



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

DAŇOVĚ UZNATELNÉ NÁKLADY VYBRANÉ SPOLEČNOSTI Z POHLEDU DAŇOVÉ KONTROLY

TAX DEDUCTIBLE EXPENSES IN THE SELECTED COMPANY FROM THE VIEW OF A TAX INSPECTION
CORPORATIONS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Alžběta Paulová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2018

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Alžběta Paulová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.
Akademický rok:	2017/18

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Daňově uznatelné náklady vybrané společnosti z pohledu daňové kontroly

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem práce je analýza rizik vybraných daňově uznatelných nákladů ve zvolené společnosti v případě daňové kontroly a návrh řešení k eliminaci těchto rizik.

Základní literární prameny:

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. Daňové a nedaňové náklady. Praha: ESAP, 2017. 236 s. ISBN 978-80-905899-4-0.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 211 s. ISBN 978-80-7552-128-6.

KŘEMEN, Bedřich. 100 legálních daňových triků 2014. Praha: ESAP, 2014. 249 s. ISBN 978-80-2-0-4889-3.

PELC, Vladimír a Petr PELECH. Daně z příjmů: s komentářem 2016. Olomouc: Anag, 2016. 1040 s. ISBN 978-80-7554-011-9.

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2017/18

V Brně dne 1.3.2018

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Tato práce je rozdělena do čtyř částí, ve kterých se zabývá daňově uznatelnými náklady vybrané společnosti z pohledu daňové kontroly. Postupně je popsána samotná daňová kontrola a vybrané oblasti daňově uznatelných nákladů spolu s příslušnou judikaturou. Dále jsou tyto teoretická východiska aplikována k posouzení vybraných oblastí daňově uznatelných nákladů u vybraného subjektu a navrženy možnosti, které by eliminovali rizika této kontroly.

Abstract

This thesis is divided into four parts, which deal with the tax deductible costs of the selected company from the point of view of tax control. Successively it describes the tax audit itself and the selected areas of tax deductible expenses, together with relevant case law. Furthermore these theoretical bases are applied to assess selected areas of tax-deductible costs for the selected entity and propose options that would eliminate the risks of such control.

Klíčová slova

daňová kontrola, daňově uznatelné náklady, reklama a propagace, odpisy majetku, transferové ceny, cestovní náhrady

Key words

tax inspection, tax deductible expenses, advertising and promotion, depreciation of assets, transfer prices, travel expenses

Bibliografická citace

PAULOVÁ, A. *Daňově uznatelné náklady vybrané společnosti z pohledu daňové kontroly*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 88 s. Vedoucí diplomové práce JUDr. Ing. Jan Kopriva, Ph.D..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 15. května 2018

.....

Bc. Alžběta Paulová

Poděkování

Velmi ráda bych poděkovala vedoucímu mé diplomové práce panu JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D., za jeho odborné vedení, dohled, cenné rady, připomínky, a zejména za trpělivost v průběhu zpracování celé diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD	11
1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	12
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	13
2.1 Daňová kontrola	13
2.1.1 Základní principy daňové kontroly	14
2.1.2 Práva a povinnosti účastníků správy daní	18
2.1.3 Předmět a rozsah daňové kontroly	19
2.1.4 Důvody a zaměření daňové kontroly	20
2.1.5 Lhůta pro stanovení daně	26
2.1.6 Průběh daňové kontroly	27
2.1.7 Dokazování	28
2.1.8 Pomůcky a sjednání daně	28
2.1.9 Následky daňové kontroly	29
2.2 Daňově uznatelné náklady	33
2.3 Reklama a reprezentace	35
2.3.1 Reprezentace	35
2.3.2 Reklamní a propagační předměty vs. dárky	36
2.3.3 Vzorky	38
2.4 Odpisy majetku	39
2.4.1 Účetní odpisy	40
2.4.2 Daňové odpisy	41
2.4.3 Porovnání účetních a daňových odpisů	45
2.5 Transakce mezi spojenými osobami	46
2.6 Švarcsystém	50
2.6.1 Závislá práce	51

2.6.2	Osoba samostatně výdělečně činná.....	51
2.6.3	Znaky švarcsystému.....	52
2.6.4	Výhody a rizika švarcsystému	54
2.7	Automobil v obchodním majetku.....	55
2.7.1	Spotřeba pohonných hmot	55
2.7.2	Knihy jízd.....	55
2.7.3	Paušální výdaj na dopravu	56
2.7.4	Použití automobilu pro účely nesouvisející s podnikáním	57
2.7.5	Poskytnutí automobilu zaměstnanci pro soukromé účely.....	57
3	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU	58
3.1	Představení společnosti	58
3.2	Reklama a propagace	59
3.2.1	Reklamní a propagační předměty	59
3.2.2	Reklamní a propagační služby.....	61
3.2.3	Marketingové akce.....	63
3.3	Odpisy majetku	65
3.4	Transakce mezi spojenými osobami	68
3.5	Švarcsystém.....	69
3.6	Automobil v obchodním majetku.....	72
4	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	73
4.1.1	Reklama a propagace	73
4.2	Návrh na změnu účetních odpisů	74
4.3	Transakce mezi spojenými osobami	76
4.4	Švarcsystém.....	77
4.5	Automobil v obchodním majetku.....	78
	ZÁVĚR	79

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	81
SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ	86
SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK.....	87
SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ	88

ÚVOD

Daňová kontrola je nepříjemným tématem pro téměř každého podnikatele, ať už se jedná o právnickou či fyzickou osobu. Především z důvodu složité právní úpravy je velice snadné udělat nějakou chybu a málokterý subjekt je stoprocentně přesvědčený o správnosti svého daňového tvrzení. Ročně v České republice podají daňové tvrzení statisíce daňových subjektů, což je důvodem, proč je téma této práce více než aktuálním.

Příjem plynoucí do státního rozpočtu z vybraných daní tvoří jeho významnou složku, což je i důvodem, proč je správce daně kontrolována správnost daňových tvrzení a proč disponuje různými nástroji, mezi které se daňová kontrola řadí.

V průběhu daňové kontroly správce daně řeší, zda byly do základu daně, ze kterého se daň počítá, zahrnuty veškeré příjmy, které ze zákona zahrnuty být měly, a naopak zda nebyly uplatněny náklady, na které daňový subjekt právo uplatnění neměl. Vzhledem k obsáhlosti této problematiky však není možné v legislativě jmenovitě obsáhnout veškeré možné jednotlivé náklady, a tak je na daňovém subjektu, aby správně posoudil charakter daného nákladu či výdaje ve vztahu k obecným charakteristikám uvedených v zákoně. Je logické, že se daňový subjekt v rámci daňové optimalizace snaží uplatnit co nejvíce možných nákladů, a tím snížit své odvody, ovšem musí se tak dít vždy v souladu se zákonem. Ani v této práci není možné obsáhnout veškeré možné položky, které by se zdály problematické, a tak jsou rozebrány pouze ty, které byly shledány problematickými u vybrané společnosti.

1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Cílem této práce je provedení analýzy vybraného subjektu a zhodnocení rizik v případě daňové kontroly, následně pak poskytnout návrhy, které by společnosti mohly pomoci při prokazování skutečností u správce daně, v ideálním případě pak navrhnout řešení, které by tyto rizika zcela eliminovala.

K dosažení cíle je nezbytné nejprve pomocí platné legislativy a odborných publikací, představit průběh samotné daňové kontroly a vymezit vybrané oblasti daňově uznatelných nákladů. Pro upřesnění výkladu jednotlivých ustanovení zákona bude využito kromě pokynů Generálního finančního ředitelství ČR, také rozsáhlé judikatury, která se často stává vodítkem při posuzování podobného případu.

Na základě teoretických poznatků bude provedena analýza vybraných oblastí daňově uznatelných nákladů společnosti a poté navrženo opatření, které společnost bude moct aplikovat pro snížení rizik daňové kontroly.

Společnost si nepřála zveřejnit údaje, které by mohl vést k její identifikaci a vzhledem k poskytnuté součinnosti jí bylo vyhověno.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Teoretická část práce bude zaměřena na daňovou kontrolu, její principy, průběh a dále na problematické náklady, které budou vybrány v souladu se zaměřením vybrané společnosti a budou sloužit jako základní východiska pro analýzu současného stavu.

2.1 Daňová kontrola

Daňová kontrola je jedním z postupů při s právě daní, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňových povinností. Správa daně si klade za cíl správné zjištění a stanovení daně, stejně jako zabezpečení její úhrady. Potřeba daňové kontroly vyplývá i ze způsobu jakým se v České republice daně vybírají – princip samovyměření. Samovyměření znamená, že břemeno tvrzení ohledně daňové povinnosti leží na daňovém subjektu a on zodpovídá za správnost vlastního daňového tvrzení. Právě daňové tvrzení je pak základem pro správné zjištění a stanovení daně¹.

Daňová kontrola má několik funkcí. Jednou z nich je preventivní funkce, kdy má daňová kontrola odradit od nežádoucích praktik souvisejících se snižováním daňové povinnosti. S preventivní funkcí je spjata i funkce eliminační, jejíž podstatou je náprava nesprávně uplatňovaných postupů zjištěných daňovou kontrolou. Zjišťování a vyhodnocování tvrzení daňového subjektu je funkcí inspekční. V neposlední řadě má daňová kontrola i funkci ochrannou, která vychází ze samotné podstaty daní, a to zajištění příjmů do veřejných rozpočtů².

Jelikož správa daní, jejíž je daňová kontrola součástí, je značným zásahem do soukromí daňových subjektů a zároveň nezbytná z pohledu výběru daní, je potřeba předem vymezit pravidla průběhu, které stanovuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen DŘ) podpořený rozsáhlou judikaturou³.

¹ KRATOCHVÍL, Jaroslav a Aleš ŠUSTR. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 161. ISBN 978-80-7478-890-1.

² ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, s. 1-4. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

³ tamtéž, s. 1-4

„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce“⁴.

Daňový řád upravuje postup správců daní jakož i práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní⁵. Správcem daně je orgán veřejné moci v rozsahu, v jakém mu je zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní⁶. Zajišťuje organizaci příslušného řízení a je ve vrchnostenském postavení vůči ostatním subjektům. Daňovým subjektem je osoba stanovená zákonem a osoba označená jako poplatník nebo jako plátce daně. Má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně⁷. Třetí osobou je osoba, jejíž práva a povinnosti jsou dotčeny správou daní a není daňovým subjektem⁸.

Pouze na základě daňové kontroly může dojít k doměření daně z moci úřední⁹.

2.1.1 Základní principy daňové kontroly

V průběhu daňové kontroly se uplatňuje řada zásad. V první řadě jsou to zásady upravené v první části, hlavně druhé DŘ, které jsou společné pro celou daňovou správu. Mimo tyto zásady se použijí i zásady činnosti správních orgánů upravených zákonem č. 500/2004 Sb. Správní řád, jelikož správce daně je ve své podstatě orgánem veřejné správy. Dále je třeba mít na paměti ústavněprávní zásady a principy. Tyto zásady pak slouží k naplnění cílů celé správy daní a slouží ke správné interpretaci a aplikaci daňových zákonů¹⁰.

⁴ Stanovisko pléna Ústavního soudu ČR o Ústavnosti daňové kontroly zahájené bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření pod sp. Zn. P1. ÚS-st. 33/11 ze dne 8. listopadu 2011

⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 1, ze dne 3. září 2009.

⁶ tamtéž, § 10

⁷ tamtéž, § 20

⁸ tamtéž, § 22

⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 143, ze dne 3. září 2009.

¹⁰ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, s. 5. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

Zásada zákonnosti (legality)-§5 odst. 1 DŘ

Ukládá správci daně povinnost uplatňovat státní moc v souladu s právními předpisy publikovanými ve Sbírce zákonů, Sbírce mezinárodních smluv a věstníku Evropské unie, jsou-li bezprostředně závazné. Za obecně závazný předpis se nepovažují například pokyny řady D¹¹.

Zásada zákazu libovůle-§5 odst. 2 DŘ

Tato zásada vyplývá z článku 2 odst. 2 Ústavy: „Státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.“ „Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.“ To znamená, že co není správci dovoleno, je zakázáno¹².

Zásada přiměřenosti-§5 odst. 3 DŘ

Ukládá správci daně volit prostředky, které budou nejméně zatěžovat daňový subjekt a současně umožní dosáhnout cíle správy daní¹³.

„Zasahování státu musí respektovat přiměřenou (spravedlivou) rovnováhu mezi požadavkem obecného zájmu společnosti a požadavkem na ochranu základních práv jednotlivce. To znamená, že musí existovat rozumný (opodstatněný) vztah proporcionality mezi použitými prostředky a sledovanými cíli“¹⁴.

Zásada procesní rovnosti-§6 odst. 1 DŘ

Podle této zásady mají daňové subjekty a třetí osoby stejná práva a povinnosti a správce daně by neměl rozlišovat rozdíly mezi fyzickými a právnickými osobami nebo mezi malými a velkými firmami. Správce daně je ovšem ve vztahu nadřazeném k osobám zúčastněným na správě daní¹⁵.

¹¹ tamtéž, s. 5

¹² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum *Daňový řád, 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 12. ISBN 978-80-7552-716-5.

¹³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 5, ze dne 3. září 2009.

¹⁴ Nález Ústavního soudu ČR o kvótách na mléko pod sp. Zn. P1. ÚS 5/01 ze dne 16. října 2001

¹⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum *Daňový řád, 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 13. ISBN 978-80-7552-716-5.

Zásada součinnosti-§6 odst. 2 DŘ

Správce daně a daňový subjekt by měli vzájemně spolupracovat, jedná se jak o právo, tak i povinnost. Správce daně ovšem nemá povinnost poučovat daňový subjekt o jeho právech, mimo procesních práv, které souvisejí se zásadou poučovací¹⁶.

Zásada poučovací-§6 odst. 3 DŘ

Vychází z ústavně zaručeného práva na právní pomoc před orgánem veřejné moci. Je na uvážení správce daně, kdy a v jakém rozsahu poučení poskytne, nestanoví-li zákon jinak¹⁷.

Zásada vstřícnosti a slušnosti-§6 odst. 4 DŘ

Tato zásada ukládá správci daně chovat se k zúčastněným osobám s respektem a zdvořilostí a má jim podle možností vycházet vstříc¹⁸.

Zásada rychlosti řízení-§7 odst. 1 DŘ

Ukládá správci daně postupovat bez zbytečných průtahů v přiměřené době. Na druhou stranu správce daně dost často není v zákoně omezován lhůtami¹⁹.

Zásada hospodárnosti-§7 odst. 2 DŘ

Tato zásada má za cíl odstranit neefektivní chování správců daně a minimalizovat náklady spojené s daňovou kontrolou které by zbytečně zatěžovaly daňový subjekt. Správce daně musí chránit jak zájmy státu, tak zachovávat práva a zájmy daňových subjektů²⁰.

Zásada volného hodnocení důkazů-§8 odst. 1 DŘ

Správce daně hodnotí důkazy na základě vlastního uvážení nejprve každý zvlášť a následně ve vzájemné souvislosti²¹.

¹⁶ tamtéž, s. 14

¹⁷ tamtéž, s. 14

¹⁸ tamtéž, s. 14

¹⁹ tamtéž s. 14

²⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád, 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 14. ISBN 978-80-7552-716-5.

²¹ tamtéž, s. 14

„Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze podložit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto. Žádný z těchto argumentů však napadený rozsudek ani protokol z jednání neobsahuje a ani ho z nich nelze dovodit“²².

Zásada legitimního očekávání-§8 odst. 2 DŘ

Legitimní očekávání daňového subjektu je založeno na ustálené správní praxi a faktu, že správce daně by měl ve stejné nebo podobné situaci rozhodovat shodně, jako tomu již bylo v minulosti²³.

„Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi“²⁴.

Zásada materiální pravdy-§8 odst. 3 DŘ

Správce daně dá přednost skutečnému obsahu před právní formou. Cílem je zamezení uzavírání fiktivních smluv s cílem snížení daňové povinnosti²⁵.

²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 5 Afs 147/2004-89 ze dne 28. dubna 2005

²³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum *Daňový řád, 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 15. ISBN 978-80-7552-716-5.

²⁴ Usnesení Nejvyššího správní soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 6 Ads 88/2006-132 ze dne 21. července 2009

²⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum *Daňový řád, 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 15. ISBN 978-80-7552-716-5.

Zásada neveřejnosti a zachování mlčenlivosti-§9 odst. 1 DŘ

Cílem této zásady je ochránit daňový subjekt před zneužitím citlivých informací, které v rámci daňové kontroly poskytne správci daně, k jiným účelům, než je cíl daňové kontroly. Zásada neveřejnosti je tedy doplněna o povinnost správců daně a osob zúčastněných na správě daně zachovávat mlčenlivost²⁶.

Zásada oficiality, vyhledávání a shromažďování údajů-§9 odst. 3 DŘ

Tato zásada ukládá správci daně povinnost zahájit daňové řízení z moci úřední za předpokladu, že daňový subjekt řádně nesplní povinnosti, které mu zákon ukládá. Dále má správce daně povinnost sledovat, zda subjekt nesplnil zákonné podmínky vedoucí ke vzniku daňové povinnosti. Právo shromažďovat údaje má správce daně pouze v nezbytně nutném rozsahu, jenž je potřebný k dosažení cíle správy²⁷.

2.1.2 Práva a povinnosti účastníků správy daní

Jak daňový subjekt, tak i správce daně disponuje určitými právy a povinnostmi. Jelikož je daňový subjekt povinen správci daně umožnit zahájení a provedení kontroly, je jeho základním právem být přítomen na jednáních se zaměstnanci, které musí správci daně umožnit, u výslechu svědka či znalce. Důkazní břemeno nese daňový subjekt a má tedy právo předkládat důkazní prostředky, případně navrhopvat jejich provedení během daňové kontroly a vyvracet tak pochybnosti správce daně²⁸.

Některé povinnosti správce daně, vyplývající především ze základních zásad, jsou právem daňového subjektu, který se jich může domáhat například v rámci stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole nebo stížnost proti nevhodnému chování²⁹.

Kromě práv má daňový subjekt i své povinnosti z nichž nejzásadnější je poskytnout součinnost, zapůjčit doklady a ostatní prostředky nezbytné ke správnému stanovení daně jako třeba vzorky. Daňový subjekt je dále povinen zajistit vhodné místo a podmínky k provedení daňové kontroly, poskytnout nezbytné informace o organizační struktuře,

²⁶ tamtéž, s. 17

²⁷ tamtéž, s. 17

²⁸ Daňová kontrola. Portal.pohoda [online]. Česká republika: Portal.pohoda, 2015 [cit. 2018-05-19]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/danova-kontrola>

²⁹ tamtéž

pracovní náplni útvarů a oprávnění jednotlivých zaměstnanců a informace o ukládání účetních záznamů. Dále daňový subjekt nesmí zatajovat důkazní prostředky³⁰.

Správce daně má také pravomoci, které může využít při správě daní, díky nimž mohou být přizvány osoby, pokud je jejich přítomnost vyžadována (může se jednat o různé odborníky), může pořizovat obrazové či zvukové záznamy dokumentující průběh úkonu, pokud uvědomí osoby, které jsou přítomny. Dále má právo na přístup na pozemky, do budov, dopravních prostředků, ale i přístup k účetním záznamům a jiným informacím. Správce daně může také zajistit věc, která je důkazním prostředkem, pokud je obava z nemožnosti provedení tohoto důkazu nebo s velkými obtížemi³¹.

