

**Univerzita Palackého v Olomouci**  
**Právnická fakulta**

**Michal Štourač**

**Legalita versus legitimita daňových optimalizací u daně z příjmů**

**Diplomová práce**

**Olomouc 2023**

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Legalita versus legitimita daňových optimalizací u daně z příjmů“ vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje. Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 112 501 znaků včetně mezer.

V Olomouci dne:

.....

podpis

Děkuji panu doc. JUDr. Michaelu Kohajdovi, Ph.D., vedoucímu této diplomové práce, za cenné rady a připomínky.

## **Seznam zkratek**

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

EU – Evropská unie

GFŘ – Generální finanční ředitelství

NSS – Nejvyšší správní soud

OECD – (Organisation for Economic Co-operation and Development) - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

PC – pořizovací cena

PO – právnická osoba

Rovnm. - rovnoměrné

SŘS – zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

TZ – technické zhodnocení

ÚS – Ústavní soud

VH – výsledek hospodaření

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

Zrych. – zrychlené

# Obsah

<b>1. Úvod .....</b>	<b>7</b>
<b>2. Teoretická východiska práce a vymezení základních pojmů .....</b>	<b>9</b>
2.1 Daňová optimalizace .....	9
2.2 Agresivní daňové plánování .....	10
2.3 Daňové úniky .....	11
2.4 Vyhýbání se dani .....	13
2.5 Daňový podvod a zkrácení daně .....	14
2.6 Daň z příjmů právnických osob .....	14
2.6.1 Subjekt daně .....	15
2.6.2 Předmět daně a osvobození od daně .....	16
2.6.3 Základ daně a odčitatelné položky .....	17
2.6.4 Sazba daně a slevy na dani .....	18
<b>3. Vybrané nástroje v boji proti daňovým únikům v ČR .....</b>	<b>19</b>
3.1 Daňová kontrola .....	19
3.2 Místní šetření .....	23
3.3 Zajišťovací příkazy .....	25
<b>4. Vybrané typy daňových optimalizací a jejich praktické využití .....</b>	<b>29</b>
4.1 Posuzování daňové účinnosti některých výdajů (nákladů) .....	29
4.1.1 Výdaje na reklamu .....	31
4.2 Daňové optimalizace v oblasti dlouhodobého majetku .....	35
4.2.1 Zařazení a zatřídění majetku – PC, soubor movitých věcí, věci pevně spojené s budovou .	37
4.2.2 Odpisy dlouhodobého majetku – účetní a daňové odpisy .....	39
4.2.3 Oprava versus technické zhodnocení .....	41
<b>5. Závěr a zodpovězení výzkumných otázek .....</b>	<b>45</b>
5.1 Institut zneužití práva v právu daňovém .....	45
5.2 Výzkumné otázky .....	52
5.2.1 .....	52
5.2.2 .....	52
5.2.3 .....	54
5.2.4 .....	54
<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>55</b>
Monografie a jiné odborné publikace .....	55
Příspěvky ve sborníku .....	56
Právní předpisy a související dokumenty .....	57

Internetové zdroje.....	57
Soudní rozhodnutí.....	58

# 1. Úvod

Svou prací jsem se rozhodl nastínit problematiku daňových optimalizací a daňových úniků obecně. Chci se ovšem také zaměřit na velmi úzký prostor mezi tím, co je v současné národní praxi posuzováno správcem daně jako zcela přípustné daňové plánování, a tím, co už je posuzováno jako daňový únik se správními (daňové doměrky, pokuty, penále), případně i trestněprávními důsledky (daňové trestné činy). Z důvodu rozmanitosti celého daňového systému se budu soustředit pouze na dopad daňových optimalizací do daní z příjmu, především daně z příjmu právnických osob.

Téma daňových optimalizací, respektive otázku jejich legality a legitimacy jsem si zvolil, protože se jedná o problematiku, která má významný dopad na každodenní fungování statisíců daňových subjektů v ČR na straně jedné a zároveň na fiskální politiku státu na straně druhé. Jedná se nejen o otázku velmi často řešenou, ale zároveň aktuální a v podstatě nevyčerpatelnou. V posledních letech správce daně dostal do rukou významné nástroje, jak zefektivnit kontrolu daňových subjektů – daňové doměrky se pohybují v řádech miliard korun a to nezůstává bez povšimnutí. Pojem „daňová optimalizace“, a vůbec správné (legální) určení daně, je jedním z nejskloňovanějších pojmů v rámci daňového práva a i já sám ze své dosavadní praxe cítím, o jak diskutabilní oblast se jedná.

V úvodní části práce teoreticky vymezím základní pojmy, se kterými budu pracovat. Teoretické vymezení a uvedení do problematiky je nutné, jelikož většina pojmů, které se k tomuto tématu vážou, jako daňové plánování, daňová optimalizace, agresivní daňové plánování, vyhýbání se dani nebo daňový podvod, nemají jasné legální vymezení, často splývají a hranice mezi nimi je otázkou i v odborné veřejnosti velmi spornou.

V další části mé práce rozeberu několik standardních, tradičně používaných opatření proti daňovým únikům jako daňová kontrola nebo místní šetření. Pozornost budu ovšem věnovat také nástrojům novým, které se do právního řádu ČR nebo EU dostaly v posledních letech, případně opatřením, která jsou používána již dlouhodobě, ale v poslední době výrazně nabývají na významu. Takovými nástroji v boji proti daňovým únikům jsou především zajišťovací příkazy. Zvláštní důraz budu klást na institut v českém právu relativně mladý, a to „zneužití práva v právu daňovém“. Tento nástroj má potenciál být velmi účinným v boji proti daňovým únikům, ale i tzv. „agresivnímu daňovému plánování“ jak na národní, tak na mezinárodní úrovni. Proto se mu budu věnovat zvlášť až v závěrečném rozboru celé práce.

Ve čtvrté, a to praktické, části na několika v českém právním prostředí rozšířených a běžně používaných metodách daňového plánování (např. oprávněnost daňových nákladů a jejich výše, vybrané typy daňových i nedaňových nákladů, vyhodnocení a dopady technického zhodnocení, uvedení majetku do užívání a odpisování...) demonstruji, jak s daňovým plánováním pracuje vybraný fiktivní daňový poplatník a porovnám to s pohledem správce daně v návaznosti na vybranou judikaturu národních soudů (především NSS).

V závěrečné části se v návaznosti na části předchozí pokusím stanovit, analyzovat a posoudit, jaké faktory jsou pro správce daně, ale i judičiální praxi nejdůležitější při posuzování rozdílu mezi zcela legálním a legitimním daňovým plánováním, často legálním, ale nelegitimním agresivním daňovým plánováním a jasným daňovým únikem. Zvláštní pozornost budu, jak již bylo zmíněno, věnovat především tzv. „institutu zneužití práva v právu daňovém“, který má potenciál být právě tímto rozhodujícím nástrojem při posuzování legality a legitimacy daňových optimalizací.



## 2. Teoretická východiska práce a vymezení základních pojmů

### 2.1 Daňová optimalizace

Daňová optimalizace, nebo též daňové plánování, je úmyslná činnost subjektu spočívající v uspořádání podnikových aktiv takových způsobem, který vede ke snížení daňové povinnosti tohoto subjektu. Daňové plánování by se ovšem mělo pohybovat zcela v zákonných mezích, čímž se na první pohled liší od daňového úniku. Strategické plánování a optimalizování daňové povinnosti je činnost, kterou ve větší či menší míře provádí většina daňových poplatníků. Je to činnost zcela legální a legitimní, která odráží zájem poplatníka minimalizovat veškeré náklady, včetně těch daňových, a tím naopak maximalizovat svůj zisk.<sup>1</sup> Optimalizace daňové povinnosti je tedy racionálním ekonomickým chováním daňového subjektu. Stát s takových chováním v celé řadě případů počítá a přímo či nepřímo vyzývá poplatníka, aby si z legálních možností zvolil tu pro sebe fiskálně nejvýhodnější.<sup>2</sup> Situací, kdy zákonodárce takto úmyslně vkládá do zákona různé možnosti, je celá řada. Mezi nejpoužívanější patří kupříkladu způsob a rozložení daňového odpisování dlouhodobého majetku, využití celé škály možných případů osvobození od daně, či uplatňování daňových slev. Konkrétní využití a dopady legálního daňového plánování budou podrobně rozebrány v praktické části této práce.

U daňové optimalizace je nejdůležitější stanovit hranici mezi tím, co je ještě legální, a co už nikoliv. Vedle samotných paragrafů, odstavců a písmen v daňových zákonech navíc stojí i něco, čemu laicky říkáme „duch zákona“. V ideálním právním světě by daňový subjekt měl zohledňovat při výpočtu své daňové povinnosti nejen „slova zákona“, ale i úmysly zákonodárce (duch zákona). Dalším často zmiňovaným problémem při hledání „hranice legality“ chování daňového subjektu je nejednotnost postupu finančních orgánů, soudů, případně též orgánů činných v trestním řízení. Vzhledem ke zmíněným úskalím, komplexnosti a složitosti celé této problematiky není a nejspíše ani nikdy nebude přímo a jednoduše zakotveno, co je nebo není v každém jednotlivém případě legální daňová optimalizace. Vždy se bude jednat o individuální posouzení každého konkrétního případu zvlášť.<sup>3</sup> Velmi obecně se dá říct, že legální a legitimní daňové plánování by mělo spočívat především ve snižování

---

<sup>1</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005, s. 100.

<sup>2</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. Praha: VOX, 2006, s. 27.

<sup>3</sup> JANOVEC, Michal. *Daňové úniky jako nelegální daňová optimalizace*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, nekonferenční zborník vedeckých prác, I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 208.

základu daně (případně daně samotné), nikoliv přímo ve vyhýbání se dani. Vyhýbání se dani především prostřednictvím tzv. „mezer v zákoně“ označujeme spíše pojmem „agresivní daňové plánování“ a bude rozebráno dále.<sup>4</sup>

## 2.2 Agresivní daňové plánování

Agresivní daňové plánování, jak vyplývá ze samotného pojmu je v podstatě jedním ze způsobů daňové optimalizace jako takové. Velká část autorů pojem agresivní daňové plánování vůbec samostatně nevymezuje, někteří ho zaměňují s pojmem „vyhnutí se dani“. Především v anglické literatuře se setkáváme s pojmem „tax avoidance“. Já osobně považuji oddělení této kategorie za velmi důležité především v otázce legitimacy postupů daňového subjektu, které vedou ke snížení daňové povinnosti. Agresivní daňové plánování spočívá v tom, že poplatník snižuje svou daňovou povinnost způsoby, které nejsou primárně v rozporu se slovy zákona, ale jsou velmi často v rozporu právě s tzv. duchem zákona.<sup>5</sup> Ve většině případů je též na takové jednání nahlíženo jako na nemorální. Agresivní daňové plánování nejčastěji zahrnuje využívání mezer v daňových zákonech, daňovém systému nebo nesouladu jednotlivých národních daňových systémů.<sup>6</sup>

Na rozdíl od předchozího pojmu je agresivní daňové plánování z pohledu státu vnímáno striktně negativně. U daňové optimalizace se předpokládá, že subjekt postupuje v dobré víře, zatímco na agresivní daňové plánování je nahlíženo jako na postup ve zlé víře. Velmi často se jedná o takové chování poplatníka, které je na samé hranici legality a vyžaduje značné odborné znalosti, tedy i nemalé výdaje na daňové, případně i právní poradenství. Nejen z tohoto důvodu je agresivní daňové plánování vnímáno negativně i nemalou částí veřejnosti, protože se týká primárně velkých, nadnárodních korporátů. Často je používán argument, že drobní podnikatelé

---

<sup>4</sup> JANOVEC, Michal. *Daňové úniky jako nelegální daňová optimalizace*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo...*, s. 207.

<sup>5</sup> SKALICKÁ, Hana. *Daňové úniky, daňové podvody a jejich trestněprávní konsekvence – porovnání české a slovenské právní úpravy*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonfereční zborník vedeckých prác II. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 237-252.

<sup>6</sup> KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018, s. 45.

jsou tvrdě postihováni za marginální pochybení, zatímco především nadnárodní korporace se umně vyhýbají placení daní „zákonným způsobem“. Z tohoto důvodu v posledních letech sílí tlak politiků na národní i nadnárodní úrovni na zvýšení schopnosti daňově-právního systému zamezit takovému chování některých daňových subjektů. Tyto snahy v českém daňovém právu vyústily vtělením anglosaského „institutu zneužití práva v právu daňovém“ do zákona o daních z příjmu. Tento institut si klade nejen v ČR, ale na úrovni celé EU za cíl zamezit některým operacím označovaným jako agresivní daňové plánování.<sup>7</sup>

Z výše uvedeného vyplývá, že hranice mezi v zásadě nepostižitelným agresivním daňovým plánováním a přinejmenším správně postižitelným daňovým únikem je ta vůbec nejtenčí. V tomto smyslu je nalezení hranice mezi tím, co je a není legitimní daňové plánování, více otázkou politickou a filozofickou než právní. Klíčovou proměnnou celého tohoto rozlišení je, zda jsme ochotni přistoupit na tezi, že platit daně v „přiměřené“ velikosti je správné, morální, či dokonce zákonné.

## 2.3 Daňové úniky

Od chování daňového subjektu, na které je nahlíženo jako na v zásadě legální, se přesouvám k postupům, na které už je nahlíženo jako na nelegální. Takové chování se dá obecně označit jako „daňové úniky“ a mohou mít své správní, ale též trestněprávní důsledky. Já pro svoji práci budu používat pojem „daňový únik“ jako nadřazený pojem. Jako pojmy podřazené budu užívat „vyhnutí se dani“ a „daňový podvod“. Je potřeba zdůraznit, že ani v tomto vymezení není literatura jednotná, daňové zákony tyto pojmy nevymezují vůbec a často jsou vzájemně zaměňovány.

Jak již bylo výše řečeno, ani nastíněná hranice mezi legální minimalizací daně a daňovým únikem, za který již hrozí různé postihy, nemusí být jednoznačná. Problém spočívá především v nejednotném výkladu některých zákonných ustanovení, kdy v určitých sporných případech ani jednotlivé finanční úřady nepostupují jednotně. Normy daňového práva hmotného samozřejmě určují jednotlivé způsoby a postupy výpočtu daňové povinnosti, žádná zákonná norma již ze své podstaty ovšem nemůže dopadat na všechny myslitelné daňověprávní

---

<sup>7</sup> LANDSGRÁF, Roman. *Uplatňování extralegálních argumentů v daňovém právu (právní moralismus vers. legalismus v daňovém právu)*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo...*, s. 335-344.

konstrukce vytvořené poplatníky či daňovými poradci. Nezřídka pak vznikají situace, že tytéž aktivity jsou považovány jedním správcem daně za legální počin, ale jiný finanční úřad vyměří za stejný případ sankci.<sup>8</sup> V posledních letech se po medializaci některých konkrétních případů snaží Generální finanční ředitelství těmto rozdílům zamezit a tvořit jednotnou metodiku pro aplikaci daňových zákonů. V praxi se ovšem jednotlivé finanční úřady posouvají ke sjednocení postupu jen velmi pomalu a stále dochází i k naprosto zjevným excesům.

