



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra regionálního managementu a práva

Bakalářská práce

Trestněprávní aspekty daňové optimalizace právnických osob

Vypracoval: Adam Novák
Vedoucí práce: JUDr. Martin Slobodník, Ph.D.

České Budějovice 2021

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svou bakalářskou práci vypracoval samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Dne:

Adam Novák

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval JUDr. Martinovi Slobodníkovi za neutuchající ochotu, odborné rady a profesionální přístup projevový při zpracování této bakalářské práce.

Obsah

1	Úvod.....	7
2	Optimalizace daně a související pojmy	9
2.1	Pojem daňová optimalizace.....	9
2.2	Právnícké osoby a daňová optimalizace	9
2.2.1	Právnícká osoba z pohledu občanského zákoníku.....	9
2.2.2	Právnícké osoby z pohledu zákona o obchodních korporacích	10
2.3	Nejběžnější způsoby daňové optimalizace u právníckých osob vedoucích účetnictví.....	13
2.3.1	Okolnosti uplatňování daňových nákladů.....	13
2.3.2	Optimalizace daně ve vztahu k dlouhodobému majetku	15
2.3.3	Poskytování zápůjček společníky a jejich daňové dopady	18
2.3.4	Daňová optimalizace a opravné položky k pohledávkám	19
2.3.5	Daňová optimalizace ve vztahu k zaměstnancům	21
2.3.6	Optimalizace daně pomocí vybraných daňově uznatelných nákladů	24
3	Daňová optimalizace a její dopady v trestním právu.....	25
3.1	Trestní odpovědnost právníckých osob.....	25
3.1.1	Obecně k trestní odpovědnosti právníckých osob	25
3.2	Trestné činy právníckých osob ve vztahu k daňové optimalizaci.....	28
3.2.1	Zkrácení daně.....	28
3.2.2	Další trestné činy vztahující se k daňové problematice.....	29
3.3	Druhy trestů dle zákona o trestní odpovědnosti právníckých osob.....	30
4	Metodický postup	33
5	Praktická část	34
5.1	Dotazníkové šetření.....	35
5.2	Řízený rozhovor	52
5.3	Vyhodnocení hypotéz.....	55

6	Závěr	57
	Summary and keywords.....	59
	Bibliografie	60
	Seznamy použitých schémat, příloh, tabulek a grafů	63

1 Úvod

Tato bakalářská práce se zabývá tématem optimalizace daně právnických osob a jejími trestněprávními aspekty. Vzhledem ke složitosti českého daňového systému, způsobeného nepřehledným množstvím výjimek a upřesnění, představuje toto téma bohaté prostředí k výzkumu. V kombinaci s trestním právem a trestní odpovědností právnických osob tak činí toto téma takřka nevyčerpatelným. Z toho důvodu se tato práce musela blíže zaměřit na zkoumání procesu daňové optimalizace a z něj vycházejících trestněprávních aspektů pouze u specifických forem právnických osob.

Proces daňové optimalizace je tak primárně sledován ve vztahu k dani z příjmu právnických osob, zejména z důvodu široké škály možností jeho uplatňování. Trestněprávní aspekty jsou chápány ve vztahu trestního a daňového práva v České republice a budou popsány jako možné dopady jeho překročení.

Práce se člení na dvě hlavní části – část teoretickou a praktickou. Teoretická část je dále dělena na dvě podkapitoly zabývající se nejprve daňovou optimalizací a posléze jejími trestněprávními aspekty. V první podkapitole teoretické části se práce zabývá nejběžnějšími způsoby daňové optimalizace.

Nosným zdrojem je v této oblasti zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů. V něm nacházíme jak části věnované přímo slevám na dani a odčitatelným položkám či uznatelným výdajům, tak část věnovanou například problematice odpisování dlouhodobého majetku, která je jednou z nejvýznamnějších způsobů daňové optimalizace. Všechny zmíněné formy daňové optimalizace jsou sledovány v prostředí podvojného účetnictví z důvodu, že spektrum způsobů daňové optimalizace je v takovém případě mnohem větší než například v daňové evidenci.

Druhá podkapitola teoretické části se zabývá přesahem do trestního práva. Je zde nastíněna problematika trestněprávních aspektů daňové optimalizace, kde nelze opomenout propojení trestního a daňového práva. Důležitý prvek v tomto případě představuje zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob. V práci je nastíněn předmět úpravy tohoto zákona a jeho vztah k souvisejícím právním normám. Dále je věnována pozornost trestným činům, kterých se může právnická osoba dopustit, a tomu jaké formy trestů, za takové trestné činy, může právnická osoba očekávat.

Praktická část sestává z kvalitativního a kvantitativního výzkumu, sběru dat formou dotazníkového šetření a řízeného rozhovoru. Respondenty jsou z části jednatelé a majitelé společností, pro něž mají možnosti daňové optimalizace velký význam, a z části daňoví poradci a účetní, kteří se s problematikou daňové optimalizace denně zabývají. Cílem výzkumu je zjistit, zdali a v jakém množství oslovené podniky praktikují daňovou optimalizaci a jsou-li si vědomy trestněprávních aspektů z ní vyplívající.

Téma této práce jsem si vybral proto, že momentálně pracuji ve společnosti zabývající se účetním a daňovým poradenstvím, problematika daní mě zajímá a do budoucna bych se rád v této oblasti více vzdělával. Zároveň jsem toho názoru, že při současném stavu právní úpravy je třeba českou podnikatelskou i laickou veřejnost v této oblasti vzdělávat, k čemuž bych rád touto prací přispěl.

2 Optimalizace daně a související pojmy

2.1 Pojem daňová optimalizace

Abychom správně pochopili cíle této práce, neobejdeme se bez vysvětlení pojmu daňová optimalizace. Jednoduše bychom mohli říct, že daňová optimalizace představuje takové efektivní postupy využití konkrétních zákonných ustanovení a daňových výhod, které mají za následek snížení daňové povinnosti. Podmínkou je však legálnost takových kroků. Za pomyslný opak, nebo řekněme nežádoucí efekt, můžeme považovat daňový únik. Hranice mezi těmito dvěma pojmy je mnohdy velice tenká, a proto někteří autoři mluví o nejednoznačnosti této hranice. (Široký, 2008, str. 226)

Například Klimešová definuje ve svém díle *Daňová optimalizace* pojem daňová optimalizace jako: „*možnosti efektivního využití konkrétních zákonných ustanovení (např. forma odpisů u majetku), daňových výhod ve formě různých slev na dani, optimalizace daňové povinnosti s využitím podpory výzkumu a vývoje apod.*“ Za daňovou optimalizaci lze tedy považovat jak aktivity zahrnuté v zákoně, tak případné možnosti vycházející z mezer v zákoně (např. přenos sídla společnosti do zahraničí). (Klimešová, 2014, str. 47)

Podobnou definici daňové optimalizace uvádí také Boháč, který daňovou optimalizaci, nebo také daňové plánování, považuje za konání daňového subjektu, při kterém se subjekt snaží legálními způsoby minimalizovat svou daň. Snaží se tedy o stanovení a platbu daně v nejnižší možné výši. Dochází-li k daňové optimalizaci nebo daňovému plánování, nemělo by v tomtéž případě docházet k daňovému úniku či podvodu. (Boháč, 2015)

2.2 Právnícké osoby a daňová optimalizace

Tato práce sleduje proces daňové optimalizace u právnických osob. Pojem právnická osoba však představuje poměrně široký okruh právních entit. Z toho důvodu se tato práce blíže zaměřuje na daňovou optimalizaci u obchodních společností vedoucích podvojně účetnictví.

2.2.1 Právnická osoba z pohledu občanského zákoníku

Pro začátek se neobejdeme bez vysvětlení základních pojmů. Obecnou definici právnické osoby poskytuje § 20 občanského zákoníku (dále jen „OZ“), který právnickou osobu popisuje jako organizovaný útvar, jehož právní osobnost je stanovena zákonem nebo je zákonem uznána. Právní osobnost představuje způsobilost disponovat v mezích právního

řádu právy a povinnostmi. Právní osobnost náleží právnické osobě od jejího vzniku do jejího zániku, a tudíž je spojena s její právní existencí.

Občanský zákoník rozeznává tyto právnické osoby:

- korporace;
- fundace;
- ústavy.

Za korporace považuje OZ spolky a obchodní korporace. Spolky následně OZ upravuje v § 214 až 302. Co se týče obchodních korporací, poskytuje zde OZ definici pouze v obecné rovině a rozvinutí tohoto pojmu nechává na zákoně o obchodních korporacích. Ty poté dělí na obchodní společnosti a družstva. (Fenyk, Smejkal, & Bílá, 2018, str. 3)

Fundace je dle § 303 OZ: „*právnická osoba vytvořená majetkem vyčleněným k určitému účelu. Její činnost se váže na účel, jemuž byla zřízena.*“ Mezi fundace se řadí nadace a nadační fondy. (Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, 2021)

Ústavem je dle § 402 OZ: „*právnická osoba ustavená za účelem provozování činnosti užitečné společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky. Ústav provozuje činnost, jejíž výsledky jsou každému rovnocenně dostupné za podmínek předem stanovených.*“ (Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, 2021)

Fundacemi, ústavem a zájmovými spolky se tato práce blíže nezabývá, jelikož z jejich podstaty není případná daňová optimalizace významně žádoucí a to zejména z důvodu většinového zaměření těchto právních entit jako dobročinných či společensky prospěšných institucí, jejichž cílem není dosažení zisku.

2.2.2 Právnické osoby z pohledu zákona o obchodních korporacích

Z výše zmíněného vyplývá, že detailnější úpravu obchodních korporací poskytuje zákon o obchodních korporacích. Ten upravuje problematiku obchodních korporací a družstev. Obchodní společnosti se dělí na společnosti osobní (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost) a společnosti kapitálové (společnost s ručením omezeným a akciová společnost), dále také evropské společnosti a evropské hospodářské zájmové sdružení.

Veřejná obchodní společnost

Patří mezi osobní společnosti. K založení jsou nutné alespoň 2 osoby, které se zároveň samy účastní na podnikání společnosti nebo spravují její majetek. Za dluhy pak ručí

společně a nerozdílně. Vztahy mezi společníky jsou upraveny společenskou smlouvou, ze které vycházejí i podíly ve společnosti, jejichž velikost je přímo úměrná počtu společníků, není-li společenskou smlouvou stanoveno jinak.

Statutární orgán společnosti představují všichni společníci a k rozhodnutí ve společných věcech ve společnosti je zapotřebí souhlasu všech společníků. Tato práva mohou být upravena společenskou smlouvou. O zisk anebo ztrátu se společníci dělí rovným dílem. (Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), 2021)

Komanditní společnost

Oproti veřejné obchodní společnosti se v komanditní společnosti rozlišují dva druhy společníků. Alespoň jeden ze společníků, který ručí za dluhy společnosti neomezeně¹, musí být komplementářem a jeden komanditistou, který ručí za dluhy společnosti omezeně. Z těchto skutečností vychází také náležitosti ve věci podílů v komanditní společnosti. Podíly komplementářů jsou určeny obdobně jako ve veřejné obchodní společnosti a podíly komanditistů se určují podle poměru jejich vkladů (Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), 2021).

Akciová společnost

V roce 2019 bylo v České republice 26 568 akciových společností. Akciová společnost se primárně zakládá v případě, kdy je potřeba akumulovat větší množství kapitálu. Tomu odpovídá minimální výše základního kapitálu společnosti, jež činí 2 000 000 Kč. Základní kapitál se člení na akcie, ze kterých jejím majitelům plynou práva a povinnosti. Podobně jako u společnosti s ručením omezením i zde platí, že majitelé akcií, tzv. akcionáři, za závazky akciové společnosti neručí. (Bisnode: Loni vzniklo nejméně firem za poslední tři roky, 2020)

Podstata této formy podnikání spočívá v kapitálové účasti akcionářů, u kterých se – na rozdíl od společníků ve společnosti s ručením omezeným – nepředpokládá, že budou pro společnost sami pracovat nebo se účastnit činnosti jejích výkonných orgánů. Podíl na společnosti tak pro ně často představuje výhodné uložení volného kapitálu. (Janků, Mervartová, & Kelblová, 2016, str. 500)

¹ Jako neomezené ručení běžně rozumíme ručení celým majetkem společníka, oproti tomu omezené ručení představuje ručení pouze do výše vkladu společníka v obchodní korporaci

Akciové společnosti mohou mít dle zákona o obchodních korporacích (dále pouze „ZoK“) dvojí vnitřní strukturu. Zaprvé se jedná o systém dualistický, ve kterém jsou přítomné orgány představenstva a dozorčí rady, a zadruhé o systém monistický, kde je přítomen jako statutární orgán správní rada. V prvním jmenovaném vykonává funkci statutárního orgánu představenstvo, kterému přísluší obchodní vedení společnosti a je povinno řídit se zásadami a pokyny schválenými valnou hromadou, jež je v obou typech vnitřní struktury nejvyšším orgánem akciové společnosti. Dozorčí rada má v této struktuře funkci dozorčího orgánu, jenž kontroluje výkon působnosti představenstva. (Janků, Mervartová, & Kelblová, 2016, str. 501)

Oproti tomu monistická struktura disponuje správní radou, potažmo statutárním ředitelem. Statutární orgán zde představuje správní rada, které náleží obchodní vedení a provádění dohledu nad činností akciové společnosti. Zákon udává jako standardní tříčlennou správní radu, ale stanovami se lze od tohoto počtu odchýlit. (Felix & Pekárek, 2020)

V současné právní úpravě lze tedy nahradit funkci statutárního ředitele jednočlennou správní radou. Členové správní rady jsou zpravidla voleni a odvoláváni valnou hromadou a nestanoví-li stanovy společnosti jinak, je funkční období člena správní rady tříleté. (Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), 2021)

Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným představuje, s celkovým počtem 480 451 společností s ručením omezeným v roce 2019, nejčastější formu kapitálové společnosti v České republice. (Bisnode: Loni vzniklo nejméně firem za poslední tři roky, 2020)

Mezi nejvýraznější výhody společnosti s ručením omezeným patří ručení pouze do výše nespacených vkladů společníků a nízký základní kapitál nutný k založení společnosti. Ten se s nabytím účinnosti ZoK k 1.1.2014 změnil z dosavadních 200 000 Kč na 1 Kč na jednoho společníka. Stejně jako u komanditistů v komanditní společnosti je ve společnosti s ručením omezeným výše podílu úměrná výši vkladu společníka. Povinností společníka je do 5 let od vzniku společnosti splnit svou vkladovou povinnost formou peněžitého nebo nepeněžitého vkladu. (Janků, Mervartová, & Kelblová, 2016, str. 495)

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada, které se společníci účastní osobně nebo v zastoupení, a jejich hlasovací práva odpovídají výši jejich vkladů, nestanoví-li

společenská smlouva jinak. Statutární orgán společnosti s ručením omezeným představuje jednatel nebo více jednatele. Tomu přísluší obchodní vedení společnosti. Společnost dále zřizuje, je-li tak stanoveno společenskou smlouvou, dozorčí radu, která kontroluje činnost jednatele a má mimo jiné právo nahlížet do účetních knih a jiných dokladů. (Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), 2021)

U funkce jednatele je třeba se chvíli zastavit. Jak bylo zmíněno výše, společníci společnosti s ručením omezeným ručí za závazky společnosti do výše svých nesplacených vkladů. U jednatele je situace odlišná. Ten je povinen dle OZ, konkrétně paragrafu 159, vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře. Tato povinnost je chápána jako vykonávání funkce s nezbytnou loajalitou², potřebnými znalostmi a pečlivostí. Jednatel tedy neodpovídá za škodu přivozenou společnosti v důsledku jeho rozhodnutí za předpokladu, že byl schopen při svém rozhodování v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná v přítomnosti dostatečného množství informací a v obhajitelném zájmu společnosti. Jednatel ale odpovídá za dodržování zákonem stanoveného postupu a neodpovídá za samotný výsledek takového postupu. Odpovědnost jednatele bude také blíže rozvedena v části věnující se trestní odpovědnosti právnické osoby. (Garajová, 2020)

2.3 Nejběžnější způsoby daňové optimalizace u právnických osob vedoucích účetnictví

Abychom mohli hlouběji proniknout do problematiky daňové optimalizace, neobejdeme se bez vysvětlení základních pojmů. Jedná se zejména o vymezení daňových a nedaňových nákladů. Ty jsou sledovány v prostředí podvojného účetnictví, které jsou všechny právnické osoby podle zákona o účetnictví povinny vést. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 2021)

2.3.1 Okolnosti uplatňování daňových nákladů

Vzhledem k tomu, že je problematika daňových a nedaňových nákladů poměrně rozsáhlá, je záhodno si připomenou její základní principy. Základní úpravu v této problematice poskytuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Konkrétně § 24 obsahuje obecnou úpravu daňově účinných nákladů, a která hovoří o „výdajích

² Loajalita představuje povinnost jednatele upřednostnit zájmy společnosti nad své vlastní zájmy

(nákladech) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů“. V souladu s tímto ustanovením se tyto náklady (výdaje), ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem, odečtou ku zjištění základu daně. Z výše uvedeného plyne, že je žádoucí, aby se jednalo o náklady související s dosahovanými příjmy³. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2021)

Aby byla splněna daňová uznatelnost, je třeba splnit i další zákonné podmínky. Při vedení podvojného účetnictví je důležité správné zaúčtování nákladů. Na druhou stranu jejich samotné zaplacení není, pokud není zákonem přímo stanoveno, vždy relevantní. U některých nákladů ale zákon zaplacení jako podmínku uznatelnosti vyžaduje. Jedná se například o povinné pojistné placené zaměstnavatelem (a to nejpozději do konce měsíce následujícího po konci zdaňovacího období) nebo daň z nemovitých věcí. (Hnátek, 2019, stránky 114-115)

Všechny náklady nemusejí také nutně být daňově relevantní. Paragraf 25 ZoDP určí, které náklady (výdaje) nejsou daňově uznatelné. Patří mezi ně například:

- výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku (blíže se jim budeme věnovat dále);
- výdaje sankčního charakteru – jedná se zejména o pokuty, penále z prodlení, manka a škody nad normu;
- a další (náklady na reprezentaci, různé dary, určité daně).