2.1.3 Předmět a rozsah daňové kontroly

Z cílů daňové kontroly vyplývá, že se daňová kontrola týká všech druhů daní. Podle §2 odst. 3 DŘ se ovšem do pojmu daň zahrnuje i clo nebo poplatek a jiné peněžité plnění stanovené zákonem a upravené daňovým řádem, které má vliv na veřejný rozpočet. Daňové kontrole může být tedy podroben každý kdo podléhá daňové povinnosti bez rozdílu, zda se jedná o plátce daně či poplatníka³².

Daňová kontrola se vztahuje k určitému daňovému řízení a k určitému daňovému období, určenému správcem daně. Existuje možnost provádět kontrolu za více zdaňovacích období nebo provádět kontrolu pro více daňových řízení, především z důvodu dodržení zásady hospodárnosti. Kontrola je prováděna u daňového subjektu či na jiném vhodnějším místě z hlediska účelnosti. Správce daně také určí rozsah daňové kontroly, který může být buď neomezený a správce daně prověří veškeré důkazní prostředky související s daným daňovým řízením, nebo se zaměří pouze na některé typy nákladů. Rozsah daňové kontroly lze v průběhu rozšířit či zúžit³³.

Zákon také stanovuje pouze dva důvody, kdy je možné daňovou kontrolu opakovat, těmi jsou nově zjištěné skutečnosti a změna daňového tvrzení, rozsah opakované daňové kontroly pak bude v rozsahu té změny. V praxi je ale možné v případě omezeného rozsahu

³⁰ tamtéž

³¹ tamtéž

³² ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, s. 37-41. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

³³ KRATOCHVÍL, Jaroslav a Aleš ŠUSTR. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 161-162. ISBN 978-80-7478-890-1.

daňové kontroly provést novou daňovou kontrolu na stejnou daň a stejné období nicméně s odlišnou kontrolovanou oblastí a nejedná se tedy o opakovanou kontrolu³⁴.

Je třeba mít na paměti, že přezkoumání správně odvedené daně může být prováděno i v případě, že již daňový subjekt v době zahájení daňové kontroly nemá povinnost tento druh daně odvádět například z důvodu zrušení registrace³⁵.

2.1.4 Důvody a zaměření daňové kontroly

Daňový řád neupravuje četnost daňových kontrol ani důvody vedoucí k jejímu provedení. Již z preventivní funkce daňové kontroly je logické, že se taková kontrola může provádět namátkově, kdy správce daně nemá k dispozici žádné konkrétní podezření o neplnění daňových povinností. To, že je namátková kontrola zákonná, a dokonce žádoucí vzhledem k zmíněné preventivní funkci, je potvrzeno například rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2009, čj. 8 Afs 46/2009–46, č. 1983/2010 Sb. NSS. Vzhledem k omezenému počtu kontrolních pracovníků není možné kontrolovat každý daňový subjekt nacházející se na území daného finančního orgánu a³⁶ „je pouze na úvaze správce daně, které subjekty podrobí daňové kontrole, popř. je správce daně vázán interními instrukcemi v rámci celostátní koordinace výběru subjektů k daňové kontrole“³⁷. Snaha o zvýšení efektivity správy daní vede k odklonu od namátkové kontroly ke kontrole cílené, která je zaměřená na daňové subjekty vykazující vyšší míru rizika nesprávného plnění daňových povinností³⁸.

Zajímavé je srovnání jednotlivých krajů České republiky, co do počtu daňových subjektů, počtu kontrolorů (pracovníků finanční správy), provedených kontrol a vzájemné porovnání, zobrazené v tabulkách níže.

³⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum *Daňový řád, 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 51. ISBN 978-80-7552-716-5.

³⁵ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, s. 37-41. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

³⁶ tamtéž, s. 36-43

³⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 5 Ans 9/2011-94 ze dne 17. února 2012

³⁸ JAREŠOVÁ, Jana a Jiří ŽEŽULKA. Namátková kontrola a její místo při správě daní. *Daňový expert*. 2012, 5(2), 7. ISSN 1801-2779. Dostupné také z: www.aspi.cz

Tabulka č. 1: Daňové kontroly v jednotlivých regionech České republiky v roce 2017³⁹

Pracoviště	Aktivní daňové subjekty	Počet kontrol	Počet kontrolorů	Počet DS na kontrolora	Počet kontrol na kontrolora	Počet kontrol na DS v %
Hlavní město Praha	392 477	2 397	532	738	5	0,61%
Jihočeský kraj	85 716	1 060	206	416	5	1,24%
Jihomoravský kraj	176 594	2 203	332	532	7	1,25%
Karlovarský kraj	37 362	378	84	445	5	1,01%
kraj Vysočina	62 730	652	161	390	4	1,04%
Královéhradecký kraj	72 885	355	172	424	2	0,49%
Liberecký kraj	56 605	489	127	446	4	0,86%
Moravskoslezský kraj	132 331	1 017	334	396	3	0,77%
Olomoucký kraj	73 387	512	160	459	3	0,70%
Pardubický kraj	62 740	264	160	392	2	0,42%
Plzeňský kraj	75 015	1 208	188	399	6	1,61%
Středočeský kraj	182 255	1 631	373	489	4	0,89%
Ústecký kraj	84 625	798	199	425	4	0,94%
Zlínský kraj	75 388	921	168	449	5	1,22%
Celkový součet	1570110	13885	3196			

³⁹ Vlastní zpracování dle: Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1999 Sb., (18/2018). *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2018 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb/2018>

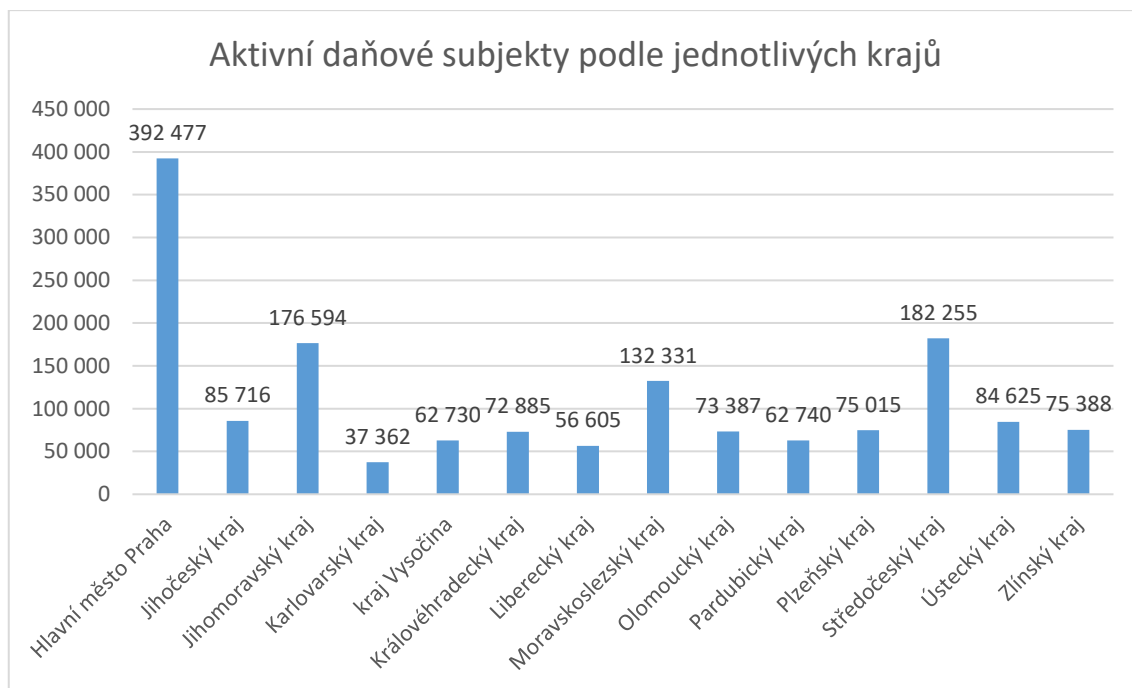
Tabulka č. 2: Daňové kontroly v jednotlivých regionech České republiky v roce 2016⁴⁰

Pracoviště	Aktivní daňové subjekty	Počet kontrol	Počet kontrolorů	Počet DS na kontrolora	Počet kontrol na kontrolora	Procento kontrolovaných DS
Hl. město Praha	439 082	2 702	542	810	5	0,62%
Jihočeský kraj	107 341	1 299	205	524	6	1,21%
Jihomoravský kraj	213 148	2 864	348	612	8	1,34%
Karlovarský kraj	47 045	302	84	560	4	0,64%
kraj Vysočina	78 881	1 114	157	502	7	1,41%
Královéhradecký kraj	90 286	376	172	525	2	0,42%
Liberecký kraj	68 068	723	127	536	6	1,06%
Moravskoslezský kraj	158 840	1 635	304	523	5	1,03%
Olomoucký kraj	90 591	1 003	152	596	7	1,11%
Pardubický kraj	79 411	356	151	526	2	0,45%
Plzeňský kraj	96 033	1 495	179	536	8	1,56%
Středočeský kraj	226 200	2 843	373	606	8	1,26%
Ústecký kraj	104 464	904	202	517	4	0,87%
Zlínský kraj	92 968	1 204	161	577	7	1,30%
Celkový součet	1 892 358	18 820	3 157			

Obě tabulky obsahují součty hodnot za jednotlivé krajské regiony České republiky, v příloze je detailnější rozčlenění i podle územních pracovišť finančních úřadů v rámci krajů.

Počet daňových subjektů v jednotlivých regionech je lépe zobrazen v grafu níže.

⁴⁰ Vlastní zpracování dle: Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1999 Sb., (28/2017). *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb/2017>



Graf č. 1: Aktivní daňové subjekty podle jednotlivých krajů v roce 2017⁴¹

Z tabulek a grafu je patrné, že největší počet daňových subjektů se nachází v hlavním městě Praze, kde je zároveň nejvíce daňových subjektů na jednoho kontrolního pracovníka. Od roku 2015 zákon o DPH rozlišuje skutečné sídlo oproti sídlu zapsanému a místní příslušnost správce daně se řídí dle místa podnikání (skutečného sídla). Důvodem je, aby nedocházelo ke vzniku virtuálních sídel v Praze a tím snižování pravděpodobnosti daňové kontroly.

Pravděpodobnost daňové kontroly je nižší u větších měst, kde je daňových subjektů více a zároveň jsou větší, což obvykle znamená složitější daňovou kontrolu. V jednotlivých regionech se pak pravděpodobnost kontroly liší. Nejmenší procento kontrolovaných daňových subjektů je v Pardubickém, Královéhradeckém kraji a hlavním městě Praze. Naopak nejvíce kontrolovaných daňových subjektů je v Plzeňském kraji.

⁴¹ Vlastní zpracování dle: Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1999 Sb., (18/2018). *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2018 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb/2018>

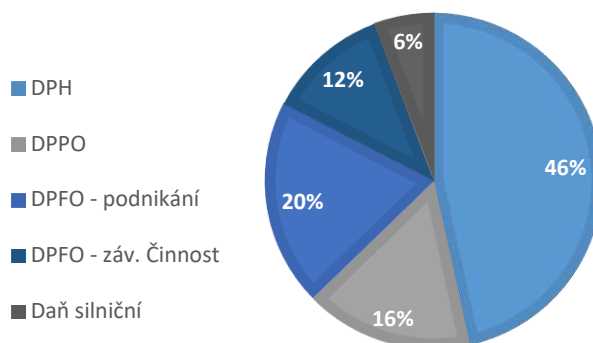


Obrázek č. 1: Procento kontrolovaných daňových subjektů v roce 2017⁴²

Nejčastěji se daňová kontrola zaměřuje na daň z přidané hodnoty, kde také byla nejvyšší celková doměřená daň. Další nejčastěji kontrolovanou daní je daň z příjmů právnických osob. Nejvíce aktivních daňových subjektů pak podléhalo dani z příjmů z podnikání fyzických osob.

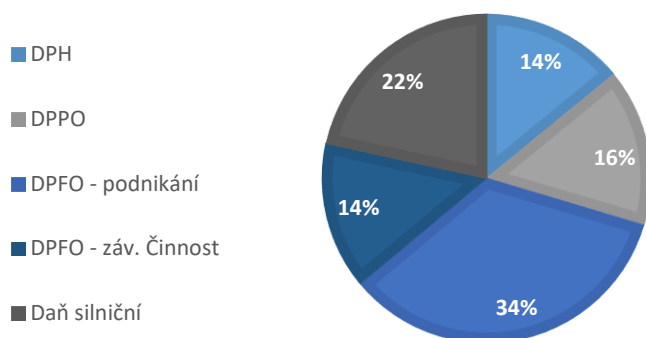
⁴² Vlastní zpracování dle: Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1999 Sb., (18/2018). *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2018 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb/2018>

POČET DAŇOVÝCH KONTROL 2016



Graf č. 2: Počet daňových kontrol zarok 2016⁴³

POČET AKTIVNÍCH DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ 2016



Graf č. 3: Počet Aktivních daňových subjektů v roce 2016⁴⁴

Důvody pro zahájení daňové kontroly jsou různé a nemusí se jednat pouze o podněty v rámci finančního úřadu, přestože jsou nejčastější. Například se může jednat o stížnosti, udání, podněty od policie či celních úřadů. Důvodem také může být snaha o zachování periodicity kontrol, tento důvod ovšem není tak častý, a především ne ve větších městech⁴⁵.

⁴³ Vlastní zpracování dle: Výroční zpráva Finanční správy ČR 2016. *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2016>

⁴⁴ tamtéž

⁴⁵ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech. 2.*, přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, s. 36-37. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

Jednotlivé důvody zahájení daňové kontroly jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tabulka č. 3: Důvody kontrol v letech 2016-2017⁴⁶

	2017	2016
Důvod	Počet kontrol	Počet kontrol
podnět z analyticko vyhledávacího referátu (oddělení)	1 715	984
TMLS - tuzemská multilaterální spolupráce	5 671	386
ověřování údajů z DAP	5 363	3 402
podnět vyměřovacího oddělení	2 618	2 183
vyhledávací činnost	2 315	1 594

2.1.5 Lhůta pro stanovení daně

Daňový řád v §148 odst. 1 stanovuje tříletou lhůtu pro stanovení daně počínající běžet uplynutím dne, do kterého byl daňový subjekt povinen podat daňové tvrzení nebo ode dne splatnosti daně. Určení dne, od kterého počíná běžet lhůta je poměrně jednoduché, ale daňový řád také obsahuje v §148 odst. 2, 3 a 4 taxativní výčet skutečností, které lhůtu prodlužují o 1 rok (např. podáním dodatečného daňového tvrzení), obnovují běh tříleté lhůty (např. zahájení daňové kontroly) nebo pozastavují její běh (např. soudní řízení)⁴⁷.

Jedná se o prekluzivní lhůtu, tedy lhůtu po jejímž uplynutím správci daně zaniká právo stanovit daň pro takové daňové řízení. V tu chvíli i pozbývá smysl provádět daňovou kontrolu, jejímž cílem je právě stanovení daňové povinnosti. Tato lhůta by měla zajistit právní jistotu na obou stranách a zároveň motivovat k včasnému vypořádání. Obě strany tak mají definovaný časový prostor k vypořádání právních vztahů plynoucích z daňových povinností⁴⁸.

Pokud subjekt uplatní daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku od základu daně, má správce daně právo zjistit daň až k období, ve kterém tato daňová ztráta vznikla a zároveň

⁴⁶ Vlastní zpracování dle: *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2018 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/>

⁴⁷ Jak dlouho může správce daně vyměřit daň, aneb kdy může daňový subjekt slavit?. *Fučík & partneři* [online]. Česká republika: Fučík & partneři, 2018 [cit. 2018-05-19]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/jak-dlouho-muze-spravce-dane-vymerit-dan-aneb-kdy-muze-danovy-subjekt-slavit/>

⁴⁸ tamtéž

i období, ve kterých byla odečítána. Toto právo zaniká uplynutím lhůty pro stanovení daně v posledním období, v němž byla tato ztráta uplatněna⁴⁹.

2.1.6 Průběh daňové kontroly

Správce daně podle zákona není povinen ohlásit daňovému subjektu, že u něj bude v nejbližší době prováděna daňová kontrola, nicméně ve vztahu k zásadě součinnosti to v praxi daňový správce obvykle oznámí předem neformální cestou. Tímto krokem dává správce daně prostor daňovému subjektu k přípravě plnění všech povinností, jež mu zákon ukládá, jako je vhodné místo a podmínky pro výkon daňové kontroly, zvážit zastoupení a připravit si archiv relevantních podkladů. Daňový subjekt by měl být především preventivně připraven na daňovou kontrolu vedením průkazného, úplného a správného účetnictví, podáváním daňových přiznání, uchováváním podkladů a znát své práva a povinnosti, které má. Za zahájení daňové kontroly se považuje den prvního úkonu správce daně, kterým se vymezí předmět a rozsah daňové kontroly, a především, kdy začne prověřovat tvrzení daňového subjektu a jeho daňovou povinnost⁵⁰.

Samotný průběh daňové kontroly v zákoně není přesně detailně vymezen z důvodu rozmanitosti daňových subjektů – jejich druhu, podstatě ekonomické činnosti, velikosti. Určení konkrétního postupu je v kompetenci správce daně, jehož vrchnostenské postavení je omezeno zákonem, především zásadami výkonu správy daní. Daňovou kontrolu lze rozdělit do několika fází⁵¹.

Během fáze seznamovací se správce daně snaží získat informace o daňovém subjektu, které mu umožní se dobře orientovat a díky tomu se správně rozhodnout o tom, jakým způsobem a co bude podrobena kontrole a zároveň toto rozhodnutí sdělit daňovému subjektu. Nejčastěji se správce daně zaměřuje na informace o velikosti daňového subjektu, ekonomické činnosti, vlastnické a organizační struktuře, metodě vedení účetnictví a ostatní informace, které mu pomůžou vytvořit si představu, jak daňový subjekt funguje⁵².

⁴⁹ tamtéž

⁵⁰ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, s. 108. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁵¹ tamtéž, s. 108

⁵² tamtéž, s. 108-109

Po seznámení se s daňovým subjektem nastává fáze shromažďovací, kdy pracovník státní správy získává podklady, na jejichž základě zvolí kontrolní techniky, kterými naplní cíl daňové kontroly. Daňový subjekt má povinnost předložit účetní záznamy nebo jiné informace, o které správce daně požádá. V případě pochybností správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či účelnosti předložených dokladů, musí dát prostor daňovému subjektu tyto nedostatky zdůvodnit či odstranit⁵³.

Po shromáždění účetních záznamů a dalších informací nastává fáze vyhodnocovací, kdy provádí analýzu těchto informací a kontroluje, zda transakce proběhly v souladu s platnými předpisy⁵⁴.

2.1.7 Dokazování

Klíčovým procesem celé daňové kontroly je dokazování, jelikož na základě důkazních prostředků dojde k prokázání nebo naopak vyvrácení tvrzené skutečnosti. Důkazními prostředky jsou tvrzení daňového subjektu (§1 odst. 3 DŘ, listiny (§94 DŘ), znalecké posudky (§95 DŘ), svědecké výpovědi (§96 DŘ), ohledání věci, podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci či podklady získané správou daní jiných daňových subjektů nebo jiných daňových řízení. Dokazování je primárním způsobem stanovení daně, jelikož se předpokládá, že nejlépe zobrazuje skutečnost. Důkazní břemeno nese daňový subjekt a musí prokázat všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém tvrzení a jsou potřebné ke stanovení daně. Správce daně na základě hodnocení důkazů následně určí, které skutečnosti považuje za prokázané, které naopak ne, a na základě kterých důkazních prostředků tak míní⁵⁵.

