

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Daňová optimalizace versus daňové podvody

Tax optimizations versus tax frauds

Bc. Zdeněk Mensa

Plzeň 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Daňová optimalizace versus daňové podvody“

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 24.4.2021

v.r. Zdeněk Mensa

Poděkování

Rád bych poděkoval vedoucí diplomové práce Ing. Pavlíně Hejdukové, Ph.D. za cenné rady, připomínky, odborný dohled, ochotu a vstřícnost, kterou mi věnovala v této obtížné době zasažené pandemií koronaviru, kdy byly podmínky konzultací výrazně ztíženy.

Obsah

Úvod	7
Cíle a metodika.....	8
1 Daňová optimalizace nebo daňový podvod	10
2 Zdanění příjmů fyzických osob	12
2.1 Příjmy ze závislé činnosti.....	12
2.2 Příjmy ze samostatné výdělečné činnosti.....	14
2.3 Příjmy z kapitálového majetku.....	15
2.4 Příjmy z nájmu	16
2.5 Ostatní příjmy.....	16
3 Optimalizace daně z příjmů fyzických osob.....	18
3.1 Nezdánitelné části základu daně	18
3.2 Uplatnění ztráty z minulých let.....	20
3.3 Rozdělení příjmů na spolupracující osobu.....	20
3.4 Slevy na dani	21
3.5 Daňové zvýhodnění.....	24
4 Optimalizace daně z příjmů právnických osob.....	27
4.1 Daň z příjmů právnických osob a související legislativa	27
4.2 Poplatník daně z příjmů právnických osob	28
4.3 Transformace výsledku hospodaření na základ daně.....	29
4.4 Optimalizace daně z příjmů právnických osob	30
4.4.1 Daňová ztráta	30
4.4.2 Využití dlouhodobého majetku k optimalizaci.....	30
4.4.3 Výdaje na dopravu	33
4.4.4 Opravné položky k pohledávkám	34

4.4.5	Zaměstnanecké benefity	34
5	Daňové podvody a daňové úniky	40
5.1	Vymezení daňových podvodů a daňových úniků	40
5.1.1	Daňové úniky u přímých daní	45
5.1.2	Krácení odvodů pojistného a ostatních plateb s charakterem daně.....	47
5.1.3	Zneužití práva.....	47
6	Rozbor judikatury v oblasti daně z příjmů	50
6.1	Judikatura NSS 3 AFS 12/2015-45	50
6.2	Judikatura 10 AFS 198/2015-46	56
6.3	Judikatura 5 AFS 34/2012-65	62
6.4	Judikatura NSS 1 AFS 107/2004-48	68
6.5	Korunové dluhopisy	72
6.5.1	Popis případu.....	72
6.5.2	Daňový podvod nebo legální optimalizace	73
6.5.3	Prokázání jediného účelu – úspora na dani	78
Závěr.....	80
Seznam použitých zdrojů.....	82
Seznam tabulek.....	86
Seznam obrázků	87
Seznam použitých zkratk.....	88
Abstrakt		
Abstract		

Úvod

Daň z příjmů patří mezi jednu ze základních daní, které subjekty odvádějí. Ačkoliv se nejedná o největší příjem státního rozpočtu, je právě tato daň jednou z nejdiskutovanějších, když přijde řeč na zvyšování povinných plateb do státní kasy. Daňové subjekty ji také vnímají negativně, protože se jedná o snížení jejich příjmů. Právě tomuto snížení se někteří snaží vyhnout. Využívají k tomu různé metody, které mají charakter legální optimalizace, ale také se může jednat o protizákonný postup. Rozdílu mezi daňovou optimalizací a daňovým podvodem je věnována tato diplomová práce. Mnohdy se totiž jedná o velmi tenkou hranici, která rozhoduje o správnosti postupu použitého k dosažení nižší daně.

Na úvod je nutné se podívat, jaké metody mohou využít daňové subjekty, aby si snížily svou daň za využití legálních prostředků. V České republice se příjmy rozlišují podle fyzických a právnických osob. Způsobům optimalizace jednotlivých kategorií jsou věnovány samostatné kapitoly, neboť se jedná o velmi odlišný proces s mnoha specifickými situacemi.

Další část práce je již věnována vymezení pojmů daňový podvod a daňový únik. Předně je nutné určit, jaká jednání spadají do daných kategorií a jak jim zabránit. Metodám boje proti neplacení daní se věnují špičky mezinárodních organizací. Jejich plány jsou implementovány do zákonů jednotlivých zemí. V průběhu posledních let vzniklo podobných plánů mnoho. Jejich popis a cíl je součástí práce, protože odkazy na ně využívá Evropská unie v rámci snahy o částečnou harmonizaci postupů v boji proti krácení daní.

Poslední kapitola je věnována analýze a vyhodnocení judikatury Nejvyššího správního soudu. Konkrétně čtveřici vybraných rozsudků z oblasti daně z příjmů, ve kterých byla daňovým subjektům doměřena daň a ani soudní proces situaci nezměnil. Zároveň je analyzována a hodnocena situace kolem korunových dluhopisů, pro které zatím není dostupná judikatura, protože cesta od počátku případu po konečné stanovisko soudu je velmi dlouhá a případy korunových dluhopisů jsou stále na začátku. Přesto je možné provést základní pohled na situaci a ohodnotit jednotlivé souvislosti, které mohou mít vliv na konečné rozhodnutí soudu.

Cíle a metodika

Hlavním cílem této diplomové práce je stanovit možné postupy při stanovení daně z příjmů tak, aby postupy byly v souladu se zákonem, a vyhodnotit případ zaměřený na korunové dluhopisy.

Pro naplnění výše zmiňovaného cíle byly zvoleny tyto dílčí postupy zpracování:

- provést literární rešerši v oblasti daně z příjmů a daňových podvodů v oblasti příjmové daně,
- analyzovat problematiku daňové optimalizace a daňových podvodů s využitím daňové judikatury,
- na základě deskripce a analýzy vybraných judikatur diskutovat a vyhodnotit možné postupy při stanovení daně z příjmů v rámci daňové optimalizace,
- demonstrovat řešenou problematiku na příkladu konkrétního fiktivního případu,
- shrnout řešenou problematiku a formulovat možné postoje k řešení daňových podvodů.

Práce je rozdělena na šest kapitol. První kapitola slouží jako krátký úvod do problematiky daňové optimalizace a daňových podvodů a rozdělení postupů, které daňové subjekty mohou využívat.

Druhá kapitola je již věnována samotnému zákonu o dani z příjmů fyzických osob. Vzhledem k rozsáhlému vymezení příjmů, které fyzické osoby musí povinně danit, je kapitola zaměřena pouze na zdanitelné příjmy.

Třetí kapitola je zaměřena na metody daňové optimalizace, které mohou fyzické osoby využít, aby si snížili svou daňovou povinnost v mezích zákona.

Čtvrtá kapitola se také věnuje optimalizaci daně z příjmů, ale v tomto případě z pohledu právnických osob. Dále popisuje transformaci výsledku hospodaření na základ daně.

Poslední teoretická kapitola definuje daňové podvody a metody, kterými se jim zákonodárci snaží zabránit.

Šestá kapitola rozebírá vybrané rozsudky. Konkrétně je popsáno, co bylo předmětem případu, konečné rozhodnutí a analytická část, ve které jsou navržena doporučení pro postup, aby se subjekty nedopustili protizákonného postupu. Zároveň je součástí kapitoly

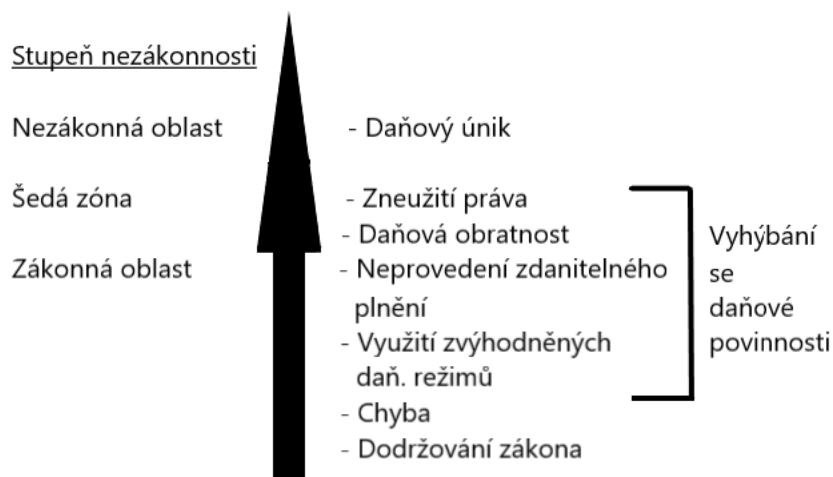
i rozbor situace kolem korunových dluhopisů a stanovení možných situací, ve kterých se jedná o legální postup.

Hlavními zdroji, které byly v této diplomové práci využity, jsou především odborná literatura, zákon o dani z příjmů, daňová judikatura a internetové zdroje. Seznam použitých zdrojů, tabulek a obrázků je uveden na konci práce.

1 Daňová optimalizace nebo daňový podvod

První kapitola je věnována základnímu vymezení daňové optimalizace a daňových podvodů. Co se vlastně řadí do nezákonného postupu a co je zcela legální postup. Od základního vymezení se odvíjí celá teoretická struktura. Všechny podnikající ekonomické subjekty si musejí hlídat, zda a jak budou jejich zisky zdaněny. Způsob a výše zdanění se odvíjí od předpisů stanovených platnou legislativou v místě, kde zisky podléhají zdanění. Cílem subjektů bývá minimalizovat daň tak, aby odvedly co nejnižší částku. K dosažení tohoto cíle využívají různých způsobů.

Obrázek 1: Stupeň nezákonnosti postupu



Zdroj: (Martinez, 1990)

Z Obrázku 1 je patrné, že existuje více způsobů, jak daň minimalizovat. Subjekty se mohou držet v mezích zákona. V takovém případě vycházejí ze zákona, jeho výkladu, rozsudků a dalších platných legislativních dokumentů. Do zákonné oblasti spadá i několik metod, které se všechny řadí do vyhýbání se daňové povinnosti. Příkladem může být využívání zvýhodněných daňových režimů (tzv. daňových rájů). Ačkoliv se jedná o legální způsob, je na něj spíše pohlíženo z hlediska morálního, protože subjekt účelně přesouvá své zisky ze země s vyšším daňovým zatížením do země s nižším.

Šedá zóna zahrnuje dva termíny: zneužití práva a daňová obratnost. O tom, zda se jedná o legální způsob daňové optimalizace, musí rozhodnout soud. Často totiž daňový subjekt jedná v souladu se zněním zákona, ale může se vydat cestou, která se neshoduje s jeho výkladem. Samotný Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26.1.2011, čj. 2 Afs

83/2010–68 poznamenal, že „znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení“. Může nastat situace, ve které se subjekt drží přesného textu zákona, ale jeho jednání bude v přímém rozporu s výkladem nebo daný postup nebude v souladu s dobrými mravy. Avšak cesta za dosažením finálního rozsudku trvá velmi dlouho a často skončí právě až rozhodnutím Nejvyššího správního soudu. Z toho důvodu vznikají situace, kdy příslušné orgány mnohdy rozhodují o sporech s počátkem ve zdaňovacích obdobích starých až deset let.

V České republice postupují daňové subjekty při zjištění své daňové povinnosti podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ten řeší zároveň problematiku fyzických i právnických osob. Přitom postup určení částky, ze které je daň vypočtena, je pro každou kategorii velmi rozdílný. Zatímco právnické osoby jsou povinné postupovat podle zákona o účetnictví, fyzické osoby tuto povinnost nemají. Účetnictví vedou v případě, že se tak dobrovolně rozhodnou nebo splní podmínky stanovené zákonem o účetnictví. V opačném případě si vystačí pouze s evidencí příjmů a výdajů. Ačkoliv jsou oba postupy velmi rozdílné, je v zákoně část, která řeší společná ustanovení platná pro obě skupiny poplatníků. Pro některé daňové subjekty se zákon stává nepřehledným, a proto může docházet k pochybení při výpočtu daňové povinnosti. Ze schématu je patrné, že chyba patří do zákonné oblasti, ale subjekt si tím sníží svou daňovou povinnost a musí ji opravit, jinak se vystavuje hrozbě vyššího postihu. Zákon také definuje způsoby, jak snížit daňovou povinnost v souladu s jeho zněním. Některé postupy však nejsou v souladu s platnými předpisy. Právě těch by se měly daňové subjekty vyvarovat, pokud nechtějí porušit zákon.

Kdy se daňový subjekt pohybuje v zákonem vymezené hranici a kdy se již dopouští nelegálního snížení své daňové povinnosti? Této otázce se věnují následující kapitoly, ve kterých budou definovány legální způsoby daňové optimalizace, ale také ty nelegální, o jejichž protiprávnosti již rozhodl soud svým rozsudkem.

2 Zdanění příjmů fyzických osob

Zdanění příjmů fyzických osob obsahuje mnoho složitostí, kterým je věnována následující kapitola. Kromě určení, co je předmětem daně, je nutné definovat způsoby, jak si výslednou daň snížit, aniž by se poplatník dopustil nezákonného jednání.

Aby bylo možné stanovit daňovou povinnost, je nutné nejprve definovat, jaké příjmy jsou předmětem daně z příjmů. Fyzická osoba může mít, jak uvádí zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů následující zdanitelné příjmy, které po upravení poskytnou tzv. dílčí základ daně:

- a) příjmy ze závislé činnosti § 6,
- b) příjmy ze samostatné činnosti § 7,
- c) kapitálové příjmy § 8,
- d) příjmy z nájmu § 9,
- e) ostatní příjmy § 10.

Součet výše uvedených dílčích základů daně tvoří celkový základ daně, ze kterého je vypočtena daň pro fyzickou osobu za dané zdaňovací období (Běhounek, 2019).

Zákon uvádí všechny příjmy, které není povinné danit. V § 4 a 4a ZDP jsou vymezena veškerá plnění, která jsou osvobozená od daně z příjmů fyzických osob. Pro vznik nároku na osvobození je nutné splnit dané podmínky, které zákon přímo definuje. Některá ustanovení ale nejsou snadná k pochopení nebo k nalezení. Z toho důvodu se může stát, že poplatník, který se v zákoně neorientuje, odvede na dani více, než by musel.

2.1 Příjmy ze závislé činnosti

První kategorií jsou příjmy plynoucí ze závislé činnosti. O jejich vymezení a zdanění pojednává § 6 ZDP, který do této kategorie řadí následující příjmy:

a) plnění v podobě:

- *příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce,*
- *funkčního požitku,*

b) příjmy za práci:

- *člena družstva,*
- *společníka společnosti s ručením omezeným,*
- *komanditisty komanditní společnosti,*

c) odměny

- *člena orgánu právnické osoby,*
- *likvidátora,*

d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u něhož poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.

Úhrn všech příjmů, které splňují definici § 6 odst. 1, byl podle § 6 odst. 12 zvýšen o povinné pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku nezaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem. Výsledkem byla tzv. superhrubá mzda. Od 1. 1. 2021 vešla v platnost novela, která tento výpočet zrušila, daň se tak počítá pouze z úhrnu příjmu nezvýšeného o výše uvedené platby. Příjem se podle § 6 odst. 4 ZDP o zákonné pojistné nezvyšuje, pokud zaměstnanec podepíše prohlášení a jeho příjem:

- a) plyne na základě dohody o provedení práce, jejichž úhrnná výše u plátce daně nepřesahuje 10 000 Kč za jeden kalendářní měsíc, nebo*
- b) v úhrnné výši nepřesahující u téhož plátce daně za kalendářní měsíc částku rozhodnou pro účast na nemocenském pojištění.*

Hranicí rozhodného příjmu uvedenou v bodě b) pro povinnou účast na pojištění zaměstnance je 3 000 Kč. Velmi populárními jsou také dohody o provedení práce (DPP), které upravuje zákoník práce, protože nezakládají povinnosti odvodů při splnění limitu do 10 000 Kč měsíčně (Hnátek, 2020).

Podmínkou pro uzavření DPP je, že rozsah prací pro jednoho zaměstnavatele nebude větší než 300 hodin v kalendářním roce. Dohodu je možné uzavírat na jednorázové, ale také na opakující se úkoly, a to za předpokladu, že budou splněny podmínky časového rozsahu.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu 6 Afs 48/2009-87 musí být z dohody patrné, na jaký časový úsek je uzavřena (Hnátek, 2020).

2.2 Příjmy ze samostatné výdělečné činnosti

V České republice podniká jako osoba samostatně výdělečně činná více než jeden milion lidí. Údaj vyplývá ze statistiky České správy sociálního zabezpečení zveřejněné k 30. 6. 2020 (Počet OSVČ v ČR, 2021).

Za příjem ze samostatné výdělečné činnosti se podle §7 ZDP považuje:

- a) *příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,*
- b) *příjem ze živnostenského podnikání,*
- c) *příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění,*
- d) *podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.*

Základem daně jsou příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Poplatník se může rozhodnout pro uplatnění tzv. paušálních výdajů, pokud je to pro něj výhodnější. Fyzická osoba tedy může ve svém daňovém přiznání podle § 7 odst. 7 ZDP využít paušál:

- a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- b) 60 % z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného,
- c) 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku,
- d) 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti.

Dříve byly paušální výdaje neomezené, ale od roku 2015 zákonodárci prosadili maximální limit pro uplatnění, který činil příslušné procento z částky 2 000 000 Kč (Změny v daňových zákonech..., 2014). Počínaje tímto zdaňovacím obdobím tak výrazně klesla výhodnost postupu pro vysokopříjmové podnikatele, kteří mají zároveň nízké prokazatelné výdaje. Bohužel tento strop nebyl stabilní a ve zdaňovacím období 2018 byl limit snížit na jeden milion, aby byl o rok později znovu navýšen na původní hodnotu.

Pokud by například poplatník postupoval podle písmene a) a jeho příjmy by byly 2 000 000 Kč, mohl by uplatnit až 1 600 000 Kč. Dílčí základ daně by byl rozdíl ve výši

400 000 Kč. Horní hranici výdajů není možné překročit. Z toho vyplývá, že v případě vyšších příjmů, by již nebylo možné uplatnit procentuální výdaje nad limit. Z příjmu 3 000 000 Kč ze zemědělské výroby by tak bylo možné uplatnit pouze 1 600 000 Kč z důvodu překročení maximálně uplatnitelných výdajů.

Využívá-li poplatník paušální výdaje, jsou do nich podle zákona zahrnuty veškeré částky, které uplatnil v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením příjmů ze samostatné činnosti. Například by již nebylo možné snížit rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku odpisů. Pokud by tedy fyzická osoba měla vysoké odpisy majetku, bylo by vhodné vzít tuto skutečnost do úvahy a postupovat podle toho, co bude výhodnější v celkovém kontextu. Někteří podnikatelé totiž s odpisy nepočítají a vidí pouze výdaje, které mají ve své evidenci. Na základě toho se rozhodnou pro uplatnění paušálu, ačkoliv varianta s odpisy by byla výhodnější.

2.3 Příjmy z kapitálového majetku

Kategorie příjmů z kapitálového majetku je zákonem jasně vymezená. Podle § 8 ZDP se sem řadí pouze:

- a) *podíly na zisku obchodní korporace nebo podílového fondu, je-li v něm podíl představován cenným papírem, úroky z držby cenných papírů a výnosy dluhopisů podle zákona upravujícího dluhopisy, s výjimkou výnosu určeného rozdílem mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho emisním kurzem,*
- b) *podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání,*
- c) *úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách, úroky z peněžních prostředků na účtu, který není podle podmínek toho, kdo účet vede, určen k podnikání,*
- d) *výnos z jednorázového vkladu a z vkladu jemu na roveň postaveného,*
- e) *dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem, dávky doplňkového penzijního spoření a z penzijního pojištění po snížení podle odstavce 6,*
- f) *plnění ze soukromého životního pojištění nebo jiný příjem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy po snížení podle odstavce 7,*
- g) *úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů nebo zápůjček, úroky z prodlení, poplatek z prodlení, úroky z práva na dorovnání, úroky z vkladů na účtech neuvedených v písmeni*

c), s výjimkou příjmů poplatníka, jehož daň je rovna paušální dani, a úroky z hodnoty splaceného vkladu ve smluvené výši členů obchodních korporací,

h) úrokové a jiné výnosy z držby směnek (např. diskont z částky směnky, úrok ze směnečné sumy),

i) plnění ze zisku svěřenského fondu nebo rodinné fundace.

Zákon říká, že tyto příjmy patří do § 8, pokud se nejedná o příjmy podle § 6 odst. 1 nebo § 7 odst. 1 písm. d). Poplatník tedy musí rozlišovat své příjmy, aby je chybně nezařadil do špatné kategorie. U kapitálových příjmů totiž není možnost využití paušálních výdajů. Nesprávné zařazení by mohlo znamenat vyšší daňovou povinnost.

2.4 Příjmy z nájmu

Čtvrtou kategorií příjmů fyzických osob jsou příjmy z nájmu, které definuje zákon o daních z příjmů v § 9. Patří mezi ně:

a) příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů,

b) příjmy z nájmu movitých věcí, kromě příležitostného nájmu podle § 10 odst. 1 písm. a).

Důležité je rozlišovat, zda se opravdu jedná o příjem z nájmu podle § 9. Jako příklad lze použít majitele bytu, který jej pronajímá prostřednictvím Airbnb po celý rok. V tomto případě se bude jednat o příjmy podle § 7. Majitel by měl mít zřízené živnostenské oprávnění.

Základem daně jsou příjmy z nájmu, které si poplatník sníží o prokazatelné výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud nejsou výdaje uplatněny ve skutečné výši, je možné využít postup jako v případě příjmů ze samostatné činnosti. To znamená využití paušálních výdajů ve výši 30 %. Maximálně lze takto uplatnit 600 000 Kč.