Existence daňových úniků jako takových ve velké míře souvisí se snahou poplatníka redukovat vysoké zdanění svých příjmů a snahou získat výhodnější postavení na trhu. Nepřehlédnutelnou a neméně závažnou příčinou může být též již zmíněná nejasnost výkladu daňových norem. Obecně je příčin daňových úniků a jejich velikosti v jednotlivých státech celá řada. Můžeme je rozdělit na příčiny, které leží u poplatníka samotného, a dále příčiny nacházející se vně poplatníka. Do první skupiny patří především faktory jako daňová morálka, vzdělání, přístup k informacím, neznalostí zákona, ale i prostá snaha obohatit se. K dalším příčinám, které již souvisejí s jinými subjekty nebo se společností jako takovou, patří mezery v zákonech, složitost daňových zákonů, velké množství daňových výjimek, absence jednotného výkladu právních předpisů, nebo nízký počet daňových kontrol.

Důvody, vznikem, ale i velikostí daňových úniků v návaznosti na další socioekonomické faktory se zabývá celá řada společenskoekonomických teorií. Nejznámější teorií je v tomto směru „teorie velikosti daňové zátěže“. Teorie velikosti daňové zátěže dává do přímé souvislosti výši daňové zátěže poplatníků a velikost daňových úniků. Obecně se dá říct, že čím větší je daňová zátěž, tím více roste snaha daňových subjektů „ušetřit“, tedy provádět daňové úniky. Snížení daňové zátěže by poté mělo působit opačně, tedy zvyšovat ochotu občanů platit nižší, přiměřenější daně. V praxi se tato teorie může nejvíce projevit, když stát ve snaze navýšit své daňové příjmy zvýší některé stávající daně nebo poplatky. Tvůrce takové změny daňových zákonů vždy předem stanovuje předpokládaný dopad na státní rozpočet. Reálný fiskální efekt takové změny ve vztahu ke státnímu rozpočtu ale může být podstatně nižší nebo též žádný, protože část subjektů se začne díky zvýšení daňové zátěže placení této daně vyhýbat nebo úplně přejde do segmentu tzv. šedé ekonomiky. Právě nárůst nelegální ekonomiky, do níž lidé směřují část svých aktivit, je největším rizikem neúměrného zvyšování daní. U nás je často uváděným příkladem i vysoké daňové zatížení práce (sociální a zdravotní pojištění je v tomto ohledu taktéž považováno za daň). V ČR je zdanění práce jedno

---

<sup>8</sup> KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace...*, s. 46-47.

z nejvyšších na světě, je podstatě vyšší než udávaný průměr zemí OECD, což právě motivuje zaměstnavatele, ale i zaměstnance k různým nelegálním aktivitám. Takovými aktivitami může být samozřejmě „práce načerno“, tzv. „švarcsystém“ nebo též vyplácení části mzdy tzv. „na ruku“, mimo oficiálně udávanou a vykázanou mzdu.<sup>9</sup>

## 2.4 Vyhýbání se dani

Definice pojmu vyhýbání se dani je napříč autory poměrně dosti odlišná, a to především v návaznosti na zahraniční literaturu. Někteří autoři chápou tento pojem v zásadě jako synonymum k pojmu agresivní daňové plánování, tedy chování v zásadě legální. Já osobně se v rámci této práce přikloním k vymezení, které lépe reflektuje přístupy EU či OECD v posledních letech. Pojem „vyhýbání se dani“ tedy chápu v kontextu českého daňového práva, ale i v přístupu EU či OECD jako nedovolené, nelegální chování poplatníka daně, jehož jediným cílem je snížení daňového zatížení. Případně se může jednat též o nedbalost, či neznalost příslušných zákonů a postupů, v jejímž důsledku dojde k nesprávnému odvodu příslušné daně. Vyhýbání se dani může být tedy postup neúmyslný (nedbalostní) nebo též úmyslný, ale to pouze ve vztahu ke způsobení škody menšího rozsahu.<sup>10</sup> V obou těchto případech už se každopádně pohybujeme v kategorii daňových úniků, které ovšem nedosahují intenzity daňového podvodu. Konkrétně se jedná o správní nebo přesněji daňový delikt, jehož důsledkem bude správní postih v podobě doměření daně. Zároveň může dojít k udělení sankce dle daňového řádu, a to ve formě penále z prodlení, případně též pokuty. V anglické literatuře se pro takové chování poplatníků používá pojem „tax evasion“, tedy nelegální vyhýbání se dani, či nelegální daňový únik. Naopak již dříve použitý pojem „tax avoidance“ znamená legální vyhýbání se dani, ovšem často za použití problematických metod daňového plánování jako jsou mezery v zákonech či daňové ráje.<sup>11</sup> Vzhledem k tomu, že ustálené české ekvivalenty těchto anglických pojmů neexistují, budu v rámci této práce, jak již bylo naznačeno výše, používat pojem agresivní daňové plánování ve smyslu tax avoidance a vyhýbání se dani ve smyslu tax evasion.

---

<sup>9</sup> Tamtéž, s. 48-50.

<sup>10</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 226.

<sup>11</sup> FALTOVÁ, Šárka. *Daňový únik*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo...*, s. 131.

## 2.5 Daňový podvod a zkrácení daně

Jak jsem již naznačil výše, tak pojem „daňový únik“ vnímám jako pojem obecný, nadřazený, který označuje všechny možné situace, kdy z různých důvodů nedojde k zaplacení stanovené daně ve správné výši. Následkem daňového úniku je odchylka od daně určené podle právních předpisů, a to pochopitelně směrem dolů. Takové chování daňového subjektu může být vyhodnoceno jako daňový delikt nebo jako trestný čin, případně samozřejmě může zůstat neodhaleno.

Obecně se tedy dá říct, že „daňový podvod“ je podmnožinou daňového úniku, jedná se o užší pojem, jelikož daňový podvod dosahuje intenzity trestného činu. V tomto případě nám zákon nabízí i definici tohoto pojmu. Definici nenajdeme v daňovém právu, ale přímo v právu trestním.<sup>12</sup> Trestní zákoník z roku 2009 hovoří konkrétně o trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.<sup>13</sup>

V uvedeném kontextu tedy jako daňový podvod může být posouzeno pouze úmyslné jednání, kterým je způsobena alespoň škoda většího rozsahu, tedy škoda ve výši nejméně 500.000, - Kč. Tyto dvě obecné podmínky jsou ale pouze tím nejzákladnějším vodítkem. V praxi trestních soudů je posuzování daňových podvodů daleko komplexnější a složitější. Šámal ve svém komentáři k trestnímu zákoníku uvádí jako jednoznačné zkrácení daně případy, kdy se daňové subjekty snaží snížit daňovou povinnost pomocí fiktivních skutečností. Jako další příklady zjevného daňového podvodu uvádí například situace, kdy se poplatník snažil ovlivnit svou povinnost k dani zastřeným právním úkonem nebo obcházením zákona.<sup>14</sup>

## 2.6 Daň z příjmů právnických osob

Tématem této práce z hlediska daňových optimalizací jsou přímé daně, a to především daň z příjmů právnických osob. Daň z příjmů právnických osob lze společně i s daní z příjmů fyzických osob obecně podřadit pod přímé daně a konkrétněji pod přímé daně důchodového

---

<sup>12</sup> BOHÁČ, Radim. *Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo...*, s. 38.

<sup>13</sup> Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 240.

<sup>14</sup> ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, s. 2423.

typu.<sup>15</sup> Daně z příjmů důchodového typu jsou legislativně upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jelikož je právě daň z příjmů právnických osob pro tuto práci klíčová, tak bude blíže popsána v této samostatné podkapitole. Konkrétně se budu věnovat především jednotlivým konstrukčním prvkům daně z příjmu právnických osob dle aktuální právní úpravy.

### 2.6.1 Subjekt daně

Subjekty neboli poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou, jak již vyplývá z označení této daně, veškeré právnické osoby.<sup>16</sup> Právnické osoby jsou obecně vymezeny v § 118 a následujících občanského zákoníku.<sup>17</sup> Vzhledem k zaměření této práce budou jako poplatníci důležité především tzv. obchodní korporace. Obchodní korporace jsou naprosto nejběžnějším typem právnických osob (konkrétně hlavně společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti), navíc i možnost a četnost využití nejrůznějších forem daňových optimalizací jsou u těchto subjektů zdaleka nejvýraznější.

Obchodní korporace ovšem nejsou jedinými poplatníky daně z příjmu právnických osob. Další subjekty této daně jsou stručně vymezeny v § 17 příslušného zákona. Jmenovitě se jedná dále o organizační složky státu, podílové fondy, podfondy akciové společnosti, svěřenský fond podle občanského zákoníku, fondy obhospodařované penzijní společností, jednotky, které jsou poplatníkem, a fond ve správě Garančního systému finančního trhu.<sup>18</sup> Dále je z hlediska místní působnosti zákona o daních z příjmů podstatné, zda je daný poplatník tzv. daňovým rezidentem nebo daňovým nerezidentem. Za poplatníky jsou považovány zejména osoby (včetně osob eventuálně zřízených podle cizího práva), které mají v tuzemsku své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Za české daňové rezidenty jsou považováni ti poplatníci, kteří mají na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení. Takoví poplatníci poté mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Jestliže podléhá podílový fond dohledu České národní banky, má se za to, že podílový fond má na území ČR

---

<sup>15</sup> BAKEŠ, Milan a kolektiv. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, s. 206.

<sup>16</sup> HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kolektiv. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, s. 325.

<sup>17</sup> Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 118 a násl.

<sup>18</sup> BAKEŠ: *Finanční právo...*, s. 206-207.

své sídlo. Ostatní poplatníci mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky (daňoví nerezidenti).<sup>19</sup>

## 2.6.2 Předmět daně a osvobození od daně

Předmětem daně jsou dle § 18 odst. 1 ZDP příjmy (u PO lépe výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. V dalších ustanoveních zákon zdůrazňuje, že za příjem se považuje jak peněžní, tak i nepeněžní plnění.<sup>20</sup> Druhý odstavec téhož ustanovení naopak obsahuje negativní vymezení předmětu daně. Předmětem daně nejsou např. příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva nebo příjmy zdravotních pojišťoven plynoucí například z pojistného na veřejné zdravotní pojištění nebo z pokut a penále uložených za neplnění povinností pojištěnců a plátců pojistného.<sup>21</sup>

Od příjmů, které nejsou předmětem daně, je dále nutné odlišovat příjmy, které sice předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Osvobození od daně je určitá daňová výjimka, která byla umožněna daňovým poplatníkům. Často může být taková výjimka vázaná na splnění dalších podmínek, například určitý zvláštní subjekt, omezená výše takového příjmu nebo specifická situace, ve které je taková transakce prováděna.<sup>22</sup> Důležité také je, že důkazní břemeno za prokázání naplnění podmínek vyžadovaných určitým daňovým osvobozením vždy leží na subjektu, které toto osvobození využije. Příjmy osvobozeny od daně z příjmů právnických osob jsou například:

- výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů církví.
- Příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně a z úroků z přeplatků zaviněných orgánem správy sociálního zabezpečení.
- Příjmy plynoucí do veřejné sbírky na humanitární nebo charitativní účel.
- Příjmy veřejně prospěšných poplatníků na veřejně prospěšnou činnost.<sup>23</sup>

---

<sup>19</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 17 odst. 2, 3, 4.

<sup>20</sup> BAKEŠ: *Finanční právo...*, s. 207.

<sup>21</sup> ZDP, § 18 odst. 2.

<sup>22</sup> PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 8.

<sup>23</sup> HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 3. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2022, s. 111.



### 2.6.3 Základ daně a odčitatelné položky

Základ daně z příjmu PO speciálně upravují § 20 až 20c ZDP, dále jej poté řeší taktéž ustanovení § 23 ZDP, které je společné pro daň z příjmů právnických i fyzických osob. Pro zjednodušení budu uvažovat především o základu daně u již zmíněných obchodních korporací neboli u kategorie poplatníků, kteří byli zřízeni za účelem podnikání (např. s.r.o., a.s.). U obchodních korporací se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví, a to konkrétně z výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření se určí jako rozdíl mezi výnosy (příjmy) a náklady (výdaji), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Zároveň je především u jednotlivých nákladů nutné zkoumat, zda naplňují princip tzv. daňové účinnosti.<sup>24</sup> O časové souvislosti výnosů a nákladů, případně o principu daňové účinnosti, bude blíže pojednáváno v praktické části této práce.

Další úpravy (účetního) výsledku hospodaření se provádějí v rámci jednotlivých řádků daňového priznání, jedná se především o položky zvyšující, či naopak snižující výsledek hospodaření (základ daně). Mezi položky zvyšující výsledek hospodaření (a tím v důsledku i základ daně) patří například již zmíněné daňově neúčinné náklady, nezaúčtované nepeněžní příjmy, částky pojistného na sociální zabezpečení nezaplacené do konce měsíce následujícího po zdaňovacím období (obvykle do 31. 1.) nebo taktéž rozdíl cen mezi spojenými osobami. Naopak mezi položky snižující výsledek hospodaření (základ daně) se řadí např. výnosy (příjmy), které již byly zdaněny srážkovou daní, částky pojistného na sociální zabezpečení, o které byl zvýšen VH v minulých letech (viz. výše), dojde-li k jejich odvedení. Výsledek hospodaření může být taktéž snížen o částky dalších výnosů (výdajů), které jsou výdaji k dosažení zajištění a udržení příjmů, ale z nějakého důvodu nebyly zahrnuty v účetním VH.<sup>25</sup>

V případě, že po těchto zmíněných úpravách vychází daňovému subjektu kladný základ daně, může tento základ dále snižovat o položky odčitatelné od základu daně. Takovými položkami jsou především daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo bezúplatná plnění. Základ daně takto snížený o odčitatelné položky se tedy konečně zaokrouhlí na celé tisíce Kč dolů a je možno přistoupit k vynásobení příslušnou sazbou daně.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> DVOŘÁKOVÁ, Veronika a kol. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 79-80.

<sup>25</sup> DVOŘÁKOVÁ: *Zdaňování příjmů...*, s. 84.

<sup>26</sup> HRUBÁ SMRŽOVÁ: *Daňové právo...*, s. 113.

## 2.6.4 Sazba daně a slevy na dani

Sazba daně z příjmů právnických osob je stanovena na 19 % z upraveného základu daně, je poměrná a lineární.<sup>27</sup> Některé zdroje zmiňují též tzv. diferencovanou sazbu daně z příjmů právnických osob, a to z toho důvodu, že u investičního fondu se použije rozdílná sazba 5 %, a u některých penzijních fondů je sazba dokonce 0 %.<sup>28</sup> V praktickém využití ovšem můžeme v zásadě hovořit o jednotné sazbě daně z příjmu právnických osob ve výši 19 %, jelikož ta se dotýká naprosté většiny daňových subjektů.

Vypočtenou daň lze v poslední fázi snížit o slevy na dani uvedené v § 35 až 35b ZDP. Pro daň z příjmu právnických osob existují v zásadě jen dvě možné slevy, těmi jsou sleva za zaměstnávání osob se sníženou pracovní schopností a sleva na dani pro poplatníky, jimž byl poskytnut příslib investiční pobídky. Výše jednotlivé slevy na dani za zaměstnávání pracovníka se sníženou pracovní schopností se dále odvíjí od míry zdravotního postižení daného zaměstnance (zdravotní postižení nebo tzv. těžší zdravotní postižení).<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> BAKEŠ: *Finanční právo...*, s. 209-210.