2.1.8 Pomůcky a sjednání daně

V případě, že nelze stanovit daň dokazováním v důsledku nesplnění zákonné povinnosti daňovým subjektem, správce využije stanovení daně za použití pomůcek i bez součinnosti daňového subjektu. Správce daně přihlédně ke zjištěným okolnostem, ze kterých plynou výhody pro daňový subjekt. Jako pomůcky může správce daně využít důkazní prostředky,

⁵³ tamtéž, s. 109-115

⁵⁴ tamtéž, s. 115-119

⁵⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum *Daňový řád, 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 58-62. ISBN 978-80-7552-716-5.

podaná vysvětlení a své poznatky či srovnání s jinými daňovými subjekty, které jsou v podstatných ohledech srovnatelné⁵⁶.

„Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly stěžovatel správci daně předložil a které nebyly zpochybněny. Správce daně tímto postupem usiloval o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů stěžovatele. Podle ust. § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, dle písm. b) podaná vysvětlení, dle písm. c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, dle písm. d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní“⁵⁷. Na posledním místě v hierarchii způsobu stanovení daně je sjednáním daně, které se využije v případě, kdy daňovou povinnost nelze určit ani na základě dokazování ani podle pomůcek, jelikož by toto stanovení nebylo dostatečně spolehlivé⁵⁸.

2.1.9 Následky daňové kontroly

Daňová kontrola může mít jak finanční následky, tak i trestněprávní⁵⁹.

Finanční následky

Pokud správce daně při daňové kontrole dojde k závěru, že daňový subjekt nepřiznal daň ve správné výši, doměří zjištěný rozdíl v rámci doměřovacího řízení. O výši vyměřené daně správce informuje prostřednictvím platebního výměru. Daňový subjekt je ovšem nejenom povinen zaplatit doměřenou daň, ale i její příslušenství. Příslušenství daně tvoří penále a úroky z prodlení⁶⁰.

⁵⁶ tamtéž, s. 63

⁵⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 7 Afs 12/2013-42 ze dne 4. července 2013

⁵⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum *Daňový řád, 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 63-65. ISBN 978-80-7552-716-5.

⁵⁹ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech. 2.*, přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, s. 250. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁶⁰ tamtéž, s. 250-252

Doměřená daň v roce 2016 činila okolo 14,5 mil. Kč a změna ztráty v důsledku daňových kontrol činila 9,5 mil. Kč. Největší celková doměřená daň byla z daně z přidané hodnoty⁶¹.

Tabulka č. 4: Výsledky daňových kontrol vybraných druhů daní v tis. Kč v roce 2016⁶²

Druh daně	Doměření z kontrol	Změna ztráty	Počet subjektů	Počet kontrol
DPH	12 454 914		532991	8351
DPPO	1 759 305	9 230 269	590248	2895
DPFO - podnikání	180 733	193 107	1304386	3573
DPFO - záv. Činnost	57 466		549706	2095
Daň silniční	6 462		819295	1023
Celkem	14 458 880	9 423 376	3796626	17937

Penále

Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále v případě dodatečného platebního výměru stanoveného správcem daně. V případě dodatečného daňového tvrzení stanoveného daňovým subjektem tato povinnost nevzniká. Penále má tedy jak donucovat, tak i preventivně motivovat subjekt k podání dodatečného přiznání ze své vlastní vůle, jakmile zjistí, že daň nebyla přiznána ve správné výši. Daňový subjekt se ovšem nemůže zbavit povinnosti uhradit penále dodatečným daňovým přiznáním, které není přípustné. Dodatečné daňové přiznání je nepřípustné, pokud je podáno v době, kdy probíhá přezkum daňové povinnosti. Pokud během této doby daňový subjekt přeci jen podá dodatečné daňové přiznání správce daně může s ohledem na zásadu hospodárnosti využít údaje obsažené v takovém přiznání, daň nemůže být ovšem stanovena na jeho základě⁶³.

Povinnost uhradit penále vzniká tehdy, je-li oproti poslední známé dani daň zvyšována, je-li snižován daňový odpočet nebo je-li snižována daňová ztráta (§ 251 odst. 1 daňového

⁶¹ Výroční zpráva Finanční správy ČR 2016. *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2016>

⁶² Vlastní zpracování dle: Výroční zpráva Finanční správy ČR 2016. *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2016>

⁶³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum *Daňový řád, 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 133-135. ISBN 978-80-7552-716-5.

řádu). Povinnost uhradit penále nevzniká, pokud je daň doměřována podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování (§ 251 odst. 4 daňového řádu)⁶⁴.

Stanovení penále má donucovací a preventivní funkci, která má motivovat daňové subjekty k podání dodatečného daňového přiznání dobrovolně, jakmile zjistí, že jejich daňová povinnost má být vyšší než ta, kterou původně deklarovali. Pokud však probíhá přezkum daňové povinnosti, je podání dodatečného daňového přiznání nepřípustné. Bude tomu tak tehdy, je-li daň předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně (§ 141 odst. 6 daňového řádu). Pokud během uvedené doby daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání, řízení o něm se zastaví (§ 141 odst. 7 daňového řádu) a daň nemůže být stanovena na jeho základě⁶⁵.

„S ohledem na zásadu ekonomie řízení a povinnost správce daně zajistit správné a úplné stanovení daně daňový řád umožňuje správci daně využít údaje i z nepřípustného dodatečného daňového přiznání. To však neznamená, že takto stanovená daň má být považována za daň doměřenou „podle dodatečného daňového přiznání“ ve smyslu § 251 odst. 4 daňového řádu“⁶⁶.

Penále podle §251 DŘ činí 20 % z doměřené daně, pokud je daň zvyšována nebo je-li snižován daňový odpočet a 1 % je-li snižována daňová ztráta, a to i v případě, že si daňový subjekt doposud nenárokoval ztrátu jako položku snižující daň, státu tedy nevznikla žádná ztráta⁶⁷.

⁶⁴ tamtéž, s. 133-135

⁶⁵ tamtéž, s. 133-135

⁶⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 8 Afs 26/2013-78 ze dne 27. listopadu 2013

⁶⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum *Daňový řád, 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 133-135. ISBN 978-80-7552-716-5.

Úrok z prodlení

„Úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou“⁶⁸.

Úrok se počítá za každý den prodlení od pátého pracovního dne od původního dne splatnosti, nikoli od náhradního dne stanoveného správcem daně v souvislosti s doměřením daně. Výše úroku je stanovena ropo sazbou stanovenou ČNB, zvýšenou o 14procentních bodů⁶⁹.

Jelikož správce daně během daňové kontroly kontroluje také dodržování povinností stanovených v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZÚ), je možné také uložit pokutu dle §37 tohoto zákona v případě jejich nedodržení. Ustanovení §37 ZÚ přímo stanovuje povinnosti, které mohou být pokutovány a současně i jejich maximální výši, která může být tři nebo šest procent brutto hodnoty aktiv bez vlivu oprávek a opravných položek⁷⁰.

Trestněprávní následky

Během správy daní dochází také k trestným činům, které upravuje trestní zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník (dále jen TZ)⁷¹.

Trestný čin páchá ten, kdo zkrátí daň, clo, pojistné, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, poplatek či jinou povinnou platbu, a to buď ve větším (nad 50 000 Kč), značném (nad 500 000 Kč) nebo velkém rozsahu (5 000 000 Kč). Příslušné sazby odnětí svobody jsou definovány v §240 TZ⁷².

Dalším trestným činem je nesplnění zákonné oznamovací povinnosti v daňovém řízení vůči správci daně, pokud tím ohrozí ve větším, případně značném rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání. Pachateli pak podle §243 TZ hrozí odnětí

⁶⁸ tamtéž, s. 135

⁶⁹ tamtéž, s. 135-136

⁷⁰ tamtéž, s. 135-136

⁷¹ tamtéž, s. 145

⁷² tamtéž, s. 145

svobody až na dvě léta, případně zákaz činnosti v případě většího rozsahu a jeden až čtyři roky nebo peněžitý trest v případě rozsahu značném⁷³.

2.2 Daňově uznatelné náklady

Jelikož břemeno daňového tvrzení leží na daňovém subjektu a ten má podle §135 DŘ za povinnost v tomto daňovém tvrzení sám vyčíslit daňovou povinnost, je nezbytné, aby stanovil správný základ daně definovaný v §23 zákona č.586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen ZDP) a judikatuře⁷⁴.

„Podle § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Uvedené ustanovení stanoví tzv. akruální princip, podle něhož se o nákladech a výnosech účtuje v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisí, a to bez ohledu na skutečnost, kdy došlo k platbě, resp. pohybu souvisejících peněžních prostředků“⁷⁵.

Aby tedy mohl daňový subjekt správně určit daňovou povinnost, je potřeba určit, které příjmy a které náklady tvoří základ daně. Základní pravidlo, podle něhož se určí, zda se jedná o daňově uplatnitelný náklad či nikoliv je uvedeno v §24 ZDP⁷⁶. *„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny“⁷⁷.*

⁷³ tamtéž, s. 146

⁷⁴ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2017*. Praha: ESAP, 2017, 1. vydání, s. 5-8. ISBN 978-80-905899-4-0.

⁷⁵ Rozsudek Kjraského soudu v Ostravě o přezkoumání rozhodnutí pod č. j. 22 Af/2013-22 ze dne 19. listopadu 2015

⁷⁶ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2017*. Praha: ESAP, 2017, 1. vydání, s. 5-8. ISBN 978-80-905899-4-0.

⁷⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24, ze dne 18. prosince 1992

Daňově uznatelnými náklady jsou:

- náklady, které souvisejí s dosahováním příjmů – dle judikatury to jsou náklady přímo související se zdanitelnými výnosy,
- po zjištění základu daně jsou odečteny ve výši prokázané poplatníkem a pokud je v ZDP či ve zvláštním předpise stanoven limit, tak pouze do výše tohoto limitu,
- vynaložení těchto nákladů musí být poplatníkem prokazatelné v daňovém řízení, že náklady byly využity na dané účely. Daňový subjekt by si měl důkazní břemeno uvědomovat už při vynaložení nákladů⁷⁸.

Konkrétní daňově uznatelné náklady podle ZDP jsou vymezeny v §24, odst. 2. Naopak náklady, které daňově uznat nelze jsou vyčteny v §25, odst. 1 ZDP. Podle pokynu Generálního finančního ředitelství (dále jen GŘ) č. D22 lze náklady uvedené v §24 odst. 2 ZDP se daňový subjekt nemusí zabývat podmínkou uvedenou v §24 odst. 1 ZDP, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tato podmínka například u daně z nemovitých věcí ani splnit nelze, jelikož daň je povinná platba státu, za kterou nelze očekávat přímý ekvivalent. Na druhé straně pak ze zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR k příspěvku č. 446/18.02.15 a judikatury plyne, že náklady vyčtené v §25 odst. 1 ZDP jsou daňově neúčinnými i v případě, že by tyto náklady splňovaly podmínku vynaložená na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů⁷⁹.

„Stejně tak, jako se v případech uvedených v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nezkoumá, zda výdaje podle tohoto ustanovení vedly k faktickému navýšení zdanitelných příjmů (jsou automaticky považovány za výdaje sloužící k dosažení zdanitelných příjmů, i když to tak být nemuselo), tak i v případě výdajů uvedených v § 25 odst. 1 citovaného zákona se nezkoumá, zda tyto výdaje vedly k faktickému navýšení zdanitelných příjmů a jsou bez dalšího zákonem definovány jako daňově neúčinné“⁸⁰.

⁷⁸ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2017*. Praha: ESAP, 2017, 1. vydání, s. 8-15. ISBN 978-80-905899-4-0.

⁷⁹ tamtéž, s. 8-15

⁸⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 5 Afs 87/2014-50 ze dne 16. dubna 2015

V případě, že náklad není konkrétně vymezen ani v §24 odst. 2 ZDP ani v §25 odst. 1 ZDP musí se jeho uznatelnost či naopak neznatelnost určit na základě §24 odst. 1 ZDP, ovšem je třeba brát v potaz, že očekávané příjmy se ne vždy rovnají reálným⁸¹.

„Ustanovení § 23 odst. 1 ZDP 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. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl“⁸².

2.3 Reklama a reprezentace

Nedílnou součástí podnikatelských aktivit je podpora činnosti pomocí reklamy, kam patří i reklamní a propagační předměty a reprezentace. Podle ZDP je ovšem nezbytné tyto 2 pojmy rozlišovat.

2.3.1 Reprezentace

Náklady na reprezentaci jsou podle §25 odst. 1 písm. t) ZDP vyloučeny z daňově uznatelných nákladů, přestože je zřejmé, že se jedná o náklady, jenž souvisí s podnikatelskou činností a musí být vynakládány. Náklady na reprezentaci nejsou taxativně vymezeny zákonem. Je uvedeno, že se jedná zejména o náklady na pohoštění, občerstvení a dary, za které se nepovažují reklamní a propagační předměty definované níže. Základní charakteristické rysy nákladů na reprezentaci pak určuje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR⁸³.

„I když výčet výdajů na reprezentaci v uvedeném ustanovení (§25 odst. 1 písm. t) ZDP) je pouze demonstrativní a zákon sám nedefinuje, co se reprezentací rozumí, dává určitý

⁸¹ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2017*. Praha: ESAP, 2017, 1. vydání, s. 8-15. ISBN 978-80-905899-4-0.

⁸² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 2 Afs 44/2003-73 ze dne 1. dubna 2004

⁸³ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2017*. Praha: ESAP, 2017, 1. vydání, s. 169-170 ISBN 978-80-905899-4-0.

*rámec pro vymezení obsahu daného pojmu pro daňové účely a definuje jeho charakteristické rysy. Z uvedených případů je zřejmé, že se jedná typově o plnění určená ke spotřebě nebo obdarování konkrétní osoby*⁸⁴.

2.3.2 Reklamní a propagační předměty vs. dárky

Reklamní a propagační předměty musíme z důvodu daňové optimalizace rozlišovat z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH) a ZDP, jelikož oba zákony posuzují reklamní a propagační předměty (z pohledu ZDPH dárky) odlišně⁸⁵.

Reklamní a propagační předměty se posuzují podle §24 odst. 1 ZDP, a jsou tedy daňově uznatelné, pokud jsou vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a jsou prokázány poplatníkem. Samotné vymezení reklamních a propagačních předmětů je pak uvedeno v §25 odst. 1 písm. t), a lze je odpočítat jako daňové náklady, jestliže splňují následující podmínky:

- jedná se o předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby,
- hodnota bez daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) nepřesahuje 500 Kč,
- není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně⁸⁶.

Jméno společnosti je upraveno v zákoně č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník (dále jen NOZ) zejména v §77, §132 a §423. Za jméno se tedy považuje jméno či název právnické osoby, a tedy označení reklamního předmětu pouhým logem není dostačující. V případě označení ochrannou známkou je nezbytné, aby nešlo o ochranou známku mateřské obchodní korporace, ale opravdu o známku daného daňového subjektu⁸⁷.

Za tiché víno se považuje víno bílé, růžové a červené s vyloučením vín šumivých či desertních⁸⁸.

⁸⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 5 Afs 152/2004 ze dne 4. srpna 2005

⁸⁵ KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 2017, s. 175-177. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-55-7.

⁸⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 25, ze dne 18. prosince 1992

⁸⁷ KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 2017, s. 175-177. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-55-7.

⁸⁸ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2017*. Praha: ESAP, 2017, 1. vydání, s. 165. ISBN 978-80-905899-4-0.

Pokud budeme uvažovat o uplatnění odpočtu DPH na vstupu při poskytnutí dárku, budeme se řídit podmínkami v §13 odst. 9 písm. c) ZDPH. Odpočet DPH můžeme uplatnit v případě, že se jedná o:

- poskytnutí dárku nebo obchodních vzorků bez úplaty v rámci ekonomické činnosti,
- pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč⁸⁹.

Do limitní částky 500 Kč je nutné zahrnout i související náklady na potisk či obal, nicméně množství poskytnutých propagačních předmětů není nijak omezeno a stejně tak podoba není přesně stanovena, může jít tedy o cokoliv, co daňový subjekt uzná za vhodné⁹⁰.

Tabulka č. 5: Přehled podmínek pro reklamní předměty a dárky podle ZDP, a ZDPH⁹¹

Vymezení - požadavky a podmínky	ZDP	ZDPH
Finanční limit 500 Kč bez DPH (platí pro plátce i pro neplátce DPH)	Ano	Ano
Označení předmětu jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby	Ano	Ne
Předmět nepodléhá dani spotřební s výjimkou tichého vína	Ano	Ne
Nutnost prokazování poskytnutí předmětu zákazníkům	Ano	Ano

Dle tabulky je patrné, že ZDPH stanovuje mírnější požadavky na dárek poskytnutý v rámci ekonomické činnosti a je možné si uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu a zároveň neodvádět daň na výstupu i u dáreků, které nejsou označené jménem či podléhají spotřební dani⁹².

V obou případech je subjekt povinen prokázat, že se jedná o náklady použité na ekonomickou činnost a jsou tedy vynaloženy na dosažení udržení a zajištění zdanitelných příjmu a reklamní objekt tedy musí být sám daňový subjekt, nikoliv například mateřská či dceřiná společnost. Je nezbytné také dokázat samotné realizování takovýchto nákladů a jejich samotnou existenci, což může dokázat například fotografií a evidencí

⁸⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 13, ze dne 23. dubna 2004

⁹⁰ KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků*. Praha: ESAP, 2014, s. 140-141. ISBN 978-80-260-4889-3.

⁹¹ Vlastní zpracování dle: KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 2017, s. 176. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-55-7.

⁹² tamtéž, s. 176

obdarovaných obchodních partnerů⁹³. Dle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12.5.2016, čj. 30 Af 62/2014 – 72 skutečnou realizaci reklamy neprokazuje faktura ani smlouva a je třeba zajistit důkazy, které realitu zachycují v nejvyšší možné míře⁹⁴.

Je třeba také upozornit, že poukázky k odběru zboží či služeb, nejsou považovány za propagační předmět, přestože budou hodnotově do 500 Kč a budou označeny obchodní firmou či ochrannou známkou daňového subjektu. Důvodem je, že reklamní a propagační předmět musí ve smyslu §25 odst. 1 písm. t) ZDP mít estetickou či užitnou hodnotu sám o sobě, a tedy typickými reklamními předměty jsou tužky/propisky, kalendáře nebo drobné dekorativní předměty. Protože je zřejmé, že dárková poukázka k odběru zboží či služeb sama o sobě nemá žádnou hodnotu, nemůže být tedy ani uplatněna jako daňově uznatelný náklad⁹⁵.

