

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Daň z příjmů právnických osob

Studentská vědecká a odborná činnost

Kategorie: magisterské studium

Rok odevzdání: 2014
VII. ročník SVOČ

Autor: Barbora Popová
Konzultant: JUDr. Petr Novotný

Čestné prohlášení a souhlas s publikací práce

Prohlašuji, že jsem práci předkládanou do VII. ročníku Studentské vědecké a odborné činnosti (SVOČ) vypracovala samostatně za použití literatury a zdrojů v ní uvedených. Dále prohlašuji, že práce nebyla ani jako celek, ani z podstatné části dříve publikována, obhájena jako součást bakalářské, diplomové, rigorózní nebo jiné studentské kvalifikační práce a nebyla přihlášena do předchozích ročníků SVOČ či jiné soutěže.

Souhlasím s užitím této práce rozšiřováním, rozmnožováním a sdělováním veřejnosti v neomezeném rozsahu pro účely publikace a prezentace PF UK, včetně užití třetími osobami.

V Praze dne 15. dubna 2014

.....
Barbora Popová

Obsah

ÚVOD	Chyba! Záložka není definována.
1. PRÁVNICKÉ OSOBY	Chyba! Záložka není definována.
1.1 Právníkové osoby dle občanského zákoníku	Chyba! Záložka není definována.
1.2 Právníkové osoby dle zákona o obchodních korporacích.....	Chyba! Záložka není definována.
2.ZÁKLADNÍ PRVKY DAŇOVÉ KONSTRUKCE DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	Chyba! Záložka není definována.
2.1 Subjekt daně.....	Chyba! Záložka není definována.
2.1.1 Nový poplatník – svěřenský fond	Chyba! Záložka není definována.
2.1.2 Daňový rezident, daňový nerezident.....	Chyba! Záložka není definována.
2.1.3 Veřejně prospěšný poplatník.....	Chyba! Záložka není definována.
2.2 Předmět daně.....	Chyba! Záložka není definována.
2.2.4 Pozitivní vymezení předmětu daně	Chyba! Záložka není definována.
2.2.5 Negativní vymezení předmětu daně.....	Chyba! Záložka není definována.
2.2.6 Příjmy z dědictví a darování jako předmět daně z příjmů právnických osob	Chyba! Záložka není definována.
2.2.7 Předmět daně svěřenského fondu.....	Chyba! Záložka není definována.
2.2.8 Zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků	Chyba! Záložka není definována.
2.2.9 Zvláštní ustanovení o předmětu daně osobních obchodních společností a jejich společníků	Chyba! Záložka není definována.
2.2.10 Osvobození od daně.....	Chyba! Záložka není definována.
2.2.11 Osvobození bezúplatných příjmů	Chyba! Záložka není definována.
2.3 Základ daně	Chyba! Záložka není definována.
2.3.1 Samostatný základ daně	Chyba! Záložka není definována.
2.4 Sazba daně.....	Chyba! Záložka není definována.
2.5 Zdaňovací období.....	Chyba! Záložka není definována.
ZÁVĚR	Chyba! Záložka není definována.
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	Chyba! Záložka není definována.

„I contend that for a nation to try to tax itself into prosperity is like a man standing in a bucket and trying to lift himself up by the handle.“

Winston Churchill

ÚVOD

Dne 1. ledna 2014 nabyly účinnost zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Občanský zákoník“) a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon o obchodních korporacích“), které s sebou přinesly největší změny soukromého práva za období posledního půl století. Tyto zákony jak přinášejí změny terminologické, tak i zavádí (či znovu oživují) některé nové právní instituty.

Přestože se tato rekodifikace gigantických rozměrů týká civilního práva, bylo jí nutné přizpůsobit i celou řadu dalších právních předpisů z oblasti práva veřejného, a to včetně práva daňového. Požadavek změny daňověprávních předpisů vycházel jednak z obecného principu jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu, jak jej vyjádřil Ústavní soud ve svém rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 1169/07 ze dne 18. března 2009, ale také z čistě praktického důvodu – a to nutnosti zabránění negativního dopadu na inkaso veřejných rozpočtů, který mohl dosahovat částek v řádech miliard korun českých. Pokud by totiž nedošlo k přizpůsobení daňových předpisů nové terminologii, hrozil by vznik pochybností o významu některých daňových ustanovení - pochybností, které by ve většině případů nebylo možné překlenout výkladem ke spokojenosti státu vzhledem k uplatnění zásady *in dubio pro libertate*, neboli „v pochybnostech ve prospěch jednotlivce“.

Z nastíněných důvodů tedy došlo s účinností k 1. lednu 2014 k jedné z největších novelizací (ne-li přímo největší) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon o daních z příjmů“) vůbec, a to zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

Cílem této práce je nastínit aktuální úpravu daně z příjmů právnických osob, s důrazem na zásadní změny účinné od roku 2014.

Tato práce vychází z právního stavu účinného ke dni 15. dubna 2014.

1. PRÁVNICKÉ OSOBY

1.1 Právnícké osoby dle občanského zákoníku

Právnícké osoby vymezuje především Občanský zákoník a to v dílu 1 Všeobecná ustanovení (§§ 15 až 22 občanského zákoníku) a dílu 3 Právnícké osoby (§§ 118 až 418 Občanského zákoníku), hlava I., část první. Občanský zákoník rozlišuje osoby fyzické a osoby právnícké¹, přičemž právníckou osobou je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, a který může mít práva a povinnosti.²

Právnícké osoby jsou ustavovány ve dvou fázích. První fází je ustanovení právnícké osoby, jež zahrnuje založení projevem soukromé vůle smlouvou či zakládací listinou, zřízení působením veřejné moci a popřípadě zřízení jiným způsobem.³ Druhou fází je samotný vznik právnícké osoby. S okamžikem vzniku právnícké osoby spojuje Občanský zákoník vznik právní osobnosti právnícké osoby, tedy způsobilost mít práva a povinnosti.⁴ Právnícká osoba vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku, popřípadě dnem nabytí účinnosti zákona, byla-li jím osoba zřízena.⁵

Dvoufázovost je zachována i v případě zániku právnícké osoby. Jako první musí dojít ke zrušení právnícké osoby právním jednáním, uplynutím doby, rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo dosažením jejího účelu (zákon může stanovit i další důvody zrušení). V případě, že právnícká osoba zaniká bez právního nástupce, vyžaduje se po jejím zrušení její likvidace.⁶ Právnícká osoba zaniká a ztrácí svou právní osobnost dnem výmazu z veřejného rejstříku⁷ a nebo skončením její likvidace, nezapisuje-li se do veřejného rejstříku.⁸

Právnícká osoba má v období od svého vzniku do svého zániku také svéprávnost, tj. způsobilost nabývat svým právním jednáním práva a zavazovat se k povinnostem.⁹ Co se týče právního jednání právnícké osoby, jedná za ni její statutární orgán. Statutární orgán může

¹ § 18 Občanského zákoníku.