<sup>28</sup> HRUBÁ SMRŽOVÁ: *Daňové právo...*, s. 113.

<sup>29</sup> Tamtéž, s. 113-114

### **3. Vybrané nástroje v boji proti daňovým únikům v ČR**

Po vymezení základních pojmů považuji za potřebné se před vlastní praktickou částí věnovat alespoň některým nástrojům, které má stát pro omezení daňových úniků a eliminování snahy daňových subjektů vyhnout se placení daní ve správné (zákonné) výši.

Vybral jsem dva základní nástroje finanční správy pro správu daní, a to daňovou kontrolu a místní šetření. Jedná se o postupy, které především vytvářejí podmínky státu pro správný výběr daní, a to v momentě, kdy v našem právním řádu je zaveden u daní princip samovyměření a přiznání přímo daňovým subjektem. Z tohoto důvodu je pak nutné zákonem zároveň upravit možnosti státu pro výběr a správu těchto daní, a tím již působit proti společensky nežádoucímu chování daňových subjektů. Přestože se jedná o instituty dlouhodobě zakotvené v našem daňovém právu procesním, stále vyvolávají diskuse mezi poplatníky i odbornou veřejností.

Dalším prostředkem, který rozšiřuje možnosti státu pro efektivní výběr daně prostřednictvím finanční správy u vybraných daňových subjektů je zajišťovací příkaz. Týká se zejména subjektů, u nichž lze důvodně předpokládat snahu o nezaplacení daně. V poslední době vystupuje stále více do popředí institut zneužití práva v právu daňovém, který v našem právním řádu nemá tak dlouhou historii. Systematicky svým využití taky patří mezi jisté zvláštní nástroje správce daně. Vzhledem k tomu, že tento institut má ovšem potenciál stanovit limity především agresivnímu daňovému plánování, budu se mu věnovat až v závěrečném rozboru celé této práce.

#### **3.1 Daňová kontrola**

Daňová kontrola představuje z principiálního hlediska postup při správě daní a je právně zakotvena v daňovém řádu. I přes to je v případě daně z příjmu právnických osob základním nástrojem státu v boji proti daňovým únikům. Její význam je dán již skutečností, že v České republice jsou daně vybírány na základě samovyměření prostřednictvím daňového přiznání. Fakt, že odpovědnost za stanovení výše daně a její zaplacení je ponechána na samotném poplatníkovi,

přímo vyžaduje, aby stát zároveň určil základní nástroj prověření správnosti, a tím je právě daňová kontrola.<sup>30</sup>

Daňová kontrola působí na nejširší okruh daňových poplatníků, a to především svou preventivní funkcí, neboť již jen hrozba daňové kontroly může odradit daňové subjekty od snahy o daňové úniky. Má samozřejmě řadu dalších funkcí (eliminací, inspekční, ochrannou), které se však již uplatňují v rámci prováděné daňové kontroly, a zejména vůči konkrétnímu daňovému subjektu. Základním cílem daňové kontroly, pomineme-li obecný cíl celého systému správy daní – stanovení daní v správné (zákoně) výši, je prověření všech okolností, skutečností, procesů, transakcí a tvrzení, z nichž konkrétní daňový subjekt vycházel při stanovení základu a výše daně.<sup>31</sup>

Daňová kontrola je nejdůležitější kontrolní postup systému správy daní, který lze charakterizovat jako přesně stanovený soubor dílčích úkonů správce daně v rámci konkrétního daňového řízení, přičemž lze provádět daňovou kontrolu daňového subjektu společně pro několik daňových řízení. Pozici daňové kontroly jako významného nástroje státu nejen při správě daní, ale i v boji proti daňovým únikům posiluje i skutečnost, že jen na jejím základě lze dle daňového řádu z moci úřední doměřit již jednou vyměřenou daň.<sup>32</sup>

Předmět, zahájení, průběh, ukončení a opakování daňové kontroly i práva a povinnosti daňového subjektu i správce daně jsou stanoveny zákonem, a to daňovým řádem v ustanoveních §85 - 88a). Vztahují se na ni, ale v mnoha případech i ostatní části daňového řádu. Daňová kontrola musí být vždy zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém musí být stanoven předmět a rozsah této kontroly, který je však možné správcem daně rozšířit i zúžit, a ukončena je doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou. Faktické zahájení kontroly, a tím i účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně dle daňového řádu, nastane až dnem, kdy k započítání takového zjišťování nebo prověřování dojde.<sup>33</sup> Tato standardní časová osa průběhu zákonné daňové kontroly vyplývá i z judikatury NSS.

---

<sup>30</sup> GEMBÍK, Michal. *Daňová kontrola* [online]. Daneprolidi.cz, s. 4-5. Dostupné z: <https://www.daneprolidi.cz/media/File/2102/File3135.pdf>

<sup>31</sup> ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2011, s. 2.

<sup>32</sup> Tamtéž, s. 1.

<sup>33</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 333-335.

## **Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 36/2003-87 ze dne 20. 6. 2005**

*„Za okamžik zahájení daňové kontroly nelze považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňovému subjektu toliko oznámeno, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce činěny jakékoli úkony s kontrolou související... formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly není úkonem směřujícím k vyměření daně a přerušujícím běh prekluzivní lhůty, a to za situace, kdy správce daně provedl první faktický úkon daňové kontroly až deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy uplynula prekluzivní lhůta pro možné doměření daně.“<sup>34</sup>*

Před samotným ukončením daňové kontroly musí být vždy sepsán výsledek kontrolních zjištění a v případě, že na základě těchto zjištění dle názoru správce daně došlo k nesprávnému stanovení daňového základu nebo výše daně, musí být daňový subjekt s těmito výsledky seznámen a zároveň mu musí být stanovena přiměřená lhůta pro případná vyjádření.<sup>35</sup>

Významným právem správce daně je možnost opakování daňové kontroly. Toto právo bylo několikrát judikováno již před zakotvením v daňovém řádu, ale jak vyplývá z daňového řádu i z judikatury, nemůže být opakování daňové kontroly běžné a může k ní správce daně přistoupit jen v případě dvou důvodů vymezených v zákoně.<sup>36</sup>

*Prvním důvodem může být, že „správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům“.<sup>37</sup> Druhým alternativním důvodem pro zahájení opakované daňové kontroly poté může být, že „daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.“<sup>38</sup>*

Důvody pro opakování daňové kontroly musí být pak přesně vymezeny v oznámení o zahájení kontroly. Z výše uvedeného je zřejmé, že za určitých podmínek je opakovaná kontrola

---

<sup>34</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003-87

<sup>35</sup> KADLEC, Michal. *Daňová kontrola* [online]. portal.pohoda.cz, 11. listopadu 2015 [cit. 23. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/danova-kontrola/>

<sup>36</sup> LICHNOVSKÝ: *Daňový řád...*, s. 340.

<sup>37</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 85a odst. 1 písm. a).

<sup>38</sup> DŘ, § 85a odst. 1 písm. b).

možná, ale zároveň jsou podmínky vymezeny tak, aby byla, pokud možno, zachována základní právní jistota daňových subjektů a nedocházelo k šikanózním postupům vůči daňovým poplatníkům. Toto potvrzuje i konstantní judikatura NSS.

#### **Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 31/2005 ze dne 24. 1. 2006**

*„Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“ ... výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci.“<sup>39</sup>*

Výsledkem daňové kontroly velmi často bývá rozhodnutí o vyměření daně, a proto je nejen celý postup daňové kontroly, ale i její oprávněnost opakovaně předmětem judikatury. Zde bylo však několikrát konstatováno, že daňovou kontrolu může správce daně zahájit v rámci celého daňového řízení a také u jakéhokoliv daňového subjektu dle svého uvážení, i když musí dbát zásady přiměřenosti. Bylo opakovaně judikováno NSS, že podmínkou daňové kontroly není existence pochybností správce daně o správnosti daňového tvrzení.

#### **Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 107/2014-31 ze dne 10. 9. 2014**

*„Správce daně může přistoupit k prověření tvrzené daňové povinnosti prostřednictvím daňové kontroly dle § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, i tehdy, nemá-li žádné konkrétní pochybnosti o její správnosti (prověří správnost tvrzení daňového subjektu – např. informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních – § 135 a násl...). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměření daně (nadměrného odpočtu), anebo i poté, co již dříve daň vyměřil.“<sup>40</sup>*

#### **Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 46/2009-46 ze dne 26. 10. 2009**

*„Správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti.“<sup>41</sup>*

---

<sup>39</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005

<sup>40</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31

<sup>41</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46

Právě naopak je otázkou, zda by v případech, kdy má správce daně důvodné pochybnosti o správnosti přiznané daňové povinnosti, nebylo vhodné nejdříve využít institut výzvy k odstranění pochybností, a pokud je přesvědčen, že daňové tvrzení je nesprávné, tak v prvním kroku přistoupit k výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení a teprve v případě nedostatečné reakce daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu, neboť správce daně sice může volit různé postupy dle daňového řádu, ale měl by se snažit co nejméně zatížit svým postupem daňový subjekt.<sup>42</sup> Stejného názoru je též NSS, který v jednom ze svých rozsudků k výše popsané situaci konstatoval: „*Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.*“<sup>43</sup>

Z výše uvedeného je zřejmé, že daňová kontrola může být významným zásahem do práv daňového subjektu a je na druhé straně silným nástrojem v rukou správce daně. Již v průběhu daňové kontroly může proti všem úkonům správce daně být daňovým subjektem podána stížnost, ale dle judikatury NSS je možné též rovnou podat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. SŘS. Další opravné prostředky může daňový subjekt použít po skončení daňové kontroly.<sup>44</sup>

### 3.2 Místní šetření

Místní šetření je jedním z nástrojů správy daní, a tím potažmo i boje proti daňovým únikům, kterým disponuje stát prostřednictvím finančních úřadů. Místní šetření nelze zaměňovat s daňovou kontrolou, jelikož v jeho rámci nemůže dojít k žádnému vyměřovacímu řízení ani hodnocení získaných informací, ale je jen součástí vyhledávací činnosti. Cílem je tedy získání informací podstatných pro správu daně, a to zejména o plnění povinností daňového subjektu anebo vyhledání nových důkazních prostředků. Z tohoto hlediska je však zřejmé jeho blízké propojení s daňovou kontrolou a také skutečnost, že často může být důvodem pro následné zahájení daňové kontroly.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C.H. Beck, 2019, s. 137

<sup>43</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31

<sup>44</sup> NOVOTNÁ: *Daňové řízení...*, s. 166-167.

<sup>45</sup> LICHNOVSKÝ: *Daňový řád...*, s. 317.

Institut místního šetření je upraven v daňovém řádu v § 80-84, ale samozřejmě podpůrně i v dalších jeho částech. V těchto paragrafech jsou zároveň upraveny povinnosti a práva daňového subjektu, ale i práva správce daně, které jsou pak aplikovány i pro daňovou kontrolu. V rámci místního šetření by nemělo být do práv daňových subjektů zasahováno tak výrazně jako v případě daňové kontroly, ale přesto má správce daně řadu možností k zjištění prvotních informací anebo důkazních prostředků. Správce daně může vstupovat do všech provozních i jiných prostor sloužících k podnikání, požadovat předložení, ale i zapůjčení dokladů, dokumentů a dalších věcí, vyžádat si přístup do informačních systémů či odebírat vzorky. Toto vše je možné provádět bez předchozího ohlášení úmyslu vykonat u daňového subjektu místní šetření.<sup>46</sup>

Je proto velmi důležité zvolit správný postup dle daňového řádu a v případě zvolení místního šetření nepřekročit jeho mantinely. Z daňového řádu, ale zejména z judikatury NSS vyplývá, že správce daně může pro splnění základního cíle – správného zjištění a stanovení daně – libovolně volit postupy, ale nemůže zaměňovat jejich účel a překračovat mantinely jednotlivých postupů.

#### **Rozsudek NSS č. j. 4 Afs 14/2017-36 ze dne 31. 5. 2017**

*„Pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu podle § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a nemůže institut daňové kontroly obcházet fingovaným místním šetřením dle § 80 téhož zákona v rámci vyhledávací činnosti“<sup>47</sup>*

#### **Rozsudek NSS č. j. 7 Afs 39/2020–29 ze dne 15. 3. 2022**

*„Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně (či její vybrané části), musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu), tedy nejen označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i jeho*

---

<sup>46</sup> SUMERAUEROVÁ, Martina a kol. *Neohlášená návštěva správce daně v místě bydliště zaměstnance, jednatele nebo podnikatele? Home office, místní šetření a „oprávněné“ požadavky správce daně* [online databáze]. Tax Flash, 2021, č. 10 [cit. 11. ledna 2023]. Dostupné z: [databáze beck-online.cz](https://beck-online.cz).

<sup>47</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36



*provádění a následné hodnocení. Provádění dokazování přitom daňový řád předvidá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností.*<sup>48</sup>

### **Rozsudek NSS č. j. 7 Afs 231/2021–31 ze dne 1. 3. 2022**

*„Z uvedené judikatury tedy vyplývá, že účelem místního šetření je získávání předběžných, resp. podkladových informací („mapování terénu“), nikoliv zjišťování, ověřování, resp. stanovování daňové povinnosti. K posledně uvedenému slouží daňová kontrola... Konečně z uvedené judikatury vyplývá, že správce daně musí respektovat smysl a účel uvedených institutů a nesmí je zaměňovat. Opačný postup může být posouzen jako vybočení z mezí vyhledávací činnosti, resp. jako nezákonný zásah.*<sup>49</sup>

Z výše uvedené judikatury je zřejmé, že překročení mantinelu místního šetření anebo zvolení špatného postupu může mít v praxi zásadní právní následky, a to zejména že následná daňová kontrola jako kontrola opakovaná nesplní podmínky a bude nezákonná anebo že pokud již místní šetření bude kvalifikováno jako daňová kontrola, tak tím zároveň začala běžet nová lhůta pro vyměření daně.

### **3.3 Zajišťovací příkazy**

Zajišťovací příkaz je jedním z nejsilnějších nástrojů správce daně v boji proti daňovým únikům a podvodům. V posledních letech se v médiích, ale i v rámci odborné veřejnosti nejčastěji mluví o jeho nadužívání ze strany finanční správy. Že se jedná o obavy zcela namístě, dokazují i statistiky samotné finanční správy. Zatímco v roce 2013 správce daně vydal celkem 457 zajišťovacích příkazů, tak v roce 2015 to bylo již 1605 zajišťovacích příkazů. Na podobná čísla se správce daně dostal ještě v letech 2016 a 2017. V posledních 5 letech již má naopak využívání tohoto ultimátního nástroje spíše klesající tendenci, a to až na počet 525 za rok 2022.