2.3.3 Vzorky

V rámci propagace také společnosti nabízejí vzorky, které jsou také posuzované podle § 24 odst. 1 ZDP. Vzorky jsou jednoznačně součástí nákladů na podnikání, jelikož se jednoznačně očekává protiplnění v podobě nákupu vzorového zboží a nejedná se tedy o dary. Rozdílem mezi vzorky a propagačních předmětů je v limitaci nominální hodnotou, který u vzorků není nijak limitována. Vzorky by mely splňovat následující atributy:

- „jedná se o zboží, které poskytovatel vyrábí nebo nakupuje a hodlá je nabízet k prodeji,
- důvodem poskytnutí vzorku je snaha vyvolat případně zvýšit budoucí poptávku zákazníka po zboží,
- vyzkoušením vzorku může být uspokojena potřeba tohoto zboží (např. potenciální zákazník použije vzorek pracího prášku pro praní),
- vzorek může být použit v běžném balení, ve kterém je zboží nabízeno nebo ve speciálním menším balení,

⁹³ PILAŘOVÁ, Ivana. *Reklama, dary a reprezentace jako náklad podnikatelských subjektů*. Účetnictví v praxi. 2009. ISSN 1211-7307. Dostupné z: www.aspi.cz

⁹⁴ Rozsudek Krajského soudu v Brně o žalobě proti rozhodnutí pod č. j. 30 Af 62/2014-72 ze dne 12. května 2016

⁹⁵ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2017*. Praha: ESAP, 2017, 1. vydání, s. 167. ISBN 978-80-905899-4-0.

- vzorek sám o sobě nemusí být označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby (např. kousek sušenky předaný při ochutnávkové akci)⁹⁶.

Daňový subjekt může zároveň vzorek distribuovat pomocí svých obchodních partnerů ve větším množství⁹⁷.

V případě rozdávání vzorků na reklamních akcích je nezbytné zaznamenat a zdokumentovat samotnou událost, přičemž nejdůležitější jsou údaje o místě a datu konání takové akce, množství a velikosti rozdáváného vzorku včetně popisu. Zajištění důkazních prostředků, že byly vzorky opravdu předány, je možné pomocí předávacích protokolů se stávajícími či potenciálními obchodními partnery⁹⁸.

2.4 Odpisy majetku

Problematiku odpisů řeší snad každá společnost, jelikož se majetek nespotřebovává ihned, ale dochází k jeho postupnému opotřebení, je tento jev vyjádřen právě pomocí odpisů, a to v korunách za určitý časový úsek. Zobrazuje tedy postupný pokles hodnoty, jenž se projeví v nákladech. Majetek odpisuje ve většině případů vlastník. Je ovšem nezbytné rozlišovat účetní a daňové odpisy⁹⁹.

Odpisuje se jak hmotný, tak i nehmotný majetek s výjimkou majetku jenž má trvalou hodnotu. Takovým majetkem jsou například pozemky, umělecká díla, finanční majetek. Pro potřeby diplomové práce budou vymezeny pouze účetní a daňové odpisy hmotného majetku, zároveň bude vyřazeno také technické zhodnocení majetku¹⁰⁰.

Základem pro výpočet odpisů je stanovení vstupní ceny v případě daňových předpisů a ocenění majetku z pohledu účetních předpisů, což bývá často problematické. Vstupní cena je vymezena v §29 ZDP a ocenění majetku je stanovené v §25 ZÚ. Vstupní cenou/oceněním je nejčastěji pořizovací cena, což je kupní cena včetně všech ostatních

⁹⁶ tamtéž, s. 166

⁹⁷ tamtéž, s. 166-167

⁹⁸ tamtéž, s. 166-167

⁹⁹ Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. *IÚčto* [online]. Česká republika: iÚčto, 2013 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.iucto.cz/rozdilky-mez-ucetni-mi-a-danovymi-odpisy/>

¹⁰⁰ ÚČETNÍ ODPIŠY DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO A NEHMOTNÉHO MAJETKU. Dauc [online]. Česká republika: Dauc, 2007 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=28731&?well=ucetnikavarna>

nákladů spojených s pořízením. Dalším častým způsobem určení vstupní ceny je reprodukční cena, jenž se využívá především v situacích, kdy je majetek nabytý bezúplatně. Reprodukční cena vyjadřuje hodnotu, za kterou by byl majetek pořízen koupí. Dalším běžným způsobem určení vstupní ceny je ocenění vlastními náklady. Existují případy, kdy zákon stanovuje pokračovat v odpisování po původním majiteli jako například fúze či dědictví, kdy se ocenění majetku v účetnictví nerovná vstupní ceně pro daňové odpisování. Souhrnná cena odpisů pak nikdy nesmí přesáhnout vstupní cenu majetku¹⁰¹.

2.4.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou ZÚ definovány pouze rámcově a odvolává se na prováděcí předpisy z nichž nejvýznamnější je vyhláška č 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen VPÚ)¹⁰².

Dlouhodobý hmotný majetek je pojem využívaný v účetních předpisech. Jedná se o takový majetek, který převýší limit stanovený účetní jednotkou prostřednictvím vnitropodnikové směrnice a jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok. V rámci dlouhodobého hmotného majetku účetní zákony také pracují s pojmem drobný dlouhodobý hmotný majetek, jenž je opět limitován pouze dobou použitelnosti a faktem, že účetní jednotka musí respektovat princip významnosti těchto položek a věrného a poctivého zobrazení finanční situace podniku. Pokud společnost eviduje drobný majetek, jeho daňový odpis se rovná odpisu účetnímu¹⁰³.

Smyslem účetních odpisů je věrohodně zachytit opotřebení majetku, jehož hodnota se snižuje fyzickým opotřebením, působením času, vlivem používání a zastaráním, které souvisí s vývojem technologií. Odpisy tedy vedou k reálnému vyjádření hodnoty majetku a majetek se odpisuje po celou dobu jeho používání. Jelikož účetní závěrka má zachycovat skutečný obraz finanční situace podniku je jasné, že účtovat odpisy do

¹⁰¹ Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. *IÚcto* [online]. Česká republika: iÚcto, 2013 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.iucto.cz/rozdily-mezi-ucetnimi-a-danovymi-odpisy/>

¹⁰² ÚČETNÍ ODPIŠY DLOUHODOBÉHO H MOTNÉHO A NEHMOTNÉHO MAJETKU. Dauc [online]. Česká republika: Dauc, 2007 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=28731&?well=ucetnikavarna>

¹⁰³ tamtéž

nákladů je povinností účetní jednotky, nikoliv právem. Přerušeni odpisování majetku není možné ani v případě, že je výsledkem hospodaření ztráta, jelikož i v případě nevyužívání majetku dochází k jeho zastarávání pouhým plynutím času¹⁰⁴.

Zahájení odpisování majetku je možné po uvedení majetku do stavu způsobilého užívání a řádně zaevidovaného pomocí inventární karty a protokolu o zařazení majetku do užívání. Odpisy si účetní jednotka stanoví sama, a to v odpisovém plánu, ze kterého je patrné jak dlouho a jakým způsobem bude majetek odpisován, měsíční částky odpisů se pak zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Jedním ze způsobů výpočtu účetního odpisu je na základě doby použitelnosti, ta je stanovena dle technických parametrů a použití majetku. Druhým ze způsobů je vyjádření odpisu ve vztahu na předpokládaný počet výkonů za celou dobu životnosti. Výkonová metoda se využívá u majetku, jehož hodnota se snižuje s intenzitou využívání¹⁰⁵.

2.4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou vymezeny v §26 - §32a ZDP.

Daňové odpisy na rozdíl od účetních nemusí vždy věrně a poctivě zachycovat skutečné opotřebení majetku, nicméně jsou zásadní pro stanovení daňového základu, protože představují maximální hodnotu, kterou lze zahrnout do daňových výdajů v rámci výpočtu základu daně. Jelikož se jedná o limitní částku je důležité zmínit, že daňové odpisy není společnost povinna využívat a zároveň až na výjimky lze tyto odpisy přerušit, slouží tedy jako nástroj k daňové optimalizaci společnosti¹⁰⁶.

„Majetek může daňový subjekt odpisovat pouze prostřednictvím daňových odpisů podle ustanovení § 26 až 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Pokud daňový subjekt uplatňuje odpisy vyšší, než které umožňuje citovaná právní úprava, s odkazem na to, že se jedná o účetní odpisy představující nedaňový výdaj dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP, nemá takový

¹⁰⁴ ÚČETNÍ ODPISY DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO A NEHMOTNÉHO MAJETKU. Dauc [online]. Česká republika: Dauc, 2007 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=28731&?well=ucetnikavarna>

¹⁰⁵ Účetní a daňové odpisy hmotného majetku. *Váš daňový poradce* [online]. Česká republika: Váš daňový poradce, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.vasdanovyporadce.cz/ucetni-a-danove-odpisy-hmotneho-majetku/>

¹⁰⁶ tamtéž

*postup dle finančního ředitelství oporu v zákoně, protože ZDP jednoznačně omezuje výši odpisů hmotného majetku jako daňového výdaje*¹⁰⁷.

ZDP v §26 odst. 2 vymezuje hmotný majetek jako samostatné hmotné movité věci, jejichž vstupní cena převyšuje 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok a budovy a stavby bez limitace ceny¹⁰⁸.

Dle ZDP si subjekt oproti účetním odpisům nemůže sám určit dobu odpisování majetku na základě jeho reálného opotřebení, ale musí dodržet zákonem stanovenou minimální dobu odpisování na základě jednotlivých skupin, přestože bude majetek opotřeben dříve. Do odpisové skupiny poplatník zařídí majetek v prvním roce jeho odpisování, a to na základě jeho charakteru. Odpisové skupiny jsou uvedeny v příloze č. 1 ZDP dle klasifikace CZ-CPA (klasifikace produkce) a CZ-CC (klasifikace stavebních děl)¹⁰⁹.

Doby odpisování dle jednotlivých odpisových skupin včetně příkladů majetku jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 6: Odpisové skupiny včetně dob odepisování a příkladů¹¹⁰

Odpisová skupina	Doba odepisování	Klasifikace	Příklady majetku
1.	3 roky	CZ-CPA	kancelářské stroje, náradí, plemenná a chovná hospodářská zvířata vyjma koní
2.	5 let	CZ-CPA / CZ-CC	motorová vozidla, nábytek, spotřební elektronika
3.	10 let	CZ-CPA / CZ-CC	trezory, turbíny, výtahy, lodě
4.	20 let	CZ-CC	budovy ze dřeva a plastů, oplocení, síla, svršek drah
5.	30 let	CZ-CC	dálnice a silnice, nádrže, stavby
6.	50 let	CZ-CC	budovy hotelů, administrativní, obchodních domů, muzea

Po zatřídění majetku do odpisové skupiny dále poplatník zvolí způsob odpisování pro každý nově pořízený majetek, a to buď odpisy rovnoměrné definované v §31 ZPP nebo

¹⁰⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 4 Afs 78/2014-78 ze dne 6. října 2015

¹⁰⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26, ze dne 18. prosince 1992

¹⁰⁹ Daňové odpisy hmotného majetku dle novely 2017. Tau Praha [online]. Česká republika: tau Praha, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <https://www.taupraha.cz/danove-odpisy-majetku-novela-2017/>

¹¹⁰ Vlastní zpracování dle: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 18. prosince 1992

odpisy zrychlené definované v §32. Ve výjimečných případech stanovených v §30 odst. 4 až 6 ZDP je možné využít časové nebo výkonové odpisy¹¹¹.

Daňové odpisy se počítají jako roční odpis, a to u majetku který je evidován ke konci daného zdaňovacího období¹¹².

Rovnoměrné odpisy

Maximální roční odpis při rovnoměrném způsobu odpisování majetku se stanoví jako setina součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční sazby uvedené v následující tabulce dle §31 odst. 1 ZDP¹¹³.

Tabulka č. 7: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek¹¹⁴

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba v dalších letech odpisování
1	20	40
2	11	22,25
3	5,5	10,5
4	2,15	5,15
5	1,4	3,4
6	1,02	2,02

Poplatník se může rozhodnout tyto sazby snížit a prodloužit dobu odpisování majetku¹¹⁵.

Zákon také umožňuje za některých podmínek zvýšit sazbu v prvním roce odpisování o 10%, 15 % nebo 20%. V případě zvýšení sazby odpisu v prvním roce o 20% musí daňový poplatník vykonávat především zemědělskou a lesní výrobu (jeho příjmy z této činnosti musí činit více než 50% celkových příjmů) a zároveň být prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví. Pro zvýšení sazby o 15% musí splňovat podmínku prvního vlastníka zařízení pro čištění a úpravu vod nebo pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin. Zvýšení sazby o 10% je přístupnější více poplatníkům

¹¹¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 18. prosince 1992

¹¹² tamtéž

¹¹³ tamtéž

¹¹⁴ Vlastní zpracování dle: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 18. prosince 1992

¹¹⁵ Daňové odpisy hmotného majetku dle novely 2017. Tau Praha [online]. Česká republika: tau Praha, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <https://www.taupraha.cz/danove-odpisy-majetku-novela-2017/>

jelikož podmínkou je být odpisovatelem hmotného majetku zatříděného v odpisových skupinách 1 až 3. Sazby pro zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10% jsou pak uvedeny v následující tabulce¹¹⁶.

Tabulka č. 8: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování¹¹⁷

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

Zrychlené odpisy

Tímto způsobem je dosahováno na začátku odpisování vyšších hodnot daňových odpisů a dalších letech se jejich výše snižuje.

K výpočtu zrychleného odpisu jsou využívány koeficienty v následující tabulce.

Tabulka č. 9: Koeficient pro zrychlené odpisování¹¹⁸

Odpisová skupina	Koeficient v prvním roce odpisování	Koeficient v dalších letech odpisování
1	3	4
2	5	6
3	10	11
4	20	21
5	30	31
6	50	51

Výpočet zrychleného odpisu v prvním roce odpisování se vypočítá jako podíl vstupní ceny majetku a přiřazeného koeficientu platného v prvním roce. I u zrychleného odpisu je možné navýšit odpis o 10%, 15% nebo 20% podobně jako o rovnoměrných odpisů. V dalších letech odpisování se pak odpis počítá jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny

¹¹⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 18. prosince 1992

¹¹⁷ Vlastní zpracování dle: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 18. prosince 1992

¹¹⁸ Vlastní zpracování dle: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 18. prosince 1992

tohoto majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již odpisován¹¹⁹.

Daňové odpisy se vždy zaokrouhlují na celé Kč nahoru bez ohledu na použitou metodu odpisování¹²⁰.

2.4.3 Porovnání účetních a daňových odpisů

Základní rozdíly účetních a daňových odpisů jsou zobrazené v následující tabulce.

Tabulka č. 10: Porovnání účetních a daňových odpisů¹²¹

Rozdíly	Účetní odpisy	Daňové odpisy
Limitace ceny DHM/HM	určí účetní jednotka	vyšší než 40 000 Kč
Povinnost	ano	ne
Možnost přerušení	nelze	lze přerušit (s výjimkou časových a výkonových odpisů)
Doba odepisování	odpovídá reálnému opotřebení	stanovené ZDP jednotně pro všechny účetní jednotky
Výše odpisu	s přesností na měsíce	roční odpisy (s výjimkou časových a výkonových odpisů)

Kromě těchto základních rozdílů dochází také k drobným odlišnostem ve vstupní ceně (dle ZDP)/ocenění (ZÚ) nebo od kdy je možné začít majetek odepisovat. Také každý zákon sám definuje, který majetek může být odpisován a kým¹²².

Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy je nutné zaznamenat i v daňovém přiznání daně z příjmů a upravit o tyto rozdíly základ daně. V případě, že daňové odpisy jsou menší, než účetní je nezbytné základ daně zvýšit o tuto částku, jelikož daňové odpisy stanovují maximální částku. V případě účetních odpisů nižších, než daňových se základ daně sníží¹²³.

¹¹⁹ tamtéž, § 32

¹²⁰ tamtéž, § 31 a 32

¹²¹ Vlastní zpracování dle: Účetní a daňové odpisy hmotného majetku. *Váš daňový poradce* [online]. Česká republika: Váš daňový poradce, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.vasdanovyporadce.cz/ucetni-a-danove-odpisy-hmotneho-majetku/>

¹²² tamtéž

¹²³ tamtéž

2.5 Transakce mezi spojenými osobami

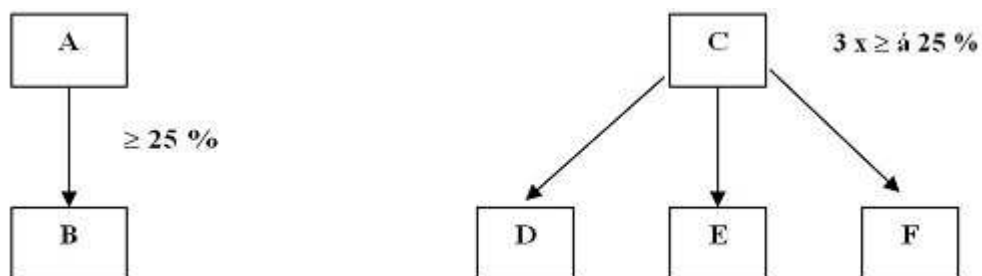
V oblasti daní jsou speciální instrumenty, které zabraňují obcházení daňových zákonů a zajišťují správný výběr daní. Mezi takové nástroje patří i vymezení pojmu „spojené osoby“ a určení specifických postupů pro posouzení vztahů mezi spojenými osobami z pohledů daní¹²⁴.

Pojem spojené osoby je definován jak v ZDP, tak i v ZDPH s drobnými rozdíly, nicméně pro účely práce budou vymezeny spojené osoby pouze z pohledu ZDP.

V §23 odst. 7 ZDP jsou spojené osoby rozdělovány na kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby, jinde v zákoně je ovšem používán pouze pojem spojené osoby¹²⁵.

Kapitálově spojenými osobami jsou osoby jestliže:

- se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby nebo více osob, všechny tyto osoby jsou pak kapitálově propojené. Podíl přitom musí představovat alespoň 25% základního kapitálu či 25% hlasovacích práv,
- se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby nebo více osob, všechny tyto osoby jsou pak kapitálově propojené. Podíl přitom musí představovat alespoň 25% základního kapitálu či 25% hlasovacích práv.



Obrázek č. 2: Kapitálově spojené osoby¹²⁶

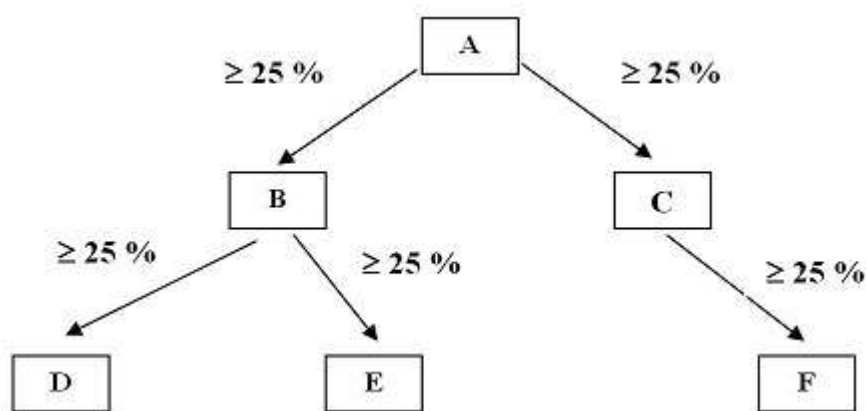
¹²⁴ KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 2017, s. 300. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-55-7.

¹²⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 18. prosince 1992

¹²⁶ Vlastní zpracování dle: Spojené osoby v daních. *Mzdová praxe* [online]. Česká republika: Mzdová praxe, 2013 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d42089v53097-spojene-osoby-v-danich/>

Jinak spojené osoby jsou osoby:

- „kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
- kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
- ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
- blízké,
- které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“¹²⁷.



