

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Jana Bláhová

Příjem jako předmět zdanění

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Kotáb, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu) : 31. 01. 2023

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 187 419 znaků včetně mezer.

Jana Bláhová

V Praze dne 31. 1. 2023

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu mé práce, panu JUDr. Petrovi Kotábovi, Ph.D., za velmi vstřícný přístup, cenné rady a čas, který mé práci věnoval.

Obsah

Úvod	1
1. Daně a jejich dělení	3
2. Historický vývoj daní z příjmů	5
2.1. Počátky příjmových daní na našem území	5
2.2. Vývoj po druhé světové válce	6
2.3. Vývoj po roce 1989	9
3. Příjem z pohledu ekonomické teorie	11
3.1. Příjem z pohledu mikroekonomie	11
3.2. Příjem z pohledu jednotlivých ekonomických teorií	13
3.3. Příjem versus důchod	14
4. Příjem z pohledu zákona o daních z příjmů	15
4.1. Příjem z hlediska daně z příjmů fyzických osob (obecně)	16
4.1.1. Příjmy od daně z příjmů osvobozené	20
4.2. Příjem z hlediska daně z příjmů fyzických osob – dílčí daňové základy	22
4.2.1. Příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP)	24
4.2.2. Příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP)	27
4.2.3. Příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP)	30
4.2.4. Příjmy z nájmu (§ 9 ZDP)	31
4.2.5. Ostatní příjmy (§ 10 ZDP)	32
4.3. Příjem z hlediska daně z příjmů právnických osob	34
4.4. Shrnutí příjmu z pohledu ZDP	39
5. Evidence příjmů pro účely zdanění	42
5.1. Daňová evidence versus účetnictví	43
5.2 Evidence tržeb	45
6. Příjem z pohledu judikatury	48
6.1. Judikatura k pojmu „příjem“ obecně	48
6.2. Příjem v konkrétní judikatuře Ústavního a Nejvyššího správního soudu	52
6.2.1. Absolutní neplatnost právního jednání a jeho daňové dopady	52
6.2.2. Překročení podnikatelského oprávnění a jeho daňové dopady	56
6.2.3. Neoprávněné podnikání a jeho daňové dopady	58
6.2.4. Prospěch dosažený trestným činem a jeho daňové dopady	59
7. Nepeněžní příjem	62
7.1. Oceňování nepeněžního příjmu	63

7.1.1. Ocenění pomocí oceňovacích předpisů	64
7.2. Vybrané příklady nepeněžního příjmu	67
7.2.1. Naturální mzda a další plnění od zaměstnavatele	67
7.3 Nepeněžní příjmy, které nejsou předmětem daně	70
7.4. Jiné druhy nepeněžních příjmů	72
7.4.1. Příjem z nájmu	72
7.4.2. Prominutí dluhu	73
7.4.3. Ostatní nepeněžní příjmy	74
Seznam použitých zdrojů	80
Abstrakt	85
Abstract	86

Úvod

Když se řekne „příjem“ v souvislosti s ekonomickou aktivitou jedince, každému z nás se zcela jistě pod tímto pojmem něco vybaví. Většinu lidí by patrně napadlo za příjem označit mzdu či plat ze svého zaměstnání či příjmy z podnikání. Někdo by si pod tímto pojmem vybavil možná příjmy z nájmu bytu, který pronajímá. Jistě by všichni měli pravdu a v uvedených případech se skutečně jedná o příjem. Existuje však jednoznačná definice tohoto pojmu? Lze alespoň všechny druhy příjmů vyjmenovat? Lze jednoznačně určit co je podstatou příjmu? V běžném životě se každý z nás spokojí s tím, že si pod tímto pojmem představí cosi, co se v jeho životě vyskytuje a co pravděpodobně lze za příjem označit. Umět ale příjem správně rozpoznat ve všech jeho podobách, je nutné pro daňové účely. Daň z příjmů se za život jedince, až na výjimky, dotkne každého z nás. Je proto žádoucí se v této problematice orientovat. Samozřejmě, že v jednoduchých případech nebude identifikace příjmů pro daňové účely činit problém a v těch složitějších je možné využít služby daňových poradců. Ani ti však nemají k dispozici jednoduchou definici příjmu. Jak tedy s takovým pojmem pracovat a jaké dopady má složitost tohoto pojmu na daňovou oblast? V této práci se pokusíme na problematiku příjmu podívat zblízka, a to v různých kontextech.

Zákon o daních z příjmů¹ s pojmem příjem často pracuje, legální definici však nenabízí. Vystává otázka, co si tedy pod pojmem příjem představit? Co všechno může být předmětem daně z příjmů? Abychom se mohli pokusit na to odpovědět, je nutné, abychom se pokusili příjem jako takový nějakým způsobem vymezit. Jelikož i zákonodárce se vydal jinou cestou vyjádření předmětu daně z příjmů, než je jeho přesné identifikování, jednoznačnou definici patrně nezískáme ani podrobnějším zkoumáním. Nicméně cílem této práce je příjem jako takový analyzovat z různých úhlů pohledu a výsledné poznatky shrnout, a tím vytvořit obecnější popis entity příjmu.

Tato práce je členěna do sedmi kapitol. Úvodem si přiblížíme, jaké daně v našem právním řádu existují a jak je můžeme dělit, poté se podíváme do historie na to, jak se vyvíjela úprava daně z příjmů. Ve třetí kapitole nahlédneme do ekonomické teorie a jejího pojetí příjmu a poté se podíváme do dnešní doby a na aktuální právní úpravu obsaženou v zákoně o daních z příjmů. Pátou kapitolu tvoří přehled různých druhů evidence příjmů pro účely daně. V šesté kapitole je pojem příjem vykreslen z pohledu judikatury Nejvyššího

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

správního soudu a Ústavního soudu. Poslední sedmá kapitola pojednává o specifickém druhu příjmu, a tím je nepeněžní příjem.

1. Daně a jejich dělení

Pro účely podrobnějšího zkoumání podstaty příjmu jako předmětu daně je na začátek minimálně vhodné udělat si alespoň základní představu o tom, s jakými daněmi se v našem právním řádu můžeme setkat a dle jakých kritérií je můžeme rozlišovat. Jednotlivé daně lze vymezit pomocí konstrukčních prvků daně.

Ve své práci se blíže zaměřím na jeden z hlavních konstrukčních prvků daní, a to jejich předmět. Předmět daně patří spolu se subjektem daně, základem daně a sazbou daně mezi základní konstrukční prvky všech daní. Dále lze mezi konstrukční prvky zařadit výpočet daně, zdaňovací období, rozpočtové určení a splatnost daně.² Předmět daně je základním stavebním kamenem pro každou jednotlivou daň, určuje nám, jaké konkrétní plnění či věc je nutné zdanit. Dle předmětu můžeme také jednotlivé daně od sebe navzájem odlišovat.

Klasifikovat daně můžeme však podle různých hledisek. Jako základní rozdělení je vnímáno dělení daní na přímé a nepřímé. U přímých daní neexistuje možnost přenosu daňové povinnosti na jinou osobu, jsou adresné a přímo navázané na příjmovou či majetkovou situaci poplatníka, ze které jsou vypočítávány. Oproti tomu nepřímé daně jsou neadresné, promítají se do cen zboží a služeb, nezohledňují majetkovou situaci subjektů, na které dopadají. Pro tyto daně je typické, že konkrétní daňovou povinnost nese někdo jiný než plátce daně.³

Předmětem daně je hospodářská skutečnost, která je postihována daní. Předmětem daně bývá nejčastěji příjem, majetek nebo provozování nějaké činnosti. Dle toho, co je v konkrétním případě předmětem daně dělíme přímé daně na daně příjmové neboli důchodové, jejichž předmětem je příjem poplatníka. Do této kategorie řadíme daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob. Dále na daně majetkové, jejichž předmětem je konkrétní věc. Sem spadá daň z nemovitých věcí. Poslední kategorií přímých daní jsou daně ostatní, kam řadíme dan z hazardních her a silniční daň, jejichž předmětem není ani příjem ani majetek, ale provozování specifické činnosti. V případě daně z hazardních

² Více o konstrukčních prvcích např. KARFÍKOVÁ, Marie a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 157 a násl.

³ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. Finanční právo. 6 upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 157;
RADVAN, Michal. Daně a správa daní. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7746-1. s. 20.

her je touto činností provozování hazardní hry a v případě daně silniční provozování určitého vozidla za zákonem⁴ předvídaných podmínek.⁵

Nepřímé daně můžeme dále dělit na daně všeobecné a selektivní. Jako všeobecnou nepřímou daň označujeme daň z přidané hodnoty, jelikož jejím předmětem je většina zdanitelných plnění ve formě dodávání zboží a poskytování služeb. Oproti tomu selektivní nepřímé daně postihují jen některé výrobky, a to při jejich výrobě či dovozu. Do této kategorie řadíme daně spotřební a energetické.⁶

Konkrétní předmět daně neboli také objekt daně je upraven u každého druhu daně zvlášť v příslušných daňových zákonech, a to pozitivním výčtem. Dále bývá u jednotlivých daní vymezeno, na jaké příjmy se daňová povinnost nevztahuje, tedy které příjmy předmětem daně nejsou. Tuto kategorii je však nutné odlišit od příjmů od daně osvobozených. Osvobozené příjmy totiž předmětem daně jsou, nicméně daň se z nich neodvádí. Osvobozené příjmy jsou části předmětu daně, ze kterých se ze zákonem předvídaných důvodů či podmínek neplatí daň.

Ve své práci se zaměřím na vybraný druh předmětu daně, a tím je příjem. Příjem je předmětem daní příjmových neboli důchodových, mezi které řadíme daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Jedná se o daně přímé, zdaňován je příjem poplatníka⁷ a ten také nese daňové břemeno.

⁴ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. Daňové právo de lege lata. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2018. ISBN 978-80-7380-687-3. s. 23; BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. Finanční právo. 6 upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978- 80-7400-440-7. s. 160.

⁶ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. Finanční právo. 6 upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978- 80-7400-440-7. s. 165.

⁷ Poplatník daně je daňový subjekt, jehož příjem je dani podroben. Více viz BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. Finanční právo. 6 upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978- 80-7400-440-7. s. 159.

2. Historický vývoj daní z příjmů

2.1. Počátky příjmových daní na našem území⁸

Již Tomáš Akvinský⁹ uvažoval o příjmu z pracovní činnosti jako o předmětu možného zdanění, nicméně stavěl se proti tomu, jelikož zastával názor, že práce je sama o sobě již dost namáhavá, natož aby byla ještě podrobena dani. Nutno podotknout, že Tomáš Akvinský žil ve 13. století a hospodářská situace ve společnosti byla naprosto jiná než dnes. Důležitý je především fakt, že již v této době existovala spojitost mezi příjmem a jeho zdaněním, i když zatím jen ve filozofické rovině.

Daň z příjmů se na území dnešní České republiky stejně jako celý daňový systém v průběhu let vyvíjela. Předchůdce této daně můžeme objevit již ve 12. století, kdy se jednalo zpočátku o dobrovolné a nepravidelné příspěvky šlechty na výdaje panovníka tzv. kontribuce. Měly především podobu daní z hlavy či daní z majetku. Jednalo se tedy o přímé daně, nikoli o daň z příjmů, i když výši majetku či příjmů měly příspěvky reflektovat a tím odrážet platební schopnost plátce. Hlavním zdrojem bohatství, a tedy i zdrojem placení příspěvků, byla v té době půda, respektive výnos z ní. Za vlády Marie Terezie a Josefa II. se zaváděly pozemkové katastry, které sloužily k evidenci čistého výnosu z jednotlivých pozemků pro účely stanovení pozemkové daně. Do roku 1749 se daň vztahovala pouze na půdu poddaných a od tohoto roku se rozšířila i na panské velkostatky.

Předchůdkyně daně z příjmů můžeme spatřovat ve výnosových či výtěžkových daních. Výnosové daně zdaňovaly výnos plynoucí z majetku. Daň z příjmů, vzdáleně připomínající dnešní koncepci, představovala daň výtěžková, která se objevila počátkem 19. století. Předmět této daně tvořily příjmy z podnikání. Jako druh výnosové daně byla roku 1849 zavedena daň z příjmů, která představovala princip zdanění hlavy rodiny a měla podrobit dani veškeré důchody fyzických osob. Dále existovala daň z vyššího služného, tedy z platů vyšších úředníků a daň rentová, která sloužila ke zdanění příjmů z úroků či cenných papírů.

⁸ VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-926-8. s. 11-21;

GRÚŇ, Lubomír. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7102-745-4. s. 110-121.

⁹ Tomáš Akvinský (1225-1274) – katolický teolog a filozof.

Po vzniku Československé republiky v roce 1918 se daňový systém řídil recipovanými daňovými zákony. První daňová reforma se uskutečnila za tehdejšího ministra financí dr. K. Engliše a týkala se především přímých daní. Dne 15. 6. 1927 byl schválen zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních. Tento zákon upravoval dvě skupiny přímých daní, a to daň důchodovou a daň výnosové. Mezi daně výnosové se řadily všeobecná daň výdělková, zvláštní daň výdělková, daň pozemková, daň domovní, daň rentová, daň z tantiém a z vyššího služného.

Předmětem daně důchodové byly veškeré příjmy domácnosti, jejichž poplatníkem byla hlava rodiny, která byla povinna platit čtvrtletní zálohy. Ostatní daně se řadily mezi daně výnosové a jejich předmětem byl například příjem z úroků a dividend, pokud jde o daň rentovou či výnos z podnikání v případě daně výdělkové.¹⁰

Tento zákon obsahoval i ustanovení ohledně trestných činů spojených s daňovým řízením a definoval trestný čin zkrácení daně.¹¹

Cílem této reformy bylo sjednocení úpravy přímých daní na území Československa a také snížení neúměrně vysokého daňového zatížení poplatníka prostřednictvím toho, že daně více reflektovaly jeho majetkovou situaci. Tato úprava představovala analytické zdanění příjmů, jelikož vedle sebe existovalo více druhů daní z příjmů, které upravovaly každá příjem z jiné hospodářské skutečnosti. V době Protektorátu Čechy a Morava došlo k malým úpravám v daňové oblasti, například se zavedly přírážky k jednotlivým daním a finanční správa protektorátu byla reorganizována podle německého vzoru.

2.2. Vývoj po druhé světové válce¹²

Po druhé světové válce se navázalo na zákonodárství předválečné, avšak byly uzákoněny mimořádné majetkové daně, a to dávka z majetkového přírůstku a dávka z majetku s cílem zlepšit poválečnou finanční situaci státu.

¹⁰ § 46 a násl., § 172 a násl. zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních.

¹¹ § 185 a násl. zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních.

¹² VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-926-8. s. 11-21;

GRÚŇ, Lubomír. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7102-745-4. s. 110-121.

S nástupem komunistického režimu po roce 1948 byly zavedeny další daně z příjmů, a to daň zemědělská a živnostenská. O dva roky později byla uzákoněna daň z literární a umělecké činnosti a daň ze samostatné činnosti, kterou později nahradila daň z příjmů obyvatelstva.

V roce 1952 proběhla další daňová reforma, aby soustava daní vyhovovala nové politické scéně. Byla zavedena daň z obratu,¹³ které podléhaly státní podniky, akciové společnosti, obchodní společnosti, podnikatelé zapsáni v podnikovém rejstříku atd. Předmětem daně byl obrat z prodeje zboží. Dále byla zavedena daň z výkonů,¹⁴ jejímiž plátcí byly podniky, které vykonávaly různé práce a služby jako například opravy věcí, zhotovování výrobků z materiálů dodaného objednatelem atp. Jednalo se o práce a služby (výkony), odlišné od běžné obchodní činnosti. Podobně jako u daně z obratu, byl zde předmětem daně obrat z poskytování uvedených výkonů. Další nově zavedenou daní byla důchodová daň družstev a jiných organizací,¹⁵ kde byl předmět daně vyjádřen jako zisk z veškeré činnosti a z hospodaření s veškerým svým majetkem. Toto pojetí předmětu daně se velmi podobá dnešní úpravě daně z příjmů právnických osob.

