzvu správce daně. Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě, náleží mu pokuta 50 000,- Kč. V případě, že plátce podá kontrolní hlášení, ale nereaguje na výzvu správce daně k doplnění nebo potvrzení údajů, bude mu správcem daně uložena pokuta ve výši 30 000,- Kč. (§ 101h zákona o dani z přidané hodnoty)

Pokuta je uložena rozhodnutím a plátce má právo se proti uložené pokutě odvolat, popř. má možnost požádat o prominutí pokuty dle § 101k zákona o dani z přidané hodnoty. Žádost o prominutí pokuty má odkladný účinek do vydání rozhodnutí o žádosti.

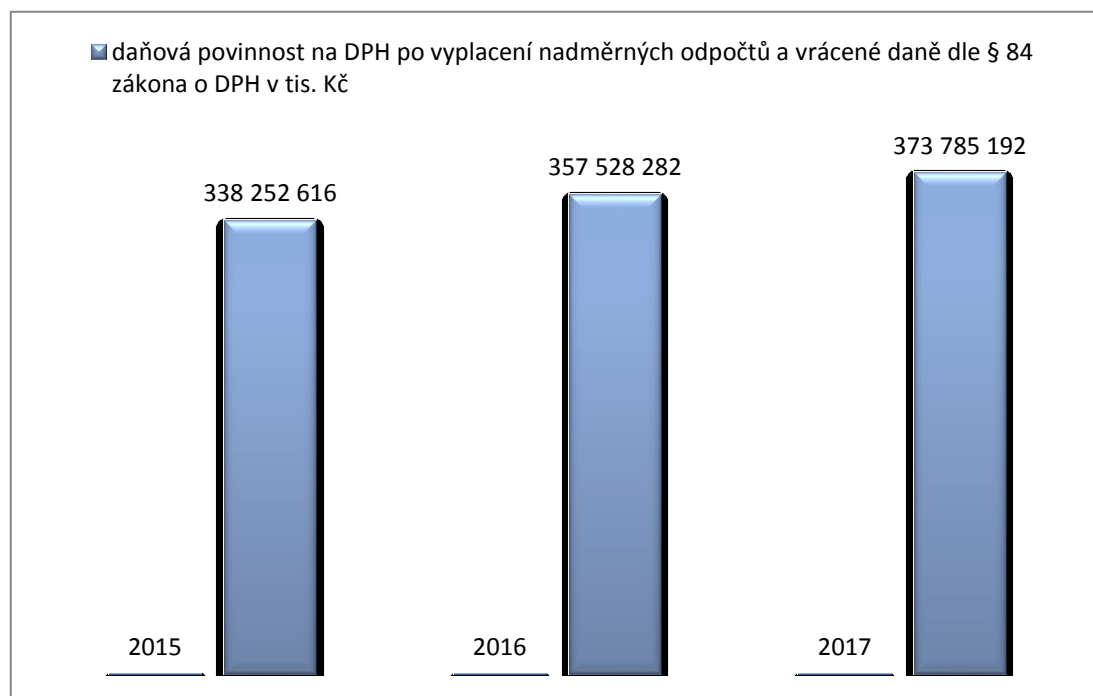
Správce daně před prvním vydání rozhodnutí o pokutě vyhodnotí podmínku uvedenou v § 101h zákona o dani z přidané hodnoty a případně platební výměr nevydává.

Výsledný efekt ze zavedení evidence tržeb a kontrolního hlášení

Oba zmíněné instituty byly zavedeny jako nástroj k eliminaci daňových úniků. Vzhledem k zatím krátkému období povinnosti evidovat tržby ještě není možné jednoznačně vyčíslit výsledný efekt ze zavedení evidence tržeb. Fiskální efekt ze zavedení těchto institutů je v tuto chvíli možné porovnat z vykázané daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty, ale tento údaj je nepřesný, neboť zohledňuje pouze případné

navýšení tržeb plátců z přidané hodnoty. Nárůst daňové povinnosti se zohledněním vyplacených nadměrných odpočtů je znázorněn na obrázku č. 4

Obrázek č. 4: Vývoj daňové povinnosti DPH za rok 2015 – 2017 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování dle údajů z daňových přiznání – Finanční správa ČR, 2018

Z výše uvedeného je patrný nárůst daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty. Částečně tento nárůst je možné přisoudit růstu ekonomiky, ale jistý podíl na růstu inkasa mají i nově zavedené instituty, tj. evidence tržeb a kontrolní hlášení. Dle tiskové zprávy zveřejněné ministerstvem financí, od spuštění povinnosti podávat kontrolní hlášení do června 2017, byl odhalen únik na dani ve výši 21,5 miliard korun. Za 15 měsíců od zavedení kontrolního hlášení bylo identifikováno přes 1 900 podvodných řetězců u 9 000 subjektů. (Finanční správa, tiskové zprávy 2017)

6 DOPADY LEGISLATIVNÍCH ZMĚN VE VYBRANÝCH ZDAŇOVACÍCH OBDOBÍCH U FYZICKÉ OSOBY

Vliv legislativních změn bude vyčíslen u fyzické osoby provozující stavební činnost. Pro účely srovnání se zadané údaje v průběhu sledovaných let nebudou měnit.

Podnikatel je plátcem daně z přidané hodnoty. Podnikatelskou činnost vykonává sám bez zaměstnanců. Ve společně hospodařící domácnosti vyživuje 2 děti (4 roky a 12 let). Příjmy manželky nepřesáhly 68 000,- Kč. Příjmy podnikatel vykázal ve výši 3 500 000,- Kč, výdaje jsou ve výši 2 700 000,- Kč. Na pojistném zaplatil 210 000,- Kč, které nejsou součástí výše uvedených výdajů. Veškeré příjmy a výdaje byly uhrazeny v daném roce. 80% z příjmů tvoří uskutečněná zdanitelná plnění v základní sazbě daně, přijatá plnění v základní sazbě daně tvoří 95 % z celkových přijatých plnění.