---

<sup>48</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020–29

<sup>49</sup> „Citovanou judikaturu přitom nelze interpretovat tak, že závěr o vybočení z mantinelů právní úpravy místního šetření by bylo lze učinit pouze a jenom v těch situacích, kdy správce daně požaduje předložení kompletního účetnictví... Naopak, i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezí vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021–31)

Ještě více vypovídající je statistika řízení ve správním soudnictví, kde předmětem přezkumu byly právě zajišťovací příkazy. V letech 2010-2014 se jedná pouze o nízké jednotky případů, kdy soudy konstatovaly, že zajišťovací příkaz byl vydán neoprávněně. Naopak v letech 2015-2017 bylo soudy zrušeno několik desítek zajišťovacích příkazů a poplatníci byli v těchto sporech „úspěšní“ téměř v polovině případů, které se v těchto letech u správních soudů řešily.<sup>50</sup> Nejen z těchto důvodů nemohu alespoň stručné vypořádání se s tímto tématem opominout. Po obecném vymezení zákonné úpravy zajišťovacího příkazu v daňovém řádu a podmínek pro jeho použití ze strany správce daně se chci především zaměřit na několik klíčových judikátů NSS, které postupně upřesňovali možnosti využití tohoto nástroje.

Daňový řád obsahuje obecnou úpravu zajišťovacího příkazu v § 167–169. Zásadní je zde především § 167 DŘ, který upravuje základní podmínky pro jeho vydání a obsah či lhůty pro plnění u zajišťovacího příkazu. Tento institut je systematicky zařazen do hlavy V, která upravuje placení daní. Oproti předchozím rozebraným nástrojům správce daně je totiž význam zajišťovacího příkazu zcela odlišný. Cílem zajišťovacího příkazu není stanovení daně ve správné výši, ale zajištění úhrady nesplatné nebo dosud nestanovené daně, existuje-li důvodná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, popřípadě že bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Ze své podstaty se tady jedná o rozhodnutí, které je vydáváno ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé, s cílem zajistit ve prospěch správce daně finanční částku k zajištění úhrady tohoto budoucího finálního rozhodnutí. U daně, která není dosud splatná, a pokud nehrozí nebezpečí z prodlení je daňový subjekt povinen do 3 pracovních dnů složit částku uvedenou v zajišťovacím příkazu jako jistotu ve prospěch správce daně na jeho depozitní účet.<sup>51</sup> V případě, že daňový subjekt nesplní tuto svoji povinnost, může správce daně okamžitě přistoupit k zahájení exekuce majetku dotčeného daňového subjektu, jelikož zajišťovací příkaz představuje vykonatelný exekuční titul. Ustanovení § 167 odst. 3 DŘ navíc dává správci daně možnost, hrozí-li nebezpečí z prodlení, vydat i zajišťovací příkaz, který je tzv. předčasně vykonatelný. Z toho vyplývá, že takový zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný již okamžikem jeho vydání, a správce daně může bez dalšího přistoupit k

---

<sup>50</sup> FINANČNÍ SPRÁVA. *Statistické údaje zajišťovacích příkazů k 31. 1. 2023* [online]. financnisprava.cz, -13. února 2023. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>

<sup>51</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Zajišťovací příkaz, jeho význam a úloha ve správě daní*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo...*, s. 219.

okamžité exekuci majetku daňového subjektu pouze na základě vydání onoho zajišťovacího příkazu.<sup>52</sup>

Jak již bylo naznačeno, tak zákon jako elementární důvod pro vydání zajišťovacího příkazu vyžaduje existenci tzv. odůvodněné obavy. Odůvodněná obava se má dle zákona projevovat v tom, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná anebo již bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Blíže není pojem „odůvodněná obava“ nikde v zákoně definován, což samozřejmě dává poměrně široký prostor pro správní uvážení příslušnému správci daně. Tento široký prostor se v posledních několika letech snaží korigovat především NSS prostřednictvím své ustálené judikatury.<sup>53</sup> Naprosto klíčovým je v této věci rozsudek NSS 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7. 1. 2016, který odůvodněnou obavu dělí na dva její zásadní aspekty.

*„Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.“<sup>54</sup>*

První základní aspekt odůvodněné obavy tedy spočívá v přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena. Správce daně musí především důkladně odůvodnit, na jakých skutečnostech staví předpoklad, že daň bude v budoucnu stanovena a proč bude stanovena v takové výši. Pochopitelně toto odůvodnění nelze zaměňovat se stanovením daně v rámci vyměrovacího řízení, i když se nabízejí jisté podobnosti např. se stanovením daně podle pomůcek. Na druhou stranu toto odůvodnění nemůže být zjevnou svévolí správce daně, který nesmí vytvářet excesivní či protichůdné konstrukce. Naopak se musí jednat o racionální úvahu správce daně, která se opírá o konkrétní skutečnosti vyplývající z daňověprávního vztahu, ustálené soudní praxe, ale i ustálených postupů samotného správce.<sup>55</sup>

Druhá část „odůvodněné obavy“ bude záviset na skutkovém naplnění pojmů nedobytnosti daně či její dobytnosti se značnými obtížemi. Judikatura NSS zde opět tyto

---

<sup>52</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Průvodce daňovým řízením se vzory podání*. Praha: C.H. Beck, 2022, s. 43.

<sup>53</sup> ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 345-346.

<sup>54</sup> „Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, 4 Afs 22/2015-104)

<sup>55</sup> ROZEHNAL: *Daňový řád...*, s. 345-346.

podmínky konkrétněji rozvádí a vypočítává i některé tzv. „silnější“ a „slabší“ důvody, na kterých může správce daně stavět své úvahy.

#### **Rozsudek NSS č. j. 1 As 27/2014–31 ze dne 16. 4. 2014**

*„... existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.“<sup>56</sup>*

Z citovaného rozhodnutí je tedy zřejmé, že NSS se snaží vymezit správci daně jakési linie toho, na čem má své úvahy a odůvodnění při vydávání zajišťovacího příkazu stavět. Na druhou stranu tento institut je, a vždy bude, ze své podstaty předběžného rozhodnutí do jisté míry abstraktní a správci daně musí být ponechán prostor posoudit každý případ individuálně. Výsledná úvaha správce daně tedy musí obsahovat jak aspekt přiměřené pravděpodobnosti – že daň bude stanovena –, tak aspekt přiměřené pravděpodobnosti – že daň bude v okamžiku její splatnosti nedobytná nebo dobytná jen se značnými obtížemi.<sup>57</sup> Dále konstantní judikatura poměrně intenzivně pracuje s teorií, že silné důvody na jedné straně jsou předpokladem pro vyvážení slabších důvodů na straně druhé. Naopak v případě, že u obou aspektů „odůvodněné obavy“ budou důvody slabé, nebo jeden z aspektů bude úplně absentovat, neměl by být zajišťovací příkaz vůbec vydán. Konkrétně NSS v již citovaném judikátu 4 Afs 22/2015-104 konstatoval: *„Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“*.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014–31

<sup>57</sup> ROZEHNAL: *Daňový řád...*, s. 346-347.

<sup>58</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, 4 Afs 22/2015-104

## 4. Vybrané typy daňových optimalizací a jejich praktické využití

V rámci praktické části této práce budu demonstrovat na několika poměrně běžných příkladech daňových optimalizací, jak s nimi může pracovat standardní poplatník daně. Cílem této kapitoly je ukázat především legální a legitimní typy daňových optimalizací, ale také vymezit momenty, kdy se můžou poplatníci, ať již úmyslně či neúmyslně, u těchto optimalizací dostat na pověstnou „hranu zákona“. Typy daňových optimalizací jsem vybíral především dle svých praktických zkušeností s nimi a jejich obecné využitelnosti.

### 4.1 Posuzování daňové účinnosti některých výdajů (nákladů)

Otázka daňově uznatelných nákladů je jednou z nejběžnějších a nejčastěji řešených otázek v praxi všech daňových poplatníků daně z příjmů právnických osob. Problematika daňových výdajů, respektive daňové účinnosti nákladů vykazovaných v rámci účetnictví je také předmětem téměř každé kontroly ze strany správce daně. Základní východiska pro posuzování daňové uznatelnosti výdajů jsou popsána v § 24 odst. 1 ZDP, odstavec druhý téhož ustanovení potom obsahuje konkrétní demonstrativní výčet těchto nákladů. Naopak v § 25 odst. 1 ZDP jsou vyjmenovány náklady, které v žádném případě pro daňové účely uznat nelze. Zákon u daňových nákladů v první řadě hovoří o tom, že se musí jednat o tzv. „výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů“. Dle ustálené soudní praxe se takovými výdaji rozumí pouze takové náklady, které mají přímou a bezprostřední souvislost s příslušnými zdanitelnými příjmy. Obecně můžeme říct, že daňově uznatelné výdaje musí být vynakládány pouze v souvislosti se zdaňovanými příjmy daného konkrétního poplatníka. Z toho plyne, že daňově účinným výdajem nemůže být nikdy výdaj vynakládaný v souvislosti s příjmem vyňatým či osvobozeným. Ve slově „vynaložené“ je ukryta další důležitá podmínka uznatelnosti takových výdajů a to je právě jejich skutečné vynaložení (uskutečnění). Nestačí tedy pouze formální vykazání určitého nákladu v příslušné evidenci, ale musí skutečně dojít k věcnému plnění, a především poplatník musí takové plnění v případném sporu řádně prokázat správci daně.<sup>59</sup>

Jak již bylo zmíněno, tak rozsah přijatého plnění a jeho následné prokázání jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP je jedním z nejčasnějších témat sporů se správcem daně. Pokud

---

<sup>59</sup> DVOŘÁKOVÁ: *Zdaňování příjmů...*, s. 135-136.

správce daně typicky v rámci daňové kontroly vysloví důvodné pochybnosti o vynaložení či rozsahu určitých daňových výdajů, pak musí poplatník prokazovat svá tvrzení ve smyslu § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tento princip unesení či neunesení důkazního břemene ze strany poplatníka již byl obecně popsán ve třetí části této práce.<sup>60</sup> K otázce prokazování a předkládání důkazních prostředků ve vztahu k realizaci určitých daňových výdajů existuje též bohatá judikatura především NSS, která konkretizuje tuto povinnost daňového subjektu.

#### **Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 162/2014-27 ze dne 5. 6. 2015**

*„První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 věty první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy“<sup>61</sup>*

#### **Rozsudek NSS č. j. 6 Afs 285/2017-25 ze dne 11. 10. 2017**

*„Důkazní povinnost daňového subjektu se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace. Pokud má být tedy základ daně snížen o určitý výdaj, musí být daňový subjekt schopen prokázat, že výdaj vynaložil tak, jak tvrdí – v opačném případě by nebylo možné posoudit, zda byl výdaj vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.“<sup>62</sup>*

Na základě výše uvedeného textu, ale též citovaných klíčových pasáží z judikatury NSS lze tedy konstatovat, že nestačí, aby poplatník vynaložil předmětný náklad za účel dosažení, udržení a zajištění příjmů, ale musí tyto skutečnosti též prokázat správci daně. Důkazní břemeno je na straně poplatníka, který si musí zajistit přesvědčivé důkazní prostředky. Na existenci důkazních prostředků musí pochopitelně každý poplatník myslet už v momentě, kdy takové daňové výdaje vynakládá a uplatňuje. Mimo těchto podmínek již uvedených

---

<sup>60</sup> DVORÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady*. Olomouc: ANAG, 2018, s. 62.

<sup>61</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014-27

<sup>62</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2017, č. j. 6 Afs 285/2017-25

a rozebraných je pro uplatnění výdajů jako daňových nutné splnit ještě další podmínky. Tyto podmínky již vycházejí primárně z typu evidence daného poplatníka, ze které se vychází při zjišťování základu daně. U daně z příjmů právnických osob to v naprosté většině případů bude účetnictví. Pro správnou výši a uplatnění daňových nákladů je tedy nutné též jejich správné zaúčtování, a to především dle zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů.<sup>63</sup>

#### **4.1.1 Výdaje na reklamu**

Náklady (výdaje) na reklamu jsou v každodenním životě většiny účetních jednotek naprosto běžným a nezanedbatelným výdajem. Vzhledem k tomu, že se ovšem jedná o služby, jejichž věcný a časovým rozsah může být někdy složité prokázat, jsou často předmětem zkoumání ze strany správce daně. Abstrahuji teď, že náklady na reklamu (stejně jako jiné náklady) mohou být fiktivní a účelové, jejichž jediným cílem je nějaká úprava daňového základu u různých subjektů. Pokusím se zaměřit spíše na problematiku dokazování výdajů na reklamu, která plyne ze samotné podstaty těchto služeb, a jejich zpochybňování ze strany správce daně.<sup>64</sup>

Daňový subjekt musí být v případě přijímání reklamních služeb obzvláště obezřetný a ve vlastním zájmu shromažďovat důkazy o poskytnuté reklamě tak, aby vynaložení těchto výdajů mohl v případném sporu spolehlivě prokázat správci daně.<sup>65</sup> Samozřejmě pokud daňový subjekt vynaložení takových nákladů neprokáže, tak (stejně jako u všech daňových nákladů) riskuje, že je při případné kontrole správce daně jako daňové neuzná a doměří „chybějící“ daň. K dané problematice existuje i bohatá judikatura NSS, kterou se pokusím rozebrat.

#### **Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 13/2005-60 ze dne 4. 8. 2005:**

*„Prezentace zveřejňované na internetu nepochybně nelze pro jejich nehmotnou (virtuální) a ze své podstaty dočasnou povahu za situace, že byly v mezidobí z internetu odstraněny, prokazovat následným přímým vstupem na internet; nutno ovšem poznamenat, že takový důkaz žalovaný po stěžovateli nepožadoval; požadoval pouze prokázání, že v době, kdy reklama měla být prostřednictvím internetu veřejně přístupná, také skutečně přístupná byla.*

---

<sup>63</sup> KLIMEŠOVÁ: *Daňová optimalizace...*, s. 137-138.

<sup>64</sup> DVOŘÁKOVÁ: *Daň z příjmů...*, s. 76.

<sup>65</sup> Tamtéž, s. 77.

*I v daňovém řízení ovšem může k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, tedy ve svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru...“<sup>66</sup>*

Výše citovaný judikát NSS je sice z roku 2005, ovšem závěry v něm stanovené jsou neustále aktuální. NSS zde vyslovil především dva důležité předpoklady daňové uznatelnosti výdajů na reklamu, stejně tak se ale samozřejmě tyto závěry mohou týkat i jiných služeb poskytovaných na obdobné bázi např. marketing, poradenství, IT služby... Prvním klíčovým předpokladem je, že daňový subjekt musí prokázat uskutečnění daného výdaje (viz. obecně o daňové účinnosti výdajů), což ovšem nemusí nutně znamenat doložení přímých důkazů, ale může postačovat i tzv. „řetězec nepřímých důkazů“. Toto konstatování je naprosto zásadní pro prokazování uskutečnění všech služeb obdobného charakteru, jelikož, jak též NSS správně poznamenal, u služeb tak „virtuální“ a „dočasné“ povahy, jako je reklama na internetu, může být předložení přímých důkazů s odstupem několika let ve své podstatě vyloučeno. Na tento závěr NSS je odkazováno i v mnohé novější judikatuře.<sup>67</sup> Pokud se tedy daňovému subjektu podaří prokázat správci daně, že posuzovaný výdaj byl opravdu uskutečněn, tak jeho důkazní břemeno tím ještě není zdaleka naplněno. Poplatník musí dále prokázat, že uskutečněný výdaj vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy že daný výdaj sloužil nebo alespoň objektivně mohl sloužit ke zvýšení jeho zdanitelných příjmů. Tento aspekt zde NSS sice vyslovil, ale blíže se jím nezabýval, proto se mu taktéž budu podrobněji věnovat až při rozebírání další judikatury.