2.5 Ostatní příjmy

Poslední kategorií jsou ostatní příjmy definované v § 10. Obecně lze napsat, že se jedná o příjmy, které nemají charakter pravidelných příjmů. Jedná se tedy o činnosti příležitostné. Pokud navíc nepřesáhnou roční úhrnnou výši 30 000 Kč, nemusí je poplatník danit, neboť jsou osvobozeny podle § 10 odst. 3 písm. a) ZDP.

Základem daně je příjem snížený o prokazatelné výdaje na jeho dosažení. V tomto případě není možné uplatnit paušální výdaje jako u příjmů podle paragrafu § 7 a 9. Jedinou výjimkou jsou příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, u kterých lze postupovat podle § 7 odst. 7 písm. a) ZDP.

Zároveň se nepřihlíží ke ztrátě, která u těchto příjmů mohla vzniknout. V tomto případě se uplatní výdaje maximálně do výše souvisejícího příjmu.

3 Optimalizace daně z příjmů fyzických osob

Následující kapitola je věnována způsobům, jak mohou fyzické osoby v souladu se zákonem snížit svou daňovou povinnost. Bohužel pro poplatníka není zákon o dani z příjmů příliš přehledný. Nezdánitelné části základu daně a případné slevy, na které má nárok, nejsou v zákoně zařazeny pohromadě, proto se může snadno stát, že si dotyčný neuplatní všechny snižující položky, na které by měl nárok.

3.1 Nezdánitelné části základu daně

První kategorií, která je k nalezení ve 3. oddílu daňového přiznání pro fyzické osoby, jsou nezdanitelné části základu daně. Jedná se o položky, které si poplatník odečte od základu daně ještě před výpočtem vlastní daňové povinnosti. Zákon o dani z příjmů je vymezuje v § 15. Mezi nejvyužívanější patří:

a) Bezúplatná plnění

Fyzická osoba může od základu daně odečíst hodnotu poskytnutých darů při splnění podmínek definovaných v zákoně. Hlavním omezením je přesné určení, komu může být bezúplatné plnění poskytnuto. Jedná se především o neziskové organizace za účely financování vědy a vzdělávání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, podpory a ochrany mládeže, ochrany zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotní a ekologické, humanitární, charitativní, tělovýchovné a sportovní nebo politickým stranám na jejich činnost (Hnátek, 2020).

Hodnota daru poskytnutého na výše uvedené účely musí být alespoň 2 % ze základu daně nebo alespoň 1 000 Kč. Maximálně si může fyzická osoba v jednom zdaňovacím období odečíst 15 % základu daně. Za poskytnutí daru na zdravotnické účely se považuje bezúplatné darování krve. Jeden odběr je oceněn na 3 000 Kč. V roce 2017 byl schválen návrh, který přidal i darování krvetvorných buněk, tedy například darování kostní dřeně. Fyzická osoba si může v případě odběru odečíst od základu daně 20 000 Kč (Běhounek, 2019; Hnátek, 2020; Daňové zvýhodnění pro dárce..., 2018).

Důležitým ustanovením v otázce darů je § 15 odstavec 1, kde je uvedeno, že příjemcem plnění musí být právnická osoba. Pokud by dar přijala přímo fyzická osoba, jako je například sportovec, nevznikl by nárok na odečet. Takové plnění musí být realizováno přes prostředníka, který splňuje podmínky § 15 (Hnátek, 2020).

b) Úroky ze stavebního spoření, úroky z hypotečního úvěru

Pokud má fyzická osoba sjednaný úvěr nebo hypotéku, kterými financuje bytové potřeby, umožňuje jí zákon o daních z příjmů podle § 15 odst. 3 odečíst si úroky zaplacené ve zdaňovacím období. Maximálně je možné odečíst v jednom roce 300 000 Kč. V případě uplatnění v přiznání vyžaduje finanční úřad jako přílohu všechna potvrzení o takto zaplacených úrocích (Běhounek, 2019).

V případě, že smlouva byla sjednána v průběhu roku, za který se úroky uplatňují, není možné nárokovat horní limit 300 000 Kč. V dané situaci může fyzická osoba využít úroky maximálně do výše jedné dvanáctiny za každý kalendářní měsíc, kdy byly úroky placeny.

Druhá situace, kdy lze uplatnit pouze část úroků, vznikne v případě, že je byt používán z části k podnikání. Například vlastník bytu pronajme 30 % podlahové plochy jiné osobě nebo společnosti. Za tohoto předpokladu lze uplatnit pouze 70 % z prokazatelně zaplacených úroků. Pokud by byl byt pronajímán celý, nemá majitel nárok na uplatnění úroků podle § 15 vůbec, ale může si je uplatnit v nákladech oproti příjmům podle § 9 Příjmy z nájmu (Hnátek, 2020).

c) Příspěvek na penzijní připojištění, penzijní pojištění nebo doplňkové penzijní spoření

Poplatník si může od základu daně odečíst v celkovém úhrnu 24 000 Kč, které prokazatelně zaplatil na svých penzijních připojištěních se státním příspěvkem. Pro nárok na maximální odečet je nutné za rok naspořit 36 000 Kč. Z hlediska zákona o dani z příjmů není podstatné, jestli bylo spořeno pravidelně nebo formou jednorázové platby na konci roku. Problém by však mohl být na straně poskytovatele penzijního připojištění, který by mohl mít ve smlouvě podmínku pravidelných plateb (Daňové zvýhodnění pro dárce..., 2018).

d) Soukromé životní pojištění

Kromě penzijního spoření si může poplatník od základu daně odečíst i zaplacené životní pojištění. V průběhu jednoho kalendářního roku lze takto uplatnit v úhrnu 24 000 Kč. Tato částka zůstává i v případě, že má osoba sjednané smlouvy u více institucí. Aby smlouva splňovala podmínku pro odečtení částky od základu daně, musí být sjednána:

- pro případ dožití s pojistnou dobou od 5 do 15 let včetně na pojistnou částku alespoň 40 000 Kč,

- pro případ dožití s pojistnou dobou delší než 15 let na pojistnou částku alespoň 70 000 Kč.

V případě, že pojištění podle bodu c) a d) zanikne nebo dojde k výplatě, která není pojistným plněním, musí poplatník zdanit podle § 10 Ostatní příjmy v období, kdy k této skutečnosti došlo. V daňovém priznání uvede všechny nezdanitelné části, které si uplatnil v předcházejících deseti letech před zánikem nároku na uplatnění odpočtu. Pokud se jedná o zaměstnance, jemuž zaměstnavatel v souladu s § 6 odst. 9 písm. p) ZDP přispívá na pojistné, musí být nezdaněné příspěvky také zahrnuty do § 10. Od roku 2017 může zaměstnavatel vyplácet příspěvek v ročním úhrnu až 50 000 Kč. Celá tato částka je osvobozena od daně i odvodů na sociální a zdravotní pojištění (Zaměstnanci – zaměstnavatelé, ©2021).

3.2 Uplatnění ztráty z minulých let

Od základu daně si může fyzická osoba odečíst ztrátu, která byla vykázána v předchozích zdaňovacích obdobích. Není tedy možné ji uplatnit v roce, ve kterém vznikla. Ztráta musí být uplatněna v následujících pěti letech, jinak nárok zaniká.

Fyzickým osobám může vzniknout ztráta pouze z příjmů ze samostatné činnosti a z nájmu. Není možné, aby vznikla ztráta z příjmů ze závislé činnosti a zákon o dani z příjmů neumožňuje vykázat záporný základ daně u příjmů z kapitálového majetku (§ 8) a ostatních příjmů (§ 10). V případě ztráty podle § 8 a 10 lze výdaje uplatnit maximálně do výše příjmů.

O ztrátu minulých let je možné snížit úhrn dílčích základů daně podle § 7 až 10. Není tedy možné ji uplatnit oproti příjmům ze závislé činnosti.

3.3 Rozdělení příjmů na spolupracující osobu

Rozdělení příjmů na spolupracující osobu je dobrým způsobem, jak si snížit daňovou povinnost. Případně může poplatníkovi pomoci, aby se jej netýkalo solidární zvýšení daně. O problematice rozdělování příjmů a výdajů pojednává § 13 ZDP. Ten stanovuje, že spolupracující osoby mohou být:

- a) spolupracující manžel či manželka,
- b) spolupracující osoba žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti,

c) člen rodiny zúčastněný na provozu rodinného závodu (Běhounek, 2019).

Poplatník je ale limitován výší příjmů a výdajů, které může převést. Podíl převedený na spolupracující osobu může být maximálně 30 % a zároveň platí, že rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, může činit v jednom zdaňovacím období nejvýše 180 000 Kč. Tato částka platí, pokud spolupráce probíhá po celý kalendářní rok. V případě, že trvala dobu kratší než dvanáct měsíců, může poplatník takto uplatnit pouze 15 000 Kč za každý započatý měsíc součinnosti. Tento limit platí, pokud spolupracující osobou není manžel nebo manželka.

Pokud poplatník rozděluje příjmy pouze na manžela či manželku, je limit výrazně volnější. Procentuální podíl v tomto případě činí 50 %, ale stejně jako v předchozím případě platí, že rozdíl mezi příjmy a výdaji nesmí být vyšší než 540 000 Kč, respektive 45 000 Kč za každý započatý kalendářní měsíc spolupráce.

Příjmy naopak podle zákona není možné rozdělovat:

- a) *na dítě, které nemá dokončenou povinnou školní docházku,*
- b) *na dítě v kalendářních měsících, ve kterých je na něj uplatňováno daňové zvýhodnění na vyživované dítě,*
- c) *na manžela, na kterého je uplatňována sleva podle § 35ba,*
- d) *na a od poplatníka, který zemřel (Běhounek, 2019).*

Z výše uvedeného vyplývá, že tento režim může mít mnohá uplatnění, kterými si lze legálně snížit daňovou povinnost. Vzhledem k existujícím omezením je ale nutné posoudit, jaký přístup je pro poplatníka nejvýhodnější.

3.4 Slevy na dani

Poplatník daně z příjmů fyzických osob může v souladu se zákonem využít slevy, kterými si sníží výslednou daňovou povinnost. Na rozdíl od nezdaniitelných částí základu daně, které zmenší částku, z nichž se daň vypočítá platnou sazbou, slevy snižují výslednou daň.

Zaměstnanec si může slevy uplatňovat každý měsíc a ostatní osoby s příjmy podle § 7–10 je mohou uplatnit při podání daňového za uplynulý kalendářní rok. Slev existuje větší množství a poplatník by měl dbát zvýšené opatrnosti, aby si uplatnil všechny, na které mu vzniká nárok (Hnátek, 2020).

a) Sleva na poplatníka

Každý poplatník si může uplatnit základní slevu na poplatníka, která činí 24 840 Kč za zdaňovací období. Nárok na plnou výši slevy má poplatník bez ohledu na to, jak dlouhou část zdaňovacího období měl zdanitelné příjmy. To znamená, že i podnikatel, který svou činnost zahájí jako fyzická osoba až v prosinci, má nárok na plnou výši (Běhounek, 2019).

Aktuální výše 24 840 Kč je platná již od roku 2008, kdy byla novelou zvýšena z původních 7 200 Kč. V tomto roce byla také zavedena tzv. superhrubá mzda. Od té doby nebyla základní sleva změněna (Bureš, 2021).

Prakticky tedy platí, že pokud příjmy za rok nepřekročí částku 165 600 Kč, bude poplatníkovi vycházet nulová daň, protože při 15% sazbě vychází daň přesně 24 840 Kč. Pokud má podnikatel rodinné příslušníky, kteří mu při jeho činnosti občas vypomáhají a nemají jiné zdanitelné příjmy, může jim vyplatit odměnu až do této výše. Příbuzní daň nezaplatí a podnikatel bude mít daňově uznatelný náklad ve výši proplacené odměny (Hnátek, 2020).

b) Sleva na manžela či manželku

Pro uplatnění slevy na manžela je nutné, aby partner žil s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti a zároveň neměl vlastní příjem přesahující 68 000 Kč za jeden kalendářní rok. V takovém případě je možné uplatnit slevu ve výši 24 840 Kč, tedy stejně jako v případě základní slevy. Pokud manžel má průkaz ZTP/P, je nárok na slevu dvojnásobný.

Při posuzování, jestli partner poplatníka dosáhl rozhodné částky 68 000 Kč, je nutné přihlídnout k tomu, které příjmy se posuzují jako vlastní. Tato problematika je vymezená v § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP.

Za vlastní příjem se podle zákona nepovažují:

- dávky státní sociální podpory (rodičovský příspěvek, příspěvek na dítě nebo porodné),
- dávky sociální péče,
- dávky pomoci v hmotné nouzi,
- příspěvek na péči,
- sociální služby,

- státní příspěvek na penzijní připojištění,
- státní příspěvek podle zákona o stavebním spoření,
- stipendium pro studující, kteří se soustavně připravují na výkon budoucího povolání,
- příjem plynoucí z důvodu péče o osobu blízkou.

Slevu na manžela či manželku je možné uplatnit až v rámci ročního zúčtování, protože v průběhu roku nelze s jistotou určit, jestli partner nebo partnerka splní podmínku příjmu.

c) Základní sleva na invaliditu

Poplatníci, kteří pobírají částečný invalidní důchod, mají nárok na roční slevu ve výši 2 520 Kč.

d) Rozšířená sleva na invaliditu

Rozšířená sleva na invaliditu připadá poplatníkům, kterým byl přiznán plný invalidní důchod. Od daně je v tomto případě možné odečíst 5 040 Kč.

e) Sleva na držitele průkazu ZTP/P

Držitelé průkazu ZTP/P mají nárok na slevu 16 140 Kč, kterou mohou uplatňovat každý měsíc u svého zaměstnavatele ve výši jedné dvanáctiny za každý měsíc, kdy pracovní poměr trvá. V případě jiné výdělečné činnosti se sleva uplatní při podání daňového přiznání spolu s ostatními slevami, na které má poplatník podle zákona nárok (Hnátek, 2020).

f) Sleva na studenta

Poplatník, který se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, má nárok na slevu ve výši 4 020 Kč. Tu může uplatnit až do dovršení 26 let nebo 28 let v případě doktorského studia v případě prezenční formy studia.

V případě studenta je tedy v kombinaci se základní slevou na poplatníka možné v rámci zdaňovacího období uplatnit 28 860 Kč. Z toho vyplývá, že student může mít roční příjmy až 192 400 Kč, aniž by platil daň z příjmů. Mohla by ale vzniknout povinnost platit pojistné, pokud by příjmy plynuly ze samostatné výdělečné činnosti.

g) Sleva za umístění dítěte

Sleva se týká dětí poplatníků, které navštěvují předškolní zařízení (mateřská škola, zařízení služby péče o dítě v dětské skupině a zařízení poskytující péči srovnatelnou s předchozími dvěma). Toto vyživované dítě musí žít s poplatníkem v jedné domácnosti.

Fyzická osoba si může uplatnit slevu ve výši prokazatelně vynaložených nákladů na umístění dítěte, maximálně však do výše minimální mzdy za každé vyživované dítě. V roce 2019 činila minimální mzda 13 350 Kč (Solitea a.s., 2019).

Pokud v jedné domácnosti žije více poplatníků, kteří dítě vyživují, slevu za umístění dítěte si může uplatnit pouze jeden z nich.

h) Sleva na evidenci tržeb

Poplatníci, kterým vzniká povinnost evidovat tržby podle zákona o elektronické evidenci tržeb, mají nárok na jednorázovou slevu ve výši 5 000 Kč. Výše slevy není závislá na celkových nákladech, které byly použity k pořízení kasy nebo jiného zařízení pro realizaci. Zároveň je možné tuto slevu využít jedenkrát pro každého poplatníka. Což znamená, že při existenci více provozoven, je nárok na daňové zvýhodnění pouze jednou. Také musí být uplatněna v roce, kdy byla poprvé povinnost evidovat tržby (Jak je to s EET..., 2016). Vzhledem k tomu, že EET byla z důvodu koronaviru odložena do 1. 1. 2023, bude čerpání této slevy málo využívané (Žurovec, 2020).

3.5 Daňové zvýhodnění

Poplatník, který pečuje o jedno a více dětí žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti na území Evropské unie, má nárok na daňové zvýhodnění. To může uplatnit ve formě slevy na dani nebo daňového bonusu. Ten vznikne v případě, že daňové zvýhodnění je vyšší než daň po uplatnění všech slev, na které měl poplatník nárok. Minimální výše bonusu je alespoň 100 Kč, maximální však 60 300 Kč za jeden kalendářní rok. Samotnou slevu je možné uplatnit až do výše celkové daňové povinnosti, která v daném zdaňovacím období vyšla.

Částka, kterou si fyzická osoba může celkově uplatnit, se odvíjí od počtu dětí, které splňují podmínku vyživovaného dítěte. Tedy:

- 15 204 Kč ročně na jedno dítě,
- 19 404 Kč ročně na druhé dítě a
- 24 204 Kč ročně na třetí a každé další dítě (Běhounek, 2019).

Daňové zvýhodnění lze uplatnit za každé dítě pouze jednou. V případě, že obě pečující osoby mají zdanitelné příjmy, může každý z nich uplatnit některé dítě. Nesmí však dojít k situaci, že je jedno dítě uvedeno v příznání obou.

Pro vznik nároku na daňový bonus musí poplatník ve zdaňovacím období dosáhnout příjmu ve výši šestinásobku minimální mzdy (80 100 Kč v roce 2019). Zároveň musí být tyto příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP) nebo ze samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP) (Minimální mzda..., 2021).

Vyživované dítě je podle zákona o dani z příjmů dítě vlastní, osvojenec, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dítě, které přestalo být u tohoto poplatníka z důvodu nabytí plné svéprávnosti nebo zletilosti v pěstounské péči, dítě druhého z manželů. Nárok na uplatnění mají ale také prarodiče, pokud rodiče dítěte nemají dostatečné příjmy.

Dále zákon o daních z příjmů definuje podmínky pro vznik nároku na uplatnění tohoto zvýhodnění. Musí platit, že dítě je:

- a) *nezletilé,*
- b) *zletilé až do dovršení 26 let věku, nepobírá invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně a*
 - *soustavně se připravuje na budoucí povolání; příprava na budoucí povolání se posuzuje podle § 12 až 15 zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů,*
 - *nemůže se soustavně připravovat na budoucí povolání nebo vykonávat výdělečnou činnost pro nemoc nebo úraz, nebo*
 - *z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu je neschopno vykonávat soustavnou výdělečnou činnost.*

Zvýhodnění je poskytnuto ve výši jedné dvanáctiny za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly splněny podmínky daného nároku. Výjimkou je narození, osvojení nebo započítání soustavné přípravy na budoucí povolání. V těchto případech má poplatník nárok uplatnit zvýhodnění již v měsíci, kdy k nim došlo (Běhounek, 2019).

Daňové zvýhodnění může využít i daňový nerezident, ale pouze v případě, že je rezidentem členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru.

Zároveň jeho příjmy musí z 90 % plynout ze zdrojů v České republice (Daňové zvýhodnění, 2021).

4 Optimalizace daně z příjmů právnických osob

Následující kapitola je věnována problematice zdanění příjmů právnických osob. Pro právnické osoby je postup složitější, protože musí vést účetnictví a následně z jeho výsledků zjistit výši daně podle zákona o daních z příjmů. Základ daně je možné snižovat nebo zvyšovat v souladu se zákonem. Možnosti jeho snížení jsou podrobněji rozepsány v této kapitole.

Daňová povinnost právnických osob vychází v české legislativě z výsledku hospodaření, který je přímo navázaný na zákon o dani z příjmů, konkrétně v § 23 odst. 2 písm. a). Po zúčtování veškerých operací a transakcí za dané zdaňovací období je snížení daňové povinnosti poměrně limitováno. Především z toho důvodu, že právnické osoby jsou povinny vést účetnictví podle českých předpisů.

Právnické osoby ale mají legální způsoby, jak si mohou i bez úprav výsledku hospodaření snížit daňovou povinnost přímo v daňovém přiznání. Při uplatnění postupu ke snížení daně je ale nutné držet se v mezích zákona. Hranice mezi daňovou optimalizací a daňovým podvodem totiž může být velmi tenká.

4.1 Daň z příjmů právnických osob a související legislativa

Nejdůležitějším legislativním dokumentem je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve kterém je problematika právnických osob řešena ve druhé části. Třetí část se zabývá společnými ustanoveními pro fyzické i právnické osoby. Dále je důležitý zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, který bývá uváděn v publikacích společně se zákonem o daních z příjmů.

Při řešení problematiky mezinárodního zdanění je důležité využívat smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto dokumenty řeší situace, kdy poplatníkovy příjmy podléhají daňovým předpisům v zemi svého bydliště, a zároveň mu může vzniknout povinnost i v jiné zemi. Z toho důvodu jsou mezi jednotlivými zeměmi uzavírány tyto smlouvy, které jsou sestavovány podle vzorové úmluvy OECD definující jejich strukturu (Dvojí zdanění, 2021). Česká republika měla k 1. 1. 2019 uzavřeno celkem 88 takových smluv (Česko má dnes smlouvu, 2019).

Důležitým předpisem, který se týká české úpravy daní z příjmů, je Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

V některých případech je možné využít dalších informací Generálního finančního ředitelství, judikatury nebo koordinačních výborů, což jsou jednání mezi zástupci Ministerstva financí a Komory daňových poradců (O koordinačním výboru, nedat.).

4.2 Poplatník daně z příjmů právnických osob

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou podle § 17 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů:

- *právnické osoby,*
- *organizační složky státu,*
- *podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,*
- *podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,*
- *fond penzijní společnosti, kterým se pro účely zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,*
- *svěřenský fond,*
- *jednotka, která je poplatníkem podle právního řádu státu, na základě kterého je zřízena,*
- *fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu.*

V případě, že má poplatník na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, je považován za daňového rezidenta. Takto definovaný subjekt má daňovou povinnost na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a také na příjmy plynoucí ze zahraničí. Pokud sídlo v ČR nemá, je považován za daňového nerezidenta a jejich daňová povinnost se vztahuje na příjmy pouze ze zdrojů na území České republiky (Běhounek, 2019).