Obrázek č. 3: Jinak spojené osoby¹²⁸

Především v rámci nadnárodních skupin jsou transakce mezi spojenými osobami zájmem správců daně, a i předmětem daňové kontroly. Od roku 2015 finanční správa využívá k výběru subjektů, jenž budou podrobeni daňové kontrole data ze samostatné přílohy daňového přiznání z příjmu právnických osob, kde jsou zaznamenány transakce se spojenými osobami. Díky této příloze dokáže finanční správa lépe zacílit daňové kontroly na potenciálně rizikové daňové subjekty a transakce, čímž dochází ke zvyšování efektivity daňové kontroly¹²⁹.

¹²⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 23, ze dne 18. prosince 1992

¹²⁸ Vlastní zpracování dle: Spojené osoby v daních. *Mzdová praxe* [online]. Česká republika: Mzdová praxe, 2013 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d42089v53097-spojene-osoby-v-danich/>

¹²⁹ Výroční zpráva Finanční správy ČR 2016. *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financi-sprava/financi-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2016>

Vyplňovat přehled transakcí se spojenými osobami je dle pokynů povinen poplatník, který splní alespoň jednu z následujících podmínek:

- brutto hodnota aktiv je více než 40 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50,

za předpokladu, že:

- uskutečnil transakci se spojenou osobou jenž má sídlo v zahraničí (vyplňuje ve vztahu k zahraničním osobám),
- vykázal na řádku 200 daňovou ztrátu a zároveň uskutečnil transakci se spojenou osobou bez ohledu na to, zda se jedná o osobu tuzemskou nebo zahraniční (vyplňuje ve vztahu ke všem spojeným osobám),
- je příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani a zároveň uskutečnil transakci se spojenou osobou bez ohledu na to, zda se jedná o osobu tuzemskou nebo zahraniční (vyplňuje ve vztahu ke všem spojeným osobám)¹³⁰.

V průběhu daňové kontroly pak finanční správa kontroluje, zda se jednotlivé transakce reálně uskutečnily, zda vykazované náklady opravdu souvisí s ekonomickou činností a do jaké míry, a především pak na nastavení převodních cen na které se v roce 2016 daňová kontrola zaměřovala nejvíce. Výsledkem této kontroly pak v roce 2016 vyla doměřená daň v souvislosti s transakcemi mezi spojenými osobami ve výši téměř 900 mil. Kč. Dále finanční správa kontrolovala dlouhodobě ztrátové spojené osoby v jejímž důsledku pak snížila daňovou ztrátu o 8,5 mld. Kč¹³¹.

Vztahy mezi spojenými osobami jsou vymezeny především v §23 odst. 7 ZDP, ze kterého vyplývá, že výši cen sjednaných mezi těmito osobami je nezbytné testovat ve vztahu k cenám, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Tento rozdíl musí být uspokojivě doložen správci daně, v opačném případě správce daně upraví základ daně o tento zjištěný rozdíl. Navýšit základ daně může správce daně pouze pokud prokáže existenci transakcí

¹³⁰ Pokyny k vyplnění samostatné přílohy k položce 12 I. oddílu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob

¹³¹ Výroční zpráva Finanční správy ČR 2016. *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financi-sprava/financi-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2016>

mezi spojenými osobami a ceny sjednané mezi těmito osobami jsou rozdílné od cen, které by byly stanoveny mezi nezávislými subjekty za stejných či podobných podmínek (cena obvyklá), za předpokladu, že daňový subjekt tento rozdíl uspokojivě nedoloží. Daňové břemeno tedy leží především na správci daně¹³².

V souladu s tímto ustanovením by měl správce daně postupovat následovně:

1. prokázat, že se jedná o transakce mezi spojenými osobami,
2. zjistit cenu obvyklou, pokud takovou cenu nelze určit použije se cena určená podle zákona o oceňování majetku,
3. měl by vyzvat poplatníka, aby obhájil smluvní cenu a zároveň sdělí své zjištění ohledně rozpětí ceny, které určil,
4. poplatník musí podat zdůvodnění, kterým uspokojí správce daně. V opačném případě dojde ke zvýšení základu daně na úroveň částky, kterou stanovil rozpětím cen obvyklých a je pro poplatníka nejvýhodnější¹³³.

„Aby byly důvody rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu uspokojivě doloženy, musí daňový subjekt tvrdit a prokázat zvláštním a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31). Takovými důvody budou zpravidla objektivní skutečnosti, které předmětnou transakci odlišují od běžných transakcí téhož druhu, nikoliv důvody subjektivní povahy. Důvody subjektivní povahy v podobě zájmu dotčených subjektů na daňové optimalizaci či maximalizaci společných výnosů spojených osob nelze považovat za uspokojivé doložení rozdílu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu. Smyslem uvedeného ustanovení je pohlížet na daná právní jednání tak, aby výsledkem byla z daňového hlediska stejná situace jako v případě, kdy k právnímu jednání dochází mezi subjekty, které spojenými osobami nejsou. Pouze takové důvody, které by bylo lze uplatnit i v případě právního

¹³² BRYCHTA, Karel a Martina TRÖGNEROVÁ. Transferové ceny v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Daňová a hospodářská kartotéka. 2016. ISSN 1210-6739. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=209339&rez=0&q=ochrana%20%26%20osobnich%20%26%20udaju>

¹³³ KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 2017, s. 307. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-55-7.

jednání mezi nezávislými subjekty, lze považovat za uspokojivé doložení ve smyslu zákona o daních z příjmu“¹³⁴.

Problematika cen mezi spojenými osobami je upraveno řadou předpisů navazujících na §23 odst. 7 ZDP. Jedná se například o Pokyny D332 až D334, Pokyny GFR D-10. Kromě rozsáhlé tuzemské úpravy jsou transferové ceny upraveny i mezinárodními dokumenty vydávanými Evropskou unií a Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), ale také smlouvami o zamezení dvojího zdanění¹³⁵.

Dle české legislativy není daňový subjekt povinen zpracovávat dokumentaci k tvorbě transferových cen, nicméně je doporučeno ji vytvářet, protože může značným způsobem usnadnit daňovou kontrolu a snížit riziko potenciálních daňových doměrků. Tato dokumentace by měla zachycovat především způsob, jakým jsou transferové ceny tvořeny a popis předmětu samotné transakce¹³⁶.

V případě nejistoty daňového subjektu o způsobu sjednaných cen, může dle §38nc ZDP požádat správce daně o závazné posouzení. Daňový subjekt ve své žádosti uvede rozhodné skutečnosti, na základě kterých pak správce daně vydá rozhodnutí, ve kterém uvede, jak by postupoval v případě daňové kontroly. Toto rozhodnutí je pak závazné a pokud jsou reálné skutečnosti stejné jako ty v žádosti, musí se správce daně tímto rozhodnutím řídit. Jedná se tedy o určitou jistotu daňového subjektu, nicméně toto závazné posouzení je zpoplatněno 10 000 Kč a je na daňovém subjektu posouzení rizika, které pro něj plyne z nesprávného sjednání cen¹³⁷.

2.6 Švarcsystém

Švarcsystém je systémem, ve kterém dochází k využívání služeb osob samostatně výdělečně činných, a je tedy uzavřen obchodněprávní vztah, namísto zaměstnání vlastních zaměstnanců na základě pracovněprávního vztahu. Nejedná se o klasický odběratelsko – dodavatelský vztah (občanskoprávní vztah), ale spíše o vztah

¹³⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 6 Afs 176/2014-24 ze dne 18. března 2015

¹³⁵ KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 2017, s. 308. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-55-7.

¹³⁶ Otevřel, Pavel a Miroslav Zatloukal. *Převodní ceny* [přednáška]. Brno: VUT, 11. 12. 2017.

¹³⁷ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně: a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 56-57. ISBN 9788074780479.

zaměstnanecký (pracovněprávní), protože spolupráce těchto osob vykazuje znaky závislé práce (pojem pracovního práva)¹³⁸.

Primárním cílem švarcsystému, především pak ze strany odběratele služeb, je snížení odvodů na povinném sociálním a zdravotním pojištění. Protože jsou odvody na sociální a zdravotní pojištění důležitým zdrojem státního rozpočtu je logické, že na snahu tyto odvody snižovat, stát patřičně reaguje. Podle §3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen ZP) a také podle §5 písm. e) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti je nelegální vykonávat závislou práci mimo pracovněprávní vztah, čímž se švarcsystém dostává za hranici legální práce¹³⁹.

„Typický případ tzv. „švarcsystému“ je, kdy zaměstnavatel předstírá, že se svým zaměstnancem má vztah dvou osob samostatně výdělečně činných, zatímco zastírá skutečný stav – vztah závislé činnosti (ve smyslu zákona o daních z příjmů)“¹⁴⁰.

2.6.1 Závislá práce

Závislá práce je definována v §2 odst. 1 ZP jako práce vykonávaná ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele a musí být vykonávána osobně zaměstnancem dle pokynů zaměstnavatele. Je nezbytné, aby byly naplněny všechny znaky této definice. Zároveň musí být, dle podmínek uvedených v §2 odst. 2 ZP, závislá práce vykonávána za mzdu plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě¹⁴¹.

2.6.2 Osoba samostatně výdělečně činná

Dle §420 NOZ je za podnikatele považován ten, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Je možné, že se některé znaky

¹³⁸ Švarc systém aneb zaměstnání „na živnostník“. IPODNIKATEL [online]. Česká republika: IPODNIKATEL, 2012 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Prijem-zamestnancu/svarc-system-aneb-zamestnani-na-zivnostnak/Vyhody-a-nevyhody-svarc-systemu.html>

¹³⁹ tamtéž

¹⁴⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 2 Afs 131/2005-49 ze dne 21. března 2006

¹⁴¹ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce ze dne 7. června 2006

prolínají se znaky závislé činnosti, jako například vykonání práce dle pokynů objednatele, na určeném místě, za použití jeho pomůcek či odměňování paušální částkou. Důležité však je, aby šlo o rovnostranný vztah dvou nezávislých smluvních partnerů¹⁴².

Obdobnou definici má i živnostenské podnikání v §2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.

Obchodněprávním vztahem je například smlouva o dílo, mandátní smlouva, smlouva o obchodním zastoupení, smlouva o zprostředkování, smlouva o kontrolní činnosti, smlouva o spolupráci.

Je důležité připomenout, že dle §8 odst. 3 DŘ správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání, nikoliv z formálního stavu¹⁴³.

2.6.3 Znaky švarcsystému

Nikde v zákoně není přímo definován pojem švarcsystém, a tedy nejsou vymezeny ani jeho znaky, nicméně ty se postupně vytváří s judikaturou a lze je i odvodit ze samotné definice závislé činnosti a definice podnikatele. Posouzení, zda se o švarcsystém jedná či nikoli, je vždy individuální a nelze nijak paušalizovat, proto k označení smluvního vztahu jako nelegálního, nemusí být splněny všechny níže uvedené znaky, a naopak vykazování některých znaků nemusí nutně znamenat, že se o švarcsystém skutečně jedná¹⁴⁴.

Za znaky švarcsystému lze považovat:

- **vystupování OSVČ jménem odběratele** – OSVČ jedná vlastním jménem a je tedy nepřipustné, aby vystupovala vůči třetím osobám jako zástupce zadavatele. To se týká i vizitek či e-mailové schránky,
- **pravidelné odměny ve stejné výši** – dlouhodobá spolupráce fakturovaná v pravidelných intervalech vždy ve stejné výši, která je navíc blízká odměnám stálých zaměstnanců zastávajících obdobnou pozici, může být podezřelá, obzvlášť když by odměna OSVČ měla být vázána na výsledek,

¹⁴² Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákon ze dne 22. března 2012

¹⁴³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 3. září 2009.

¹⁴⁴ Sedm znaků, které prokazují švarcsystém. Podnikatel.cz [online]. Česká republika: Podnikatel.cz, 2012 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/7-znaku-ktere-prokazuji-svarcsystem/>

- **OSVČ má pouze jednoho odběratele** – tento znak sám o sobě nemusí značit, že se o švarcsystém skutečně jedná, nicméně v případě, že je dohodnut zákaz výkonu pro jiného odběratele, je velice pravděpodobné, že by tento vztah jako švarcsystém hodnocen byl,
- **využívání pracovních nástrojů, pomůcek, oděvů zadavatele** – protože OSVČ podle §420 NOZ vykonává výdělečnou činnost na vlastní účet nese náklady spojené s výkonem činnosti sama. Je možné, že povaha činnosti vyžaduje výkon práce přímo na pracovišti odběratele a s využíváním jeho pomůcek, ale v tomto případě by měla být řádně sepsána smlouva o pronájmu,
- **školení a osobní rozvoj v režii zadavatele** – stejně jako náklady na pomůcky a pracovní nástroje, tak i na školení a osobní rozvoj musí nést sama OSVČ, zároveň by tyto školení měly probíhat ve volném čase a z iniciativy samotné OSVČ, nikoliv na popud odběratele,
- **stanovená pracovní doba zadavatelem** – pevně stanovená pracovní doba je klasická pro závislou činnost, především pak pokud je dodržování této doby kontrolováno odběratelem. V žádném případě by pak ve smlouvě neměl být sjednán nárok na placené volno a další typické ujednání pro smlouvy v pracovněprávním poměru,
- **místo výkonu práce určené zadavatelem** – pokud nevyžaduje povaha činnosti výkon práce na pracovišti odběratele, je plně v kompetenci OSVČ, aby si místo výkonu práce určila sama a nemělo by jím tedy být stanoveno pracoviště odběratele,
- **vztah subordinace** – u legální spolupráce jsou si subjekty navzájem rovny, takže pokud jsou vykazovány známky nadřízenosti nebo podřízenosti jedná se s největší pravděpodobností o švarcsystém. V některých případech OSVČ musí postupovat podle pokynů odběratele, nicméně mělo by jít o pokyny pouze rámcové, nikoliv průběžné dílčí pokyny,
- **zahrnutí OSVČ do organizační struktury zadavatele** – jelikož OSVČ vykonává činnost na vlastní účet a odpovědnost neměla by být v žádném případě zahrnuta do organizační struktury,
- **odpovědnost za škodu (riziko) nese zadavatel** – v definici OSVČ je, že činnost vykonává na vlastní odpovědnost, na rozdíl od zaměstnanců, kteří ručí pouze do

zákonem stanoveného limitu, pokud tedy tuto odpovědnost nenese, jedná se bezpochyby o znak švarcsystému. V judikatuře lze najít rozhodnutí, kde právě odpovědnost za riziko spojené s podnikáním bylo rozhodujícím faktorem, zda se o švarcsystém jedná či nikoliv¹⁴⁵.

2.6.4 Výhody a rizika švarcsystému

Získávání pracovní síly prostřednictvím švarcsystému přináší společnosti řadu výhod, z nichž nejdůležitější je nižší bezprostřední daňové zatížení a příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, které by byl povinen odvádět za své zaměstnance. Toto je primární důvod, proč vůbec švarcsystém společnosti volí. Není ovšem jediný. Mezi další důvody se dá bezpochyby uvést nižší administrativní zatížení, které se zaměstnanci souvisí. Obchodněprávní vztah poskytuje také výrazně vyšší flexibilitu než vztah pracovněprávní. Jedná se zejména o povinnosti zajišťovat práci v rozsahu stanovené týdenní pracovní doby, kterou vůči zaměstnancům má, na rozdíl od pracovněprávního vztahu je výrazně jednodušší ukončit smlouvu, a to i bez udání důvodu, v souvislosti s tím pak odpadá povinnost hradit odstupné, kterou ze zákona vůči zaměstnancům má, není ani povinen poskytovat náhradu mzdy, v případě, že existují překážky v práci a v neposlední řadě pracovník nemá v rámci obchodněprávního vztahu nárok na dovolenou¹⁴⁶.

Kromě výhod nese švarcsystém také značná rizika v případě jeho odhalení. Jedná se o nelegální zaměstnávání a je tedy kontrolováno, především inspektorátem práce, a podle §140 zákona o zaměstnanosti hrozí za takovéto jednání, pokuta do výše 10 mil. Kč, minimálně však 50 tis. Kč. Dále bude kromě pokuty doměřen nedoplatek na daních, na pojistném na sociální a zdravotní pojištění, a to i přestože byla daň odvedena OSVČ. Ve vztahu k doměření daně také penále a úroky z prodlení. Podle rozsahu pak připadají v úvahu i trestněprávní následky. Za předpokladu, že si společnost nárokovala odpočet na DPH z faktur vystavených OSVČ, nebude tento nárok uznán¹⁴⁷.

¹⁴⁵ tamtéž

¹⁴⁶ Švarc systém aneb zaměstnání „na živnostník“. IPODNIKATEL [online]. Česká republika: IPODNIKATEL, 2012 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Prijem-zamestnancu/svarc-system-aneb-zamestnani-na-zivnostnak/Vyhody-a-nevyhody-svarc-systemu.html>

¹⁴⁷ tamtéž

2.7 Automobil v obchodním majetku

Využívání automobilu jako pracovního nástroje je v současné době poměrně běžnou situací. Je nezbytné ovšem rozlišovat, zda se jedná o obchodní majetek či nikoliv. Pro účely této práce bude řešen pouze automobil zahrnutý do obchodního majetku¹⁴⁸.

S provozem automobilu souvisejí náklady, které následně ovlivňují daňovou povinnost společnosti. Jedná se především o náklady na pohonné hmoty, opravu a údržbu auta, pneumatiky, oleje, pojistné, dálniční známky a další příslušenství a v neposlední řadě i odpisy. Zároveň také vzniká povinnost přihlásit se k silniční dani, která je také daňovým nákladem bez ohledu na její zaplacení¹⁴⁹.

2.7.1 Spotřeba pohonných hmot

Podle §24 odst. 2 písm. k) bodu 1 ZDP je u automobilů zahrnutých do obchodního majetku daňově uznatelným výdajem spotřeba pohonných hmot v prokázané výši. Z tohoto ustanovení vyplývá, že lze uplatnit pouze skutečně nakoupené pohonné hmoty, což poplatník prokáže příslušnými doklady o nákupu. Není tedy důležitá spotřeba uvedená v technickém průkazu vozidla. Správce daně může vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečné spotřeby těchto nakoupených pohonných hmot a samozřejmě, že byly využity k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů¹⁵⁰.

2.7.2 Kniha jízd

K prokázání skutečné výše spotřeby pohonných hmot a nejenom jich, ale i například nákladů na parkovné, slouží kniha neboli evidence jízd. S evidencí jízd souvisí pokyn GFŘ D-22, kde je stanoveno, že musí obsahovat alespoň údaje o:

- typu vozidla a jeho registrační značku,
- datu jízdy,

¹⁴⁸ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2017*. Praha: ESAP, 2017, 1. vydání, s. 16. ISBN 978-80-905899-4-0.

¹⁴⁹ OSVČ a výdaje na auto – co je zrovna pro Vás nejvýhodnější?. *Sečteno* [online]. Česká republika: Sečteno, 2016 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <https://secteno.cz/en/osvc-a-vydaje-na-auto-co-je-zrovna-pro-vas-nejvyhodnejsi/>

¹⁵⁰ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2017*. Praha: ESAP, 2017, 1. vydání, s. 20. ISBN 978-80-905899-4-0.

- cíli jízdy,
- účelu jízdy,
- ujetých kilometrů,
- stav ujetých kilometrů k začátku a ke konci zdaňovacího období, resp. k zahájení činnosti nebo zařazení vozidla do obchodního majetku¹⁵¹.