### **Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 11/2013–37 ze dne 25. 7. 2013:**

*„Důkazní břemeno má v daňovém řízení své hranice... To znamená, že daňový subjekt nelze vyzývat k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí sám. Stěžovatel byl v daňovém řízení vyzýván pouze k prokázání vlastního tvrzení uplatněného*

---

<sup>66</sup> „Je přirozeně na stěžovateli, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení navrhne. Pokud však důkazy navrhne a nebude-li se jednat o důkazy neproveditelné, je povinností správního orgánu takové důkazy zajistit a provést... Nad rámec odůvodnění pak nutno poznamenat, že prokázání samotné skutečnosti, že stěžovatelem tvrzená internetová reklamní prezentace mu byla skutečně poskytnuta, je teprve prvním krokem k tomu, aby výdaj za ni mohl být považován za uznatelný ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Je na stěžovateli, aby prokázal také zákonem předepsaný účel uvedeného výdaje, tedy jeho vynaložení na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60)

<sup>67</sup> např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 186/2018 nebo rozsudek NSS č. j. 6 Afs 15/2020)



*v daňovém přiznání, tedy toho, že výdaje ve výši 58 600 000 Kč, které zahrnul do výsledku hospodaření jako daňové výdaje, mohou být uznány jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na tomto místě je vhodné připomenout, že každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“<sup>68</sup>*

Dokazování uskutečnění uplatněných výdajů na reklamu se týká i další citovaný judikát NSS. V tomto případě se však druhý senát ztotožnil se závěry finanční správy vyplývajícími ze zprávy o provedené daňové kontrole. Daňový subjekt se opět snažil prokázat uskutečnění zpochybňovaných výdajů především poukazováním na nepřímé důkazy. Převážná část argumentace poplatníka byla postavena na faktu, že objednaná a uskutečněná reklama měla významný vliv na zvýšení jeho příjmů, počtu zaměstnanců, a tím i daňové povinnosti. Ačkoli poplatník takový nárůst skutečně zaznamenal, nebyl schopný prokázat souvislost nárůstu s uskutečněním předmětné reklamy. Soud zde narážel také na fakt, že tyto náklady na reklamu tvořily velmi významnou část výdajů daňového subjektu, a proto si měl skutečnou existenci těchto služeb pečlivěji zdokumentovat. V daňových zákonech není zakotvena žádná přímá souvislost mezi výší daňového výdaje a nároky na jeho prokazování. Je ovšem logické, že výdaje, které jsou z hlediska dopadu do daňového základu významné, se spíše stanou předmětem zkoumání ze strany správce daně.

#### **Rozsudek NSS č. j. 6 Afs 342/2020–48 ze dne 9. 8. 2021:**

*„Druhá námitka stěžovatele se týká toho, zda mohla žalobkyně objektivně očekávat přínos provedené reklamy pro své podnikání. Jinými slovy, zda byl výdaj na reklamu vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, jak požaduje § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomu je namístě odkázat na výklad provedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. dubna 2004 č. j. 2 Afs 44/2003–73, č. 264/2004 Sb. NSS, dle něhož z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně*

---

<sup>68</sup> „V případě stěžovatele však právě tato obezřetnost absentovala. Vynaložil-li za reklamu částku ve výši cca 60 000 000 Kč, jeví se zdejšímu soudu nepořizení jediného přímého důkazu o její realizaci, jako velice laxní přístup, navíc když z předložených smluv o pronájmu reklamní plochy plyne, že „pronajímatel zajistí nájemci oprávnění k účasti na prezentaci“. Ze stěžovatelem předloženého seznamu závodů, na nichž měla být prezentována závodní vozidla se stěžovatelem pronajatou reklamní plochou, je patrné, že část těchto závodů se uskutečnila v České republice (Brno, Most) a stěžovatel tak měl dostatečnou příležitost zkontrolovat osobně, nebo prostřednictvím jiných, zde se nacházejících, osob, plnění jim uzavřených smluv a pořídit si důkaz, jenž by realizaci uskutečnění deklarované služby jednoznačně prokázal.“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013–37)

*projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené“<sup>69</sup>*

Poslední citovaný judikát se konečně týká druhého „problému“ ohledně daňové uznatelnosti nákladů na reklamu, a to je jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Spousta daňových subjektů, ale bohužel často i samotný správce daně si tuto podmínky nevykládají zcela správně. Dle konstantní judikatury NSS (potvrzené i v daném rozsudku) není bezpodmínečně nutné, aby ke zvýšení příjmů v souvislosti s náklady, v tomto případě na reklamu, skutečně došlo. Důležité je, zda mohl v době vynakládání výdajů na reklamu poplatník alespoň objektivně očekávat zvýšení svých příjmů v této souvislosti. Soud zde jinými slovy hovoří též o požadavku „racionálního jednání“ na straně daňového subjektu. Za touto racionality či iracionality nelze vidět jen cenu dané reklamy, ale také její pokrytí, rozsah či dostupnost potenciálním zákazníkům.

Otázku daňové uznatelnosti nákladů na reklamu ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP lze uzavřít konstatováním, že poplatníci musí vždy prokázat především reálné uskutečnění takových služeb. Problematicnost takového dokazování plyne už ze samé povahy těchto služeb. Jelikož se jedná o plnění dočasné povahy, často realizované prostřednictvím internetu, sociálních sítí či různých vysílacích spotů, je věcí každého zodpovědného poplatníka zdokumentovat si poskytnutí těchto služeb již v momentě jejich realizace. Dodatečné získávání takových důkazů až v momentě případného sporu může být velmi obtížné, či dokonce nemožné. Podstatně menší problémy činí poplatníkům prokázání toho, že takto uskutečněné výdaje byly vynaložené v souvislosti se zdanitelnými příjmy. Pokud opět odhlédnu od nákladů zjevně účelových, které ale obvykle neobstojí již v prokazování jejich realizace, měl by se každý podnikatel při svém podnikání chovat racionálně, a tudíž i náklady na reklamu by měly být přiměřené alespoň očekávanému výsledku.

---

<sup>69</sup> „Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování ‚věcné a časové souvislosti‘ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020–48)

## 4.2 Daňové optimalizace v oblasti dlouhodobého majetku

Rozhodnutí a postupy, které volí daňový poplatník v oblasti dlouhodobého majetku mají významný vliv na základ daně, a to ne v jednom, ale v několika daňových obdobích. V této souvislosti můžeme vymezit několik samostatných okruhů z pohledu daňové optimalizace:

1. zařazení a zařídění majetku – PC, soubor movitých věcí, věci pevně spojené s budovou,
2. odpisy dlouhodobého majetku – účetní a daňové odpisy,
3. oprava a udržování versus technické zhodnocení.

Dříve než se budu věnovat některým výše zmíněným okruhům, je nutné si z obecného hlediska, ale částečně i ve vztahu k účetnictví a dani z příjmu definovat některé základní pojmy:

- hmotný a nehmotný majetek dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek,
- vstupní cena – zejména pořizovací cena,
- odpisování,
- oprava a udržování,
- technické zhodnocení.

Pro základní definici těchto pojmů nás zajímá zejména zákon o daních z příjmů a vyhláška č. 500/2002 Sb. k zákonu o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ale ne vždy jsou tyto dvě právní normy dostačující.

**Dlouhodobý hmotný majetek** je pojem z účetní vyhlášky, zatímco zákon o daních z příjmů používá pojem **hmotný majetek**. Pro oba pojmy je společné, že až na výjimky se jím rozumí veškerý nemovitý majetek a movitý majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Rozdíl je v rozsahu pojmu. Dlouhodobý hmotný majetek (vymezený účetní vyhláškou) je z hlediska obsahu širší než hmotný majetek (vymezený zákonem o daních z příjmů), a to o pozemky a drobný dlouhodobý hmotný majetek – tedy dlouhodobý hmotný majetek s pořizovací cenou nižší, než je cena stanovená zákonem o daních z příjmů (v současnosti 80tis. Kč).<sup>70</sup>

---

<sup>70</sup> HNÁTEK, Miloslav. *Daňové a nedaňové náklady 2021: změny v uplatňování nákladů*. 4. vydání. Praha: ESAP, 2021, s. 82-85, 93.

U dlouhodobého nehmotného majetku a nehmotného majetku byla do konce roku 2020 situace obdobná, ale od roku 2021 zůstává jen pojem dlouhodobý nehmotný majetek (účetní vyhláška). Ze zákona o daních z příjmů byl pojem nehmotný majetek zcela vypuštěn a z hlediska zdanění se přechází na obecné principy uznatelnosti nákladů dle účetnictví. Z tohoto důvodu se dále budu zabývat jen hmotným majetkem.<sup>71</sup>

**Vstupní cena** je pojem vymezený § 29 ZDP a určuje se jí ocenění hmotného majetku. V případě úplatného nabytí tohoto majetku jde o pořizovací cenu. Další formou mohou být např. vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena. Vstupní cena je základem pro výpočet daňových odpisů, ale je rozhodující i pro určení, zda se jedná anebo nejedná o hmotný majetek.<sup>72</sup>

**Odpisování** je způsob promítnutí vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku a jeho technického zhodnocení do nákladů (výdajů) poplatníka.<sup>73</sup>

**Oprava a udržování** jsou náklady běžného období. **Opravou** je odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození majetku, a tím uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu bez toho, že by došlo k technickému zhodnocení. **Udržování** je soustavná činnost, kterou se zpomalí fyzické opotřebení a odstraňují se drobné závady.<sup>74</sup>

**Technické zhodnocení** je obecně takový zásah do hmotného majetku zařazeného do používání, kterým se mění jeho účel nebo technické parametry. Z hlediska daně z příjmů je pak **TZ** vymezeno v zákoně o daních z příjmů částečně pomocí termínů daných stavebním zákonem a takto vymezené TZ se do nákladů (výdajů) promítá prostřednictvím odpisů.<sup>75</sup> V zákoně o daních z příjmů je v § 33 uvedeno: „*Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 80000 Kč.*“<sup>76</sup>

---

<sup>71</sup> HNÁTEK: *Daňové a nedaňové náklady...*, s. 86, 124.

<sup>72</sup> ÚČETNÍ PRŮVODCE MÁDÁTI. *Vstupní cena*. [online]. madati.cz [cit. 13. ledna 2023]. Dostupné z: [https://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=VST\\_CENA.HTM](https://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=VST_CENA.HTM)

<sup>73</sup> HNÁTEK: *Daňové a nedaňové náklady...*, s. 57.

<sup>74</sup> HRUŠKA, Vladimír a kol. *Optimalizace daně: bez chyb, pokut a penále*, 2019. Český Těšín: Poradce, s. 47.

<sup>75</sup> Tamtéž, s. 47-48.

<sup>76</sup> ZDP, § 33 odst. 1.

#### 4.2.1 Zařazení a zatřídění majetku – PC, soubor movitých věcí, věci pevně spojené s budovou

Ve své podstatě nic z uvedených oblastí není daňovou optimalizací, ale z hlediska některých aspektů mohou mít stanovené parametry a rozhodnutí vliv na základ daně anebo být také předmětem sporu v případě kontroly ze strany správce daně. Budu se jim tedy věnovat jen v tomto rozmezí.

V případě pořizovací ceny je její součástí nejen samotná cena dlouhodobého majetku, ale i vedlejší náklady na jeho pořízení, které jsou sice jak pozitivně, tak negativně vymezeny v účetní vyhlášce, ale protože tento výčet není taxativní, a navíc je zde časové hledisko, je nutné stanovit okamžik zahájení a ukončení pořizování dlouhodobého majetku, případně jeho technického zhodnocení. Do pořizovací ceny se zahrne podle zákona o daních z příjmů i technické zhodnocení v prvním roce odpisování po uvedení do používání. Zde již může mít rozhodnutí i o krátkém odložení anebo urychlení provedení a zařazení technického zhodnocení vliv na rozložení celkových daňových nákladů do jednotlivých let i na délku odpisování. Toto je ukázáno na příkladu:

Na hmotném majetku v PC 500tis. Kč, který je zařazen v roce 2022 do 2.odpisové skupiny je provedeno TZ v částce 100tis. Kč dne:

- a) 28.12.2021
- b) 10.1.2022 (jiné TZ v tomto roce na daném majetku není)

**Tab. 1:** Příklad zařazení majetku

rok	rovnm. odpis a)	rovnm. odpis b)	zrych. odpis a)	zrych. odpis b)
2021	66 000,00	55 000,00	120 000,00	100 000,00
2022	133 500,00	120 000,00	192 000,00	200 000,00
2023	133 500,00	120 000,00	144 000,00	150 000,00
2024	133 500,00	120 000,00	96 000,00	100 000,00
2025	133 500,00	120 000,00	48 000,00	50 000,00
2026	0,00	65 000,00	0,00	0,00
	600 000,00	600 000,00	600 000,00	600 000,00

Součástí pořizovací ceny na základě rozhodnutí účetní jednotky mohou být i úroky z úvěru do doby zařazení dlouhodobého majetku. Zde se na první pohled toto rozhodnutí může zdát jako zcela nesmyslné, ale i to se může v některých případech stát daňově výhodné. Jako

příklad je možné uvést, že z důvodů půjčky od spřízněné osoby a nesplnění podmínek by úrok nebyl daňově uznatelný<sup>77</sup>

V zákoně o dani z příjmu je stanoveno, že hmotným majetkem je movitý majetek se vstupní cenou vyšší než 80tis. Kč. Účetní předpisy však ani u movitého majetku neurčují žádnou konkrétní částku, ale tuto si určuje účetní jednotka (daňový poplatník). Musí samozřejmě respektovat zákonná ustanovení, a to zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení v účetnictví. Pokud určí částku nižší než 80 tis. Kč, jedná se od určené částky z hlediska účetnictví o dlouhodobý hmotný majetek, který se bude účetně odpisovat. U majetku do 80 tis. jsou pak tyto odpisy nákladem z hlediska daně z příjmu.

Ze samostatných movitých věcí lze vytvářet soubory movitých věcí, a ty se pak zařazují a odpisují jako jeden majetek. Soubor se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu a rozšíření souboru o další movitou věc je pak TZ tohoto souboru. Výměna samostatného předmětu zařazeného do souboru z důvodů poškození nebo opotřebení, která bude mít jiné technické parametry (lepší, ale i horší) je pak TZ tohoto souboru. Rozhodnutí o vytvoření souboru movitých věcí je zcela na rozhodnutí poplatníka a je zřejmé, že může mít pak vliv na daňový základ v roce vytvoření i v letech následujících.<sup>78</sup>

V případě pořízení věci, která je pevně spojena s budovou se musí poplatník rozhodnout, zda tato věc je samostatnou movitou věcí anebo součástí budovy. Daná problematika, která je upravena v §26 zákona o daních z příjmů je zároveň podrobněji řešena v pokynu GFŘ D-22 a GFŘ D-59, kterým byl tento pokyn nahrazen. I přesto, že je zde úprava celkem podrobná může v této oblasti docházet ke sporům se správcem daně a jak je zřejmé z níže citovaného rozsudku nejen v případě, kdy je takováto věc zařazena jako samostatný movitý majetek, ale i v případě, kdy je poplatníkem zařazena jako součást budovy, protože toto rozhodnutí ovlivňuje základ daně na mnohem delší dobu.