² § 20 odst. 1 Občanského zákoníku.

³ § 122 Občanského zákoníku, Komentář k § 122 Občanského zákoníku. In: ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-04-15].

⁴ § 188 Občanského zákoníku.

⁵ § 126 Občanského zákoníku.

⁶ § 169 Občanského zákoníku.

⁷ § 185 Občanského zákoníku.

⁸ § 186 Občanského zákoníku.

⁹ § 15 Občanského zákoníku.

zastupovat právnickou osobu ve všech záležitostech¹⁰ a náleží mu veškerá působnost, která nebyla zakladatelským jednáním svěřena jinému orgánu právnické osoby.¹¹

Občanský zákoník rozlišuje následující právnické osoby: korporace (vytvořené společenstvím osob), fundace (právnické osoby vytvořené majetkem vyčleněným k určitému účelu¹²; fundace zahrnují nadace a nadační fondy) a ústavy (ustavené za účelem provozování společensky nebo hospodářsky užitečné činnosti¹³).

1.2 Právnické osoby dle zákona o obchodních korporacích

Korporace jsou dále upraveny Zákonem o obchodních korporacích. Mezi obchodní korporace dle zákona o obchodních korporacích řadíme obchodní společnosti a družstva.¹⁴ Obchodní společnosti se dále dělí na společnosti osobní (tj. veřejná obchodní společnost a komanditní společnost) a společnosti kapitálové (tj. společnost s ručením omezeným a akciová společnost).¹⁵ Mezi obchodní společnosti dále řadíme evropskou společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení.¹⁶ Družstva jsou družstvo a evropská družstevní společnost.¹⁷

2. ZÁKLADNÍ PRVKY DAŇOVÉ KONSTRUKCE DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Daň z příjmů právnických osob je možno charakterizovat jejími základními konstrukčními prvky.

Jednotliví autoři se poměrně značně rozcházejí při rozlišení těchto prvků co do počtu a šíře konstrukčních prvků daně. Například Bakeš, Karfíková a Kotáb rozlišují subjekt daně, zdaňovací období, předmět daně, osvobození od daně, základ daně, samostatný základ daně, sazbu daně a slevy na dani¹⁸. Boháč rozeznává subjekt daně, předmět daně, základ daně,

¹⁰ § 164 odst. 1 Občanského zákoníku.

¹¹ §163 Občanského zákoníku.

¹² §303 Občanského zákoníku.

¹³ §402 Občanského zákoníku.

¹⁴ § 1 odst. 1 Zákona o obchodních korporacích.

¹⁵ § 1 odst. 2 Zákona o obchodních korporacích.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ §1 odst. 1, 2 a 3 Zákona o obchodních korporacích.

¹⁸ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 206-11.

sazbu daně, výpočet daně, zdaňovací období a rozpočtové určení¹⁹. Konečně, zatímco výše uvedení autoři rozeznávají vyšší počet prvků daňové konstrukce, Grůň rozlišuje pouze čtyři prvky, a to subjekt daně, předmět daně, základ daně a sazbu daně²⁰. Tato různá pojetí daně se nicméně v konečném důsledku neliší svým obsahem, pouze použitím širšího či užšího pohledu na jednotlivé prvky.

Pro účely této práce se budeme nadále držet následujícího rozlišení základních prvků daní: subjekt daně, předmět daně, základ daně, sazba daně a zdaňovací období.

2.1 Subjekt daně

Subjektem daně je osoba, které je zákonem uložena povinnost platit daň, přičemž tuto osobu nazýváme poplatníkem daně.²¹ Poplatníkem daně z příjmů je tedy osoba, jejíž příjmy nebo jednání jsou podrobeny dani z příjmů právnických osob.

Okruh poplatníků daně z příjmů právnických osob vymezuje Zákon o daních z příjmů v § 17 odst. 1. Jsou jimi:

- (i) právnické osoby,
- (ii) organizační složky státu,
- (iii) podílové fondy podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- (iv) podfondy akciových společností s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- (v) fondy penzijních společností, kterými se rozumí fondy obhospodařované penzijními společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- (vi) svěřenské fondy dle Občanského zákoníku, a
- (vii) jednotky, jež jsou dle právního řádu, podle kterého jsou založeny, poplatníky.²²

¹⁹ BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. s. 79-89.

²⁰ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : Linde, 2009. s. 143.

²¹ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 159.

²² §17 odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

Dle dřívější úpravy byl poplatník vymezen negativně, tedy poplatníkem byly mj. „osoby, které nejsou fyzickými osobami“. Dané vymezení bylo výhodné zejména z hlediska možnosti vzniku nových forem právnických osob.

Vzhledem k tomu, že se u poplatníků – nerezidentů může rozcházet právní terminologie označující jejich právní formy dle jednotlivých právních řádů, byla v § 17 odst. 1 písm. g) Zákona o daních z příjmů za účelem komplexního postihu těchto terminologických odlišností zavedena zbytková kategorie „jednotka“.²³ Jednotka je poplatníkem daně z příjmů právnických osob v případě, že je poplatníkem dle právního řádu, dle kterého byla jednotka zřízena.²⁴

2.1.1 Nový poplatník – svěřenský fond

Novým typem poplatníka je tzv. svěřenský fond. Svěřenský fond je nový institut zavedený Občanským zákoníkem a vymezený v §§ 1448 až 1474 Občanského zákoníku. Svěřenským fondem se rozumí majetkový soubor vyčleněný jeho vlastníkem od jeho dalšího majetku a svěřený ke správě jiné osobě – svěřenskému správci, a to k určitému účelu.²⁵ Byť nemá svěřenský fond právní osobnost ve smyslu Občanského zákoníku, je mu Zákonem o daních z příjmů přiznána daňová subjektivita a má postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob.

Svěřenský fond může být zřízen za soukromým anebo veřejně prospěšným účelem.²⁶ Dle Eliáše se veřejně prospěšným účelem rozumí naplňování cílů v oblasti sportovní, náboženské, kulturní, atd.²⁷ Svěřenský fond zřízený za soukromým účelem naopak slouží ku prospěchu určité osoby nebo na její památku, přičemž takový fond lze zřídit i za účelem dosažení zisku, jež bude rozdělen např. mezi zakladatele, zaměstnance, společníky či jiné osoby.²⁸

²³ Neoficiální verze zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou Ministerstva financí České republiky, s. 34. Dostupný také z WWW: < http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-11-05_ZOS-c-344-2013-Sb-o-zmene-danovych-zakonu-v-souvislosti-s-rekodifikaci-vcetne-duvodove-zpravy.pdf> (dále jen „Zákonné opatření Senátu 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou“).