Aby společnost správně uplatnila náklady v základu daně, musí respektovat jejich věcnou a časovou souvislost⁴ se zdaňovacím obdobím, a to skrze časové rozlišení. U některých nevýznamných a periodicky se opakujících daňově uznatelných nákladů spadajících pouze do dvou časových období nemusí k časovému rozlišení docházet. Jedná se například o nevýznamné částky jejichž ponechání v nákladech se výrazně neprojevuje ve stanovení základu daně a účetní jednotka tím neaspiruje na záměrné upravení výsledku hospodaření (např. předplatné tiskovin a periodický nákup drobných kancelářských potřeb). (Ryneš, 2019, str. 204)

³ Úzus v judikatuře hovoří o nákladech s přímou a bezprostřední souvislostí s příslušnými výnosy.

⁴ Z hlediska účetnictví se jedná o princip akruálnosti

Případně se může jednat o pravidelně se opakující daňové náklady (např. pojistné s přesahem do jiného účetního období, platby za činnost auditorů a daňových poradců vztahujících se k minulému účetnímu období), takový postup ale nelze uplatnit u pravidelně se opakujících nákladů projevujících se v účetnictví formou dohadných položek (jako je například spotřeba energií, vody nebo nájemného). (Hnátek, 2019, stránky 117-118)

2.3.2 Optimalizace daně ve vztahu k dlouhodobému majetku

Jak bylo zmíněno výše, za daňově uznatelný náklad nelze považovat výdaje na pořízení dlouhodobého majetku. Pomineme-li dva zbylé způsoby pořízení dlouhodobého majetku (ocenění reprodukční pořizovací cenou a ocenění vlastními náklady), oceňujeme dlouhodobý majetek pořizovací cenou. Ta se skládá z ceny pořízení dlouhodobého majetku a vedlejších pořizovacích nákladů, které svojí jednorázovou podstatou vstupují do konečné ceny majetku a tím se liší od jiných, s dlouhodobým majetkem souvisejících nákladů (například na opravy a udržování, či školení zaměstnanců), které jsou daňově uznatelnými náklady při jejich vynaložení.

Vstup dlouhodobého majetku do nákladů společnosti probíhá formou odepisování. Odpisy rozlišujeme na dva základní druhy, a to účetní a daňové odpisy. Účetní odpisy slouží k věrnému a poctivému zobrazení trvalého opotřebení dlouhodobého majetku na základě odpisového plánu, který si společnost stanovuje sama. Délka odpisového plánu se u účetních odpisů odvíjí od faktické doby použitelnosti či výkonu konkrétního majetku. Oproti tomu daňové odpisy upravuje ZoDP v § 26 až 32d. Zákon stanovuje konkrétní podmínky, za jakých lze chápat majetek jako dlouhodobý a osoby, které smějí majetek odepisovat. Zákon také rozděluje majetek do příslušných odpisových tříd a stanovuje délku a způsoby odepisování. Práce se dále zabývá pouze odpisy daňovými. (Ryneš, 2019, stránky 126, 138)

Optimalizace daně skrze daňové odpisy

V § 30 ZoDP jsou definovány odpisové skupiny s příslušnou dobou odepisování. V níže uvedeném obrázku jsou uvedeny jednotlivé odpisové skupiny⁵ podle § 30 ZoDP.

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

Schéma 1 - Doba odpisování (vlastní zdroj autora)

Společnost si dále volí mezi dvěma variantami odpisování, které zákon nabízí. Jedná se o rovnoměrné a zrychlené odpisování. Způsob výpočtu se u obou variant liší a nabízí tak různě vysoké vstupy majetku do nákladů, které může společnost účelně využít při stanovení základu daně. Zákon v § 31 až 32 stanoví maximální odpisové sazby pro jednotlivé skupiny a varianty odpisování. (Poradce, 2020, stránky 310-312)

U rovnoměrného odpisování se jedná o sazby maximální, lze tedy dle potřeby a za stanovených podmínek uplatnit i sazby nižší. To se vyplatí v případě, pokud by společnost měla skončit vlivem příliš vysokých odpisů ve ztrátě a přišla by tak o slevy na dani nepřenosné do dalšího účetního období. Zde je nasnadě zmínit i termíny neuplatnění a přerušení odpisování, které zákon připouští. V případě neuplatnění odpisů se vypočítané a na kartách majetku vypočtené odpisy nepoužijí. Tato skutečnost musí být na kartách zaznamenána. Zároveň se ale doba odpisování neprodlužuje ani se odpisování nepřesouvá do dalšího účetního období. Z hlediska daňové optimalizace je tato varianta navýsost nevýhodná, neboť dochází k definitivní ztrátě příslušné části rozpuštěných nákladů z dlouhodobého majetku. Oproti tomu přerušení odpisování spočívá v samotném nevypočítání odpisů za příslušné období a taktéž zaznamenání této skutečnosti na kartách dlouhodobého majetku. Výhodou je, že se doba odpisování nemění a odpis za rok přerušení je možné uplatnit následujícím zdaňovacím obdobím. (Optimalizace daně bez chyb, pokut a penále, 2019, stránky 17-18)

⁵ Obsah jednotlivých skupin je dán výčtem v příloze č. 1 zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon pamatuje také na skutečnost tzv. prvního vlastníka. Ten má totiž možnost majetek, jehož je prvním vlastníkem, odpisovat v prvním roce se zvýšenou sazbou, čímž dochází k výraznějšímu rozpuštění majetku do nákladů v prvním roce. Lze také vysledovat určitá specifika jednotlivých variant odpisování majetku, například:

- při zrychleném odpisování dochází od druhého roku k lineárnímu poklesu jednotlivých ročních odpisů;
- při zrychleném odpisování jsou odpisy v posledním roce znatelně nižší než v případě odpisování pomocí rovnoměrného odpisování;
- zrychlené odpisy jsou v prvním roce zhruba dvojnásobné oproti odpisům rovnoměrným a od druhého roku rozdíl mezi oběma variantami odpisů klesá;
- při zrychleném odpisování jsou od druhé poloviny doby životnosti nižší než u rovnoměrného odpisování.

Při rozhodování o variantě odpisování by tudíž společnost měla mít na paměti v jak dlouhém časovém horizontu a s jakou intenzitou bude potřebovat účelně snižovat náklady, aby mohla správně predikovat vývoj výsledku hospodaření a sním spojenou tvorbu základu daně v delším časovém období. (Optimalizace daně bez chyb, pokut a penále, 2019, str. 20)

Daňová uznatelnost vyřazení dlouhodobého majetku

Mezi varianty vyřazení dlouhodobého majetku patří mimo jiné prodej, likvidace, darování (bezúplatný převod), vklad do jiné obchodní společnosti atd. Vyřazení majetku a jeho daňovou uznatelnost upravuje § 24 ZoDP. V momentě vyřazení dlouhodobého majetku, který je daňově odepisován, představuje daňový náklad zpravidla daňová zůstatková cena, tzn. pořizovací cena snižená o všechny do té doby uplatněné odpisy. S vyřazením majetku se někdy vážou i další náklady, v případě budov může jít o náklady na jejich bourání a odvoz stavební sutě, v ostatních případech například náklady na ekologickou likvidaci. V některých případech zůstatkovou cenu nelze jako daňový náklad uplatnit, jedná se zejména o darování, vklad majetku do jiné obchodní společnosti atd. V případě částečného prodeje nebo vyřazení v důsledku škody je daňovým nákladem pouze poměrná část zůstatkové ceny. (Poradce, 2020, str. 262)

Tyto skutečnosti lze demonstrovat na příkladu havárie automobilu, který je zařazen v obchodním majetku společnosti. Pokud by společnost vyřadila automobil v důsledku škody a následně inkasovala náhradu od pojišťovny, sahal by daňový náklad pouze do výše pojistného plnění. Pro společnost je tedy zřejmě výhodnější, v případě, že je zůstatková cena automobilu vyšší než náhrada, prodat vrak osobního auta, byť za minimální částku, a následně uplatnit celkovou zůstatkovou cenu.

Na problematiku vyřazení je možné také nahlížet z hlediska načasování. V souvislosti se zmíněným případem havárie osobního automobilu, by se společnosti nejvíce vyplatilo, pokud by k vyřazení automobilu došlo koncem roku a následný nákup nového automobilu by proběhl až začátkem roku následujícího. Byla-li by přítomna potřeba výraznějšího snížení základu daně jak v současném, tak v následujícím roce, v současném roce by došlo v takovém případě k rozpuštění daňově účinné zůstatkové ceny a při pořízení nového osobního automobilu v roce následujícím by mohl podnik využít možnosti zvýšení odpisové sazby z pozice prvního vlastníka. (Hnátek, 2019, str. 131)

Ne vždy je samozřejmě situace natolik příhodná a takovýto postup je vždy nutné přizpůsobit provozním a finančním potřebám dané společnosti.

2.3.3 Poskytování zápůjček společníky a jejich daňové dopady

Při nedostatku finančních prostředků ve společnosti je možné další finanční prostředky získat od společníků. Děje se tak na základě smlouvy o zápůjčce. Dle té lze uzavřít jak zápůjčku bezúročnou, tak úročnou, kde úrok představuje daňový náklad pro společnost a může být zdrojem daňové optimalizace. Dojde-li k uzavření takovéto smlouvy, je třeba, aby společnost měla na paměti ustanovení § 23 odst. 7 ZoDP o cenách mezi spřízněnými osobami. Za neutrální se potom považuje situace, kdy společník půjčí bezúročně nebo za neobvykle nízký úrok peníze společnosti, a taková situace nemá žádný negativní daňový důsledek. V opačném případě ale může dojít k protiprávnímu dopadu na stanovení základu daně. (Pelc, 2015)

Pakliže společník sjedná mezi sebou a společností smlouvu o zápůjčce a jsou dodrženy výše zmíněné skutečnosti, je to pro společnost zpravidla daňově výhodné. Základní podmínkou daňové uznatelnosti úroku u zápůjčky je jeho faktické zaplacení společností. Dalším důležitým faktorem je samotná výše úrokové sazby už z důvodu možnosti volného vyložení termínu místní a časové obvyklosti. Sazba se tedy zpravidla stanovuje

dle průměrné úrokové sazby zveřejňované centrální bankou za dané časové období. (Hnátek, 2019, str. 173)

Vzhledem k výše zmíněné možnosti optimalizace skrze zápůjčku od společníka je třeba zmínit tzv. test nízké kapitalizace, který vychází z ustanovení § 26 odst. 1 písmeno w) ZoDP a který spočívá v porovnání vlastního kapitálu společnosti a úhrnu všech úvěrů od spřízněných osob. Hic sunt leones. Z něj totiž může vzejít daňová neuznatelnost části finančních nákladů spojených s těmito zápůjčkami, a to v případě, kdy je čtyřnásobek (je-li věřitelem banka, pak šestinásobek) vlastního kapitálu společnosti větší než průměrný denní stav všech úvěrů společnosti. Situaci lze názorněji vysvětlit na následujícím příkladu. (Pelc, 2015)

Ve společnosti s ručením omezeným činí základní kapitál 155 000 Kč, nerozdělený zisk z minulých let 25 000 Kč a výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení 20 000 Kč. Celková výše vlastního kapitálu tak činí 200 000 Kč. Společnost získala od svého společníka na základě smlouvy o zápůjčce 900 000 Kč k financování nenadálých nákladů z provozní činnosti a roční úroky činí 40 500 Kč. Čtyřnásobek vlastního kapitálu činí v tomto případě 800 000 Kč, je tedy nižší než souhrn všech úvěrů, které ho o 100 000 Kč převyšují. Z celkové sumy úroků tak připadá 8/9 v celkové výši 36 000 Kč do daňově uznatelných nákladů a zbytek 1/9 ve výši 4 500 Kč představuje nedaňový náklad. (Hnátek, 2019, str. 177)

2.3.4 Daňová optimalizace a opravné položky k pohledávkám

Legislativa umožňuje společnostem, jejichž pohledávky se staly nedobytnými, dvojitý způsob řešení takového problému, a to formou odpisu pohledávky nebo tvorby opravných položek k pohledávkám. Děje se tak zejména při inventarizaci pohledávek v rámci procesu účetní uzávěrky nebo v průběhu celého účetního období, v takovém případě je ale třeba mít na paměti, že došlo-li k odpisu pohledávky v rámci minulého výsledku hospodaření, není již možné takovou pohledávku daňově umořovat. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2021)

Základy tvorby zákonných opravných položek

Problematikou opravných položek se také zabývá zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Ten v paragrafech 8 až 8c upravuje tzv. zákonné opravné položky. Mezi ty patří:

- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám;
- opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení;
- opravné položky k pohledávkám do hodnoty 30 000 Kč;
- opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za clo.

V prvním případě u nepromlčených pohledávek splatných od 1.1.2014⁶ je nutné splnit podmínku uplynutí určité doby od konce sjednané doby splatnosti, a to chce-li, společnost tvořit opravnou položku do výše 50% hodnoty pohledávky (uplynutí 18 měsíců) nebo do výše 100% hodnoty pohledávky (uplynutí 30 měsíců). V případě pohledávek nabytých postoupením vstupuje do rozhodování též rozvahová hodnota pohledávky, sice 200 000 Kč, a fakt, že bylo zahájeno soudní nebo rozhodčí řízení. Od toho se také odvíjí maximální možné sazby, do kterých je možné tvořit takové opravné položky. (Hnátek, 2019, str. 162)

V případě pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení zákon umožňuje pohledávku daňově odepsat, což představuje tzv. daňově neutrální operaci, neboť její odpis do nákladů je vyrovnán zrušením opravné položky. Takovýto odpis musí být uplatněn v příslušném účetním období, aby nedošlo k porušení akruálního principu.

Třetí typ opravné položky představují opravné položky k tzv. nevýznamným pohledávkám, ty jsou upraveny v § 8c zákona o rezervách. Pokud by společnost nepostupovala podle jednoho z výše uvedených principů, je možné v příslušném zdaňovacím období vytvořit opravnou položku do výše 100 % nesplacené hodnoty, a to, pokud je tato hodnota do 30 000 Kč a od konce sjednané doby splatnosti uplynulo více než 12 měsíců. (Optimalizace daně bez chyb, pokut a penále, 2019, str. 24)

Daňová účinnost odpisu pohledávky krytého zákonnou opravnou položkou

Odpis pohledávky krytý zákonnou opravnou položkou představuje mnohdy jediný přípustný způsob jejího daňového rozpuštění. Podle zákona o daních z příjmů je totiž společnost, která vytvořila řádnou opravnou položku, schopna provést daňově účinný

⁶ Platí z důvodu novelizace zákona o rezervách platné k 1.1.2014

odpis příslušné pohledávky. Jak bylo vysvětleno výše, opravnou položku je možné tvořit pouze k nepromlčené pohledávce. Proto je nutné včas rozhodnout, jak s pohledávkou společnost naloží. Jako příhodná varianta se tak jeví pohledávku odepsat v souvislosti s tím, že je k ní již před tím vytvořena daňově účinná opravná položka. Pouze v tomto případě může dojít k jejímu daňovému odepsání a je přímo nevhodné připustit promlčení pohledávky s vytvořenou opravnou položkou. (Ryneš, 2019, str. 194)

Vytvoření a odepsání opravné položky v jednom účetním období

Zajímavým způsobem daňové optimalizace může být pro mnoho společností možnost vytvoření a odepsání opravné položky v jednom účetním období. Toto lze zejména v případě pohledávek do 30 000 Kč, které jsou, jak bylo zmíněno výše, nedobytné. Dle zákona o rezervách je totiž možné vytvořit k takovým pohledávkám opravnou položku ve výši 100 % její rozvahové hodnoty a následně podle § 24 odst. 2 písm. y) ZoDP lze promítnout do nákladů pohledávku do výše vytvořené opravné položky. Takový, výše popsaný, postup a dále tvorba daňového odpisu pohledávky a následné rozpuštění opravné položky se nerozporuje s ustanoveními zákona o rezervách a nemusí tak být ani rozděleno do vícera účetních období. Dále je vhodné odepsanou pohledávku zaznamenávat na analytickém účtu z důvodu jejího možného následného uhrazení dlužníkem. V takovém případě představuje uhrazená pohledávka nebo její část provozní výnos, který se následně, skrze výnosy, promítne do základu daně. (Hnátek, 2019, str. 168)

2.3.5 Daňová optimalizace ve vztahu k zaměstnancům

Zákon o daních z příjmů poskytuje poměrně pestrou paletu daňově uznatelných nákladů, které se nějakým způsobem vztahují k zaměstnancům společnosti. Faktická účinnost, jakou se tyto daňové náklady promítnou do procesu stanovení základu daně, je samozřejmě odvislá od počtu zaměstnanců v podniku. Jinak tedy bude k těmto možnostem optimalizace přistupovat mikro účetní jednotka s řádovým počtem jednotek zaměstnanců⁷ a jinak velká účetní jednotka s počtem několika set zaměstnanců. V této části práce nyní probereme ty nejběžnější způsoby optimalizace, jež může společnost skrze své zaměstnance využít.