Dominantní postavení mezi přímými daněmi zaujímal daně ze zisku či obratu, tedy daně, které dopadaly na právnické osoby. Přímé daně uvalované na jednotlivce fyzické osoby byly daň ze mzdy, daň z literární a umělecké činnosti a daň z příjmů obyvatelstva. Daň ze mzdy¹⁶ v sobě zahrnovala i příspěvek na sociální pojištění. Dani podléhala mzda, která byla definována jako: „*veškeré příjmy plynoucí poplatníkovi z pracovního poměru nebo v souvislosti s ním, tedy veškeré opakující se i jednorázové příjmy bez rozdílu, jsou-li vypláceny v penězích nebo naturálních (...).*“¹⁷

Předmětu daně ze mzdy odpovídá v dnešním kontextu předmět dílčího základu daně z příjmů upravený v § 6 ZDP, tedy dílčí základ daně tvořený příjmy ze závislé činnosti. Vymezení předmětu daně ze mzdy a vymezení předmětu daně u příjmů ze závislé činnosti je velmi podobné. Podobně jako dnešní úprava dílčího základu daně ze závislé činnosti i předmět daně ze mzdy může být peněžní i naturální. Obě úpravy se snaží o široké vymezení

¹³ Zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu.

¹⁴ Zákon č. 74/1952 Sb., o dani z výkonů.

¹⁵ Zákon č. 75/1952 Sb., o důchodové dani družstev a jiných organizací.

¹⁶ Zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy.

¹⁷ § 3 odst. 2 písm. a) zákona č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy.

předmětu daně, a tak hovoří o pracovněprávním a obdobném poměru.¹⁸ Zdanitelné příjmy definují shodně jako příjmy, které plynou poplatníkovi z pracovního poměru nebo v souvislosti s ním. Tím zahrnují do předmětu daně i další příjmy nad rámec pravidelné mzdy, jako jsou například různé zaměstnanecké benefity.

Nově zřízená zemědělská daň,¹⁹ uvalená na soukromá zemědělská hospodářství, měla za cíl přechod malých a středních zemědělců pod státní zemědělská družstva.²⁰ Systém důchodových daní doplňovala ještě daň z literární a umělecké činnosti,²¹ která dopadala na tyto příjmy, pokud již nebyly zdaněny daní ze mzdy.

Nově byla upravena živnostenská daň²², která ale změnila způsob zdanění. Předchozí úprava považovala za základ daně hrubou mzdu, na kterou by měl poplatník – provozovatel živnosti nárok podle mzdových předpisů, pokud by byl ve své živnosti zaměstnán jako přední pracovník či vedoucí, přičemž se vztahovala pouze na živnosti uvedené v příloze k zákonu. V případě, že mzdové předpisy nebyly k dispozici, určil mzdu pro účely základu daně ministr financí.²³ Nová úprava se vztahovala nikoli pouze na uvedené, ale na všechny živnosti přičemž taktéž nereflektovala skutečné příjmy živnostníka. Zatímco předchozí úprava vycházela z fikce stanovení příjmů pro daňové účely, následná úprava se už výší příjmů nezabývala vůbec a daň byla stanovena pevnou částkou dle druhu živnosti a počtu zaměstnaných osob.²⁴

Domovní daň²⁵ odpovídala druhem dnešní dani z nemovitostí, nikoli tedy z příjmů. Podobně jako dnes náležel výnos z této daně místním rozpočtům. U budov nepronajatých se daň stanovila dle výměry zastavěné plochy. Oproti tomu u budov, které byly pronajímány, se daň stanovila z nájemného a ceny užívání v běžném kalendářním roce, přičemž cena užívání odpovídala nájemnému, jehož by se dosáhlo pronájmem. Za pronajaté budovy se považovaly budovy přenechané k užívání, a to buď za úplatu, nebo bezplatně. Domovní daň byla tedy jakousi kombinací dnešní daně z nemovitosti a daně z příjmů v podobě příjmu z nájmu.

¹⁸ Srov. § 3 odst. 2 písm. c) zákona č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy a § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

¹⁹ Zákon č. 77/1952 Sb., o zemědělské dani.

²⁰ § 1 zákona č. 77/1952 Sb., o zemědělské dani.

²¹ Zákon č. 59/1950 Sb., o dani z literární a umělecké činnosti.

²² Zákon č. 79/1952 Sb., o živnostenské dani.

²³ § 6 zákona č. 50/1948 Sb., o živnostenské dani.

²⁴ § 1 zákona č. 79/1952 Sb., o živnostenské dani.

²⁵ Zákon č. 80/1952 Sb., o dani domovní.

Daň z představení²⁶ dopadala na příjmy pořadatelů těchto představení. Příjmy byly tvořeny vstupným a jinými platbami od účastníků představení.²⁷

Daň z příjmů obyvatelstva²⁸ byla jakási doplňková daň, která dopadala na všechny příjmy fyzických osob, pokud už nepodléhaly jiné důchodové dani. Zde můžeme spatřovat analogii v dnešním § 10 ZDP, který upravuje dílčí základ daně z příjmů, a tím jsou ostatní příjmy. Dílčí základ daně ostatní příjmy, představuje jakousi zbytkovou kategorii příjmů, pokud se nejedná o příjmy zařaditelné pod jiné dílčí základy a jsou splněny další podmínky. Podobně daň z příjmů obyvatelstva je jakousi zbytkovou daní z příjmů neupravených jinými daněmi. Sazba této daně byla výrazně progresivní, a tak zavedení této daně vedlo k ukončení činnosti drobných podnikatelů a k likvidaci soukromého sektoru.

V 60. letech 20. století byl schválen nový zákon o dani z příjmů obyvatelstva²⁹, který vytvořil příznivější podmínky pro zejména drobnou výdělečnou činnost spočívající například v opravárenských službách.³⁰ Byl také přijat nový zákon upravující daň z literární a umělecké činnosti³¹ a zavedena zvláštní daň z důchodu³², které podléhaly důchody (starobní, invalidní, vdovský), za předpokladu, že jejich výměra překročila zákonem stanovenou hranici.

Po vzniku Československé federativní republiky došlo k dalším změnám v daňových zákonech. Zákon o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení³³ zavedl dvě nové podnikové daně, a to daň ze zisku a daň z objemu mezd.

V osmdesátých letech došlo k úpravě podnikových daní v rámci realizace opatření ke zdokonalení národního hospodářství. Zákonem³⁴ byly upraveny odvody ze zisku, odvody volného zůstatku ze zisku, příspěvek na sociální zabezpečení, odvody z odpisů základních prostředků a dodatkové odvody.

²⁶ Zákon č. 81/1952 Sb., o dani z představení.

²⁷ § 3 zákona č. 81/1952 Sb., o dani z představení.

²⁸ Zákon č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva.

²⁹ Zákon č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva.

³⁰ VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-926-8. s. 18;

GRÚŇ, Lubomír. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7102-745-4. s. 135.

³¹ Zákon č. 36/1965 Sb., o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti.

³² Upravena v § 63 zákona č. 101/1964 Sb., o sociálním zabezpečení.

³³ Zákon č. 113/1971 Sb., o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení.

³⁴ Zákon č. 161/1982 Sb., o odvodech do státního rozpočtu.

2.3. Vývoj po roce 1989³⁵

Změna v politické orientaci země a přechod z plánovaného hospodářství na tržní po roce 1989 musela být taktéž doprovázena odpovídající změnou v daňovém systému. Reforma měla za cíl mimo jiné otevírání ekonomiky zahraničním trhům, vytvoření podmínek pro podnikání, zohledňovat v daňovém zatížení i sociální aspekty a v neposlední řadě přechod k syntetickému zdanění příjmů, a tím zajištění větší daňové spravedlnosti. Zákon o soustavě daní³⁶ byl základním rámcem pro novou daňovou úpravu. Česká republika měla od 1. 1. 1993 účinný zákon o daních z příjmů,³⁷ který byl založen na syntetickém způsobu zdanění příjmů a upravoval daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Vedle existoval zákon o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí,³⁸ který platil až do roku 2014 a poté byla daň dědická a darovací zrušena. Příjmy získané z titulu dědění či darování byly začleněny jako bezúplatné příjmy do úpravy zákona o daních z příjmů, který od počátku své účinnosti sice prošel desítkami novelizací, účinný je ale dodnes.

Daň z příjmů se na území dnešní České republiky stejně jako celý daňový systém v průběhu let vyvíjela. Jak jsme si ukázali, od počátků přímých důchodových daní, se uplatňoval analytický způsob zdanění příjmů. Tedy existovalo větší množství daní, kdy předmětem konkrétní daně byl konkrétní druh příjmu. Například příjmy plynoucí z úroků a z podnikání byly předmětem dvou různých daní. Dnešní daň z příjmů je však syntetická a zahrnuje všechny příjmy, které podléhají jednotné daňové sazbě, s výjimkou příjmů, které jsou osvobozené či nejsou předmětem daně z příjmů.

³⁵ VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-926-8. s. 11-21;

GRŮŇ, Lubomír. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7102-745-4. s. 110-121.

³⁶ Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.

³⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

³⁸ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

3. Příjem z pohledu ekonomické teorie

Jakkoli je pojem příjem skloňován v daňové legislativě, jde o pojem z povahy věci spjatý rovněž s ekonomickou teorií. Pokusíme se tedy nahlédnout na vnímání příjmu z hlediska ekonomického. V ekonomické terminologii se spíše setkáme s pojmem důchod, který je synonymem k příjmu. Však daním z příjmů se také říká důchodové.

3.1. Příjem z pohledu mikroekonomie

Ekonomické vnímání světa můžeme rozdělit na makroekonomii a mikroekonomii. Zatímco makroekonomie nahlíží na hospodářské fungování dané ekonomiky jako na celek, zabývá se otázkami inflace, nezaměstnanosti, HDP atd., mikroekonomie zkoumá jednotlivé ekonomické situace a závislosti z pohledu individuálních subjektů, jimiž jsou domácnosti a firmy. Pro účely této práce si vystačíme s pohledem mikroekonomickým. Co tedy konkrétně si můžeme představit pod pojmem příjem neboli důchod z pohledu ekonomické teorie? Budeme uvažovat tržní hospodářství v systému, kde pro zjednodušení, působí pouze sektor domácností a sektor firem. Ekonomický koloběh, který mezi nimi probíhá, je i zdrojem důchodů, tedy příjmů. Tržní systém závisí na stále se opakující směně výrobních faktorů za tomu odpovídající důchod. Hlavními výrobními faktory jsou půda a jiné přírodní zdroje, práce a kapitál. Tyto výrobní faktory jsou nutným předpokladem pro výrobní činnost, v rámci níž získáváme ekonomické statky, tedy zboží a služby³⁹. Domácnosti vlastní výrobní faktory a poskytují je firmám, aby mohly uskutečňovat výrobní činnost, a firmy platí domácnostem za poskytnutí těchto výrobních faktorů odměnu. Tato odměna tvoří důchod neboli příjem domácností. Důchod či příjem plynoucí z vlastnictví půdy se nazývá pozemková renta.⁴⁰ Důchod z vlastnictví půdy můžeme tedy z daňového hlediska označit jako příjem z nájmu či pachtu⁴¹ a tyto příjmy zařadit do dílčího daňového základu upraveného v ustanovení § 9 ZDP. Dalším výrobním faktorem je práce, kterou jednotlivci poskytují firmám, které jim na oplátku platí odměnu za práci, tedy mzdu.⁴² V širším daňovém kontextu bychom pod mzdu mohli zařadit příjmy ze závislé činnosti i příjmy ze samostatné činnosti dle daňových základů § 6 a § 7 ZDP. Posledním základním výrobním faktorem je kapitál. Ten je svou

³⁹ HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. 4. aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-891-6. s. 17 a násl.

⁴⁰ MACÁKOVÁ, Libuše. *Mikroekonomie základní kurs*. Melandrium, 2003. IBNS 80-86175-33-2. s. 17.

⁴¹ Nájem viz § 2201 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“), pacht viz § 2332 OZ.

⁴² MACÁKOVÁ, Libuše. *Mikroekonomie základní kurs*. Melandrium, 2003. IBNS 80-86175-33-2. s. 18.

povahou specifický, jelikož představuje statky, které už byly vyrobeny za účelem výroby další. Kapitálovými statky z hlediska ekonomie mohou být různá technologická vybavení, stroje, budovy atd. pokud hovoříme o hmotných statcích, nebo také technologie samotné, pokud hovoříme o nehmotných statcích. V širším smyslu používá ekonomická teorie pojem kapitál např. i na dlouhodobé úvěry či úspory. Příjmem z použití kapitálu je zisk či úrok.⁴³ Zákon o daních z příjmů upravuje příjmy z kapitálového majetku v dílčím základu daně v § 8. Typicky sem patří úroky z bankovních vkladů, dividendy atd.

Důchody, které plynou domácnostem z výrobních faktorů, jsou nedílnou součástí celého tržního systému, jelikož domácnosti si za obdržení důchod kupují zboží a služby, tedy platí firmám za jejich vyrobené statky. Prostředky, které obdrží firmy za prodej své produkce, tvoří důchody či příjmy těchto firem.⁴⁴

Domácnosti mohou své důchody investovat, spořit či vynaložit na spotřebu. Příjem z pohledu ekonomického je tvořen tedy důchody (příjmy), které plynou z využívání půdy, práce a kapitálu. Tyto příjmy, které si domácnosti obstarávají svoji hospodářskou činností, jsou ještě doplněny o transferové platby⁴⁵, které získávají od státu. Transferové platby jsou například dávky státní sociální podpory či dávky důchodového pojištění.⁴⁶ Pojem důchod (příjem) tedy v ekonomii představuje celkové množství peněžních prostředků, které jednotlivec obdrží za uvažované období.⁴⁷ Pro účely daně z příjmů je rozhodné období kalendářní rok.

⁴³ MACÁKOVÁ, Libuše. Mikroekonomie základní kurs. Melandrium, 2003. ISBN 80-86175-33-2. s. 19.

⁴⁴ HOLMAN, Robert. Ekonomie. 4. aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-891-6. s. 17 a násl.

⁴⁵ Transferové platby viz <https://www.ekonomickyslovník.cz/vladni-transferove-platby/>.

⁴⁶ BUCHTA, Miroslav. Nerovnosti v důchodech. Ústav ekonomie, FES, Univerzita Pardubice. [online]. [cit. 7.11.2022]. dostupné z: <https://dk.upce.cz/bitstream/handle/10195/32346/CL402.pdf;sequence=1>.

⁴⁷ BUCHTA, Miroslav. Nerovnosti v důchodech. Ústav ekonomie, FES, Univerzita Pardubice. [online]. [cit. 7.11.2022]. dostupné z: <https://dk.upce.cz/bitstream/handle/10195/32346/CL402.pdf;sequence=1>.

3.2. Příjem z pohledu jednotlivých ekonomických teorií

I v judikatuře lze nalézt spojitost mezi výkladem pojmu příjem a ekonomii. Nejvyšší správní soud se v rozhodnutí o kasační stížnosti z roku 2006⁴⁸ vyjádřil blíže k podstatě příjmu, jakožto pojmu s ekonomickým původem.

NSS se ve zmíněném rozhodnutí mimo jiné zabýval vymezením příjmu pro daňové účely a v této souvislosti poukázal na ekonomické teorie, které měly vliv na chápání příjmu jako předmětu daně. Zmiňuje teorii přístupu k čistému majetku (přírůstku čistého majetku)⁴⁹, teorii zdrojů a teorii tržních příjmů. Teorií přístupu k čistému majetku se zabýval nejprve německý ekonom Schanze a poté američtí ekonomové Haig a Simons. Tato teorie popisuje příjem za dané období jako součet prostředků vynaložených na spotřebu a částky, o kterou se změnila hodnota bohatství (majetku) subjektu. Změna bohatství může spočívat buď v úsporách, tedy v situaci kdy jedinec část příjmů nevynaloží na spotřebu, ale naopak ji uschová pro pozdější spotřebu v podobě úspor, nebo v navýšení hodnoty majetku, například navýšení hodnoty cenných papírů v důsledku situace na trhu.⁵⁰

Další zmiňovaná teorie je teorie zdrojů. Podstatou této teorie je opakující se příliv prostředků, které plynou jedinci z jeho trvalých zdrojů příjmů, a které mu slouží k uspokojování potřeb.⁵¹ Jedná se tedy o disponibilní příjem neboli důchod,⁵² se kterým může libovolně nakládat. Takovými zdroji příjmů může být závislá činnost či samostatně výdělečná činnost, jako příjem aktivní a prostředky plynoucí z nájmu, případně z dividend či úroků, jako příjem pasivní.⁵³

⁴⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136.

⁴⁹ Ministerstvo financí ČR. Souhrn řešení inovace regulace zdanění a zpojistnění příjmů. Záměry k diskuzi [online]. In: mfcz.cz [cit. 7.11.2022]. s. 10. Dostupné z: https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/Konzultace_2016-10-24_NZDP-souhrn-reseni.pdf.