4.3 Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Při stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření podle zákona o účetnictví. Ten představuje rozdíl mezi výnosy a náklady. Pro poplatníky vedoucí podvojně účetnictví se jedná o sumu všech účtů 6. účtové třídy, od kterých se odečtou všechny náklady podle účtových skupin 50–58. Pokud je rozdíl kladný, jedná se o účetní zisk, naopak při záporném rozdílu vykazuje poplatník účetní ztrátu (Gradecká, 2015).

Výsledek hospodaření, který byl získán z účetnictví, se dále upravuje přímo ve formuláři daňového přiznání. Základní postup:

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním

+ Položky zvyšující účetní výsledek hospodaření:

- částky neoprávněně zkracující příjmy,
- částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a zvyšuje výsledek hospodaření,
- výdaje (náklady) neuznávané za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, zahrnuté do výsledku hospodaření,
- rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné v účetnictví převyšují odpisy stanovené podle § 26 až 33 ZDP,
- zvýšení o částky vymezující řádky 61 až 63 daňového přiznání.

- Položky snižující účetní výsledek hospodaření:

- příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření,
- vyloučení příjmů, které jsou osvobozeny podle § 19 a 19b,
- částky, o které se sníží výsledek hospodaření podle § 23/3/b,
- částky, o které lze snížit výsledek hospodaření podle § 23/3/c,
- částky, které se nezahrnují do základu daně podle § 23/4,

= Základ daně před úpravami

Po tomto výpočtu má poplatník k dispozici základ daně, který je nejčastěji snížen už jen o ztrátu vykázanou v předchozích zdaňovacích obdobích. V mnoha případech je tento základ daně konečným údajem pro zjištění výsledné daně.

4.4 Optimalizace daně z příjmů právnických osob

Společnosti se snaží cíleně minimalizovat svou daňovou povinnost. Peníze, které neodvedou státu, mohou efektivně využít pro svůj vlastní rozvoj. Důležité je, aby se poplatník při tomto postupu držel v mezích stanovených zákonem a ostatními právními normami. V opačném případě by se totiž mohl dopustit daňových úniků, které budou zmíněny později.

V této kapitole budou popsány některé z metod, které mohou právnické osoby využít k daňové optimalizaci.

4.4.1 Daňová ztráta

Daňové subjekty mají podle § 34 možnost využít vykázanou daňovou ztrátu minulých let jako odčitatelnou položku od základu daně. Původně bylo možné ji uplatnit v pěti následujících zdaňovacích obdobích po jejím prvním vykázání. Od roku 2021 je v zákoně nová úprava, která vznikla v rámci snahy umožnit podnikatelům zmírnit dopady krize způsobené šířením koronaviru. Nově si tedy daňové subjekty mohou ztrátu uplatnit také za dvě zdaňovací období bezprostředně předcházející. Zpětné uplatnění ztráty se realizuje oproti kladnému základu daně vykázanému v obdobích, která spadají do zákonem stanovené lhůty. Výše ztráty podle nové úpravy může být maximálně 30 000 000 Kč. Pokud daňový subjekt vykáže daňovou ztrátu vyšší, může její neuplatněnou část použít v následujících pěti letech, tak jako tomu bylo doposud (Komora daňový poradců ČR, 2020).

4.4.2 Využití dlouhodobého majetku k optimalizaci

Pořízení majetku může být pro podnikatele jedním z nástrojů daňového plánování s využitím odpisů, které představují opotřebení majetku za dané období. Dlouhodobý majetek totiž nevstupuje do nákladů jednorázově. Zároveň platí, že ne každý majetek lze odpisovat. Zákon přímo definuje, který majetek je určený k odpisování v § 26 odst. 2:

„Hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí

a) samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se

samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,

b) budovy, domy a jednotky,

c) stavby, s výjimkou

1. provozních důlních děl,

2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,

3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,

d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v odstavci 9,

e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč,

f) jiný majetek vymezený v odstavci 3. “ (Hinke, Bárková a Hruška, 2016).

Naopak typickým příkladem majetku, který není možné odepisovat, jsou pozemky. Zákon o daních z příjmů umožňuje nastavit daňové odpisy rovnoměrné nebo zrychlené, a ovlivnit tak svou daň. Důležitou podmínkou pro zahájení postupné transformace vstupní ceny do nákladů je uvedení majetku do stavu způsobilého pro užívání. Doba, po kterou odpisování probíhá, závisí na tzv. odpisové skupině, do níž daný majetek patří.

Tab. 1: Doba odpisování v závislosti na odpisové skupině

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: vlastní zpracování na základě § 30 odst. 1 ZDP, 2021

Po zařazení do správné odpisové skupiny se poplatník rozhoduje, jakou formu odpisování nově pořízeného majetku bude volit. Zákon o daních z příjmů nabízí dvě možnosti. Rovnoměrné odpisování dle § 31 nebo zrychlené podle § 32.

Rovnoměrné odpisování přiděluje jednotlivým skupinám maximální roční sazbu, na jejímž základě se vypočte odpis pro daný rok.

Tab. 2: Roční sazba rovnoměrného odpisování v závislosti na odpisové skupině

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

Zdroj: Vlastní zpracování na základě § 31 odst. 1 písm. a) ZDP, 2021

Jak vyplývá z tabulky, při rovnoměrném odpisování je z majetku odepsána menší částka v prvním roce pořízení, ale od druhého roku jsou odpisy již rovnoměrné, jak napovídá název tohoto typu odpisování. Jedná se o poměrně jednoduchý způsob, který umožňuje snadnou kontrolu v evidenci.

Druhým typem je zrychlené odpisování. Na rozdíl od předchozí varianty přiděluje odpisovým skupinám koeficient pro zjištění zrychleného odpisu.

Tab. 3: Koeficient zrychleného odpisování v závislosti na odpisové skupině

Odpisová skupina	První rok odpisování	Další roky odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Vlastní zpracování na základě § 32 odst. 1 ZDP, 2021

Výše odpisu vychází ze vzorečků. V prvním roce se určí jako podíl vstupní ceny a příslušného koeficientu v prvním roce odpisování. V následujících letech se vypočítá jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi koeficientem a počtem let, po které byl již odepisován. Metoda zrychleného odpisování je nastavena tak, aby v prvních letech došlo k odepsání převážné většiny vstupní ceny (Komora daňových poradců ČR, 2020).

Různé metody odpisování umožňují rozložit si vstupní cenu dlouhodobého majetku do nákladů různou rychlostí po dobu, která je určena podle odpisové skupiny, kam daný majetek náleží.

Použitím těchto metod dojde ke vzniku rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy. O vzniklý rozdíl si poplatník sníží nebo zvýší částku pro výpočet daně. V souladu s principem opatrnosti je však vhodné evidovat si odložený daňový závazek, respektive odloženou daňovou pohledávku, protože po odepsání 100 % vstupní ceny se budou účetní a daňové odpisy rovnat. Subjekt si díky majetku může rozložit svou daňovou povinnost.

V rámci novinek, které vešly v platnost od 1. 1. 2021, byly do § 30a ZDP zavedeny tzv. mimořádné odpisy. Ty podnikatelům umožňují ve speciálním režimu odepsat majetek zařazený do skupin 1 a 2. Podmínkou je, že byl majetek pořízen od počátku roku 2020 do konce roku 2021. Současně platí, že majetek splňující první podmínku lze odepisovat pouze jako první vlastník. Při splnění obou zákonem stanovených omezení je možné využít toto ustanovení a odepsat majetek do 100 % vstupní ceny ve stanovené lhůtě. Ta činí pro majetek zařazený do 1. odpisové skupiny 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Pro 2. odpisovou skupinu platí doba 24 měsíců. Současně bylo zavedeno zvýšení hranice odpisovaného majetku z původních 40 000 Kč na 80 000 Kč (Komora daňových poradců ČR, 2020).

4.4.3 Výdaje na dopravu

Pokud poplatník využívá ve svém podnikání silniční motorové vozidlo, může uplatnit výdaje na pohonné hmoty dvěma způsoby. První možností je evidování reálně vynaložených prostředků na jejich nákup. Druhou možností je využití ustanovení § 23 odst. 2 písm. z) ZDP, podle kterého může uplatnit paušální výdaje na dopravu ve výši 5 000 Kč na jedno vozidlo za každý měsíc. Maximálně lze takto postupovat u tří vozidel. Poplatník si tedy může uplatnit až 180 000 Kč za jedno zdaňovací období (Optimalizace daně: bez chyb..., 2019, s. 28). Důležité je tedy zhodnotit, který z postupů bude pro daný subjekt výhodnější, a podle toho se rozhodnout, zda uplatnit paušální výdaj v daňovém přiznání.

Aby bylo možné tento režim použít, je nutné vyloučit náklady na nákup pohonných hmot jako daňově neuznatelný výdaj. Avšak pouze za předpokladu, že tyto náklady byly zahrnuty do výsledku hospodaření. K vyloučení výdajů dochází přímo v daňovém přiznání na řádku 40. Tím se navyšuje částka pro výpočet daně. Jeho snížení o paušální částku bude provedeno na řádku 162.

Ne vždy je však možné uplatnit paušál v plné výši. V případě, že bylo vozidlo přenecháno k užívání jiné osobě nebo jej používá pouze z části pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, lze použít pouze 80 % z původní částky (Běhounek, 2019).

4.4.4 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám slouží ke snížení hodnoty pohledávek v účetnictví po přechodnou dobu. Zákon o daních z příjmů umožňuje podle § 24 odst. 2 písm. y) daňově odepsat pohledávku až do výše vytvořené zákonné opravné položky. Tato právní úprava vychází ze zákona o rezervách, který definuje opravné položky, jejichž hodnota je daňově uznatelná. Jedná se o pohledávky za dlužníky v insolventci, pohledávky z titulu ručení za clo a nepromlčené pohledávky (Hnátek, 2019).

Společnost tedy může vytvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám následovně:

- až do výše 50 % její rozvahové hodnoty, pokud uplynulo více než 18 měsíců od její splatnosti,
- až do výše 100 % její rozvahové hodnoty, pokud uplynulo více než 30 měsíců od její splatnosti.

Podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP je pro poplatníky vedoucí účetnictví odpis pohledávky daňově uznatelným nákladem, pouze při splnění následujících podmínek:

- při vzniku pohledávky ji zaúčtovali do výnosů,
- zaúčtovaný příjem nebyl osvobozený od daně,
- opravná položka byla tvořena ve vazbě na pohledávku.

Rozvahovou hodnotou pohledávky se rozumí nominální hodnota nebo pořizovací cena, která byla zaúčtována na rozvahových účtech. Reálná hodnota nemá vliv.

4.4.5 Zaměstnanecké benefity

Kromě mzdy dostávají zaměstnanci často i další příspěvky od zaměstnavatele ve formě zaměstnaneckých benefitů. Při pohledu na nabídku práce je možné najít, že jich velké množství společností využívá jako motivace k získání a udržení uchazečů (Macháček, 2019).

Některé společnosti nabízejí svým zaměstnancům velké množství benefitů. Daňové dopady těchto bonusů mohou být různé. Důležité je rozlišovat jejich dopad na zdanění z pohledu zaměstnavatele, ale také z pohledu zaměstnance. Kromě zdanění by se mohlo stát, že bude nutné odvést z vypláceného benefitu také pojistné.

Problematika zdanění na straně zaměstnance, je k dispozici v § 6 odst. 9, který obsahuje výčet plnění osvobozených od daně z příjmů. V případě zaměstnavatele je rozhodující ustanovení § 24 odst. 2 písm. j). Na základě těchto zákonných ustanovení lze rozdělit benefity na následující:

- daňově uznatelné pro zaměstnavatele a zároveň osvobozené od daně pro zaměstnance,
- daňově uznatelné pro zaměstnavatele, ale předmětem daně pro zaměstnance,
- daňově neuznatelné pro zaměstnavatele, ale osvobozené pro zaměstnance,
- daňově neuznatelné pro zaměstnavatele a předmětem daně pro zaměstnance (Macháček, 2019).

Stravování zaměstnanců

Benefity v podobě stravování patří mezi nejvyužívanější a zároveň nejvýhodnější z hlediska daní. Zaměstnavatel si může vybrat z několika forem:

a) Poskytnutí stravenky

Na poskytnutí stravenky se nahlíží jako na zajištění stravování jiným subjektem. Daňově uznatelné jsou podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 ZDP příspěvky zaměstnavatele poskytované až do výše 55 % ceny jídla za směnu. Tento příspěvek může dosahovat maximálně 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance v § 6/9/b ZDP při pracovní cestě, která trvá 5 až 12 hodin. Při současné úpravě platí, že zaměstnanec přispívá 45 % ze své čisté mzdy. Zároveň musí zaměstnanec odpracovat alespoň 3 hodiny, aby mu vzniknul nárok na stravenku, která bude splňovat výše uvedená daňová osvobození (Macháček, 2019).

b) Stravenkový paušál

Další novinkou roku 2021 je stravenkový paušál, který byl zaveden jako nová forma příspěvku na stravování zaměstnanců. Do zákona byl přidán ve formě rozšíření ustanovení § 6 odst. 9 písm. b). Od daně je osvobozený peněžitý příspěvek na stravování

poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci až do 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným mzdou pro pracovní cestě, která trvá 5 až 12 hodin (PŘEHLEDNĚ: Co přináší stravenkový paušál, 2021).

Horní hranice činí 108 Kč, což znamená, že maximální daňově uznatelný příspěvek, který může zaměstnavatel poskytnout, se rovná 75,6 Kč. Tento příspěvek je zároveň osvobozený od daně i na straně zaměstnance (Hauzarová, 2021).

c) Zajištění stravování ve vlastním zařízení

Třetí možností je zajištění stravování přímo ve vlastním zařízení, které provozuje zaměstnavatel. Společnost, která stravovací zařízení provozuje, má nárok si náklady vynaložené na provoz zahrnout do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 ZDP. Mezi náklady patří například spotřeba energií, údržba a oprava vybavení, odpisy majetku a mzdy pracovníků, kteří provoz stravovacího zařízení zabezpečují. Naopak do nich nepatří hodnota potravin.

Samotné jídlo poskytované v tomto zařízení je považováno za nepeněžní plnění. Platí zde stejné limity jako v případě poskytnuté stravenky. Jako daňově uznatelný náklad lze uplatnit nepeněžní plnění až do výše 55 % ceny jednoho jídla na směnu. Maximálně do 70 % horní hranice stravného (Macháček, 2019).

Odborný rozvoj zaměstnance

Odborné vzdělávání zaměstnanců patří mezi časté benefity, a to obzvláště v profesích, které vyžadují nákladné zkoušky. Například na nákladních automobilech je často k vidění text slibující úhradu zkoušek k získání řidičského oprávnění k obsluze velkých nákladních automobilů všem nově nastupujícím řidičům. Do péče zaměstnavatele o rozvoj patří:

- zaškolení a zaučení,
- odborná praxe absolventů škol,
- prohlubování kvalifikace,
- zvyšování kvalifikace (Macháček, 2019).

V rámci daní platí, že na straně zaměstnance řeší tuto problematiku § 6 odst. 9 písm. a) a d) ZDP. Od daně z příjmů je osvobozeno:

- *nepenížní plnění vynaložené zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele,*
- *nepenížní plnění vynaložené zaměstnavatelem na rekvalifikaci zaměstnanců.*

Z uvedeného vyplývá, že zaměstnavatel musí uhradit částky za vzdělávání přímo dané instituci, která vzdělávání organizuje. Pokud jsou splněny tyto podmínky, je příjem osvobozený na straně zaměstnance a pro zaměstnavatele se jedná o výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud by společnost poskytla svému zaměstnanci peněžní prostředky, ze kterých by sám uhradil dané vzdělání, jednalo by se pro zaměstnance o zdanitelný příjem. Pro zaměstnavatele by se jednalo o daňově uznatelný náklad, pokud by dané vzdělávání souviselo s jeho činností (Macháček, 2019).

Bezplatné poskytnutí vozidla k soukromým účelům

Situací, kdy je zaměstnanci bezplatně poskytováno vozidlo vlastněné zaměstnavatelem pro služební cesty, ale také na soukromé účely, se zabývá § 6 odst. 6 ZDP na straně zaměstnance a § 24 odst. 2 ZDP z pohledu zaměstnavatele.

Příjmem pracovníka, který využívá toto vozidlo, je částka ve výši 1 % vstupní ceny automobilu za každý započatý měsíc, kdy mu bylo vozidlo k dispozici. Zaměstnanec má tedy nepenížní příjem. Sazba ve výši procentního bodu není závislá na tom, jestli se jedná o nové, použité nebo již plně odepsané vozidlo. Minimální hodnota příjmu je však zákonem stanovena na 1 000 Kč.

Zaměstnanec si také sám hradí náklady na nákup pohonných hmot spotřebovaných pro soukromé účely. Pro zaměstnavatele se jedná o daňově neuznatelný náklad. Zároveň není možné využít na toto vozidlo tzv. paušální výdaj na dopravu, který činí až 60 000 Kč ročně.

Poskytnutí vozidla nebrání zaměstnavateli, aby dopravní prostředek nadále v plné výši odpisoval, hradil náklady na údržbu a opravy, platil pojistné a další náklady související s provozem. Z uvedeného vyplývá, že se žádná z daných položek nebude uplatňovat v poměrné výši výdajů, např. podle § 28 odst. 6 ZDP (Macháček, 2019).

Příspěvek zaměstnavatele na kulturu, sport a rekreaci

Ze strany zaměstnance jsou podobné příspěvky řešeny zákonem v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Ten stanoví, že pokud zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi nepenížní plnění z fondu, jedná se o osvobozené

plnění. Od zaměstnavatele musí plynout z fondu kulturních a sociálních potřeb (FKSP), ze sociálního fondu, ze zisku po jeho zdanění nebo na vrub výdajů, které nejsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zákon o daních z příjmů vymezuje tato plnění jako:

- *pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení, pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis a použití vzdělávacích nebo rekreačních zařízení; při poskytnutí rekreace a zájezdu je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za zdaňovací období,*
- *použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení,*
- *příspěvek na kulturní nebo sportovní akce,*
- *příspěvek na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy.*

Za splnění podmínek se tedy pro zaměstnance jedná o osvobozený příjem.

U zaměstnavatele se vychází z § 25 odst. 1 písm. h) ZDP. Ten naopak stanoví, že do daňově neuznatelných nákladů patří nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě:

- *příspěvku na kulturní pořady, zájezdy, sportovní akce a tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy,*
- *možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3.*

Jako daňově uznatelné jsou pro zaměstnavatele podle § 24 odst. 2 písm. j) pouze výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na:

- *bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť; výdaje (náklady) na pořízení ochranných nápojů lze uplatnit v rozsahu stanoveném zvláštními právními předpisy,*

- *pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehrazeném zdravotní pojišťovnou, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy,*
- *provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje (náklady) spojené s odborným rozvojem zaměstnanců podle jiného právního předpisu a rekvalifikací zaměstnanců podle jiného právního předpisu upravujícího zaměstnanost, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele.*

Z těchto podmínek vyplývá, že benefity ve formě nepeněžního plnění mohou spadat do více kategorií z hlediska zdanění. Do kategorie osvobozeného příjmu u zaměstnance a daňově uznatelného nákladu na straně zaměstnavatele bude patřit například poskytování ochranných pomůcek na pracovišti. V situaci šíření nákazy novým typem koronaviru by bylo možné podle tohoto ustanovení postupovat při opatření respirátoru pro zaměstnance na každou pracovní směnu.

Pokud by zaměstnavatel poskytl rekreační zájezd v hodnotě 30 000 Kč, jednalo by se pro něj o daňově neuznatelný náklad. Pro zaměstnance by se jednalo o osvobozený příjem do 20 000 Kč, ale zbylých 10 000 Kč by nárok na osvobození nesplňovalo. Samozřejmě by se muselo jednat o nepeněžní příjem. Pokud by totiž peníze na zájezd byly zaslány přímo na účet zaměstnance, který by zájezd zakoupil od cestovní kanceláře sám, jednalo by se o nejméně výhodnou variantu. V takovém případě by totiž zaměstnavatel měl daňově neuznatelný náklad a zaměstnanec zdanitelný příjem. Oba shodně ve výši 30 000 Kč (Macháček, 2019).

5 Daňové podvody a daňové úniky

Podnikatelské subjekty se logicky snaží minimalizovat svou daňovou povinnost všemi dostupnými prostředky. V některých případech se však ocitnou za hranicí legální optimalizace. Zatímco předchozí kapitoly obsahovaly popis legálních způsobů, jak si snížit daňovou povinnost, tato kapitola je naopak věnována situacím, ve kterých se daňové subjekty již ocitly za hranou zákona a také způsobům, jak se mezinárodní legislativa snaží těmto podvodům zabránit.

V dané problematice je důležité rozlišovat mezi pojmy vyhýbání se placení daně (tax avoidance) a daňovým únikem (tax evasion). Tax avoidance představuje legální způsoby, kterými je možné minimalizovat daň zaplacenou subjektem. Poplatník při tomto procesu využívá zákonná ustanovení, uplatnění výjimek a dostupných daňových slev. Široký ve své publikaci *Daňová teorie* uvádí, že do této kategorie patří také využití mezer v daňových zákonech a souvisejících předpisech (Široký, 2008; *Difference between...*, 2021).

Tax evasion naopak představuje snižování své daňové povinnosti nelegálními prostředky (*Difference between...*, 2021). Daňový podvod nebo únik je situace, kdy se podnikatel úplně nebo částečně nelegálně vyhýbá své daňové povinnosti. Nemusí se jednat pouze o zkrácení daně. Podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku může jít také o jiné zákonem stanovené platby, jako je například clo nebo pojistné na sociální zabezpečení. O trestný čin se podle tohoto zákona jedná, pokud je povinná platba zkrácena ve větším rozsahu nebo je vylákána výhoda na některé z uvedených plateb. Větším rozsahem je minimálně 50 000 Kč. V takovém případě může pachatel hrozit jeden až tři roky odnětí svobody nebo peněžité trest až do výše 5 000 000 Kč. Pokud však svým jednáním způsobí značnou škodu ve smyslu § 241 trestního zákoníku (alespoň 500 000 Kč), může být potrestán až osmiletým trestem (*Zkrácení daně...*, 2005).