⁷ Dle zákona o účetnictví do 10 zaměstnanců

Pracovní prostředky a pracovní oblečení jako daňově uznatelný náklad

Za pracovní prostředek se obecně považuje předmět, který je použit pro výkon nějaké práce. Stejně tak ochranné prostředky, dezinfekční prostředky, pracovní oblečení nebo obuv poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci jsou daňově uznatelným nákladem.

Za daňově uznatelný náklad lze ale také považovat náhrady za využití vlastního náradí, stanovené paušální částkou. V takovém případě, jedná-li se například o notebook, který zaměstnanec využívá ve prospěch svého zaměstnavatele, lze takový přístroj, splňuje-li podmínku zařazení jako dlouhodobého majetku, odepisovat. Jako vlastní náradí může být chápáno poměrně široké spektrum věcí, ať už se jedná o výše zmíněnou elektroniku nebo například odbornou literaturu. (Optimalizace daně bez chyb, pokut a penále, 2019, str. 31)

Významnou část této problematiky tvoří samotné pracovní oblečení. Zde je nutné splnit podmínku uznatelnosti, a sice jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Narážíme ale na nejistotu při dokazování této podmínky. Při pořizování stejnokrojů do výroby pravděpodobně nebudeme polemizovat nad jejich skutečným použitím v pracovním procesu (jsou-li navíc stejnokroje označeny viditelným logem společnosti, nebo poskytují jiné nezpochybnitelné ztotožnění s činností společnosti), ale za daňově uznatelný lze považovat například i nákup tzv. společenského oblečení u profesí, jejich činnost a prostor, ve kterém se pohybují, takové oblečení vyžaduje. (Hnátek, 2019, str. 123)

V takovém případě je nasnadě doporučit vytvoření vnitropodnikové směrnice, jež bude upravovat pořizování a nakládání s takovým pracovním oblečením. V takové směrnici bude stanoveno použití výhradně pro účely podnikání, případně roční vynaložené náklady na udržování takového pracovního oblečení a dále také přesně stanovený popis uložení a nemožnost používání pro osobní potřebu vedení společnosti. (Hnátek, 2019, str. 127)

Poskytování zaměstnaneckých benefitů a jejich daňová uznatelnost

Jako nejvýhodnější se u zaměstnaneckých benefitů jeví taková situace, kdy ve prospěch zaměstnanců je poskytnutí takového benefitu osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti a nezahrnují se do vyměřovacího základu pro odvody na sociální a zdravotní pojištění a zároveň představují pro zaměstnavatele daňově uznatelný náklad. V § 24 odst. 1 písm. j) jsou uvedeny takové daňově uznatelné náklady, které se vztahují právě ke zdravotním a sociálním potřebám zaměstnanců. Jedná se tak zejména o:

- náklady vynaložené na bezpečnost a ochranu zdraví při práci;
- náklady na provozování podnikových zařízení poskytujících vzdělání spojené s odborným růstem a zlepšením kvalifikace zaměstnanců;
- náklady na provoz vlastních jídelen nebo příspěvky na stravování (typicky stravenky).

Mezi další zaměstnanecké benefity, které lze chápat jako daňově uznatelné náklady a nepředstavují pro zaměstnance příjem podle § 6 odst. 9 ZoDP, patří hlavně:

- příspěvek na školení, či rekvalifikaci zaměstnance, souvisí-li s činností zaměstnavatele;
- příspěvek na rekreaci zaměstnance či jeho rodinného příslušníka, plynoucí z fondu kulturních a sociálních potřeb a poskytovaného na zdravotní, léčebné či rekreační pobyty, a to až do výše 20 000 Kč za zdaňovací období;
- příspěvek ve formě vstupenek na kulturní či sportovní akce.

Tyto benefity tvoří samozřejmě pouze zlomek z možností, kterými může společnost zvýšit své daňově uznatelné náklady, a zároveň tím nepeněžní formou motivovat zaměstnance k lepším pracovním výkonům. (Optimalizace daně bez chyb, pokut a penále, 2019, str. 44)

Optimalizace daně prostřednictvím zaměstnávání osob se zdravotním postižením

Umožní-li to situace a charakter činnosti společnosti, je příhodné, aby vedení společnosti zvážilo zaměstnání osob se zdravotním postižením. Zákon na tyto případy pamatuje a v § 35 odst. 1 až 5 definuje slevy na dani při zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Při zaměstnávání osoby se zdravotním postižením tak náleží společnosti sleva ve výši 18 000 Kč a při zaměstnávání osoby s těžším zdravotním postižením sleva ve výši 60 000 Kč. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2021)

U obou variant je třeba vzít v potaz, že výše těchto slev se váže na průměrný přepočtený počet zaměstnanců. Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců představuje poměr celkových hodin odpracovaných vybranými pracovníky ku ročnímu fondu pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance. Slevu na dani tak lze v plné výši uplatnit pouze v případě, kdy průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců nepředstavuje desetinné číslo. V opačném případě se sleva poměrově krátí. (Optimalizace daně bez chyb, pokut a penále, 2019, str. 41)

2.3.6 Optimalizace daně pomocí vybraných daňově uznatelných nákladů

Jak bylo zmíněno výše, daňově uznatelných nákladů zná ZoDP celou řadu. Vzhledem k charakteru této práce bylo dosud vyjmenováno několik majoritních způsobů optimalizace daně a závěrem této části bude stručně popsán ještě jeden v praxi poměrně užívaný a oblíbený způsob tvorby daňově uznatelných nákladů.

Daňová uznatelnost reklamních předmětů

Zachycení reklamních předmětů jako daňového nákladu vyplývá z § 25 odst. 1 písm. t). Zde jsou uvedeny náklady, které, ač slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, nelze uznat za daňově uznatelné. Jsou to zejména náklady na reprezentaci, konkrétně se může jednat o náklady na občerstvení či pohoštění při různých obchodních jednáních a dary. Dále ovšem ustanovení udává, co se za dar nepovažuje, a to právě „*reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu*“, a jehož hodnota dosahuje pouze do výše 500 Kč bez daně z přidané hodnoty a který nepředstavuje s výjimkou tichého vína předmět spotřební daně. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2021)

Jméno nebo ochrannou známkou může nést i jednoduchá visačka, která je samozřejmě nedílnou součástí reklamního předmětu. V praxi bývá tento způsob tvorby daňově uznatelného nákladu velmi oblíben, jelikož je poměrně flexibilní. Je tedy nanejvýš vhodné, aby účetní jednotka užívající tuto formu daňové optimalizace tak činila v rozumné míře. (Optimalizace daně bez chyb, pokut a penále, 2019, str. 35)

3 Daňová optimalizace a její dopady v trestním právu

V předešlé části byla právnická osoba stručně definována z pohledu občanského zákoníku, a poté blíže z pohledu zákona o obchodních korporacích. Nyní je třeba nastínit problematiku trestněprávních aspektů daňové optimalizace, a to v návaznosti na trestní odpovědnost právnických osob.

3.1 Trestní odpovědnost právnických osob

Trestní odpovědnost právnických osob upravuje zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen „ZoTOPO“). Ten dále upravuje: *„tresty a ochranná opatření, které lze za spáchání stanovených trestných činů právnickým osobám uložit, a postup v řízení proti právnickým osobám.“* (Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, 2021)

ZoTOPO neupravuje kompletně celou problematiku trestnosti právnických osob a je třeba jej chápat v návaznosti na předpisy trestního práva, kterými jsou zejména trestní zákoník a trestní řád. Svojí povahou zákon ZoTOPO pojímá jak procesní, tak hmotněprávní ustanovení. V souvislosti s trestním zákoníkem a trestním řádem tak mluvíme o subsidiaritě ve vztahu k ZoTOPO, která se v praxi projevuje různou mírou zvláštní úpravy.

Do 1.12.2017 obsahoval ZoTOPO taxativní výčet 85 trestných činů, kterých se mohla právnická osoba dopustit. To vyvolávalo poměrně značnou kritiku z řad odborné veřejnosti, a proto následně došlo ke změně koncepce výčtu jednotlivých trestných činů. V současnosti tedy zákon obsahuje negativní výčet trestných činů, kterých se právnická osoba nemůže dopustit, a v souvislosti s trestním zákoníkem tak zakotvuje odpovědnost za více než 260 trestných činů. (Fenyk, Smejkal, & Bílá, 2018, str. 32)

3.1.1 Obecně k trestní odpovědnosti právnických osob

Chceme-li blíže pochopit problematiku trestní odpovědnost právnické osoby, je třeba zmínit fakt, že v současné době pracuje zákon s tzv. fikční teorií právnických osob. Ta spočívá ve skutečnosti, že právnická osoba disponuje právní osobností, která jí poskytuje způsobilost nabývat v mezích zákona práv a povinností. Za právnickou osobu vždy jedná statutární orgán jako její zástupce. Dojde-li tedy k obvinění právnické osoby, vzniká specifická konstrukce tzv. přičitatelnosti. (Šámal, a další, 2016, str. 470)

Skutková podstata trestného činu právnické osoby

Skutková podstata trestného činu sestává u fyzické osoby z objektu, objektivní stránky, subjektu, subjektivní stránky a protiprávnosti. Tyto součásti jsou shodné s podstatou trestného činu právnické osoby. Nejedná se však ani o celkové osamostatnění, ani o závislost těchto subjektů ale o již zmíněnou přičitatelnost.

Abychom mohli říct, že právnická osoba spáchala trestný čin, je třeba aby:

- se jednalo o čin protiprávní;
- čin byl spáchán v zájmu právnické osoby anebo jí vykonávané činnosti;
- byl čin spáchán členem statutárního orgánu nebo osobou vykonávající vedoucí postavení v právnické osobě;
- nebyly přítomny důvody vyvinění.

Dále jsou krátce popsány pojmové znaky trestného činu právnické osoby.

Protiprávnost

Protiprávnost spočívá ve výskytu činů, jejichž zvýšeným výskytem dochází k poškození nebo ohrožení zájmů uznané společnosti, přičemž takové povahy nabývají pouze činy protiprávní a nedovolené. Protiprávnost je důležitou součástí zákonné definice trestného činu v trestním zákoníku. Při absenci protiprávnosti lze u právnické osoby přiměřeně použít institut krajní nouze, nutné obrany, svolení poškozeného a přípustného rizika. (Fenyk, Smejkal, & Bílá, 2018, str. 37)

Objekt

Představuje právem chráněný zájem, který je definován ve zvláštní části trestního zákoníku. Pro potřeby ZoTOPO je objekt vymezen negativním výčtem ve smyslu § 7 ZoTOPO.

Objektivní stránka trestného činu

Vedle primárních znaků základní objektivní stránky trestného činu, které jsou definovány v § 7 ZoTOPO, je u trestní odpovědnosti právnické osoby nutná i speciální objektivní stránka trestného činu spočívající v nutnosti spáchání trestného činu v zájmu právnické osoby a v rámci její činnosti. Zájmem právnické osoby se v takovém případě rozumí konání nebo opomenutí osob uvedených v § 8 ZoTOPO (např. jednatelé, osoby ve vedoucím postavení společnosti). Má-li dojít ke spáchání trestného činu v zájmu právnické osoby, musí z něj právnické osobě vzejít majetkový nebo nemajetkový

prospěch, či získání nějaké jiné výhody. Rámec činnosti právnické osoby je možné chápat jako konání či opomenutí v oblasti předmětu činnosti (tj. čím se společnost zabývá, jaký předmět činnosti má zapsán v obchodním rejstříku, či zřizovací listině) anebo v rámci provozní nebo jiné činnosti (např. vedení účetnictví, personalistiky apod.).

Důležitou skutečnost dále představuje fakt, že v případě, kdy je protiprávní čin spáchán sice v rozmezí činnosti právnické osoby, ale je proveden osobou, která tak činí na úkor a proti zájmům právnické osoby, není v takovém případě proti právnické osobě trestní odpovědnost uplatňována. (Fenyk, Smejkal, & Bílá, 2018, str. 38)

Subjekt trestného činu

Může ho představovat pouze právnická osoba, avšak ve skutečnosti se jí přičítá jednání osoby fyzické. Hovoří se tak o subjektu primárním, kterým je právnická osoba a subjektu sekundárním, jež představují osoby uvedené v § 8 odst. 1 písm. a) až c). V některých případech se rozeznává i subjekt terciální, kterým může být například zaměstnanec.

Subjektivní stránka trestného činu

Aby došlo k naplnění subjektivní stránky trestného činu, neobejdeme se bez určité formy zavinění. K té dochází ve vztahu k právnické osobě nepřímo, a to skrze zavinění osobou fyzickou, jež za právnickou osobu jedná. Vzhledem k tomu, že právnická osoba nedisponuje vlastní vůlí, kterou nemůže ani navenek projevat, nedochází ke vzniku skutkové podstaty trestného činu bez osoby fyzické. K právním následkům tak dochází skrze úmyslné nebo nedbalostní zavinění fyzické osoby, které se následně přičítají přímo nebo nepřímo právnické osobě jako právnímu subjektu. (Šámal, a další, 2016, str. 179)

Zánik trestní odpovědnosti

Ve vztahu k trestní odpovědnosti právnické osoby existují dva způsoby jejího zániku. Zaprvé na základně účinné lítosti a za druhé promlčením. Institut účinné lítosti se běžně používá ve vztahu k trestným činům, které byly spáchány fyzickými osobami. ZoTOPO upravuje institut promlčení v § 11, kde také poskytuje negativní výčet trestných činů, za které právnické osobě trestní odpovědnost nezaniká (jako příklad jmenujme pletichy v insolvenčním řízení a při zadávání veřejných zakázek), a zároveň tedy poskytuje mnohem širší okruh uplatnění účinné lítosti než u trestných činů spáchaných fyzickými osobami. Na druhý způsob zániku trestní odpovědnosti – promlčení – aplikuje ZoTOPO přiměřená ustanovení jako v § 34 trestního zákoníku. (Fenyk, Smejkal, & Bílá, 2018, str. 89)

3.2 Trestné činy právnických osob ve vztahu k daňové optimalizaci

V souvislosti s úvodní částí práce věnující se popisu nejčastěji využívaných forem daňové optimalizace je následně přihlédnuto k trestněprávním aspektům této činnosti, a to skrze bližší popis vybraných trestných činů spojených s formami daňové optimalizace jmenovaných v úvodní části této práce.

3.2.1 Zkrácení daně

Obecná definice

Trestní zákoník hovoří o zkrácení daně jako o situaci, kdy se: „*ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení [...], nebo jinou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb*“. Tato definice představuje základní ustanovení trestního zákoníku ve vztahu k daňovým podvodům. (Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, 2021)

Aby následně mohlo dojít k obvinění, je třeba blíže specifikovat pachatele. Toho nemusí nutně představovat pouze poplatník, či plátce daně, ale nacházíme ho mnohdy i mezi členy statutárního orgánu, zaměstnanci či externími účetními. K trestnému činu krácení daně dochází v konečném důsledku podáním přiznání. Je tedy nutné, aby se výše zmíněný pachatel na podání přiznání a činnostech společnosti podílel. (Kocina, 2014, str. 119)

Dalším předpokladem k obvinění je určení zavinění trestného činu. K zavinění daňových trestných činů je vždy zapotřebí prokázání úmyslu (na rozdíl od zavinění v nedbalosti, jenž není trestným činem) a skutkové podstaty, která se projevuje zejména: porušením určitého předpisu a současně vzniku neoprávněného prospěchu. (Lichnovský, Vučka, & Křístek, 2020, str. 64)

Zkrácení daně v praxi

V praxi se lze setkat s poměrně širokou paletou typů daňového podvodu spojenou s trestným činem krácení daně. Mezi nejčastější daně, u kterých dochází ke krácení daní, patří daň z příjmů a daň z přidané hodnoty.

Jeden z nejčastějších případů vzniku trestného činu krácení daně, představuje skutečnost zatajování daňových skutečností. Jádro této činnosti spočívá v praktickém nepřiznání příjmu a z něj vycházející povinnosti odvést daň z příjmu, popřípadě DPH. Tuto situaci lze demonstrovat na konkrétním případě nepřiznání tržby ve výši 100 Kč, kde dochází

k faktickému krácení daně z příjmu o 21 Kč (při základní sazbě 21 %) a zároveň ke krácení daně z příjmu o 19 Kč (při sazbě daně z příjmů právnických osob 19 %), daňová ztráta pak činí celkem 40 Kč. (Kocina, 2014, str. 126)

V souvislosti s dříve zmíněným způsobem daňové optimalizace prostřednictvím poskytováním zápůjček společníky je vhodné zmínit krácení daně prostřednictvím vztahů mezi spojenými osobami. V souvislosti s potřebou optimalizace daně totiž může docházet i k „optimalizaci“ různých vztahů mezi řídicími osobami jak už na bázi společník vs. právnická osoba, tak konsolidovaný celek vs. dceřiná společnost. V tomto případě, při zjištění takových skutečností, následně dochází k dodanění rozdílu mezi fikcí a skutečností. Tento typ podvodu se pak velice podobá případu, kdy dochází k nějaké formě neekonomického plnění, tzn. když jsou odběratel a dodavatel ve shodě a dochází k nepřiměřenému nárůstu cen zboží, kterým je sledován pouze faktický nárůst nákladů na jedné straně obchodního vztahu. (Lichnovský, Vučka, & Křístek, 2020, str. 133)

3.2.2 Další trestné činy vztahující se k daňové problematice

Nedodržení oznamovací povinnosti v daňovém řízení

Úprava tohoto trestného činu se nalézá v § 243 trestního zákoníku a stanoví sankci za nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, a to v případě, kdy dojde ve větším rozsahu k ohrožení včasného a řádného stanovení daně. Zde je nutné brát v potaz pouze zákonem uložené povinnosti, na povinnosti stanovené nižším právním předpisem se v takovém případě nepřihlíží. K faktickému nesplnění oznamovací povinnosti pak dochází neoznámením inkriminované skutečnosti v zákonem stanoveném termínu.

Neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby

Ustanovení zabývající se neodvedením daně a jiné podobné povinné platby se nalézá v § 241 trestního zákoníku. Vztahuje se k případům, kdy dojde ke správnému stanovení určité daňové povinnosti, ale již nedojde k jejímu faktickému zaplacení. K tomuto trestnému činu dochází zpravidla ve špatné ekonomické situaci společnosti, kdy společnost například vyplácí pouze čisté mzdy zaměstnancům, ale již neplatí povinné odvody. (Kocina, 2014, str. 145)

Zkreslování údajů o stavu hospodaření v účetnictví

Trestní zákoník pamatuje, v subsidiaritě vůči trestnému činu krácení daně, i na „zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění“ spočívající v „nevedení účetních knih, zápisů nebo jiných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole“. (Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, 2021)

Skutková podstata tohoto trestného činu představuje delikt ohrožovací, a tudíž nevyžaduje vznik škody nebo krácení daně. Je totiž nutné rozlišit například opravdovou ztrátu účetních knih, při které následně dochází k doměření daně správcem daně a úmyslným zkreslováním účetních údajů, které by měly opět charakter trestného činu krácení daně. (Lichnovský, Vučka, & Křístek, 2020, str. 99)

Zpronevěra a porušení povinností při správě svěřeného majetku

Ač málokdy, vyskytují se i případy, kdy dochází ke stíhání krácení daní v souběhu s trestným činem škody na majetku plátce daně. Názory na tuto skutečnost se v praxi různí. Pro potřebu této práce je ale zajímavá teoretická situace kdy například jednatel společnosti vytváří uměle náklady na libovolné poradenství vůči společnosti, čímž dochází ke snižování daňového základu společnosti a současně dochází k odlivu finančních prostředků ze společnosti formou fiktivní fakturace.

Zmíněný jednatel následně vystupuje v roli nepravého dodavatele a skrz vytváření umělých nákladů a fakturování imaginárních výkonů obírá jak stát, tak samotnou společnost. Zde je třeba zmínit propojení na příslušnou část zákona o trestní odpovědnosti právnických osob, kde v takovém případě není splněna podmínka jednání v zájmu společnosti. (Kocina, 2014, str. 164)

3.3 Druhy trestů dle zákona o trestní odpovědnosti právnických osob

Závěrem teoretické části této práce stručně nastíníme tresty, jichž se může právnická osoba dopustit. Podle zákona o trestní odpovědnosti právnických osob lze protiprávní jednání právnické osoby postihnout osmi typy trestů.

Zrušení právnické osoby

Představuje nejpřísnější trest, který lze právnické osobě uložit. Z toho důvodu musejí být také důvody, za které je uložen, jasně vymezeny. První podmínkou uložení takového trestu je, aby sídlo postihované právnické osoby bylo na území České republiky, a druhou

podmínkou, aby se právnická osoba dopouštěla svou činností páčání trestného činu či přímo celá její činnost vykazovala známky trestné činnosti. Z toho také vyplývá, že páčání trestné činnosti musí docházet soustavně či opakovaně a není tedy možné takovýto trest uložit za jednorázové spáčání trestného činu. Nejvýraznější příklad takového jednání představuje účast na organizovaném zločinu nebo soustavné jednání v jeho prospěch. (Fenyk, Smejkal, & Bílá, 2018, str. 108)

Propadnutí majetku a propadnutí věci

Jedná se o dva trestné činy rozlišené kvantitativním výčtem potenciálně propadnuvších věcí. Dle § 17 ZoTOPO lze právnickou osobu postihnout trestem propadnutí majetku za spáčání zvláště závažného trestného činu, v jehož důsledku došlo k obohacení právnické osoby majetkovým prospěchem. Trestem propadnutí majetku lze postihnout jak celý majetek právnické osoby, tak jeho určitou část. V opačném případě se jedná o trest propadnutí věci.

Ten je definován ustanovením § 19 ZoTOPO, které upravuje propadnutí věci osob právnických, podobně jako je tomu u osob fyzických. Podstata trestu spočívá v eliminaci věci, kterou došlo ke spáčání trestného činu, nebo byla k takovému činu určena. Dalším důvodem propadnutí takové věci může být, že byla pachatelem získána skrze spáčání trestného činu nebo jako odměna za jeho spáčání. (Pelc, 2017, str. 68)

Peněžitý trest

Tato forma trestu představuje statisticky nejčastěji ukládaný trest za trestnou činnost právnických osob, a to zejména z důvodu, že ho lze uložit jak za trestné činy úmyslné, tak za trestné činy způsobené z nedbalosti. Vzhledem ke strohosti, se kterou je v ZoTOPO o této formě trestu pojednáváno, se použije subsidiárně příslušné ustanovení trestního zákoníku. Dále je dobré zmínit, že § 18, odst. 2 ukládá minimální a maximální denní sazbu uloženého peněžitého trestu, a to v intervalu od 1 000 Kč do 2 000 000 Kč. Fakticky se tak při respektování maximálním počtu denních sazeb, a sice 730 celých denních sazeb, může interval peněžitého trestu pohybovat od 20 000 Kč do necelé jedné a půl miliardy korun. Soud je současně povinen zohlednit, při určování denní sazby, ekonomickou situaci a hospodářské postavení právnické osoby. Nelze totiž vyměřit takový peněžitý trest, jež by měl za následek likvidaci právnické osoby. (Fenyk, Smejkal, & Bílá, 2018, str. 116)

Zákaz činnosti a zákaz plnění veřejných zakázek nebo účasti na veřejné soutěži

Trest zákazu činnosti představuje subsidiární trestný čin ve vztahu k zákazu plnění veřejných zakázek, účasti v koncesním řízení nebo na veřejné soutěži. Smyslem zákazu činnosti je znemožnění pachateli, aby konal nebo pokračoval v konání činnosti, v jejímž důsledku dochází k trestnému činu. Fakticky se tak jedná o nemožnost získat právnickou osobou zvláštního povolení k provozování konkrétní živnosti.

Zvláštní případ potom představuje situace, kdy by mělo dojít k zákazu činnosti politické straně či politickému hnutí. Fakticky k tomu ale dojít nemůže, neboť právo zakládat politické strany a sdružovat se v nich je zaručeno ústavou. (Šelleng, 2017, str. 255)

Pokud právnická osoba spáchala trestný čin v souvislosti s uzavíráním smluv na plnění veřejných zakázek nebo došlo k trestnému činu v souvislosti s účastí na zadávacím řízení, může ji soud potrestat zákazem účasti na veřejné soutěži po dobu jednoho roku až dvaceti let.

Zákaz přijímání dotací a subvencí

V souvislosti s narůstajícím počtem přijímaných dotací z fondů Evropské unie narůstá současně i objem trestné činnosti spojené s dotacemi. Trest zákazu přijímání dotací a subvencí se tak nejčastěji ukládá za spáchání trestného činu dotačního podvodu a jeho podstatou je, v soudem určeném rozsahu, ucházet se o tituly veřejné podpory a zároveň ani přijímat z nich plynoucí plnění. (Fenyk, Smejkal, & Bílá, 2018, str. 126)

Uveřejnění rozsudku

Forma tohoto trestu představuje dodatečný postih, připadající v úvahu v případě kdy vyvstane nutnost seznámit se skutečností spáchání trestného činu veřejnost. Z toho plyne, že takový trest lze uložit pouze obviněné právnické osobě. Tento trest byl mezi ostatní zařazen zejména v důsledku ustanovení určitých mezinárodních dokumentů, a to proto, aby se mohla veřejnost seznámit s tím, že daná právnická osoba takový trestný čin spáchala, a charakter trestného činu se určitým způsobem dotýká širší veřejnosti.

Součástí trestu uveřejnění rozsudku představuje i povinnost právnické osoby, aby tuto skutečnost uveřejnila na své vlastní náklady, a právnická osoba má povinnost zajistit, aby k uveřejnění rozsudku opravdu došlo. (Mečl, 2017, str. 120)

4 Metodický postup

Pracovní hypotézy k praktické části:

- H1. Daňová optimalizace představuje pro právnické osoby důležité téma a je jimi aktivně řešena
- H2. Právnické osoby mají povědomí o trestných činech spojených s daňovou optimalizací
- H3. Případné uložení trestu za spáchání trestného činu právnickými osobami má výrazný negativní dopad na jejich podnikání

Metodický postup tvorby kvalifikační práce:

1. Studium odborné literatury a příslušné legislativy
2. Analýza možných způsobů daňové optimalizace v podvojném účetnictví
3. Sestavení hypotéz pro praktickou část
4. Tvorba dotazníků a oslovování potenciálních respondentů
5. Sběr dat skrze dotazníkové šetření
6. Vedení řízeného rozhovoru s daňovým poradcem a jeho následné zpracování
7. Vyhodnocení a analýza šetření
8. Závěr, tvorba doporučení a vlastní názor

5 Praktická část

Sběr dat a řízený rozhovor

Praktická část této bakalářské práce sestává z kvantitativního výzkumného šetření prostřednictvím sbírání vyhodnocovaných dat dotazníky a kvalitativního výzkumného šetření. Vedle sběru dat formou dotazníků proběhl také řízený rozhovor s odborníkem zabývajícím se problematikou daňové optimalizace v praxi. Tento řízený rozhovor nemalou měrou přispěl k doplnění dat získaných v dotaznících a zároveň k ukotvení získaných výstupů ve finálním vyhodnocení hypotéz.

Kvantitativní a kvalitativní výzkumné šetření

Kvantitativní výzkumné šetření probíhalo skrze formulář s vybranými otázkami v tištěné a elektronické formě. Mezi respondenty byli majitelé, případně jednatelé společností, dále účetní a daňoví poradci, kteří se pohybují v prostředí, kde daňová optimalizace a její přesah do trestního práva představuje významnou oblast jejich každodenní činnosti. V souhrnu bylo vyplněno 53 dotazníků, každý s celkem 17 otázkami.

Nedílnou součástí výzkumu představuje také řízený rozhovor. Ten se blíže zaměřuje na rozvinutí některých otázek v dotazníku, na které pouhá kvantitativní odpověď nenabízí uspokojivé výsledky. V řízeném rozhovoru se objevují také další otázky, které nejsou v dotazníku, ale osvětlují zkoumaná témata z jiného úhlu pohledu. Rozhovor obsahuje 9 otázek, na které odpovídal zkušený daňový poradce, který se v praxi zabývá touto problematikou.

Zpracování dat a jejich analýza

Data získaná z dotazníků byla zpracována v tabulkovém procesoru Microsoft Excel. Zde došlo také ke tvorbě finálních souhrnných tabulek a z nich vycházejících grafů. Tabulky obsahují jednotlivé odpovědi ke každé otázce z dotazníku včetně jejich absolutních a relativních četností. Grafy zpracované na základě získaných dat vycházejí z relativního zastoupení jednotlivých odpovědí a popisky grafu jsou buď formou celého znění odpovědi, nebo její zkratky v dotazníku.

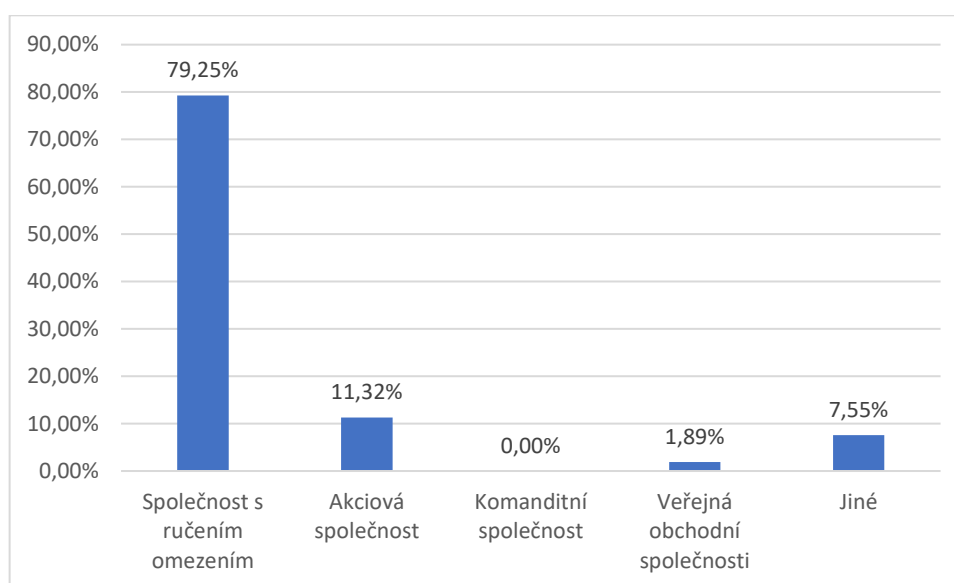
Řízený rozhovor byl písemně zaznamenán na místě a následně přepsán do elektronické podoby, která následuje za analýzou jednotlivých dotazníkových otázek.

5.1 Dotazníkové šetření

Otázka č. 1: Jaká je právní forma Vaší společnosti?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Společnost s ručením omezením	42	79,25 %
b)	Akciová společnost	6	11,32 %
c)	Komanditní společnost	0	0,00 %
d)	Veřejná obchodní společnosti	1	1,89 %
e)	Jiné	4	7,55 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 1 - Otázka č. 1 (vlastní zdroj autora)



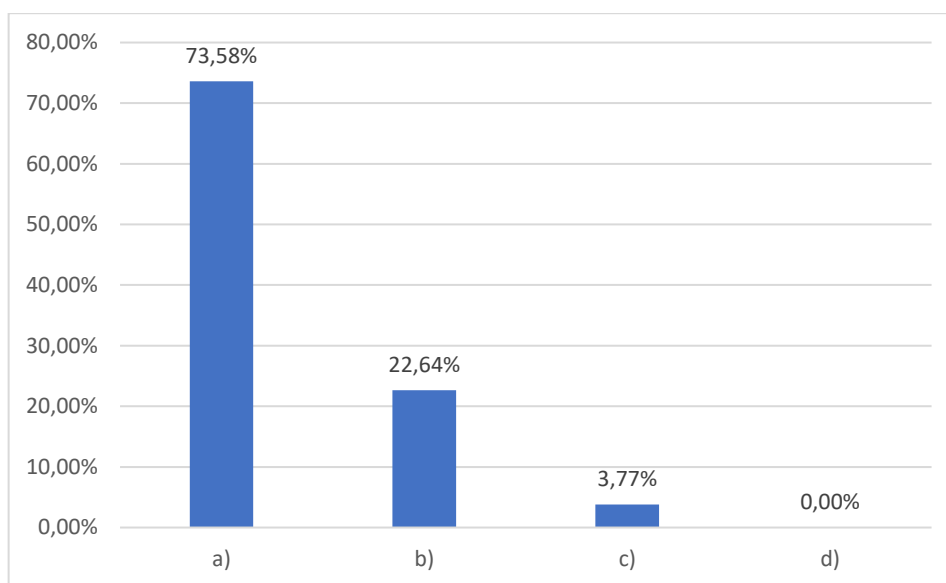
Graf 1 - Otázka č. 1 (vlastní zdroj autora)

Úkolem první otázky bylo vymezit zastoupení respondentů dle právních forem jejich podnikání. Z grafu vyplývá, že nejčastější formou podnikání respondentů představovala společnost s ručením omezením s relativní četností 79,25 % a celkově na tuto otázku odpovědělo 42 respondentů. Následně s velkým odstupem skončila forma akciové společnosti s relativní četností 11,32 % a absolutním číslem 6 respondentů. Ze zbytku respondentů pak již pouze 1 odpověděl, že zastupuje veřejnou obchodní společnost a 7 respondentů zvolilo možnost jiné než vyjmenované. Odpověď „komanditní společnost“ nebyla v dotazníku zastoupena vůbec.

**Otázka č. 2: Jaká je velikost Vaší účetní jednotky z hlediska zákona o účetnictví?
(nutné je splnit alespoň dvě níže uvedená kritéria)**

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Mikro účetní jednotka (aktiva do 9 mil., úhrn ročního obrátu do 18 mil, průměrný počet zaměstnanců do 10 osob)	39	73,58 %
b)	Malá účetní jednotka (aktiva do 100 mil., úhrn ročního obrátu do 200 mil., průměrný počet zaměstnanců do 50 osob)	12	22,64 %
c)	Střední účetní jednotka (aktiva do 500 mil., úhrn ročního obrátu do 1 000 mil., průměrný počet zaměstnanců do 250 osob)	2	3,77 %
d)	Velká účetní jednotka (aktiva nad 500 mil., úhrn ročního obrátu nad 1 000 mil., průměrný počet zaměstnanců nad 250 osob)	0	0,00 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 2 - Otázka č. 2 (vlastní zdroj autora)



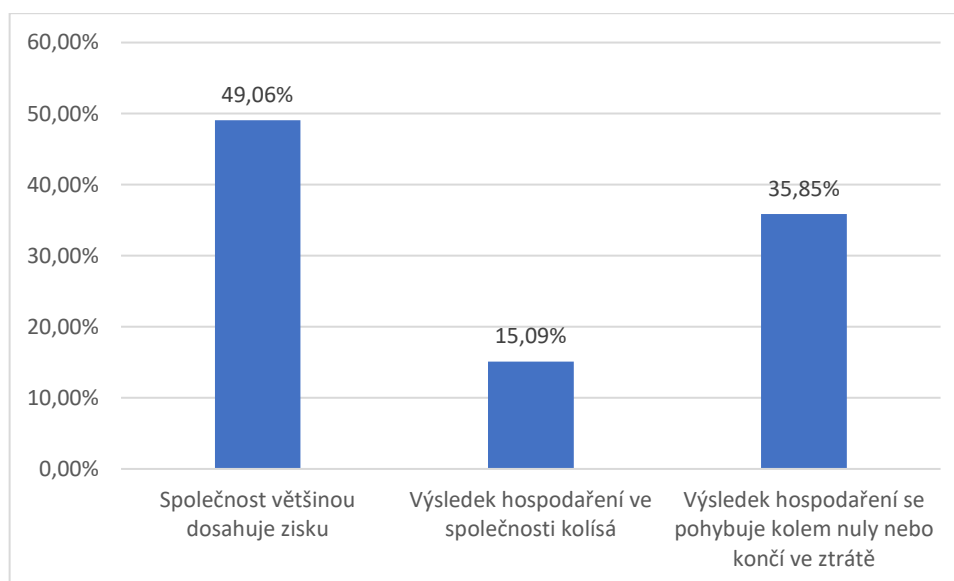
Graf 2 - Otázka č. 2 (vlastní zdroj autora)

V šetření bylo nejvíce zastoupena možnost „mikro účetní jednotka“ v relativním vyjádření 73,58 %, následována „malou účetní jednotkou“ s 22,64 %. Za „střední účetní jednotku“ označili svou společnost 2 respondenti. V dotazníku se neobjevila žádná „velká účetní jednotka“. Za důvod lze považovat již poměrně vysoké hodnoty ukazatelů nutných ke klasifikování společnosti do této kategorie.