⁵⁰ HRDLIČKA, Lukáš. Doporučení ekonomické analýzy práva pro nový zákon o daních z příjmů: AUC Iuridica [online]. In: <https://karolinum.cz/casopis/auc-iuridica/aktualni-cislo> [cit. 7.11.2022]. s. 8. Dostupné z: https://karolinum.cz/data/clanek/5447/lurid_64_1_0091.pdf;

JAREŠ, Martin. Výzkumná studie. Daňové úlevy v České republice [online]. In: mfcz.cz [cit. 7.11.2022]. s. 5 a násl. Dostupné z: https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/Odborne-vyzkumy_2010-02_Danove-ulevy-v-Ceske-republice.pdf.

⁵¹ Ministerstvo financí ČR. Souhrn řešení inovace regulace zdanění a zpojistnění příjmů. Záměry k diskuzi [online]. In: mfcz.cz [cit. 7.11.2022]. s. 10. Dostupné z: https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/Konzultace_2016-10-24_NZDP-souhrn-reseni.pdf.

⁵² Disponibilní důchod viz <https://www.czso.cz/csu/xa/metodika-ukazatelu-nejdulezitejsi-udaje>.

⁵³ Více viz <https://janbrunato.cz/co-jsou-aktivni-a-pasivni-prijmy/>; HRDLIČKA, Lukáš. Doporučení ekonomické analýzy práva pro nový zákon o daních z příjmů: AUC Iuridica [online]. In: <https://karolinum.cz/casopis/auc->

Teorie tržních příjmů rozumí příjmem souhrn příjmů dosažených v rámci výdělečné činnosti subjektu, která je provozovaná za účelem dosažení zisku.⁵⁴

Zmíněné teorie se liší v šíři pojetí příjmu jako takového. Zatímco teorie tržních příjmů se zaměřuje výhradně na příjmy dosažené při hospodářské činnosti, ostatní teorie berou v potaz širší zdroje příjmů, přičemž teorie přírůstku čistého majetku představuje nejširší pojetí příjmu. Tato teorie vzhledem k tomu, že za příjem považuje hodnotu spotřeby a hodnotu navýšení bohatství (majetku), se nejvíce blíží dnešnímu pojetí příjmu, jak ho vidí ZDP. Aby mohli jedinci vydávat prostředky na spotřebu, musí je nejprve získat z nějakého zdroje příjmu. V případě, že všechny získané prostředky nespotřebují na pořízení statků, zbylé prostředky představují navýšení hodnoty celkového majetku v podobě úspor. Toto navýšení může být však způsobeno též navýšením hodnoty některých částí majetku, jak bylo uvedeno výše. Můžeme říci, že za příjem tedy tato teorie považuje majetkový přírůstek, ať už explicitně vyjádřený jako změna hodnoty bohatství, či majetku, nebo tím, že uvažuje též prostředky vynaložené na spotřebu, které ale mohou v případě jejich uspoření též tvořit navýšení majetku. Teorie zdrojů nabízí oproti teorii tržních příjmů širší obsah příjmů, jelikož neuvažuje pouze příjmy plynoucí z hospodářské činnosti, na druhou stranu tato teorie ale nepočítá s příjmy jednorázovými, nahodilými, jako jsou například dary nebo dědictví, které by se ovšem daly zahrnout pod teorii přírůstku čistého majetku.

3.3. Příjem versus důchod

Pojem důchod objasňuje též Gruber ve své publikaci *Nauka o důchodu a o spotřebě* z roku 1920. Jako hlavní znak důchodu uvádí pravidelnost příjmů a trvalost jejich zdrojů. Do důchodu se podle něj neřadí nahodilé příjmy, jako jsou dary, výhry či dědictví. Tyto mimořádné příjmy znamenají sice přírůstek majetku, netvoří však důchod⁵⁵. V tomto pojetí můžeme spatřovat výše zmíněnou teorii zdrojů. Gruber dále zmiňuje i pojem příjem a odlišuje

[iuridica/aktualni-cislo](https://www.iuridica/aktualni-cislo) [cit. 7.11.2022]. s. 9. Dostupné z: https://karolinum.cz/data/clanek/5447/iurid_64_1_0091.pdf.

⁵⁴ BUCHTA, Miroslav. Nerovnosti v důchodech. Ústav ekonomie, FES, Univerzita Pardubice. [online]. [cit. 7.11.2022]. Dostupné z: <https://dk.upce.cz/bitstream/handle/10195/32346/CL402.pdf;sequence=1>.

⁵⁵ GRUBER, Josef. *Nauka o důchodu a o spotřebě*. Praha: Všehrd, 1920 [online]. [cit. 7.11.2022]. s. 5. Dostupné z: <https://www.digitalniknihovna.cz/vse/view/uuid:b227e5ad-67c9-4f2e-ab5f-7f8c6d951681?page=uuid:616b2dfc-8bcd-11e7-b19b-005056a54372>.

ho od důchodu. Pod pojem příjem zahrnuje všechny statky, které v určitém období navýší majetek jednotlivce, a to z jakéhokoli právního důvodu, včetně například zápůjčky atd.⁵⁶

Uvedené poznatky můžeme shrnout a poukázat na hlavní rozdíl mezi důchodem a příjmem, jak je definuje Gruber. Tyto pojmy můžeme do jisté míry považovat za synonyma a v určitých případech je zaměňovat, jako například příjem ze závislé činnosti můžeme zaměnit za důchod z poskytnutí práce. V jiných případech je zaměňovat nelze, jako například v případě jednorázového daru se jedná o příjem v podobě daru nikoli však o důchod. Charakteristickým znakem důchodu dle Grubera je tedy opakované déle trvající plnění, zatímco příjmem se rozumí jakékoli plnění zvyšující majetek.

⁵⁶ GRUBER, Josef. Nauka o důchodu a o spotřebě. Praha: Všehrd, 1920 [online]. [cit. 7.11.2022]. s. 6. Dostupné z: <https://www.digitalniknihovna.cz/vse/view/uuid:b227e5ad-67c9-4f2e-ab5f-7f8c6d951681?page=uuid:616b2dfc-8bcd-11e7-b19b-005056a54372>.

4. Příjem z pohledu zákona o daních z příjmů

ZDP rozlišuje daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. U každé kategorie upravuje předmět daně, tedy příjem, který podléhá předmětné dani, odlišně. Předmět daně z příjmů fyzických osob je upraven hned v § 3 ZDP. Právě zde by byl prostor pojem příjem dostatečně určitě vymežit. Zákon, ovšem na místo legální definice, příjmy rovnou rozděluje podle jednotlivých dílčích základů daně. Tato skutečnost naznačuje, že příjem může nabývat více podob. Respektive, že příjem můžeme spatřovat v rozdílných daňověprávních skutečnostech, pocházejících z různých zdrojů příjmů.

4.1. Příjem z hlediska daně z příjmů fyzických osob (obecně)

ZDP dělí příjmy dle dílčích daňových základů do pěti skupin. Jednotlivé skupiny takto zařazených příjmů se navzájem liší zdrojem neboli původem příjmů. Toto však neplatí bezvýjimečně a shodné či podobné příjmy se mohou zařadit pod jiný dílčí základ daně pouze na základě konkrétní specifikace, která okolnosti původu příjmů konkretizuje. Jako příklad lze uvést příjem z autorských práv, který v případě, že se jedná o příjem autora, spadá pod dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP), a příjem z takových autorských práv zděděných, tedy takový příjem z autorských práv, který inkasuje osoba odlišná od autora, se řadí pod dílčí základ ostatní příjmy (§ 10 ZDP). Dalším příkladem, kdy jediný rozdíl určuje příslušný dílčí daňový základ, je příjem z nájmu movitých věcí, který patří pod dílčí základ příjmů z nájmu (§ 9 ZDP), ovšem v případě, že se jedná o příležitostný nájem, tak spadá pod dílčí základ ostatní příjmy (§ 10 ZDP). Nicméně můžeme říci, že jednotlivé dílčí daňové základy obecně soustředí příjmy ze stejné nebo podobné daňověprávní skutečnosti, jakkoli to neplatí bezpodmínečně. Jednotlivé dílčí daňové základy se však liší svým výpočtem, respektive tím, zda a případně jaké výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů lze uplatnit, nebo zda je možné uplatnit výdajový paušál.

Jen pro úplnost je vhodné uvést, že základ daně z příjmů je tvořen součtem těchto dílčích daňových základů. Z výsledného daňového základu poté výpočtem získáme daň z příjmů fyzických osob, která zohledňuje všechny příjmy, které podléhají předmětné dani v konkrétním případě u daného poplatníka. Jedná se tedy o syntetickou daň z příjmů s analytickými prvky v podobě dílčích daňových základů.

Předmět daně z příjmů fyzických osob zahrnuje dle § 3 ZDP následující příjmy: příjmy ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku, z nájmu a příjmy ostatní. Každá skupina příjmů přitom představuje dílčí daňový základ, který je dále v zákoně upřesněn, a díky čemuž můžeme získat představu o obsahu zdanitelného příjmu. Ustanovení § 3 ZDP obsahuje taxativní výčet dílčích daňových základů, což odpovídá principu právní jistoty a s tím související legitimní předvídatelnosti postupů orgánů veřejné moci v souladu se zákonem stanovenými požadavky.

Pro poplatníky je z důvodu jejich daňové optimalizace předvídatelnost a transparentnost daňového systému potřebná. Stejně tak je nutná i pro stát, jelikož daňové příjmy představují hlavní příjem veřejných rozpočtů a předvídatelnost těchto příjmů je tedy nutná pro každoroční tvorbu státního rozpočtu a plánování výdajů.

Ze struktury ZDP je patrná snaha zákonodárce postihnout daní širokou škálu příjmů, které jednotlivé osoby nabývají z různých právních důvodů, a dokonce v různé podobě, jelikož příjem může být jak peněžní, tak nepeněžní, případně dosažený i směnou, jak uvádí § 3 odst. 2 ZDP. Právě toto ustanovení, které navazuje na odst. 1, který nabízí výčet jednotlivých dílčích daňových základů a tím, už tak poměrně široký obsah příjmů jako předmětu daně, opět rozměr tohoto pojmu značně rozšiřuje. Vzbuzuje úvahy o tom, co vše lze za nepeněžní příjem považovat a s tím související otázky ohledně evidence těchto příjmů. Na druhou stranu je patrná snaha zákonodárce vytyčenou množinu uvedených příjmů podléhajících dani jednak zkonkretizovat, jednak zredukovat. Konkretizaci zdanitelných příjmů najdeme v § 6 - § 10 ZDP upravujících jednotlivé dílčí základy daně. Redukce příjmů, které jsou předmětem daně, je vyjádřena negativním výčtem příjmů, které nejsou předmětem daně neboli příjmy vyňaté z předmětu daně.⁵⁷ Skutečnost, že uvedené příjmy nejsou předmětem daně, ale neznamená, že se v konkrétních případech nejedná o příjem vůbec. Naopak zákonodárce uvádí v § 3 odst. 4 ZDP, že: „ *předmětem daně nejsou příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů (...)*“, tedy nepopírá existenci těchto příjmů, jen se vůči nim vymezuje z daňového hlediska a konstatuje, že pro účely daně z příjmů, se tyto příjmy za předmět daně nepovažují.

Další redukcí zdanitelných příjmů je institut osvobození od daně z příjmů. V těchto případech jsou uvažované příjmy předmětem daně, nicméně daň se z nich neodvádí. Příjmy

⁵⁷ Např. § 3 odst. 4 a § 6 odst. 7, odst. 11; § 7 odst. 10 ZDP.

od daně osvobozené jsou upraveny v § 4 ZDP a týkají se obecně všech druhů příjmů. Další speciální úpravu osvobozených příjmů lze nalézt v jednotlivých ustanoveních dílčích základů, například v § 6 odst. 9 ZDP jsou upraveny příjmy ze závislé činnosti, které jsou nad rámec § 4 ZDP též od daně osvobozeny. Rozdíl mezi příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů, a příjmy od daně osvobozenými je v tom, že příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů, a tedy nepodléhají této dani, však mohou být předmětem daně jiné, ale také nemusí podléhat žádné dani. Zatímco příjmy osvobozené od daně z příjmu, jsou předmětem této daně, je tedy určen jejich daňový režim, ale daň se z nich neodvádí a nemohou být předmětem ani daně jiné, na rozdíl od příjmů z předmětu daně vyňatých. Jejich úprava se řídí výhradně ZDP, zatímco příjmy vyňaté z předmětu daně mohou být upraveny v dalších daňových zákonech.⁵⁸

Jak již bylo uvedeno, výčet dílčích daňových základů je taxativní. Jednotlivé dílčí daňové základy už však taxativní výčet příjmů neobsahují, což je patrné nejvíce z dílčího základu § 10 ZDP, jež tvoří ostatní příjmy. Toto ustanovení upravuje ostatní příjmy, které jsou předmětem daně a nelze je zařadit pod jiné dílčí základy. Demonstrativnost ustanovení je patrná na první pohled, jelikož ustanovení uvádí, že příjmy, které patří pod tento dílčí základ daně „*jsou zejména*,“ po čemž následuje příkladný výčet nejvíce se vyskytujících příjmů v této kategorii. Demonstrativnost dílčích základů daně lze vyvodit ale i z jiných ustanovení. Například dílčí základ daně dle § 6 ZDP, který upravuje příjmy ze závislé činnosti, uvádí, že sem patří příjmy plynoucí poplatníkovi v souvislosti s výkonem činnosti, aniž by je více konkretizoval. Zařazení konkrétního příjmu pod dílčí základ daně bude záviset mnohdy na výkladu smyslu a účelu jednotlivých ustanovení a povahy daného příjmu.

Široké vymezení příjmů je patrně spojeno se snahou zákonodárce dosáhnout co nejvyššího daňového výnosu na jedné straně a na druhé straně dosažení co možná největší daňové spravedlnosti. To, zda je daň vnímána jako spravedlivá, závisí do jisté míry na její konstrukci, tedy na jejích základních konstrukčních prvcích, mezi které patří například předmět a subjekt daně. Skutečnost, zda bude daň vnímána jako spravedlivá, záleží tedy i na tom, jak bude její předmět vymezen a komu bude daň uložena. V případě daně z příjmů půjde tedy o to, které konkrétní příjmy budou dani podrobeny a kdo ponese daňové břemeno. Institut daňové spravedlnosti souvisí s principem prospěchu a principem platební schopnosti. Princip prospěchu vychází z myšlenky, že daň by měla být uložena těm, kteří mají prospěch z veřejných statků, na jejichž financování je tato daň určena. Tato skutečnost není dost dobře

⁵⁸ PELC, Vladimír. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 46.

uplatnitelná v případě daně z příjmů, ale můžeme si ji například představit v případě daně silniční nebo u daní spotřebních. Dalším principem daňové spravedlnosti je princip platební schopnosti. Toto hledisko je již v případě daně z příjmů lépe využitelné. Vychází z představy, že daně mají být ukládány poplatníkům na základě toho, jak jsou schopni je platit. Tento princip, tedy princip platební schopnosti se dále dělí na horizontální a vertikální daňovou spravedlnost, přičemž se oba principy vzájemně doplňují. Horizontální pojetí daňové spravedlnosti v kontextu daně z příjmů představuje požadavek, aby dva jedinci, kteří mají stejný příjem, platili stejnou daň. Vertikální daňová spravedlnost souvisí s progresivitou daně, jelikož dle tohoto hlediska je žádoucí, aby jedinec, který má větší příjem, také více zaplatil na dani.⁵⁹ Pokud se zabýváme pohledem ZDP na vyjádření zdanitelných příjmů, je patrné horizontální pojetí daňové spravedlnosti, což se odráží v široce vymezeném předmětu daně a v zahrnutí nejrůznějších druhů příjmů do základu daně. Nicméně se jedná o princip, ke kterému má daňový systém směřovat, ne kterého musí bezpodmínečně dosáhnout.

U jednotlivců tak dochází k situaci, kdy platí daň z určité celkové zjištěné sumy příjmů, přičemž je lhostejné, zda se jedná o příjem ze závislé činnosti nebo ze samostatné činnosti či o jiný zákonem předvídaný příjem, přičemž pro každého jednotlivce platí stejné podmínky, tedy za předpokladu, že se nacházejí ve stejné situaci a mají příjmy ze stejné činnosti. Jednotlivé dílčí základy mají totiž vlastní režim stanovení tohoto dílčího základu z příjmů do nich patřících. Nelze tak hovořit o daňové spravedlnosti vzhledem k celkové sumě příjmů poplatníka, ale můžeme hovořit o spravedlnosti ohledně příjmů v tom kterém dílčím daňovém základu. Například každý poplatník může v dílčím základu dle § 7 ZDP uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nebo uplatnit výdaje paušálem. Samozřejmě pro každého je výhodné něco jiného a tak si zvolí ten způsob, který lépe odpovídá jeho daňové optimalizaci. Každý poplatník může též uplatnit jiné slevy či odčitatelné položky od základu daně, a tak je ve výsledku situace každého poplatníka jedinečná. Nicméně princip daňové spravedlnosti lze spatřovat právě v oněch stejných podmínkách při zjišťování jednotlivých daňových základů.