²⁴ § 17 odst. 1 písm. g) Zákona o daních z příjmů

²⁵ §1448 odst. 1 Občanského zákoníku.

²⁶ § 1449 Občanského zákoníku.

²⁷ ELIÁŠ, Karel a kol. *Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou a rejstříkem*. Ostrava : Sagit, 2012. s. 593.

²⁸ § 1449 Občanského zákoníku.

Svěrenský fond lze založit buď za života smlouvou uzavřenou mezi zakladatelem a svěrenským správcem, nebo pořízením pro případ smrti.²⁹ Je-li svěrenský fond zřizován během života zakladatele, vydává zakladatel statut, jenž vyžaduje formu notářského zápisu a jehož náležitosti stanoví zákon.³⁰ Zřizuje-li se svěrenský fond pořízením pro případ smrti, musí pořízení pro případ smrti splňovat náležitosti požadované zákonem.³¹

V případě, že je svěrenský fond zřízen smlouvou, vzniká okamžikem, kdy svěrenský správce nebo alespoň jeden z nich, je-li jich určeno více, přijme pověření správou majetku; byl-li svěrenský fond zřízen pořízením pro případ smrti, vzniká smrtí zřizovatele – zůstavitele.³²

Majetek vyčleněný do svěrenského fondu je v odděleném a nezávislém vlastnictví, což znamená, že není ve vlastnictví správce, zakladatele, ani osoby, které má být ze svěrenského fondu plněno³³. Nicméně, vzhledem k tomu, že byl vyčleněný majetek zakladatelem svěřen ke správě svěrenskému správci, je to on, kdo vykonává vlastnická práva k danému majetku.³⁴ Svěřenský správce tak činí vlastním jménem na účet svěrenského fondu.³⁵

Správou vyčleněného majetku je pověřen svěrenský správce. Svěřenským správcem může být jakákoliv svéprávná fyzická osoba nebo, stanoví-li to zákon, právnická osoba³⁶, která se zaváže svěřený majetek držet a spravovat³⁷.

Osobou, které je určeno plnění ze svěrenského fondu je obmyšlený. Obmyšleného má právo jmenovat a určit mu výši plnění zakladatel, přičemž zakladatel může za obmyšleného označit i sám sebe³⁸ (typicky např. u fondů zřízených za účelem investování). Pakliže zakladatel obmyšleného nejmenoval, učiní to svěrenský správce; jedná-li se však o svěrenský fond určený k soukromému účelu, musí statut svěrenského fondu určit alespoň okruh osob, ze kterého lze obmyšleného jmenovat.³⁹

²⁹ *Ibidem.*

³⁰ § 1452, § 3026 Občanského zákoníku.

³¹ § 1452, § 311 Občanského zákoníku.

³² § 1451 Občanského zákoníku.

³³ § 1448 odst. 2, 3 Občanského zákoníku.

³⁴ § 1448 odst. 3 Občanského zákoníku.

³⁵ *Ibidem.*

³⁶ § 1453 Občanského zákoníku.

³⁷ § 1448 odst. 1 Občanského zákoníku.

³⁸ § 1457 odst. 1 Občanského zákoníku.

³⁹ § 1457 odst. 2 Občanského zákoníku.

2.1.2 Daňový rezident, daňový nerezident

Poplatníky daně z příjmů právnických osob členíme na daňové rezidenty a daňové nerezidenty.⁴⁰ Přestože byly tyto pojmy v právní praxi již známé a hojně využívané, legislativního zakotvení v § 17 odst. 2 Zákona o daních z příjmů se jim dočkalo až nyní. Tento „staronový“ způsob vymezení pomocí termínu „daňový rezident“ namísto dřívější formulace „poplatník uvedený v § 17 odst. 3“ a termínu „daňový nerezident“ namísto „poplatník uvedený v § 17 odst. 4“, je výhodný zejména z hlediska použití jednotlivých pojmů jak v rámci samotného Zákona o daních z příjmů, tak napříč celým českým právním řádem. Vzhledem k tomu, že obsah těchto pojmů zůstává vesměs stejný, můžeme tuto změnu považovat pouze za změnu terminologickou.

Pojem daňový rezident je blíže definován v § 17 odst. 3 Zákona o daních z příjmů. Daňovým rezidentem České republiky je poplatník, který má na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení (tj. místo, ze kterého je poplatník fakticky řízen).⁴¹ Sídlo právnické osoby je vymezeno v Občanském zákoníku, přičemž představuje jeden ze základních identifikačních údajů určujících právnickou osobu.⁴² Sídlo právnické osoby tedy musí být určeno již samotným zakladatelským právním jednáním, přičemž zákon vyžaduje jeho přesné a určité určení adresou (tedy názvem obce a příp. její částí, poštovním směrovacím číslem, názvem ulice a číslem popisným); v případě právnických osob zapisovaných do veřejného rejstříku je dostačující, když zakladatelské právní jednání uvede název obce, přičemž se pro další účely považuje za směrodatnou adresa sídla zapsaná u dané právnické osoby v příslušném veřejném rejstříku.⁴³

Nicméně, poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou i subjekty, které nemají právní osobnost (tj. podílové fondy, fondy penzijní společnosti a nově také svěřenské fondy) a u nichž tedy nelze sídlo jednoznačně určit. Ustanovení § 17 odst. 3 Zákona o daních z příjmů proto stanoví, že se je-li takový poplatník založen nebo zřízen dle právního řádu České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo – a tedy je daňovým rezidentem.⁴⁴ Přestože byl v daném ustanovení použit jazyk typický pro vyvratitelné domněnky („má se za to“), těžko si lze představit, jakým způsobem by daný poplatník rozporoval skutečnost, že byl založen dle právního řádu České republiky.

⁴⁰ § 17 odst. 2 Zákona o daních z příjmů.

⁴¹ § 17 odst. 3 Zákona o daních z příjmů.

⁴² § 123 odst. 1 Občanského zákoníku.

⁴³ § 136 Občanského zákoníku.

⁴⁴ § 17 odst. 3 Zákona o daních z příjmů.