Otázka č. 3: Jakého výsledku hospodaření před zdaněním dosahuje Vaše společnost?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Společnost většinou dosahuje zisku	26	49,06 %
b)	Výsledek hospodaření ve společnosti kolísá	8	15,09 %
c)	Výsledek hospodaření se pohybuje kolem nuly nebo končí ve ztrátě	19	35,85 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 3 - Otázka č. 3 (vlastní zdroj autora)



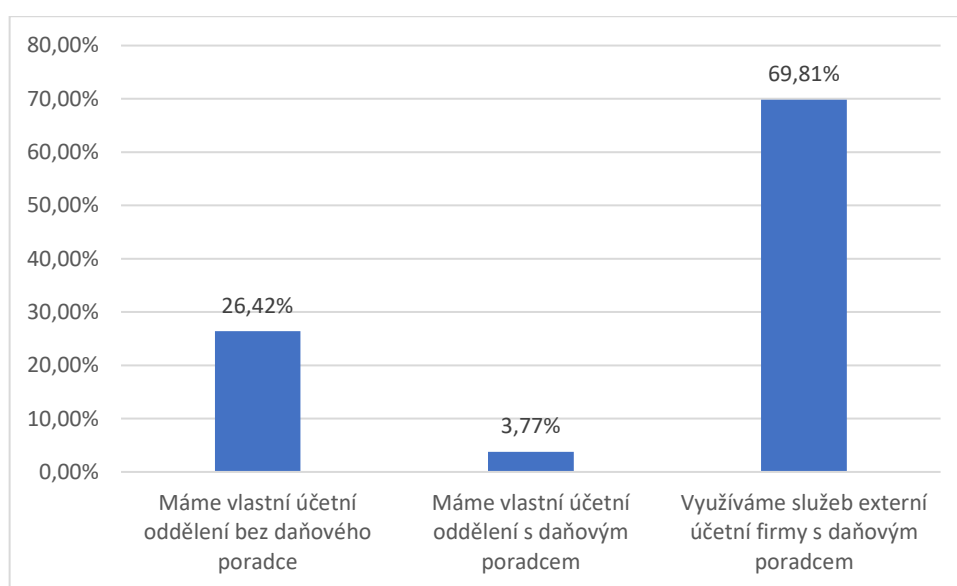
Graf 3 - Otázka č. 3 (vlastní zdroj autora)

Nejčastější odpověď, že společnost většinou dosahuje zisku, zvolilo 49,06 % respondentů. Druhá v pořadí se umístila odpověď „výsledek hospodaření se pohybuje kolem nuly nebo končí ve ztrátě“, v relativním vyjádření 35,85 % a poslední skončila odpověď „výsledek hospodaření ve společnosti kolísá s relativním vyjádřením 15,09 %. Z tohoto výsledku lze soudit, že necelá polovina respondentů působí v ekonomicky zdravých společnostech a na druhou stranu pouze menší část ve společnostech, kde by se vlivem jejich odpovědi o kolísání výsledku hospodaření dalo soudit, že společnost vykazuje nějaké ekonomické problémy. U ostatních společností, kde se výsledek hospodaření pohybuje kolem nuly, nelze spolehlivě určit, co je příčinou takového stavu, jestli opravdu špatné vedení, či ztráta záměrná, cílicí na daňovou optimalizaci.

Otázka č. 4: Jakým způsobem se ve Vaší společnosti zpracovává účetnictví?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Máme vlastní účetní oddělení bez daňového poradce	14	26,42 %
b)	Máme vlastní účetní oddělení s daňovým poradcem	2	3,77 %
c)	Využíváme služeb externí účetní firmy s daňovým poradcem	37	69,81 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 4 - Otázka č. 4 (vlastní zdroj autora)

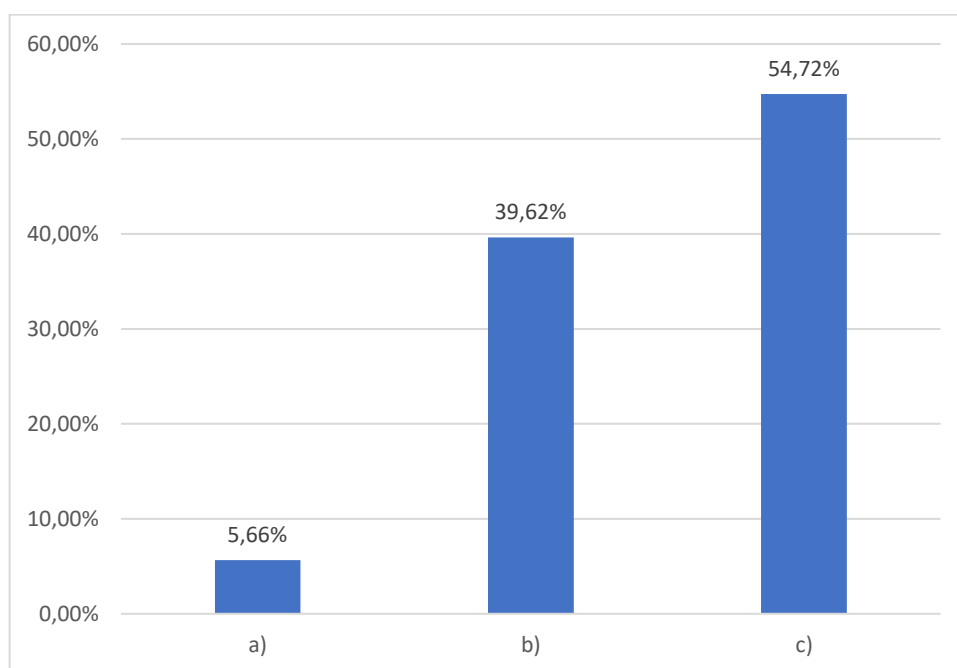


Graf 4 - Otázka č. 4 (vlastní zdroj autora)

Jako nejčastější způsob vedení účetnictví z dotazníku vyplývá využití služeb externí účetní firmy s daňovým poradcem v relativním vyjádření 69,81 %. Druhou nejčastější odpověď představuje „vlastní účetní oddělení bez daňového poradce“ u 26,42 % společností. Jako nejméně častou formu zpracování účetnictví uvedli respondenti „vlastní účetní oddělení s daňovým poradcem“ v relativním vyjádření 3,77 %. Vzhledem k tomu, že se dotazníku zúčastnily, jak je patrné z otázky číslo 2, v drtivé většině mikro a malé účetní jednotky, je tento výsledek pochopitelný. Využití služeb externí účetní firmy v kombinaci s daňovým poradcem představuje pro tyto společnosti významnou úsporu nákladů oproti finančně i personálně náročnému zřízení vlastního účetního oddělení.

Otázka č. 5: Využíváte aktivně výstupní data z účetnictví a jsou pro Vás důležitá?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Ano, výstupní data pro nás jsou důležitá a vedle finančního účetnictví vedeme i oddělené manažerské účetnictví	3	5,66 %
b)	Ano, výstupní data pro nás jsou důležitá	21	39,62 %
c)	Ne, výstupní data z účetnictví pro nás nejsou příliš důležitá	29	54,72 %
Celkem		53	100,00 %

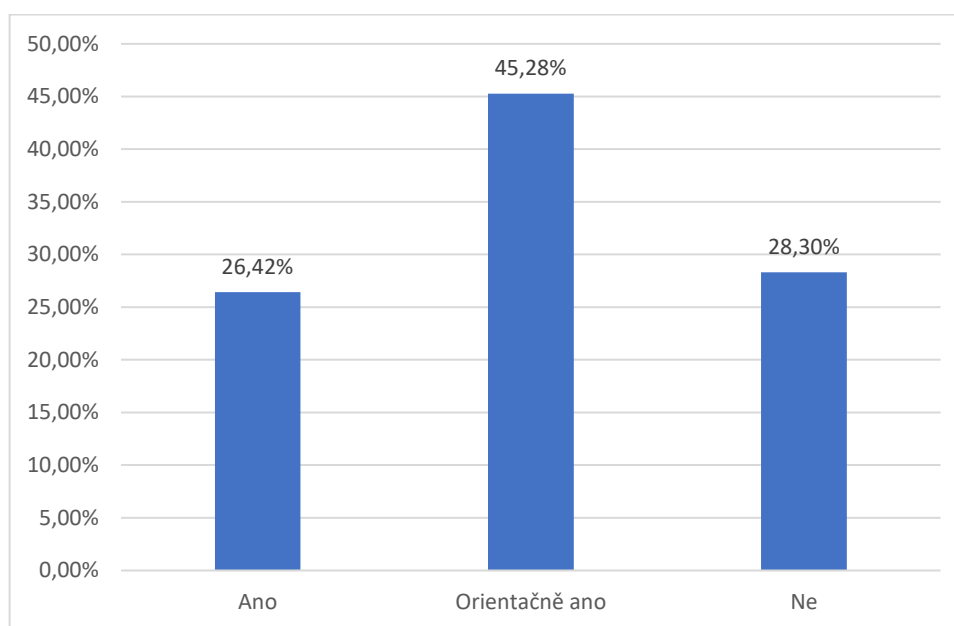
Tabulka 5 - Otázka č. 5 (vlastní zdroj autora)*Graf 5 - Otázka č. 5 (vlastní zdroj autora)*

Předmětem této otázky, bylo zjišťování důležitosti výstupních dat z účetnictví pro jednotlivé respondenty. Nejvíce respondentů, v relativním vyjádření 54,72 % uvedlo, že pro ně výstupní data z účetnictví nejsou příliš důležitá. Z této skutečnosti lze vypožorovat trend, panující v menších společnostech, který se vyznačuje chápáním povinného vedení účetnictví pouze jako prostředku ke stanovení základu daně. Druhá nejčastější odpověď, v relativním vyjádření 39,62 % respondentů uvedlo, že jsou pro ně výstupní data důležitá. Pouze minimální část, v relativním vyjádření 5,66 % respondentů uvedlo, že vedle povinného finančního účetnictví vede také nějakou formu manažerského účetnictví.

Otázka č. 6: Máte povědomí o tom, kolik Vaše společnost odvede ročně úhrnem na daních (daň z příjmu právnických osob, daň z přidané hodnoty, daň silniční, daň z nemovitosti a odvody za zaměstnance)?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Ano	14	26,42 %
b)	Orientačně ano	24	45,28 %
c)	Ne	15	28,30 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 6 - Otázka č. 6 (vlastní zdroj autora)



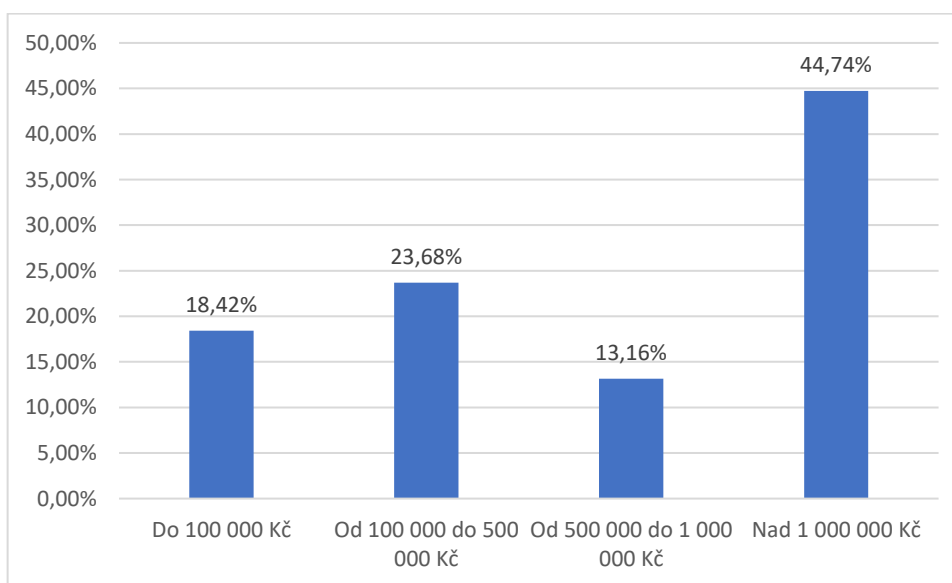
Graf 6 - Otázka č. 6 (vlastní zdroj autora)

Odpovědi na tuto otázku ukázaly, že nejvíce respondentů, v relativním vyjádření 45,28 %, má orientační povědomí o tom, kolik jejich společnosti odvedou ročně na vybraných daních. Překvapivě druhou nejčastější odpovědí, v relativním vyjádření, 28,30 % respondentů uvedlo, že neví, kolik činí jejich roční daňová povinnost. Na druhou stranu samotnou odpověď „ano“ uvedlo, v relativním vyjádření 26,42 % respondentů. V souhrnu lze tedy říci, že většina respondentů má (nebo alespoň orientačně) přehled o své daňové povinnosti z výše vybraných daní či povinných plateb. Tato skutečnost se potvrzuje i na základě řízeného rozhovoru, kde je uvedeno, že klienti dotazovaného daňového poradce v drtivé většině vědí, kolik bude činit jejich daňová povinnost.

Otázka č. 7: Pokud ano, v jaké výši?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Do 100 000 Kč	7	18,42 %
b)	Od 100 000 do 500 000 Kč	9	23,68 %
c)	Od 500 000 do 1 000 000 Kč	5	13,16 %
d)	Nad 1 000 000 Kč	17	44,74 %
Celkem		38	100,00 %

Tabulka 7 - Otázka č. 7 (vlastní zdroj autora)



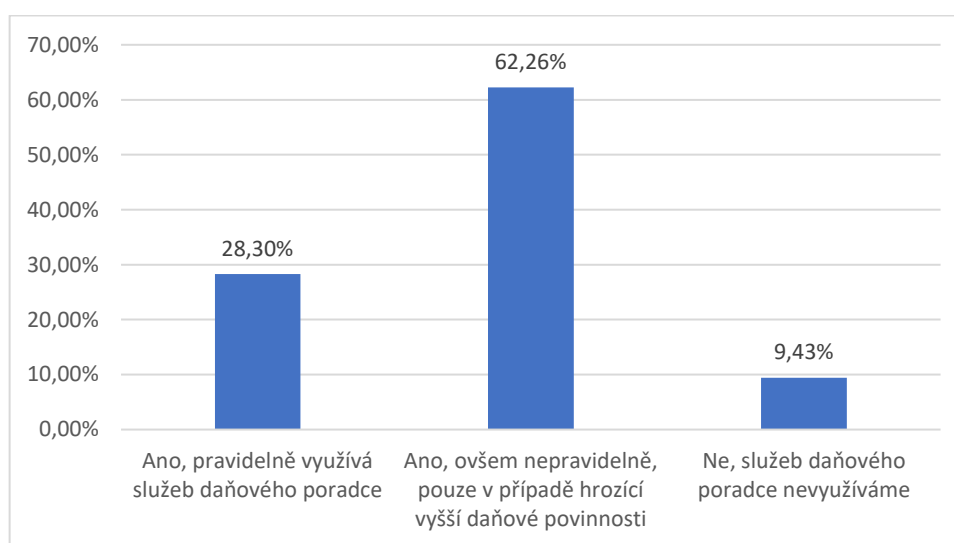
Graf 7 - Otázka č. 7 (vlastní zdroj autora)

Tato otázka úzce navazuje na předchozí otázku ohledně povědomí respondentů o jejich daňové povinnosti. Mohli na ni tedy odpovídat pouze respondenti, kteří v předchozí otázce uvedli „ano“ nebo „orientačně ano“. Nejčastější odpověď představovala daňová povinnost z vybraných daní ve výši nad 1 000 000 Kč, v relativním vyjádření to pak činilo 44,74 %. Druhá nejčastější daňová povinnost byla podle respondentů v intervalu od 100 000 Kč do 500 000 Kč, v relativním vyjádření 23,68 %. Necelá pětina respondentů poté měla daňovou povinnost do 100 000 Kč a v relativním vyjádření 13,16 % respondentů mělo daňovou povinnost od 500 000 Kč do 1 000 000 Kč.