Výpočet bude proveden ve zdaňovacích obdobích, ve kterých došlo ke změně v legislativě proti předchozím rokům. Rok 2005 byl vybrán, neboť v tomto roce příjmy fyzických osob podléhaly progresivnímu zdanění. V roce 2008 byla zavedena rovná sazba daně a odčitatelná položka na poplatníka, popř. manželku, byla nahrazena slevou na dani. V letech 2016 dalších je možné uplatnit slevu za umístění dítěte, daňové zvýhodnění na vyživované děti bylo možné uplatnit v různé výši podle počtu dětí. Zároveň pro rok 2016 může podnikatel uplatnit výdaje procentem z příjmů v omezené výši. K dalšímu „zastropování“ došlo od roku 2018. Zároveň v těchto letech platí přenesená daňová povinnost u stavebních činností a v průběhu sledovaných let došlo ke změnám v sazbě daně z přidané hodnoty. Rok 2019 zohledňuje dopad na daňovou povinnost podnikatele v případě přijetí navrhovaných změn zákona.

Rok 2005

Daň z příjmů fyzických osob

V roce 2005 bylo zaplacené pojistné daňově uznatelným nákladem. Nezdánitelná část na poplatníka činila 38 040,- Kč, nezdanitelná část na manželku při dodržení zákonem stanovených podmínek činila 21 720,- Kč. Na vyživované děti bylo možné uplatnit

daňové zvýhodnění formou slevy na dani ve výši 6 000,- Kč. V roce 2005 se používala progresivní forma zdanění.

Varianta č. 1 - uplatnění skutečných výdajů

Varianta č. 2 – uplatnění výdajů procentem z příjmů (80 %)

Varianta č. 3 – rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu

Výpočet zdanění u daně z příjmů fyzických osob je uveden v tabulce č. 20.

Tab. č. 20: Výpočet daně – 2005 (v Kč)

	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3	
			Poplatník	Spolupracující osoba
Příjmy	3 500 000	3 500 000	3 050 000	450 000
Výdaje	2 910 000	2 800 000	2 535 860	374 140
Základ daně (ZD)	590 000	700 000	514 140	75 860
NČ na poplatníka	38 040	38 040	38 040	38 040
NČ na manželku	21 720	21 720	x	x
ZD snížený o NČ	530 240	640 240	476 100	37 820
ZD zaokrouhlený	530 200	640 200	476 100	37 800
Daň	130 100	165 300	112 788	5 670
Daňové zvýhodnění	12 000	12 000	12 000	x
Daň po slevě	118 100	153 300	100 788	5 670

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Ze tří zvolených variant je pro poplatníka nejvýhodnější rozdělení příjmů na spolupracující osobu. Společně zaplatí daň celkem ve výši 106 458,- Kč.

Daň z přidané hodnoty

Platná sazba daně v roce 2005 – základní sazba daně 19 %, snížená sazba daně 5 %.

Výpočet daně u daně z přidané hodnoty je uveden v tabulce č. 21.

Tab. č. 21: Daň z přidané hodnoty – 2005 (v Kč)

	ZD	daň
Uskutečněná plnění základní sazba	2 800 000	532 000
Uskutečněná plnění snížená sazba	700 000	35 000
Přijatá plnění základní sazba daně	2 565 000	487 350
Přijatá plnění snížená sazba daně	135 000	6 750
Daňová povinnost		72 900

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Pokud zvolí poplatník nejvýhodnější variantu, v roce 2005 zaplatí celkem daňovou povinnost ve výši 179 358,- Kč (106 458 + 72 900).

Rok 2008

Daň z příjmů fyzických osob

V roce 2008 již nebylo možné do výdajů uplatnit zaplacené pojistné. Základ daně bylo možné snížit o slevu na dani na poplatníka ve výši 24 840,- Kč a ve stejné výši na manželku při dodržení zákonem stanovených podmínek. Na vyživované děti bylo možné uplatnit daňové zvýhodnění formou slevy na dani ve výši 10 680,- Kč na vyživované dítě. V roce 2008 již byla zavedena rovná sazba daně ve výši 15 %.

Varianta č. 1 - uplatnění skutečných výdajů

Varianta č. 2 – uplatnění výdajů procentem z příjmů (80 %)

Výpočet zdanění u daně z příjmů fyzických osob je uveden v tabulce č. 22.

Tab. č. 22: Výpočet daně – 2008 (v Kč)

	Varianta 1	Varianta 2
Příjmy	3 500 000	3 500 000
Výdaje	2 700 000	2 800 000
Základ daně (ZD)	800 000	700 000
Daň	120 000	105 000
Sleva na poplatníka	24 840	24 840
Sleva na manželku	24 840	24 840
Daň po slevě	70 320	55 320
Daňové zvýhodnění	21 360	21 360
Daň k zaplacení	48 960	33 960

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

V roce 2008 je pro podnikatele výhodnější varianta č. 2 – uplatnění výdajů procentem z příjmů. Na dani odvede o 15 000,- Kč méně, než při variantě se skutečnými výdaji.

Daň z přidané hodnoty

Platná sazba daně v roce 2008 – základní sazba daně 19 %, snížená sazba daně 9 %. Výpočet daňové povinnosti je uveden v tabulce č. 23.

Tab. č. 23: Daň z přidané hodnoty – 2008 (v Kč)

	ZD	daň
Uskutečněná plnění základní sazba	2 800 000	532 000
Uskutečněná plnění snížená sazba	700 000	63 000
Přijatá plnění základní sazba daně	2 565 000	487 350
Přijatá plnění snížená sazba daně	135 000	12 150
Daňová povinnost		95 500

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Pokud zvolí poplatník nejvýhodnější variantu, v roce 2008 zaplatí celkem daňovou povinnost ve výši 129 460,- Kč (33 960 + 95 500).