Daňoví rezidenti České republiky mají univerzální daňovou povinnost. Dle Zákona o daních z příjmů tedy daňoví rezidenti zdaňují veškeré své příjmy, a to jak příjmy plynoucí ze zdrojů a území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.⁴⁵

Pojem daňového nerezidenta je vymezen § 17 odst. 4 Zákona o daních z příjmů, přičemž daňovým nerezidentem je poplatník tehdy, pokud nemá na území České republiky své sídlo nebo to stanoví mezinárodní smlouva.⁴⁶ Daňová povinnost poplatníků – nerezidentů se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.⁴⁷ Pokud tedy bude mít právnická osoba se sídlem v zahraničí na území České republiky stálou provozovnu, považují se příjmy z činnosti této provozovny za zdroj příjmů na území České republiky, a tedy podléhají zdanění dle Zákona o daních z příjmů, stejně tak jako např. příjmy z prodeje či užívání nemovitých věcí, atd.⁴⁸ To, které příjmy se považují za příjmy ze zdrojů na území České republiky, stanoví § 22 Zákona o daních z příjmů.

2.1.3 Veřejně prospěšný poplatník

Veřejná prospěšnost dle Občanského zákoníku

Občanský zákoník nově zavedl možnost právnických osob získat status „veřejně prospěšnosti“. § 146 Občanského zákoníku stanoví podmínky, za kterých je právnická osoba považována za veřejně prospěšnou, přičemž tyto podmínky musí být splněny kumulativně a po celou dobu, po kterou má být právnická osoba považována za veřejně prospěšnou. Veřejně prospěšnou je tedy právnická osoba, jejímž (i) posláním je přispívat vlastní činností k dosahování obecného blaha, a to (ii) v souladu se zakladatelským právním jednáním, pokud (ii) na rozhodování právnické osoby mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, pokud (iii) nabyla majetek z poctivých zdrojů a pokud (iv) hospodárně využívá své jmění k veřejně prospěšnému účelu.⁴⁹

Dané ustanovení nespojuje režim veřejné prospěšnosti s registrací ani určitou právní formou. Možnost získat status veřejné prospěšnosti přiznává Občanský zákoník nediskriminačně všem právnickým osobám.⁵⁰ Status veřejné prospěšnosti nabývá právnická

⁴⁵ *Ibidem.*

⁴⁶ §17 odst. 4 Zákona o daních z příjmů

⁴⁷ *Ibidem.*

⁴⁸ §22 Zákona o daních z příjmů.

⁴⁹ § 146 Občanského zákoníku.

⁵⁰ Komentář k § 146 Občanského zákoníku. In: ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-04-15].

osoba faktickým splněním zákonem stanovených podmínek; dle § 147 Občanského zákoníku má daná právnická osoba následovně právo (nikoliv však povinnost) zápisu tohoto statusu do veřejného rejstříku.

Podrobnější úpravu veřejné prospěšnosti měl obsahovat zvláštní zákon o veřejné prospěšnosti, nicméně návrh tohoto zákona byl v průběhu roku 2013 Senátem zamítnut a prozatím nebyl nahrazen návrhem novým.⁵¹

Veřejně prospěšný poplatník dle Zákona o daních z příjmů

Definice veřejně prospěšného poplatníka vychází z dřívější úpravy zvýhodnění „poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání“ dle původního § 18 odst. 3 Zákona o daních z příjmů. Dle nového § 17a Zákona o daních z příjmů⁵² je tedy veřejně prospěšným poplatníkem takový poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním.⁵³

Občanský zákoník v § 420 odst. 1 uvádí, že za podnikatele je považován ten, „(k)do samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku“. V souladu s tímto ustanovením je tedy podnikáním (i) soustavná (ii) samostatná (iii) výdělečná činnost (iv) vykonávaná podnikatelem na vlastní účet a vlastní odpovědnost. Za soustavnou činnost považujeme takovou činnost, která není pouze příležitostná a podnikatel ji činí (třebaže jen např. několikrát do roka) s úmyslem ji opakovat. Samostatnost spočívá v tom, že o své činnosti rozhoduje zásadně podnikatel samostatně, aniž vázán pokyny jiné osoby, přičemž tímto znakem má být odlišena činnost podnikatele např. od jeho zaměstnance, popř. společníka či člena orgánu právnické osoby.⁵⁴ Se samostatností podnikatelské činnosti úzce souvisí další znak, tedy že jde o činnost vykonávanou podnikatelem na vlastní účet a odpovědnost. Podnikatel provádí činnost vlastním jménem, sám nese podnikatelské riziko a

⁵¹ Návrh zákona o veřejné prospěšnosti, který byl v Senátu České republiky projednáván pod č. senátního tisku 167, byl Senátem zamítnut dne 12. září 2013. Senátoři návrhu zákona vytýkali zejména krátkou lhůtu do případné účinnosti navrženého zákona a skutečnost, že by rozhodovací pravomoc příslušela výlučně soudům, což mělo dle jejich názoru vést k neúnosnému administrativnímu i finančnímu zatížení.

⁵² Dle znění účinného do 31. prosince 2013 obsahovalo ustanovení § 17a Zákona o daních z příjmů úpravu zdaňovacího období. Nové znění ustanovení § 17a navazuje vymezení zdaňovacího období v novém § 21a Zákona o daních z příjmů.

⁵³ § 17a odst. 1

⁵⁴ Komentář ASPI k § 420 odst. 1

ze závazků z podnikání je povinen jen sám podnikatel.⁵⁵ Konečně, činnost podnikatele musí být výdělečnou, tedy vykonávanou podnikatelem za účelem dosažení zisku. Toto kritérium vyjadřuje cíl, účel činnosti podnikatele; není tedy rozhodujícím, zda podnikatel zisku v konečném důsledku dosáhne, či jak s má v úmyslu se ziskem naložit.⁵⁶

Při splnění zákonných podmínek tak veřejně prospěšným poplatníkem nadále zůstávají např. spolky, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, organizace zaměstnavatelů atd.⁵⁷

Výše uvedené kritérium vykonávání hlavní činnosti, která není podnikáním, dále doplňuje § 17a odst. 2 Zákon o daních z příjmů o negativní vymezení veřejně prospěšných poplatníků, přičemž toto ustanovení je ve vztahu k ustanovení § 17a odst. 1 v postavení *lex specialis*. Dle § 17a odst. 2 Zákona o daních z příjmů veřejně prospěšným poplatníkem není: „a) obchodní korporace, b) Česká televize, Český rozhlas a Česká tisková kancelář, c) profesní komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů (tento bod je ve srovnání s původní úpravou novinkou – pozn. aut.), d) zdravotní pojišťovna, e) společenství vlastníků jednotek a f) nadace, která dle svého zakladatelského jednání slouží (...) nebo jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli.“⁵⁸

Jak je z výše uvedeného výkladu patrné, definice veřejně prospěšného poplatníka dle Zákona o daních z příjmů zatím nebyla provázána s úpravou statusu veřejné prospěšnosti dle Občanského zákoníku. K propojení těchto dvou institutů mělo dojít návrhem zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, projednávaném v Senátu České republiky pod č. senátního tisku 176. Tento návrh byl nicméně zamítnut a daňové zákony byly přizpůsobeny občanskoprávní rekodifikaci formou výše zmiňovaného zákonného opatření senátu.⁵⁹ Dle původního návrhu měl § 17a odst. 2 Zákona o daních z příjmů stanovit vyvratitelnou domněnku, že veřejně prospěšným

⁵⁵ *Ibidem*.

⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁷ PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k l. 5. 2011*. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 281.

⁵⁸ § 17a odst. 2

⁵⁹ Návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, který byl v Senátu České republiky projednáván pod č. senátního tisku 176, byl Senátem zamítnut dne 12. září 2013.

poplatníkem je mj. poplatník, jež má ve veřejném rejstříku zapsán status veřejné prospěšnosti dle ustanovení § 147 Občanského zákoníku. Nicméně, vzhledem mj. k zamítnutí zvláštního zákona o veřejné prospěšnosti byla tato vazba na občanskoprávní úpravu prozatím opuštěna.

2.2 Předmět daně

Předmětem daně je skutečnost (např. příjem, důchod, výnos z majetku, majetek, vykonávání určité činnosti, atd.), se kterou zákon spojuje daňovou povinnost.⁶⁰ Předmět daně tedy určuje, co podléhá zdanění, a je základem pro stanovení daňového základu, ze kterého se následně daň vyměřuje. Někteří autoři⁶¹ označují předmět daně termínem „objekt daně“, přičemž tyto dva pojmy jsou dnes v podstatě synonymní.⁶²

2.2.1 Pozitivní vymezení předmětu daně

Dle § 18 odst. 1 Zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak.⁶³ Předmět daně z příjmů právnických osob je vymezen velice široce, což je zdůvodněno zejména univerzálností daně z příjmů jako takové.⁶⁴ Formulace předmětu daně dle původní úpravy⁶⁵, vedla ke vzniku nejasností diskutovaných odbornou veřejností ohledně tzv. kurzových rozdílů.⁶⁶ Z platného znění § 18 odst. 1 Zákona o daních z příjmů byla tedy vypuštěna legislativní zkratka „příjmy“ pro příjmy a výnosy.

Příjem jako takový Zákon o daních z příjmů nevymezuje. K významu pojmu „příjem“ se vyjádřil Nejvyšší správní soud České republiky, který ve svém rozsudku č.j. 7 Afs 42/2005 - 136 ze dne 12. ledna 2006 uvedl, že „je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat

⁶⁰ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : Linde, 2009. s. 144.

⁶¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan, *et al.* *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 300.

⁶² BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. s. 82.

⁶³ § 18 odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

⁶⁴ PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k 1. 5. 2011*. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 278.

⁶⁵ § 18 odst. 1 Zákona o daních z příjmů: „Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen "příjmy"), není-li dále stanoveno jinak.“

⁶⁶ Např. ŠIMKA, Karel, ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Daňový režim nerealizovaných kurzových zisků (nejen) ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu - Odlišný pohled na shodnou věc*. Daňový expert. 2012, 6, s. 2. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

navýšení majetku daňového poplatníka (...). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.⁶⁷

2.2.2 Negativní vymezení předmětu daně

Ustanovení § 18 odst. 2 Zákona o daních z příjmů stanoví, které příjmy jsou z předmětu daně z příjmů právnických osob vyloučeny. Předmětem daně z příjmů právnických osob nejsou např. (i) příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, (ii) příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně vybírané srážkou podle § 36 Zákona o daních z příjmů, (iii) příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva na základě smíru nebo jednostranného prohlášení vlády ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit, atd.

Předmětem daně z příjmů nově není majetkový prospěch vydlužitele při bezúročném zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose.⁶⁸ Tato úprava byla zahrnuta do Zákona o daních z příjmů za účelem vyloučení pochybností o tom, zda se u poplatníka daně z příjmů právnických osob zvyšuje základ daně o tzv. jiný majetkový prospěch.⁶⁹

V souvislosti s tím, že zdravotní pojišťovny a společenství vlastníků jednotek nejsou nově považovány za veřejně prospěšného poplatníka (resp. dříve tzv. neziskového poplatníka), došlo i u těchto poplatníků k úpravě předmětu daně z příjmů právnických osob, a to v § 18 odst. 2 písm. g), h). Co se týče zdravotních pojišťoven, vymezení předmětu daně zůstává v intencích původní právní úpravy.⁷⁰ U společenství vlastníků jednotek se nově stanoví, že příjmy těchto poplatníků z dotací, příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a

⁶⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 12. ledna 2006, č.j. 7 Afs 42/2005 – 136. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

⁶⁸ § 18 odst. 2 písm. f).

⁶⁹ Důvodovka k § 18 odst. 2 písm. e-h), str. 36

⁷⁰ Důvodovka k § 18 odst. 2 písm. e-h), str. 36

pozemku, úhrad za plnění spojená s užíváním bytu a nebytových prostor nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob.⁷¹

2.2.3 Příjmy z dědictví a darování jako předmět daně z příjmů právnických osob

S účinností od 1. ledna 2014 byly Zákonným opatřením Senátu o změně daňových zákonů dědická a darovací daň začleněny do Zákona o daních z příjmů. V souvislosti s touto zásadní změnou bylo zrušeno vynětí příjmů získaných zděděním nebo darováním z předmětu daně z příjmů právnických osob dříve upravenou v § 18 odst. 2 písm. a) Zákona o daních z příjmů. Příjmy z daru či dědictví (odkazu) jsou tedy předmětem daně z příjmů právnických osob.

2.2.4 Předmět daně svěřenského fondu

V souvislosti se zavedením nové kategorie poplatníka daně z příjmů právnických osob – svěřenského fondu⁷² Zákon o daních z příjmů v § 18 odst. 2 písm. e) stanoví, že příjmy svěřenského fondu z vyčlenění majetku zakladatelem do majetku svěřenského fondu či případného následného zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti, není předmětem daně z příjmů právnických osob, a tedy nepodléhá zdanění dle Zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů na tyto vklady nahlíží obdobným způsobem jako na vklady do obchodních společností, které taktéž nepodléhají zdanění daní z příjmů.⁷³

2.2.5 Zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků

Zákon o daních z příjmů nově vyčlenil ustanovení část původního ustanovení o předmětu daně do zvláštního ustanovení, a to § 18a Zákona o daních z příjmů „Zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků“, přičemž toto ustanovení je vůči obecné úpravě předmětu daně obsažené v § 18 Zákona o daních z příjmů ustanovením speciálním.