Otázka č. 8: Využíváte služeb daňového poradce?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Ano, pravidelně využívá služeb daňového poradce	15	28,30 %
b)	Ano, ovšem nepravidelně, pouze v případě hrozící vyšší daňové povinnosti	33	62,26 %
c)	Ne, služeb daňového poradce nevyužíváme	5	9,43 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 8 - Otázka č. 8 (vlastní zdroj autora)



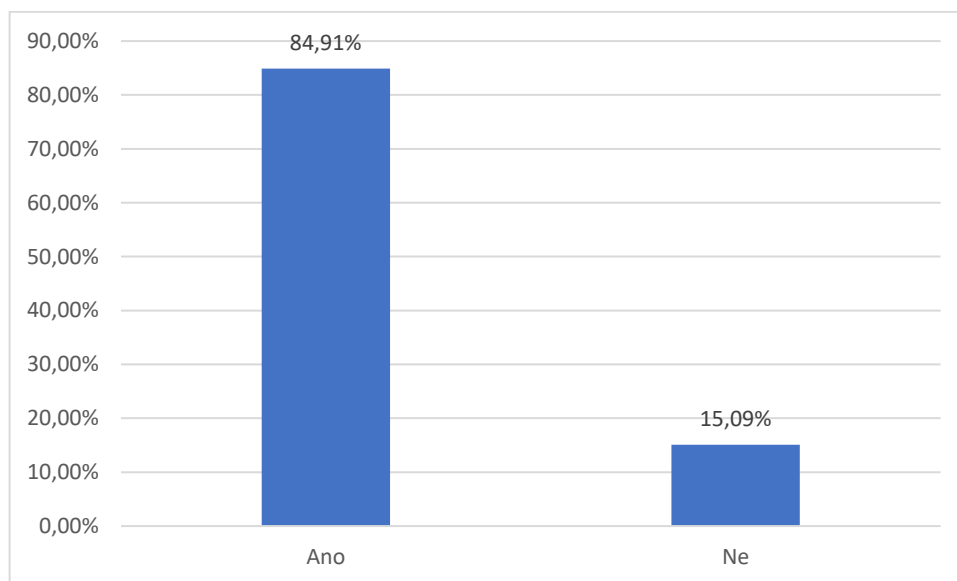
Graf 8 - Otázka č. 8 (vlastní zdroj autora)

Drtivá většina respondentů určitou měrou využívá služeb daňového poradce. Nejčastěji využívají společnosti služeb daňového poradce nepravidelně nebo v případě hrozící vyšší daňové povinnosti, tuto odpověď v relativním vyjádření uvedlo 62,26 % respondentů. Pravidelně služeb daňového poradce využívá, v relativním vyjádření, 28,30 % respondentů. Pouhá necelá desetina respondentů služeb daňového poradce nevyužívá. Z těchto výsledků lze usuzovat, že problematika daní je pro většinu dotazovaných společností velice důležitá a tyto společnosti aktivně vynakládají velké úsilí k jejímu řešení.

Otázka č. 9: Řeší Vaše společnost tzv. „daňovou optimalizaci“?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Ano	45	84,91 %
b)	Ne	8	15,09 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 9 - Otázka č. 9 (vlastní zdroj autora)



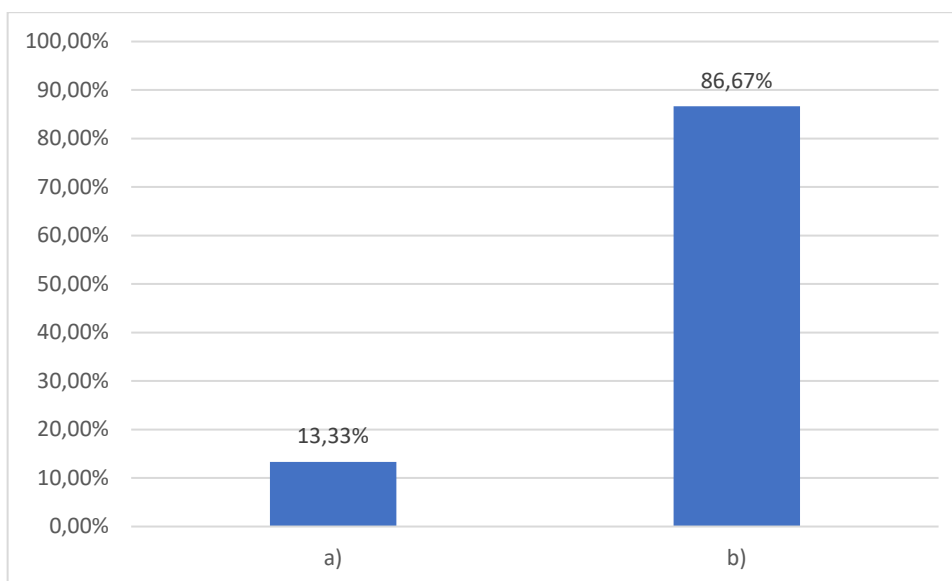
Graf 9 - Otázka č. 9 (vlastní zdroj autora)

Odpověď na tuto otázku představuje pro tuto práci velmi významný indikátor. Vzhledem k charakteru prací zkoumané problematiky je pozitivní, že dle odpovědí valná většina respondentů ve svých společnostech daňovou optimalizaci nějakým způsobem řeší. Z dotazníků vyplývá, že 45 respondentů, v relativním vyjádření, 84,91 % řeší daňovou optimalizaci a 8 respondentů, v relativním vyjádření 15,09 % tak nečiní. V souvislosti s předchozí otázkou lze usuzovat, že v kombinaci s využíváním služeb daňového poradce představuje samotné řešení procesu daňové optimalizace společnostmi důležitou součást jejich podnikatelské činnosti.

Otázka č. 10: Pokud ano, jedná se o proces průběžný nebo nárazový s blížícím se koncem účetního období?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	K daňové optimalizaci dochází průběžně celý rok	6	13,33 %
b)	Daňovou optimalizaci řešíme pouze na konci účetního období	39	86,67 %
Celkem		45	100,00 %

Tabulka 10 - Otázka č. 10 (vlastní zdroj autora)



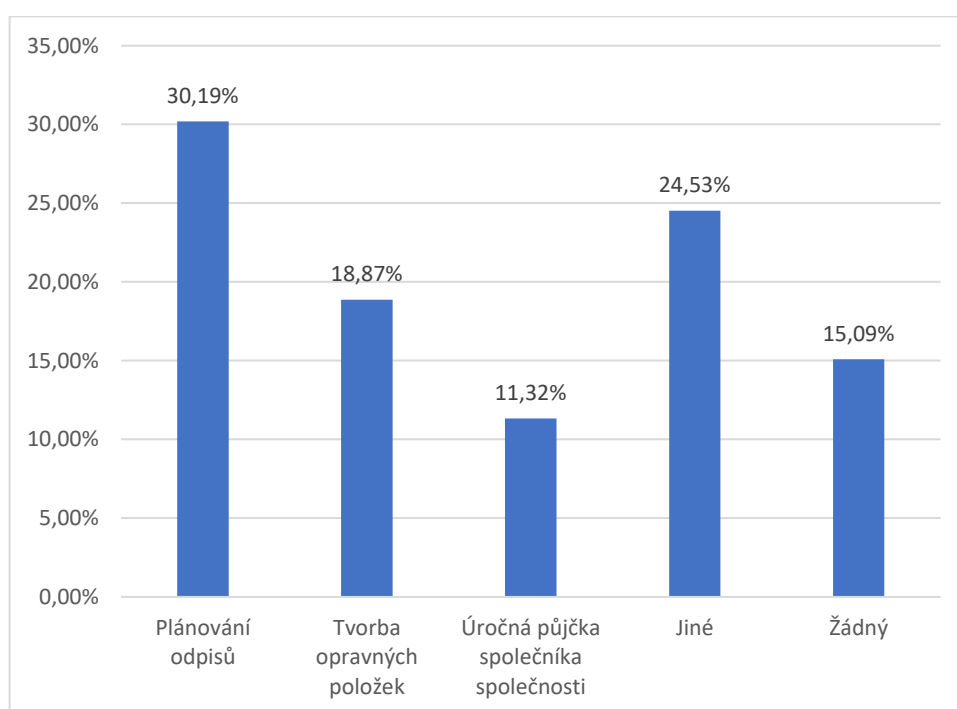
Graf 10 - Otázka č. 10 (vlastní zdroj autora)

Tato otázka navazuje na předchozí otázku týkající se samotné daňové optimalizace. Celkový počet odpovědí se tedy odvíjí od počtu kladných odpovědí v předchozí otázce. Jejím cílem bylo zkoumat intenzitu procesu daňové optimalizace v čase. Nejčastěji řeší daňovou optimalizaci s blížícím se koncem účetního období, v relativním vyjádření, 86,67 % respondentů. Naopak pouze 13,33 % respondentů řeší daňovou optimalizaci průběžně po celé účetní období. Tato skutečnost byla potvrzena i na základě řízeného rozhovoru, kde zároveň vyvstala i obava nad nedostatečným prostorem pro dodatečné procesy optimalizace daně.

Otázka č. 11: Používá Vaše společnost některý z níže uvedených způsobů daňové optimalizace?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Plánování odpisů	16	30,19 %
b)	Tvorba opravných položek	10	18,87 %
c)	Úročná půjčka společníka společnosti	6	11,32 %
d)	Jiné	13	24,53 %
e)	Žádný	8	15,09 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 11 - Otázka č. 11 (vlastní zdroj autora)



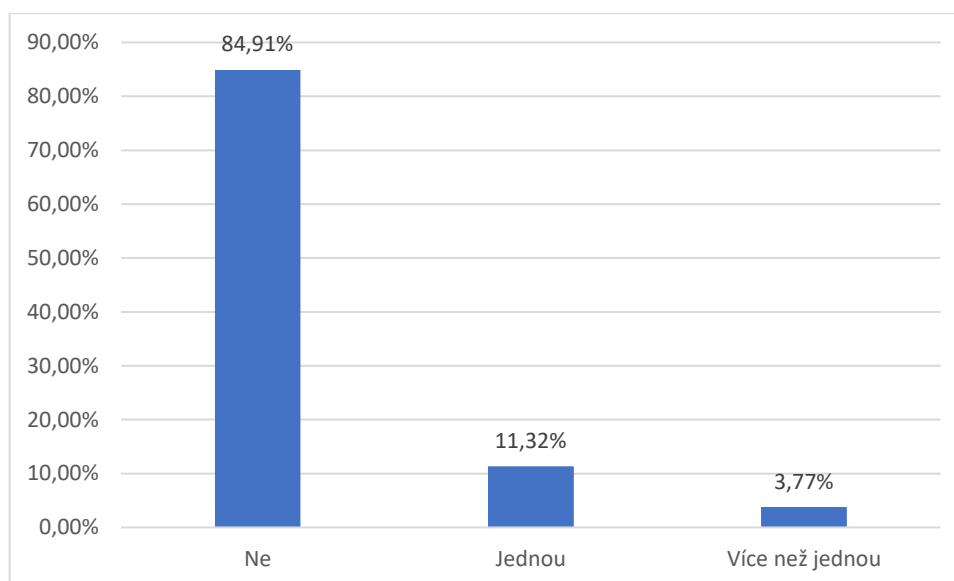
Graf 11 - Otázka č. 11 (vlastní zdroj autora)

Otázka zkoumala, který z vybraných způsobů daňové optimalizace se u respondentů vyskytují. Jako nejčastější odpověď bylo označeno plánování odpisů, v relativním vyjádření, 30,19 %, následované možností „Jiné“ obsahující v dotazníku neuvedené způsoby daňové optimalizace, s relativním vyjádřením 24,53 % respondentů. Z toho lze usuzovat, že spektrum způsobů, které lze považovat za daňovou optimalizaci, je velmi široké. Zajímavé je, že 15,09 % respondentů uvedlo, že nepoužívají žádný způsob daňové optimalizace.

Otázka č. 12: Stala ve Vaše společnost předmětem kontroly ze strany správce daně za poslední tři roky?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Ne	45	84,91 %
b)	Jednou	6	11,32 %
c)	Více než jednou	2	3,77 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 12 - Otázka č. 12 (vlastní zdroj autora)



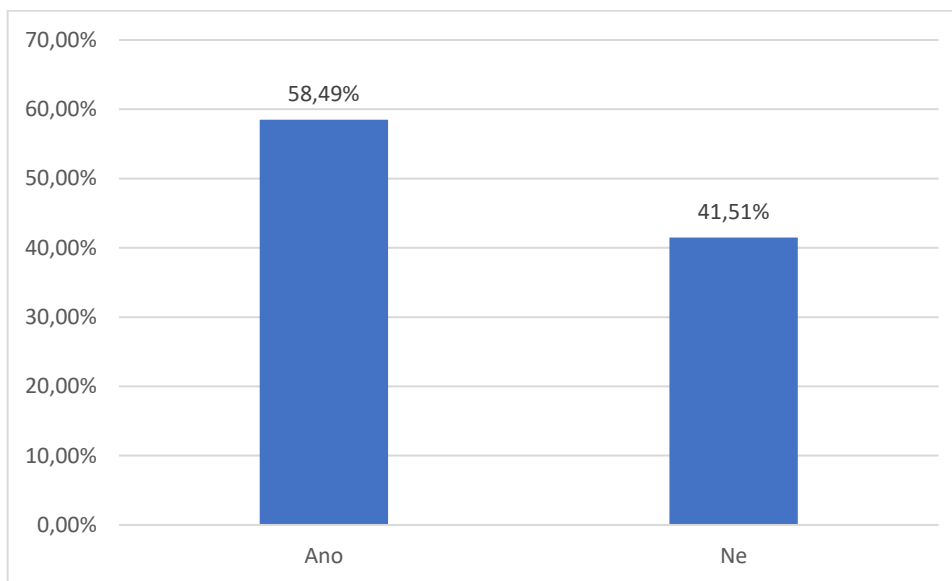
Graf 12 - Otázka č. 12 (vlastní zdroj autora)

Drtivá většina respondentů, v relativním vyjádření, 84,91 % uvedla, že se jejich společnost předmětem daně za poslední tři roky vůbec nestala. Celkem 6 respondentů, v relativním vyjádření 11,32 %, uvedlo, že se stalo předmětem kontroly ze strany správce daně stala jednou a pouze dva respondenti, v relativním vyjádření 3,77 % respondentů uvedlo, že se stali předmětem kontroly za poslední tři roky více než jednou. Lze tedy usuzovat, že ve zkoumané skupině respondentů se nenacházel větší počet společností s větším počtem kontrol ze strany správce daně.

Otázka č. 13: Zaznamenal/a jste někdy ve Vašem okolí společnost, která byla obviněna ze spáchání trestného činu spojeného s daňovou optimalizací?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Ano	31	58,49 %
b)	Ne	22	41,51 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 13 - Otázka č. 13 (vlastní zdroj autora)



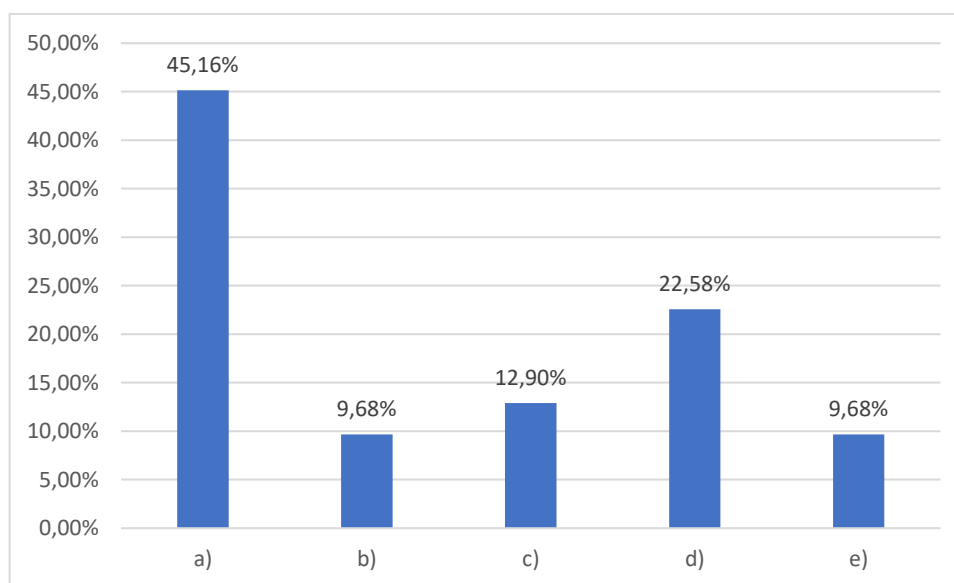
Graf 13 - Otázka č. 13 (vlastní zdroj autora)

V této otázce bylo zkoumáno povědomí respondentů o výskytu obvinění společností ze spáchání trestného činu. Většina respondentů odpověděla kladně, tedy že ve svém okolí zaznamenala společnost, která byla obviněna z trestného činu, v relativním vyjádření, takto odpovědělo 58,49 % respondentů. Záporně odpovědělo 41,51 % respondentů. Z toho lze usuzovat, že většina dotázaných se s jistou formou trestněprávních aspektů daňové optimalizace setkala. Převaha kladné odpovědi ale není příliš výrazná. Tento fakt koresponduje i s vyjádřením dotazovaného daňového poradce v rámci řízeného rozhovoru, který trestněprávní dopady procesů spojených s daňovou optimalizací označil ve své praxi za nepříliš časté až okrajové.