5.1 Vymezení daňových podvodů a daňových úniků

Existence daňových úniků je spojována s neochotou krátit si své zisky ve prospěch státu. Čím vyšší daňová sazba v dané zemi platí, tím větší bude motivace uchýlit se k nelegálnímu postupu výpočtu daňové povinnosti. Závislost daňových příjmů a různých daňových sazeb popisuje takzvaná Lafferova křivka (Samuelson a Nordhaus, 2013, s. 795).

Teorie zabývající se zdaněním rozlišují dvě důležité hranice. První je ekonomická hranice zdanění, která představuje míru aplikace zdanění bez toho, aby došlo k újmě na výkonnosti ekonomiky. Druhou je psychologická hranice zdanění, která vyjadřuje individuální hranici zdanění, jež u daného subjektu nevzbuzuje daňový odpor vedoucí v některých případech až k daňovým únikům (Široký, 2008).

Jaká je skutečná výše daňových úniků, je velmi obtížné určit. Výše neodvedené daně vychází z existence tzv. stínové ekonomiky, která se dělí na tři typy:

- skrytá ekonomika představující zkreslování údajů v účetnictví a podnikání bez registrace,
- neformální ekonomika je velmi široký pojem, který zahrnuje velké množství ekonomických aktivit, jež ale nejsou oficiálně přiznávány. Zároveň lidé, kteří v tomto sektoru působí, tak činí na základě dohod, že obdržený příjem nebude vykazován nebo jen částečně. Mnohdy se uplatňuje, že je zaměstnanci vyplácena minimální mzda, ze které jsou odvedeny zákonné platby, zbytek je pak vyplacen na černo. V roce 2018 provedla OSN výzkum, podle kterého až 61 % lidí působí v neformální ekonomice. Tento podíl zvyšují rozvojové země. V článku se uvádí, že neformálně zaměstnáno je v Africe až 85,8 % pracujících, 68,2 % v Asii, 68,6 % v Arabských zemích, 40 % v Americe a přes 25 % v Evropě (Nearly two-thirds of global workforce, 2018),
- nelegální ekonomika, do které patří obchodování s nelegálním zbožím (drogy, pašované zboží), poskytování nelegálních služeb (prostituce, nelegální výroba) (Široký, 2008).

Podle Mezinárodního měnového fondu tvořila stínová ekonomika v Česku 460 miliard korun, což představovalo 9 % HDP. Tento odhad byl zveřejněn koncem roku 2019 (Stínová ekonomika..., 2019).

a) Příčiny existence daňových úniků

Široký (2008, s. 244) ve své publikaci uvádí, že se daňový subjekt o daňovém úniku rozhoduje na základě tří proměnných, kterými jsou:

- pravděpodobnost p odhalení daňového úniku,
- výše daňové sazby t ,

- výše postihu F neboli trestní sazba ve formě pokuty, penále nebo odnětí svobody.

Pravděpodobnost odhalení se pohybuje v intervalu $\langle 0,1 \rangle$. Při hodnotě 0 si je daňový subjekt jistý, že jeho konání nebude odhaleno, naopak při hodnotě $p = 1$ je šance na odhalení 100 %.

Velikost daňové sazby ovlivňuje, jak velký zisk může daňový subjekt mít, pokud nebude zdaňovat všechny příjmy podle zákona. Čím vyšší by sazba byla, tím vyšší zisk by poplatníkovi plynul, pokud by se rozhodl pro zkrácení daně (Široký, 2008).

Daňový subjekt tak může zvolit tři strategie.

- Strategie jistoty, při které se nedopouští žádného jednání s úmyslem vyhnout se daňové povinnosti. Daň bude odvedena z jeho důchodu a plátce bude mít k dispozici disponibilní důchod $Y_D = (1 - t) Y$.
- Strategie rizika, při kterém neodvede nebo nepřizná daň. Subjektu hrozí, že bude s pravděpodobností p odhalen a potrestán. V tomto případě bude disponibilní důchod snížen o hodnotu výše trestu, tedy $Y_D = Y - F$.
- Strategie rizika, při které nebude odhalen s pravděpodobností $(1 - p)$. Zůstane mu tak celý jeho důchod, který se bude zároveň rovnat disponibilnímu $Y_D = Y$ (Široký, 2008).

b) Zamezení daňovým únikům

Zatímco ekonomické subjekty se snaží minimalizovat svou daňovou povinnost, státy a jejich finanční správy se snaží minimalizovat objem daňových úniků. K tomu využívají různých nástrojů, které mohou být na národní, ale i mezinárodní úrovni. U příjmových daní tuto nadnárodní spolupráci usnadňuje fakt, že daň ze zisku se platí ve většině zemí (výjimkou mohou být daňové ráje). Organizace, jako jsou Evropská unie (EU) nebo Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), mohou připravovat návrhy opatření, která členské státy následně více či méně implementují do svých předpisů.

Opatření na úrovni OECD

Kamínková (2018, s. 137) uvádí, že OECD vydala v roce 2013 plán obsahující 15 akcí, které mají za cíl vytvořit srozumitelná pravidla pro daně z příjmů a zlepšení

transparentnosti a předvídatelnosti těchto daní pro obchodníky. Tento projekt nese název BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), tedy Rozměňování daňového základu a přesouvání zisku. Akční plán vznikl velmi rychle, protože s nastupující digitalizací vznikaly otázky, jak zajistit, aby společnosti s vysokými zisky zdaňovaly své příjmy v místech, kde by správně měly, a ne ve státech, které mají nízkou míru zdanění. BEPS obsahuje následující akce:

„Akce 1: Daňové výzvy digitalizace ekonomiky

Akce 2: Neutralizace efektů hybridního hospodaření

Akce 3: Kontrolovaná zahraniční společnost

Akce 4: Omezení odpočtu úroků

Akce 5: Škodlivé daňové praktiky

Akce 6: Prevence zneužití smluv o zdanění

Akce 7: Status stálé provozovny

Akce 8–10: Převodní ceny

Akce 11: Analýza dat BEPS

Akce 12: Pravidla pro povinné zveřejňování agresivního daňového plánování

Akce 13: Zlepšení daňové transparentnosti hlášeními jednotlivých zemí

Akce 14: Postupy k dosažení vzájemné dohody efektivně a včas

Akce 15: Návrhy multilaterálních nástrojů“ (BEPS Actions, 2019)

Některé akční plány bude možné u zapojených zemí zařadit do legislativy téměř okamžitě jako například pokyny k převodním cenám. Jiné však budou vyžadovat větší zásah a provedení určité formy revize platných zákonů. Cílem bude vytvořit takovou implementaci, která nebude vyžadovat vyjednání nových smluv o zamezení dvojího zdanění (Marco, 2020).

Nevýhodou návrhu je, že OECD má pouhých 37 členů, mezi kterými nejsou rozvojové země (Where: Global reach..., 2019). Akční plán tudíž bude realizován pouze malým množstvím zemí. Naproti tomu Organizace spojených národů má 193 členských států. OSN by tedy mohla být vhodnější pro přípravu komplexních způsobů boje proti daňovým únikům a agresivnímu daňovému plánování (Členské státy, 2021).

Opatření na úrovni Evropské unie

a) Návrh směrnice CCCTB

V Evropská unie, která má po Brexitu 27 členů, se musí vypořádat s tím, že má i stejný počet různých daňových systémů. Ačkoliv u některých daní probíhá harmonizace na evropské úrovni, z hlediska daně z příjmů mají země vlastní legislativu a existují v nich významné rozdíly. Se vznikem nadnárodních podniků, které operují ve všech zemích EU, nastala i možnost využívat těchto rozdílů v daňových systémech členských států k agresivnímu daňovému plánování. To vedlo k rozměňování základu daně a přesouvání zisků do zemí s výhodnějšími zákony (Nerudová a Solilová, 2021).

Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně společností (Common Consolidated Corporate Tax Base) je pokus Evropské unie o zavedení souboru pravidel, jak kalkulovat zdanitelné příjmy společností působících ve více zemích. Poprvé byl tento návrh představen v roce 2011 po dlouhých přípravách, které probíhaly od roku 2004 (Kamínková, 2018; Common Consolidated..., nedat.).

Základní myšlenka spočívala v tom, že přeshraniční společnosti budou počítat všechny své zisky ze členských zemí do jednoho společného základu daně, od kterého si odečtou ztráty v členských zemích. Společnosti by tedy za celou Evropskou unii vyplňovaly pouze jedno daňové přiznání. Takto přiznané příjmy by se následně rozdělily mezi členské státy, ve kterých společnost provozuje ekonomickou činnost. Tyto země si následně svůj podíl zisku zdaní svou platnou sazbou daně (Common Consolidated..., nedat.).

Cílem bylo zamezení vyhýbání se daním v Evropské unii. Některé největší společnosti se totiž obratně vyhýbají své daňové povinnosti za využití přesouvání zisku do zemí s nízkou sazbou daně. Zároveň CCCTB obsahuje soubor opatření, která mají chránit členské země proti rozměňování základu daně a přesouvání zisku do států, které nejsou členy Evropské unie (Common Consolidated..., nedat.).

b) Směrnice ATAD

V roce 2016 byla představena nová směrnice ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive), která měla za cíl zajistit uplatňování doporučení projektu BEPS vypracovaného OECD. Směrnice měla poskytnout členským státům základní ochranu společného trhu a vytvořit harmonizovaný přístup (Implementation of the EU, 2021).

ATAD se skládá ze 13 článků, které definuje 5 základních oblastí, do kterých vnáší pravidla proti vyhýbání se daňové povinnosti. Tyto oblasti jsou:

- „odečitatelnost úroků,
- zdanění při odchodu,
- obecné pravidlo proti zneužívání,
- pravidla týkající se ovládaných zahraničních společností,
- rámec pro řešení hybridních uspořádání využívajících nesouladu mezi daňovými systémy“ (Kamínková, 2018).

Členské státy měly za úkol implementovat směrnici do 31. 12. 2018 s platností od prvního dne roku 2019. Do českého práva byla směrnice implementována s novelou zákona o dani z příjmů, která vešla v platnost 1. 4. 2019 (Informace k novele zákona, 2019).

5.1.1 Daňové úniky u přímých daní

Jedná se o nejběžnější praktiky, které mnohdy nevyžadují přesnou znalost právních předpisů. Subjekt se jich může dopustit sám a bez nutnosti specifické znalosti daňového práva či problematiky mezinárodního zdanění. Patří sem například:

a) Krácení příjmů

Do této kategorie patří typické zatajení nebo nepřiznání uskutečněných obchodů. Obchod je tedy realizovaný bez dokladu a prodávající poté svůj příjem nepřizná.

Dále se mezi krácení příjmů řadí práce na černo. Může se jednat o podnikání nebo zaměstnání, které subjekt neuvede ve svém přiznání.

b) Nadhodnocování nákladů

Nadhodnocování nákladů může v praxi existovat v mnoha podobách. Mezi nejběžnější patří:

- Zahrnutí daňově neuznatelných nákladů do výpočtu. Přesný výčet, které náklady nejsou daňově uznatelné, je k náhledu v § 25 ZDP.
- Vykazování fiktivních nákladů představuje množství metod, jak snížit daňový základ. Principem je přijetí faktury za služby, které vůbec neproběhly. Nejčastěji se jedná o fiktivní reklamu. Jako příklad může posloužit firma A, která zadá firmě

B zakázku na reklamu. Pokud by společnost vytvářející marketingovou kampaň navíc byla ve ztrátě, mohla by si ji fiktivními výnosy snížit. Firma A navíc ušetří na výsledné dani.

- Fiktivní dohody o provedení práce se občas zneužívají ke snížení výsledné daňové povinnosti. Požadavkem je, aby pracovník, se kterým je fiktivní dohoda uzavřena, neměl u jiného zaměstnavatele podepsané prohlášení. Tímto způsobem si může společnost navýšit výdaje za kalendářní rok až o 120 000 Kč a současně nezaplatí ani korunu na dani nebo jiných odvodech. Tento postup bývá často využíván mezi rodinnými příslušníky společnosti. Například dítě studující střední nebo vysokou školu, které je bez zdanitelných příjmů, může dohodu podepsat a pomoci svým rodičům ušetřit na dani. Prokazování, že dohoda byla uzavřena fiktivně nebo účelově, je pro inspektorát práce prakticky nemožné (Široký, 2008; Stuchlíková, 2015).

c) Krácení příjmů z kapitálového majetku

V tomto případě se jedná o neoficiální vyplácení dividend společníkům. Těmito transakcemi se někteří snaží vyhnout zdanění, které by v tomto případě činilo 19 % v rámci daně z příjmů právnických osob a také 15 %, které by musela srazit společnost před samotnou výplatou společníkům (Široký, 2008).

d) Nesprávné uplatnění slev a daňových výhod

Jak uvedl v roce 2017 Nejvyšší kontrolní úřad, český systém daně z příjmů fyzických osob je složitý a nepřehledný (Správa daně z příjmů..., 2017). Poplatníkům se tak může stát, že nesprávně uplatní slevy nebo daňové výhody, aniž by se snažili úmyslně obejít zákon. Například v roce 2016 byly provedeny kontroly na uplatňování slevy na manželku či manžela, při kterých byla zjištěna pochybení s celkovým doměrkem 14 milionů korun (Petlachová, 2016).

Může dojít k situaci, že daňové zvýhodnění na dítě nebo jiná odčitatelná položka (například úroky z úvěru) budou uplatněny u dvou poplatníků. Případně poplatník využije ustanovení § 4 ZDP pro osvobození některých příjmů, ačkoliv by na něj neměl nárok, protože mu unikne některá z mnoha výjimek, které zákon skrývá.

Někteří poplatníci se mohou pokusit daňových slev či jiných výhod využít, ačkoliv si jsou vědomi, že na ně nemají nárok.

5.1.2 Krácení odvodů pojistného a ostatních plateb s charakterem daně

Jak již bylo popsáno na příkladu využívání dohod o provedení práce, někteří podnikatelé se snaží ušetřit na platbách státu s využitím různých metod zaměstnávání. Mezi nejčastější praktiky patří podhodnocování mezd, kdy je pracovníkovi vyplacena vyšší mzda, než je oficiálně vykázáno. Například v restaurátérství se často pracuje za minimální mzdu, ale následně je na černo vyplacena další částka, ze které už není odvedeno pojistné a daň. Nebo je zaměstnanec nezaevidovaný a oficiálně vůbec nefiguruje ve mzdových výkazech. Nevýhodou je, že náklady, které jsou takto vyplaceny, nejsou daňově uznatelné (Široký, 2008).

Pokud osoba vykonává činnost pro svého zaměstnavatele místo pracovněprávního vztahu v jiném režimu (nejčastěji jako OSVČ), jedná se o využití tzv. Švarc systému. Motivací pro využití tohoto režimu je vyhnout se vyšším odvodům, které souvisejí se zaměstnáváním vlastních pracovníků na pracovní poměr. Zároveň se zaměstnavatel nemusí řídit povinnostmi podle zákoníku práce (Králová, 2017).

5.1.3 Zneužití práva

Zneužití práva je definováno jako protiprávní chování, které formálně nepřekračuje hranice práva, ale totéž neplatí o společenské únosnosti. Zneužití práva se totiž nachází za její hranicí. Česká republika ale není jediná, která koncept zneužití práva dlouho do svých daňových zákonů nijak neimplementovala. Mnoho členských zemí Evropské unie nemělo definici nijak zakotvenou. Výjimkou byla Francie, která měla zneužití práva definováno již před rozsudkem z roku 2000 o společnosti Emsland Stärke, který je považován za základní stavební kámen zneužití práva v legislativě EU (Kamínková, 2018, Prohibition of Abuse, 2008).

V souvislosti s rozsudky, které zneužití práva obsahovaly, připravila Evropská unie pravidlo GAAR (General Anti-Abuse Rule), které je součástí směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem ATAD. Ta navrhuje zavést pravidlo proti zneužívání práva, které dá správci daně možnost odeprít poplatníkovi výhody, které mu plynou z umělých transakcí, jejichž cílem bylo snížit daňovou povinnost. Tyto transakce postrádají ekonomické zdůvodnění (PLATFORM FOR TAX..., 2014).

Směrnice ATAD obsahuje důležitý článek 6, který definuje obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu:

„1) Pro účely výpočtu daně z příjmů nebere správce daně členského státu v úvahu operaci nebo sled operací, jejichž hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů bylo získání daňové výhody, která maří účel příslušného daňového práva. Dané operace nejsou po přihlédnutí ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem skutečné.

2) Pro účely odstavce 1 se operace nebo sled operací nepovažují za skutečné v rozsahu, které nebyly uskutečňovány z hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu.

3) Pokud operace nebo sled operací ignorují ustanovení odstavce 1, bude daňová povinnost vypočítána v souladu s vnitrostátními předpisy“ (COUNCIL DIRECTIVE... 2016).

Kamínková (2018, s. 62) ve své publikaci uvádí, že Ministerstvo financí dlouho odmítalo zakotvení termínu zneužití práva do zákona. V roce 2018 navrhlo toto znění: *„Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem, jejichž hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů je získání daňové nebo jiné výhody v rozporu se smyslem a účelem právního předpisu.“*

Do zákona byla tato definice vložena novelou daňového řádu v roce 2019, konkrétně do § 8 odst. 4. Jiná ošetření v české legislativě nejsou. Důvodová zpráva Ministerstva financí uvádí, že problematika je pokryta: *„v daňovém řádu, a rozhodováním soudů, které uplatňují zásadu upřednostnění obsahu nad formou.“* (Mezinárodní iniciativy, 2016). Ve vyjádření je uvedeno, že z tohoto důvodu není nutné aplikovat samostatné ustanovení pro GAAR.

Zmíněná zásada přednosti obsahu před formou je obsažena v § 8 odst. 3 daňového řádu, který stanoví: *„správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní“*. Proti zneužití práva jsou tedy v ČR využívány především odstavce 3 a 4 daňového řádu.

Například v sousedním Rakousku mají zneužití práva ošetřeno takto:

„(1) Daňovou povinnost nelze zneužitím forem a možností provedení občanského práva obcházet ani zmenšovat.

(2) Dojde-li ke zneužití odst. 1, bude daň vybrána ve výši, která by byla vybrána při využití přiměřených hospodářských operací, skutečností a okolností.“ (§ 22 BAO, 2016).

Rakouské zákony tedy jasně definují, že je nepřípustné vykládat si právo kreativně tak, aby byla daň obcházena nebo neúměrně snižována. Pokud by subjekt tento postup porušil,

má hned v následujícím odstavci jasně definováno, jakým postupem se dobrat správné částky. Při srovnání české a rakouské definice, je možné vidět, že naše sousední země se tohoto úkolu zhostila lépe.

6 Rozbor judikatury v oblasti daně z příjmů

V české judikatuře se vyskytuje velké množství rozsudků, které se týkají daní. Podstatnou část soudní praxe tvoří posuzování sporů ohledně daně z přidané hodnoty, ale i v rámci daně z příjmů existuje mnoho judikátů.

V této části práce budou analyzovány některé rozsudky, které řešily spory vzniklé ve zkoumané oblasti. První oblastí budou problematické služby, kterými jsou marketing, reklama a provize. Tyto služby bývají předmětem kontrol a existuje velké množství rozsudků, které řešily spor mezi daňovým subjektem a správcem daně poté, co finanční úřad doměřil daň. Dále bude jeden prostor věnován i rozsudkům, které řešily nastavení cen mezi spojenými osobami a zneužití práva.

6.1 Judikatura NSS 3 AFS 12/2015-45

a) Popis problematiky

V daném případě se společnost O- s.r.o. soudila v otázce daňové uznatelnosti nákladů na reklamu od svého dodavatele A. Marketingová společnost měla uskutečnit reklamní plnění v podobě spotu na velkoplošných obrazovkách ve vybraných obchodních centrech v Praze a ve známém akvaparku v Liberci. Dále měly být součástí kampaně promo akce u příležitosti automobilových závodů do vrchu konaných v průběhu roku 2009. Celková hodnota propagace byla 1 000 000 Kč měsíčně s předpokladem realizace kampaně v období srpen až říjen.

Správce daně zahájil kontrolu a začal shromažďovat důkazy o provedení kampaně. Vzhledem k tomu, že dodavatel A byl nekontaktní, obrátili se úředníci na jeho dodavatele B. Ten předložil objednávku na výrobu spotu pro společnost O- s.r.o. ze dne 19. 8. 2009. Samotná faktura na výrobu daného spotu byla vystavena 20. 10. 2009. Dodavatel B uvedl, že jeho propagační video bylo vysíláno pouze v lednu 2010. Zároveň správce daně sehnal i výpovědi svědků, kteří prohlásili, že tento spot viděli někdy na podzim roku 2009, ale nejsou schopni přesnějšího určení. Kromě rozhodnutí správce daně o daňové neuznatelnosti nákladů z hlediska daně z příjmů tento případ zasahoval i do daně z přidané hodnoty. Konkrétně do neuznání daňového odpočtu na přijatém plnění.

Na základě zjištěných skutečností se rozhodl správce daně neuznat výdaje na reklamu jako daňově uznatelný náklad a daň doměřil včetně penále. Důvodem pro jeho rozhodnutí

byly časové disproporce. Například rozporoval tvrzení, že spot byl vysílán ještě dříve, než mohl být vyroben, což vyplývá z data objednávky a prvního období, ve kterém měl být spot vysílán, tedy srpen.

b) Rozhodnutí soudu

Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku zabýval tím, která ze stran řešeného sporu byla schopna unést své důkazní břemeno. Správce daně této povinnosti dostal, neboť tak učinil aktivitou úředníků. Ti se z důvodu nekontaktního dodavatele obrátili na subdodavatele, s jehož pomocí získali důkazy k doměření daně. Konkrétně prokázali, že služby neproběhly v deklarovaném v období srpen až říjen 2009, ale nejdříve v lednu 2010. Z toho důvodu nebylo podle správce daně možné, aby byly náklady zahrnuty ve zdaňovacím období roku 2009. Kromě toho správce daně zjistil, že samotný spot, který měl být vysílán od srpna roku 2009, byl skutečně vyroben až 29. 9. 2009. Nemohl být tedy vysílán v deklarovaném období. Soud rozhodl, že správce daně svoji důkazní povinnost splnil a ta tím přešla na subjekt. V tomto případě na žalující stranu.