Za předpokladu použití vozidla k soukromým účelům, stačí pouze datum jízdy a počet ujetých kilometrů s poznámkou, že se jedná o soukromou jízdu¹⁵².

2.7.3 Paušální výdaj na dopravu

Alternativu k uplatňování nákladů spojených s automobilem je dle §24 odst. 2 písm. z) ZDP paušální výdaj na dopravu, vztahuje se na všechna motorová vozidla. Není ovšem možné tyto typy uplatňování výdajů kombinovat¹⁵³.

V takovémto případě může poplatník uplatnit daňově uznatelný výdaj na dopravu ve výši 5 000 Kč měsíčně na jedno motorové vozidlo, které v průběhu měsíce nepřenechal k využívání jiné osobě, ročně tak může poplatník uplatnit v nákladech až 60 000 Kč na jedno motorové vozidlo. V případě, že poplatník využívá silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze z části může si uplatnit pouze paušální krácený výdaj bez ohledu na poměr, ve kterém bylo vozidlo využito k jiným než podnikatelským činnostem. Krácený výdaj činí 80% z 5 000 Kč, tedy 4 000 Kč. Paušální výdaje lze uplatnit maximálně na 3 motorová vozidla¹⁵⁴.

Ostatní náklady související s provozem vozidla mezi, které se řadí zejména výdaje na opravu a údržbu, provozní kapaliny, odpisy, silniční daň, pojištění a dálniční poplatky mohou být uplatněny v prokázané výši spolu s paušálním výdajem, nicméně zákon v §25 odst. 1 písm. x) výslovně vylučuje uplatnění nákladů na pohonné hmoty a parkovné. V případě využívání vozidla i mimo podnikání, je nezbytné, tyto ostatní náklady krátit podobně jako paušální výdaj o 20%¹⁵⁵.

¹⁵¹ tamtéž, s. 20-21

¹⁵² tamtéž, s. 20-21

¹⁵³ tamtéž, s. 123-125

¹⁵⁴ tamtéž, s. 123-125

¹⁵⁵ tamtéž, s. 123-125

2.7.4 Použití automobilu pro účely nesouvisející s podnikáním

Za předpokladu, že podnikatel využívá automobil mimo podnikatelskou činnost, jsou náklady spojené s vozidlem uznatelné pouze částečně. Je tedy nezbytné takové náklady krátit poměru, který připadá na činnost nesouvisející s podnikatelskou činností. Určit poměr lze pomocí ujetých kilometrů¹⁵⁶.

Silniční daň je plně uznatelným daňovým nákladem a není potřeba ho dále krátit¹⁵⁷.

2.7.5 Poskytnutí automobilu zaměstnanci pro soukromé účely

Zákon neukládá povinnost zaměstnavateli krátit náklady související s vozidlem, kromě pohonných hmot, které zaměstnanec využívá k soukromým účelům. Jak již bylo zmíněno, náklady na pohonné hmoty je možné uplatnit pouze v prokázané výši, to znamená, že pokud tyto pohonné hmoty hradí zaměstnavatel, musí je zaměstnavatel vyloučit z daňově uznatelných nákladů. Je ovšem nezbytné považovat poskytnutí automobilu zaměstnanci za jeho nepeněžní příjem, a tak podrobit dani 1% z vstupní ceny vozidla, nejméně však 1 000 Kč¹⁵⁸.

¹⁵⁶ tamtéž, s. 21

¹⁵⁷ tamtéž, s. 21

¹⁵⁸ tamtéž, s. 22

3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

Jak již bylo avizováno v kapitole cíle, metody a postupy zpracování, tato část diplomové práce se bude zabývat zhodnocením současného stavu vybraných nákladů společnosti, které by mohly být z pohledu daňové kontroly problematické.

3.1 Představení společnosti

Z důvodu zachování anonymity analyzované společnosti, o kterou společnost požádala, bude používán název ABC. Společnost ABC je právní formou společnost s ručením omezeným se sídlem v Praze, jejímž hlavním předmětem podnikání je vydavatelská a nakladatelská činnost především odborných časopisů a e-magazínů. Na českém trhu společnost ABC působí již přes patnáct let. Dle §1b odst. 2 zákona č 563/1991 Sb., o účetnictví se společnost hodnotí jako malá vzhledem k výši aktiv, obratu a počtu zaměstnanců a její účetní závěrky nejsou ověřovány auditorem.

Společnost ABC podléhá dani z příjmu právnických osob, silniční dani, dani z příjmů ze závislé činnosti za zaměstnance a v neposlední řadě je také měsíčním plátcem DPH. Daňové přiznání podává prostřednictvím externího daňového poradce. Společnost ABC prozatím nemá žádnou praktickou zkušenost s daňovou kontrolou a pravděpodobně není v hledáčku finanční správy. V případě zahájení daňové kontroly v průběhu roku 2018 smí správce daně ve vztahu k zákonným lhůtám kontrolovat daňová tvrzení v rozmezí let 2014-2017. Pro analýzu vybraných nákladů, především ve vztahu k dani z příjmu, je jako výchozí rok zvolen rok 2017, případně data z předchozích let, pokud jsou nezbytná, nikoliv však starší než data z roku 2014. Během analýzy budou prověřeny některé účetní postupy a další faktory ovlivňující základ daně a daňovou povinnost, zda společnost disponuje dostatečnými důkazními prostředky nebo dokumentací, tak aby daňová kontrola nenapadla uznatelnost takových nákladů, a budou identifikována slabá místa společnosti, která by mohla být problematická v případě uskutečnění daňové kontroly.

3.2 Reklama a propagace

Jako snad každá společnost, tak i společnost ABC musí propagovat své produkty a náklady na to jsou poměrně vysoké. Společnost tyto náklady odděluje od ostatních a má k tomuto účelu vytvořené analytické účty, na které náklady související s reklamou účtuje. Díky tomu má poměrně dobrý přehled kolik nákladů na propagaci a reklamu vynaloží. Zároveň společnost účtuje o zásobách způsobem A, tedy reklamní a propagační materiály spolu se zásobami eviduje na rozvahových účtech a do nákladů jsou účtovány až se skutečnou spotřebou a tím získává přehled o množství reklamních a propagačních materiálů na skladě.

3.2.1 Reklamní a propagační předměty

V případě daňové kontroly nákladů na reklamní a propagační předměty správce daně nejprve kontroluje, zda byly dodrženy základní podmínky pro daňovou uznatelnost takových nákladů. Společnost má vytvořeny speciální rozvahové i nákladové analytické účty právě pro náklady na reklamu a propagaci. Náklady na propagaci společnosti ABC jsou nejvyšší v druhé polovině roku. Důvodem je snaha o obnovení ročního předplatného u stávajících zákazníků a zároveň získání nových předplatitelů, stejně jako využití vánočních svátků, kdy společnost prezentuje předplatné jako vhodný vánoční dárek. Společnost také přizpůsobuje propagační předměty tomu, který konkrétní produkt (časopis) mají propagovat, proto eviduje poměrně pestrou škálu těchto předmětů.

V následující tabulce jsou vybrány propagační předměty, které tvoří významnou část reklamních nákladů, ostatní reklamní a propagační předměty jsou cílené na méně rozšířené publikace, jejich počet a náklady jsou tedy podstatně nižší a portfolio takovýchto předmětů relativně široké. Je ovšem patrné, že nejpočetnějšími položkami jsou předměty, které je možné poskytnout spolu s výtiskem časopisu případně na různých veletrzích, kterých se společnost účastní.

Tabulka č. 11: Náklady na reklamní a propagační předměty¹⁵⁹

Předmět	Počet kusů
Látková designová taška s názvem společnosti ABC	500
Přívěsek na klíče s logem společnosti ABC	4 000
Dřevěné kuličkové pero s názvem periodika	600
Kovové kuličkové pero s názvem společnosti ABC	1 800
USB flash disk s názvem společnosti	200
Poznámkový zápisník s názvem společnosti ABC	250
Propagační leták k jednotlivým periodikům	40 300
Diáře na rok 2018 pro předplatitele konkrétního periodika	15 000

Z účetních dokladů vyplývá, že ani jeden reklamní a propagační předmět nepřesahuje limitní částku 500 Kč bez DPH a zároveň ani jeden z těchto nákladů nepodléhá spotřební dani. Ke každému náhodně kontrolovanému účetnímu dokladu je také přiložena fotografie daného předmětu a lze předpokládat, že takto společnost postupuje i u všech ostatních účetních dokladů souvisejících s reklamními a propagačními předměty.

Společnost účtuje o zásobách způsobem A, ale vzhledem k počtu kusů uvedených v nákladech je patrné, že do nákladů účtuje celkový počet kusů v jednotlivých baleních, nikoli přesný počet spotřeby. Doručovací adresou reklamních předmětů je sídlo společnosti a o jejich distribuci se stará pracovník mající na starosti marketing a distribuci publikací společnosti ABC. Tento pracovník vede evidenci, kam dále propagační předměty distribuuje, k jaké konkrétní příležitosti (výstavy, veletrhy) jsou předměty využívány a o kolik předmětů se jedná, nicméně vždy jde o zaokrouhlené částky. Konkrétním příkladem jsou propagační letáky. Tyto letáky jsou předávány jak na veletrzích, kterých se společnost ABC účastní, tak i zasílány spolu s výtisky časopisů. Předání těchto letáků je uvedeno ve výše zmíněné evidenci, lze ovšem jen velmi stěží předpokládat, že bylo předáno přesně 40 300 kusů propagačních letáků a zůstatek na skladu je opět dělitelný stem beze zbytku. Případná daňová kontrola by mohla mít pochybnosti o celkové spotřebě těchto propagačních letáků v daném účetním období, především u nákladnějších položek a početných položek předaných ke konci roku. Na

¹⁵⁹ Vlastní zpracování dle: Intrní zdroje společnosti

druhou stranu by náklady spojené s naskladňováním a vyskladňováním byly neekonomické, hlavně u zmíněných letáků.

Jelikož je společnost plátcem DPH, je nezbytné náklady posuzovat jak podle ZDP, tak i podle ZDPH. Konkrétně přívěsek na klíče je dle fotografie označen logem společnosti, nicméně ZDP vyžaduje označení předmětu jménem nebo ochranou známkou společnosti, případně názvem propagovaného zboží nebo služby. Jelikož je fotografie pořízena pouze z jedné strany předmětu je možné, že název společnosti nebo některé z publikací se nachází na druhé straně předmětu. Ovšem na základě přiložené fotografie by náklady spojené s tímto reklamním předmětem mohly být označeny za náklady daňově neuznatelné. Z pohledu ZDPH není takovéto označení vyžadováno a společnost si může odečíst daň na vstupu bez jakýchkoliv rizik.

Další problematickou položkou z pohledu daně z příjmu mohou být náklady na diáře na rok 2018, ve kterém jsou zaznamenány důležité termíny veletrhů, výstav a jiných událostí tematicky související se zaměřením periodika. Zároveň jsou zde označena data vydání dalšího čísla tohoto časopisu, a i ostatních publikací, které společnost vydává. Tyto diáře jsou nabízeny ročním předplatitelům konkrétního periodika, jenž je z pohledu společnosti nejvýznamnější ve vztahu k výši příjmů, a jsou zasílány buďto spolu s prosincovým vydáním nebo s dalším vydáním následujícím po zaplacení objednávky ročního předplatného. Tato nabídka je platná až do vyčerpání zásob. Společnost o nákladech na tyto diáře účtuje v celé výši v roce 2017, přestože je evidentní, že k uskutečnění předání části těchto diářů dojde až v lednu následujícího roku.

3.2.2 Reklamní a propagační služby

Společnost ABC se účastní každoročně několika veletrhů, výstav, konferencí a jiných událostí, kde kromě vzdělávání svých pracovníků také propaguje své časopisy, případně e-magazíny. Zároveň společnost každoročně uspořádá slavnost, na kterou jsou zváni klienti inzerující v publikacích společnosti ABC. Jelikož si je společnost vědoma, že občerstvení je z daňového pohledu daňově neuznatelným výdajem, nechává si pronájem prostor a občerstvení, které je součástí slavnosti, fakturovat odděleně. Díky tomu může společnost uplatnit alespoň náklady na pronájem prostor, a proto se tento způsob propagace zdá vhodný nejenom z pohledu marketingu, ale také z daňového pohledu.

Detailněji jsou analyzovány přijaté faktury za veletrhy, které patří mezi nejprestižnější a zároveň i nejnákladnější, dále náhodně vybrané faktury.

1) Pronájem prostor na veletrhu dne 26. 10. 2017 – 30. 10. 2017

K faktuře je přiložena pozvánka na událost, která byla uvedena v číslech časopisů vydaných před samotným veletrhem. Zároveň má společnost ABC uzavřenou smlouvu poskytovatelem tohoto pronájmu, kde jsou i stanovené podmínky, co se rozsahu propagace týče. K faktuře je přiložena také fotodokumentace stánku společnosti ABC. Fotografie není označena ani datem ani místem a byla vyfocena pravděpodobně ještě před zahájením samotného veletrhu, jelikož nepůsobí dojmem předváděcí akce. Jelikož se jedná o prestižní událost je možné dohledat fotografie přímo od organizátorů této akce, které zachycují přímý průběh. Zároveň je společnost ABC uvedena mezi účastníky této akce na oficiálních stránkách.

2) Pronájem prostor na veletrhu dne 19. 9. 2017 – 23. 9. 2017

Opět se jedná o velice prestižní událost a je tedy i v tomto případě uzavřena smlouva s organizátorem celé akce, kde jsou specifikovány podmínky průběhu. Zároveň je stejně jako v předchozím případě přiložena fotodokumentace, opět bez uvedení data a místa pořízení této fotografie. Na fotografii jsou zachyceny, kromě stánku s produkty společnosti ABC, i ostatní vystavovatelé a účastníci, kteří jsou vzhledem k zaměření veletrhu očekáváni. Zároveň je možné na sociálních sítích nalézt fotografie z této události, na kterých se objevuje i společnost ABC.

3) Propagace a reklama společnosti ABC

Na faktuře je uvedeno, že se jedná o propagaci a reklamu společnosti ABC, pronájem reklamní plochy a marketingovou podporu jednotlivých produktů společnosti ABC, které jsou konkrétně vyjmenovány. Jedná se celkem o 4 faktury za rok 2017 rozdělené podle jednotlivých kvartálů a fakturována je vždy stejná částka. U faktury nicméně není přiložena žádná fotografie ani smlouva s poskytovatelem těchto služeb, kde by bylo detailněji uvedeno, o jakou reklamu a propagaci se konkrétně jedná a jakou formou bude vedena. Na stránkách poskytovatele je sice společnost ABC zmíněna, ale pouze jako klient. Vzhledem k výši částky a popisku na faktuře, by se mělo jednat o komplexní

propagaci a reklamu, což je pochopitelné vzhledem k tomu, že společnost ABC je poměrně malá na to, aby měla své vlastní marketingové a reklamní oddělení, které by bylo schopné zajistit marketing a reklamu všem produktům.

4) Reklama v areálu výstaviště během veletrhu dne 7. 2. 2017 – 10. 2. 2017

K faktuře za reklamu je přiložena fotografie reklamního banneru, ten je ovšem zachycen v prostorách společnosti ABC nikoliv na samotné výstavě. Je ovšem možné dohledat, na oficiálních stránkách veletrhu, periodika společnosti ABC jako mediální partnery události a lze tedy předpokládat, že reklamní banner byl v průběhu veletrhu v areálu skutečně vyvěšen.

Lze konstatovat, že dokumentace zajištěná společností ABC a přiložená k fakturám by se z pohledu daňové kontroly mohla zdát jako nedostatečná, jelikož fotografie ani v jednom případě nejsou označené datem ani místem pořízení a u dvou z analyzovaných faktur dokonce nezachycují ani samotný průběh realizace této reklamy nebo reklamní akce. Společnost ABC se se svými publikacemi účastní především prestižních událostí obvykle dokumentovaných formou reportáže nebo článku v jednom z periodik, případně prostřednictvím samotných účastníků, kteří zaznamenávají veletrh a následně fotografie zveřejňují na sociálních sítích. Díky tomu je možné zajistit důkazy v průběhu daňové kontroly. V případě účasti na menších veletrzích, které nemají svou vlastní fotodokumentaci, by prokazování takovéto reklamy mohlo být problematické. Je totiž evidentní, že i smlouva, kde jsou stanovené podmínky a způsob propagace, je iniciována spíše ze strany organizátorů veletrhu než společnosti ABC. Důvodem tohoto tvrzení je i absence dokumentace u třetí analyzované faktury, kde detailní popis této propagace a reklamy zcela chybí, a není tedy ani s jistotou prokázáno, že k uvedené reklamě a propagaci skutečně došlo.

3.2.3 Marketingové akce

Jako každé jiné vydavatelství i společnost ABC nabízí různé marketingové akce s cílem podpořit prodej pomocí určitého bonusu poskytnutého zákazníkům, kteří si objednají předplatné, obvykle roční. Společnost většinou poskytuje 2 typy marketingových akcí.

Prvním z nich je již výše zmíněný diář na následující rok, v současnosti na rok 2018. Tato akce má za cíl nalákat nové zákazníky a zároveň přimět stávající zákazníky k obnovení předplatného na další rok. Jelikož se jedná o reklamní a propagační předmět, kde je uvedeno každé vydání všech publikací společnosti ABC a zároveň je diář patřičně označen názvem společnosti, jedná se o daňově uznatelný náklad i přesto, že je tento diář nabízen jako dárek zdarma k předplatnému. Pokud by se nejednalo o propagační předmět mohlo by být z pohledu daňové kontroly problematické jeho nabízení zdarma, protože dle ZDP je dárek daňově neuznatelným nákladem. Cílem marketingových akcí a reklamy obecně je zvýšení tržeb a tím i zisku, nikoli poskytování čehokoliv zdarma. Kromě diáře jsou v průběhu roku zasílány i další reklamní předměty, vždy přizpůsobené propagované publikaci.

Druhým typem marketingových akcí, které společnost ABC nabízí je dárek zdarma k předplatnému v podobě další publikace. Na vydaných fakturách je pak tato publikace uvedena jako samostatná položka s prodejní cenou 0 Kč. Zde už by daňová kontrola mohla náklady na publikaci vyloučit z daňově uznatelných nákladů v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2011, č.j. 2 Afs 6/2011–123.

Vzorky

Kromě předplatitelů, kterým společnost ABC zasílá jednotlivé výtisky, sama zajišťuje prodej také přes distribuční společnost. Ta má sjednané podmínky s trafikami a obchodními řetězci a zašle objednávku na určitý počet kusů výtisků na základě předchozích prodejů. Společnost ABC pak vystaví fakturu na celou objednávku a následně po skončení prodeje daného vydání jsou publikace vráceny do společnosti ABC, která na neprodané kusy vystaví dobropis. Tyto neprodané kusy jsou dále využity jako bezplatné vzorky. V následujícím grafu je zobrazeno, jaké procento nákladů připadá na vzorky v poměru k celkovým nákladům na publikace v jednotlivých letech.



Graf č. 4: Poměr nákladů na vzorky ve vztahu k celkovým nákladům¹⁶⁰

Neprodané publikace se marketingový a distribuční pracovník snaží umístit tak, aby byla co nejvíce zasažena cílová skupina. Tyto výtisky jsou rozdány do vestibulů a vstupních hal různých institucí a společností oborově odpovídajících zaměření jednotlivých publikací. Populárnější časopisy jdou i do čekáren nebo v současné době do linkových autobusů. Jelikož jsou tyto vzorky častokrát benefitem pro zákazníky subjektů, kterým byly poskytnuty, jsou pak ochotni jako určitou formu protiplnění nabídnout drobnou reklamu společnosti ABC a propagaci jejích produktů.