### **Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 3/2010-144 ze dne 17. 9. 2010**

*„Odkazuje-li stěžovatel na vysvětlivky k § 26 odst. 1 zákona o daních z příjmů, lze zcela jistě např. i klimatizační jednotku, resp. filtrační jednotku, považovat za samostatnou movitou věc, avšak pouze tam, kde může sloužit sama o sobě a není na ní závislý výrobní proces-provoz*

---

<sup>77</sup> ZDP, § 25 odst. 1 písm. w)

<sup>78</sup> HNÁTEK: *Daňové a nedaňové náklady...*, s. 98-99.

*stavby určené právě k určité výrobě. Uvedené ustanovení, jehož se stěžovatel dovolává, nadto expressis verbis stanoví, že se jedná o taková zařízení, která s budovou netvoří jeden funkční celek. Jak již bylo naznačeno, v případě, který je nyní posuzován, se však o takový celek jedná.*<sup>79</sup>

#### **4.2.2 Odpisy dlouhodobého majetku – účetní a daňové odpisy**

Oblast odpisů a rozhodnutí v této oblasti jsou z hlediska majetku nejčastější daňovou optimalizací. Daňová optimalizace spočívá ve volbě druhů odpisů daňovým poplatníkem. Je nutné rozlišovat účetní a daňové odpisy. Daňové odpisy se určují dle zákona o daních z příjmů. Účetní odpisy se řídí účetními předpisy a mají vyjadřovat skutečnou životnost dlouhodobého hmotného majetku předpokládanou daňovým poplatníkem. Z uvedeného je zřejmé, že daňové a účetní odpisy se ve většině případů nemohou v jednotlivých letech rovnat, a proto pro volbu druhu daňových odpisů může být určitým faktorem i rozdíl, který vzniká v jednotlivých daňových obdobích mezi účetními a daňovými odpisy, protože tento se projeví až v daňovém přiznání. Celkový uplatněný odpis se rovná vstupní ceně nebo vstupní ceně zvýšené o TZ. Zatímco účetní odpisy, které vyjadřují ve finančním ocenění předpokládanou míru opotřebení, je z hlediska věrného pohledu účetnictví nutné provádět, tak daňové odpisy nejsou povinností, ale právem poplatníka. Daňové odpisy lze až na výjimky zahájit později, přerušit nebo u některých druhů i uplatnit jen částečně.<sup>80</sup>

Zákon o daních z příjmů stanoví několik způsobů odpisování hmotného majetku:

- časové odpisy
- výkonové odpisy
- rovnoměrné odpisy
- zrychlené odpisy
- mimořádné odpisy

---

<sup>79</sup> „Stejně tak ve smyslu vysvětlivky k příloze č. 1 zákona o daních z příjmů, na kterou stěžovatel odkazuje, se za nedílnou součást staveb považují zařízení, která umožňují jeho funkci a účel, k němuž byla stavba určena a zkolaudována. Jejich demontováním by nepochybně došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavby, neboť by výroba, k níž byla stavba určena, nemohla probíhat.“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144)

<sup>80</sup> HNÁTEK: *Daňové a nedaňové náklady...*, s. 56-57.

Tento zákon zároveň stanoví, pro jaký hmotný majetek se použijí časové nebo výkonové odpisy. Majetek, pro který není způsob odpisování v zákoně určen, se v prvním roce odpisování zatřídí do jedné z šesti odpisových skupin dle přílohy tohoto zákona a použije se u něj rovnoměrné nebo zrychlené odpisování, případně mimořádné odpisy. Je tedy zřejmé, že pro většinu hmotného majetku se používají rovnoměrné nebo zrychlené odpisy, kde to zákon umožní, tak lze využít mimořádné odpisy. Volba konkrétní metody odpisování (zrychlené, rovnoměrné či mimořádné odpisy) je zcela na uvážení daňového poplatníka. Poplatník může pro každý majetek zvolit jiný způsob odpisování, ale zvolený způsob nemůže po celou dobu odpisování měnit.<sup>81</sup>

Volbou metody odpisování dochází k daňové optimalizaci. Vzhledem k tomu, že způsob odpisu nelze po celou dobu odpisování měnit, ovlivní zvolená metoda odpisování základ daně nejen pro daný rok, ale podle odpisové skupiny ve třech až padesáti letech následujících. Je tedy vhodné se, jak píše již i v úvodu této kapitoly, rozhodovat nejen dle momentální situace, ale do rozhodnutí promítnout i budoucí plány, předpokládanou dobu použití či uvažovaná technická zhodnocení. Rozdíly ve výši odpisů v jednotlivých letech je vidět na příkladu:

Př. Hmotný majetek pořízený v 9.měsíci v PC 800 000 Kč zařazený do 2.odpisové skupiny, stanovena předpokládaná doba použití na 100 měsíců, v 4. roce odpisování, a to v červnu je na něm provedeno TZ ve výši 200 000 Kč:

**Tab. 2:** Příklad odpisování majetku

rok odpisování	rovnoměrný odpis	zrychlený odpis	mimořádný odpis a rovnoměrný u TZ	mimořádný odpis a zrychlený u TZ	účetní odpis
1	88 000,00	160 000,00	120 000,00	120 000,00	24 000,00
2	178 000,00	256 000,00	440 000,00	440 000,00	96 000,00
3	178 000,00	192 000,00	240 000,00	240 000,00	96 000,00
4	200 000,00	156 800,00	22 000,00	40 000,00	116 588,00
5	200 000,00	117 600,00	44 500,00	64 000,00	131 295,00
6	156 000,00	78 400,00	44 500,00	48 000,00	131 295,00
7		39 200,00	44 500,00	32 000,00	131 295,00
8			44 500,00	16 000,00	131 295,00
9					131 295,00
10					10 937,00
celkem	1 000 000,00	1 000 000,00	1 000 000,00	1 000 000,00	1 000 000,00

<sup>81</sup> HNÁTEK: *Daňové a nedaňové náklady...*, s. 63-70.



Z příkladu vidíme, že u různých způsobů odpisování máme nejen různou výši daňově uznatelných nákladů v jednotlivých letech, ale toto nám vytváří i různou míru rozdílu mezi účetním HV a daňovým základem a vzhledem k technickému zhodnocení i různou délku daňových odpisů. Na rozhodování mezi zrychleným a rovnoměrným odpisem může mít vliv i skutečnost, že zatímco zrychlený odpis můžeme pouze přerušit, tak rovnoměrný odpis můžeme i uplatnit jen částečně, a tak prodloužit dobu odpisování. Neznamena to však, že bychom ho mohli v dalším roce naopak zvýšit. Částka vypočtená podle zákona je vždy částkou maximální možnou v daném období. Z těchto skutečností lze učinit závěr, že pokud při volbě metody odpisování nebudeme uvažovat v delším časovém horizontu a nezahrneme do svých úvah i další předpoklady, můžeme dosáhnout maximální daňový odpis a tím minimální možný daňový základ bez ovlivnění účetního hospodářského výsledku v daném roce. Z dlouhodobé perspektivy nás to však může ovlivňovat mnohem více než jsme počítali, a tak tento přístup „po nás potopa“ může být daňově i fiskálně kontraproduktivní.

#### **4.2.3 Oprava versus technické zhodnocení**

Na rozdíl od předcházejícího tématu – odpisy, které jsou v zákoně přesně upraveny a z hlediska daňové uznatelnosti je zde minimum problémů, tak v tomto okruhu můžeme mluvit o pravém opaku. Jedná se o oblast, která je v souvislosti s majetkem nejvíce diskutována a je také předmětem nejvíce sporů mezi poplatníky a správci daně. Toto lze dokumentovat i poměrně četnou judikaturou. V zákoně o daních z příjmů, který nás v této souvislosti nejvíce zajímá je TZ poměrně rozsáhle definováno, ale i tak hranice mezi opravou a technickým zhodnocením je velmi tenká a dopad na základ daně výrazný. Zákon o daních z příjmu i z tohoto důvodu umožňuje požádat správce daně o závazné posouzení, zda zásah do majetku je technickým zhodnocením za správní poplatek 10000,- Kč.<sup>82</sup> Toto se může zdát zejména u větších zásahů do majetku jako výhodný způsob nabytí jistoty, ale problémem je podle mého názoru právě skutečnost, že zájem poplatníka a zájem správce daně jsou zcela protichůdné. Poplatník proto v těch případech kdy je sporné zda jde o opravu anebo o TZ hledá jiné možnosti a důkazní prostředky k prokázání, že jde o opravu. V této souvislosti je vždy velmi důležité dokumentovat původní stav před zásahem do majetku a nehledat důkazy ex post. Důkazní břemeno je vždy na poplatníkovi, a i soudní judikatura ukazuje, že zejména v případě

---

<sup>82</sup> ZDP, § 33a

rekonstrukcí je pro posouzení nejdůležitější prokázat původní stav, aby mohlo být rozhodnuto zda došlo ke změně technických parametru. Z níže citovaného rozsudku NSS je příkladně vidět, že největším problémem v takových případech často nemusí být samotné „parametrické změny“ při provedeném zásahu do majetku, ale neunesení důkazního břemene na straně poplatníka ohledně prokázání toho, jaký vůbec byl stav majetku před těmito zásahy.

### **Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 44/2008-57 ze dne 12. 2. 2009**

*„V projednávaném případě je nesporné, že došlo k výměně pláště na předmětné stavbě, hale F skladového areálu. Sporné je, jaké vlastnosti měl původní plášť. Pro posouzení, zdali výměna pláště je změnou původních technických parametrů, či nikoli, je však zcela zásadní skutečností právě zjištění původních parametrů... Pokud by původní plášť byl vybaven izolací (zateplením), jak tvrdí stěžovatel, která se působením času poškodila natolik, že ztratila postupně svou funkci, pak by výměna opláštění za použití materiálu obsahujícího izolační vrstvu, jak byla provedena v dané věci, mohla být chápána jako pouhé nahrazení původního opotřebovaného materiálu opláštěním novým, a to se srovnatelnými vlastnostmi, tedy jednalo by se podle názoru Nejvyššího správního soudu nikoli o změnu technických parametrů, ale o opravu... Pokud však původní plášť zateplen nebyl, jednalo by se o rekonstrukci, neboť by stavebními úpravami došlo ke změně technických parametrů, které mají vliv na užitnou hodnotu budovy.“<sup>83</sup>*

V praxi největší problémy a spory, a to i vzhledem k výši vynaložených částek poplatníkem způsobují zásahy do nemovitého majetku, a to zejména dvě oblasti, kterými se budu dále zabývat:

- rekonstrukce a modernizace,
- kombinace oprav a technického zhodnocení.

V případě rekonstrukce a modernizace musíme hodnotit, zda je nebo není splněna některá z těchto podmínek:

- změna účelu použití,
- změna technických parametrů,
- rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti.

Hodnocení jako proces porovnání něčeho s něčím, v tomto případě původního stavu hmotného majetku s novým stavem hmotného majetku v sobě má vždy i přes stanovená kritéria

---

<sup>83</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57

subjektivní prvek a ten je pak spolu s prokázáním původního stavu většinou příčinou sporu. Toto lze doložit i řadou judikátů, které pak posouvají i praxi daňových poplatníků a správců daně.

#### **Rozsudek NSS č. j. 62 Af 81/2012-46 ze dne 3. 2. 2014**

*„Pojem oprava je tedy chápán ve smyslu odstranění opotřebení věci a jejího uvedení do původního stavu. V této souvislosti není rozhodné, zda se bude jednat o zákrok na samotné věci, nebo zda bude část vadné věci nahrazena například jiným materiálem. V případech, jejichž následkem je vylepšení vlastností oproti původnímu stavu, lze již hovořit o technickém zhodnocení. Pro posouzení správnosti závěru správce daně je tedy rozhodné, zda provedením stavebních prací na hřišti došlo ke změně technických parametrů, které mají vliv na užitnou hodnotu věci, ve smyslu jejího zkvalitnění.“<sup>84</sup>*

Z daného rozsudku je zřejmé že pouhá záměna materiálu není důvodem toho, aby bylo něco hodnoceno jako TZ, ale zároveň zcela odlišné hodnocení změny technických parametrů díky změně materiálu daňovým poplatníkem a jiné správcem daně, kterému dal soud za pravdu.

#### **Rozsudek NSS č. j. 31 Af 64/2019-158 ze dne 24. 2. 2021**

*„Ve vztahu k samotnému posouzení, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení je nutné předně poukázat na skutečnost, že žalobce, ačkoliv byl k tomu vyzýván, nedoložil stav před provedením daných prací na osvětlení a kabelech elektřiny. Judikatura Nejvyššího správního soudu je přitom postavena právě na skutečnosti, že žalobce je „povinen prokázat, jaký byl stav objektu před a po provedení stavebních prací, aby bylo možné posoudit, zda se jednalo o opravu nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57).“<sup>85</sup>*

---

<sup>84</sup> „Je tedy nesporné, že oprava víceúčelového hřiště nespočívala pouze v odstranění účinků fyzického opotřebení či poškození, nýbrž ve změně některých vlastností hřiště oproti původnímu stavu. Krajský soud souhlasí se žalobcem, že charakter a rozměr hřiště zůstal zachován. Na druhou stranu co se týče využití a zlepšení kvality hřiště, tady žalobci zapravdu dát nelze... S ohledem na to, že žalobce opravil hřiště a zmodernizoval jeho povrch, který je nyní kvalitnější a nabízí mimo jiné i lepší způsob využití, je nutno z daňového hlediska takový zásah považovat za technické zhodnocení, nikoliv opravu.“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2014, č. j. 62 Af 81/2012-46)

<sup>85</sup> „Za této situace daňové orgány postupovaly na základě fotodokumentace výsledného stavu světél a rozvodů elektřiny opatřené během místního šetření konaného dne 13. 9. 2016, z níž vyplynulo, že se nejedná o běžnou opravu, neboť se nejednalo o drobný rozsah této opravy, nýbrž o zásadnější úpravu vedoucí i ke změně jednotlivých kabelů a umístění nikoliv dle původního stavu. Tento stav byl daňovými orgány vyhodnocen jako technické posouzení, s čímž se zdejší soud ztotožnil, a to rovněž s ohledem na nesplnění důkazní povinnosti žalobce předložit stav před započítáním těchto prací. Dále lze upozornit rovněž na vyšší nákladů na tuto činnost, která přesahuje zákonem stanovenou hranici pro technické zhodnocení. Byť žalobce pouze stručně konstatuje, že se nejednalo

V uvedeném rozhodnutí je vidět jiné posouzení věcné změny – zda došlo nebo nedošlo ke změně technických parametrů, ale celou situaci pro poplatníka podstatně zhoršilo neunesení důkazního břemena v souvislosti s původním stavem.

Další oblastí, o které jsem se výše zmínil, je kombinace oprav a technického zhodnocení, ke kterému v praxi velmi často dochází. V případě prací charakteru oprav, které jsou vyvolány technickým zhodnocením je v současnosti již zřejmé, že tyto jsou vždy součástí TZ a nejde je nijak oddělit.<sup>86</sup> To v praxi znamená, že veškeré práce, které proběhnou v rámci jedné akce technického zhodnocení majetku (i kdyby samy o sobě měly charakter opravy) musí být posouzeny jako jedno velké technické zhodnocení. Typickým příkladem jsou malířské práce, pokud poplatník nechá vymalovat kancelář, tak takový výdaj může ihned uplatnit jako náklady na opravy a udržování. V případě, že ovšem stejné malování probíhá v rámci toho, že poplatník provádí v kanceláři jiné stavební úpravy (např. vybudování nových příček), tak je nutné náklady za toto malování zahrnout do ceny majetku jako technické zhodnocení společně s těmito stavebními úpravami.