Společnost O- s.r.o. měla vysvětlit nesrovnalosti, které správce daně odhalil. Například měla objasnit důvod chybné fakturace, která tvrdila, že k plnění došlo v srpnu, září a říjnu, ačkoliv spot ve většině udávaného období ještě neexistoval. Tyto situace však neobjasnila. V kasační stížnosti si stěžuje, že byli schopni správci daně prokázat výrobu reklamního spotu. To však není předmětem doměřené daně. Správce daně uznává, že spot byl vyroben, ale rozporuje období, které společnost udává. K tomu stěžovatelka uvedla, že se svědci spletli s tvrzením, že spot byl vysílán pouze v lednu. Video bylo prý vysíláno ve třech po sobě jdoucích obdobích a není podstatné, jestli k vysílání došlo v období srpen–říjen nebo listopad–leden. V této souvislosti zastává názor, že by tedy měl být nárok na uplatnění alespoň 2/3 nákladů do daného období. Dále podala námitku, že nekontaktnost dodavatele by neměla být přítěžující okolností. Správce daně totiž své důkazy získal od subdodavatele, protože první kontaktovaná společnost vůbec nereagovala.

Vyjádření ke kasační stížnosti poskytl i správce daně jako žalovaná strana. Poznamenal, že se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Dále poukázal na judikaturu NSS (ze dne 28. 8. 2014, sp. zn. 9 AFS 69/2014), která se zabývá důkazním břemenem poplatníka při pořízení služeb, podle něhož má povinnost prokázat faktické vynaložení daňově uznatelných nákladů. Vzhledem k neexistenci reklamního spotu bylo nemožné, aby byl

vysílán v srpnu a září. Správce daně ale uvádí, že společnosti umožnil, aby prokázala realizaci služeb již v roce 2009, neboť v takovém případě by se 2 000 000 Kč staly daňově uznatelnými výdaji zdaňovacího období 2009. Stěžovatelka však nebyla schopná prokázat jeho realizaci. Žalovaný uvádí, že pouhá faktura jako důkaz není postačující.

NSS se po zhodnocení veškerých dodaných důkazů vyjádřil v neprospěch společnosti O-s.r.o. Konkrétně poukázal na to, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu musí daňový subjekt prokázat všechny skutečnosti, které poskytuje ve svém daňovém tvrzení. Informace musí doložit, pokud je k tomu vyzván. Správce daně musí v případě pochybností prokázat, že poskytnuté údaje jsou neprůkazné, neúplné nebo nesprávné. Nejvyšší správní soud v tomto případě dospěl k názoru, že správce daně svou povinnost splnil.

Naopak v případě stěžovatelky je soud toho názoru, že nebyla schopná dostát svým důkazním povinnostem. Výpovědi svědků, kteří byli schopni identifikovat období odvysílání pouze jako „podzim 2009“, nejsou dostatečné. Dodání faktur a smluv také není dostatečné, protože pouhé faktury nijak neprokazují skutečnou realizaci služby. Soud uvádí, že průkaznými materiály by byly například: fotodokumentace kampaně, ze které by bylo patrné, že byla pořízena v různých měsících a na identifikovatelných místech. Situaci pro společnost ztěžuje fakt, že není schopná jasně určit, kdy měl být spot vysílán. V kasační stížnosti totiž po vyvrácení vysílání od srpna do října udává, že spot mohl být vysílán od října do prosince nebo od listopadu do ledna. Nedisponuje však žádným kontrolním předpisem, že její prostředky byly skutečně využity na provedení kampaně.

c) Analytická část

V daném případě se společnost žalující správce daně potýkala s několika komplikacemi, které je nutné rozebrat. Těmi je vyřešení daňově neuznaných výdajů roku 2009 a důkazní prostředky při kampani.

Neuznané výdaje

První problematickou situací pro společnost bylo neuznání nákladů na reklamu jako výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení příjmů roku 2009. Správce daně doměřil daň ve výši 601 600 Kč a penále 120 320 Kč. Z hodnoty doměřené daně vyplývá, že celková hodnota nákladů, které nebyly uznány, činila více než 3 166 000 Kč. Tato částka byla vyjmuta z daňově uznatelných nákladů roku 2009. Jaký je tedy možný postup v případě společnosti, která se dostane do podobné situace? Předně je nutné připomenout, že finanční úřad nezpochybnil samotnou existenci reklamního spotu, avšak prokázal, že

kampaň neproběhla v roce 2009, ale nejdříve v lednu 2010. Z toho důvodu doměřil daň a s ní související penále. Stěžovatelka nebyla schopna prokázat, že reklama proběhla v období srpen až říjen 2009, ale pokud by měla důkazy a svědecké výpovědi, že v roce 2010 byl spot skutečně vysílán, bylo by možné s náklady operovat a snížit si daňovou povinnost daného roku. Vzhledem k důkazům, které poskytl správce daně, by společnost měla důkazy o realizaci kampaně alespoň v lednu. Nejednalo se tedy o typický podvod s fiktivní reklamou, kterou některé odsouzené společnosti realizovaly s cílem navýšit si náklady a snížit daňovou povinnost. Vystává tedy otázka, jak lze s těmito náklady nadále operovat.

Daň za období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 byla subjektu doměřena platebním výměrem ze dne 20. 12. 2012. Je tedy zřejmé, že není možné zaúčtovat náklady do účetnictví roku 2010, protože tento rok je již uzavřený a bylo podáno daňové přiznání s výsledkem hospodaření stanoveného na základě účetnictví. Jaký postup zahrnutí těchto nákladů bude zvolen závisí na tom, zda finanční úřad kontroloval i rok 2010. Tato skutečnost není z rozsudku zřejmá. Z toho důvodu budou popsány všechny možné varianty.

První variantou je, že správce daně provedl kontrolu pouze roku 2009 a následující rok nebyl předmětem kontroly. Společnost tedy podá za zdaňovací období 2010 dodatečné daňové přiznání. Výsledek hospodaření zůstane stejný jako v řádném daňovém přiznání a náklady budou zařazeny na řádek 112. Ten je určen k zahrnutí částek, o které lze podle § 23 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů snížit výsledek hospodaření. Subjekty mají na základě tohoto ustanovení právo snížit si základ daně, pokud v řádném tvrzení neuvedly všechny údaje, avšak nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil rozhodné skutečnosti pro snížení daňové povinnosti. Podat dodatečné přiznání ale není v této situaci povinné. Naopak v případě, že by výsledná daň byla vyšší než v řádném daňovém přiznání, vznikla by subjektu povinnost podat dodatečné přiznání. Výsledkem této operace bude snížení základu daně na řádku 200 daňového přiznání.

Tab. 4 Možná změna v dodatečném daňovém přiznání za rok 2010

Řádek	Položka daňového přiznání	Změna hodnoty
10	Výsledek hospodaření	Beze změny
112	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření	3 166 000 Kč
200	Základ daně před úpravou o část základu daně připadající na komplementáře	Původní hodnota snižená o 3 166 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Důležité je poznamenat, že mezní termín pro podání dodatečného daňového přiznání je stanoven podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který v § 148 vymezuje lhůtu pro stanovení daně. Ta činí 3 roky a počátkem jejího běhu je den, ve kterém uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Termín pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň by tedy byl do 1. 4. 2014.

Druhá varianta nastane v případě, že finanční úřad bude kromě zdaňovacího období 2009 kontrolovat i rok následující. Probíhající daňová kontrola má vliv na možnost podání dodatečného daňového tvrzení. Daňový řád totiž nepřipouští, aby subjekt podal dodatečná přiznání za zdaňovací období, která jsou předmětem zkoumání správcem daně. V případě, že i přes tuto skutečnost dojde k jeho podání, jedná se podle § 141 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu o nepřipustné podání. V popsaném případě došlo k situaci, že subjekt chybně zahrnul náklady na propagaci do roku 2009, ačkoliv správce daně prokázal, že k realizaci došlo nejdříve v roce 2010. V rámci sporu nebyla zpochybnována výroba a následné promítání reklamního spotu, ale nesrovnalosti týkající se období, ve kterém kampaň probíhala. Pokud správce daně kontroloval i zdaňovací období 2010, měl by zohlednit zjištěné skutečnosti. V případě, že nebudou odhalena žádná jiná pochybení, musí správce daně zjištěné skutečnosti zohlednit ve výsledku kontroly a vystavit platební výměr, který bude na nižší daň. Daňový subjekt tedy nebude podávat dodatečné daňové tvrzení.

Důkazní prostředky realizace reklamy

Reklama patří mezi ostře sledované služby. Důvodem je, že někdy bývá zneužívána ke snížení daňové povinnosti, ačkoliv ve skutečnosti nebyla realizována. Případy, kdy vyšetřování prokáže, že společnost zahrnula do nákladů fiktivní faktury na

marketingovou kampaň, jsou poměrně časté. Daňový subjekt se podobným jednáním dopouští krácení daně, které je od částky 50 000 Kč trestným činem. Kromě toho se ale dopouští i podvodu. Spodní hranice majetkového trestného činu, mezi které se podvod řadí, je však stanovena na 5 000 Kč. Tuto skutečnost si mnoho podnikatelů neuvědomuje. Pokud si například do nákladů zahrne fakturu za smyšlené reklamní služby v hodnotě 200 000 Kč, dopustí se zkrácení daně ve výši 38 000 Kč. Předpokládá, že se pohybuje pod hranicí, která by pro něj znamenala trestný čin, protože neví o hranici pro podvod. Právě z důvodu zneužívání reklamy ji správce daně bedlivě pozoruje a v případě podezření zahájí kontrolu.

Mezi jeden z podezřelých faktorů, které finanční úřad vybízejí k zahájení kontroly, je složitá dodavatelská struktura reklamy. Právě v případě, že společnost poptává reklamu od svého dodavatele, který ale zakázku z velké části postoupí jinému subjektu, je první indicií pro finanční úřad, že by se mohlo jednat o podezřelou transakci. Bezpečnější je tedy poptávat celou službu od primárního dodavatele. Důvodem je zajištění důkazů, které hrají klíčovou roli při dokazování skutečné realizace kampaně. Právě nedostatečné důkazy vedly soud k rozhodnutí, že správce daně jednal správně. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí uvedl, že důkazy, které by v daném případě postačily k prokázání odvysílání spotu v deklarovaném období, jsou například:

- play list dodavatele reklamy, ze kterého by bylo patrné odvysílání spotu,
- fotodokumentace, která by prokazovala čas pořízení,
- výpovědi zaměstnanců, kteří reklamu pravidelně kontrolovali.

Žádný z uvedených důkazů ale stěžovatelka nebyla schopna doložit. Situaci ztížila i skutečnost, že primární dodavatel byl nekontaktní. Nebylo tedy možné získat důkazy a svědecké výpovědi přímo od něj. Přesto správce daně vynaložil veškeré úsilí, které mu daňový řád ukládal, k zajištění důkazů v rozsahu, který nebude k tíži stěžovatelce. Vzhledem k tomu, že osoba zastupující společnost O- s.r.o. ve věci kampaně neměla uchované dostatečné důkazy, byla celá firma závislá na důkazech poskytnutých subdodavatelem, který měl spot vyrobit. Mezi ním a společností O- s.r.o. ale bohužel neexistovala žádná komunikace.

Pokud by byl výrobce klipu zároveň primárním dodavatelem, bylo by možné doložit například korespondenci, ve které se stanovuje místo a přesný termín odvysílání videa, ale zároveň by byla diskutována i závěrečná podoba. Je běžnou praxí, že mezi reklamní

agenturou a zadavatelem probíhá schvalování finální podoby reklamy. Dodavatel zašle výslednou podobu a navrhne termíny, od kterých má kampaň uvést, odběratel podobu potvrdí nebo zamítne. Podobná komunikace by mohla posloužit jako prvotní důkaz, který by jasně prokazoval, že byl vyroben propagační materiál, zároveň by obsahoval informaci o termínu zahájení vysílání a vysílacím času. Z těchto informací by bylo možné dohledávat důkazy, jako je soudem zmíněný play list, aniž by musel mít odběratel delegované zaměstnance kontrolující průběh kampaně. Dále by bylo možné požadovat pravidelné zasílání statistiky, která by mohla obsahovat průměrný denní čas vysílání. Vzhledem k tomu, že se spot objevoval na velkoplošných obrazovkách nákupních center, bylo by vhodné, aby zadavatel požadoval i specifické informace, zda došlo k vysílání v době nejvyšší návštěvnosti obchodního domu nebo naopak v hodinách s nižším počtem potenciálních zákazníků.

K obstarání dalších důkazů je už však potřebné vyvinout vlastní činnost. Vzhledem k rozsahu kampaně, která byla sjednána na částku 1 000 000 Kč, je velmi problematické, že společnost O- s.r.o. neměla zavedený žádný systém kontroly. Svědci, které stěžovatelka navrhla k výsledku, nelze považovat za osoby pověřené kontrolou kampaně vzhledem k tomu, že ani nebyli schopni určit konkrétní termín vysílání. Dodané CD se záznamem vysílání kampaně označil soud za neprůkazné, neboť nebylo zřetelné datum pořízení.

Naopak existují reklamní kampaně, které je velmi obtížné věrohodně prokázat. Jako například prokázání toho, že proběhla akce využívající k propagaci lavičky v parku. Konkrétně 20 laviček po celé Plzni. Není možné po subjektu požadovat, aby v pravidelných intervalech fotil všechny ozdobené předměty. Jak by poté prokazoval, že prezentovaný obsah na fotografiích byl na lavičkách po celou sjednanou dobu, a ne pouze v momentě pořízení záznamu? S ohledem na počet posezení po celém městě by zároveň bylo obtížné hledat svědky, kteří by věrohodně určili, kdy kampaň zaregistrovali.

6.2 Judikatura 10 AFS 198/2015–46

a) Popis problematiky

Společnost INEL-Klima se na soud obrátila poté, co jí byla správcem daně doměřena daň z příjmů právnických osob. V rámci nově stanovené daně byly správcem neuznány

některé náklady. Ve vymezení předmětu sporu jsou z výsledku hospodaření vyjmuty následující náklady roku 2008:

- 3 000 000 Kč za zprostředkování zakázek společností INEL-Holding, neboť nebylo dostatečně vysvětleno, na základě jakého výpočtu byla stanovena hodnota této provize, a dále nebyla doložena souvislost mezi uzavřením smlouvy se zákazníky a činností zprostředkovatele,
- 750 000 Kč za služby call centra, které provedlo výzkum trhu. Správce daně rozporoval spojitost se zdanitelnými příjmy daného období. Kromě toho součástí byla částka 300 000 Kč na pořízení softwaru, tedy dlouhodobého nehmotného majetku,
- 514 000 Kč na vývoj softwaru, u kterého správce daně zpochybnil spojitost se zakázkami rozporovaného období.

Správce daně v rámci řízení postupně snižoval hodnotu doměřené daně a penále poté, co společnost unesla důkazní břemeno. Po doložení důkazů byly uznány náklady na zprostředkování zakázek ve výši 2 001 059 Kč. Dále správce daně uznal náklady na vývoj softwaru ze třetího bodu. Ostatní položky nebyly věrohodně prokázány a správce daně na jejich základě určil vyměřenou daň ve výši 272 900 Kč a penále 54 558 Kč.

b) Rozhodnutí soudu

Nejvyšší správní soud v tomto případě řešil neuznané náklady na zprostředkování zakázek mezi stěžovatelkou a partnerskými společnostmi. Dále se zaměřil na smlouvu o vývoji softwaru, který správce daně neuznal, jelikož se jedná o pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.

Stěžovatelka měla uzavřenou smlouvu o zprostředkování zakázek se společností INEL-Holding, která se v rámci smlouvy ze dne 2.1. 2008 zavázala k činění úkonů, vedoucích k vytvoření příležitosti ucházet se o smlouvu u třetích stran. Za tuto aktivitu byla přislíbena odměna specifikovaná v dané smlouvě. Stěžovatelka takto postupovala u pěti získaných zakázek. Správce daně však došel k závěru, že ačkoliv byla uzavřena platná smlouva, nebylo dostatečně prokázáno, jestli činnost INEL-Holding opravdu vedla k uzavření smluv. Nejvyšší správní soud upozorňuje právě na formulaci obsaženou ve smlouvě: „*vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít smlouvu s třetí stranou*“.

Zakázka 1 - BRUSH SEM

Jako první se soud zabýval zprostředkováním zakázky pro společnost BRUSH SEM. Na základě svědeckých výpovědí bylo určeno, že není dostatečně průkazné vyvinutí činnosti k zajištění zakázky. Z výpovědi totiž vyplývalo, že o INEL – Klima spol. s r.o. se společnost dozvěděla z firemní prezentace INEL – Holding, která proběhla někdy v průběhu období let 2005-2007. Součástí materiálu bylo i představení činnosti dceřiných společností. Samotný kontakt na stěžovatelku už ale BRUSH SEM vykonala sama. Mateřská společnost vykonala činnost, která měla za následek získání zakázky. Prokazatelně k tomu však došlo ještě před uzavřením smlouvy o zprostředkování. Není tedy možné uznat daňově uznatelný náklad v podobě provize za získání zakázky podle smlouvy ve zdaňovacím období, které je předmětem sporu.

Zakázka 2 ŠKODA POWER

Z argumentace stěžovatelky plyne, že provize byla poskytována za dvě věci. První byla vyvíjená činnost zprostředkovatele. Druhou byla možnost zaštitit se dobrým jménem mateřské společnosti. Právě spolehlivost dodavatele patřícího do skupiny INEL uvádí stěžovatelka jako důvod získání zakázky. To ovšem nevychází ze smlouvy, kterou mezi sebou uzavřely, neboť je v popsáném postupu postrádána vlastní činnost zprostředkovatele.

Správce daně vyzval stěžovatelku, aby dodala důkazy o zprostředkování této zakázky. Ty však doloženy nebyly. V obhajobě je uvedeno, že ve společnosti nepochopili, že předmětem dokazování je smluvní vztah. To bylo důvodem nedodání potřebných důkazů. Nejvyšší soud se ale ztotožnil se závěrem krajského soudu, který tuto argumentaci odmítl s poukázáním na komunikaci stěžovatelky se správcem daně. V řízení totiž poukazovala na existenci zprostředkovatelského vztahu již v minulosti, což bylo důvodem požadavku na konkrétní důkazy.

V rámci výslechu svědků již v průběhu sporu však také nebyly poskytnuty dostatečně přesvědčivé výpovědi, které by potvrdily názor stěžovatelky. Naopak zástupci odběratele uvedli, že při uzavření konkrétní zakázky vždy jednali se zástupci společnosti INEL-Klima spol. s r.o. Z výslechu zástupce zprostředkovatele plyne, že si pouze vyžádal určité podklady. Do procesu sjednání zakázky však nezasahoval. Z toho důvodu ani tuto provizi nelze zahrnout do daňově uznatelných nákladů.

Zakázka 3 Hay Management

Stěžovatelka uvádí, že i v tomto případě byla zakázka získána díky záruce spolehlivosti, kterou poskytovalo zařazení do skupiny INEL. Avšak stejně jako v případě druhé zakázky, ani zde k uvedené argumentaci Nejvyšší správní soud nepřihlížel.

Z výpovědi svědka zastupujícího zprostředkovatele nebylo zřejmé, že by zakázka byla získána činností zprostředkovatele. V doplnění tento svědek uvedl, že jednal se zástupci dvou společností, které v Plzni vybudovaly administrativní centrum, které následně chtěly vybavit. Svědek uvádí, že doporučil společnost INEL-Klima, jako dodavatele klimatizací jednatelce zařizující vybavení kanceláří. Avšak ta uvedla, že jí kontakt doporučil správce budovy, nikoliv zástupce zprostředkovatele.

Zakázka 4 ATINET

Stěžovatelka ke čtvrté zakázce uvádí, že ji nebylo možné realizovat bez znalosti informačních technologií, kterými oni nedisponují. Z toho důvodu byla potřeba spolupráce s INEL-Holding. Krajský soud ve svém rozsudku upozornil, že nebyly poskytnuty žádné důkazy, prokazující zprostředkovatelskou činnost. Tvrzení o potřebnosti druhé společnosti pak označil za značně neurčité. NSS se s názorem ztotožnil.

Nejvyšší správní soud upozorňuje na opětovný předpoklad stěžovatelky, že společnosti INEL-Holding plyne ze smlouvy i jiná činnost než zprostředkovatelská. V daném případě znalosti IT poskytnuté jiným členem skupiny. Předmětem sporu je však neuznání nákladů uvedených jako provize za zprostředkování zakázek. Z toho důvodu k této námitce soud nepřihlédl.

Zakázka 5 Česká Spořitelna

U poslední zakázky bylo v rámci důkazů poskytnuto písemné vyjádření specialistky pro správu majetku České spořitelny. To obsahuje informaci o činnosti zástupce INEL-Holding. V neprospěch stěžovatelky ale vstupuje fakt, že z vyjádření není zřejmé, kdy k činnosti došlo. Ačkoliv mohl být vliv zprostředkovatele významný, chybí důkaz, zda jeho aktivita proběhla po uzavření smlouvy o zprostředkování. Z toho důvodu je provize za pátou zakázku také považována za daňově neuznatelný náklad.

Software zahrnutý do nákladů

Ohledně softwaru argumentuje stěžovatelka tím, že se nejednalo o software, ale o databázi v programu MS Access. NSS ale ocitoval přesné znění smlouvy, ve které se píše: „*vytvoření relační databáze ve formátu DBF (platforma MS-Access) s možností provádět statistické pohledy na daný vzorek data-mining, naplnění této databáze informacemi o respondentech viz informace.doc, vytvoření SW na platformě MS-Access*“. Ze smlouvy je patrné, že se jednalo o vytvoření dvou produktů – databáze a samotného softwaru pro práci s ním. Zmíněný argument tedy soud označil za účelový, protože sama stěžovatelka hovořila při komunikaci s finančním úřadem o dvou samostatných produktech. Z toho důvodu soud k námitce nepřihlédl a potvrdil doměřenou daň.

Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů za náklady k dosažení, zajištění a udržení příjmů není možné považovat výdaje na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Cena neoprávněně zahrnutých nákladů na software činila 300 000 Kč.

c) Analytická část

Druhý rozsudek se také zabýval problematickými službami. Tentokrát se předmětem sporu stala provize za zprostředkování zakázky. Společně s reklamou se jedná o jedno z často kontrolovaných plnění, protože subjekty musí vlastnit dostatečné důkazní prostředky, kterými prokážou nárok na zahrnutí provize do daňově uznatelných nákladů. Právě v této činnosti však někteří selhávají.

Provize

Při uplatnění provize jako daňově uznatelného nákladu, je nutné pamatovat na důkazní břemeno, které může na daňový subjekt dopadnout v případě kontroly. Z rozsudku je zřejmé, že společnost INEL-Holding své důkazní povinnosti nedostála ani v jednom případě řešených provizí za zprostředkování. Sama v námitce uváděla, že si zástupce zprostředkovatele nemůže pamatovat detailní informace o všech sjednaných zakázkách, kterých bylo odhadem přibližně 4 000. Přesto byla právě tato osoba hlavním svědkem obhajoby. Společnost INEL-Klima spoléhala na jeho výpověď a nebyla schopna předložit žádné jiné důkazy.

Dále byl důvodem doměřené daně i špatný výklad smlouvy. Stěžovatelka namítala, že začlenění do velkého holdingu, jeho dobré jméno a pověst, mělo za následek získávání

zakázek, o které by se jinak nemohli ucházet. Provize tedy byla vyplácena nejen za zprostředkování, ale také za pomoc a podporu ze strany mateřské společnosti. Problém však je, že součástí smlouvy nebylo ujednání o takovém postupu. Současně tedy nebylo možné, aby byla fakturována provize za zprostředkování zakázek u obchodů, které byly uzavřeny tímto způsobem. Společnost totiž postupovala při fakturaci podle příslušného článku smlouvy o zprostředkování, na základě které byla provize kalkulována. Daňová uznatelnost nákladů spojených s technickou podporou nebo možnost zaštitit se dobrým jménem druhé společnosti je možná (Rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2014, čj. 7 Afs 93/2012-52). V popsáném případě však od samého začátku bylo pojednáváno o provizi a soud označil argumentaci vysvětlující pomoc mateřské společnosti za účelovou a rozpornou s obsahem právního spisu.

Pokud tedy dvě společnosti uzavřou smlouvu o provizi za zprostředkování obchodu, je nutné, aby měly jasně stanovená pravidla pro pořizování důkazů. Pokud správce daně začne provize prověřovat u společnosti, která je vyplatila, má povinnost dodat důkazy ten, který službu přijal. Nikoliv zprostředkovatel. Z toho důvodu je nutné, aby ke každé zakázce získané prostřednictvím druhé osoby byla k dispozici dokumentace, obsahující její činnost, která k uzavření smlouvy pomohla. Pokud by poskytovatel zprostředkovatelských služeb byl v době kontroly nekontaktní a zároveň by měl veškeré podklady u sebe, neměla by společnost žádné důkazy, které by mohla poskytnout správci daně. Výsledkem by tak byla doměřená daň za veškeré rozporované provize uplatněné do daňově uznatelných nákladů.

V podrobné dokumentaci ke zprostředkované zakázce, ze které byla vyplácena provize, by mělo být například:

- identifikace osoby jednající v zájmu společnosti (zprostředkovatel),
- identifikace osoby jednající za získaného zákazníka. Součástí by mělo být určení na jaké pozici tento zástupce jedná, případně z jakého pověření,
- datum a čas jednání,
- způsob a místo kontaktu (například veletrh nebo jiná akce),
- v případě elektronické korespondence přiložit celou komunikaci, ze které je patrný vliv zprostředkovatele na získání zakázky.

Důležité je, aby bylo zřetelné, že zprostředkovatel vykonal aktivitu v zájmu příjemce služby. Pouhá realizace zakázky a vyplacení provize, totiž nejsou dostatečnými důkazy, že k činnosti zprostředkovatele skutečně došlo.

Kromě neprůkazného výpočtu výše provize došlo u společnosti ještě k dalšímu pochybení. Tím bylo zařazení softwaru do nákladů, ačkoliv se jednalo o pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. V tomto případě nelze nijak rozporovat rozhodnutí správce daně. Je zřejmé, že se jednalo o chybu nebo úmyslný postup daňového subjektu. Správný postup tedy byl zařadit software do majetku a následně jej začít odpisovat. Minimální doba odpisování softwaru činí 36 měsíců. Měsíční odpis by tedy činil 8 333 Kč, za rok by společnost odepsala 100 000 Kč. Daňové odpisy začínají od měsíce následujícího po měsíci, kdy byl software zařazen do majetku. Z hlediska daní by tedy hodnota rovnoměrného odpisování činila až 91 667 Kč v prvním roce. Zásluhou odpisů by ale nakonec došlo k zahrnutí celé pořizovací ceny softwaru do nákladů. Z toho důvodu by jediným efektem popsaného postupu společnosti bylo, že zaplatí na dani méně v roce 2008, ale v celkovém důsledku takto nezíská žádnou úsporu. Ušetřenou částku v prvním roce pořízení totiž zaplatí na dani v letech následujících.

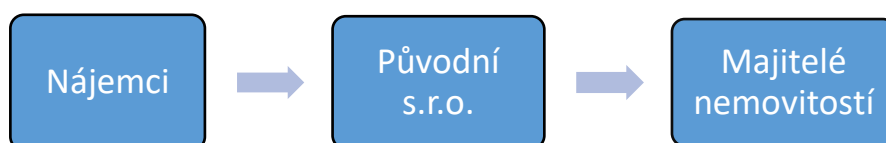
6.3 Judikatura 5 AFS 34/2012–65

a) Popis problematiky

Tento spor se týkal více problematických postupů daňových subjektů. Předně účelového začlenění nové společnosti a nastavení cen mezi jednotlivými členy skupiny, které byly zároveň spojenými osobami. Nová společnost měla zároveň evidovanou ztrátu z minulých let, kterou měla možnost uplatnit.

V tomto případě jde o majitele dvou budov, kteří je pronajímali konečným nájemcům prostřednictvím vlastní společnosti s ručením omezením. Původní řetězec měl následující strukturu:

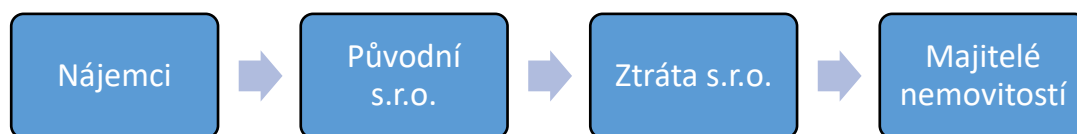
Obrázek 2: Původní struktura skupiny



Zdroj: Vlastní zpracování na základě judikatury 5 AFS 34/2021-65, 2020

Majitelé nemovitosti vlastnili 100 % podílu společnosti Původní s.r.o. Jejich celkové roční příjmy byly ve výši 6 156 000 Kč. Nemovitost byla pronajímána společnosti ve vlastnictví manželů bez souvisejících služeb, které byly převedeny na tuto právnickou osobu. Manželům tedy byla vyplácena částka již snížená o služby. V dalším období ale manželé vytvořili novou strukturu, která byla následující:

Obrázek 3: Nově vytvořená struktura



Zdroj: Vlastní zpracování na základě judikatury 5 AFS 34/2021-65, 2020

V této nové struktuře byla do řetězce začleněna nová společnost Ztráta s.r.o., která měla v předchozích letech velkou ztrátu. Mohla si tedy svůj základ daně snížit v souladu s § 34 ZDP. V rámci nové struktury vznikla i nová struktura příjmů. Konkrétně Ztráta s.r.o. fakturovala celkem 13 200 000 Kč společnosti Původní s.r.o. za nájem prostor a zajištění veškerých služeb včetně vytápění, elektřiny a vody. Manželé uzavřeli se Ztráta s.r.o. novou nájemní smlouvu, podle které jim jako příjem plynulo celkem 360 000 Kč za obě budovy. Koneční nájemci zůstali stejní jako před změnou struktury celé skupiny a jejich nájemné se nezměnilo. Právě dramatický propad příjmů u manželů byl důvodem zpochybnění situace správcem daně, který dospěl k závěru, že ceny sjednané mezi vlastníky nemovitostí a společnostmi Ztráta s.r.o. nejsou v souladu s obvyklou cenou.

Kromě nízké sjednané ceny pronájmu byla ve sporu řešena i situace, kdy Ztráta s.r.o. využila svůj hospodářský zisk k uplatnění ztráty, kterou měla vykázanou v předchozích zdaňovacích obdobích, kdy ještě vykonávala činnost. Po těchto ztrátových rocích nevykazovala daná společnost žádnou činnost až do doby uzavření sporné nájemné smlouvy. Také je nutné podotknout, že výsledek hospodaření se blížil výši ztráty, kterou bylo možné uplatnit. Daňová povinnost tedy činila 0 Kč.

Správce daně při kontrole konstatoval, že se tímto postupem dopustili faktického nezdanění výrazné části příjmů z pronájmu obou vlastněných budov.

b) Rozhodnutí soudu

Soud v tomto sporu rozhodoval o dodatečném platebním výměru daně z příjmů fyzických osob ve výši 728 049 Kč a souvisejícím penále, které činilo 145 609 Kč. Fyzická osoba se v tomto případě obrátila s žalobou na Krajský soud, který ji zamítl a potvrdil tak postup správce daně. Dalším krokem tedy bylo podání kasační stížnosti Nejvyššímu správnímu soudu.

NSS při zkoumání případu uvedl, že správce daně může upravit základ daně, pokud pro to existují zákonem stanovené podmínky. Podle dodatečného platebního výměru byly podmínky splněny, protože ceny sjednané se lišily od cen obvyklých, které jsou sjednány mezi nespojenými osobami při stejné nebo podobné transakci. Zákon o daních z příjmů stanoví, že správce daně může základ daně upravit, pokud tento rozdíl odhalí. Za spojené osoby se dále považuje skupina poplatníků, která vytvoří právní vztah, jehož jediným účelem je snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Jedná se o tzv. přelévání zisku.

NSS se zabýval otázkou, zda správce daně unesl důkazní břemeno, aby prokázal, že fyzická osoba vytvořila právní vztah s účelem snížit si daňovou povinnost. Začleněním nové společnosti do řetězce došlo ke snížení celkové sjednané ceny nájmu za obě nemovitosti z původních 6 156 000 Kč na 360 000 Kč. Tento pokles stěžovatelka nijak věrohodně nevysvětlila. Soud zároveň poznamenal, že nedošlo k událostem majícím vliv na cenu nájmného, například ke změně lukrativnosti budov nebo zásadní změně na trhu.

Z hlediska vztahu dvou právnických osob byly ceny také neobvyklé. Fyzická osoba získala za pronájem budov společnosti Ztráta s.r.o. 360 000 Kč. Tato společnost nesla veškeré náklady na služby a pro Původní s.r.o. fakturovala celkovou částku 13 200 000 Kč za obě nemovitosti. Přitom původní hodnota služeb a nájmného činila před vstupem nové společnosti 7 702 000 Kč. V této souvislosti je nutné poznamenat, že na straně konečných nájemníků nedošlo k žádné změně. Ti nadále platili stejnou výši nájmu. Důvod vysoké fakturace nebyl nijak vysvětlen a pouze přispíval k podezření na vytvoření struktury za účelem snížení daňové povinnosti. Na základě uvedených skutečností se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěry správce daně, který vše označil za záměr vytvořit umělou skutečnost s cílem odvést nižší daň.

Druhou podezřelou skutečností je, že nová fakturovaná cena byla nastavena v takové výši, že Ztráta s.r.o. neplatila žádnou daň, protože si mohla uplatnit daňovou ztrátu

vykázanou v předchozích obdobích. Ve prospěch žalobkyně nespovídá ani skutečnost, že původní jednatel Ztráta s.r.o. se znal s oběma manželi zhruba 20 let. Z toho důvodu vzniká podezření, že o předchozích výsledcích hospodaření mohli mít dobré znalosti a vytvořili právní vztah pouze za účelem získání nedovolené daňové výhody. Zdaňovací období, ve kterém tento řetězec poprvé realizovali, bylo zároveň posledním obdobím, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu minulých let uplatnit. Lze tedy předpokládat, že by jinak došlo k jejímu propadnutí.

Nejvyšší správní soud potvrdil i výši doměřené daně. Správce daně totiž postupoval správně při stanovení ceny obvyklé, kterou určil na základě lokality, dopravní dostupnosti, vnitřní vybavenosti a dalších parametrů. Na základě porovnání cen v šesti podobných budovách zjistil správce daně interval ceny od 960 Kč do 2 200 Kč/m². Po stanovení obvyklých cen navíc postupoval velmi šetrně, když zvolil nejnižší možnou cenu, tedy 960 Kč/m². Ve sledovaném období totiž došlo k nárůstu cen pronájmu nemovitostí.

Po provedení podrobného přezkoumání tedy Nejvyšší správní soud rozhodl, že kasační stížnost zamítne a dal za pravdu správci daně v plném rozsahu. Potvrdil tak veškerá zjištění obsažená v dodatečném platebním výměru.

c) Analytická část

V popsáném sporu bylo předmětem jednání nastavení cen mezi spojenými osobami. Manželé měli z pronájmu dvou nemovitostí příjmy v řádu několika milionů korun každý rok. Způsob, jakým se to rozhodli řešit byl ale nesprávný a k tomuto názoru dospěl i Nejvyšší správní soud, který potvrdil postup správce daně.

Nastavení cen mezi spřízněnými osobami je rozsáhlý problém, který se snaží řešit i špičky Evropské unie. Hlavní motivací je zabránit tomu, aby společnosti přesouvaly své zisky do zemí, které mají nižší daňové zatížení. Jako příklad lze uvést implementaci BEPS (Base Erosion and Profit shifting).

V případě, že se společnost nebo fyzické osoby snaží držet v mezích zákona a nedopouštět se daňového úniku za pomoci nízkých převodních cen, mohou využít několik metod k jejich správnému nastavení. Skupina spřízněných osob, která si mezi sebou fakturuje, se může při stanovení cen obrátit na specializované společnosti pomáhající právě s touto problematikou. Její odborníci vypracují vstupní analýzu

transakcí a poskytnou návrhy, jak nastavit strategii cen mezi spojenými osobami. Součástí znaleckých posudků jsou vybrané služby, které popisují dvě vlastnosti.

- Cena, která je běžná na trhu. Tedy její rozpětí od minimální po maximální hodnotu. Na základě zjištěného intervalu posoudit její optimum.
- Aktuální využívané ceny mezi spřízněnými osobami. Zjistit, zda cena koresponduje s tržním rozpětím. Případně poskytnout posudek na nápravu.

Na základě vypracovaných znaleckých posudků se klient poradenské společnosti může rozhodnout, jakou cenu chce stanovit. Pokud by měl však i přes poskytnuté materiály pochyby, může se se zjištěnými informacemi obrátit na finanční úřad. Respektive využít institut závazného posouzení. Veřejnost se může obracet na správce daně se svými otázkami. Zašlou mu popis konkrétní situace, mohou přiložit veškeré dokumenty, které mají a finanční úřad jim poskytne stanovisko v otázkách daňových důsledků popsané problematiky. Jedná se bohužel o placenou službu, která je podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích zpoplatněna částkou 10 000 Kč. Subjektu poté může závazné posouzení sloužit jako důkaz, že při stanovení ceny mezi spřízněnými osobami postupoval v souladu s výkladem správce daně. Neměl by na něj však spoléhat jako na definitivní důkaz, protože i závazné posouzení vydané pracovníkem správce daně, může být jeho kolegou zpochybněno. Argumentovat mohou například tím, že skutečnosti popsané v dokumentaci, která byla podkladem pro závazné posouzení, neodpovídají skutečnosti.

Skupina spřízněných osob může podobný průzkum cen realizovat sama bez účasti odborníků, ale poté nese všechna rizika spojená s možnou chybou. Výsledkem může být kontrola správce daně a doměřená daň včetně penále. Podobný osud potkal manžele v popsaném rozsudku. Ti však vytvořili struktury s jediným cílem – vyhnout se daňové povinnosti. K dosažení použili ceny, které nejsou obvyklé a v obchodním styku realizovaném s osobami, které nejsou spřízněné, by neexistovaly. Pokles ceny z původních 6 156 000 Kč na 360 000 Kč byl příliš dramatický a nebyl podložen žádnými relevantními důvody.

Správce daně při svém šetření stanovil interval, ve kterém se pohybuje cena pronájmu prostor ve srovnatelných nemovitostech. Určil minimální hodnotu 960 Kč/m². Při doměření daně byla využita právě dolní hranice, což i Nejvyšší správní soud označil za velmi shovívavé. Na základě výše doměřené daně, přiznané ceny pronájmu

nemovitostí a minimální ceny pronájmu za 1 m² plochy, je možné přibližně určit skutečnou cenu, kterou fakturovali manželé společnosti Ztráta s.r.o. a získat srovnání s výší minimálního nájmu, kterou určil správce daně.

Tab. 5: Důležité údaje o případu

Doměřená daň	728 049 Kč
Základ daně pro doměřenou daň	4 853 660 Kč
Výměra pronajímaných prostor	5431 m ²
Cena pronájmu přiznaná FO	360 000 Kč
Cena pronájmu na m ² přiznaná FO	66,28 Kč/m ²

Zdroj: Vlastní zpracování na základě judikatury 5 AFS 34/2021-65, 2021.

Z výpočtu přibližné výměry pronajímaných prostor je možné dopočítat, že manželé pronajímali prostory společnosti Ztráta s.r.o. za 66,28 Kč/m². Ve srovnání s minimální cenou, kterou zjistil finanční úřad se jedná pouze o 6,9 % takto zjištěné ceny za m² plochy. Z výpočtu je tedy zřejmý úmysl vyhnout se dani z příjmů fyzických osob. V žádném případě se tedy nejednalo o ceny obvyklé, které by existovaly mezi kapitálově nespojenými osobami.

Druhou situací v tomto případě bylo také účelové začlenění společnosti Ztráta s.r.o. do skupiny. Cílem bylo využít neuplatněnou ztrátu z minulých let, pro jejíž využití byla poslední možnost právě ve zdaňovacím období, ve kterém k reorganizaci skupiny došlo. Bez tohoto postupu by jinak propadla. Využití ztráty má svá omezení. Obzvláště v případě změny vlastnické struktury je nutné si dávat pozor. Pokud dojde k podstatné změně ve složení může subjekt ztratit nárok na uplatnění ztráty z minulých let. Podstatnou změnou se podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů rozumí nabytí nebo zvýšení podílu, týkající se alespoň 25 % základního kapitálu. Při splnění podmínky o změně musí společnost zkoumat druhou podmínku. Tou je změna struktury výnosů. Respektive hlavní činnost, ze které výnosy plynou. Pokud zůstane zachován původní zdroj příjmů alespoň z 80 % celkového úhrnu, nezaniká nárok na uplatnění ztráty. Podmínkou však je, že poplatník prokáže zachování struktury příjmů správci daně. Činnost začleněné společnosti byla původně telemarketing. Podle znění zákona k 1. 1. 2021 by tedy tento postup vůbec nebyl možný. V případě, že by společnost i přes nesplnění složení tržeb uplatnila ztrátu minulých let, dopustila by se protizákonného jednání. Finanční úřad by

tedy mohl při kontrole daň doměřit včetně penále a zároveň podat trestní oznámení, neboť došlo ke zkrácení daně.

6.4 Judikatura NSS 1 AFS 107/2004-48

a) Popis problematiky

Skupinou poplatníků bylo založeno občanské sdružení Klub země, voda, vzduch. Posláním tohoto sdružení bylo členům klubu přispívat k rozvoji sportovní aktivity, poskytovat podporu dalšího vzdělávání, podporovat kulturní a umělecké aktivity, a také ochrana zvířat a životního prostředí. Členem klubu se mohl stát každý, kdo se ztotožnil se stanovami klubu. Následně mělo být podle stanov rozhodnuto o přijetí uchazeče valnou hromadou. Ve skutečnosti ale spolek nebyl otevřen veřejnosti. Jedinými členy byli pouze rodinní příslušníci žalobce, který se v tomto případě bránil soudní cestou proti nálezům finančního úřadu. Zmíněnými příslušníky byli žalobce a jeho manželka, jejich tři děti a dále švagr se svým synem (synovec žalobce). Nikdo jiný se členem nestal, ani stát nemohl, neboť by jeho přihlášku pravděpodobně zamítla valná hromada.

Podstatou problému bylo, že zmínění členové poskytovali peněžní prostředky na chod sdružení, které si následně uplatňovali jako odčitatelnou položku ve formě daru od základu daně v souladu s § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Klub poté tyto prostředky využíval výhradně k financování volnočasových aktivit svých členů. Například byly používány na nákup sportovního vybavení, vstupenek na kulturní akce, zájezdů a potápěčské výbavy, ale také na úhradu školného. Jednalo se tedy o spolek, který ze svých prostředků financoval volnočasové aktivity členů jedné rodiny. Jak bylo zmíněno, poplatníci, kteří sdružení obdarovávali, zároveň uplatňovali tyto prostředky jako odčitatelnou položku, čímž si snižovali svou daňovou povinnost. Při kontrole správcem daně byly dary zpochybněny a žalobci bylo doměřeno na dani z příjmů fyzických osob celkem 60 224 Kč. Jednalo se o výměry za zdaňovací období 2000 ve výši 31 040 Kč a 29 184 Kč za období 2001.

b) Rozhodnutí soudu

Na Nejvyšší správní soud se žalobce obrátil poté, co se krajský soud postavil na stranu finančního úřadu v názoru na účel transakce. Tedy že celá struktura byla vytvořena k tomu, aby zastírala skutečnost, že spolek sloužil pouze k financování volnočasových aktivit a jiných běžných potřeb rodinných příslušníků a příbuzných. Částky si poté dárce

odečítali od základu daně, ačkoliv by jim to zákon nedovoloval, pokud by nepostupovali způsobem založení sdružení. Samotné sdružení bylo založeno v souladu s platnými právními předpisy. Problém však nastává v tom, že počet členů byl výrazně omezen a fakticky nebylo možné, aby se někdo nepatřící mezi rodinné příslušníky stal členem. Žalobce a další členové sdružení následně formou darů financovali mnohé aktivity, které pak v souladu s § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů odečetli od základu daně. Krajský soud dospěl k závěru, že ačkoliv žalobce postupoval v souladu se zákonem z hlediska formálně právního, zvolený postup sloužil k účelu, který zákon nepředpokládal. Zároveň ve svém rozsudku poznamenal, že by se členové sdružení nedopustili žádného pochybení, pokud by si darované částky neodečítali od základu daně. Při tomto postupu by však existence celé struktury postrádala pro poplatníka smysl, pro který klub vytvořil.