Rok 2016

Daň z příjmů fyzických osob

V roce 2016 se výše slevy na poplatníka ani na manželku proti roku 2008 nezměnila. Daňové zvýhodnění na vyživované děti bylo stanoveno v různé výši podle počtu vyživovaných dětí. Na první vyživované dítě bylo možné uplatnit slevu ve výši 13 404 Kč a na druhé 17 004,- Kč. V tomto zdaňovacím období bylo možné uplatnit slevu na úhradu nákladů za umístění dítěte do předškolního zařízení. Slevu bylo možné uplatnit maximálně ve výši 9 900,- Kč. Podnikatel využil v roce 2016 tuto slevu v plné výši. Při uplatnění výdajů procentem z příjmů platí omezení z důvodu „zastropování“ výdajů. V případě podnikatele je možné uplatnit výdaje maximálně ve výši 1 600 000,- Kč a v případě tohoto způsobu uplatnění výdajů nemůže poplatník uplatnit slevu na manželku ani daňové zvýhodnění na vyživované děti.

Varianta č. 1 - uplatnění skutečných výdajů

Varianta č. 2 – uplatnění výdajů procentem z příjmů (80 %)

Varianta č. 3 – rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu

Výpočet zdanění u daně z příjmů fyzických osob je uveden v tabulce č. 24.

Tab. č. 24: Výpočet daně – 2016 (v Kč)

	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3	
			Poplatník	Spolupracující osoba
Příjmy	3 500 000	3 500 000	3 050 000	450 000
Výdaje	2 700 000	1 600 000	2 352 860	347 140
Základ daně (ZD)	800 000	1 900 000	697 140	102 860
Daň	120 000	327 260	104 565	15 420
Sleva na poplatníka	24 840	24 840	24 840	24 840
Sleva na manželku	24 840	x	x	x
Školkovné	9 900	9 900	9 900	x
Daňové zvýhodnění	30 408	x	30 408	x
Daň k zaplacení	30 012	292 520	39 417	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Pro rok 2016 je nejvýhodnější variantou č. 1, kdy lze v plné výši uplatnit veškeré slevy na dani. V případě spolupracující osoby došlo k částečně nevyužité slevy na poplatníka. Varianta s uplatněním výdajů procentem z příjmů je pro podnikatele zcela nevýhodná. Výši daně u této varianty ovlivnilo „zastropování“ výdajů a neumožnění uplatnit slevu na manželku a vyživované děti. Zároveň díky vysokému základu daně došlo i ke zdanění solidární daní.

Daň z přidané hodnoty

Platná sazba daně v roce 2016 – základní sazba daně 21 %, snížená sazba daně 15 %. Podnikatel poskytuje plnění v přenesené daňové povinnosti. Veškerá uskutečněná plnění podnikatele budou v daňovém přiznání uvedena evidenčně. Daň z těchto plnění má povinnost odvést příjemce plnění (odběratel), který má zároveň nárok na odpočet daně. Výpočet daně z přidané hodnoty je uveden v tabulce č. 25.

Tab. č. 25: Výpočet daně z přidané hodnoty – 2016 (v Kč)

	ZD	daň
Přijatá plnění základní sazba daně	2 565 000	538 650
Přijatá plnění snížená sazba daně	135 000	20 250
Nárok na odpočet daně		558 900

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Pokud zvolí poplatník nejvýhodnější variantu, v roce 2016 sice zaplatí na dani z příjmů fyzických osob daň ve výši 30 012,- Kč, ale zároveň v průběhu roku bude čerpat nárok na odpočet daně v celkové výši 558 900,- Kč.

Rok 2017

Daň z příjmů fyzických osob

V roce 2017 je výše slevy na poplatníka a na manželku ve stejné výši, jako v předchozím případě. Daňové zvýhodnění na vyživované děti bylo stanoveno v různé výši podle počtu vyživovaných dětí. Na první vyživované dítě bylo možné uplatnit slevu ve výši 13 404,- Kč a na druhé 19 404,- Kč. Sleva za úhradu nákladů na školku je možné uplatnit maximálně ve výši 11 000,- Kč. Podnikatel využil v roce 2017 tuto slevu v plné výši. Při uplatnění výdajů procentem z příjmů platí omezení z důvodu „zastropování“ výdajů. V případě podnikatele je možné uplatnit výdaje maximálně ve

výši 1 600 000,- Kč a v případě tohoto způsobu uplatnění výdajů nemůže poplatník uplatnit slevu na manželku ani daňové zvýhodnění na vyživované děti. Od roku 2018 došlo k dalšímu „zastropování“ výdajů (viz tab. č. 14). Podnikateli bude umožněno uplatnit výdaje procentem z příjmů pouze ve výši 800 000,- Kč. Toto omezení je kompenzováno možností uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované děti a slevu na manželku. V roce 2017 si může poplatník sám zvolit, kterou z těchto variant využije.

Varianta č. 1 - uplatnění skutečných výdajů

Varianta č. 2 – uplatnění výdajů procentem z příjmů (80 %) – 1 600 000,- Kč

Varianta č. 3 – uplatnění výdajů procentem z příjmů (80 %) – 800 000,- Kč

Výpočet zdanění u daně z příjmů fyzických osob je uveden v tabulce č. 26.