Aby byl daňový systém efektivní a vnímán veřejností jako spravedlivý, je důležité, aby byl transparentní a bezdůvodně nezvýhodňoval jen určitý subjekt daně. Na jedné straně je nutné zvážit míru zdanění, jelikož od určité výše zdanění, daňový výnos státu už neroste, ale

⁵⁹ VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-926-8. s. 45-46.

naopak. Jde o situaci, kdy je daňové zatížení již tak vysoké, že vede k obcházení systému a neodvádění daní, tedy k daňovým únikům.⁶⁰ Důležité je nastavit systém tak, aby k únikům a obcházení systému nedocházelo. S touto problematikou úzce souvisí evidence příjmů jednotlivými poplatníky. Evidenci příjmů lze vést pomocí účetnictví či daňové evidence nebo evidence obdobné. Více o evidenci příjmů viz kapitola 5. Evidence příjmů pro účely zdanění.

4.1.1. Příjmy od daně z příjmů osvobozené

Tato kategorie nám pomůže poodhalit další úhel pohledu, co vše lze za příjem považovat. Přesto, že obsahuje příjmy, které jsou od daně osvobozené, a tedy daň se z nich neodvádí, i tak se jedná o příjmy, a tedy může přispět k celkovému pochopení, co se za termínem příjem skrývá.

ZDP uvádí příjmy, které jsou osvobozené za každých okolností a dále příjmy, které jsou osvobozené pouze při splnění určitých podmínek a v ostatních případech dani podléhají.⁶¹ Mezi příjmy osvobozené patří například příjmy z prodeje hmotných movitých věcí. Nicméně osvobození se nevztahuje na všechny hmotné movité věci bez výjimky. Neosvobozují se například příjmy z prodeje cenných papírů či movitých věcí, které byly posledních pět let součástí obchodního majetku. Podobné časové testy, se jako podmínky pro osvobození příjmů od daně, objevují vícekrát. Mají oddělit běžné příjmy v dané kategorii od příjmů tzv. spekulárních, které jsou prováděny výhradně za účelem získání majetkového prospěchu. V takových případech osoba provede nákup určité věci, aby ji za nedlouho opět prodala, a tím získala majetkový prospěch.⁶² Takový časový test se uplatňuje například v případě prodeje rodinného domu nebo jednotky,⁶³ kde se použije, jako rozhodné období pro daňové osvobození, doba dvou let před prodejem. Od daně z příjmů jsou v tomto případě osvobozeny příjmy z prodeje výše zmíněných nemovitostí, pokud v nich měl prodejce po rozhodnou dobu bydliště. Dále je tento příjem osvobozený i v případě, že prodejce měl zde bydliště po kratší dobu, ale příjem z prodeje použije na obstarání vlastní bytové potřeby, tedy prodej uskuteční za účelem financování svého nového bydliště. V případě, že se jedná o prodej nemovitostí sloužících k jiným účelům než k bydlení, uplatňuje se pro daňové účely

⁶⁰ Tento jev zobrazuje tzv. Lafferova křivka – viz např. https://cs.wikipedia.org/wiki/Lafferova_k%C5%99ivka.

⁶¹ DRÁB, Ondřej, NEŠLEHA, Matěj, MORÁVEK, Zdeněk, BERÁNEK, Petr, BLÁHA, Radim, HLAVÁČ, Jiří, HRDLIČKA, Lukáš a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7. s. 78.

⁶² PELC, Vladimír. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 46.

⁶³ Jednotka - více viz § 1159 OZ.

časový test deseti let od nabytí vlastnického práva k předmětné nemovitosti. NSS ve svém rozsudku uvedl, že důvodem osvobození těchto příjmů po splnění časového testu je skutečnost, že se po této době již nejedná o přírůstek majetku poplatníka v daňovém smyslu, nýbrž o transformaci nemovitosti v její peněžitý ekvivalent.⁶⁴ Jinými slovy po splnění časového testu je pravděpodobné, že poplatník nevlastní předmětnou nemovitost za účelem získání majetkového prospěchu spojeného s jejím dalším prodejem, nýbrž že nemovitost představuje uchování hodnoty, které si poplatník po čase smění na peníze.

Dalšími osvobozenými příjmy jsou náhrady majetkové nebo nemajetkové újmy a plnění z různých druhů pojištění. Tato plnění jsou osvobozena z důvodu toho, že reálně nedochází k dodatečným příjmům, ale pouze se nahrazuje způsobená újma, tedy kompenzuje se nějaký úbytek v majetkové sféře dané osoby, na který je dle zákona nebo pojišťovací smlouvy nárok.⁶⁵ I zde jsou ale jisté výjimky, kdy tyto příjmy podléhají dani. Jako příklad můžeme uvést náhradu za ztrátu příjmu, nebo náhradu za škodu na majetku, který byl zahrnut v obchodním majetku, nebo na majetku sloužícího v době vzniku škody k nájmu.

Náhrada za ztrátu příjmu osvobozená není, jelikož nahrazuje příjem, který by v případě, že by byl realizován, podléhal dani z příjmů, a tedy bude dani podléhat i jeho náhrada, typicky se jedná o příjem ze závislé činnosti. Náhrady škody na majetku zahrnutém v obchodním majetku, stejně jako v případě škody na majetku sloužícího k nájmu, nejsou osvobozeným příjmem, jelikož spadají pod daňový režim § 7 ZDP či v případě nájmu § 9 ZDP, kde se proti tomuto příjmu uplatní odpovídající výdaje na opravy či uvedení majetku do původního stavu.⁶⁶ Taktéž zaplacené pojistné je daňově uznatelným výdajem.⁶⁷

Nezanedbatelnou podmnožinu osvobozených příjmů tvoří vybrané bezúplatné příjmy. Jedná se o příjmy, které se do ZDP dostaly mimo jiné na základě zrušené daně darovací a dědické.⁶⁸ Tato plnění obsahují příjmy, které získají jednotlivci bez jakéhokoli protiplnění. Bezúplatné příjmy z titulu darování jsou jednak upraveny v § 4a a dále pak v § 10 ZDP mezi ostatními příjmy a v případě právnických osob v § 19b ZDP. Bezúplatné příjmy nabyté

⁶⁴ Rozsudek NSS ze dne 16.5.2008, čj. 2 Afs 70/2007 – 55.

⁶⁵ PELC, Vladimír. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 51.

⁶⁶ PELC, Vladimír. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 47.

⁶⁷ DRÁB, Ondřej, NEŠLEHA, Matěj, MORÁVEK, Zdeněk, BERÁNEK, Petr, BLÁHA, Radim, HLAVÁČ, Jiří, HRDLIČKA, Lukáš a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7. s. 34.

⁶⁸ Dříve tyto daně upravoval zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

z dědictví nebo odkazu jsou osvobozené pro všechny fyzické i právnické osoby. Neznamená to ale, že všechny bezúplatné příjmy jsou osvobozeny od daně z příjmů. Bezúplatné příjmy, které nenajdeme mezi příjmy osvobozenými, se řadí v případě fyzických osob do dílčího daňového základu ostatní příjmy dle § 10 ZDP.

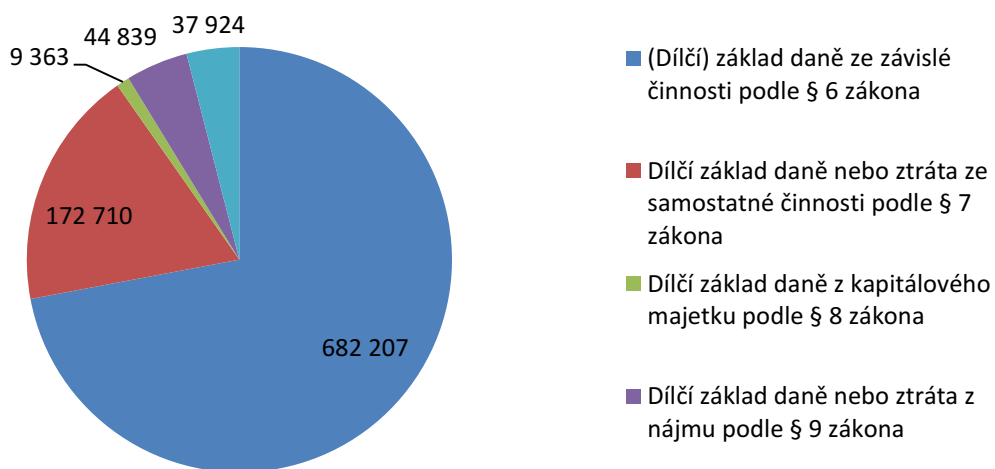
Institut osvobození od daně z příjmů reguluje již tak široce vymezený rozsah zdanitelných příjmů. Důvody pro osvobození příjmů mohou být různé. Jednak aby se nezdaňovaly příjmy, jejichž evidence by záležela především na dobrovolnosti povinných subjektů a s nimi spojená daňová kontrola by byla často neefektivní či velmi obtížná. Sem můžeme zařadit osvobozené příjmy z prodeje movitých věcí. Jiným důvodem je odlišit spekulativní prodeje, realizované čistě za účelem dosažení majetkového prospěchu. Například v případě prodeje domu a využití tohoto příjmu na uspokojení vlastní bytové potřeby, je osvobození tohoto příjmu logicky odůvodnitelné, jelikož spočívá v ulehčení řešení bytové situace člověka. Oproti tomu spekulativní prodej sleduje dosažení majetkového prospěchu a zde není důvod tento příjem od daně osvobozovat.⁶⁹

4.2. Příjem z hlediska daně z příjmů fyzických osob – dílčí daňové základy

Následující část podrobněji pojednává o každém dílčím základu daně, jejichž souhrn tvoří celkový základ daně z příjmů daňového poplatníka, přičemž poplatník může mít ve zdaňovacím období příjmy ze všech dílčích základů nebo jen z některých či pouze z jednoho. Nejvíce příjmů připadá na dílčí daňový základ dle § 6 ZDP, který obsahuje příjmy ze závislé činnosti, následován příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP. Nejméně příjmů a tedy s tím spojený i nejnižší daňový výnos státu představují příjmy z kapitálového majetku, které jsou upraveny v § 8 ZDP. Rozložení příjmů do jednotlivých dílčích daňových základů ilustruje následující graf, který zpracovává údaje z daňových přiznání podaných za zdaňovací období roku 2021.

⁶⁹ PELC, Vladimír. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 47.

Daňové příjmy za rok 2021 dle dílčích základů daně



Graf 1: Zdroj: Vybrané údaje z daňových přiznání daně z příjmů fyzických osob [online]. In: financnisprava.cz. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>, vlastní zpracování.

4.2.1. Příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP)

Dílčí daňový základ tvořený příjmy ze závislé činnosti obsahuje příjmy, které ze všech dílčích daňových základů jsou mezi poplatníky daně z příjmů fyzických osob nejvíce zastoupeny, jak je patrné z uvedeného grafu. V této kategorii příjmů se také pravděpodobně nejvíce setkáme s nepeněžními příjmy, což je dáno poměrně širokou úpravou zaměstnaneckých benefitů.⁷⁰ Pro tuto skupinu příjmů je podstatné vymezení závislé činnosti a s tím související určení příjmů z této činnosti. ZDP v § 6 odst. 1 písm. a) popisuje příjem ze závislé činnosti jako *„plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce.“* V § 6 odst. 2 ZDP je definice doplněna tím, že *„poplatník s příjmy ze závislé činnosti je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel".“*

Pro posouzení, zda se v případě konkrétního příjmu jedná o závislou činnost, není rozhodující, jakým způsobem byl vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem založen. Může jít o vztah založený pracovní smlouvou, dohodou o provedení práce nebo dohodou o pracovní činnosti, ale rovněž se může jednat i o služební poměr, založený například i jmenováním, ale také může jít o vztah založený jinými smlouvami dle občanského zákoníku, například mandátní či příkazní smlouvou. Z daňověprávního hlediska je pro zařazení příjmů pod tento dílčí daňový základ rozhodující vymezení vzájemného vztahu mezi plátcem a poplatníkem (zaměstnavatelem a zaměstnancem). Tímto vymezením je skutečnost, že poplatník musí dbát při výkonu činnosti pokynů plátce. Dále zákonodárce nespécifikuje jednotlivé právní důvody vzniku vzájemného vztahu mezi poplatníkem a plátcem, jelikož to není rozhodující kritérium pro posouzení příjmů z hlediska daňového.⁷¹ Důležité je, že se musí jednat o závislou činnost,⁷² kdy poplatník vykonává činnost podle pokynů toho, kdo příjem vyplácí. Nejedná se tedy o činnost samostatnou, nezávislou, vykonávanou vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost poplatníka. Pro příjmy ze samostatné činnosti platí jiný režim výpočtu daně z příjmů a tyto příjmy patří do dílčího daňového základu, který je upraven v § 7 ZDP. Zákonodárce ve snaze obsáhnout všechny příjmy, které splňují uvedené podmínky, uvádí pojem obdobný poměr, pro který platí, že poplatník se při

⁷⁰ VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-926-8. s. 114 a s. 140.

⁷¹ PELC, Vladimír. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 92-94.

⁷² Nezaměňovat se „závislou prací“ dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. „Závislá činnost“ je upravena výhradně v ZDP a slouží pro daňové účely.

výkonu práce pro plátce musí řídit jeho pokyny, přičemž tento poměr nemusí odpovídat pracovnímu či služebnímu poměru. Rozhodný je výkon závislé činnosti a může se přitom jednat například i o nelegální práci.⁷³ Případný postih podle jiných právních předpisů nebrání v zařazení těchto příjmů pod dílčí základ daně příjmů ze závislé činnosti.⁷⁴

Je to v souladu s principem daňové spravedlnosti a principem právní jistoty, jelikož v případě, že by u příjmů ze závislé činnosti nebyl uveden i poměr obdobný, mohla by nastat situace, kdy by se některé příjmy, ačkoli vykazují znaky závislé činnosti, zařadily do dílčího základu daně ostatní příjmy dle § 10 ZDP, jen kvůli například odlišnému typu smlouvy či absenci některých znaků, i když by principiálně šlo o závislou činnost, tak jak jí předvidá zákonodárce.

Za obdobný poměr bychom mohli označit i příjmy žáků a studentů z praktického vyučování v rámci jejich vzdělávání. Tento příjem je však od daně z příjmů osvobozen.⁷⁵

Dále sem spadají příjmy za práci společníka vybraných obchodních společností. V tomto případě se ovšem jedná o fikci, že jde o příjmy ze závislé činnosti i v případě, že se činnost nevykonává závisle na pokynech zaměstnavatele. V těchto případech by mohlo dojít k problémům při zařazení příjmů pod ustanovení § 6 nebo § 7 ZDP, tedy pod příjmy ze závislé činnosti nebo ze samostatné činnosti. Rozhodující není, v tomto případě opět právní titul z jakého společník pro společnost pracuje, ale právě skutečnost, že vykonává práci pro danou společnost. Zde už nemusí jít o činnost vykonávanou dle pokynů zaměstnavatele (plátce), nýbrž rozhodující je, že jde o práci vykonávanou pro společnost, kterou vykonává její společník obdobně jako by ji vykonával její zaměstnanec.⁷⁶ V neposlední řadě řadíme pod § 6 ZDP též odměny likvidátora a člena orgánu právnické osoby.

Ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) ZDP uvádí, že pod příjmy ze závislé činnosti spadají též *„příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, (...) bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.“* Plátcem, u kterého poplatník činnost nevykonává, může být například

⁷³ Nelegální práce viz § 5 písm. e) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

⁷⁴ DRÁB, Ondřej, NEŠLEHA, Matěj, MORÁVEK, Zdeněk, BERÁNEK, Petr, BLÁHA, Radim, HLAVÁČ, Jiří, HRDLIČKA, Lukáš a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7. s. 78.

⁷⁵ § 6 odst. 9 písm. l) ZDP.