Žalobce se tedy obrátil s kasační stížností na Nejvyšší správní soud, který rozsudek nižší instance zhodnotil a kasační stížnost na základě dostupných skutečností zamítl. Konkrétně se zabýval tím, jestli je Klub země, voda, vzduch právníckou osobou, které lze poskytnout dar podle § 15 odst. 8 ZDP a jestli účel, na který byly dary poskytnuty, je shodný s účely, které přímo vyjmenovává zákon o daních z příjmů. První podmínka byla splněna, ale u druhé dospěl NSS k závěru, že se nejedná o postup podle práva, ale o jeho zneužití. Skutkové okolnosti daného případu totiž vedly k závěru, že odečtení darů od základu daně bylo protiprávní, ačkoliv poplatník postupoval podle znění zákona.

Své rozhodnutí zdůvodnil tím, že zvolený postup sloužil pouze k jedinému účelu, kterým bylo snížení daňové povinnosti. Jinak by totiž nebylo možné, aby součást vyživovací povinnosti vůči svým potomkům realizoval prostřednictvím založeného spolku a současně si tyto výdaje odečítal od základu daně.

Soud dále upozorňuje právě na skutečnost, že jedinými členy spolku byla rodina a příbuzní žalobce. Nikdo jiný tedy nemohl výhody plynoucí z členství čerpat. Odečtením darů od základu daně tak poškozují všechny členy společnosti. NSS ve svém rozsudku říká, že *„zcela nedůvodně přináší žalobci prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti“*.

Na rozdíl od krajského soudu poznamenal NSS, že se nejednalo o zastřený právní úkon, neboť žalobce nejednal naoko a ani se nesnažil zastřít jiné právní úkony. Podle jeho

názoru naopak jednal zcela otevřeně, dary skutečně realizoval a spolek dary využíval. Problém tedy nastává ve vykonávání práva podle § 15 odst. 8 ZDP, které poplatník zneužíval.

c) Analytická část

Poplatník se tedy dopustil zneužití práva. Postup popsany v případě byl poměrně rozšířený a až judikatura potvrdila postup správce daně, který při odhalení doměřoval daň. V rozsudku NSS 1 AFS 107/2004-48 byla fyzické osobě doměřena daň za rok 2000 ve výši 31 040 Kč a 29 184 Kč za období 2001. To znamená, že díky darům byl základ daně snížen o 207 000 Kč v prvním roce a o necelých 195 000 Kč ve druhém. Je tedy zřejmé, že se jednalo o velké množství darů, protože například v roce 2000 se průměrná mzda pohybovala okolo 13 219 Kč.

Dary klubu

Soud ve svém rozsudku popsal strukturu členské základny. Nelíbilo se mu, že byla zastoupena pouze rodinou a jejími příbuznými. V rozsudku ale bylo řečeno, že pouhé přizvání dalších osob, které nepatří do stejné rodiny by automaticky neznamenal, že by se již nejednalo o zneužití práva. Jaký postup by tedy mohli poplatníci zvolit, aby nadále mohli darovat finanční prostředky a zároveň si je odečítat od základu daně? Předně by příspěvky neměly být používány na běžnou vyživovací povinnost dětí poplatníka. K tomu v tomto případě došlo a jednalo se o jeden z důvodů, proč soud rozhodl o nezákonnosti postupu. Pokud chce fyzická osoba přispívat na sportovní aktivity formou klubu, je nutné, aby se opravdu jednalo o činnosti, které splňují účel, proč byl klub založen.

Kromě správného účelu používání klubových peněz by bylo nutné přijmout do klubu i další členy z široké veřejnosti. Jak poznamenal i Nejvyšší správní soud, tento postup by ale automaticky neznamenal, že dary budou v plné výši odečitatelné od základu daně. O daňové uznatelnosti poskytnutých darů by rozhodovala kombinace více faktorů.

K popsání situace je možné využít hypotetický tenisový klub ve kterém je 20 členů. Mezi nimi je fyzická osoba pan Dárce a jeho 5 rodinných příslušníků. Pan Dárce poskytne klubu 100 000 Kč na financování sportovních aktivit jeho členů. On a jeho rodina ale zároveň na činnostech v klubu vyčerpá 100 000 Kč, které jsou určeny pouze pro ně. Ostatní členové klubu prostředky vůbec nevyužijí a své aktivity musí financovat z ostatních darů a členských příspěvků. V popsáném případě by bylo velmi

pravděpodobné, že by soud dospěl ke stejnému závěru, jako u předchozího případu bez ohledu na členskou základnu klubu.

Je tedy nutné zajistit, aby v klubu bylo stanovené neutrální nebo relativně spravedlivé rozdělení peněžních prostředků, které do spolku proudí prostřednictvím darů. Neutrálního rozdělení darů bude však těžké dosáhnout a tento požadavek je téměř nerealizovatelný. Přesto je možné dosáhnout alespoň relativně spravedlivého rozdělení. Tím se rozumí, že člen nevyčerpá přesnou částku, kterou do klubu vložil ale nižší, protože tímto způsobem by největší benefity čerpal pouze největší dárci. Výsledkem by mohla být znovu doměřená daň. Za předpokladu relativně spravedlivého rozdělení budou příspěvky největšího dárci částečně rozděleny mezi ostatní členy, kteří nepřispívají tolik. Za pomoci tohoto solidárního přístupu by poplatník mohl poskytovat finanční prostředky klubu, odečítat si je od základu daně a částečně je i čerpat. Důležité však je, aby při bližším zkoumání hospodaření spolku nebylo zjištěno, že pan Dárce a jeho rodinní příslušníci si vyčerpali vše, co darovali.

Vytvořený klub si může například stanovit jasná pravidla, na základě čeho budou moci členové prostředky čerpat. Jako příklad lze uvést tenisový oddíl, který jezdí hrát zápasy s jinými oddíly. Jeho hráči se na utkání dopraví po vlastní ose a pokud se rozhodnou ubytovat v místě konání, hradí si náklady ze svého. V klubových stanovách je ale uvedeno, že hráčům jsou vypláceny náhrady za náklady v závislosti na jejich výkonosti. Pokud by hráč postoupil do finále a v něm zvítězil, získal by od klubu až 5 000 Kč na pokrytí svých nákladů spojených s turnajem. Odměna by se tedy odvíjela nejen od úrovně hráče klubu, ale také od kvality soupeře. Tím by se zamezilo tomu, že pan Dárce sestaví členskou základnu oddílu tak, aby byl nejlepší člen a čerpal největší výhody. Na sílu soupeře sám nebude mít vliv.

Kromě odměn za výkony si mohou členové organizovat i zájezdy na tenisové turnaje, kde by byli pouze jako diváci. Například by se mohli podívat na nejslavnější tenisový turnaj Wimbledon. Podle dostupných peněžních prostředků klubu by bylo rozhodnuto, jaké náklady budou hrazeny, a které si zaplatí členové sami. Aby měli všichni členové možnost opravdu se na tenis podívat, měla by být součástí hrazených výdajů základní cena vstupenky do areálu turnaje. Klub by musel být velmi bohatý, aby si mohl dovolit uhradit svým členům návštěvu závěrečných zápasů. Pokud by některý člen chtěl vidět třeba finále, musel by si je zaplatit sám, protože v případě hrazení klubem by se mohl pan Dárce dostat do situace, kdy vyčerpá stejně nebo více peněz, než si odečetl formou darů.

Každopádně je nutné nastavit si způsob čerpání a pro případ soudu mít důkazy, že všichni členové mají stejné příležitosti čerpat výhody klubu ve stejné nebo podobné míře, jako pan Dárce. Samozřejmě stanovy a rozdělení peněz se bude výrazně lišit v závislosti na zaměření, ke kterému je klub určen, ale vždy je nutné zajistit relativní spravedlnost rozdělování.

6.5 Korunové dluhopisy

Následující případ zatím nemá judikaturu a vzhledem k době, která je potřebná pro absolvování celé cesty českým soudnictvím, lze předpokládat, že ani v roce 2021 nebude známý rozsudek.

6.5.1 Popis případu

Jedná se o fiktivní případ vydání korunových dluhopisů společností XYZ a.s., která se je k 1. 1. 2012 rozhodla emitovat v celkové výši 1 000 000 000 Kč svému jedinému akcionáři – fyzické osobě. Roční výnos byl sjednán na 5 %, což pro majitele bude znamenat výnos 50 000 000 Kč každý rok. Zpětný odkup byl sjednán na rok 2022.

Díky zákonné úpravě zdaňování těchto dluhopisů se základ daně určuje pro každý korunový dluhopis zvlášť v jeho nominální hodnotě. Výsledná daň se zaokrouhluje na koruny dolů. Z toho vyplývá, že nezávisle na počtu dluhopisů, které fyzická osoba držela, daň byla vždy nulová. Tato úprava byla v zákonně velmi dlouho, její velké využití ale odstartovala až emise státních korunových dluhopisů. Poté nastala situace, kdy mnoho firem tento postup využilo, což vedlo k úpravě zákona stanovující, že dluhopisy vydané po roce 2013 již byly zdaněny.

Kromě toho, že výnos z korunových dluhopisů bude vycházet s nulovou daní, budou mít tyto obligace vliv i na základ daně společnosti, která je emitovala. Pokud budou použity hodnoty zadané v úvodu příkladu, budou daňové dopady následující:

- Fyzická osoba (vlastník dluhopisů) bude mít každý rok výnos ve výši 50 000 000 Kč. Jak bylo zmíněno, daň bude nulová. Pokud by se od počátku zdaňovala celá částka, znamenalo by to, že vlastník dluhopisů zaplatí každý rok na dani z příjmů fyzických osob 7 500 000 Kč.
- Společnost XYZ a.s., která prodala korunové dluhopisy svému majiteli, mu bude každý rok vyplácet sjednaný výnos v podobě úroků ve výši 5 %. Úroky pro ni ale

budou daňově uznatelným nákladem podle § 24. To znamená, že výsledek hospodaření bude snížen o 50 000 000 Kč a společnost ušetří na dani z příjmů právnických osob 9 500 000 Kč. Vychází se z předpokladu, že společnost generovala kladný výsledek hospodaření.

Jak je uvedeno, v kombinaci obou pohledů by stát přišel na dani z příjmů celkem o 17 000 000 Kč. Jedná se o částku za každý rok, tedy počínaje zdaňovacím obdobím 2012, kdy byly dluhopisy vydány. Od roku 2012 do roku 2020, což vychází na devět zdaňovacích období, bylo na dani ušetřeno 153 000 000 Kč. Od zdaňovacího období 2021 bude nutné tyto dluhopisy vydané před 1. 1. 2013 danit v úhrnné výši výnosu, nikoliv jednotlivě.

6.5.2 Daňový podvod nebo legální optimalizace

K určení, zda se jedná o nedovolené krácení daňové povinnosti nebo o legální optimalizaci, bude nutné zodpovědět několik otázek, které popsany případ lépe definují a zařadí jej do konkrétních souvislostí. Co může být daňový podvod pro jednu společnost, může být legální optimalizací pro jinou. Důvodem je specifická situace jednotlivých daňových subjektů. Je tedy nutné zkoumat všechny okolnosti případ od případu. Ani v situaci, kdy soud rozhodne o jednom případě korunových dluhopisů, nebude možné na základě daného judikátu soudit veškeré případy stejným metrem. Důvodem jsou specifické situace ve společnostech, které rozporované dluhopisy emitovaly. Pro někoho se mohlo jednat o legitimní prostředek financování použitý například na modernizaci výrobní linky. Naopak pro jinou firmu neexistovalo ekonomické opodstatnění transakce a jediným účelem mohlo být právě vyhnutí se dani.

Posuzování, jestli se jednalo o legální daňovou optimalizaci, nebo o podvod, bude učiněno na základě podrobného zkoumání veškerých dostupných skutečností. Vyšetřování by mělo poskytnout nezaujatý pohled na shromážděná fakta a posoudit významné události a souvislosti.

a) Držitel dluhopisů

První zkoumané kritérium se týká cílové skupiny, která má právo na nákup dluhopisů. Tedy kolik lidí mělo možnost si emitované obligace zakoupit. Tento faktor má velkou váhu, neboť určuje, komu společnost umožní čerpat výhody držení jejích dluhopisů. Ty lze uvolnit k volnému obchodu, například prostřednictvím investičních center, které

je mohou nabídnout k nákupu jednotlivě nebo v rámci celého fondu obsahujícího rozličné složení portfolia. Každopádně držitelé se stávají převážně osoby, které nejsou nijak spřízněné se společností. Dále mohou být uvolněny s právem odkupu osobami, které mají se společností již nějakou vazbu. Do zmíněné kategorie mohou patřit investoři, zaměstnanci nebo akcionáři. Důležité je, že tato skupina může být velmi početná, nejedná se o jednoho kupujícího.

Variantou toho, kdo se může stát vlastníkem dluhopisů, je fyzická osoba – skutečný vlastník společnosti. Tento případ nastává na příkladu společnosti XYZ a.s., která emitovala dluhopisy a jediný, komu je nabídla, byl její akcionář vlastníci 100 % podílu. Samotná skutečnost, že si obligace zakoupila jediná osoba ovládající podnik, ale automaticky neznamená, že se jedná o daňový podvod, a naopak může být zcela legitimním způsobem financování. Finální rozhodnutí totiž závisí na kombinaci dalších faktorů.

b) Důvod a smysl transakce

Druhou zkoumanou okolností bude, z jakého důvodu byly dluhopisy emitovány, tedy určení účelu, na který byly vynaloženy peněžní prostředky získané touto transakcí. Společnosti totiž mohou vydáváním cenných papírů financovat některé strategické plány. Kupující se současně sám vystavuje riziku, které nákup obligací nese, neboť se může stát, že společnost zkrachuje a on své investované peníze ztratí. Stačí, aby přišla krize podobná situaci v souvislosti s šířením koronaviru. Společnosti a obory, které generovaly velký zisk, se nyní snadno ocitly v nezáviděníhodné situaci. Například cestovní ruch byl náhlým příchodem pandemie zcela ochromen na více než jeden rok. Dopad, který má podobný dlouhodobý charakter, přitom může ohrozit existenci i zdravé společnosti bez finančních potíží.

Důvodem pro vydání dluhopisů může být potřeba získat finanční prostředky potřebné k realizaci strategických záměrů. Těmi mohou být například pořízení nového dlouhodobého majetku, modernizace výrobních procesů, financování úvěru nebo vyplacení dříve vydaných dluhopisů. Společnost se může rozhodnout upřednostnit obligace před půjčkou z banky. Důležité je zvážit veškeré proměnné a určit, která varianta je pro společnost vhodnější. Mezi nejdůležitější ukazatele, které rozhodují o formě financování jsou náklady na kapitál, jejichž výše se odvíjí od úrokové míry na jejich získání. V případě úvěru mají banky velmi často ochranné prostředky, které společnost

mohou limitovat. Například omezení dalšího zadlužení může znamenat komplikaci ohledně dalšího vývoje. V případě dluhopisů se kromě úrokové míry bude jednat také o závazek, který bude vypořádán v souladu s předpisy. Při krachu jsou tedy závazky k držitelům dluhopisů vypořádány dříve než s majiteli.

Správce daně se však může snažit dokázat jiný důvod transakce, na jehož základě by došlo k doměření daně. Jedním z nich může být například zjištění, že se nejednalo o emisi dluhopisů, ale o skrytou výplatu dividend. To by znamenalo, že společnost se snažila vyhnout zdanění. Majiteli společnosti bylo vyplaceno na účet 50 000 000 Kč jako výnos z dluhopisů. Jedná se tedy o částku, kterou by mu společnost vyplatila jako dividendy, ale protože se tomuto právnímu úkonu vyhnula, daň nebyla odvedena. V případě vyplacení zisku by tedy daň činila 8 823 529 Kč, protože správně by vyplacená částka byla již po odvedení daně. To znamená, že brutto příjem majitele byl 58 823 529 Kč, nikoliv 50 000 000 Kč jako v případě dluhopisů.

Správce daně by také mohl vyplacený příjem klasifikovat jako závislou činnost. K tomuto postupu by mohl dospět po zhodnocení poměrů ve společnosti. Pokud by si například majitel za celou existenci podniku nikdy nevyplácel dividendy, ale byl by mu vyplácen plat, byl by vhodnější postup výnos z dluhopisu považovat za nepřiznanou odměnu ze závislé činnosti.

Pro prokázání disimilace právního úkonu je potřeba doložit, že jediným ekonomickým smyslem transakce byla úspora na dani. Pokud společnost důvěryhodně doloží důvod emise dluhopisů, dostojí svému důkaznímu břemenu a podezření na případné protiprávní jednání bude potřeba prokázat jinak. Podezřelá může být skutečnost, že držitel obligací nedisponoval dostatečným objemem peněžních prostředků k realizaci transakce. Z toho důvodu si vypůjčil peníze od vlastní společnosti vydávající dluhopisy, které si od ní „za její“ peníze následně pořídil. Popsaný postup by budil podezření, že transakce postrádá ekonomický smysl, kromě úspory na dani.

c) Výše úroku u vydaných dluhopisů

Vydání korunových dluhopisů musí splňovat parametry, aby nedošlo k podezření, že jediným důvodem k operaci bylo vyhnutí se dani. Při platnosti specifického danění korunových dluhopisů, kdy každá jednotlivá obligace představovala samostatný základ daně, který se ale zaokrouhlil na nulu, nemusela fyzická osoba platit žádnou daň. Nezáviselo tedy na celkové hodnotě držených dluhopisů. Současně se vyplacený úrok

promítne do výsledku hospodaření společnosti, protože se jedná o položku, kterou lze zahrnout do daňově uznatelných nákladů. Z toho důvodu je nutné nastavit výši úroku ve správné výši, která reflektuje běžné podmínky, které by byly dohodnuty mezi nespřízněnými osobami. Při zkoumání výše úroku už bude řešena pouze situace, kdy byly dluhopisy vydány ke koupi pouze jedinému vlastníkovi společnosti.

V zásadě mohou ve spojitosti s úrokem nastat pouze dvě situace. Ve srovnání s běžnými podmínkami bude sjednaná výše ročního výnosu splňovat hodnotu cen obvyklých nebo bude vyšší. Hodnota bude srovnávána za předpokladu, že se výše úrokové míry pohybovala v roce emise do maximální úrovně 6 %.

Úroková míra sjednána v ceně obvyklé

V prvním případě se jedná o úrokovou míru, uvedenou v úvodu kapitoly v příkladu. Majitel si tedy od své společnosti nakoupí korunové dluhopisy v hodnotě jedné miliardy korun s úrokovou mírou 5 %. Pokud se běžná cena úvěrů a obligací pohybovala do 6 %, je sjednaná hodnota obhajitelná. Z hlediska ročního výnosu je tedy přípustné, aby hodnota byla až do maximální výše cen obvyklých. Současně ale musí být splněny podmínky, aby se opravdu jednalo o emisi dluhopisů a ne o disimilovaný právní úkon. Například o skrytou výplatu dividend popsanou dříve.

Úroková míra sjednána na 12 %

Ve druhém případě byla úroková míra korunových dluhopisů ve výši 12 %. To představuje výrazně vyšší hodnotu, než je běžná míra u jiných osob, které nejsou spřízněnými osobami. V takovém případě je nutné vyhodnotit, jaký postup byl zvolen. Z hlediska majitele, fyzické osoby se jedná o příjem, ze kterého neodvede žádnou daň díky úpravě těchto obligací v zákoně o daních z příjmů. Při úroku na této hodnotě pro majitele představuje každoroční příjem 120 000 000 Kč. Současně se předpokládá, že se opravdu jedná o emisi dluhopisů a správce daně tuto skutečnost nezpochybní.

Společnost by měla věrohodně vysvětlit, z jakého důvodu byla úroková míra sjednána v dané výši, která výrazně převyšuje běžnou hodnotu. V tomto případě by činila dvojnásobek maximální hranice zjištěné úrokové míry v běžném obchodním styku.

Z pohledu firmy by výnosy byly daňově uznatelné podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ten upravuje, jak postupovat v případě rozdílu cen mezi spojenými osobami oproti cenám sjednaným za stejných nebo obdobných podmínek

s osobami, které nejsou kapitálově spřízněny. V souladu se zákonnými pojistkami proti přelévání zisku by společnost měla jako daňově uznatelný náklad uplatnit vyplacené úroky pouze do výše běžných cen. Pokud by tedy platila výše úrokové míry maximálně 6 %, měla by společnost nárok uplatnit maximálně polovinu vyplacených úroků. Zbytek by měla vyloučit v daňovém přiznání jako daňově neuznatelné náklady. Výsledkem by tedy bylo navýšení základu daně. Z popsaného vyplývá, že z hlediska daní by mohlo být problematické nastavení úroku nad hodnotu běžné úrovně.

Pokud by byly dluhopisy vydané i pro jiné osoby, které nemají s podnikem vazby, jako majitel, byl by postup obtížnější. Z hlediska opatrnosti, by měla společnost postupovat v závislosti na tom, komu jsou výnosy vypláceny. V případě vlastníka, který koupil většinou část dluhopisů, by bylo vhodné zahrnout do nákladů pouze hodnotu rovnající se cenám obvyklým. Naopak u ostatních držitelů obligací, kteří prokazatelně nejsou považováni za spojené osoby, by bylo možné uplatnit náklad v celé výši. Správce daně by musel prokázat opak.

d) Úrok jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Úroky vyplacené fyzické osobě mají obecně charakter výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů až v momentě, kdy jsou uhrazeny. Pokud tedy společnost měla úroky uhradit v prosinci roku 2020, ale reálně je uhradí až v březnu 2021, je nutné tuto skutečnost zohlednit v daňovém přiznání. Konkrétně v prvním roce zvýšit základ daně o nezaplacené úroky a následně jej snížit o rok později.