⁷¹ § 17 odst. 1 písm. h). Jak uvádí důvodová zpráva k zákonnému opatření senátu o změně daňových zákonů, k této úpravě bylo přikročeno zejména z toho důvodu, aby společenství vlastníků jednotek nemuselo podávat daňové přiznání i v situaci, kdy nevykazuje základ daně.

⁷² § 17 odst. 1 písm. f).

⁷³ Důvodovka k ZDP § 18 odst. 2 písm. e) až h), str. 36

Toto ustanovení obsahuje jak terminologické změny v souvislosti se soukromoprávní rekodifikací (tj. nové pojmy jako např. spolek, fundace a ústav) tak změny věcné. O věcnou změnu se jedná v případě vymezení příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů veřejně prospěšných poplatníků, konkrétně v případě úroků z běžného účtu.⁷⁴ Vzhledem k tomu, že Občanský zákoník již pojem „běžný účet“ nezná, příjmy z úroků z účtů, a to jak účtů s „běžným účtem“ srovnatelných, tak účtů vkladových, spořicích atd., jsou nyní dani podrobeny.

Předmětem daně veřejně prospěšných poplatníků jsou nadále vždy příjmy z reklamy, z členského příspěvku a z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku, a nově také příjmy v podobě úroku⁷⁵ (srov. ustanovení §18 odst. 3 a 4 Zákona o daních z příjmů ve znění účinném do konce roku 2013).

U veřejně prospěšných poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou, veřejnou výzkumnou institucí, poskytovatelem zdravotních služeb, obecně prospěšnou společností, nebo ústavem (tzv. poplatníci s tzv. širokým základem daně⁷⁶), jsou předmětem daně z příjmů veškeré příjmy s výjimkou příjmů z investičních dotací.⁷⁷

2.2.6 Zvláštní ustanovení o předmětu daně osobních obchodních společností a jejich společníků

Také úprava předmětu daně osobních obchodních společností a jejich společníků byla vyčleněna do samostatného ustanovení § 18b Zákona o daních z příjmů s povahou *lex specialis* vůči obecnému ustanovení upravujícímu předmět daně z příjmů právnických osob. Nové zvláštní ustanovení přejalo původní úpravu dříve obsaženou v § 18 odst. 9 až 11 Zákona o daních z příjmů týkající se vymezení předmětu daně z příjmů poplatníků - osobních společností (tj. veřejných obchodních společností a komanditních společností⁷⁸).⁷⁹

2.2.7 Osvobození od daně

Zvláštní kategorii příjmů právnických osob tvoří příjmy osvobozené od daně, tedy příjmy, které sice jsou předmětem daně z příjmů právnických osob a této dani podléhají, ale

⁷⁴ Důvodovka k ZDP § 18a a §18b, str. 37

⁷⁵ §18a odst. 2 Zákona o daních z příjmů.

⁷⁶ Důvodovka k ZDP § 18a a §18b, str. 38

⁷⁷ §18a odst. 5 Zákona o daních z příjmů.

⁷⁸ § 1 odst. 2 Zákona o obchodních korporacích.

⁷⁹ Zákonné opatření Senátu 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou, s. 37 (§ 18a, §18b).

jsou od ní osvobozeny. Tyto příjmy vymezuje Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 19, a také novém zvláštním ustanovení §19b „Osvobození bezúplatných příjmů“.

Úprava osvobození od daně obsažená v § 19 Zákona o daních z příjmů byla velmi výrazně novelizována; jedná se přitom o změny jak terminologického, legislativně-technického, tak i věcného charakteru. Mezi nejvýznamnější změny věcné povahy patří např. zrušení rozlišování příjmů nadací⁸⁰ a definování nového pojmu „úvěrový finanční nástroj“⁸¹ atd. Terminologické změny zahrnují důsledné používání nových pojmů zavedených jak soukromoprávní rekonstrukcí, tak samotnou novelou Zákona o daních z příjmů; jde např. o termín podíl na zisku namísto „dividendy a jiné podíly“, obchodní korporace namísto „společnost“, obchodní závod namísto „podnik“, daňový rezident /nerezident atd. Legislativně technické změny se snaží zejména lépe zorganizovat a zpřehlednit Zákon o daních z příjmů, a to např. přesunutím právní úpravy osvobození České národní banky z původního ustanovení § 17 odst. 2 do § 19 odst. 1 písm. f).

2.2.8 Osvobození bezúplatných příjmů

Novou kategorií příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, ale jsou od této daně osvobozeny, tvoří bezúplatné příjmy. Termín bezúplatně nabyté příjmy je definován v § 20 odst. 12 Zákona o daních z příjmů, přičemž zahrnuje jak příjmy nabyté děděním, odkazem a darováním, tak i jiné příjmy nabyté bez poskytnutí náležitého protiplnění.⁸²

V souvislosti se začleněním daně dědické do Zákona o daních z příjmů došlo dle § 19b odst. 1 písm. a) Zákona o daních z příjmů došlo k osvobození od daně z příjmů právnických osob u příjmů z dědictví nebo odkazu. Ve srovnání s původní úpravou obsaženou v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí nejde o osvobození pouze částečné nýbrž univerzální. Důvodem pro tento krok bylo zejména nízký výnos původní dědické daně a administrativní náročnost a vysoká neekonomičnost jejího výběru. Toto osvobození se dle § 19b odst. 2 písm. a) Zákona o daních z příjmů promítlo i do příjmu

⁸⁰ § 19 odst. 1 písm. r) Zákona o daních z příjmů. Dle platné právní úpravy se do veřejného rejstříku již nezapisuje složení nadační jistiny, a tedy je nadbytečné rozlišovat různé druhy příjmů plynoucí z nadační jistiny za účelem jejich osvobození / zdanění.

⁸¹ § 19 odst. 1 písm. zk) Zákona o daních z příjmů. Tento pojem nahradil původní, nedůsledně používanou, legislativní zkratku „úvěr a půjčka“, přičemž obsah této legislativní zkratky zůstal zachován.