Tab. č. 26: Výpočet daně – 2017 (v Kč)

	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3
Příjmy	3 500 000	3 500 000	3 500 000
Výdaje	2 700 000	1 600 000	800 000
Základ daně (ZD)	800 000	1 900 000	2 700 000
Daň	120 000	323 141	499 141
Sleva na poplatníka	24 840	24 840	24 840
Sleva na manželku	24 840	x	24 840
Školkové	11 000	11 000	11 000
Daňové zvýhodnění	32 808	x	32 808
Daň po slevě	26 512	287 301	405 653

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

V tomto roce je nejvýhodnější variantou uplatnění skutečných výdajů. Díky „zastropování“ výdajů dochází ke zdanění solidární daní a ani možnost uplatnění všech slev na dani z důvodu podstatně nižších výdajů nepřinesl pozitivní efekt.

Daň z přidané hodnoty

Platná sazba daně v roce 2017 – základní sazba daně 21 %, snížená sazba daně 15 %. Podnikatel poskytuje plnění v přenesené daňové povinnosti. Veškerá uskutečněná plnění podnikatele budou v daňovém přiznání uvedena evidenčně. Daň z těchto plnění má povinnost odvést příjemce plnění (odběratel), který má zároveň nárok na odpočet daně. Výsledná daňová povinnost – nárok na odpočet daně, bude ve stejné výši, jako v roce 2016, tj. 558 900,- Kč.

Pokud zvolí poplatník nejvýhodnější variantu, v roce 2017 zaplatí na dani z příjmů fyzických osob daň ve výši 26 512,- Kč, ale zároveň v průběhu roku bude čerpat nárok na odpočet daně v celkové výši 558 900,- Kč.

Rok 2018

Daň z příjmů fyzických osob

V roce 2017 se výše slevy na poplatníka a na manželku nemění. Daňové zvýhodnění na vyživované děti bylo stanoveno v různé výši podle počtu vyživovaných dětí. Na první vyživované dítě bylo možné uplatnit slevu ve výši 15 204,- Kč a na druhé 19 404,- Kč. Sleva za úhradu nákladů na školku je možné uplatnit maximálně ve výši 12 200,- Kč. Podnikatel využil v roce 2018 tuto slevu v plné výši. Při uplatnění výdajů procentem z příjmů platí omezení z důvodu „zastropování“ výdajů. Podnikatel má možnost uplatnit výdaje v maximální výši 800 000,- Kč. Zároveň má možnost uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované děti i slevu na manželku.

Varianta č. 1 - uplatnění skutečných výdajů

Varianta č. 2 – uplatnění výdajů procentem z příjmů (80 %)

Výpočet zdanění u daně z příjmů fyzických osob je uveden v tabulce č. 27.

Tab. č. 27: Výpočet daně – 2018 (v Kč)

	Varianta 1	Varianta 2
Příjmy	3 500 000	3 500 000
Výdaje	2 700 000	800 000
Základ daně (ZD)	800 000	2 700 000
Daň	120 000	499 141
Sleva na poplatníka	24 840	24 840
Sleva na manželku	24 840	24 840
Školkové	12 200	12 200
Daňové zvýhodnění	34 608	34 608
Daň k zaplacení	23 512	402 653

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Při uplatnění prokazatelně vynaložených výdajů je výsledná daňová povinnost podstatně nižší.

Daň z přidané hodnoty

Platná sazba daně v roce 2018 – základní sazba daně 21 %, snížená sazba daně 15 %. Podnikatel poskytuje plnění v přenesené daňové povinnosti. Veškerá uskutečněná plnění podnikatele budou v daňovém přiznání uvedena evidenčně. Daň z těchto plnění má povinnost odvést příjemce plnění (odběratel), který má zároveň nárok na odpočet daně. Výsledná daňová povinnost – nárok na odpočet daně, bude ve stejné výši, jako v roce 2017, tj. 558 900,- Kč.

Pokud zvolí poplatník nejvýhodnější variantu, v roce 2018 zaplatí na dani z příjmů fyzických osob daň ve výši 23 512,- Kč, ale zároveň v průběhu roku má nárok na odpočet daně v celkové výši 558 900,- Kč.

Rok 2019

Daň z příjmů fyzických osob

Při výpočtu daňové povinnosti v roce 2019 se bude vycházet z navrhovaných změn zákona o daních z příjmů, tj. sazba daně ve výši 19 %, popř. 24 %. Uplatněné slevy budou ve stejné výši, jako v předchozím roce. Do výdajů bude navíc uplatněna část pojistného zaplaceného podnikatelem. Dle navrhovaných změn bude možné uplatnit $\frac{3}{4}$ zaplaceného pojistného (pouze u prokazatelně vynaložených výdajů), tj. 157 500,- Kč.

Varianta č. 1 - uplatnění skutečných výdajů

Varianta č. 2 – uplatnění výdajů procentem z příjmů (80 %)

Výpočet zdanění u daně z příjmů fyzických osob je uveden v tabulce č. 28.

Tab. č. 28: Výpočet daně – 2019 (v Kč)

	Varianta 1	Varianta 2
Příjmy	3 500 000	3 500 000
Výdaje	2 857 500	800 000
Základ daně (ZD)	642 500	2 700 000
Daň	122 075	576 000
Sleva na poplatníka	24 840	24 840
Sleva na manželku	24 840	24 840
Školkové	12 200	12 200
Daňové zvýhodnění	34 608	34 608
Daň k zaplacení	25 587	479 512

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Při výpočtu daně v roce 2019 se předpokládá, že sazba daně ve výši 19 % bude použita u ročních příjmů do výše 1 440 000,- Kč ($120\,000 \cdot 12$). Příjmy nad tuto hranici budou zdaňovány sazbou daně 24 %.

Při uplatnění výdajů procentem z příjmů byl vypočten základ daně 2 700 000,- Kč. Daň byla vypočtena následujícím způsobem:

$$1\,440\,000 \cdot 0,19 = 273\,600 \quad (\text{zdanění 1. sazbou daně – 19 \%})$$

$$(2\,700\,000 - 1\,440\,000) \cdot 0,24 = 302\,400 \quad (\text{zdanění 2. sazbou daně – 24 \%})$$

$$\text{Výsledná daň} = 576\,000,- \text{ Kč} (273\,600 + 302\,400)$$

U daně z přidané hodnoty se proti předešlému roku nic nemění. Bude uplatněn nárok na odpočet daně ve výši 558 900,- Kč.