---

*o modernizaci ani rekonstrukci, bylo by možné výsledný stav dle krajského soudu považovat za modernizaci.*“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2021, č. j. 31 Af 64/2019-158)

<sup>86</sup> HNÁTEK: *Daňové a nedaňové náklady...*, s. 238.

## **5. Závěr a zodpovězení výzkumných otázek**

V rámci této práce jsem se snažil ukázat oba pohledy na problematiku výběru daní ve správné výši a jejich optimalizaci, tedy jak pohled státu (správce daně), tak pohled poplatníků. Je zcela jasné a racionální, že každý poplatník se snaží minimalizovat svůj základ daně, respektive daňovou povinnost různými prostředky. Mým cílem bylo ukázat především prostředky legální a běžně používané v České republice. Na druhou stranu i při práci, s těmito na první pohled neproblematickými nástroji k daňové optimalizaci, vzniká celá řada otázek, nejasností a rozdílných pohledů. Legalita či legitimita daňového plánování se dle mého názoru nutně netočí pouze kolem daňových rájů či různých „offshore“ transakcí, ale obdobné problémy vznikají i při standardní daňové optimalizaci prostřednictvím dlouhodobého majetku. Rozdílný pohled správce daně a daňových poplatníků řeší správní soudy na denní bázi, ale některé interpretační nejasnosti není možné zcela vysvětlit ani za použití judikatury.

Závěrem této práce se chci, ještě před zodpovězením výzkumných otázek, věnovat problematice institutu zneužití práva v právu daňovém. Jedním z cílů této práce bylo vymezení hranice mezi legálním a nelegálním vyhýbáním se daňovým povinností. Právě v tomto vymezení hraje otázka zneužití práva zcela klíčovou roli, jelikož dopadá přesně na tyto hraniční situace.

### **5.1 Institut zneužití práva v právu daňovém**

Jak již bylo zmíněno na několika místech této práce, tak institut zneužití práva svým ukotvením v daňovém řádu, ale i možnostmi jeho aplikace můžeme řadit k nástrojům pro boj s daňovými úniky, respektive též nežádoucím agresivním daňovým plánováním. Od ostatních standardních nástrojů správce daně rozebíraných například ve třetí části této práce se liší především univerzálností svého použití na straně jedné, ale na druhé straně též tím, že jeho užití by mělo být do jisté míry výjimečné a nastupovat pouze v situacích, které daňové právo není schopno posoudit využitím jiných nástrojů. Z tohoto důvodu vnímám tento institut jako ideální právě pro vymezení nepatrné hranice mezi legální a nelegální daňovou optimalizací.

Princip zneužití práva, či myšlenka právních subjektů zneužívajících svých práv, není v rámci právní teorie ničím novým. Existuje mnoho definic tohoto pojmu, ale tou asi nejužívanější je definice z učebnice Teorie práva od Viktora Knappa: „Zneužitím práva je

situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené.<sup>87</sup>

Pokud se od obecného vymezení zneužití práva přesunu k institutu zneužití práva v právu daňovém, tak ani tento institut není v českém právním prostředí tak úplně novinkou. Judikatura NSS pracuje s tímto institutem v oblasti daní již téměř 20 let. Prvním přelomovým judikátem, který pracuje se zneužitím práva daňovým poplatníkem a definuje celý tento institut v oblasti daní je rozsudek NSS č. j. 1 Afs 107/2004–48. NSS se zde drží definice, kterou jsem výše uváděl. Zneužití práva je tu popisováno jako chování zdánlivě dovolené, kterým se ovšem daňový subjekt snaží získat výhodu (daňovou optimalizaci), která již dovolená není. Z tohoto důvodu NSS označuje celé takové chování jako protiprávní, jelikož nedochází k výkonu subjektivního práva poplatníka daně, ale k jeho zneužití. Konkrétně za použití interpretační zásady „*lex specialis derogat legi generali*“ soud došel k závěru, že zákaz zneužití práva jako obecné pravidlo má aplikační přednost před právem každého daňového subjektu využít veškeré normy objektivního práva dle svého uvážení. Tato úvaha je také základní podstatou celého tohoto institutu, tedy že poplatník se chová v mezích norem objektivního práva, ale takovým chováním získává zcela nezamýšlenou a v zásadě nespravedlivou daňovou výhodu (typicky využívání mezer v zákoně). Přesně ve smyslu výše uvedeného i NSS chápe institut zneužití práva jako: „*materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity*“.<sup>88</sup>

Další zcela klíčovým judikátem při domestikaci tohoto institutu v českém právním prostředí je rozsudek NSS č. j. 2 Afs 178/2005. Zde posuzovaný případ se sice týkal výhradně DPH, ale především test „zneužití práva“, které zde NSS zapracoval je dále používaný univerzálně. Soud zde vychází z následujících východisek:

„1. *Objektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání (tyto principy jsou v českém právu v ústavní rovině zakotveny v čl. 1 odst. 1 Ústavy, neboť jsou imanentní pojmu materiálního právního státu, nepřímo pak vyplývají i z čl. 2 odst. 2 Listiny), proto daňový subjekt má právo dopředu*

---

<sup>87</sup> KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C.H. Beck, 1995, s. 184.

<sup>88</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004–48

*vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH.*

2. *Daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost. Volba daňového subjektu mezi osvobozenými a zdanitelnými plněními může tedy být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně tím, který definuje oblast volby, již společná pravidla DPH nabízejí plátcům daně. Taková definice musí ovšem brát v úvahu zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových subjektů.*<sup>89</sup>

Chce-li tedy správce daně či soud použít institut zneužití práva a tímto způsobem prohlásit určité jednání daňového subjektu za protiprávní, mohou tak na základě testu Nejvyššího správního soudu učinit, pouze za splnění těchto podmínek:

- Hlavním účelem posuzované hospodářské činnosti poplatníka je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Subjekt tedy nemá žádný jiný racionální důvod pro realizaci této ekonomické činnosti. Jedná se o tzv. subjektivní podmínku testu zneužití práva.
- Druhá podmínka tohoto testu je tzv. objektivní. K jejímu naplnění je třeba, aby přiznání práva bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona. Podmínky jsou stanoveny komplementárně, tedy pouze ekonomická činnost splňující obě podmínky současně, a to i kdyby sama o sobě nebyla protiprávní, si nezaslouží žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podřívat cíle právního systému jako takového.<sup>90</sup>

Zásadní legislativní změna v oblasti institutu zneužití práva v právu daňovém nastala s přijetím zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mimo jiné novelizoval daňový řád. S účinností od 1. 4. 2019 se do § 8 odst. 4 DŘ dostalo pravidlo o obecném zákazu zneužití práva v právu daňovém, a to v následujícím znění: „*Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové*

---

<sup>89</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005

<sup>90</sup> Tamtéž.

*výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“<sup>91</sup> Tato novela projevem implementace směrnice Rady EU 2016/1164 (tzv. směrnice ATAD) do českého právního řádu. Záměrně bylo toto pravidlo vtěleno do daňového řádu jako obecného právního předpisu v oblasti správy daní tak, aby bylo aplikovatelné na všechny daně v českém daňovém systému. V praktické aplikaci tohoto institutu se ovšem o žádnou významnou změnu nejedná, jelikož i v důvodové zprávě k této novele se zákonodárci přímo odkazují na již konstantní judikaturu především NSS.<sup>92</sup>

Vzhledem k tomu že, jak už bylo řečeno, judikatura v oblasti zneužití práva se v české právním prostředí vyvíjí již několik let a pro téma mojí práce je nejdůležitější právě praktická aplikace tohoto institutu, tak jsem se rozhodl vybrat některé klíčové rozsudky. Pokusím se tím na zcela konkrétních příkladech ukázat, jaké jednání bylo soudy označeno jako nelegální, jelikož došlo ke zneužití práva, a jaké důvody příslušný soud k tomuto rozhodnutí vedly.

#### **Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 35/2007-108 ze dne 17. 12. 2007**

*„Jestliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoučelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu.“*<sup>93</sup>

V posuzovaném případě se jednalo o to, že poplatník si na základě leasingové smlouvy pronajímal tiskařské zařízení a za to platil pravidelné leasingové splátky. Leasingový nájemce

---

<sup>91</sup> DŘ, § 8 odst. 4.

<sup>92</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., zvláštní část, čl. 12

<sup>93</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108



(stěžovatel) poté leasing předčasně ukončil a odkoupil tiskařské stroje (předmět leasingu) za zůstatkovou cenu převyšující 12 mil. Kč. Do této fáze bylo dle NSS jednání žalobce v pořádku a pohybovalo se v mezích racionálního chování daňového subjektu v rámci svých ekonomických operací. Ovšem ještě v témže zdaňovacím období formou zpětného leasingu prodal stěžovatel tiskařské stroje zpět leasingové společnosti za cenu cca 500.000,- Kč, tím vyřadil dlouhodobý majetek ze své evidence z důvodu prodeje a uplatnil daňovou zůstatkovou cenu majetku ve výši přes 11 mil. Kč jako daňový výdaj. Po této transakci si předmětné tiskařské vybavení od leasingové společnosti znovu pronajmul, ale už za výrazně nižší cenu. NSS vyhodnotil takové chování poplatníka jako zjevně ekonomicky iracionální, jehož jediným účelem tedy bylo okamžitě promítnout zůstatkovou cenu majetku do svého základu daně. Jednalo se tedy o chování zdánlivě dovolené, jehož jediným účelem ovšem bylo zneužití subjektivních práv poplatníka za účelem získání nelegitimní daňové výhody. NSS tedy prohlásil, že takovému jednání nelze přiznat žádnou soudní ochranu a tím potvrdil neuznání zůstatkové ceny majetku jako výdaje k dosažení zajištění a udržení příjmů, a to právě vzhledem ke zneužití práva stěžovatelem.<sup>94</sup>

#### **Rozsudek NSS č. j. 10 Afs 289/2021-42 ze dne 26. 4. 2022**

*„Velká část pochybností daňových orgánů, které vedly k závěru o zneužití práva, spočívá v tom, že stěžovatelka na sebe na jedné straně vzala dluh ve výši přes 50 milionů korun, který ještě utvrdila smluvní pokutou (a směnkou). Na straně druhé jako věřitel neučinila prakticky žádné kroky k tomu, aby získala do nového dne splatnosti dluhu prostředky na jeho uhrazení (to vše navíc v rámci skupiny majetkově i personálně propojených právnických osob – všem stranám smlouvy tak muselo být známo, zda stěžovatelka bude schopna dluh splatit). Daňové orgány ani krajský soud v tomto jednání nenašly žádný jiný smysl, žádné jiné logické vysvětlení než právě umělé vytvoření podmínek pro uplatnění daňového nákladu.“<sup>95</sup>*

V citovaném rozhodnutí se NSS zabývá úhradou smluvní pokuty, kterou žalobkyně uplatnila jako daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. z) ZDP a zároveň jejím jednáním, které k uložení a zaplacení smluvní pokuty vedlo. Stěžovatelka dlužila jiné obchodní korporaci částku přes 50 mil. Kč. Těsně před splatností daného závazku uzavřeli tyto dvě společnosti dohodu o odložení splatnosti dluhu a zároveň pro případ, že by ani v tomto termínu nedošlo ke splacení, zajistili tento dluh smluvní pokutou. Stěžovatelka měla po uzavření této dohody na

---

<sup>94</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. I Afs 35/2007-108

<sup>95</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42

splacení závazku asi půl roku. Ve svém majetku měla několik nemovitostí, ale především významné splatné pohledávky za převážně dceřinými společnostmi, které ovšem nijak nevybíhala a po dovršení promlčecí lhůty je nedaňově odepsala. Stěžovatelka tedy nepodnikla žádné kroky pro uhrazení dluhu v novém termínu, přestože měla k dispozici způsoby, jak tyto peněžní prostředky získat. Vzhledem k tomu, že k úhradě předmětného dluhu nedošlo, tak dle výše uvedené dohody byla stěžovatelka povinna zaplatit též smluvní pokutu. K úhradě smluvní pokuty došlo tím způsobem, že věřitel převedl svoji pohledávku z titulu smluvní pokuty na jinou společnost, která měla zároveň závazek vůči stěžovateli. Společnosti tyto vzájemné závazky a pohledávky započítali a tím „došlo k uhrazení“ smluvní pokuty. Zaplacená smluvní pokuta byla následně uplatněna jako daňový náklad ve smyslu výše uvedené. Správce daně a následně i NSS toto jednání stěžovatelky posoudili jako zneužití práva. NSS uvádí, že se v chování daňového poplatníka, který nečiní žádné kroky pro úhradu svých závazků, zároveň je zajistí vysokou smluvní pokutou, tuto pokutu následně uhradí a nadále nečiní žádné kroky pro úhradu původního závazku nelze spatřovat žádnou ekonomickou racionalitu. Jediným rozumným smyslem takového jednání je tedy získání nelegitimní daňové výhody, což je konání naplňující znaky zneužití práva.<sup>96</sup>

#### **Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 103/2022–36 ze dne 30. 9. 2022**

*„Stěžovatel setrvale přehlíží, že vydání „korunových dluhopisů“ není samo o sobě zneužitím práva (tj. všechny emise korunových dluhopisů nejsou automaticky zneužitím práva). O zneužití práva se však může jednat v některých konkrétních případech, za splnění zákonných podmínek. Pokud naopak stěžovatel uvádí, že vydání korunových dluhopisů (s ohledem na tehdy platnou právní úpravu) nemůže nikdy představovat zneužití práva, pak ani tento závěr není správný... Nesprávné je tak i přesvědčení stěžovatele, že v posuzovaném období legitimně umožnily právní normy „držitelům tzv. korunových dluhopisů vyhnout se zdanění příjmů z dluhopisových úroků zvláštní sazbou daně ve výši 15 %,“ ... zákonem stanovená možnost emise dluhopisů představuje pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů, jejím primárním smyslem tak je zajištění externího zdroje financování, čili získání dodatečného kapitálu.“<sup>97</sup>*

Výše uvedený rozsudek byl jedním z několika, kdy se soud zabýval otázkou, zda došlo ke zneužití práva při vydání tzv. „korunových dluhopisů“. Žalobce nejdříve snížil svá aktiva

---

<sup>96</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42

<sup>97</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2022, č. j. 1 Afs 103/2022–36

o cca 9 mil. Kč (výplata peněžních prostředků) a poté emitoval dluhopisy v hodnotě 10 mil. Kč, přičemž upisovateli byly osoby s ním zpřísněné (jednatelé a rodinní příslušníci). Z emitovaných dluhopisů následně vyplácel těmto osobám úroky, z nichž neodvedl srážkovou daň dle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP, a to využitím zaokrouhlení srážkové daně dle § 36 odst. 3 ZDP v tehdy účinném znění. Tímto svým jednáním poplatník získal daňovou výhodu v podobě nezdaněného příjmu vyplaceného spojeným osobám. V posuzovaném případě, ale obecně u všech případů využití korunových dluhopisů je zcela klíčové, zda tyto emise měly nějaký jiný ekonomickou smysl, než získání nelegitimní daňové výhody. Primárním cílem emise dluhopisů má být získání nových finančních prostředků, což zde nebylo naplněno jelikož stěžovatel defacto žádné nové finanční prostředky nezískal, a proto soud emisi vyhodnotil jako jednání naplňující znaky zneužití práva.<sup>98</sup>

Prostřednictvím výše citovaných judikátů jsem chtěl nastínit možnosti aplikace institutu zneužití práva na konkrétní případy nelegálních daňových optimalizací. Ve všech případech můžeme v podstatě hovořit o agresivním daňovém plánování, kdy poplatník sice naoko postupuje v souladu s objektivním právem, ale jeho chování sleduje naprosto jiný nelegitimní účel, než je účel předvídaný těmito právními normami. Přesto, že se všechny tři judikáty vychází z odlišného skutkového stavu, tak tento institut je možné aplikovat univerzálně, a to za dodržení stále stejného testu naplnění objektivní a subjektivní podmínky zneužití práva. Na druhou stranu je důležité zdůraznit, že institut zneužití práva nemá být obecným nástrojem hojně využívaným ve správě dani, ale má řešit pouze případy které nelze vyřešit použitím nástrojů standardních.