⁸² Zákonné opatření Senátu 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou, s. 46 (§ 20 odst. 12).

obmyšleného z majetku, který byl pořízením pro případ smrti do svěrenského fondu vyčleněn nebo majetek svěrenského fondu zvýšil.

V návaznosti na inkorporaci darovací daně do Zákona o daních z příjmů jsou dále osvobozeny (i) bezúplatné příjmy v podobě nabytí vlastnického práva v pozemku a zřízení věcného břemene, pokud k tomuto příjmu došlo na základě rozhodnutí pozemkového úřadu,⁸³ (ii) bezúplatné příjmy tuzemských veřejně prospěšných poplatníků, pokud takto získané prostředky použijí např. v oblasti ochrany dětí a mládeže, ochrany lidských a občanských práv atd. nebo na jejich kapitálové dovybavení (toto se obdobně uplatní i na veřejně prospěšné poplatníky se sídlem na území jiného členského státu Evropské Unie, Norska nebo Islandu),⁸⁴ (iii) bezúplatné příjmy přijaté z veřejné sbírky nebo plynoucí do veřejné sbírky nebo na humanitární či charitativní účely⁸⁵ a (iv) bezúplatné příjmy členských států Evropské unie, Norska nebo Islandu⁸⁶. Dle § 19b odst. 3 Zákona o daních z příjmů musí příslušné osvobození veřejně prospěšný poplatník sám uplatnit, jinak se osvobození nepoužije.

2.3 Základ daně

Obecně je základ daně kvantitativním parametrem, s jehož pomocí se určuje výše daňové povinnosti.⁸⁷ Dalo by se také říct, že základ daně je v penězích (či případně jinak) stanovený daňový předmět, z něhož se daň vyměřuje.

Základ daně právnických osob se stanoví dle § 23 až 33 a § 20 odst. 2 až 6 Zákona o daních z příjmů.⁸⁸ Základem daně z příjmů právnických osob je dle § 23 odst. 1 Zákona o daních z příjmů rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady⁸⁹. Do těchto příjmů se nezapočítávají ty příjmy, které (i) nejsou předmětem daně a (ii) jsou od daně osvobozeny.⁹⁰

⁸³ § 19b odst. 1 písm. b) Zákona o daních z příjmů.

⁸⁴ § 19b odst. 2 písm. b) Zákona o daních z příjmů. Dále viz. také: zákonné opatření Senátu 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou, s. 44 (§ 19b).

⁸⁵ § 19b odst. 2 písm. c), d) Zákona o daních z příjmů.

⁸⁶ § 19b odst. 2 písm. e) Zákona o daních z příjmů.

⁸⁷ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : Linde, 2009. s. 144.

⁸⁸ § 20 odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

⁸⁹ Dovětek „s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady“ byl dle důvodové zprávy do Zákona o daních z příjmů nově doplněn jako reakce na nejasnosti ohledně tzv. „kurzových rozdílů“ diskutovaných odbornou veřejností, které spočívaly zejména v uchopení

Pro zjištění základu daně právnické osoby se vychází z výsledku hospodaření (zisk popř. ztráta).⁹¹ Tento hospodářský výsledek se následně upraví v souladu se Zákonem o daních z příjmů, a to tak, že:

- (i) se sníží o položky odčitatelné od základu daně uvedené v § 34 Zákona o daních z příjmů; těmito položkami jsou: daňová ztráta vzniklá a vyměřená za předchozí zdaňovací období a nově také odpočet na podporu výzkumu nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání⁹². Dle § 34b Zákona o daních z příjmů jsou výdaji vynaloženými na podporu výzkumu v zásadě výdaje vynaložené na výzkum prováděný samotným poplatníkem (resp. s účinností od roku 2015 i na výzkum nakupovaný od vybraných poplatníků).⁹³ V souladu s ustanovením § 34a Zákona o daních z příjmů může poplatník uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje od základu daně z příjmů ve výši 100% (resp. s účinností od zdaňovacího období započatého v roce 2014 v případě jejich meziročního přírůstku až 110%) vynaložených výdajů⁹⁴; a dále
- (ii) se sníží o hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého např. obcím, krajům, organizačním složkám státu, tuzemským právnickým osobám, atd., a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu atd., pokud hodnota bezúplatného plnění činí alespoň 2000 Kč.⁹⁵ V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34 Zákona o daních z příjmů, nicméně tuto slevu nemohou uplatnit poplatníci, kteří nebyli založeni či zřízeni za účelem podnikání.⁹⁶

Ustanovení § 20 Zákona o daních z příjmů „Základ daně a položky snižující základ daně“ obsahuje speciální ustanovení ohledně základu daně některých poplatníků – právnických osob (např. poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, poplatníka, u něhož dochází ke zrušení s likvidací, veřejně prospěšného poplatníka atd.).

vazby Zákona o daních z příjmů na účetní předpisy. Dále viz. také Zákonné opatření Senátu 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou, s. 53 (§ 23 odst. 1).

⁹⁰ § 23 odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

⁹¹ § 23 odst. 2 Zákona o daních z příjmů.

⁹² § 34 odst. 1 a 5 Zákona o daních z příjmů.

⁹³ Zákonné opatření Senátu 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou, s. 103 (§ 34b odst. 1 písm. a) bod 5).

⁹⁴ *Ibidem*.

⁹⁵ § 20 odst. 8 Zákona o daních z příjmů.

⁹⁶ *Ibidem*.

Například veřejně prospěšní poplatníci (s některými výjimkami) si mohou základ daně (po snížení základu daně dle § 34 Zákona o daních z příjmů) dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, přičemž prostředky získané touto úsporou na dani musí použít na úhradu nákladů souvisejících s jejich činnostmi, jež nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.⁹⁷ V případě, že snížení základu daně ve výši 30 % činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně příslušného poplatníka za dané zdaňovací období.

2.3.1 Samostatný základ daně

Dle ustanovení § 20b odst. 1 Zákona o daních z příjmů jsou do samostatného základu daně zahrnuty veškeré příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění poplatníků daně z příjmů právnických osob, kteří jsou daňovými rezidenty; toto platí obdobně u daňových nerezidentů, pokud se tyto příjmy přičítají jeho stálé provozovně umístěné na území České republiky.

Příjmy z vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku anebo z obdobných plnění se snižují o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci.⁹⁸

U poplatníků, kteří jsou společníky veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti se do samostatného základu daně zahrnuje i část příjmů těchto obchodních společností dle § 20b odst. 2 Zákona o daních z příjmů.