Vyhodnocení

V rámci vyčíslení dopadu změn v legislativě daně z příjmů a daně z přidané hodnoty na daňovou povinnost fyzické osoby bylo porovnáno několik variant způsobu zdanění

u daně z příjmů a následně vybrána nejvýhodnější z variant. Výsledek je součástí tabulky č. 27. Z údajů v tabulce je patrné, že docházelo k postupnému snižování výsledné daně z příjmů. Nejvýraznější rozdíl v dani je mezi roky 2005 a 2008, který byl způsoben jednak progresivním zdaněním v roce 2005, ale také jinou formou uplatnění odpočtu u poplatníka, popř. manželky. V roce 2005 byl tento odpočet uplatňován formou nezdanitelné části, v roce 2008 se už jednalo o slevu na dani.

U daně z přidané hodnoty je naopak patrný nárůst daňové povinnosti, který byl způsoben zvýšením sazby daně a tento trend by byl i v následujícím roce (2016), ale vzhledem k aplikaci přenesené daňové povinnosti na uskutečněná plnění podnikatele povinnost přiznat daň z těchto plnění přešla na odběratele. Rok 2019 byl spočítán na základě předpokladu přijetí návrhu změny způsobu zdanění příjmů, tj. zdanění sazbou daně ve výši 19 %, popř. 24 %. Trend snižování daně z příjmů v roce 2019 není patrný, neboť se vycházelo z nezměněných slev na dani, přičemž je předpoklad, že i u nich dojde k navýšení. Konečné vyhodnocení změny daňové povinnosti u podnikatele z hlediska daně z příjmů a daně z přidané hodnoty je uvedeno v tabulce č. 29.

Tab. č. 29: Vyhodnocení zdanění podnikatele (v Kč)

Rok	2005	2008	2016	2017	2018	2019
Daň z příjmů	106 458	33 960	30 012	26 512	23 512	25 587
Daň z přidané hodnoty	72 900	95 500	-558 900	-558 900	-558 900	-558 900
Daň celkem	179 358	129 460	-528 888	-532 388	-535 388	-533 313

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo vystihnout dopady změn v účetní a daňové legislativě na podnikatele v ČR, vyhodnotit je a navrhnout optimální řešení.

Daňová politika je důležitou součástí politiky ekonomické a má značný vliv na trh práce a celkovou úspěšnost země v porovnání s ostatními státy. Proto je správné nastavení daňového systému důležité. V daňových zákonech dochází k poměrně častým změnám, ať už formálního charakteru, nebo ke zcela zásadním novelám a vzhledem k jejich četnosti je poměrně obtížné se ve všech změnách orientovat. Není výjimkou, že v průběhu jednoho roku je zákon novelizován několikrát.

Daňový systém České republiky je poměrně složitý a orientace v jednotlivých zákonech vzhledem k jejich vzájemnému propojení obtížná. Porovnáním s daňovými systémy okolních zemí v rámci EU je patrná jejich podobnost, i když každý z nich má svoje specifika. Ve většině zemí je zavedeno progresivní zdanění příjmů. V České republice byla od roku 2008 zavedena u daně z příjmů fyzických osob rovná sazba daně ve výši 15 %, i když formy progresivního zdanění bylo dosaženo zavedením solidárního zvýšení daně. V současné době vláda navrhuje zavedení dvou sazeb daně, první ve výši 19 % a druhé sazby daně ve výši 24 %. V konečném důsledku by se nemělo jednat o vyšší zdanění příjmů, neboť v současné době díky zavedené „superhrubé mzdě“ činí reálné zdanění příjmů 20,1 %.

Výslednou daň, kromě sazby daně, výrazně ovlivňují odčitatelné položky, slevy na dani a různé daňové paušály. Obzvláště u daně z příjmů fyzických osob dochází k častým úpravám těchto položek, v jejichž důsledku je výběr této daně proti ostatním daním, velmi nízký. V roce 2015 došlo k částečnému omezení výdajových paušálů, kdy byla stanovena maximální výše pro jejich uplatnění vypočítaná z příjmů ve výši 2 000 000,- Kč. Zároveň došlo k omezení v uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované děti, popř. na druhého z manželů, pokud byly uplatněny výdaje procentem z příjmů. Od roku 2018 došlo k dalšímu omezení v této oblasti, což by mělo vést k většímu výběru daní. Změny výše slev na dani, popř. zavedení nových slev výrazně ovlivňují výslednou daň. Jejich využitím může podnikatel optimalizovat výslednou daňovou povinnost.

Nejčastější změnou, která se týká téměř všech daní, je změna sazby daně. V současné době je spíše tendence zvyšování nepřímých daní, což je patrné i na jejich inkasu. Tento

vývoj je zřejmý i z vyhodnocení dopadu změn v legislativě u fyzické osoby uvedené v poslední části diplomové práce, kdy dochází k nárůstu daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty a naopak ke snížení daně z příjmů fyzických osob. Z uvedeného příkladu je také patrné, že podnikatel má možnost zvolit z více variant způsobu zdanění příjmů, ale musí přihlídnout k určitým omezením z nich vyplývajících. Výhodou varianty s uplatněním výdajů procentem z příjmů je nižší administrativa, ale vzhledem k omezení výše takto uplatnitelných výdajů bude tato varianta přínosem pro podnikatele s obratem 1 000 000,- Kč. U podnikatelů s vyššími příjmy nebude možné výdajový paušál využít v plné výši vyjádřené procentem z příjmů. Jako kompenzaci pro výše uvedené omezení bylo podnikatelům, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů umožněno z výsledné daně odečíst slevy na vyživované děti, popř. slevu na druhého z manželů za zákonem stanovených podmínek.