Společnost si stanoví, kam a do jakých míst a kolik procent které publikace rozdává. I přes to, že nevede žádnou evidenci o umisťování těchto vzorků, je na základě dobropisu a stanovených procent možné dopočítat komu bylo kolik kusů konkrétní publikace rozdáno v jednotlivých měsících.

3.3 Odpisy majetku

Daňová kontrola dále na základě karet majetku kontroluje správné uplatnění a výpočet odpisů.

Za dlouhodobý hmotný majetek společnost ABC považuje matek s vyšší vstupní cenou než 40 000 Kč a dobou použitelnosti delší než jeden rok. Ke konci roku 2017 společnost

¹⁶⁰ Vlastní zpracování dle: Interní zdroje společnosti

jako dlouhodobý hmotný majetek evidovala osobní automobil Škoda Octavia Combi, notebook HP ZBook, již odepsanou laserovou tiskárnu Xerox VersalLink a notebook Dell XPS. Ostatní majetek byl zaúčtován přímo do nákladů, jelikož nedosahoval hodnoty 40 000 Kč, a to i v případě, že jeho využití je delší než 1 rok. Zároveň společnost ABC neeviduje žádný nehmotný majetek.

Již v příloze účetní závěrky společnost ABC avizuje, že využívá shodné účetní a daňové odpisy, a to jak rovnoměrné, tak i zrychlené.

Společnost osobní automobil Škoda Octavia Combi pořídila 16.6.2014 a uvedla do provozu 1.7.2014. Vstupní cena je kupní cena 340 044 Kč (cena bez DPH). Majetek společnost zařídila do druhé odpisové skupiny a odpisovat bude stanovenou minimální dobu, tj. 5 let a majetek tedy bude zcela odepsán v roce 2018. Jako způsob odpisování společnost zvolila zrychlené odpisy. Průběh odpisů je zobrazený v následující tabulce.

Tabulka č. 12: Odpisy osobního automobilu Škoda Octavia Combi¹⁶¹

Rok	ZC na začátku roku	Odpisy Kč	ZC na konci roku
2014	340 044	68 009	272 035
2015	272 035	108 814	163 221
2016	163 221	81 611	81 610
2017	81 610	54 407	27 203
2018	27 203	27 203	0

Obdobně společnost postupuje i u odpisů notebooku HP ZBook jehož vstupní cena je 44 025 Kč (cena bez DPH). Notebook pořídila 25.11.2015 a zařazen do užívání byl 1.12.2015. Notebook společnost zařadila do první odpisové skupiny a bude odepisován po dobu 3 let, a plně odepsán je v roce 2017. Způsob odepisování společnost zvolila zrychlené odpisy. Navíc, jelikož je společnost prvním odpisovatelem majetku využila možnost zvýšení odpisu v prvním roce o 10%.

¹⁶¹ Vlastní zpracování dle: Interní zdroje společnosti

Tabulka č. 13: Ospisy notebooku¹⁶²

Rok	ZC na začátku roku	Odpisy Kč	ZC na konci roku
2015	44 025	19 078	24 948
2016	24 948	16 632	8 316
2017	8 316	8 316	0

Z pohledu ZDP je zařazení i výpočet daňových odpisů v souladu se zákonem. Jelikož společnost pro účetní odpisy používá naprosto stejný výpočet, nedochází k úpravě základu daně v daňovém přiznání daně z příjmů.

Společnost ABC také eviduje již odepsanou laserovou tiskárnu Xerox VersaLink, jejíž vstupní hodnota byla 41 645 Kč (cena bez DPH). Tato tiskárna byla odepsána v roce 2015 a stále tedy může být předmětem daňové kontroly. Byla zařazena do první odpisové skupiny a byl zvolen rovnoměrný způsob odpisů. Obdobně společnost postupovala i v případě notebooku Dell XPS, který byl odepsán v roce 2016. Suma odpisů v jednotlivých letech ani v jednom z těchto majetků nepřesáhla jejich vstupní cenu, a tedy i v těchto případech by měly být uplatněné náklady daňově uznatelné.

Ostatní majetek dosahuje hodnot nižších než 40 000 Kč bez DPH a je tedy v souladu se ZDP tento majetek neodepisovat a uplatnit náklady na tento majetek v plné výši, přestože je doba jeho použitelnosti delší než jeden rok. Mezi tento majetek patří například i notebooky s hodnotou nižší než 40 000 Kč.

Z pohledu ZÚ odpisy nevyjadřují skutečné opotřebení majetku, a tedy ani reálné zobrazení hodnoty majetku. Daňové odpisy jsou stanoveny jako roční odpis a jelikož osobní automobil i tiskárna byly zařazeny do majetku v druhé polovině roku, měl by být účetní odpis výrazně nižší. Lze jen těžko předpokládat, že tiskárna zařazená do majetku v prosinci ztratila téměř polovinu své hodnoty. Společnost ABC dále v současné době vlastní celkem 11 notebooků nebo stolních počítačů, vyjma výše zmíněných, které jsou určeny pro grafika. Všechny tyto počítače byly rovnou uplatněny v nákladech, přestože vzhledem ke způsobu využití těchto počítačů, jenž jsou určeny například pro šéfredaktory, je doba použitelnosti minimálně 3 roky. Vzhledem k této skutečnosti lze jen s těžkou předpokládat, že společnost respektuje a dodržuje princip věrného a poctivého

¹⁶² Vlastní zpracování dle: Interní zdroje společnosti

zobrazení majetku, který je stanoven ve VPÚ ve vztahu k výši ocenění samostatných movitých věcí, a tedy i drobného hmotného majetku. Správce daně by tuto skutečnost mohl hodnotit jako přestupek na základě §37a odst. 1 písm. f) ZÚ a pokutovat do výše 3% hodnoty aktiv celkem.

3.4 Transakce mezi spojenými osobami

Společnost ABC nemá není kapitálově spojená osoba s žádnou další společností, nicméně je patrné propojení se zahraniční společností skrze jednatele. Oba jednatele společnosti ABC jsou zároveň jednatele společnosti se sídlem v zahraničí. I z oficiálních stránek je patrný vztah mezi společností ABC a zahraniční společností a působí jako mateřská a dceřiná společnost. Obě společnosti spolu navzájem spolupracují, mají jednotný komunikační systém, kde jsou pracovníci obou společností v permanentním kontaktu, na veřejných akcích působí jednotně, a i logo společnosti je stejné. Dále je v obou společnostech stejná organizační struktura a někteří pracovníci jsou zaměstnanci zahraniční společnosti. Ze zjištěných informací je patrné, že by mělo docházet k rozdělování nákladů, které jsou společné pro obě společnosti, nicméně mezi těmito společnostmi nedochází k žádné vzájemné fakturaci. Na základě dostupných informací není možné posoudit o jaké částky se jedná a zda by se podle pokynu GFŘ D-10 mohlo jednat o vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou, které tvoří hlavní činnost subjektů. Pokyn vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou vymezuje jako transakce v rámci skupiny podniků zahrnující služby správního, technického, finančního, poradenského či obchodního charakteru. Svou povahou slouží skupině podniků pouze k zajištění provozních, řídicích či kontrolních mechanismů tak, aby byla podporována hlavní činnost podniků a zároveň omezuje jejich celkovou hodnotu na maximálně 10 % z obrátu a zároveň částku 50 mil Kč u poskytovatele a 20 % z provozních nákladů a zároveň částku 50 mil Kč u příjemce. Částka 50 mil. s jistotou překročena nebude, ale limitaci 10% resp. 20% z obrátu není možné posoudit, bez podrobnější analýzy zahraniční společnosti. Dá se předpokládat, že zahraniční společnost nese více nákladů připadající společnosti ABC než společnost ABC nákladů připadající na zahraniční společnost. Toto tvrzení podporuje fakt, že v místě sídla zahraniční společnosti, jsou příjmy zdaňovány vyšším sazbou daně z příjmů než v ČR.

Společnost dále ve všech sledovaných obdobích vykazuje v účetním deníku čtvrtletní zápisy faktur za poradenskou činnost, jenž poskytuje nejmenovaná fyzická osoba, podnikající ve stejné oblasti jako je oblast zaměření některých publikací. Pro účely této práce bude osoba označena jako osoba XY. Tato osoba XY je manželem jednatelky společnosti ABC, která zároveň vlastní 80% základního kapitálu společnosti. Ve smyslu ustanovení §23 odst. 7 ZDP se tedy jedná o jinak spojené osoby. Společnost ABC má na tyto služby sepsanou smlouvu s osobou XY v níž je jako forma úhrady těchto služeb stanoveno protiplnění, v podobě poskytnutí inzerce v časopise. Ani na této smlouvě není konkrétně stanoveno, jak tyto poradenské služby probíhají, pouze je specifikovaná odborná oblast. Zda se jedná o cenu obvyklou nelze posoudit bez detailnějších informací o poskytované službě. Zároveň společnost ABC ostatním inzerujícím klientům fakturuje vyšší částky, než kolik započte proti fakturám vystaveným osobou XY. Společnosti ABC nedisponuje žádným dokumentem, kde by bylo uvedeno, jakým způsobem tyto ceny stanovila a je velice pravděpodobné, že tyto faktury vzbudí zájem správce daně v případě daňové kontroly.

3.5 Švarcsystém

Přestože kontrola dodržování pracovního práva je v režii inspektorátu práce, je velice pravděpodobné, že by se touto problematikou správce daně zabýval i při daňové kontrole, protože fakturované částky od OSVČ tvoří poměrně velkou část nákladů společnosti.

Společnost eviduje 7 zaměstnanců v hlavním pracovním poměru, jedná se o zaměstnance v oddělení distribuce a logistiky, obchodního oddělení a oddělení produkce, grafika, zaměstnance zajišťujícího administrativu a také jeden z jednatelů společnosti. Dále jsou v organizační struktuře zahrnuti pracovníci výrobního, kteří jsou podle interních informací zaměstnanci zahraniční společnosti, nicméně činnost výrobního oddělení byla společností nijak vysvětlena. V organizační skupině jsou také zahrnuti pracovníci redakce, se kterými není uzavřena pracovní smlouva, ale komisionářská smlouva, jde tedy o obchodněprávní vztah. Celkem se jedná o 5 pracovníků.

Zahrnutí těchto pracovníků je prvním prohřeškem společnosti ABC, na základě kterého, by správce daně mohl usoudit, že se o švarcsystém jedná, a to i bez detailnějšího rozboru sjednaného vztahu.

Zahrnutí do organizační struktury ovšem není jediným prohrěškem společnosti. V komisionářské smlouvě je také uveden následující bod:

- reprezentovat časopis navenek – účastnit se akcí a tiskových konferencí, udržovat kontakty s firmami – klienty a potenciálními klienty (aktuality, zajímavé informace a nové zdroje obrázků do článků).

Přestože, je v komisionářské smlouvě uvedeno, že komisionář (OSVČ) pro komitenta (společnost ABC) zařizuje záležitosti vlastním jménem, disponuje každá OSVČ vizitkami a emailovou adresou, kde je společnost ABC uvedena, a tedy při reprezentaci časopisu navenek evidentně jedná jménem společnosti ABC.

Dalším bodem smlouvy je, že komisionář se zavazuje vykonávat činnost osobně, a v případě nemožnosti splnění svého závazku, je oprávněn použít ke splnění závazku jinou osobu. Vzhledem k povaze činnosti lze očekávat, že společnost vyžaduje, aby OSVČ vykonávala činnost osobně.

Úplata je stanovena pevnou částkou za každé číslo časopisu. Zároveň smlouva uvádí, že je možné komisionáři přiznat odměnu v určitém rozpětí za každé číslo časopisu. Ve smlouvě je přesně uvedeno:

- Komisionáři může být přiznána odměna ve výši od 1000 Kč do výše 4 000 Kč za každé číslo časopisu. Výšku odměny určuje nadřízený pracovník a závisí na:
 - dodržování předem stanovených termínů;
 - kvalitě časopisu;
 - množství chyb, které bude časopis obsahovat;
 - míry kooperativity s vedením vydavatelství;
 - vhodnosti umístění inzerátů;
 - spokojenosti čtenářů, vedení vydavatelství a inzerentů;
 - dodržení rozpočtu stanoveného nadřízeným.

Komitent se rovněž zavazuje, že uhradí nutné nebo užitečné náklady, které komisionář vynaložil na jejich splnění. Úplata bude vyplacena na základě předložené faktury komisionářem, a to nejdříve v den následujícím po dni, kdy číslo časopisu, k němuž se úplata za provedené komisionářské práce vztahuje, vyšlo tiskem.

Na základě obchodněprávního vztahu jsou subjekty rovny, a proto postavení společnosti ABC do role nadřízeného je evidentním znakem, že se jedná o závislou činnost, která by měla být vykonávána výhradně v pracovněprávním vztahu. Zároveň by mohlo být problematické proplácení nákladů společností ABC v souvislosti s prací OSVČ.

Dalším problematickým bodem komisionářské smlouvy by mohla být stanovená doba platnosti této smlouvy.

- Smluvní strany souhlasí s tím, že tato smlouva je uzavřena na dobu určitou, a to do XX. XX. XXXX. Pokud se na straně komisionáře nebo komitenta nevyskytnou nové okolnosti nebo problémy, bude XX. XX. XXXX smlouva prodloužena na dobu neurčitou.

Pravidelná a soustavná práce je znakem závislé činnosti a stanovení komisionářské smlouvy na dobu neurčitou by bylo s největší pravděpodobností dalším důkazem, že jde o nelegální zaměstnávání.

Společnost ABC by si také měla uvědomit fakt, že správce daně se zabývá skutečným obsahem právního jednání, nikoliv pouze sjednanou právní formou. OSVČ sice ve smlouvě nemají určené místo výkonu práce, nicméně v kanceláři společnosti ABC mají stálé pracovní místo a k dispozici mají také počítač či notebook, který je vlastnictvím společnosti ABC. Jejich pracovní doba je sice flexibilní, ale přesto společnost ABC docházku eviduje a vyžaduje ji. Protože spolu s komisionářskou smlouvou není sjednána smlouva o pronájmu, takže není dodržena definice podnikatele dle NOZ, protože náklady spojené s výkonem činnosti nenese OSVČ, ale společnost.

Z výše uvedeného je evidentní, že se jedná o švarcsystém. Je velice pravděpodobné, že by následně byla zahájena kontrola také samotných OSVČ. Následně hrozí společnosti sankce za nelegální zaměstnávání, doměření daně z příjmů, kterou by byl za zaměstnance povinen platit, s tím související sociální a zdravotní pojištění, dále penále a úroky z prodlení.

3.6 Automobil v obchodním majetku

Společnost ABC ve svém obchodním majetku eviduje osobní automobil, který je využíván výhradně jednatelem společnosti, ostatní pracovníci při služebních cestách využívají prostředky veřejné hromadné dopravy. Jednatel má se společností uzavřenou dohodu, že kromě pracovních účelů může automobil využívat pro své soukromé účely. Tento jednatel má se společností ABC uzavřenou pracovní smlouvu. Společnost se uplatňuje náklady spojené s automobilem ve skutečné výši.

Společnost vede knihu jízd, kterou má podle poskytnutých informací, na starosti administrativní pracovnice. Jednotlivé jízdy jsou do této knihy zaznamenává zpětně, a to na základě dokladů, které jsou uplatněny v nákladech. Doklady jsou administrativní pracovníci předávány čtyřikrát ročně. V knize jízd je u každé jízdy vždy uveden datum, cíl a účel této cesty. Protože jsou jízdy vytvářeny vždy podle dokladů, nedochází k rozporu cílem jízdy (polohy automobilu) a místu nákupu pohonných hmot. Účel cesty bývá obvykle popsán jako obchodní jednání, pracovní schůzka a podobně nekonkrétní důvody. V některých případech společnost uvádí také druhou stranu, jenž se účastní těchto jednání, ale zdaleka to není pravidlem.

Největší část nákladů vynaložených na pohonné hmoty jsou spojeny s cestami do sídla zahraniční společnosti, se kterou je, jak již bylo zmíněno výše, společnost ABC spojenou osobou. Zde správce daně opět narazí na problém spojených osob a vztahu mezi nimi. Záleží pak na argumentaci samotných jednatelů obou společností, správce daně pravděpodobně nebude akceptovat náklady na pravidelné cesty do zahraniční společnosti, ze kterých nebude plynout žádný zdanitelný příjem, jako daňově uznatelné.

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Protože je společnost ABC malou společností se sídlem v Praze bez povinnosti podávat přehled transakcí se spojenými osobami, je pravděpodobné, že se neobjeví v hledáčku správce daně, nicméně na základě provedené analýzy by bylo vhodné některé oblasti daňově uznatelných nákladů upravit, tak aby se minimalizoval dopad případné kontroly.

4.1.1 Reklama a propagace

Co se týče nákladů vynaložených na reklamu a propagaci, společnost ABC se dopouští drobných přestupků, které by mohly upoutat pozornost v případě daňové kontroly.

U nákladů na reklamní a propagační materiály je vždy dodržen limit hodnoty předmětu, ovšem v případě přívěsku na klíče je chybně označen logem společnosti. Z pohledu ZDP jde tedy o daňově neuznatelný náklad a měl by být o tuto částku zvýšen základ daně, z pohledu ZDPH podmínky splňuje. Vzhledem k tomu že všechny ostatní předměty jsou správně označené názvem společnosti, je pravděpodobným důvodem malý prostor k potisku, a proto se společnost kvůli přehlednosti rozhodla pro logo společnosti místo jejího názvu. V případě takového případu společnost může využít názvů periodik, které jsou výrazně kratší než název společnosti a zároveň splňují podmínky dle ZDP.

Spekulace by také mohly vyvolat náklady na propagační materiály, které s velkou pravděpodobností nebyly v celkovém počtu skutečně distribuovány v daném roce, přestože o jejich spotřebě bylo účtováno. U reklamních letáků lze argumentovat nehospodárností ovšem v případě diářů, které jsou součástí marketingové akce na konci zdaňovacího období, by pravděpodobně bylo vhodné je do nákladů rozdělit podle reálného rozesílání. Tyto údaje by měly být dohledatelné vzhledem k evidenci předplatitelů a jejich objednávek bez výraznějších nákladů.

Důkazní prostředky jako jsou fotografie a evidence nakládání s reklamními a propagačními předměty, by měly být z pohledu daňové kontroly dostačující. V evidenci je vždy zaznamenán den, důvod a množství spotřebovaných předmětů.

Oproti reklamním předmětům mají propagační služby značnou mezeru v důkazních prostředcích, které by prokazovaly jejich skutečné vynaložení, tak jak je vyžadováno dle ZDP. Například přiložené fotografie ani v jednom z případu nejsou označeny místem ani

datem pořízení a zároveň obsah fotografie nezachycuje průběh této akce, což v celkovém dojmu nepůsobí příliš věrohodně. Na druhou stranu je každá faktura řádně označena datem či obdobím ke kterému se vztahuje a u veletrhů bylo možné na oficiálních stránkách daného veletrhu dohledat fotografie s větší vypovídající hodnotou než ty pořízené společností ABC. Dále také u některých faktur byly přiloženy smlouvy detailně upravující průběh fakturované reklamy a propagace, nicméně šlo pravděpodobně o iniciativu z druhé strany než od společnosti ABC. V případě účasti na méně prestižních či populárních veletrzích by společnost ABC mohla mít problém se zaopatřováním uspokojivých důkazních prostředků, čemuž může předejít právě vyvarováním se výše zmíněných chyb u fotodokumentace a větší snahou o specifikaci fakturovaných služeb. Nezaopatření dostatečné dokumentace je patrné především u faktury za reklamní a propagační služby, kdy nebylo nijak specifikováno, o jaké konkrétní služby se jedná. V případě daňové kontroly by bylo vhodné zajistit důkazní prostředky přímo od poskytovatele těchto služeb, případně využít práva a navrhnout jako důkazní prostředek výslech svědka.