⁷⁶ PELC, Vladimír. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 96-97.

pojišťovna, u které je zaměstnavatel pojištěn v souvislosti se svou činností, a která vyplácí jeho zaměstnanci náhradu za ztrátu na výdělků například v případě pracovního úrazu.⁷⁷

Pod kategorií příjmů ze závislé činnosti se řadí i funkční požitky, kam spadají příjmy ve formě odměny za vykonávanou veřejnou funkci. Patří sem například i platy poslanců Evropského parlamentu či odměna za práci člena okrskové volební komise. Plat prezidenta republiky, přestože jde o výkon veřejné funkce, sem ale nespadá a je zařazen pod dílčí základ daně ostatní příjmy dle § 10 ZDP.⁷⁸

Do dílčího daňového základu, jež tvoří příjmy ze závislé činnosti, řadíme příjmy, které plynou v souvislosti s výkonem činností výše popsaných, a to buď činností dřívějších, současných nebo budoucích. Dřívější činností se myslí, činnost vykonávaná nikoli v současnosti, ale spadající do konkrétního zdaňovacího období. Jako příjem související s budoucí činností si můžeme představit stipendia pro studenty od budoucích zaměstnavatelů, které poskytují pod podmínkou, že student bude po absolvování školy po určitou dobu pracovat pro daného zaměstnavatele.⁷⁹ Zařadíme sem veškeré příjmy, které splňují uvedená kritéria, přičemž není rozhodující, zda se jedná o příjmy pravidelné či jednorázové, zda na ně má poplatník právní nárok či nikoli. Dokonce nemusí tyto příjmy plynout přímo zaměstnanci, ale postačí, že na základě vztahu zaměstnanec se zaměstnavatelem, obdrží příjem jiná osoba, typicky rodinný příslušník. Tuto situaci můžeme nalézt především mezi zaměstnaneckými benefity, kdy se určitý benefit od zaměstnavatele může vztahovat i na rodinné příslušníky, jako příklad si můžeme uvést nepeněžní příjem v podobě poskytnutí rekreace.⁸⁰ Vidíme, že jasně hned identifikovat, co přesně je příjem, natož zdanitelný, není vůbec lehké. V některých případech to nejspíše poplatníka, bez podrobnější znalosti daňové legislativy, ani nenapadne. Příkladem může být situace, kdy zaměstnavatel svému zaměstnanci poskytne některý z produktů, jehož výrobou se zabývá zadarmo nebo za zvýhodněnou cenu, jelikož i v tomto případě se jedná o příjem. Zdanitelným příjmem bude v tomto případě rozdíl mezi částkou, za kterou zaměstnanec plnění obdržel a částkou, za kterou by ji obdržel, kdyby nečerpal ze svého

⁷⁷ DRÁB, Ondřej, NEŠLEHA, Matěj, MORÁVEK, Zdeněk, BERÁNEK, Petr, BLÁHA, Radim, HLAVÁČ, Jiří, HRDLIČKA, Lukáš a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7. s. 79.

⁷⁸ DRÁB, Ondřej, NEŠLEHA, Matěj, MORÁVEK, Zdeněk, BERÁNEK, Petr, BLÁHA, Radim, HLAVÁČ, Jiří, HRDLIČKA, Lukáš a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7. s. 103 - 104.

⁷⁹ § 6 odst. 1 písm. d) ZDP;

PELC, Vladimír. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 98.

⁸⁰ § 6 odst. 9 písm. d) bod 1. ZDP.

výhodného postavení vyplívajícího ze svého pracovního vztahu se zaměstnavatelem, tedy částkou, za kterou zaměstnavatel poskytuje dané plnění jiným osobám, které nejsou zvýhodněni, případně částkou, která odpovídá ocenění dle příslušného zákona.⁸¹

4.2.2. Příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP)

Pokud se jedná o činnost, která není vykonávána jako závislá činnost tak, jak je popsána výše, ale která je vykonávána vlastním jménem na vlastní účet a nikoli podle pokynů zaměstnavatele, půjde o samostatnou činnost.⁸² Příjmy z této činnosti neboli příjmy osob samostatně výdělečně činných, upravuje § 7 ZDP jako dílčí daňový základ. Spolu s dílčím základem, představujícím příjmy ze závislé činnosti, tvoří příjmy ze samostatné činnosti většinu příjmů fyzických osob.

Ustanovení § 7 ZDP obsahuje výčet příjmů ze samostatné činnosti. Patří sem příjmy z podnikatelské činnosti a příjmy z ostatní samostatné činnosti vykonávané jako nezávislé povolání. Dále do této kategorie příjmů zařadíme i příjem z nájmu majetku, ovšem pouze tehdy, jedná-li se o majetek zařazený v obchodním majetku poplatníka. V ostatních případech půjde o příjem z nájmu zařazený pod dílčí daňový základ v § 9 ZDP.

Do dílčího daňového základu dle § 7 ZDP se řadí příjmy ze samostatné činnosti, které mohou být vykonávané na základě povolení, registrace či jiného souhlasu veřejného orgánu.⁸³ Například dle živnostenského zákona⁸⁴ je k určitým živnostem zapotřebí státní povolení tzv. koncese a u jiných druhů živností postačí její ohlášení na živnostenském úřadě a splnění příslušných podmínek. U koncesovaných živností je vyžadována speciální odborná způsobilost vzhledem ke specifčnosti provozované činnosti. Jako příklad koncesované živnosti můžeme uvést provozování taxislužby či bezpečnostní agentury, která poskytuje služby ostrahy majetku a osob.⁸⁵

Ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) ZDP uvádí, že příjem ze samostatné činnosti je rovněž „příjem z jiného podnikání (...), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění,“ přičemž se

⁸¹ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

⁸² VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-926-8. s. 159 a násl.

⁸³ Generální finanční ředitelství. Pokyn GFŘ D – 22 [online]. In: financnisprava.cz [cit. 9.11.2022]. s. 12. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf.

⁸⁴ Zákon č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“).

⁸⁵ Viz příloha č. 3 k živnostenskému zákonu.

jiným podnikáním rozumí podnikání odlišné od živnostenského podnikání a zemědělské výroby včetně lesního a vodního hospodářství. Za takové příjmy se pro účely předmětu daně z příjmů považují také příjmy, které vykazují znaky podnikání dle občanského zákoníku⁸⁶, vykonávané ale bez příslušného podnikatelského oprávnění.⁸⁷ Takový případ řešil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku čj. 5 Afs 8/2005-79,⁸⁸ který je blíže popsán v kapitole 6. Příjem z pohledu judikatury. NSS vyvodil závěr, že ač poplatník překročil své podnikatelské oprávnění, příjmy z takto vykonávané činnosti je nutné zařadit pod příjmy ze samostatné činnosti a nikoli pod příjmy ostatní, jelikož obsahově činnost odpovídala činnosti samostatné, tak jak ji lze dle § 7 ZDP chápat. Pouze chybějící oprávnění nemůže být důvodem pro zařazení příjmů pod jiný dílčí daňový základ. Jedná se ovšem o pohled daňový a tímto postupem není nijak dotčen postup jiných příslušných orgánů konat v téže věci. Například to nebrání živnostenskému úřadu podnikat kroky v souvislosti s překročením oprávnění podnikatele. V případě, že je jistá činnost ale zákonem zakázána, nemůže být příjem z této činnosti pocházející považován za příjem ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP,⁸⁹ jak též dovodil Městský soud v Praze ve svém rozsudku čj. 5 Ca 65/2007-77, který je blíže popsán v kapitole 6. Příjem z pohledu judikatury.

Do dílčího základu daně ze samostatné činnosti dále patří podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku. Jak společníci veřejné obchodní společnosti, tak komplementáři v případě komanditní společnosti ručí za dluhy společnosti celým svým majetkem a z této skutečnosti se dovozuje podobnost s podnikatelskou činností, i když fyzická osoba společník veřejné obchodní společnosti či komplementář v případě komanditní společnosti podnikateli být nemusejí. Dílčím základem daně společníka je v tomto případě část základu daně obchodní společnosti, připadající na společníka dle výše jeho podílu, přičemž se vychází z výsledku hospodaření společnosti dle § 23 ZDP.⁹⁰ Tento případ v sobě kombinuje zdanění právnické osoby s dílčím základem daně ze samostatné činnosti fyzické osoby – společníka, jelikož v těchto dvou případech se jedná o

⁸⁶ § 420 odst. 1 OZ.

⁸⁷ Generální finanční ředitelství. Pokyn GFŘ D – 22 [online]. In: financnisprava.cz [cit. 9.11.2022]. s. 12. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf.

⁸⁸ Rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, čj. 5 Afs 8/2005-79.

⁸⁹ Generální finanční ředitelství. Pokyn GFŘ D – 22 [online]. In: financnisprava.cz [cit. 9.11.2022]. s. 12. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf.

⁹⁰ VYCHOPEŇ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2022. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-356-2. s. 65-66.

osobní společnosti a příjem těchto společností je daněn v rámci jejich společníků, kteří ručí za dluhy těchto společností neomezeně. Základ daně je tedy stanoven z hospodářského výsledku společnosti a převeden do dílčích daňových základů výše zmíněných společníků dle jejich podílů. Může se stát, že společnost vykazuje ztrátu a tu taktéž nesou společníci, kteří si ji zařadí pod dílčí daňový základ ze samostatné činnosti. Pokud tedy jde o zisk společnosti, který je předmětem daně společníků dle jejich podílů, můžeme říci, že se jedná o zvýšení jejich majetku. Může ale nastat situace, kdy reálně ke zvýšení majetku společníka nedojde, jelikož se společníci mohou dohodnout, že zisk společnosti nebudou vyplácet a ponechají ho ve společnosti. V případě jiné obchodní korporace, jako je například akciová společnost, by došlo ke zdanění zisku v rámci daně z příjmů právnických osob dle § 17 a násl. ZDP a na majetkovou stránku akcionářů by to výrazný dopad nemělo. V situaci, kdy se ale jedná o zmíněnou osobní společnost, kde je zisk společnosti daněn v podobě příjmů svých společníků, rozhodnutí nerozdělit mezi společníky zisk nemůže mít vliv na zdanění tohoto příjmu. Nastává tedy situace, kdy společníci upraví svůj základ daně o dílčí základ dle § 7 ZDP, který představuje jejich podíl na zisku společnosti i v případě, že se ve skutečnosti žádný příjem do jejich dispozice nedostane a zůstane nerozdělen ve společnosti. Tato situace může na první pohled odporovat principu platební schopnosti a i vymezení příjmu dle NSS, který za příjem považuje navýšení majetku, které se musí ve sféře poplatníka skutečně projevit, nejde tedy o příjem pouze zdánlivý (více viz kapitola 6. Příjem z pohledu judikatury). Toto vymezení, byť se to nemusí na první pohled zdát, výše popsané vymezení příjmu naplňuje, i když se musíme uchýlit k extenzivnímu výkladu. Příjem, o který se jedná je skutečný a nikoli zdánlivý, ve sféře poplatníka by se projevil, kdyby nebylo rozhodnutí společníků ohledně ponechání zisku ve společnosti. Ani v případě ponechání zisku ve společnosti nelze tento příjem nezahrnout do předmětu daně, jelikož by docházelo k daňovým únikům, protože by zmíněný zisk společnosti nebyl vůbec zdaněn.

Rozdělení příjmů do jednotlivých dílčích daňových základů není vždy jednoznačné a závisí na konkrétním obsahu daňověprávní skutečnosti, přičemž v případě pochybností, pokud daný příjem splňuje znaky jak příjmu dle dílčího základu daně ze závislé činnosti, tak ze samostatné činnosti, upřednostní se příjem ze závislé činnosti. Můžeme se však setkat i se situacemi, kdy bude podřazení příjmů pod konkrétní dílčí daňový základ předmětem sporů, jako příklad můžeme uvést příjmy profesionálního sportovce, které nejednou řešila i judikatura Nejvyššího správního soudu. Tyto příjmy je možné zařadit pod příjmy ze samostatné činnosti nebo pod příjmy ze závislé činnosti. V rámci samostatné činnosti může jít

o živnostenské podnikání nebo o výkon nezávislého povolání. Rozdělení příjmů ze samostatné činnosti do jednotlivých podkategorií v rámci ustanovení § 7 ZDP, má význam v případě uplatňování výdajů procentem z příjmů. V opačném případě lze proti příjmům ze samostatné činnosti uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Jelikož přesné podřazení příjmů pod jednotlivé ustanovení ZDP má vliv na správné stanovení základu daně, je nutné podrobně zkoumat obsah daňověprávní skutečnosti či jednání, ze kterého plyne předmětný příjem.⁹¹

4.2.3. Příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP)

Dílčí základ daně je tvořen příjmy z kapitálového majetku v případě, že se nejedná o příjmy ze samostatné činnosti jako v případě podílu na zisku společníka veřejné obchodní společnosti, a pokud nejde o příjmy ze závislé činnosti v případě jejich vyplacení zaměstnanci. Tento dílčí základ daně je specifický, jelikož většina příjmů z kapitálového majetku je předmětem samostatného základu daně a podléhá zvláštní sazbě daně dle § 36 ZDP. Většina příjmů z kapitálového majetku tedy není součástí dílčího základu daně. Příjmy, které tvoří dílčí základ daně dle § 8 ZDP jsou například „*úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů nebo zápujček, úroky z prodlení, poplatek z prodlení, úroky z práva na dorovnání, (...) a úroky z hodnoty splaceného vkladu ve smluvené výši členů obchodních korporací.*“ Dále pak „*úrokové a jiné výnosy z držby směnky (např. diskont z částky směnky, úrok ze směnečné sumy)*“ s výjimkou úrokových příjmů a jiných výnosů z držby směnky vystavené bankou k zajištění pohledávky vzniklé z vkladu věřitele, kde se jedná o samostatný základ daně.⁹² Úrokovým výnosem ze směnky je hodnota úroku ode dne jejího vystavení do dne splatnosti, případně do dne jejího prodeje.⁹³

Úroky z vkladů na bankovních účtech se dělí podle toho, zda je účet určen k podnikání či nikoli. V případě úroků z bankovních účtů určených k podnikání se nejedná o příjem ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP, nýbrž o příjem z kapitálového majetku, který není samostatným základem daně a spadá tedy pod dílčí daňový základ dle § 8 ZDP. Na druhé

⁹¹ DRÁB, Ondřej, NEŠLEHA, Matěj, MORÁVEK, Zdeněk, BERÁNEK, Petr, BLÁHA, Radim, HLAVÁČ, Jiří, HRDLIČKA, Lukáš a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7. s. 108 - 109.

⁹² § 8 ZDP.

⁹³ DRÁB, Ondřej, NEŠLEHA, Matěj, MORÁVEK, Zdeněk, BERÁNEK, Petr, BLÁHA, Radim, HLAVÁČ, Jiří, HRDLIČKA, Lukáš a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7. s. 132.

straně úroky z bankovních účtů, které nejsou určeny k podnikání, jsou předmětem samostatného základu daně.⁹⁴

4.2.4. Příjmy z nájmu (§ 9 ZDP)

Dílčí základ daně dle § 9 ZDP představuje příjmy z nájmu⁹⁵ a je tvořen příjmy z nájmu nemovitých věcí⁹⁶ nebo bytů⁹⁷ a příjmy z nájmu movitých věcí, pokud nejde o nájem příležitostný, který spadá pod dílčí základ daně ostatní příjmy dle § 10 ZDP. Pro účely daně z příjmů není rozhodující, zda pronajímatel vystupuje jako vlastník předmětu nájmu nebo má předmět nájmu sám v nájmu či podnájmu.⁹⁸ Dále jsou z tohoto dílčího základu vyloučeny příjmy z nájmu majetku, který je zařazen do obchodního majetku, které patří pod dílčí základ příjmů ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP. Dílčí základ obsahující příjmy z nájmu tedy upravuje způsob zdanění těchto příjmů pro poplatníky, kteří nevyužívají předmět nájmu k podnikání. Pokud se jedná o příjmy z nájmu daňového poplatníka, který je daňovým nerezidentem, tvoří tyto příjmy s výjimkou příjmů z nájmu nemovitých věcí a bytů, samostatný základ daně.

Příjem z nájmu tvoří nájemné, které je dle občanského zákoníku definované jako protiplnění poskytované nájemcem za umožnění dočasného užívání předmětu nájmu. V případě nájmu nemovitých věcí a bytů se často kromě samotného nájemného hradí služby spojené s užíváním předmětu nájmu, jako příklad můžeme uvést u nájmu bytu úhrady za vodné, stočné, za dálkové vytápění či svoz odpadu, které však součástí nájemného nejsou. Tyto úhrady poskytované nájemcem pronajímateli, ale mohou být za určitých okolností zdanitelnými příjmy pronajímatele. Taková situace nastane v případě, že pronajímatel tyto služby poskytuje sám a sám tedy inkasuje platby za tyto služby, které tvoří jeho zdanitelný příjem. Pokud pronajímatel zálohy na tyto služby vyúčtovává s nájemcem a není poskytovatelem těchto služeb, zdanitelný příjem mu nevzniká.⁹⁹ Nájemné může být kromě peněžitého plnění taktéž ve formě nepeněžní, kdy se může jednat o technické zhodnocení předmětu nájmu, které se však stává zdanitelným příjmem pronajímatele až ve chvíli, kdy se

⁹⁴ § 8 ZDP.