2.4 Sazba daně

Sazba daně je vymezována jako měřítko, s jehož pomocí se ze základu daně stanoví výše daně⁹⁹ či jako podíl daně, který připadá na daňový základ¹⁰⁰. Sazba daně je tedy kritériem, které určuje konkrétní výši daňové povinnosti poplatníka v určitém zdaňovacím období. Z teoretického hlediska rozlišujeme sazbu pevnou a sazbu poměrnou. Pevná sazba je sazbou, která je určena pevnou částkou bez ohledu na výši daňového základu.¹⁰¹ Poměrná sazba vyjadřuje zpravidla procentem poměr daně k základu daně, přičemž poměrnou sazbu

⁹⁷ § 20 odst. 7 Zákona o daních z příjmů.

⁹⁸ § 20b odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

⁹⁹ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 160.

¹⁰⁰ PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k 1. 5. 2011.* Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 325.

¹⁰¹ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 160-161.

dále dělíme na sazbu lineární (procentové vyjádření se nemění) a progresivní / degresivní (s výší daňového základu se procentuální sazba zvyšuje či snižuje).¹⁰² Dalším možným členěním je členění na sazby jednotné a diferencované.¹⁰³

Sazba daně z příjmů právnických osob je lineární sazbou a je pro právnické osoby, s výjimkou investičních fondů, fondů penzijních společností nebo institucí penzijního připojištění, stanovena ve výši 19 %.¹⁰⁴ Tato sazba se vztahuje na základ daně snížený o položky odčitatelné od základu daně dle § 34 Zákona o daních z příjmů a položky snižující základ daně dle § 20 odst. 7 a 8 Zákona o daních z příjmů.¹⁰⁵

U poplatníků s kolektivní formou investování, fondů penzijních společností a institucí penzijního připojištění se uplatňuje snížená sazba daně ve výši 5 %, přičemž tato snížená sazba se za stanovených podmínek uplatní i na zahraniční investiční fondy.¹⁰⁶ Tato sazba daně se vztahuje na základ daně snížený dle § 34 Zákona o daních z příjmů.

Konečně, příjmy právnických osob zahrnuté do samostatného základu daně (např. příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílu atd.)¹⁰⁷, podléhají zdanění tzv. srážkovou daní se sazbou daně ve výši 15 %.¹⁰⁸

Ustanovení § 21 Zákona o daních z příjmů zůstalo novelou v souvislosti se soukromoprávní rekonstrukcí takřka nedotčeno.

2.5 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím se je určitý časový úsek, za který se zjišťuje předmět a základ daně a za něž se vyměřuje příslušná daň.¹⁰⁹ Původní ustanovení upravující zdaňovací období pro daň z příjmů právnických osob bylo s ohledem na tradiční řazení konstrukčních prvků daně v daňových zákonech přesunuto z původního § 17a Zákona o daních z příjmů na konec hmotněprávních ustanovení daně z příjmů právnických osob, tj. do nového § 21a Zákona o

¹⁰² *Ibidem.*

¹⁰³ *Ibidem.*

¹⁰⁴ § 21 odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

¹⁰⁵ *Ibidem.*

¹⁰⁶ § 21 odst. 2 a 3 Zákona o daních z příjmů.

¹⁰⁷ § 20b Zákona o daních z příjmů.

¹⁰⁸ § 21 Zákona o daních z příjmů.

¹⁰⁹ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : Linde, 2009. s. 145.

daních z příjmů.¹¹⁰ Spíše než o věcnou změnu jde však o legislativně technickou operaci a toto ustanovení zůstává (až na drobné terminologické úpravy) nezměněno.

Dle § 21a Zákona o daních z příjmů je zdaňovacím obdobím:

- (i) kalendářní rok,
- (ii) hospodářský rok,
- (iii) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na člena právnické osoby do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo
- (iv) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsících.

¹¹⁰ Zákonné opatření Senátu 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou, s. 47 (§ 21a).

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo analyzovat aktuální stav a podobu daně z příjmů právnických osob a zhodnotit změny, ke kterým došlo zejména v souvislosti s rekodifikací Občanského zákoníku a Zákona o obchodních korporacích.

Celkově by se dalo říct, že se Zákon o daních z příjmů s nelehkým úkolem přizpůsobit své, již tak poměrně komplikované a snad by se i dalo říci zmatečné, znění masové změně soukromého práva důstojně. Nejen, že do zákona byla systematicky zapracována nově zavedená terminologie i věcné změny; zdá se, že si zákonodárce také vzal k srdci dlouhodobou kritiku Zákona o daních z příjmů (nepřehlednost, nesrozumitelnost pro laickou a často i odbornou veřejnost, což vedlo k celé řadě soudních sporů s naprosto protichůdnými závěry) a došlo k legislativně technickým změnám v podobě přesunu některých ustanovení, zpřesnění formulací, „zeštíhlování“ jednotlivých ustanovení v podobě vyčleňování jejich jednotlivých částí do samostatných paragrafů.

Nicméně, přestože tato snaha je velice chvályhodná, je nasnadě, zda nemohla být zvolena lepší cesta, a to ta, kterou se vydalo civilní právo – rekodifikace Zákona o daních z příjmů jako celku. Do budoucna by takový vývoj měl být prioritou, jedině tak totiž získáme jednotnou, přehlednou a srozumitelnou úpravu daně z příjmů, která díky nejasnostem neposkytuje přespříliš velký prostor pro nežádoucí daňovou optimalizaci ze strany jednotlivých daňových subjektů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

- (i) BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7;
- (ii) BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5;
- (iii) ELIÁŠ, Karel a kol. *Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou a rejstříkem*. Ostrava : Sagit, 2012. 1119 s. ISBN 978-80-7208-922-2;
- (iv) GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : Linde, 2009. 335 s. ISBN 978-80-7201-745-4;
- (v) JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan, *et al.* *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7; a
- (vi) PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k 1. 5. 2011*. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. 1023 s. ISBN 978-80-7263-663-1.

Články

- (i) ŠIMKA, Karel, ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Daňový režim nerealizovaných kursových zisků (nejen) ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu - Odlišný pohled na shodnou věc*. Daňový expert. 2012, 6, s. 2. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

Právní předpisy

- (i) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů;
- (ii) zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů; a
- (iii) zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

Judikatura

- (i) Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 12. ledna 2006, č.j. 7 Afs 42/2005 – 136. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR; a
- (ii) Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 18. března 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

Další zdroje

- (i) Komentář k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR;
- (ii) návrh zákona o veřejné prospěšnosti, projednáváný Senátem České republiky pod č. senátního tisku 167;
- (iii) návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, projednáváný Senátem České republiky pod č. senátního tisku 176; a
- (iv) neoficiální verze zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou Ministerstva financí České republiky.