V neposlední řadě by u reklamy a propagace bylo vhodné upravit proces marketingových akcí. V současné době jsou tyto akce postaveny na dárku zdarma pro zákazníka, pokud si objedná předplatné. Dárek zdarma je buď v podobě propagačního předmětu či výtisku jiné publikace. V případě propagačního předmětu by neměl být pochyb o daňové uznatelnosti těchto nákladů, v případě výtisku zdarma bych doporučila tento výtisk prodat za bagatelní částku například 1 Kč a čímž se zvýší tržby a je tedy bezpochyby naplněn cíl marketingové akce. Případně tuto akci může prezentovat jako akční balíček či jako slevu ve výši ceny bonusového výtisku.

4.2 Návrh na změnu účetních odpisů

Náklady na odpisy hmotného majetku uplatněné společností ABC jsou plně v souladu se ZDP, nicméně se společnost dopouští přestupku z pohledu §37a odst. 1 písm. f) ZÚ a tedy společnosti hrozí pokuta od správce daně. Dle §7 odst. 1 ZÚ je účetní jednotka povinna vést účetnictví tak, aby na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz. Z toho důvodu je společnosti doporučeno rozlišovat účetní a daňové odpisy. Především pak vést odpisy s přesností na měsíce.

U osobního automobilu by pak inventární karta majetku mohla vypadat následovně.

Tabulka č. 14: Návrh na vzor inventární karty majetku¹⁶³

Inventární karta majetku

Název a popis majetku:		Inventární číslo:
Os.automobil Škoda Octavia Combi Active 1,6 TDI		2
Pořízení:	Uvedeno do provozu:	Vyřazeno:
datum: 16.6.2014	datum: 1.7.2014	datum:
způsob: NÁKUP		způsob:
Skladba vstupní ceny:		Daňový odpis:
340 044		
Odpisová skupina:	Způsob odpisování:	Účetní odpis:
2 tj. 5 let	zrychlený	5667
Skladba ceny technického zhodnocení:	Prodejní cena:	Zřízené zástavní právo, věcné břemeno:

Rok	Účetní odpis			Daňový odpis			Rozdíl KČ
	ZC na začátku roku	Odpisy KČ	ZC na konci roku	ZC na začátku roku	Odpisy KČ	ZC na konci roku	
2014	340 044	34 002	306 042	340 044	68 009	272 035	-34 007
2015	306 042	68 004	238 038	272 035	108 814	163 221	-40 810
2016	238 038	68 004	170 034	163 221	81 611	81 610	-12 803
2017	170 034	68 004	102 030	81 610	54 407	27 203	13 597
2018	102 030	68 004	34 026	27 203	27 203	0	40 801
2019	34 026	34 026	0				34 026
		340 044			340 044		
Zpracoval:						Datum:	

Výpočet odpisů je zahájen od měsíce uvedení do provozu, tedy v prvním a posledním roce je odepsáno 6 měsíců, což pak tvoří poměrně výrazný rozdíl oproti daňovým odpisům, které využívají odpis za celý rok.

Podobně lze postupovat i notebooku HP ZBook. Jeho doba odpisování by pravděpodobně měla být 4 roky a více jelikož je ve společnosti ABC zvykem, že notebook grafika je po

¹⁶³ Vlastní zpracování dle: Interní zdroje společnosti

2 až 3 letech předán někomu jinému, kdo nepotřebuje tolik výkonný notebook. Stejně postupovala společnost i v případě notebooku Dell XPS.

Dále by bylo vhodné, kdyby společnost evidovala i drobný majetek. Společnost vlastní 11 notebooků nebo stolních počítačů s hodnotou nižší než 40 000, nicméně celková suma je poměrně vysoká ve vztahu k velikosti společnosti ABC a značně zkresluje obraz situace podniku. Tyto notebooky vzhledem ke způsobu určení budou mít dobu využití alespoň po dobu 3 let, a tedy by měly být zahrnuty v majetku, nikoliv přímo ve spotřebě tak jak to má společnost nyní.

Vzhledem k množství majetku by nemělo rozdělení účetních a daňových odpisu, a to i u drobného majetku výrazně zatěžující a předejde tak riziku pokuty v případě daňové kontroly.

4.3 Transakce mezi spojenými osobami

Společnost ABC sice vykazuje transakce mezi spojenými osobami nicméně nesplňuje podmínky pro vyplňování samostatné přílohy daňového přiznání dani z příjmů a nelze tedy předpokládat, že by tyto náklady byly primárním důvodem daňové kontroly.

V případě daňové kontroly těchto nákladů budou problematické především faktury vydané osobou XY a s nimi související částky za poskytnutou inzerci v publikacích, jako protihodnoty. Popis poskytovaných služeb je jak ve smlouvě, tak i na faktuře dost vágní a bez dalších detailnějších informací o této poradenské činnosti nelze stanovit, zda se jedná o cenu obvyklou či nikoliv, nicméně vytvořením dokumentace k tvorbě transferových cen, by společnost mohla předejít pochybnostem správce daně. Zároveň by díky této dokumentaci předešla prodlužování daňové kontroly zjišťováním cen obvyklých. Skutečnou realizaci těchto služeb není možné zjistit z přístupných informací, ale lze doporučit společnosti, opatřit důkazy, prokazující uskutečnění této služby.

Zároveň by správce daně mohl vyžadovat zdůvodnění, proč je částka, za inzerci poskytnutou jako protihodnotu k výše zmíněným službám, pouze do výše faktury za tyto služby, přestože fakturovaná částka nespojeným osobám v běžných obchodních vztazích, je vyšší. Jako argument by společnost mohla zmínit dlouhodobě uzavřenou smlouvu na tuto inzerci a také téměř nulovou rizikovost neplacení této inzerce.

Dále by se společnost měla zaměřit na vztahy se zahraničními společnostmi, které jsou v současné době naprosto nepřijatelné. Společnosti by si měly fakturovat služby, které si navzájem poskytují, případně zvážit požádání správce daně o závazné posouzení ceny.

4.4 Švarcsystém

Při daňové kontrole společnosti ABC se s vysokou pravděpodobností bude zabývat pravidelnými měsíčními fakturami vystavenými na základě komisionářských smluv, čímž bezpochyby odhalí nekalé praktiky zaměstnávání, které společnost využívá. Je nezbytné, aby společnost zvážila rizika spojená s takovými jednáními. Pokud by i nadále trvala na nižších odvodech i přes rizika, lze společnosti doporučit několik opatření, která by snížila pravděpodobnost odhalení švarcsystému.

Prvním z doporučení je upravení organizační struktury, tak aby obsahovala pouze zaměstnance společnosti ABC. Tento údaj by byl pravděpodobně prvním vodítkem pro správce daně.

Další úprava by měla nastat v podobě komisionářské smlouvy, ze které by měly být odstraněny jakékoliv náznaky, že společnost ABC vystupuje ve vztahu k OSVČ v nadřazeném postavení. Zároveň by tato smlouva neměla být uzavřena na dobu neurčitou.

OSVČ by také neměla být zařazena do interního komunikačního systému společnosti, nicméně lze očekávat, že tento bod bude pro společnost ABC obtížně splnitelný, aniž by došlo k určitému omezení při výkonu práce OSVČ. To stejné platí i o vizitkách, na kterých je společnost ABC uvedena.

Dále by měla být sjednaná smlouva o pronájmu prostor a vybavení, které OSVČ evidentně využívá. Pokud společnost vlastní 13 počítačů a má 7 zaměstnanců, působí to přinejmenším podivně. Stejně tak kancelář, která je přizpůsobena pro více zaměstnanců, než společnost eviduje.

Dále by bylo vhodné zaměstnat alespoň jednoho šéfredaktora na pracovní smlouvu namísto komisionářské. Vydavatelství a nakladatelství bez šéfredaktora, by správci daně přišla zajisté podezřelá.

4.5 Automobil v obchodním majetku

V případě daňové kontroly je velice pravděpodobné, že vzhledem k evidenci osobního automobilu v obchodním majetku, bude správce daně kontrolovat také náklady spojené s provozem tohoto vozidla.

V knize jízd jsou uvedeny pouze obecné důvody uskutečnění pracovní cesty, což je pravděpodobně způsobené tím, že je kniha jízd vytvářena zpětně jednou za čtvrtletí. Pro potřeby dokazování skutečné spotřeby těchto nakoupených pohonných hmot pro podnikatelskou činnost správci daně, by bylo vhodné uvádět také klienty či obchodní partnery se kterými probíhalo jednání, resp. účely pracovních cest lépe specifikovat.

Nejvýraznější položkou spotřeby pohonných hmot jsou cesty do zahraniční společnosti, která je spojenou osobou. Tento vztah je obecně problematický z pohledu daňové kontroly a lze očekávat, že by náklady nebyly správcem daně uznány v plné výši, záleželo by však na argumentaci jednatelem společnosti.

Protože jednatel bezplatně využívá automobil i pro soukromé účely, není možné využít paušální výdaje na dopravu, nicméně administrativní zatížení by přesto neodpadlo, i kdyby je bylo možné využít protože by společnost musela vést evidenci kvůli nároku na odpočet DPH.

.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo provést analýzu jednotlivých problematických oblastí daňově uznatelných nákladů společnosti z pohledu daňové kontroly, především ve vztahu k dani z příjmů, a odhalit rizika, která by v průběhu kontroly mohla nastat.

Analýza byla provedena na základě teoretických východisek rozebraných v první části této práce. Hlavním zdrojem byly legislativní předpisy, především daňový řád a zákon o dani z příjmů. Výklad těchto zákonů je opřen o pokyny Generálního finančního ředitelství a rozsáhlou judikaturu.

V praktické části pak byly tyto poznatky aplikovány na zvolenou společnost. U vybraných oblastí daňově uznatelných nákladů se práce zaměřuje na schopnost společnosti prokázat souvislost s dosažením, zajištěním a udržením příjmů, a zároveň, že tyto náklady byly skutečně vynaloženy. Dále se zabývá průkazným, úplným a správně vedeným účetnictvím a zabezpečováním dokumentace, která by mohla být vyžadována správcem daně nebo by usnadnila průběh kontroly.

Na základě statistik daňových kontrol a plnění daňových povinností vybranou společností není příliš pravděpodobné, že by byla společnost zařazena do plánu kontrol, nicméně i přesto by bylo vhodné upravit některé oblasti nákladů. Na základě analýzy bylo totiž zjištěno, že se vybraná společnost dopouští chyb, občas i vědomě, které by v případě daňové kontroly byly velmi těžko obhajitelné.

Nejproblematictější oblastí jsou bezpochyby vztahy se zahraniční společností, která je spojenou osobou přes jednatele společnosti. Přestože mají společnosti totožné společníky je potřeba si uvědomit, že se jedná o dvě různé společnosti. Jen stěží lze předpokládat, že by správce daně akceptoval vztah, ve kterém si společnosti navzájem poskytují bezplatné služby, či dokonce nesou náklady za druhou společnost.

V ideálním případě by společnost měla přejít z obchodněprávních vztahů na pracovněprávní se svými dodavateli (zaměstnanci), případně alespoň upravit komisionářské smlouvy, čímž si společnost zlepší postavení při případné daňové kontrole.

V ostatních oblastech se společnost nedopouští tak hrubých prohřešků, které by pravděpodobně neměly tak výrazné dopady, přesto by bylo vhodné aplikovat uvedené

návrhy, protože by mohly usnadnit průběh případné daňové kontroly a minimalizovat její následky.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BRYCHTA, Karel a Martina TRÖGNEROVÁ. *Transferové ceny v judikatuře Nejvyššího správního soudu*. Daňová a hospodářská kartotéka. 2016. ISSN 1210-6739. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=209339&rez=0&q=ochrana%20%26%20osobnich%20%26%20udaju>

Daňová kontrola. Portal.pohoda [online]. Česká republika: Portal.pohoda, 2015 [cit. 2018-05-19]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/danova-kontrola>

Daňové odpisy hmotného majetku dle novely 2017. Tau Praha [online]. Česká republika: tau Praha, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <https://www.taupraha.cz/danove-odpisy-majetku-novela-2017/>

Finanční správa [online]. Česká republika: Finanční správa, 2018 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/>

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2017*. Praha: ESAP, 2017, 1. vydání. ISBN 978-80-905899-4-0.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum *Daňový řád, 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-716-5.

Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1999 Sb., (18/2018). *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2018 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb/2018>

Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1999 Sb., (28/2017). *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb/2017>

Jak dlouho může správce daně vyměřit daň, aneb kdy může daňový subjekt slavit?. *Fučík & partneři* [online]. Česká republika: Fučík & partneři, 2018 [cit. 2018-05-19]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/jak-dlouho-muze-spravce-dane-vymerit-dan-aneb-kdy-muze-danovy-subjekt-slavit/>

JAREŠOVÁ, Jana a Jiří ŽEŽULKA. Namátková kontrola a její místo při správě daní. *Daňový expert*. 2012, 5(2), 7. ISSN 1801-2779. Dostupné také z: www.aspi.cz

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně: a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-047-9.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 2017. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-55-7.

KRATOCHVÍL, Jaroslav a Aleš ŠUSTR. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-890-1.

KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků*. Praha: ESAP, 2014, 4. ISBN 978-80-260-4889-3.

Nález Ústavního soudu ČR o kvótách na mléko pod sp. Zn. P1. ÚS 5/01 ze dne 16. října 2001

OSVČ a výdaje na auto – co je zrovna pro Vás nejvýhodnější?. *Sečteno* [online]. Česká republika: Sečteno, 2016 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <https://secteno.cz/en/osvc-a-vydaje-na-auto-co-je-zrovna-pro-vas-nejvyhodnejsi/>

Otevřel, Pavel a Miroslav Zatloukal. *Převodní ceny* [přednáška]. Brno: VUT, 11. 12. 2017.

PILAŘOVÁ, Ivana. *Reklama, dary a reprezentace jako náklad podnikatelských subjektů*. Účetnictví v praxi. 2009. ISSN 1211-7307. Dostupné z: www.aspi.cz

Pokyny k vyplnění samostatné přílohy k položce 12 I. oddílu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob

Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. *IÚčto* [online]. Česká republika: iÚčto, 2013 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.iucto.cz/rozdily-mezi-ucetnimi-a-danovymi-odpisy/>

Rozsudek Kjraského soudu v Ostravě o přezkoumání rozhodnutí pod č. j. 22 Af/2013-22 ze dne 19. listopadu 2015

Rozsudek Krajského soudu v Brně o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství pod č. j. 30 Af 62/2014-72 ze dne 12. května 2016

Rozsudek Krajského soudu v Brně o žalobě proti rozhodnutí pod č. j. 30 Af 62/2014-72 ze dne 12. května 2016

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 8 Afs 26/2013-78 ze dne 27. listopadu 2013

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 5 Afs 87/2014-50 ze dne 16. dubna 2015

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 2 Afs 44/2003-73 ze dne 1. dubna 2004

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 5 Afs 152/2004 ze dne 4. srpna 2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 4 Afs 78/2014-78 ze dne 6. října 2015

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 6 Afs 176/2014-24 ze dne 18. března 2015

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 5 Ans 9/2011-94 ze dne 17. února 2012

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 2 Afs 131/2005-49 ze dne 21. března 2006

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 7 Afs 12/2013-42 ze dne 4. července 2013

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 5 Afs 147/2004-89 ze dne 28. dubna 2005

Sedm znaků, které prokazují švarcsystém. Podnikatel.cz [online]. Česká republika: Podnikatel.cz, 2012 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/7-znaku-ktere-prokazuji-svarcsystem/>

Spojené osoby v daních. *Mzdová praxe* [online]. Česká republika: Mzdová praxe, 2013 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d42089v53097-spojene-osoby-v-danich/>

Stanovisko pléna Ústavního soudu ČR o Ústavnosti daňové kontroly zahájené bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření pod sp. Zn. P1. ÚS-st. 33/11 ze dne 8. listopadu 2011

Švarc systém aneb zaměstnání „na živnostník“. IPODNIKATEL [online]. Česká republika: IPODNIKATEL, 2012 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Prijem-zamestnancu/svarc-system-aneb-zamestnani-na-zivnostnak/Vyhody-a-nevyhody-svarc-systemu.html>

Účetní a daňové odpisy hmotného majetku. *Váš daňový poradce* [online]. Česká republika: Váš daňový poradce, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.vasdanovyporadce.cz/ucetni-a-danove-odpisy-hmotneho-majetku/>

ÚČETNÍ ODPISY DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO A NEHMOTNÉHO MAJETKU. Dauc [online]. Česká republika: Dauc, 2007 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=28731&?well=ucetnikavarna>

Usnesení Nejvyššího správního soudu ČR o kasační stížnosti pod č. j. 6 Ads 88/2006-132 ze dne 21. července 2009

Výroční zpráva Finanční správy ČR 2016. *Finanční správa* [online]. Česká republika: Finanční správa, 2017 [cit. 2018-05-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/2016>

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ze dne 23. dubna 2004

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce ze dne 7. června 2006

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 3. září 2009.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník ze dne 9. února 2009

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 31. prosince 1991

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 18. prosince 1992

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákon ze dne 22. března 2012

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Procento kontrolovaných daňových subjektů v roce 2017.....	24
Obrázek č. 2: Kapitálově spojené osoby.....	46
Obrázek č. 3: Jinak spojené osoby.....	47

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tabulka č. 1: Daňové kontroly v jednotlivých regionech České republiky v roce 2017	21
Tabulka č. 2: Daňové kontroly v jednotlivých regionech České republiky v roce 2016	22
Tabulka č. 3: Důvody kontrol v letech 2016-2017	26
Tabulka č. 4: Výsledky daňových kontrol vybraných druhů daní v tis. Kč v roce 2016	30
Tabulka č. 5: Přehled podmínek pro reklamní předměty a dárky podle ZDP, a ZDPH	37
Tabulka č. 6: Odpisové skupiny včetně dob odepisování a příkladů.....	42
Tabulka č. 7: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek	43
Tabulka č. 8: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odepisování	44
Tabulka č. 9: Koeficient pro zrychlené odepisování	44
Tabulka č. 10: Porovnání účetních a daňových odpisů	45
Tabulka č. 11: Náklady na reklamní a propagační předměty	60
Tabulka č. 12: Odpisy osobního automobilu Škoda Octavia Combi.....	66
Tabulka č. 13: Odpisy notebooku	67
Tabulka č. 14: Návrh na vzor inventární karty majetku	75

SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ

Graf č. 1: Aktivní daňové subjekty podle jednotlivých krajů v roce 2017	23
Graf č. 2: Počet daňových kontrol zarak 2016	25
Graf č. 3: Počet Aktivních daňových subjektů v roce 2016	25
Graf č. 4: Poměr nákladů na vzorky ve vztahu k celkovým nákladům	65