⁹⁵ Nájem viz § 2201 a násl. OZ.

⁹⁶ Nemovité a movité věci viz § 498 OZ.

⁹⁷ Byt viz § 2236 OZ.

⁹⁸ Generální finanční ředitelství. Pokyn GFŘ D – 22 [online]. In: financnisprava.cz [cit. 9.11.2022]. s. 15.

Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf.

⁹⁹ Generální finanční ředitelství. Pokyn GFŘ D – 22 [online]. In: financnisprava.cz [cit. 9.11.2022]. s. 14-15.

Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf.

zhodnocený předmět nájmu dostane do jeho dispozice, viz kapitola 7. Nepeněžní příjem. Nepeněžním příjmem může být taktéž provedená oprava nájemcem, ke které byl povinen pronajímatel.

Pod příjmy z nájmu se pro účely ZDP považují i příjmy z pachtu.¹⁰⁰ Rozdíl oproti nájmu představuje právo pachtýře předmět pachtu nejen užívat, jako v případě nájmu, ale taktéž požívat. Občanský zákoník přímo uvádí možnost hradit pachtovné, buď peněžním plněním, nebo nepeněžním jako poměrnou část výnosu z propachtované věci. V tom případě by část výnosu tvořila nepeněžní příjem propachtovatele.¹⁰¹

4.2.5 Ostatní příjmy (§ 10 ZDP)

Jakousi zbytkovou kategorii tvoří ostatní příjmy, upravené v § 10 ZDP. Zatímco předchozí dílčí základy daně obsahují taxativní výčet zdanitelných příjmů, dílčí základ ostatní příjmy je demonstrativní, což je patrné již z prvního odstavce zmíněného ustanovení, který je uvozen následovně: „*ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména (...).*“ Zákonodárce v tomto ustanovení blíže specifikuje příjem, který je předmětem daně, a to tak, že se jedná o zvýšení majetku poplatníka. Vzhledem k tomu, že dílčí základ ostatní příjmy obsahuje pouze demonstrativní výčet, je nutné alespoň příjmy, kterých se týká nebo jejich společné znaky dostatečně určitě popsat. Příjmy, které se budou řadit pod dílčí základ daně dle § 10 ZDP tedy musí představovat zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se nesmí jednat o příjmy, které nejsou předmětem daně či jsou od daně z příjmů osvobozené. Do tohoto dílčího základu daně se příjmy zařadí, pokud jde o zdanitelný příjem, který ovšem nelze zařadit pod žádný z předchozích dílčích daňových základů. Na základě těchto argumentů lze dovodit, že se jedná o jakýsi zbytkový dílčí základ daně, který má postihnout příjmy, které by za předpokladu existence pouze předchozích čtyř dílčích základů daně unikly zdanění, jelikož se jedná o specifické druhy příjmů, často nepravidelného charakteru. Jednak § 10 odst. 1 ZDP uvádí, že se jedná o „*příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného nájmu movitých věcí (...).*“ Jednak je příležitostný charakter u některých druhů příjmů, které jsou v demonstrativním výčtu uvedeny, patrný už z povahy těchto příjmů. Jako příklad můžeme uvést příjem z prodeje nemovité věci, bezúplatné příjmy či výhry v loterii. Byť se tento dílčí základ nevztahuje pouze na příjmy z příležitostných činností, nepravidelnost nebo

¹⁰⁰ § 23c odst. 4 ZDP.

¹⁰¹ Pacht viz § 2332 a násl. OZ.

příležitostnost je taktéž znakem rozdělujícím příjmy téhož druhu mezi příjmy ostatní a příjmy řadící se pod jiné dílčí základy. Například příjmy z podnikání, jež jsou z legální definice příjmy ze soustavně provozované činnosti, se řadí pod příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP, zatímco příjmy z činnosti příležitostné již spadají pod ostatní příjmy dle § 10 ZDP. A podobně příjmy z příležitostného nájmu movitých věcí se řadí pod ostatní příjmy, zatímco příjmy z nájmu, který má dlouhodobější charakter se již řadí pod dílčí základ daně dle § 9 ZDP.

Pod dílčí základ ostatní příjmy se příjem zařadí, pokud nelze zařadit pod jiný dílčí základ. Například bezúplatné příjmy plynoucí zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti od zaměstnavatele, spadají do dílčího základu daně dle § 6 ZDP a bezúplatné příjmy plynoucí podnikateli nebo osobě v souvislosti s jeho samostatnou činností jsou součástí dílčího základu dle § 7 ZDP.¹⁰²

Pod toto ustanovení se také řadí jakékoli jiné příjmy, které jsou předmětem daně a nesplňují podmínky pro osvobození od daně z příjmů a zároveň je nelze podřadit pod jiné dílčí základy daně.

Proto sem zařadíme také příjmy z inominátních smluv, které mohou být zdrojem různých druhů příjmů, které zákonodárce nevymezil v jiných dílčích základech. Jelikož není v silách zákonodárce kazuisticky uvést všechny příjmy, které podléhají dani z příjmů ani uvažovat všechny právní tituly, ze kterých mohou tyto příjmy plynout, je nutné tyto příjmy zahrnout pod dílčí základ ostatní příjmy dle § 10 ZDP. Příjem plynoucí z inominátní smlouvy řešil ve svém rozsudku i NSS pod čj. 5 Afs 76/2008 – 93.¹⁰³ Inominátní smlouva řešila sousedská práva a poskytnuté plnění na jejím základě bylo označeno jako náhrada škody, spočívající ve ztíženém či omezeném výkonu vlastnických práv, kvůli prováděné stavbě na sousedním pozemku. Nicméně ze skutkových okolností případu krajský soud a poté i NSS konstatovaly, že nejsou splněny podmínky pro poskytnutí náhrady škody, jelikož škoda dosud nevznikla a plnění poskytnuté na základě předmětné smlouvy tedy nesplňovalo podmínky pro osvobození těchto příjmů od daně, jako by to bylo v případě náhrady škody. Poskytnuté plnění nesplňovalo ani jiné podmínky pro zařazení pod dílčí základ daně dle § 6 – 9 ZDP, a tak byl tento příjem přiřazen pod dílčí základ daně dle § 10 ZDP. NSS v odůvodnění svého

¹⁰² Generální finanční ředitelství. Pokyn GFR D – 22 [online]. In: financnisprava.cz [cit. 9.11.2022]. s. 16. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf.

¹⁰³ Rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, čj. 5 Afs 76/2008 – 93.

rozsudku uvedl následující: „*příjmy na základě inominátních smluv nejsou v demonstrativním výčtu ostatních příjmů uvedeny, neboť zákon ani nemůže předvídat všechny druhy příjmů, které mohou daňovým poplatníkům z řad fyzických osob na jejich základě vzniknout. Tyto příjmy fyzických osob je nutno zahrnout mezi příjmy dle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud naplňují jejich obecnou definici, právě proto, že výčet uvedený v tomto ustanovení je demonstrativní povahy.*“

4.3. Příjem z hlediska daně z příjmů právnických osob

V části druhé ZDP je upravena daň z příjmů právnických osob. Předmět daně je zde z povahy věci vymezen jinak než u fyzických osob, a to podstatně jednodušeji. Stejně jako u fyzických osob je zde vymezen předmět daně pozitivně, tedy jaké příjmy jsou předmětem daně a také negativně, jaké příjmy předmětem daně nejsou. Rovněž zde zákon počítá s příjmy osvobozenými. Struktura příjmů či jejich původ je zde vymezen široce a velmi obecně. Zákon nedělí příjmy do jednotlivých dílčích daňových základů. Podobně jako daň z příjmů fyzických osob je i daň z příjmů právnických osob daní syntetickou.

Předmět daně z příjmů právnických osob obecně vymezuje zákon v § 18 ZDP „*jako příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.*“

Jelikož se jedná o právnické osoby, které jsou dle zákona o účetnictví účetními jednotkami, příjmy se zde rozumějí výnosy dle právních předpisů upravujících účetnictví.¹⁰⁴ Při stanovení základu daně se vychází z hospodářského výsledku společnosti.¹⁰⁵

Stejně jako v případě fyzických osob i zde je patrná snaha postihnout daní co možná nejširší množinu příjmů. Toto obecné pojetí je konkretizováno v případě veřejně prospěšného poplatníka a u osobních obchodních společností a jejich společníků.

Ustanovení § 18a ZDP upravuje předmět daně u veřejně prospěšného poplatníka,¹⁰⁶ jež se vyznačuje tím, že jeho hlavní činností není podnikání, tedy hlavním cílem jeho činnosti není dosažení zisku. V těchto případech nevstupují do předmětu daně příjmy z veškeré činnosti, jako je tomu u podnikajících subjektů, ale pouze některé. Předmětem daně je tedy vždy příjem z reklamy, z členského příspěvku, z úroků a z nájemného, pokud se nejedná o

¹⁰⁴ § 21h ZDP.

¹⁰⁵ § 23 odst. 2 písm. a) ZDP.

¹⁰⁶ Veřejně prospěšný poplatník viz § 17a ZDP.

nájem státního majetku. V případě veřejně prospěšných poplatníků taxativně vymezených v § 18a odst. 5 ZDP, kam patří například veřejné vysoké školy nebo poskytovatelé zdravotních služeb, jsou předmětem daně všechny příjmy kromě investičních dotací. Toto ustanovení tedy upravuje předmět daně z příjmů rozdílně od obecné formulace v § 18 ZDP, je tedy k tomuto obecnému vymezení předmětu daně ustanovením speciálním.¹⁰⁷

Další speciální ustanovení týkající se předmětu daně najdeme u tzv. osobních společností, kterými jsou veřejná obchodní společnost a komanditní společnost, kde je předmět daně tvořen pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP.

Ostatní příjmy společnosti vstupují jako předmět daně do daňových základů svých společníků, kteří ručí za dluhy společnosti neomezeně celým svým majetkem. Jedná se o společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře v případě komanditní společnosti. Jelikož se v tomto případě vychází z hospodářského výsledku společnosti, na společníka nepřecházejí veškeré příjmy společnosti, ale pouze jejich část ve formě zákonem nebo společenskou smlouvou určeném podílu na hospodářském výsledku.¹⁰⁸

Přestože se v případě právnických osob vychází z hospodářského výsledku při stanovení základu daně, NSS nepovažoval za vhodné vykládat předmět daně z příjmů právnických osob tak, že jakékoli výnosy vedené v účetnictví jsou předmětem daně. *„Nelze souhlasit (...) že předmětem daně jsou zásadně veškeré výnosy, které jsou v souladu s účetními metodami zahrnuty do účetnictví. Pokud by totiž zákon o daních z příjmů bez dalšího přebíral výsledek hospodaření, tj. považoval za příjem podléhající zdanění veškeré zaúčtované výnosy, nebylo by třeba vymezovat předmět daně a ustanovení § 18 odst. 1 cit. zákona by bylo de facto nadbytečné.“*

„Ustanovení § 23 odst. 2 ZDP totiž uvádí, že „pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření“, z čehož vyplývá, že se základ daně hospodářskému výsledku automaticky nerovná.“¹⁰⁹

¹⁰⁷ PELC, Vladimír. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 203.

¹⁰⁸ DRÁB, Ondřej, NEŠLEHA, Matěj, MORÁVEK, Zdeněk, BERÁNEK, Petr, BLÁHA, Radim, HLAVÁČ, Jiří, HRDLIČKA, Lukáš a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7. s. 220-222.

¹⁰⁹ Z rozsudku NSS ze dne 25. 1. 2013, čj. 5 Afs 56/2012-37.

Jen ZDP může stanovit, jaké příjmy či výnosy jsou předmětem daně, což ostatně vyplývá z čl. 11 Listiny základních práv a svobod,¹¹⁰ který stanoví, že „daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“

Touto problematikou lze ilustrovat na rozhodnutí NSS¹¹¹ ohledně nerealizovaných kurzových rozdílů, které vznikly pouhým přeceněním dlouhodobých závazků vedených v cizí měně na české koruny pro potřeby účetnictví a s tím souvisejícími daňovými dopady. Nerealizované kurzové zisky vzniklé přeceněním bez reálného toku peněz se však promítly do hospodářského výsledku a zvýšily tak základ daně z příjmů. NSS konstatoval, že jak účetní předpisy tak daňové sledují každé jiný účel a dodal, že „jakkoli z hlediska účetního není rozhodné, zda stěžovatel obdržel kurzový zisk jako reálný (faktický) příjem, pro účely daňové je povaha „příjmu“ zcela zásadní. Nejvyšší správní soud zde přitom nikterak nezpochybňuje obecně principy účtování a zdaňování u daně z příjmů právnických osob založené nikoli na skutečném fyzickém obdržení příjmu, tak jak je tomu u daně z příjmů fyzických osob, které vedou daňovou evidenci (...). Nelze však pro účely stanovení samotného předmětu zdanění a stanovení základu daně dle § 23 zákona o daních z příjmů považovat za nepodstatnou skutečnost, zda představuje kurzový zisk reálný příjem nebo zda pouze reálně nastala změna kurzu, která je v účetnictví určitým způsobem vyjádřena.“

Dále NSS poukazuje na účel a smysl zákona o daních z příjmů a podstatu příjmu jako předmětu zdanění. Z odůvodnění NSS jsou pro danou problematiku stěžejní následující poznatky:

„V případě pouhého ocenění závazku (pohledávek) v cizí měně ke konci roku (k rozvahovému dni) stanoveným přepočtem kurzu ČNB nedochází k žádnému nakládání s majetkem, k žádnému toku finančních prostředků, ať již v české nebo cizí měně. Změna kurzu sama o sobě neznamená, že by stěžovatel dosáhl v předmětném zdaňovacím období příjmu v podobě úspory, tj. že by vynaložil menší množství korun na splacení závazku. Z ekonomického i právního hlediska nemá zdaňování kurzových rozdílů před okamžikem jejich vlastní realizace žádné opodstatnění, jedná se pouze o „příjem“ fiktivní. Nerealizované kurzové rozdíly vyjadřují tedy stav, který dosud nenastal, a je pouze simulován pro potřeby účetnictví, a to za účelem vykázání výše závazku v české měně; nelze zde proto hovořit o dosažení zisku

¹¹⁰ Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

¹¹¹ Rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94.

nebo ztráty k rozvahovému dni, neboť k tomuto momentu nedochází k vlastní směně peněz, která jediná může vést k realizaci zisku, příp. ztráty. Ziskem může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění operace (splátky, na kterou bylo vynaloženo méně českých korun).

V souladu s účetními předpisy se de facto vyjadřuje pouze aktuální „tržní“ hodnota daného subjektu, jeho finanční situace v daný okamžik; nejedná se tudíž o nic jiného než o vyjádření hodnoty závazku, který trvá v určité měně k určitému datu. Svou podstatou se tedy jedná spíše o určité vyjádření hodnoty majetku, nikoli však o reálný příjem nebo výnos, k jehož dosažení by daňový subjekt jakkoli přispěl vlastní činností, resp. nakládáním s majetkem (§ 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Zdrojem zdanění je tak u poplatníka fakticky jeho vlastní majetek, což se s koncepcí daně z příjmů neslučuje. Přírůstek (úbytek) hodnoty majetku se přitom zcela odvíjí od skutečností na vůli daňového subjektu nezávislých a v čase proměnlivých, konkrétně na aktuálním kurzu měny, resp. na politice státu. Přepočtem měny přitom dochází pouze k vyčíslení aktuální hodnoty stávajícího majetku (která může být následující den zcela jiná), nikoli však k jeho faktickému zvýšení.“

NSS považuje za předmět daně z příjmů toliko realizované kurzové rozdíly, jelikož toto pojetí příjmu koresponduje s ustálenou judikaturou NSS týkající se předmětu daně z příjmů.