Otázka č. 14: Pokud ano, kterého?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Krácení daně	14	45,16 %
b)	Neodvedení daně, nebo jiné povinné platby	3	9,68 %
c)	Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění	4	12,90 %
d)	Porušení povinnosti při správě cizího majetku	7	22,58 %
e)	Jiné	3	9,68 %
Celkem		31	100,00 %

Tabulka 14 - Otázka č. 14 (vlastní zdroj autora)



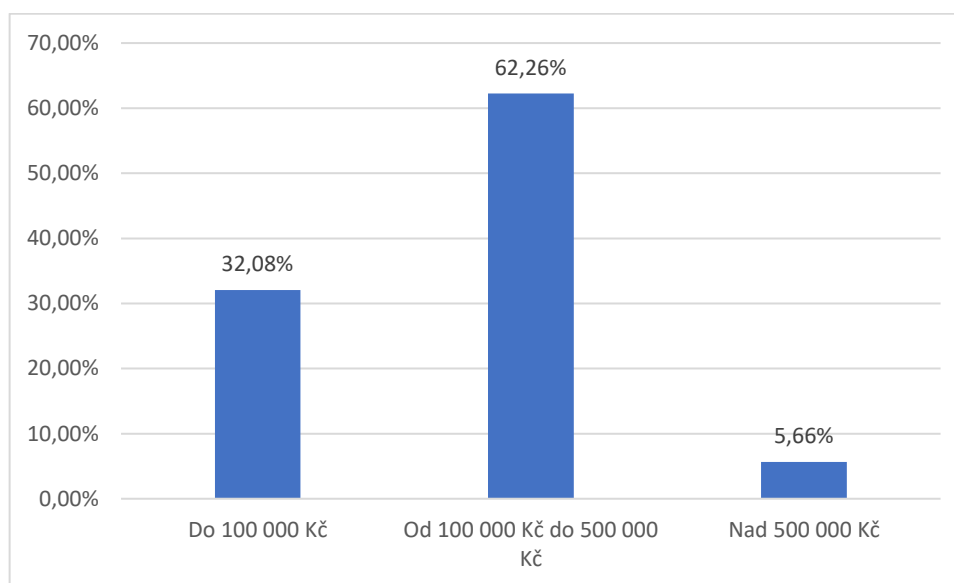
Graf 14 - Otázka č. 14 (vlastní zdroj autora)

Otázka úzce navazuje na předchozí a rozvíjí ji. Odpovídali na ni ti z respondentů, kteří v předchozí otázce odpověděli kladně, a sice, že ve svém okolí zaznamenali případ, kdy byla společnost obviněna ze spáchání trestného činu spojeného s daňovou optimalizací. Necelá polovina dotazovaných se tak setkala s trestným činem krácení daně, v relativním vyjádření, 45,16 % respondentů. Za druhý nejčastější trestný čin pak bylo označeno porušení povinnosti při správě cizího majetku, v relativním vyjádření, 22,58 % respondentů. Kolem desetiny dotazovaných se pak setkalo s obviněním z trestného činu nedovedení daně či jiné povinné platby nebo se zkreslováním údajů o stavu hospodaření a jmění. Pouze 9,68 % respondentů se setkalo s obviněním z jiného než uvedeného trestného činu spojeného s daňovou optimalizací.

Otázka č. 15: Jaká výše peněžitého trestu by pro Vaši společnost představovala velký problém?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Do 100 000 Kč	17	32,08 %
b)	Od 100 000 Kč do 500 000 Kč	33	62,26 %
c)	Nad 500 000 Kč	3	5,66 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 15 - Otázka č. 15 (vlastní zdroj autora)



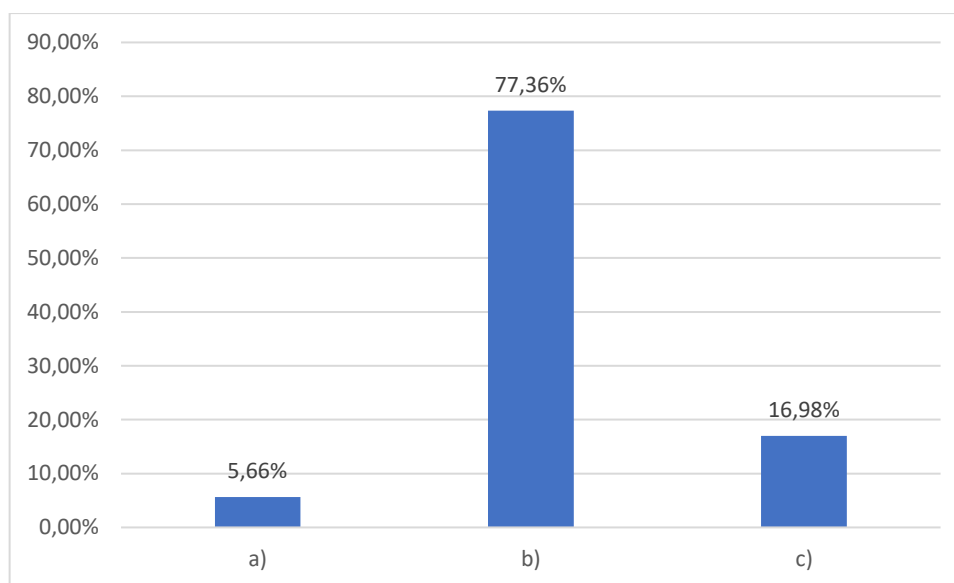
Graf 15 - Otázka č. 15 (vlastní zdroj autora)

Tato otázka se konkrétně vztahuje k jednomu druhu trestu, kterým lze postihnout právnické osoby, a to peněžitému trestu. Byl zkoumán interval výše peněžitého trestu, který by v případě jeho uložení společnosti dotazovaného představoval pro jeho společnost problém například z hlediska provozního. Nejvíce respondentů uvedlo, že by pro ně již bylo problematické uložení peněžitého trestu v intervalu od 100 000 Kč do 500 000 Kč, v relativním vyjádření, 62,26 % dotázaných. Druhou nejčastější odpovědí byl interval peněžitého trestu do 100 000 Kč, v relativním vyjádření, 32,08 % respondentů. Zbýlých 5,66 % dotázaných uvedlo jako odpověď interval nad 500 000 Kč.

Otázka č. 16: Za jak častou (obecně) považujete praxi nepřiznávání některých příjmů nebo tvorbu umělých nákladů právníckými osobami?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Myslím si, že k tomu v praxi nedochází	3	5,66 %
b)	Myslím si, že k tomu v praxi dochází sporadicky	41	77,36 %
c)	Myslím si, že k tomu v praxi dochází pravidelně a účelně	9	16,98 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 16 - Otázka č. 16 (vlastní zdroj autora)



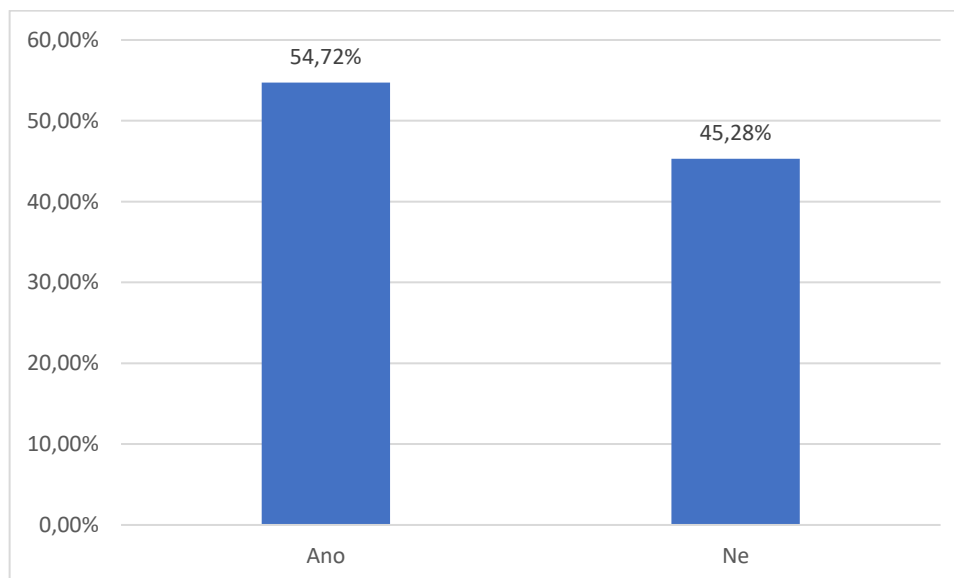
Graf 16 - Otázka č. 16 (vlastní zdroj autora)

V této otázce bylo zkoumáno povědomí respondentů ohledně nepřiznávání některých příjmů nebo tvorby umělých nákladů právníckými osobami. Největší množství, v relativním vyjádření, 77,36 % respondentů si myslí, že v praxi k takovým praktikám přistupují právnícké osoby nepravidelně či sporadicky. Druhou nejčastější odpovědí, v relativním vyjádření, 16,98 % respondentů byl názor, že k takové praxi dochází účelně a pravidelně. Nejméně, v relativním vyjádření, 5,66 % respondentů bylo toho názoru, že k takové praxi vůbec nedochází. V řízeném rozhovoru bylo potvrzeno, že se nutkání k takovýmto praktikám vyskytuje ale nejedná se o výrazně masovější jev.

Otázka č. 17: Pokud by byl Vaší společností, v souvislosti s daňovou optimalizací, uložen trest, byl by to pro Vás důvod ke zvážení ukončení podnikání?

Možnost odpovědi		Absolutní četnost	Relativní četnost
a)	Ano	29	54,72 %
b)	Ne	24	45,28 %
Celkem		53	100,00 %

Tabulka 17 - Otázka č. 17 (vlastní zdroj autora)



Graf 17 - Otázka č. 17 (vlastní zdroj autora)

Poslední otázka se zaměřila na případný dopad odsouzení právnické osoby za spáchání trestného činu na její podnikání. Výsledek by se dal považovat za nerozhodný. Kladnou odpověď zvolilo, v relativním vyjádření, 54,72 % respondentů. Oproti tomu zápornou možnost zvolilo 24 z nich, v relativním vyjádření, 45,28 %. Tento výsledek je tedy v mírném kontrastu s poznatkem z řízeného rozhovoru, kde se uvádí, že pokud k odsouzení právnické osoby za spáchání trestného činu přece jen dojde, nemá to výrazný vliv na její podnikání a takové právnické osoby ve svém podnikání dále pokračují.

5.2 Řízený rozhovor

1. S jakým typem společnosti se nejčastěji ve své praxi z hlediska jejich právní formy a velikosti dle zákona o účetnictví setkáváte?

„Nejčastěji se, pochopitelně, setkáváme se společnostmi s ručením omezeným už z toho důvodu, že se jedná o obecně nejčastější typ obchodní společnosti. Z hlediska jejich velikosti, podle parametrů stanovených zákonem o účetnictví, se nejvíce setkáváme s mikro účetními jednotkami. Pro mě i pro klienty je to také nejpříjemnější z hlediska náročnosti požadavků na rozsah účetní závěrky, případně podléhání auditu.“

2. Požadují po Vás klienti data z účetnictví a stává se často, že je s Vámi pak aktivně konzultují?

„Většinou to po nás nevyžadují, ale máme zavedeno, že některým našim klientům průběžné výsledky pravidelně po každém čtvrtletí zasíláme. Oni si pak tyto výsledky vyhodnocují sami. Aktivně s nimi výsledky konzultujeme pouze v případě, kdy dochází k nějakým výraznějším výkyvům v jejich výstupech nebo pokud zvažují nějakou větší investici. V takovém případě, například jedná-li se o pořízení většího dlouhodobého majetku, dopředu s klienty konzultujeme případné ekonomicko-daňové dopady a jsme jim také schopni poradit při volbě způsobu pořízení takového majetku.“

3. Setkáváte se často u svých klientů s neznalostí ohledně jejich daňových závazků a bývají překvapeni v případech, že je daň jiná, než očekávali?

„Zpravidla ne. Jak už jsem řekl, bývají o své hospodářské situaci dopředu informováni, ale samozřejmě se někdy stane, že je jejich daňová povinnost odlišná od částky, kterou očekávali. V případech, kdy by se výše daně opravdu výrazně odchýlila od jejich očekávání, například z důvodu, že nám klienti zapomenou sdělit všechny důležité skutečnosti, aktivně se ve spolupráci s nimi snažíme najít nějaké další vstupy, které by nám umožnily daňovou povinnost snížit.“

4. V jakém období se nejčastěji setkáváte s požadavkem svých klientů na daňovou optimalizaci?

„Nejčastěji za námi klienti přicházejí s požadavkem na optimalizaci v období čtvrtého kvartálu. Naneštěstí v tu dobu už tolik prostoru pro aktivní proces optimalizace moc nezbyvá a to, co jsme nestihli v průběhu roku, se těžko dohání. Proto také majoritní část procesu optimalizace spočívá v hledání již vynaložených nákladů, které by ještě šlo klasifikovat jako daňové uznatelné. Samozřejmě, jsou i způsoby jak náklady částečně „dohnat“, jako třeba nákup tichého vína, reklamních či dárkových předmětů, ale ty samozřejmě nejsou všeho spasné.“

5. Upozorňujete klienty na možné trestněprávní aspekty jejich činnosti v rámci optimalizace daně?

„K takovému jednání zpravidla nedochází. Naši klienti většinou vědí, co si mohou dovolit, a pokud by k takovému jednání chtěli přistoupit, respektive by po nás žádali nějaký nestandardní postup, necháváme je v takových případech podepisovat čestné prohlášení. Tím tak padá odpovědnost za takové konání čistě na jejich odpovědnost. Samozřejmě je ale vždy upozorníme, že se jedná o nestandardní jednání.“

6. S jakým trestným činem v souvislosti s optimalizací daně se v praxi nejčastěji setkáváte?

„Jak jsem řekl, případů, které dojdou tak daleko, že bychom se mohli bavit o trestném činu, naštěstí v naší praxi moc není. Už z toho důvodu, že po nedávné novelizaci se značně posunula hranice pro posuzování trestnosti některých trestních činů. Pravda, několik případů, kdy případy došly až k soudu, jsem zažil. Jednalo se o obvinění z trestného činu kráčení daně a také jsem zažil případ, kdy jistý jednatel úplně nenaplnil očekávání majitelů o vedení jejich firmy, ale ve všech těchto případech nebylo prokázáno, že by došlo ke spáchání trestného činu.“

7. Jaký je nejčastější trest v daňovém trestním řízení a při jakém trestu v souvislosti s daňovou optimalizací začínají společnosti uvažovat o ukončení jejich podnikatelské činnosti?

„Nejčastější sankci obecně představuje jak v daňovém trestním řízení, tak v případném daňovém řízení vedeném správcem daně, peněžité sankce. V případě, kdy sankci ukládá správce daně a kdy je řízení neveřejné někdy dle mého názoru dochází k uložení nepřiměřeně vysoké peněžité sankce. V případě, kdy peněžitý trest ukládá soud, by mělo dojít k uložení takové peněžité sankce, která je přiměřená ekonomickým možnostem odsouzeného, ale zároveň měla tato sankce preventivní účinek. Hranice, kdy vedení společnosti začne v případě uložení trestu uvažovat o ukončení podnikání se nedá paušalizovat, ze své zkušenosti ale vím, že ti, kteří byli za nějaký trestný čin odsouzeni, většinou pokračují ve svém podnikání dál.“

8. Setkáváte se v praxi často s tendencí účetních jednotek nepřiznávat některé své příjmy či snahou tvořit si v účetnictví umělé vstupy (náklady)?

„Nemohu říct, že jsem se s takovou spekulací, ze strany klientů nikdy nesetkal. Důrazně jsem však byl vždy proti. Nehledě na nelegálnost takového jednání, považuji takové praktiky za nemorální a ve svém důsledku za kontraproduktivní, už z toho důvodu, že v dnešním digitalizovaném světě se dříve či později na leccos přijde, a nakonec to má za následek, pro toho, kdo se takového jednání dopustí, víc škody než užitku.“

9. Spolupracujete při své praxi s advokátními kancelářemi zabývajícími se trestnými činy právnických osob?

„Zatím se k tomu naskytlá příležitost pouze párkrát. Samozřejmě, že máme advokátní kanceláře, se kterými konzultujeme některé činnosti svých klientů, kterým se tak snažíme nabídnout komplexnější služby zahrnující i právní servis v otázkách např. převodu majetku a transformace jejich společnost, ale co do konkrétní spolupráce ve věci trestných činů, dochází k aktivní spolupráci jen sporadicky. Dojde-li k takovému případu, většinou si jej klienti řeší sami přes své právníky.“

5.3 Vyhodnocení hypotéz

H1. Daňová optimalizace představuje pro právnické osoby důležité téma a je jimi aktivně řešena

Vyhodnocení první hypotézy vyplývá z dotazníkových otázek č. 9, 10 a 11. V první otázce dotazující se na samotné řešení daňové optimalizace ve společnostech respondentů odpovědělo, v relativním vyjádření, 84,91 % dotázaných, že nějakým způsobem daňovou optimalizaci řeší. V následujících dvou otázkách byla tato odpověď rozvinuta a bylo prokázáno, že se z hlediska časového horizontu intenzita procesu daňové optimalizace nejčastěji řeší ke konci účetního období, v relativním vyjádření takto odpovědělo 86,67 % dotázaných z těch, kteří v předchozí otázce ohledně samotného řešení daňové optimalizace odpovědělo kladně. Jedenáctá otázka poskytla odpověď o kvantitativně nejčastějším způsobu daňové optimalizace, kterým bylo, v relativním vyjádření 30,19 %, plánování odpisů. V rámci řízeného rozhoru se potvrdilo načasování, kdy většina klienta přichází s požadavkem na daňovou optimalizaci, a to zejména ve čtvrtém kvartálu nebo na konci roku. Z toho lze usuzovat, že tato hypotéza byla uspokojivě potvrzena a sice, že daňová optimalizace představuje pro právnické osoby důležité téma, a v rámci specifického časového intervalu je neopominutelnou součástí jejich podnikatelské činnosti.