Boj s daňovými úniky je zaměřen především na oblast nepřímých daní. V souvislosti s eliminací daňových úniků byly zavedeny od roku 2016 nové instituty, jako je kontrolní hlášení v oblasti daně z přidané hodnoty a zákon o evidenci tržeb. Přijetí těchto změn nevyvolalo u podnikatelů příliš pozitivní ohlasy. Jednak se zvýšila administrativa s tím spojená a dále pak především zavedení evidence tržeb sebou nese zvýšení nákladů.

Na výši inkasa daní nemá vliv pouze sazba daně, případně další instituty ovlivňující výslednou daňovou povinnost, ale také platební morálka podnikatelů a zároveň schopnost správce daně vyměřenou, popř. doměřenou daň vybrat, což se opět odvíjí od správně nastaveného systému výběru daní. Progresivní zdanění sice může zlepšit inkaso daní, ale u podnikatelů spíše vyvolává tendenci, často uměle, snížit základ daně, aby nedošlo ke zdanění vyšší sazbou daně. Zároveň není neobvyklé, že někteří podnikatelé vykazují dlouhodobě ztrátu, popř. nízký základ daně, který po uplatnění slev a odčitatelných položek nevede k daňové povinnosti. Řešením by mohlo být znovuzavedení období minimálního základu daně, spíše ovšem formou minimální daně, kterou podnikatel v návaznosti na výši vykázaného obratu bude mít povinnost zaplatit. Institut minimálního základu daně již v naší legislativě existoval (2004 – 2007), ale byl nastaven tak, že v souvislosti se zavedením slev na dani a jejich uplatněním k žádné daňové povinnosti nedošlo. Opodstatněné by bylo osvobození od placení daně při zahájení podnikatelské činnosti, kdy dochází k vyšším investicím a navazování

obchodních vztahů, ale v dalších letech podnikání by podnikatel daňovou povinnost měl mít.

Za krok správným směrem by se dalo považovat zrušení tzv. superhrubé mzdy, při kterém dochází k fiktivnímu navýšení základu daně pro výpočet zálohy na daň o 34 %, které odpovídají výši odvodů na pojistném. Tento krok navrhuje současná vláda v demisi Andreje Babiše.

Pozitivní dopad na podnikatele i nepodnikající, by mohlo mít snížení daně z přidané hodnoty u základních potravin, která je v České republice ve výši 15 % a tím patří Česká republika k zemím s nejvyšším zdaněním základních potravin. Vyšší sazbou daně z přidané hodnoty zdaňuje základní potraviny Maďarsko, kde se na potraviny vztahuje daň ve výši 18 %. Naopak ve Velké Británii jsou potraviny zdaňovány nulovou sazbou daně. Pokud by došlo ke snížení sazby daně u základních potravin, mělo by to sice vliv na výběr daně, ale vzhledem k růstu inkasa díky odhalování daňových úniků a současného růstu ekonomiky, by propad nebyl až tak fatální. Navíc, část prostředků by zůstala v podnikatelské sféře, což by umožnilo investice do nových technologií nebo na podporu prodeje českých potravin.

Za zvážení by stálo také zrušení daně z nabytí nemovitých věcí, kterou od prosince roku 2016 platí kupující. Zdaněním nabytí nemovitosti dochází k duplicitnímu zdanění finančních prostředků, které jsou investovány do koupě. Zároveň se zvyšují náklady na pořízení nemovitosti, což zatíží nejvíce především mladé rodiny, kde právě při zakládání rodiny dochází k poklesu příjmů a pořízení vlastního bydlení i vzhledem k vzrůstající úrokové sazbě hypoték a zpřísnění podmínek při jejich poskytnutí, se pak stává velmi obtížným. S řešením bytové situace mladých rodin souvisí i další možná legislativní změna, která by mohla být v podobě nulové sazby daně z přidané hodnoty při pořízení nemovitosti mladou rodinou, za kterou by se považovala rodina s věkem do 36 let. Stát sice poskytuje jistou formu podpory bydlení pro mladé prostřednictvím programů ze Státního fondu rozvoje bydlení, ale jedná se o částky, které při současné ceně nemovitostí slouží spíše jako zvýhodněný příspěvek při koupi nemovitosti.

Seznam tabulek

- Tab. č. 1: Rozdělení výnosů z daní (v %)
- Tab. č. 2: Sazby daně z příjmů fyzických osob (v %)
- Tab. č. 3: Základní sazby daně u fyzických osob (v %)
- Tab. č. 4: Způsob zdanění příjmů fyzických osob od roku 2006 do roku 2018 (v %)
- Tab. č. 5: Sazby daně v roce 2006 – 2007 (v %)
- Tab. č. 6: Zdanění příjmů v letech 2006 – 2012 a 2017 (v Kč)
- Tab. č. 7: Počet zpracovaných žádostí o stanovení paušální daně (v ks)
- Tab. č. 7: Minimální základ daně (v Kč)
- Tab. č. 9: Vliv na výši daně při rozdělení příjmů na spolupracující osobu (v Kč)
- Tab. č. 10: Sazby daně z příjmů právnických osob od roku 2000 do roku 2017 (v %)
- Tab. č. 11: Vliv odpočtu na výzkum a vývoj na výslednou daň (v Kč)
- Tab. č. 12: Výdaje na dopravu (v Kč)
- Tab. č. 13: Daňové zvýhodnění na vyživované dítě (v Kč)
- Tab. č. 14: Výdaje stanovené procentem z příjmů pro roky 2016 – 2018 (v Kč)
- Tab. č. 15: Počet subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů za r. 2010 - 2016
- Tab. č. 16: Sleva za umístění dítěte (v Kč)
- Tab. č. 17: Výše příjmů pro vyplacení bonusu (v Kč)
- Tab. č. 18: Kategorizace účetních jednotek (v Kč a ks)
- Tab. č. 19: Výpočet zálohy na daň v roce 2018 a 2019 (v Kč)
- Tab. č. 20: Výpočet daně – 2005 (v Kč)
- Tab. č. 21: Daň z přidané hodnoty – 2005 (v Kč)
- Tab. č. 22: Výpočet daně – 2008 (v Kč)
- Tab. č. 23: Daň z přidané hodnoty – 2008 (v Kč)
- Tab. č. 24: Výpočet daně – 2016 (v Kč)
- Tab. č. 25: Výpočet daně z přidané hodnoty – 2016 (v Kč)