---

<sup>98</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2022, č. j. 1 Afs 103/2022–36

## 5.2 Výzkumné otázky

### 5.2.1

#### **Je možné explicitně stanovit hranice mezi daňovou optimalizací a daňovým únikem?**

Hranice mezi zcela legálním daňovým plánováním a jednáním již naplňujícím znaky daňového úniku nemusí být vždy zřejmá. Problém spočívá především v nejednoznačném výkladu některých ustanovení daňových zákonů či v náhledu na jejich aplikaci. Rozhodně je možné explicitně stanovit, že chování poplatníka spojené například se zatajováním příjmů, vystavováním fiktivních faktur, nelegálním podnikáním či falšováním účetních záznamů již jednoznačně naplňuje znaky daňového úniku, mnohdy dokonce daňového podvodu. Stejně tak je na druhou stranu právem každého poplatníka využít nabízených možností efektivní daňové optimalizace jako jsou různé slevy na dani, zrychlené či mimořádné odpisy majetku nebo daňově uznatelné rezervy.<sup>99</sup> Mezi tím však existuje celá řada aktivit ve snaze o minimalizaci daně či daňového základu, které stojí právě na oné hranici mezi chováním legálním a ilegálním. Typickým příkladem je využívání mezer v daňových zákonech či využívání nejednotnosti více národních daňových systémů. Takové chování poplatníků nejčastěji označujeme pojmem agresivní daňové plánování. Obecně lze tedy říct, že mezi zákonnou a nezákonnou daňovou optimalizací neexistuje jasně stanovená linie, jedná se spíše o jakýsi plynulý přechod od běžného daňového plánování až k daňovému podvodu. Vždy se bude jednat o individuální posouzení každého konkrétního případu.

### 5.2.2

#### **Reflektuje současná daňová právní úprava dostatečně oprávněné zájmy jak daňového subjektu, tak státu samotného?**

Vzájemné postavení státu (orgánů finanční správy) a daňového poplatníka je již ze své podstaty nerovné. Lze říci, že poplatník je především nositelem povinností vůči správci daně. Poplatník je subjektem, který nutně musí interpretovat a aplikovat daňové normy, v případě pochybení je za toto správcem daně sankcionován. Kvalita a jasnost těchto norem daňového práva je to, co nejvýznamněji ovlivňuje postavení daňového poplatníka a jeho právní jistotu. Bohužel právě daňové předpisy jsou velmi často výkladní skříní pochybení, kterých se český

---

<sup>99</sup> KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace...*, s. 45-47

zákonodárce při tvorbě práva dopouští. V ZDP se setkáváme s užíváním nejednotné terminologie (např. pronájem x nájem), dále s právními pojmy neslučitelnými s civilněprávní úpravou (např. technické zhodnocení, soubor movitých věcí, pozemky, vstupní cena...), a především s nejednoznačnými a nesrozumitelnými formulacemi, které rozhodně nepřispívají k jednotnému výkladu.<sup>100</sup> Tuto úvahu si dovoluji doplnit velmi přílehlavým citátem z knihy Pojednání o podstatě a původu Národů od Adama Smithe: „*Daň, kterou má každý jednotlivec platit, měla by být stanovena přesně, a nikoli libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a částka, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoli jinému naprosto jasné. Kde tomu tak není, je každý poplatník vydán více méně na milost a nemilost výběřčímu daní, který poplatníkovi jemu nemilému může buď daň zvýšit, anebo si vynucovat rozličné dary a úplatky vyhrožováním, že mu daň zvýší. Nepřesnost v stanovení daní přispívá jen k zpupnosti a úplatnosti stavu, který je již tak jako tak neoblíben, i když jeho příslušníci nejsou ani zpupní ani úplatní. Přesné stanovení daně, kterou má každý jednotlivec platit, je při zdaňování tak důležité, že jak ukazuje zkušenost všech států, ani velmi značná nerovnost není zdaleka zlem tak velkým jako sebemenší neurčitost.*“<sup>101</sup>

Na základě výše uvedeného je tedy jasné, že dle mého názoru současná daňová právní úprava, počítaje zákonem o daních z příjmů, především nereflktuje přirozený zájem poplatníků požadujících jasný, jednoduchý a přehledný systém stanovení daně. Daňové zákony obsahují velké množství daňových výjimek, jejichž aplikace je pro běžného poplatníka velmi problematická. Stát pod záštitou boje proti daňovým únikům přijímá celou řadu opatření a dává správcům daně k dispozici nové nástroje k tomuto boji. Správce daně při daňových kontrolách často vystupuje z pozice síly a jako smysl důkazního řízení nevnímá objasnění skutečností rozhodných pro správu daní, ale spíše „nachytání“ daňového subjektu za každou cenu na skutečnostech nejasných.<sup>102</sup> Naopak zjednodušení daňového systému zůstává spíše v rovině proklamací a zbožných přání daňových poplatníků. V tomto směru vnímám alespoň obecně jako krok správným směrem například nedávné uzákonění institutu „paušální daně“<sup>103</sup> pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob, i když konkrétní podmínky a složitost využití tohoto režimu již zdaleka tak pozitivní nejsou.

---

<sup>100</sup> ŠIMÁČKOVÁ, Kateřina. *Daně a ochrana vlastnictví*. In: NECKÁŘ, Jan a kol. (eds.). *Dny práva – 2008 – Days of Law*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 1877–1900.

<sup>101</sup> SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Praha: Liberální institut, 2016, s. 896-897.

<sup>102</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010–71

<sup>103</sup> ZDP, § 7a.

### 5.2.3

#### **Může institut zneužití daňového práva obstát jako předvídatelná hranice mezi legálním daňovým plánováním a nelegálním daňovým únikem?**

Institut zneužití práva v právu daňovém je samostatně rozebrán v podkapitole 5.1 této práce. Ve smyslu této podkapitoly lze konstatovat, že tento institut plní roli pomyslné hranice mezi legálním a nelegálním daňovým plánováním v některých sporných případech. Na druhou stranu nemůže být cílem tohoto pravidla uplatnění při obecném posuzování legality a legitimacy daňového plánování. Jedná se spíše o nástroj v rukou správce daně či správních soudů, který nastupuje v případech, které daňové právo není schopno posoudit využitím standardních nástrojů a pravidel zakotvených v daňových normách. Aplikace tohoto institutu má svá judiciálně vymezená pravidla a rozhodně jej nelze aplikovat obecně. Obecné a nadměrné využívání tohoto institutu by vedlo opět pouze k ještě většímu oslabení právní jistoty poplatníků, což rozhodně nemá být cílem správy daní.

### 5.2.4

#### **Je postup správce daně a judičiální praxe ve srovnatelných případech jednotný a předvídatelný?**

Odpověď na tuto otázku do velké míry navazuje na otázku druhou. Vzhledem k již zmíněnému velkému množství neurčitých pojmů v daňových zákonech je i pro soudy velmi obtížné vykládat tyto pojmy jednotně, natož předvídatelně pro poplatníky. V tomto směru hraje naprosto klíčovou a nezastupitelnou roli NSS, jehož závěry na mnoha místech této práce cituji. Obecně mohu říci, že v judikatuře NSS vidím minimálně v posledních letech velkou snahu vnést do často zmatečných daňových zákonů alespoň určitou míru zdravého rozumu. Daňové řízení je ze své podstaty neveřejné, a proto uvádět konkrétní případy postupů finanční správy je poměrně složité. Každopádně o nejednotnosti a nepředvídatelnosti postupů správce daně v některých případech svědčí už jen samotný počet soudních sporů a jejich výsledky. Finanční správa dlouhodobě prohrává přibližně 30 % sporů s poplatníky, které se k soudům dostanou, což rozhodně není malé číslo.<sup>104</sup>

---

<sup>104</sup> MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021*. [online]. mfcz.cz, 20. července 2022. Dostupné z: [https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/2022-07-20\\_Priloha-1-Info-mace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2021.pdf](https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/2022-07-20_Priloha-1-Info-mace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2021.pdf)

## Seznam použitých zdrojů

### Monografie a jiné odborné publikace

1. BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, 552 s.
2. DVOŘÁKOVÁ, Veronika a kol. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 304 s.
3. DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady*. Olomouc: ANAG, 2018, 184 s.
4. HNÁTEK, Miloslav. *Daňové a nedaňové náklady 2021: změny v uplatňování nákladů*. 4. vydání. Praha: ESAP, 2021, 296 s.
5. HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 3. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2022, 152 s.
6. HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 494 s.
7. HRUŠKA, Vladimír a kol. *Optimalizace daně: bez chyb, pokut a penále*, 2019. Český Těšín: Poradce, 256 s.
8. KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018, 274 s.
9. KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C.H. Beck, 1995, 247 s.
10. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005, 120 s.
11. LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Průvodce daňovým řízením se vzory podání*. Praha: C.H. Beck, 2022, 288 s.
12. LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, 1088 s.
13. NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C.H. Beck, 2019, 264 s.
14. PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. Praha: C.H. Beck, 2021, 664 s.
15. ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, 572 s.
16. SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Praha: Liberální institut, 2016, 1040 s.
17. ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, 3632 s.
18. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2003, 249 s.

19. VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. Praha: VOX, 2006, 324 s.
20. ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2011, 333 s.

## **Příspěvky ve sborníku**

1. BOHÁČ, Radim. *Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonfereční zborník vedeckých prác I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 37-46.
2. FALTOVÁ, Šárka. *Daňový únik*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonfereční zborník vedeckých prác I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 129-138.
3. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Zajišťovací příkaz, jeho význam a úloha ve správě daní*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonfereční zborník vedeckých prác I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 217-223.
4. JANOVEC, Michal. *Daňové úniky jako nelegální daňová optimalizace*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonfereční zborník vedeckých prác I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 207-215.
5. LANDSGRÁF, Roman. *Uplatňování extralegálních argumentů v daňovém právu (právní moralismus vers. legalismus v daňovém právu)*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonfereční zborník vedeckých prác I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 335-344.
6. SKALICKÁ, Hana. *Daňové úniky, daňové podvody a jejich trestněprávní konsekvence – porovnání české a slovenské právní úpravy*. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonfereční zborník vedeckých prác II. diel*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 237-252.
7. ŠIMÁČKOVÁ, Kateřina. *Daně a ochrana vlastnictví*. In: NECKÁŘ, Jan a kol. (eds.). *Dny práva – 2008 – Days of Law*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 1877–1900.



## Právní předpisy a související dokumenty

1. Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., zvláštní část, čl. 12.
2. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
3. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
4. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
5. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

## Internetové zdroje

1. FINANČNÍ SPRÁVA. *Statistické údaje zajišťovacích příkazů k 31. 1. 2023* [online]. financnisprava.cz, 13. února 2023. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>
2. GEMBÍK, Michal. *Daňová kontrola* [online]. Daneprolidi.cz, 27 s. Dostupné z: <https://www.daneprolidi.cz/media/File/2102/File3135.pdf>
3. KADLEC, Michal. *Daňová kontrola* [online]. portal.pohoda.cz, 11. listopadu 2015 [cit. 23. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/danova-kontrola/>
4. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021*. [online]. mfcr.cz, 20. července 2022. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-07-20\\_Priloha-1-Info-mace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2021.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-07-20_Priloha-1-Info-mace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2021.pdf)
5. SUMERAUEROVÁ, Martina a kol. *Neohlášená návštěva správce daně v místě bydliště zaměstnance, jednatele nebo podnikatele? Home office, místní šetření a „oprávněné“ požadavky správce daně* [online databáze]. Tax Flash, 2021, č. 10 [cit. 11. ledna 2023]. Dostupné z: [databáze beck-online.cz](https://www.beck-online.cz).
6. ÚČETNÍ PRŮVODCE MÁDÁTI. *Vstupní cena*. [online]. madati.cz [cit. 13. ledna 2023]. Dostupné z: [https://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=VST\\_CENA.HTM](https://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=VST_CENA.HTM)

## Soudní rozhodnutí

1. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003-87
2. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60
3. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48
4. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005
5. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005
6. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108
7. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57
8. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46
9. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144
10. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71
11. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37
12. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2014, č. j. 62 Af 81/2012-46
13. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31
14. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31
15. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014-27
16. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104
17. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36
18. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2017, č. j. 6 Afs 285/2017-25
19. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2021, č. j. 31 Af 64/2019-158
20. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020-48
21. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31
22. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29
23. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42
24. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2022, č. j. 1 Afs 103/2022-36

# **Michal Štourač: Legalita versus legitimita daňových optimalizací u daně z příjmů**

## **Abstrakt**

Diplomová práce je zaměřena na téma daňových optimalizací především u daně z příjmů právnických osob. Cílem práce je ukázat prostřednictvím judikatury Nejvyššího správního soudu pohled daňového poplatníka, ale též správce daně na vybrané typy daňových optimalizací. Konkrétním cílem je poté vymezení a analýza faktorů, které jsou u těchto vybraných daňových optimalizací klíčové pro posouzení jejich legality a legitimacy. Závěrečná část práce je věnována institutu zneužití práva v právu daňovém jako možné hranici mezi legálním a nelegálním daňovým plánováním.

## **Klíčová slova**

daňová optimalizace, zneužití daňového práva, judikatura, daňový únik, legalita, legitimita, daňový poplatník, správce daně, daňové plánování

# **Michal Štourač: Legality versus legitimacy of the income tax avoidance**

## **Abstract**

This diploma thesis is focused on tax optimization. First and foremost subject matter is of corporate income tax optimization. Main goal of the thesis is to demonstrate through the case-law of the Supreme Administrative Court the taxpayer's and tax administrator's point of view on certain types of tax optimization. The separate specific aim is the definition and the analysis of the factors, which are decisive in terms of legality and legitimacy of herein mentioned optimization. The concluding part of the thesis is devoted to the institute of tax law abuse as a possible boundary between the legal and illegal tax planning.

## **Key words**

tax avoidance, tax law abuse, case law, tax evasion, legality, legitimacy, tax subject, tax administrator, tax planning