H2. Právnické osoby mají povědomí o trestných činech spojených s daňovou optimalizací

Povědomí respondentů o trestných činech právnických osob spojených s daňovou optimalizací zkoumaly v dotazníku otázky č. 14 a 15. Ve čtrnácté otázce odpovědělo, v relativním vyjádření, 58,49 % dotázaných, že ve svém okolí zaznamenali případ, kdy byla právnická osoba obviněna ze spáchání trestného činu spojeného s daňovou optimalizací. V patnácté otázce se jako nejčastější trest projevilo krácení daně, který jako svou odpověď uvedlo, v relativním vyjádření, 45,16 % respondentů. Druhým nejčastějším trestným činem bylo porušení povinností při správě cizího majetku s 22,58 %. Řízený rozhovor u tohoto tématu prokázal, že si právnické osoby jsou vědomy trestněprávních aspektů jejich činnosti, a tudíž situace, kdy by mělo dojít k trestnímu řízení v souvislosti s protiprávním jednáním týkajícím se daňové optimalizace, nepředstavuje výrazněji rozšířený jev.

H3. Případné uložení trestu za spáchání trestného činu právnickými osobami má výrazný negativní dopad na jejich podnikání

Třetí hypotéza byla zkoumána v poslední otázce dotazníkového šetření, která se respondentů tázala, jestli by případně odsouzení za trestný čin spáchaný jejich společnostmi uvažovali o ukončení podnikání. Kladně na tuto otázku odpovědělo, v relativním vyjádření, 54,72 % dotázaných, kdežto záporně se vyjádřilo 45,28 % dotázaných. Dotazník tedy dostatečně neprokázal, že by odsouzení za trestný čin mělo výrazný dopad na podnikání právnických osob. Obdobně vyznívá i odpověď v řízeném rozhovoru, ve kterém dotazovaný daňový poradce uvádí, že ti, kteří jsou obviněni, či dokonce odsouzení za spáchání trestného činu, zpravidla pokračují ve svém podnikání dál, a tudíž se nedá tvrdit, že by tato skutečnost měla výrazný negativní dopad na jejich podnikání.

6 Závěr

Daňová optimalizace představuje pro drtivou většinu právnických osob důležitý proces v jejich podnikatelské činnosti. Výklad právní úpravy daní v České republice může však mnohdy přerůst v důsledky, které nebyly právnickými osobami prvotně zamýšleny. Spolu s trestním právem tak tvoří dvě úzce propojené oblasti.

Tato práce si kladla za cíl zevrubně popsat problematiku možných dopadů daňové optimalizace do trestního práva. Potvrdilo se, že právnické osoby se snaží aktivně optimalizovat svou daňovou povinnost, a to různými způsoby. Jako nejčastější z vybraných způsobů daňové optimalizace se ukázalo plánování daňových odpisů dlouhodobého majetku. Legální forma úpravy daňové povinnosti v sobě skrývá možnosti volby způsobu odpisování, neuplatňování či přerušování odpisování, případně načasování pořízení nebo prodeje dlouhodobého majetku. Tyto možnosti mohou mít následně různý daňově výhodný efekt v určitém časovém horizontu. Dalším významným faktorem, který byl na základě výzkumu potvrzen, bylo využití služeb daňového poradce právnickými osobami. Specifickým rysem této činnosti pak bylo načasování, které se primárně projevovalo s blížícím se koncem účetního období.

Z hlediska trestněprávních aspektů daňové optimalizace přinesla práce bližší náhled na problematiku trestní odpovědnosti právnických osob, kterou nemalou měrou upravuje zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob. V tomto zákoně se kromě vymezení základních právních norem objevuje i taxativní výčet trestů, jež může soud právnické osobě za spáchání trestného činu uložit. Dotazníkové šetření a řízený rozhovor se v této oblasti věnovaly povědomí respondentů o trestných činech páchaných právnickými osobami a v případě uložení trestu také vlivu na jejich podnikání. Výzkum prokázal, že dotazované právnické osoby, ústy jejich vedoucích osob, mají povědomí o trestných činech spojených s daňovou optimalizací a jsou si vědomy jejich případných následků. Nebylo však spolehlivě prokázáno, že by případné uložení trestu mělo výrazný negativní dopad na podnikání právnických osob, neboť jak z dotazníkového šetření, tak z řízeného rozhovoru vzešlo, že většina právnických osob, které jsou za nějaký trestný čin odsouzeny, ve svém podnikání nadále pokračují.

Výsledky této práce by mohly být nápomocny k bližšímu pochopení chování právnických osob v českém podnikatelském prostředí, a to zejména v oblasti velmi frekventovaného procesu daňové optimalizace a s ním spojeným trestněprávním dopadem.

Osobně se domnívám, že v práci částečně nastíněné vzorce chování právnických osob jsou způsobeny částečnou nepřehledností daňové legislativy v tuzemsku. Samozřejmě nelze tvrdit, že je většina trestných činů spáchána z nedbalosti či neznalosti, ale lze se domnívat, že již zmíněná komplikovanost daňového systému spíše zavdává k nutkání některých podnikatelských subjektů využít mezer či nejasností v různých zákonech. Měli byt tedy do budoucna více stimulována vůle právnických osob či jiných, daním podléhajících entit, platit daně, mělo by, dle mého názoru, dojít k jistému zjednodušení daňového systému v České republice.

Summary and keywords

Summary:

The aim of this bachelor thesis is to analyse the possibilities of tax optimization and related criminal law aspects of legal entities. The process of tax optimization is examined mainly in the environment of double-entry bookkeeping and the related issues of creating some significant taxes, especially corporate income tax. Subsequently, the criminal law impact due to erroneous or intentionally erroneous accounting activities will be described.

The research is carried out in the form of questionnaires and guided interview obtained from legal entities from the private sector. Respondents are different companies in terms of size. The guided interview was conducted with tax advisor who occupies this issue in his practice.

The expected outcome of the thesis is to find out how often and under what conditions tax optimization takes place in individual economic entities and whether these entities are aware of the criminal liability arising from it.

Keywords:

tax optimization, criminal law, accounting, income tax, criminal liability

Bibliografie

- Bisnode: Loni vzniklo nejméně firem za poslední tři roky.* (2020). Získáno 2021-03-21, z Kurzy.cz: <https://www.kurzy.cz/zpravy/527839-bisnode-loni-vzniklo-nejmene-firem-za-posledni-tri-roky/>
- Boháč, R. (2015). Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky nekonferenční zborník vědeckých prací I. díl* (stránky 37 - 46). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. Načteno z https://www.upjs.sk/public/media/1084/Zbornik_46_1.pdf
- Felix, R., & Pekárek, T. (2020). *Zrušení institutu statutárního ředitele jako orgánu akciové společnosti s monistickým systémem řízení.* Získáno 2021-03-06, z Právní prostor: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/obchodni-pravo/o-zruseni-institutu-statutarniho-reditele-jako-organu-akciové-spolecnosti-s-monistickym-systemem-řízení>
- Fenyk, J., Smejkal, L., & Bílá, I. (2018). *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim: komentář* (2., podstatně přepracované a doplněné vydání. vyd.). Praha: Wolters Kluwer.
- Garajová, M. (2020). *Odpovědnost jednatele za dluhy společnosti a ručení svým majetkem.* Získáno 2021-03-06, z Právní prostor: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/obchodni-pravo/odpovednost-jednatele-za-dluhy-spolecnosti-ruceni-svym-majetkem>
- Hnátek, M. (2019). *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným* (3. rozšířené vydání. vyd.). Praha: ESAP.
- Janků, M., Mervartová, J., & Kelblová, H. (2016). *Základy práva pro posluchače neprávnických fakult* (6., přepracované a doplněné vydání. vyd.). V Praze: C.H. Beck.
- Klimešová, L. (2014). *Daňová optimalizace* (1. vydání. vyd.). Praha: Ústav práva a právní vědy.
- Kocina, J. (2014). *Daňové trestné činy* (Vydání první. vyd.). Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk.

- Lichnovský, O., Vučka, J., & Křístek, L. (2020). *Trestní právo daňové* (Vydání první. vyd.). V Praze: C.H. Beck.
- Mečl, S. (2017). Uveřejnění rozsudku jako zvláštní případ sankce. V J. Jelínek, *Trestní odpovědnost právnických osob - pět let poté* (prvé. vyd., stránky 118-126). Praha: Leges.
- Optimalizace daně bez chyb, pokut a penále* (1. vydání. vyd.). (2019). Český Těšín: Poradce.
- Pelc, V. (2015). *Zákon o daních z příjmů: komentář* (2. vydání. vyd.). V Praze: C.H. Beck.
- Pelc, V. (2017). Limity trestní odpovědnosti právnických osob. V *Trestní odpovědnost právnických osob - pět let poté* (První vydání. vyd., stránky 64-71). Praha: Leges.
- Poradce: ZDP s komentářem. (2020). *25. ročník(2020/9-10)*. Český Těšín: Poradce s.r.o.
- Ryneš, P. (2019). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ...* (19. aktualizované vydání. vyd.). Olomouc: ANAG.
- Šámal, P., Novotný, O., Gřivna, T., Herczeg, J., Vanduchová, M., & Vokoun, R. (2016). *Trestní právo hmotné* (8., přepracované vydání. vyd.). Praha: Wolters Kluwer.
- Šelleng, D. (2017). Trestní odpovědnost politických stran. V J. Jelínek, *Trestní odpovědnost právnických osob - pět let poté* (prvé. vyd., stránky 249-261). Praha: Leges.
- Široký, J. (2008). *Daňové teorie s praktickou aplikací* (2. vyd. vyd.). V Praze: C.H. Beck.
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.* (2021). Získáno 2021-04-06, z *Zákony pro lidi*: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-40>
- Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.* (2021). Získáno 2021-04-06, z *Zákony pro lidi*: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-418?text=z%C3%A1kon+o+trestn%C3%AD+odpov%C4%9Bdnosti>
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.* (2021). Získáno 2021-04-06, z *Zákony pro lidi*: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.* (2021). Získáno 2021-04-06, z *Zákony pro lidi*: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. (2021). Získáno 2021-04-06, z *Zákony pro lidi*:
<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). (2021). Získáno 2021-04-06, z *Zákony pro lidi*:
<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90?text=z%C3%A1kon+o+obchodn%C3%ADch+korpo>

Seznamy použitých schémat, příloh, tabulek a grafů

Seznam schémat:

Schéma 1 - Doba odpisování (vlastní zdroj autora)..... 16

Seznam použitých příloh:

Příloha 1 - dotazník..... 65

Seznam tabulek:

Tabulka 1 - Otázka č. 1 (vlastní zdroj autora) 35

Tabulka 2 - Otázka č. 2 (vlastní zdroj autora) 36

Tabulka 3 - Otázka č. 3 (vlastní zdroj autora) 37

Tabulka 4 - Otázka č. 4 (vlastní zdroj autora) 38

Tabulka 5 - Otázka č. 5 (vlastní zdroj autora) 39

Tabulka 6 - Otázka č. 6 (vlastní zdroj autora) 40

Tabulka 7 - Otázka č. 7 (vlastní zdroj autora) 41

Tabulka 8 - Otázka č. 8 (vlastní zdroj autora) 42

Tabulka 9 - Otázka č. 9 (vlastní zdroj autora) 43

Tabulka 10 - Otázka č. 10 (vlastní zdroj autora) 44

Tabulka 11 - Otázka č. 11 (vlastní zdroj autora) 45

Tabulka 12 - Otázka č. 12 (vlastní zdroj autora) 46

Tabulka 13 - Otázka č. 13 (vlastní zdroj autora) 47

Tabulka 14 - Otázka č. 14 (vlastní zdroj autora) 48

Tabulka 15 - Otázka č. 15 (vlastní zdroj autora) 49

Tabulka 16 - Otázka č. 16 (vlastní zdroj autora) 50

Tabulka 17 - Otázka č. 17 (vlastní zdroj autora) 51

Seznam grafů:

Graf 1 - Otázka č. 1 (vlastní zdroj autora)	35
Graf 2 - Otázka č. 2 (vlastní zdroj autora)	36
Graf 3 - Otázka č. 3 (vlastní zdroj autora)	37
Graf 4 - Otázka č. 4 (vlastní zdroj autora)	38
Graf 5 - Otázka č. 5 (vlastní zdroj autora)	39
Graf 6 - Otázka č. 6 (vlastní zdroj autora)	40
Graf 7 - Otázka č. 7 (vlastní zdroj autora)	41
Graf 8 - Otázka č. 8 (vlastní zdroj autora)	42
Graf 9 - Otázka č. 9 (vlastní zdroj autora)	43
Graf 10 - Otázka č. 10 (vlastní zdroj autora)	44
Graf 11 - Otázka č. 11 (vlastní zdroj autora)	45
Graf 12 - Otázka č. 12 (vlastní zdroj autora)	46
Graf 13 - Otázka č. 13 (vlastní zdroj autora)	47
Graf 14 - Otázka č. 14 (vlastní zdroj autora)	48
Graf 15 - Otázka č. 15 (vlastní zdroj autora)	49
Graf 16 - Otázka č. 16 (vlastní zdroj autora)	50
Graf 17 - Otázka č. 17 (vlastní zdroj autora)	51

Trestněprávní aspekty daňové optimalizace právnických osob

Dotazníkové šetření

Dovolte mi předem poděkovat, za Váš čas věnovaný vyplnění tohoto dotazníku.

1. Jaká je právní forma Vaší společnosti?
 - a. Společnost s ručením omezeným
 - b. Akciová společnost
 - c. Komanditní společnost
 - d. Veřejná obchodní společnost
 - e. Jiné

2. Jaká je velikost Vaší účetní jednotky z hlediska zákona o účetnictví? (nutné je splnit alespoň dvě níže uvedená kritéria)
 - a. Mikro účetní jednotka (aktiva do 9 mil., úhrn ročního obratu do 18 mil., průměrný počet zaměstnanců do 10 osob)
 - b. Malá účetní jednotka (aktiva do 100 mil., úhrn ročního obratu do 200 mil., průměrný počet zaměstnanců do 50 osob)
 - c. Střední účetní jednotka (aktiva do 500 mil., úhrn ročního obratu do 1 000 mil., průměrný počet zaměstnanců do 250 osob)
 - d. Velká účetní jednotka (aktiva nad 500 mil., úhrn ročního obratu nad 1 000 mil., průměrný počet zaměstnanců nad 250 osob)

3. Jakého výsledku hospodaření před zdaněním dosahuje Vaše společnost?
 - a. Společnost většinou dosahuje zisku
 - b. Výsledek hospodaření ve společnosti kolísá
 - c. Výsledek hospodaření se pohybuje kolem nuly nebo končí ve ztrátě

4. Jakým způsobem se ve Vaší společnosti zpracovává účetnictví?
- Máme vlastní účetní oddělení bez daňového poradce
 - Máme vlastní účetní oddělení s daňovým poradcem
 - Využíváme služeb externí účetní firmy s daňovým poradcem
5. Využíváte aktivně výstupní data z účetnictví a jsou pro Vás důležitá?
- Ano, výstupní data pro nás jsou důležitá a vedle finančního účetnictví vedeme i oddělené manažerské účetnictví
 - Ano, výstupní data pro nás jsou důležitá
 - Ne, výstupní data z účetnictví pro nás nejsou příliš důležitá
6. Máte povědomí o tom, kolik Vaše společnost odvede ročně úhrnem na daních (daň z příjmu právnických osob, daň z přidané hodnoty, daň silniční, daň z nemovitosti a odvody za zaměstnance)?
- Ano
 - Orientačně ano
 - Ne
7. Pokud ano, v jaké výši?
- Do 100 000 Kč
 - Od 100 000 do 500 000 Kč
 - Od 500 000 do 1 000 000 Kč
 - Nad 1 000 000 Kč
8. Využíváte služeb daňového poradce?
- Ano, pravidelně využívá služeb daňového poradce
 - Ano, ovšem nepravidelně, pouze v případě hrozící vyšší daňové povinnosti
 - Ne, služeb daňového poradce nevyužíváme

9. Řeší vaše společnost tzv. „daňovou optimalizaci“?
- a. Ano
 - b. Ne
10. Pokud ano, jedná se o proces průběžný nebo nárazový s blížícím se koncem účetního období?
- a. K daňové optimalizaci dochází průběžně celý rok
 - b. Daňovou optimalizaci řešíme pouze na konci účetního období
11. Používá Vaše společnost některý z níže uvedených způsobů daňové optimalizace?
- a. Plánování odpisů
 - b. Tvorba daňově účinných opravných položek
 - c. Úročná půjčka společníka společnosti
 - d. Jiné
12. Stala se Vaše společnost předmětem kontroly ze strany správce daně za poslední tři roky?
- a. Ne
 - b. Jednou
 - c. Více než jednou
13. Zaznamenal/a jste někdy ve Vašem okolí společnost, která byla obviněna ze spáchání trestného činu spojeného s daňovou optimalizací?
- a. Ano
 - b. Ne

14. Pokud ano, kterého?

- a. Krácení daně
- b. Neodvedení daně, nebo jiné povinné platby
- c. Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění
- d. Porušení povinnosti při správě cizího majetku
- e. Jiné

15. Jaká výše peněžitého trestu by pro Vaši společnost představovala velký problém?

- a. Do 100 000 Kč
- b. Od 100 000 Kč do 500 000 Kč
- c. Nad 500 000 Kč

16. Za jak častou (obecně) považujete praxi nepřiznávání některých příjmů nebo tvorbu umělých nákladů právníckými osobami?

- a. Myslím si, že k tomuto v praxi nedochází
- b. Myslím si, že k tomu v praxi dochází sporadicky
- c. Myslím si, že k tomu v praxi dochází pravidelně a účelně

17. Pokud by byl Vaší společnosti, v souvislosti s daňovou optimalizací, uložen trest, byl by to pro Vás důvod ke zvážení ukončení podnikání?

- a. Ano
- b. Ne