Tab. č. 26: Výpočet daně – 2017 (v Kč)

Tab. č. 27: Výpočet daně – 2018 (v Kč)

Tab. č. 28: Výpočet daně – 2019 (v Kč)

Tab. č. 29: Vyhodnocení zdanění podnikatele (v Kč)

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Podíl jednotlivých daní na celkovém výběru daní v ČR v roce 2017

Obrázek č. 2: Odpočet na výzkum a vývoj v tis. Kč v letech 2010 - 2016

Obrázek č. 3: Podíl čisté mzdy ve vztahu k hrubé v roce 2018 a 2019

Obrázek č. 4: Vývoj daňové povinnosti DPH za rok 2015 – 2017

Seznam použitých zkratek

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
HDP	Hrubý domácí produkt
FO	Fyzická osoba
PHM	Pohonné hmoty
EUR	měna EURO
PLN	měna Polský zlotý
ES	Evropský soud
NSS	Nejvyšší správní soud
Pl. ÚS	Plénum Ústavního soudu
CZ-CPA	Klasifikace produkce
ČNB	Česká národní banka
ZD	Základ daně
NČ	Nezdanitelná část
DAP	Daňové přiznání
EET	Elektronická evidence tržeb
FIK	Fiskální identifikační kód
BKP	Bezpečnostní identifikační kód
PKP	Podpisový kód poplatníka

Seznam použité literatury

JURČÍK, Radek. Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. Monografie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-176-4.

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

PEKOVÁ, Jitka a PILNÝ, Jaroslav. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2002. 441 s. ISBN 80-86395-21-9.

PUCHINGER, Zdeněk. *Úvodní kapitoly k daňové teorii: daňová soustava ČR*. Olomouc: Univerzita Palackého, 2006. ISBN 80-244-1298-5.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s., 1 záložka (sazby daní). ISBN 978-80-7201-925-0.

VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: Vox, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Internetové zdroje

1 Správa spotřebních daní. *Celní správa České republiky* [online]. Praha: Generální ředitelství cel, 2017 [cit. 2017-10-20].

Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/Stranky/default.aspx>

2 Rozdělení výnosů z daní. *Finanční správa* [online]. 2018 [cit. 2018-01-17]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/danovy-system-cr/rozpocetove-urceni-dani>

3 Struktura a efektivita výběru daní v EU. *Edotace*_Brno: Erste Grantika Advisory, a.s., (2018). [cit. 2018-02-12]. Dostupné z: <http://www.edotace.cz/clanky/zdaneni-v-eu-struktura-a-efektivita-vyberu-dani>

4 Podíl jednotlivých daní na celkovém výběru daní v ČR v roce 2017. *Celní správa České republiky* [online]. Praha: Generální ředitelství cel, (2018). [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Stranky/komentary.aspx>

a *Finanční správa*. (2018). [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

5 Zdanění příjmů právnických osob – Rakousko. Czech trade, (2017). *BusinessInfo.cz* [cit. 2017-11-17]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/rakousko-zakladni-charakteristika-teritoria-19137.html>

6 Zdanění příjmů fyzických osob – Rakousko. *Bundesministerium für Finanzen* [online]. Wien, (2017). [cit. 2017-11-12]. Dostupné z: <https://www.bmf.gv.at/steuern-a-z/steuern-a-z.html>

7 Sazba daně z příjmů fyzických osob – Rakousko. Czech trade,(2017). *BusinessInfo.cz* [cit. 2017-11-17]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/rakousko-zakladni-charakteristika-teritoria-19137.html>

8 Daň z přidané hodnoty – Rakousko. Czech trade, (2017). *BusinessInfo.cz* [cit. 2017-11-17]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/rakousko-zakladni-charakteristika-teritoria-19137.html>

9 Daň z převodu nemovitostí – Rakousko. Czech trade, (2017). *BusinessInfo.cz* [cit. 2017-11-17]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/rakousko-zakladni-charakteristika-teritoria-19137.html>

Zdanění příjmů fyzických osob – Německo. *The Complete WorldWide Tax & Finance Site, Germany Income Taxes and Tax Laws.* (2018). [cit. 2018-01-17]. Dostupné z: http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp

10 Výběr spotřební daně – Německo. Czech trade, (2017). *BusinessInfo.cz* [cit. 2017-11-17]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nemecko-zakladni-charakteristika-teritoria-19041.html>

11 Zdaňování příjmů – Polsko. *Finanse, Informacje podstawowe* [online] Polska, Ministerstwo Finansów, (2017). [cit. 2017-11-17]. Dostupné z: <http://www.finanse.mf.gov.pl/web/wp/pp/niezbednik-podatnika/pit>

12 Zdaňování příjmů – Slovensko. *Finančná správa Slovenská republika.* Finančné riaditeľstvo SR. (2017). [cit. 2017-11-17]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia>