Jak bylo popsáno v bodu *c) Výše úroků u vydaných dluhopisů*, společnosti může nastat situace, že pouze část nákladů bude daňově uznatelná a zbytek bude muset být zdaněn. Důvodem je právě omezení uznatelnosti úroků mezi spojenými osobami. Současně se ale společnost může rozhodnout postupovat jinak. Například se mohou s majitelem, který koupil všechny vydané korunové dluhopisy, dohodnout, že vyplacené úroky nebudou zahrnuty do daňově uznatelných nákladů a budou v přiznání příslušného roku vyloučeny na řádku 40. Tento postup je možný, ačkoliv není daňově nejvýhodnější. Rozhodnout se tak můžou například z důvodu nesplnění pravidel nízké kapitalizace, které upravují veškeré finanční náklady placené na základě dohod mezi spřízněnými osobami nebo z důvodu doporučení, že by se mohli dopustit krácení daní.

6.5.3 Prokázání jediného účelu – úspora na dani

Na základě všech popsaných skutečností by měl správce daně a vyšetřovatelé určit, zda se daném případě jednalo o legitimní postup. V takovém případě nebudou vznesena obvinění a nebude doměřena daň. To znamená, že společnost si ponechá v nákladech veškeré částky, které do nich zahrnuje v souvislosti s emisí dluhopisů. Zároveň majitel společnosti, fyzická osoba, který jako jediný byl držitelem obligací, nebude nijak postihnut. Z výnosů, které mu plynou na základě vlastnictví korunových dluhopisů nadále nebude platit daň až do doby, kdy vejde v platnost změna legislativy ve formě zdanění i těchto specifických cenných papírů.

Pokud však budou zjištěny pochybnosti, má správce daně několik možností, jak emisi korunových dluhopisů napadnout. Od toho se bude odvíjet i následný postup a výše doměřené daně. Zároveň bude na základě zjištěných skutečností zjištěn dopad na jednotlivé daňové subjekty zapojené do obchodu. Podle klasifikace jednání bude rozdílný daňový dopad na společnost a na držitele dluhopisů.

První variantou je prokázání skutečnosti, že se v realitě nejednalo o emisi dluhopisů, ale o zakrytí jiné formy transakce. Ačkoliv společnost může prokázat, že zmíněné obligace skutečně prodala svému majiteli, správce daně shromáždí dostatečné důkazy, aby situaci zpochybnil. K tomu může dojít, pokud například bude prokázáno, že jediným účelem transakce byla úspora na dani z příjmů fyzických osob. Správce daně zjistí, že ačkoliv všechny formální náležitosti nasvědčují emisi dluhopisů, reálně se pro majitele společnosti jednalo o výplatu dividend nebo o odměnu z výkonu funkce. Na základě zjištění tedy správce daně doměří daň a penále. Pro výpočet bude stěžejní výše vyplaceného výnosu fyzické osobě. V popsaném případě se jednalo o 50 000 000 Kč ročně. Pokud by je společnost vyplácela jako dividendy, jednalo by se o částku, ze které již byla stržena 15 % daň. V případě závislé činnosti by takto vyplacená odměna majitele společnosti podléhala zároveň solidárnímu zvýšení daně. K rozhodnutí správce daně, že se jedná o závislou činnost, by mohlo dojít u společnosti, která za dobu své existence nikdy nebo již velmi dlouho nevyplatila svému majiteli žádné dividendy. Jeho odměna by naopak byla po celou dobu ve formě mzdy.

Druhou možností je prokázání, že se sjednané ceny nerovnal cenám obvyklým. Postup předpokládá, že správce daně zjistil, že skutečně došlo k emisi dluhopisů. Současně transakce splnila ostatní podmínky. Například bylo přesně určeno, jaký byl účel, kvůli

kterému došlo k emisi dluhopisů. Zároveň ale byl mezi společností a majitelem sjednaný výnos, který je v rozporu s cenami, které jsou běžné v obchodním styku mezi nespojenými osobami. Držitel dluhopisů by nebyl postihnut doměřením daně, protože by bylo prokázáno, že vlastnil korunové dluhopisy vydané v souladu se zákonem a jejich jediným účelem nebyla úspora na dani. Správce daně by však provedl vyměření daně a penále společnosti, která obligace vydala. Výše daně by se odvíjela od velikosti rozdílu vyplacených výnosů fyzické osobě a cenám obvyklým, které prokázal správce daně svým šetřením. Například formou znaleckého posudku. Náklady neoprávněně snižující základ daně by byly vyloučeny a následně určena daň.

Správce daně a vyšetřovatelé ale také mohou dospět k názoru, že nedošlo k žádným pochybením nebo nebylo shromážděné dostatečné množství důkazů, prokazujících daňový podvod. Ne vždy totiž snížení daňové povinnosti způsobem, který není běžný, znamená, že došlo k nelegálnímu postupu. Správce daně může rozporovat, že společnost mohla zvolit jiné metody financování než emisi dluhopisů. Například bankovní úvěr, ale pokud firma respektovala obvyklé ceny a nastavila úrok na obvyklou výši, neměla by mít společnost problémy svůj postup obhájit. Samozřejmě je nutné splnění veškerých podmínek popsanych v předchozích bodech.

Závěr

Z judikátů vyplývá, že hranice mezi legální daňovou optimalizací a daňovým podvodem může být velmi tenká. Společnost se snadno může ocitnout za hranou zákona, ačkoliv předpokládala, že jedná správně. Svou roli tak často hraje špatná interpretace zákona, ostatních legislativních dokumentů nebo i smluv, které společnost uzavřela a na jejichž základě si stanovuje výši daňově uznatelných nákladů.

V některých případech se společnost ani nemusí dopustit podvodu, a přesto prohrát soud o doměřenou daň. Podobná situace může nastat, pokud poplatník nedostojí svému důkaznímu břemenu, a naopak správce daně prokáže skutečnosti, které jej k doměření daně vedly. Z toho důvodu je nutné neustále pamatovat na pořizování důkazů. Ačkoliv se to někdy může zdát přehnané a obstarání důkazů je přílišnou administrativou, výše doměřené daně a související penále, mohou být velmi dobrou motivací, proč se důkazy vybavit. Spoléhat například pouze na existenci faktury a smlouvy je nedostatečné a soudu tyto dokumenty k prokázání skutečnosti nestačí. Důvodem je, že vytisknout si fakturu není obtížné a mnoho daňových podvodů se zakládá na fiktivních fakturách nebo službách, které nikdy neproběhly. Samotný doklad v účetnictví je poté jedinou známkou o skutečné realizaci. Právě z toho důvodu je nutné obstarat si důkazy, protože soud by mohl dojít k názoru, že se poplatník dopustil krácení daně, ale zároveň i podvodu. Jaké důkazy si obstarat se odvíjí od charakteru služby nebo plnění, kterého se mají týkat. Jiné materiály bude nutné pořídit k prokázání reklamy a jiné k prokázání vyplacené provize.

Dále je nutné pamatovat na to, že každý případ je jiný a má svá specifika. Na základě jednoho rozsudku není možné hodnotit veškeré podobné případy. Důvodem je, že skutečnosti, které vedly soud k danému rozhodnutí, byly aplikovatelné pouze na daného účastníka sporu a v případě někoho jiného bude situace rozdílná. Specifika mohou působit problémy, protože si může daňový subjekt rozsudek vyložit a jeho závěry chybně aplikovat na svém případě, ačkoliv existují významné rozdíly. Může se tak stát, že dva subjekty, postupující stejně, ale za jiných okolností, dospějí ke dvěma různým závěrům. Jeden bude svou daň legálně optimalizovat a druhý ji bude nelegálně krátit, za což bude následně potrestáný.

Vzhledem k velké komplikovanosti daňového práva a neustálým změnám, které je mnohdy velmi obtížné sledovat, lze daňovým subjektům doporučit velmi opatrný přístup. Pokud je jejich cílem snížit si daňovou povinnost a zároveň neporušit zákon, je

velmi vhodné vyhledat pomoc daňového poradce, který jim může garantovat výbornou znalost problematiky daní. Některé situace jsou totiž velmi obtížné k vyhodnocení a jedinou variantou je konzultace s odborníkem. Daňový poradce se totiž musí účastnit pravidelných školení a samotná profese vyžaduje složení náročných zkoušek. Tím je zaručena vysoká znalost zákonů a jejich rady mohou subjekty využít při stanovení daně. Současně jsou poradci povinně pojištěni pro případ, že při poskytování poradenství dojde k finanční škodě klientovi.

Druhou placenou službou je závazné posouzení vydané finančním úřadem, ale to nemusí mít takovou váhu, neboť finanční úřad může zpochybnit, že při jeho sestavování vycházel z částečných informací.

Daňovým subjektům lze také doporučit, aby si uchovávaly důkazy na některé problematické služby, které jsou často předmětem kontroly. V práci jsou popsány situace, kdy subjekty prohrály spor se správcem daně za přijatou reklamu v jednom případě a vyplacení provize ve druhém. V obou situacích nebyly společnosti schopné ustát důkazní břemeno a byla jim doměřena daň. U těchto služeb je vhodné, zjistit si jaké důkazy jsou postačující k prokázání jejich realizace a podle toho uzpůsobit postupy pro jejich získávání. Pokud je totiž finanční úřad zpochybní, dojde k doměření daně včetně penále. Rozsudků na dané služby je velké množství a je tedy možné z nich sestavit seznam důkazů, které by měly postačit k prokázání plnění. Pokud by se chtěl daňový subjekt vyhnout hledání rozsudků, které potřebuje, je možné se i v tomto případě obrátit na daňového poradce, který jim může poskytnout odborné stanovisko.

Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace:

- Běhounek, P. (2019). *Daňové zákony v úplném znění k 1.4.2019 s přehledy a komentářem změn*. Olomouc: ANAG.
- Hinke, J., Bárková, D. & Hruška, Z. (2016). *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada.
- Hnátek, M. (2019). *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 3. rozšířené vydání. Praha: ESAP.
- Hnátek, M. (2020). *Zcela legální daňové triky 2020*. Praha: Grada.
- Janatka, F. (2017). *Podnikání v globalizovaném světě*. Praha: Wolters Kluwer.
- Kamínková, P. (2018). *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON.
- Komora daňových poradců ČR (2020). *Daňové zákony a účetnictví podle stavu k 31.12.2020 s vyznačením změn od 1.1.2021*. Praha: Wolters Kluwer.
- Macháček, I. (2019). *Optimalizace daně z příjmů fyzických osob: postupy, jak platit co nejnižší daň*. Olomouc: ANAG. Daň (ANAG).
- Macháček, I. (2019). *Zaměstnanecké benefity a daně*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer. Daň (Wolters Kluwer ČR).
- Martinez, J. C. (1990). *Daňový únik*. Praha: HZ. Editio Q.
- Optimalizace daně: bez chyb, pokut a penále* (2019). Český Těšín: Poradce.
- Samuelson, P. A., & NORDHAUS, W. D. (2013). *Ekonomie: 19. vydání*. Praha: NS Svoboda.
- Široký, J. (2008). *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C. H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice.

Odborné publikace a online zdroje

- BAO – Bundesabgabenordnung: § 22 BAO (2021). *Jusline*. Dostupné z: <https://www.jusline.at/gesetz/bao/paragraf/22>
- BEPS Actions (2019). *OECD*. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- Beyer, D., & Hinke, J. (2018). Sectorial Analysis of the Differences in Profitability of Czech and German Business Ventures – An Empirical Benchmark Study. *E+M Ökonomie a Management*, **21**(1), 127-143. doi:10.15240/tul/001/2018-1-009
- Bureš, M. (2021). Jaké jsou změny ve slevách na dani? Kdy budou zvýšeny daňové slevy? *Finance.cz*. Dostupné z: <https://www.finance.cz/528762-zvyseni-danovych-slev/>
- Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB): videos (nedat.). *Europa*. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164: laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (2016). *Official Journal of the European Union*. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=CS>

Česko má dnes smlouvu o zamezení dvojímu zdanění s 88 státy (2019). *Aktuálně.cz*. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/cr-ma-v-soucasnosti-smlouvu-o-zamezeni-dvojimu-zdani-s-88/r~6c708406209711e9b869ac1f6b220ee8/>

Členské státy (2021). *United Nations*. Dostupné z: <https://www.osn.cz/osn/clenstvi/>

Daňové zvýhodnění (2021). *Finanční správa*. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/obecne-informace#zvyhodneni>

Daňové zvýhodnění pro dárce kostní dřevě (2018). *IKEM: český registr dárců krvetvorných buněk*. Dostupné z: <https://www.darujzivot.cz/novinky/danove-zvyhodneni-pro-darce-kostni-drene>

Difference between tax avoidance and tax evasion (2021). *Economicshelp*. Dostupné z: <https://www.economicshelp.org/blog/glossary/tax-avoidance/>

Dvoji zdanění (2021). *Your Europe*. Dostupné z: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_cs.htm

Gradecká, A. (2015). Výsledek hospodaření běžného období. *Grant Thornton*. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/vysledek-hospodareni-bezneho-obdobi/>

Hauzarová, M. (2021). Stravenkový paušál v praxi. *Portal.pohoda.cz*. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/stravenkovy-pausal-v-praxi/>

Implementation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive: Status of the directive (2021). *Deloitte*. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/atad-survey.html>

Informace k novele zákona o daních z příjmů (2019). *Finanční správa*. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2019/info-k-novele-zakona-o-dani-z-prijmu-9674>

Jak je to s EET a slevou na dani? (2016). *Jak na e-tržby*. Dostupné z: <https://www.jaknaetrzby.cz/eet/radime-vam/jak-je-to-s-eet-a-slevou-na-dani/>

Králová, K. (2017). Švarc systém. *Právní prostor*. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/pracovni-pravo/svarc-system>

Machová, K. (2018). Nástupnictví v rodinných podnicích v České republice. *ACC Journal*, **24**(2), 48-60. Dostupné z https://acc-ern.tul.cz/archiv/PDF/ACC_2018_2_05.pdf

Marco, L. (2020). Basic Erosion and Profit Shifting (BEPS). *Scientific Research: An Academic Publisher*. University of Bari Aldo Moro, Taranto, Italy: Jonico Department, **11**(1). Dostupné z: doi:10.4236/blr.2020.111007

Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní (2016). *Mfcr.cz: Ministerstvo financí ČR*. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Material_2016_BEPS_1.pdf

Minimální mzda pro rok 2019 (2021). *Aktuálně.cz*. Dostupné z: <https://www.aktualne.cz/wiki/finance/minimalni-mzda/r~i:wiki:3551/>

Nearly two-thirds of global workforce in the ‘informal’ economy – UN study (2018). *UN News*. Dostupné z: <https://news.un.org/en/story/2018/04/1008562>

Nerudová, D., & Solilová, V. (2021). The Impact of the Introduction of a CCCTB in the EU. *Intereconomics*, 54(3), 160-165. Dostupné z: <https://www.intereconomics.eu/contents/year/2019/number/3/article/the-impact-of-the-introduction-of-a-ccctb-in-the-eu.html>

O Koordinačním výboru (nedat.). *Komora daňových poradců ČR*. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory>

Petlachová, P. (2016). Chybně uplatněná sleva na dani nebo nepřiznaný příjem může přijít draho. Řešením je podat dodatečné přiznání. *Finanční správa*. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2016/chybně-uplatněná-sleva-na-dani-nebo-něpr-7615?>

PLATFORM FOR TAX GOOD GOVERNANCE: Discussion paper on General Anti-Abuse Rules (GAAR) (2014). *Europa*. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20141219/discussion_paper_gaar.pdf

Počet OSVČ v ČR: graf (©2021). *Česká správa sociálního zabezpečení*. Dostupné z: <https://data.cssz.cz/graf-pocet-osvc-v-cr>

Podnikatelské prostředí (2019). *BusinessInfo.cz*. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/podnikatelske-prostredi.html>

Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax (2008). *HeinOnline*. Dostupné z: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.kluwer/cmlr0045&div=22&id=&page=>

PŘEHLEDNĚ: Co přináší stravenkový paušál (2021). *Mfcr.cz: Ministerstvo financí České republiky*. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/prehledne-co-prinasi-stravenkovy-pausal-39391>

Solitea a.s. (2019). Jaká je minimální mzda v roce 2019? *Money*. Dostupné z: <https://money.cz/mzdy-a-personalistika/jaka-minimalni-mzda-roce-2019/>

Správa daně z příjmů fyzických osob: systém je nepřehledný a složitý, dopady zavedených změn stát neanalyzuje (2017). *Nku.cz: Nejvyšší kontrolní úřad ČR*. Dostupné z: <https://www.nku.cz/cz/pro-media/tiskove-zpravy/sprava-dane-z-prijmu-fyzickych-osob:-system-je-neprehledny-a-slozity--dopady-zavedenych-danovych-zmen-stat-neanalyzuje--id8914/>

SROVNÁNÍ PRODUKTŮ PENZIJNÍ SPOŘENÍ, PENZIJNÍ PŘIPOJIŠTĚNÍ – JAK VYBRAT NEJLEPŠÍ V ROCE 2021 (2021). *Banky.cz*. Dostupné z: <https://www.banky.cz/prehled-a-porovnani/penzijni-sporeni/>

Stínová ekonomika tvoří podle MMF v Česku 460 miliard (2019). Černý trh a nelegální práce představují přes devět procent HDP. *Hospodářské noviny*. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-66650520-stinova-ekonomika-tvori-v-cesku-zhruba-devet-procent-hdp-nejvice-lide-bez-uctenky-obleceni-a-potravin>

Stuchlíková, L. (2015). Inspektor práce: Podvodů se smlouvami přibývá, změňme zákon. *Aktuálně.cz*. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/inspektor-prace-podvodu-se-smlouvami-pribyva-zmenme-zakon/r~2cce77bc135411e590ae0025900fea04/>

Where: Global reach: Members and Partners (2019). *OECD*. Dostupné z: <http://www.oecd.org/about/members-and-partners/>

Zaměstnanci – zaměstnavatelé: daň z příjmu (2021). *Finanční správa*. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/zamestnanci-zamestnavatele>

Zkrácení daně jako trestný čin (2005). *Dauc*. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=26023&well=danarionline>

Změny v daňových zákonech v roce 2015 (2014). *Mfcr.cz: Ministerstvo financí České republiky*. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-a-celni-legislativa/2014/zmeny-v-danovych-zakonech-v-roce-2015-19976>

Žurovec, M. (2020). Sněmovna souhlasí s odkladem EET na 1.1.2023. *Mfcr.cz: Ministerstvo financí České republiky*. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/odklad-eet-39700>

Legislativní dokumenty

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 583/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Zákon č. 563/1993 Sb., o účetnictví

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Seznam tabulek

Tab. 1 Doba odpisování v závislosti na odpisové skupině	31
Tab. 2 Roční sazba rovnoměrného odpisování v závislosti na odpisové skupině.....	32
Tab. 3 Koeficient zrychleného odpisování v závislosti na odpisové skupině.....	32
Tab. 4 Možná změna v dodatečném daňovém přiznání za rok 2010.....	54
Tab. 5 Důležité údaje o případu	67

Seznam obrázků

Obrázek 1: Stupeň nezákonnosti postupu.....	10
Obrázek 2: Původní struktura skupiny.....	62
Obrázek 3: Nově vytvořená struktura.....	63

Seznam použitých zkratk

ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion Profit Shifting
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
ČR	Česká republika
DPP	Dohoda o provedení práce
EET	Elektronická evidence tržeb
EU	Evropská unie
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
HDP	Hrubý domácí produkt
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZTP/P	Zvlášť těžké postižení s průvodcem

Abstrakt

Mensa, Z. (2021). *Daňová optimalizace versus daňové podvody* (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

Klíčová slova: daň z příjmů, daňová optimalizace, daňové podvody, fyzická osoba, právnická osoba, judikatura, korunové dluhopisy

Tato diplomová práce řeší problematiku tenké hranice mezi daňovou optimalizací a daňovými podvody u daně z příjmů fyzických a právnických osob v České republice. Cílem práce bylo na základě teoretických poznatků zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů definovat možné postupy při stanovení daně, které budou v souladu se zákonem. Jejich zjištění vychází z vybraných rozsudků Nejvyššího správního soudu, ve kterých se daňové subjekty bránily proti rozhodnutí správce daně o doměření daně z příjmů, protože využily právo špatně nebo nebyly schopni prokázat veškeré skutečnosti. Poslední část je věnována problematice emise nezdaněných korunových dluhopisů, pro které zatím není platná judikatura a jejichž využití bylo předmětem rozsáhlé diskuse. Konkrétně jsou rozepsány a zhodnoceny jednotlivé okolnosti, jež budou mít vliv na konečné rozhodnutí, zda se jednalo o legální daňovou optimalizaci nebo o daňový podvod.

Abstract

Mensa, Z. (2021). *Tax optimizations versus tax frauds* (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

Key words: income tax, tax optimization, tax frauds, natural person, legal entity, case law, crown bonds

This master's thesis addresses the issue of the thin line between legal tax optimization and tax frauds for personal and corporate income tax in the Czech Republic. The aim of the work was to evaluate possible approaches to determine the tax within the law based on knowledge of Act no. 586/1992 Coll. Income taxes. The approaches are derived from selected judgments of the Supreme Administrative Court. In selected judgments the tax subjects defended against the decision of tax administrator to assess their income tax because they used procedure that was against the law or they failed to bear the burden of proof. The last part is devoted to the issue of issuing untaxed crown bonds, for which case law is not yet valid and the use of which has been the subject of extensive discussion. Specifically, the individual circumstances that will affect the final decision whether it was a legal tax optimization or tax fraud are described and evaluated to provide all necessary information.