„O nakládání s majetkem se tak jedná vždy v případě úhrady (splátek) úvěru, tj. při faktickém transferu finančních prostředků, tj. části majetku daňového subjektu; v tomto okamžiku, vzniká-li zde v důsledku změny kurzu kurzový rozdíl, představuje tento výnos nebo ztrátu, neboť již v tomto okamžiku se hodnota závazku (tj. částka, kterou je povinen daňový subjekt zaplatit) snižuje nebo zvyšuje (zbývá zaplatit méně či naopak více). Tyto realizované kurzové rozdíly potom představují výnos (ztrátu), který zcela legitimně lze podřadit pod § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“

„Daně lze stanovit pouze na základě zákona, což se děje v rámci legislativního procesu, na základě zákonem stanoveného postupu. Pouze při dodržení zákonných podmínek lze mít za legitimní určení předmětu zdanění. Je proto zcela nepřípustné, aby předmět zdanění, tedy to, co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry jednotlivce, bylo stanoveno jakýmkoli jiným způsobem, nadto nikoli v rámci moci zákonodárné, ale v rámci moci výkonné

(tj. na základě prováděcí vyhlášky, resp. „Postupů účtování“, které jsou vydávány správním orgánem, zde ministerstvem financí).“

Považovat nerealizované kurzové zisky za předmět daně z příjmů, není v souladu s chápáním příjmu, jak se ho snažil definovat NSS ve své judikatuře a jak ho lze chápat i vzhledem k jednotlivým ustanovením ZDP. Ve srovnání s technickým zhodnocením předmětu nájmu a právem opce,¹¹² kdy se příjem z toho plynoucí stává zdanitelným příjmem až v okamžiku, kdy se dostane do dispoziční sféry poplatníka, je zdanění kurzových zisků v době jejich ocenění pro účely účetnictví bez jejich realizace v logickém nesouladu. Ač se vychází z výnosů a nikoli z příjmů, tedy reálných toků majetkových hodnot, stále se jedná o daň z příjmů, tedy z přírůstků majetku, jen se v případě výnosů příjem účtuje již v době, kdy z právního titulu vzniká. Společným znakem příjmů i výnosů relevantním pro účely daně z příjmů je realizace hospodářské skutečnosti, díky které dochází ke změnám ve výši majetku. V případě zdanění nerealizovaných kurzových zisků se však jedná o tržní ocenění stávajícího majetku, které není však realizované, a tak k přírůstkům majetku, které by byly předmětem daně, nedochází. Podrobit dani z příjmů nerealizované kurzové zisky, má podobný dopad, jako by předmětem daně byla tržní cena nemovitosti, kterou však poplatník nemá v úmyslu prodat. V obou případech by se jednalo o zdanění majetkové substance k určitému dni, aniž by se reálně příjem uskutečňoval. Toto pojetí je taktéž v rozporu s principem platební schopnosti, jelikož se předmětem daně stává něco, co ale samotný příjem reálně negeneruje, a tedy daň musí poplatník hradit ze svého stávajícího majetku. V porovnání s osobními společnostmi je situace jiná, tam příjem reálně vznikne, byť se kvůli případnému rozhodnutí společníků nemusí dostat do jejich dispozice. Nicméně jedná se o skutečný příjem, který není pouze fiktivním příjmem pocházejícím z ocenění majetkové substance.

Tento rozsudek NSS upozornil na nedostatečnou či spíš nejednoznačnou zákonnou úpravu předmětu daně z příjmů právnických osob.

A tak na tento rozsudek NSS zareagovala novela ZDP,¹¹³ která předmětný problém nedostatečného vyjádření zákonodárce ohledně předmětu daně z příjmů objasnila a upravila ustanovení základu daně právnických osob tak, že přidala ustanovení ohledně poplatníka, který je účetní jednotkou, u něhož explicitně uvedla, že příjmy jsou jeho výnosy a výdaji jeho

¹¹² Více o těchto rozhodnutích NSS v kapitole Příjem z pohledu judikatury.

¹¹³ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „zákoné opatření“).

náklady. Nerealizované kurzové zisky jsou tedy ze zákona předmětem daně z příjmů. Nicméně o podstatě a o ekonomické a právní logice nerealizovaných kurzových zisků jako předmětu daně, je možné polemizovat.

4.4. Shrnutí příjmu z pohledu ZDP

Jak dále vnímá příjem ZDP si můžeme povšimnout z ustanovení § 5 ZDP, které upravuje základ daně z příjmů. Toto ustanovení definuje základ daně jako: *„částku, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.“* Z tohoto ustanovení plyne, že základem daně, tedy částkou, ze které se daň bude odvádět, je příjem snížený o výdaje. Můžeme tedy konstatovat, že se jedná o příjem, který znamená navýšení majetku poplatníka, což potvrzuje i výše popsaná skutečnost, že příjmy nebo náhrady, které nezvyšují majetek poplatníka, jsou od daně z příjmů osvobozené. Tuto myšlenku potvrzuje i ustanovení § 10 ZDP, které vymezuje ostatní příjmy jako *„příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9.“* Dílčí základ daně, který upravuje ostatní příjmy, tedy přímo hovoří o zdanitelných příjmech jako o příjmech, které znamenají zvýšení majetku, přičemž do dílčího základu dle § 10 ZDP se řadí v případě, že se nejedná o jiné dílčí základy. Kategorie ostatní příjmy je tedy jakýsi zbytkový dílčí základ daně z příjmů pro všechny nezařazené příjmy, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny. Z dikce zmíněného ustanovení lze vyvodit, že i další zdanitelné příjmy, které se řadí pod jiné dílčí daňové základy, jsou ty příjmy, které představují navýšení majetku. Pro úplnost ještě nutné dodat, že kromě dílčích daňových základů existuje, ještě souběžně s nimi, samostatný základ daně. Tato skutečnost je však důležitá toliko pro výpočet výsledné daně, jelikož tyto příjmy podléhají jinému způsobu stanovení daně, především co se uplatnitelných výdajů a jiných zvýhodnění týče. Tyto příjmy jsou typicky nižší hodnoty a jejich zdanění v rámci samostatných daňových základů je vhodné z hlediska zjednodušení vybírání daně z těchto příjmů, jelikož umožňuje vyhnout se nadbytečným nákladům spojených s jejich správou a kontrolou, které by patrně převýšily hodnotu vybrané daně.¹¹⁴

Po podrobnějším prozkoumání jednotlivých ustanovení zákona můžeme konstatovat, s přihlédnutím k argumentům výše, že z pohledu ZDP lze příjem popsat jako navýšení majetku poplatníka, tedy minimálně zdanitelný příjem. Příjem obecně ovšem může

¹¹⁴ VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-926-8. s. 106.

představovat i náhrady, které ve svém důsledku k navýšení majetku nevedou, ale přesto se schovají pod označení příjem. Takové náhrady však jsou od daně osvobozené. Náhrady, které ale vedou k navýšení majetku, osvobozené nejsou. To se týká například náhrady příjmu, jelikož v tomto případě představuje tato náhrada navýšení majetku, protože nahrazuje příjem z činnosti, ať už závislé nebo samostatné, který sám o sobě představuje navýšení majetku.

Správná analýza konkrétní daňové skutečnosti, z hlediska jejího vlivu na předmět daně z příjmů, mnohdy není vůbec jednoduchá. V určitých běžně se vyskytujících případech je jasné, který příjem je předmětem daně, neboť zákon takový příjem výslovně uvádí a z daňové praxe to jasně vyplývá. Například předmětem daně z příjmů, které tvoří dílčí daňový základ dle § 6 ZDP, je jednoznačně peněžní příjem z pracovněprávního poměru. V jiných případech bude záležet na konkrétním posouzení situace, zda se v konkrétním případě jedná o příjem a poté, zda se jedná o příjem, který je předmětem daně. Například v případě příjmů ze závislé činnosti v podobě naturálního plnění už není situace tak jednoznačná. ZDP uvádí, že se příjmem rozumí i nepeněžní příjem. Tato skutečnost sama o sobě ovšem k učinění daňově relevantního rozhodnutí nestačí. Je nutné mít na paměti, že ne každý nepeněžní příjem od zaměstnavatele je předmětem daně. Více k této problematice viz kapitola 7. Nepeněžní příjem.

ZDP neobsahuje a z povahy věci ani nemůže obsahovat taxativní výčet všech jednotlivých příjmů, které jsou předmětem daně. Na druhou stranu v čl. 11 Listiny základních práv a svobod¹¹⁵ je uvedeno, že „daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“ To znamená, že není možné stanovit, jaký příjem má podléhat dani, prováděcím či jiným předpisem.

Jak se tedy vypořádat na jedné straně s nutností stanovit předmět daně zákonem a na druhé s faktickou nemožností taxativně vyjádřit všechny příjmy podléhající dani? Zákonodárce by mohl tuto situaci vyřešit tím, že by uvedl taxativně druhy příjmy, které dani podléhají a ostatní by předmětem daně nebyly. Tato situace je ale nežádoucí, jelikož by vedla k nižšímu výběru daní ze strany států, jelikož by dani podléhalo méně příjmů. Z dikce zákona je patrný záměr zákonodárce zařadit pod daň z příjmů, co možná nejširší škálu různých druhů příjmů. Zákonodárce tedy úpravu pojal tak, že předmětem daně jsou v zásadě všechny příjmy, s výjimkou těch, které nejsou předmětem daně, a které jsou od daně osvobozené, přičemž tyto

¹¹⁵ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb.

příjmy roztřídil do pěti dílčích daňových základů, z nichž jeden představuje explicitně demonstrativní výčet příjmů. Zvolená koncepce neodporuje zmíněnému ustanovení Listiny, jelikož úprava daně z příjmů vychází pouze ze ZDP a nikoli z jiných podzákoných předpisů. Nicméně absence taxativního výčtu příjmů podléhajících dani vytváří prostor pro interpretaci jednotlivých ustanovení zákona a jejich aplikaci na konkrétní uvažovaný příjem. K tomu Ústavní soud ve svém nálezu¹¹⁶ uvádí následující: „nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá.“ U nejednoznačných příjmů bude tedy záležet na výkladu správce daně případně soudů, zda uvažovaný příjem je předmětem daně a do jakého dílčího základu se řadí, nebo zda není předmětem daně či je osvobozen. Při této interpretaci se však musí brát na zřetel smysl a účel zákona. V pochybnostech, zda uvažovaný příjem je předmětem daně či nikoli však platí zásada *in dubio mitius* tedy *v pochybnostech mírněji*, kterou Ústavní soud výslovně uvedl ve svém nálezu¹¹⁷ v souvislosti s ukládáním daní.

Tento způsob úpravy daně z příjmů je jistě vhodnější, než by byla koncepce kazuistická, jelikož v takovém případě jsou kladeny velké nároky na zákonodárce, aby zahrnul všechny odpovídající příjmy, což by patrně nebylo ani dost dobře možné, vzhledem k velkému množství relevantních daňověprávních skutečností.

¹¹⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I.ÚS 1611/07.

¹¹⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV.ÚS 666/02.

5. Evidence příjmů pro účely zdanění

Základem daně je dle § 5 ZDP: „částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.“

Pro účely správného stanovení základu daně a pro jeho prokázání při daňové kontrole, je nutné příjmy a případně i daňově uznatelné výdaje vhodným způsobem evidovat. Způsobů evidence či prokázání potřebných údajů existuje více. Možné způsoby závisí jednak na dílčím základu daně, který má být zjištěn, a jednak na volbě poplatníka.

Pokud jde o dílčí základ daně ze závislé činnosti ustanovení § 6 odst. 12 ZDP říká, že „základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti.“ Tento dílčí základ tedy neumožňuje uplatnit žádné výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V případě, že zaměstnanec (poplatník) pracuje pouze u jednoho zaměstnavatele (plátce) nebo postupně u více plátců v průběhu jednoho zdaňovacího období není povinen podávat daňové přiznání¹¹⁸ a zaměstnavatel sám vypočte a srazí zaměstnanci zálohu na daň. V případě, že zaměstnanec nepožádá o roční zúčtování záloh, je jeho daňová povinnost tímto splněna.¹¹⁹ Pokud zaměstnanec pracuje u více zaměstnavatelů současně nebo má kromě závislé činnosti ještě jiné příjmy je povinen podat daňové přiznání.¹²⁰ Jako doklad o zdanitelných příjmech slouží *Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění*, které vydá zaměstnanci na jeho žádost zaměstnavatel.¹²¹

¹¹⁸ § 38g odst. 2 ZDP.

¹¹⁹ § 38h odst. 1, odst. 9 ZDP.

¹²⁰ § 38g ZDP.

¹²¹ Viz <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/danove-formulare/potvrzeni-o-zdanitelných-prijmech/>.

5.1. Daňová evidence versus účetnictví

V případě dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP, který je tvořen příjmy sníženými o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, si může poplatník vybrat ze zákonem předvídaných možností evidence těchto příjmů a výdajů potřebných pro správné zjištění základu daně. Poplatník si může zvolit, zda chce vést účetnictví či daňovou evidenci nebo uplatnit výdajový paušál procentem z příjmů. V případě zvolení výdajového paušálu je nutné evidovat příjmy a pohledávky vzniklé v souvislosti se samostatně výdělečnou činností, přičemž zákon zvláští způsob evidence neurčuje. Pokud poplatník hodlá uplatňovat skutečně vynaložené výdaje, musí si zvolit mezi daňovou evidencí či vedením účetnictví. To neplatí, pokud se jedná o právnické osoby nebo podnikající fyzické osoby s obratem větším než 25 mil. Kč nebo zapsaných v obchodním rejstříku. Tyto osoby musí vést účetnictví ze zákona.¹²²

Vést daňovou evidenci je pro poplatníka jednodušší než vedení účetnictví. Daňová evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích, potřebných pro účely stanovení základu daně a dále údaje o majetku a dlužích.¹²³ Přesnou formu evidence zákon nestanovuje.

Účetní jednotky, tak jak jsou vymezeny v zákoně o účetnictví, však musí vést účetnictví povinně. Nic nebrání tomu, aby i ostatní fyzické osoby vedly účetnictví dobrovolně a v tom případě se řídí ustanoveními ZDP, které upravují základ daně pro osoby vedoucí účetnictví. Základ daně je upraven odlišně pro osoby vedoucí účetnictví a pro ty, které ho nevedou. Zatímco u poplatníků, kteří účetnictví nevedou, se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji, u poplatníků vedoucích účetnictví se pro účely zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření, který představuje zisk či ztrátu.¹²⁴ Výsledek hospodaření je tvořen rozdílem mezi výnosy a náklady, nikoli tedy mezi příjmy a výdaji jako v případě daňové evidence. Výnos znamená zvýšení ekonomického prospěchu samostatně výdělečného subjektu či obchodní korporace, který je vyjádřený v peněžních jednotkách. Uplatní se zde realizační princip, který znamená, že výnos se do účetnictví eviduje již v okamžiku jeho vzniku, tedy v okamžiku prodeje zboží či poskytnutí služby. Z účetního hlediska není důležité, zda k témuž okamžiku došlo i k realizaci platby, tedy přílivu finančních prostředků. Výnos může být představován buď zvýšením aktiv, nebo snížením pasiv. Zvýšení aktiv

¹²² § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

¹²³ § 7b ZDP.

¹²⁴ § 23 odst. 2 ZDP.

představuje například dodání zboží se současně vystavenou fakturou, kterou vzniká pohledávka za odběratelem. Snížení pasiv může být představováno například snížením závazků prostřednictvím prominutí dluhu nebo odpisem promlčeného závazku. V obou případech vzniká výnos. Naproti tomu náklady znamenají snížení ekonomického prospěchu a lze je definovat jako prostředky vynaložené pro získání výnosů. Náklady se mohou v účetnictví projevit jako snížení aktiv nebo zvýšení pasiv. Stejně jako výnosy se v účetnictví evidují v okamžiku jejich vzniku bez ohledu na skutečný peněžní tok.¹²⁵ Výnosy, o kterých hovoříme v účetnictví, je tedy nutné odlišit od příjmů. Příjem značí fyzické přijetí peněžních prostředků. Výnos i příjem mohou nastat ve stejný okamžik, například prodej zboží za hotové nebo mohou nastat v jiných časových okamžicích, typicky například již při vystavení faktury na dodávané zboží se realizuje výnos, zatímco příjem až po obdržení úhrady za fakturu.¹²⁶

Hlavní rozdíl mezi zdaněním příjmů u jednotek, které vedou účetnictví a u jednotek, které vedou daňovou evidenci nebo uplatňují výdaje paušálem je, že v případě účetních jednotek se příjem zdaňuje v okamžiku vzniku výnosu, i když ještě reálný příjem nemusí být realizován, zatímco u jednotek neúčtujících je zdaňován skutečný příjem. Může tedy nastat situace, kdy by poplatník platil jinak vysokou daň v případě vedení účetnictví a v případě vedení daňové evidence. Jelikož ale poplatník pokračuje ve zvoleném systému evidence, rozdíly by se měly časem vyrovnat.¹²⁷ V případě, že poplatník přechází z vedení účetnictví na daňovou evidenci nebo opačně, upraví odpovídajícím způsobem daňový základ, aby se vyvaroval dvojímu zdanění.¹²⁸ Mohla by totiž nastat situace, kdy stejný příjem bude zdaněn v době vedení účetnictví jako výnos a v příštím zdaňovacím období jako příjem, pokud by se fakticky příjem realizoval až příští období.

Daňová evidence slouží výhradně k evidenci příjmů a výdajů pro účely stanovení základu daně v případě dílčího základu dle § 7 ZDP, a to pouze za předpokladu, že poplatník uplatňuje skutečně vynaložené výdaje.¹²⁹ Pokud poplatník uplatňuje výdaje paušálem dle § 7

¹²⁵ Tam, kde hovoříme o peněžním toku, může samozřejmě jít i o plnění naturální, penězi ocenitelné.