- 13 Sazba daně z příjmů fyzických osob – Slovensko. Czech trade, (2017). [BusinessInfo.cz](http://www.businessinfo.cz) [cit. 2017-11-17]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/slovensko-zakladni-charakteristika>
- 14 Zásady vedení účetnictví. Hauzarová, M. (2017). Účetní zásady a principy. *Portál.Pohoda.cz*. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>
- 15 Stanovení minimálního základu daně. Ministerstvo financí. *Stanovisko Ministerstva financí k minimálnímu základu daně z příjmů* (2006). [cit. 2017-11-17]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2006/2006-01-10-tiskova-zprava-6034-6034>
-
- 16 Odpočet na výzkum a vývoj v letech 2010 – 2016. Finanční správa. *Daňová statistika*.(2018). Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/danova-statistika>
- 17 Nepřímé daně. Finanční správa. *Popis systému*.(2013). Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>
- 18 Seznam nespolehlivých plátců daně. Kurzy.cz. *Seznam nespolehlivých plátců DPH*. (2018). Dostupné z: <https://rejstrik-firem.kurzy.cz/seznam-11/>
- 19 Kategorizace účetních jednotek. Accace Česká republika. *Kategorizace účetních jednotek a jejich povinnosti ve vztahu k účetní závěrce | News Flash*. (2016). Dostupné z: <https://accace.cz/kategorizace-ucetnich-jednotek-a-jejich-povinnosti-ve-vztahu-k-ucetni-zaverce-news-flash/>
- 20 Nefinanční informace. Komora auditorů České republiky. *Novela zákona o účetnictví – nefinanční informace*. (2018). Dostupné z: <https://www.kacr.cz/novela-zakona-o-ucetnictvi--nefinancni-informace>

21 Změny v účtování nákladů. Fučík& Partneři. *Změny v účtování nákladů a výnosů.*(2017). Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/zmeny-v-uctovani-nakladu-a-vynosu/>

22 Program Hnutí ANO. (2017). Dostupné z: <https://www.anobudelip.cz/file/edee/2017/09/program-hnuti-ano-pro-volby-do-poslanecke-snemovny.pdf>

23 Návrh změny zákona o daních z příjmů. Ministerstvo financí. *Zrušení superhrubé mzdy sníží odvodovou zátěž a zpřehlední daně.* (2018). Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/zruseni-superhrube-mzdy-snizi-odvodovou-31006>

24 Komentář Aleny Schillerové ke zrušení superhrubé mzdy. Ministerstvo financí. *Proč je správné zrušit superhrubou mzdu?*(2018). Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/proc-je-spravne-zrusit-superhrubou-mzdu-31004>

25 Rozhovor s ministryní financí Alenou Schillerovou. Ministerstvo financí. *Alena Schillerová v pořadu Otázky Václava Moravce dne 14. 1. 2018.* (2018). Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/ministryne-financi-v-otazkach-vaclava-mo-30716>

26 Průměrná mzda. Kurzy.cz. *Mzdy - vývoj mezd, průměrné mzdy 2018 – 5 let.* (2018). Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/makroekonomika/mzdy/>

27 Karuselový podvod. Finanční správa. *Karusel (karuselový podvod).*(2016). Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

28 Tisková zpráva Ministerstva financí ČR. Ministerstvo financí. *Ministr financí seznámil premiéra s úspěchy rezortu.* (2017). Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/ministr-financi-seznamil-premiera-s-uspe-29539>

Legislativa

- 1 Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům
- 2 Vyhláška č. 272/2016 Sb., O podílu jednotlivých obcí na stanovených procentních částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daní z příjmů.
- 3 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- 4 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- 5 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- 6 Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
- 7 Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
- 8 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- 9 Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
- 10 Zákon č.112/2016 Sb., o evidenci tržeb

Abstrakt

MUDŘÍKOVÁ, Alena. *Dopady legislativních změn v oblasti účetnictví a daní na podnikatelské subjekty v ČR*. Plzeň, 2018. 111 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická

Klíčová slova: daňový systém, daně z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daně, účetnictví, podnikatelský subjekt, Česká republika, Evropská unie

Cílem diplomové práce bylo vystihnout podstatné legislativní změny v oblasti účetnictví a daní a vyhodnotit jejich dopad na podnikatelské subjekty v České republice. Daňový systém ČR byl porovnán s daňovými systémy Spolkové republiky Německo, Polska, Rakouska a Slovenska. Při vypracování diplomové práce byly použity relevantní literární prameny, legislativní dokumenty a dostupné internetové zdroje. Bylo zjištěno, že daňové systémy jsou si svou strukturou vzájemně podobné, ale každý z nich má svá určitá specifika. Byly vybrány nejvýznamnější změny v legislativě a zpracovány jejich dopady na podnikatelské subjekty. Výsledkem bylo zjištění, že vlivem postupných změn legislativy dochází ke snižování daňové povinnosti u daně z příjmů a zvyšování daňové zátěže u daně z přidané hodnoty. V závěru práce byly doporučeny změny v legislativě především se zaměřením na podporu mladých rodin.

Abstract

MUDŘÍKOVÁ, Alena. *The Impacts of Legal Alternations of Accountancy and Taxes on Business Entities in the Czech Republic*. Pilsen, 2018. 111 pg. University of West Bohemia in Pilsen. Faculty of Economics.

Key words: taxation system, income tax, value added tax, consumer tax, accountancy, business entity, Czech Republic, European Union

The aim of the diploma thesis was to depict essential legislative changes in the field of accountancy and taxes and evaluate their impact on entrepreneurial subjects in the Czech Republic. The taxation system of CR was compared with taxation systems of Germany, Poland, Austria and Slovakia. Relevant literary sources, legislative documents and accessible internet sources were used during preparation of the thesis. It was found out that these taxation systems are very similar in their structure, but each of them has its particularities. The most important changes in legislative were chosen and their impacts on entrepreneurial subjects were processed. As a result it was found out that under the gradual legislative changes the tax liability with income taxes is decreasing and the taxation load with the value added tax is increasing. Changes in legislation especially aimed at the support of young families were recommended in the end of the work.