¹²⁶ BRYCHTA, Ivan. Meritum Účetnictví podnikatelů 2022. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-351-7. s. 425, s. 454 - 455.

¹²⁷ BERÁNEK, Petr. Průvodce zákonem o daních z příjmů pro OSVČ. Olomouc: Anag, spol. s.r.o., 2021. ISBN 978-80-7554-318-9. s. 79.

¹²⁸ Způsob úpravy daňového základu viz Příloha č. 2 a Příloha č. 3 k ZDP.

¹²⁹ BERÁNEK, Petr. Průvodce zákonem o daních z příjmů pro OSVČ. Olomouc: Anag, spol. s.r.o., 2021, ISBN 978-80-7554-318-9. s. 87.

odst. 7 ZDP, musí vést záznamy o příjmech, nicméně v tomto případě rovněž nejde o daňovou evidenci.¹³⁰

Poplatník s příjmy dle § 7 ZDP si také může zvolit paušální režim daně, za předpokladu, že splňuje zákonné podmínky. Daň je potom rovna paušální dani, která je tvořena součtem záloh na daň, které byl poplatník povinen za zdaňovací období zaplatit.¹³¹ Evidovat v tomto případě musí poplatník příjmy, výdaje a další údaje v rozsahu daňové evidence, nicméně ani v tomto případě se nejedná o daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP.¹³²

Vést záznamy o příjmech, případně výdajích, je nicméně z důvodů transparentnosti a umožnění daňové kontroly nutné i u ostatních dílčích základů daně. Ani v těchto případech se ovšem nejedná o daňovou evidenci. Je však možné tyto příjmy zařadit do účetnictví, pokud ho poplatník vede, avšak je nutné příjmy podle různých dílčích daňových základů evidenčně rozčlenit.¹³³

5.2. Evidence tržeb

Tržby představují druh výnosu, patrně nejvíce se vyskytující v podnikatelské sféře. Tržby jsou peněžní prostředky, které obdrží podnikající subjekt v hotovosti do pokladny nebo bezhotovostní formou na bankovní účet za prodej svých výrobků či poskytnutí služeb.¹³⁴ Tyto tržby tvoří tedy podstatnou část zdanitelných příjmů poplatníka. Jak jsme si ukázali výše, poplatník je povinen vést evidenci či záznam svých příjmů pro účely zdanění. Nicméně údaje evidované poplatníkem může správce daně prověřit až v případě daňové kontroly a i tehdy nemusí výsledek provedené kontroly zcela odpovídat skutečnému stavu. Především kontrola hotovostních tržeb může být problematická, jelikož hotovostní platby nejsou nijak dohledatelné, musí se kontrolor spolehnout na doklady poplatníka. A to byl právě jeden z důvodů pro zavedení elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“), tedy umožnit efektivnější výběr daní a eliminovat daňové úniky. Hlavním důvodem mimo to bylo

¹³⁰ § 7 odst. 8 ZDP; Generální finanční ředitelství. Pokyn GFŘ D – 22 [online]. In: financnisprava.cz [cit. 9.11.2022]. s. 14. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf.

¹³¹ § 7a ZDP.

¹³² BERÁNEK, Petr. Průvodce zákonem o daních z příjmů pro OSVČ. Olomouc: Anag, spol. s.r.o., 2021. ISBN 978-80-7554-318-9. s. 118-119.

¹³³ BERÁNEK, Petr. Průvodce zákonem o daních z příjmů pro OSVČ. Olomouc: Anag, spol. s.r.o., 2021. ISBN 978-80-7554-318-9. s. 77.

¹³⁴ BRYCHTA, Ivan. Meritum Účetnictví podnikatelů 2022. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-351-7, s. 405.

narovnání podnikatelského prostředí ze strany státu a napomoci tomu, aby měli všichni podnikatelé stejné podmínky. Tedy aby podléhali stejné regulaci ze strany státu a podíleli se na daňovém výnosu státu spravedlivě s ohledem k výši jejich příjmů.¹³⁵ Elektronická evidence tržeb u nás byla zavedena zákonem o evidenci tržeb v roce 2016.¹³⁶ Původně obsahovala evidenci jak plateb uskutečňovaných v hotovosti, tak i prostřednictvím platební karty. Povinnou evidenci bezhotovostních plateb však zrušil v roce 2017 Ústavní soud nálezem¹³⁷ ze dne 12. 12. 2017, ve kterém mimo jiné uvedl, že „*smyslem evidence tržeb totiž podle Ústavního soudu není (a nemá být), aby správce daně měl co možná nejširší přehled o uskutečněných platbách, (...) ale jen to, aby dohlédl na ty platby, jež jsou pro něj fakticky (a ze své podstaty) nedohledatelné.*“ Dále uvedl, že evidence tržeb by ani v případě ponechání bezhotovostních plateb prováděných prostřednictvím platební karty nebyla úplná, jelikož úprava nezahrnovala bezhotovostní převody přímo mezi bankovními účty. Skutečnost, že tento systém evidence tržeb má však potenciál skutečně zrovnoprávnit jednotlivé podnikatele, potvrdil Ústavní soud ve zmíněném nálezu, když uvedl, že „*vedlejším efektem bude narovnání podnikatelského prostředí, což je v dané souvislosti nepochybně pozitivní motiv.*“

Elektronická evidence tržeb není ve vyspělých ekonomikách nic ojedinělého, v některé své formě funguje kromě České republiky v dalších 17 státech Evropské unie.¹³⁸ Právě v České republice je ale s účinností od 1. 1. 2023 zrušena. Argumenty pro zrušení zahrnují nadměrné náklady pro podnikající subjekty i státní správu či malý význam této evidence z důvodu, že od roku 2017 prudce stoupá procento bezhotovostních plateb, na které se evidence nevztahuje. Zatímco v roce 2017 činilo zastoupení bezhotovostních plateb 20 % všech plateb, v roce 2021 to již bylo 60 % a stále se předpokládá rostoucí trend.¹³⁹ K tomu lze poznamenat, že zvyšující se trend v počtu realizovaných bezhotovostních plateb může být jednak zapříčiněn vzrůstající digitalizací služeb, covidovou pandemií, při které byly ze zdravotních důvodů preferovány právě platby platební kartou před hotovostí a v neposlední řadě mohlo hrát roli i samotné zavedení elektronické evidence tržeb, jelikož museli podnikající subjekty evidovat i hotovostní platby elektronickou formou, neměly tedy již důvod upřednostňovat hotovostní platby, a to ať již z důvodu vyhnutí se daňové povinnosti či

¹³⁵ Viz <https://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>.

¹³⁶ Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

¹³⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

¹³⁸ Viz https://www.etrzby.cz/cs/zajimavosti_zkusenosti-ze-zahranici.

¹³⁹ Ministerstvo financí ČR: Senát schválil úplné zrušení EET od příštího roku [online]. In: mfcz.cz [cit. 9.12. 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/poslanecka-snemovna-schvalila-uplne-zrus-46800/>.

ušetření nákladů s provozováním platebních terminálů. Elektronická evidence mohla být podnikatelem zajišťována právě i přes platební terminál.¹⁴⁰Vzhledem k tomu, že byla elektronická evidence zavedena v roce 2016 a od té doby počty bezhotovostních plateb strmě stoupaly, je možný i tento vliv.

K argumentům ohledně vysokých nákladů elektronické evidence můžeme citovat zmíněný nálezn Ústavního soudu, který říká následující: „skutečnost, že je daňová kontrola v širším slova smyslu provedena elektronickou formou namísto dosavadního ad hoc sběru dat, nelze vnímat pouze jako jednostranné zvyšování administrativních nákladů, neboť jde především o reakci na technický a společenský vývoj. Systém je současně navržen tak, aby byl otevřený jak z hlediska softwaru, tak i hardwaru, to znamená, že poplatník nebude nucen pořizovat si pouze konkrétní software nebo hardware a bude záležet na něm, které řešení nabízené na trhu, splňující danou funkcionalitu, zvolí. Nelze rovněž přehlížet, že eventuelní náklady na pořízení potřebného zařízení budou částečně kompenzovány díky slevě na evidenci tržeb nově zavedené do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen "zákon o daních z příjmů").“

Otázkou nicméně zůstává, jaký přínos znamenala elektronická evidence pro veřejné rozpočty? Zda se docílilo jejím zavedením navýšení výběru daní? Ministerstvo financí uvádí, že s první a druhou vlnou elektronické evidence, která představuje její zavedení do sektoru pohostinství, ubytovacích služeb, maloobchodu a velkoobchodu, se díky jejímu zavedení zvýšil daňový výnos státu o 12,8 mld. Kč ročně.¹⁴¹Nicméně ze statistik Českého statistického úřadu vyplývá, že rostoucí trend ve zvyšování tržeb v dotčených odvětvích je patrný již delší dobu a nelze jednoznačně určit, zda zavedení elektronické evidence má na tento vzestup vliv. Důvodem je metodika Českého statistického úřadu, která sbírá data za celkové tržby podniků bez DPH za konkrétní odvětví podle předmětu hlavní činnosti, zatímco elektronická evidence tržeb je zaměřena na hotovostní platby za určitou specifickou činnost.¹⁴²

¹⁴⁰ Více viz <https://www.kb.cz/cs/podnikatele-a-male-firmy/hotovost-a-platby/prijimani-platebnich-karet/elektronicka-evidence-trzeb>.

¹⁴¹ Ministerstvo financí ČR: Tři roky s elektronickou evidencí tržeb [online]. In: mfcr.cz [cit. 9.12.2022]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Prezentace_2019-11-28_TK-3-roky-s-EET.pdf.

¹⁴² Český statistický úřad: Ze statistik ČSÚ nelze určit vliv zavedení EET [online]. In: czso.cz [cit. 9.12.2022]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/ze-statistik-csu-nelze-urcit-vliv-zavedeni-eet>.

6. Příjem z pohledu judikatury

Důležitou roli v interpretaci a pochopení pojmu příjem zastává bezesporu judikatura Nejvyššího správního soudu, případně nálezy Ústavního soudu. Pro účely výkladu pojmu příjem případně zdanitelný příjem, není ani tak podstatné, zda stěžovatel u soudu se svou stížností uspěl či nikoli, nýbrž důležitá je ta část odůvodnění, kde se soud vyjadřuje k pojmu příjem či ho interpretuje. Uvedeme si zde některá rozhodnutí vyjadřující se k příjmu.

6.1. Judikatura k pojmu „příjem“ obecně

Zásadní rozhodnutí NSS, co se interpretace pojmu příjem týká, je rozhodnutí z roku 2006, čj. 2 AFS 42/2005 – 136,¹⁴³ které je podkladem a výkladovým východiskem pro mnoho dalších soudních rozhodnutí řešících příjem jako předmět daně. Interpretace příjmu je v tomto rozhodnutí pojata obecně, nikoli pouze v souvislosti s daným případem, proto je také tento rozsudek zmiňován na různých místech této práce.

NSS nejprve poukazuje na původ tohoto pojmu, který má kořeny v ekonomických teoriích, jakými jsou teorie zdrojů, teorie přístupu k čistému majetku a teorie tržních příjmů (více viz kapitola 3. Příjem z pohledu ekonomické teorie).

Následně upřesňuje význam příjmu pro daňové účely v konkrétní platné úpravě v ČR. Dle NSS z důvodové zprávy k návrhu ZDP vyplývá, že *„předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. (...) Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovy majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.). Z dikce citovaného zákona dále vyplývá, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v příslušném zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1).“*

¹⁴³ Rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 AFS 42/2005 – 136.

Na základě výše uvedeného - a ve shodě s citovanými teoriemi - tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.). 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.

V uvedeném případě se NSS zabýval nepeněžním příjmem, v podobě technického zhodnocení předmětu nájmu nájemcem a jeho zdaněním prostřednictvím daně z příjmů, přičemž řešil otázku, kdy vzniká povinnost odvést daň z takového příjmu, tedy kdy se tento příjem stává předmětem daně z příjmů konkrétního poplatníka. Zda již v době realizace technického zhodnocení či později. Vzhledem k výše popsaným skutečnostem ohledně obsahu pojmu příjem, došel NSS k závěru, že „*k nepeněžnímu příjmu vlastníka nemovitosti proto nedochází již v okamžiku provedení jejího zhodnocení, nýbrž teprve v okamžiku skutečného obohacení vlastníka (reálnému navýšení jeho majetku ve shora uvedeném smyslu), tedy v okamžiku ukončení původního nájemního vztahu.*“ K nepeněžnímu příjmu, který je předmětem daně tedy dochází až v okamžiku, kdy se tento příjem nachází v dispozici poplatníka a reálně dochází k navýšení jeho majetku.

„Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že při stanovení výše nepeněžního příjmu není možno vycházet ze zvýšení hodnoty nemovitosti k okamžiku jejího provedení (resp. kolaudace), pokud je k tomuto okamžiku zároveň nemovitost užívána nájemcem. Užíváním (zejména dlouhodobým) nemovitosti totiž zpravidla postupně klesá její hodnota v důsledku opotřebování. Proto výše nepeněžního příjmu není dána rozdílem hodnot nemovitosti před a po provedené rekonstrukci, jak v daném případě dovodily rozhodující orgány, nýbrž před provedenou rekonstrukcí a po ukončení nájemního vztahu, tzn. poté, co se nemovitost opětovně nachází ve volné dispozici pronajímatelek.“

Ocenění nepeněžního příjmu, který podléhá dani, rovněž koresponduje s časovým okamžikem, který je rozhodný pro vznik tohoto příjmu, jako zdanitelného příjmu poplatníka. Jinými slovy plnění se stává zdanitelným příjmem v okamžiku, kdy se dostane do právní sféry daňového poplatníka tak, že s ním může volně disponovat a ke stejnému okamžiku se rovněž provádí ocenění nepeněžního příjmu pro daňové účely.

Z tohoto rozhodnutí vychází rozsudek NSS čj. 5 Afs 68/2007-121,¹⁴⁴ který blíže specifikoval předmět daně z příjmů fyzických osob z dílčího základu daně tvořeného příjmy ze závislé činnosti. Vycházejíc z argumentů předchozího rozhodnutí, potvrzuje, že příjem, který podléhá dani, je ten, který představuje navýšení majetku daňového poplatníka. A dále interpretaci příjmu rozvádí následovně:

„Zákon o daních z příjmů dále potom pozitivně i negativně vymezuje, které z příjmů jsou předmětem daně (jsou tedy oním "navýšením majetku"), a vstupují proto do základu daně, a dani tak podléhají, a které nikoliv, neboť uvedené znaky nenesou, a příjmem ke zdanění proto nejsou.

Zákon tak dává jasně najevo (ve vztahu ke zdanění příjmů fyzických osob v obecné rovině v § 3), které příjmy za navýšení majetku nepovažuje, a proto je ani nezahrnuje do povinnosti zdanění; v další části zákona pak některé z příjmů, které by jinak dani podléhaly, neboť nesou ony znaky "příjmu" (neboť jsou navýšením majetku), od daně osvobozuje (§ 4).

Aby mohl být tedy předmětný příjem zařazen do kategorie příjmů osvobozených, musí nejprve být předmětem daně z příjmů.

Z uvedené logiky tedy vyplývá, že (zjednodušeně řečeno) náhrady, které nevnaší do majetkové sféry subjektu navýšení majetku, nemohou být předmětem daně. To je kritérium, které musí být při zkoumání charakteru "příjmu" pro účely zdanění vždy zkoumáno.“

Další rozhodnutí NSS¹⁴⁵ taktéž navazuje na prvně zmíněný rozsudek ohledně technického zhodnocení předmětu nájmu. Tento rozsudek řeší situaci, kdy se v případě poskytnutí práva opce na akcie stane příjem z tohoto práva plynoucí zdanitelným příjmem. Zda v okamžiku poskytnutí práva opce poplatníkovi, tedy podpisem opční smlouvy, nebo až v okamžiku jeho realizace, tedy nákupem akcií za cenu právem opce garantovanou.

NSS nejprve objasňuje pojem práva opce jako smlouvu mezi kupujícím a prodávajícím, na jejímž základě má kupující právo koupit podkladové aktivum v den splatnosti nebo nejpozději v den splatnosti za předem stanovenou cenu, přičemž se jedná o právo kupujícího této možnosti využít nikoli však povinnost.

¹⁴⁴ Rozhodnutí NSS ze dne 28. 2. 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121.

¹⁴⁵ Rozhodnutí NSS ze dne 30. 1. 2012, čj. 2 Afs 58/2011-67.

Vzhledem k podstatě práva opce NSS dovedl, že o zdanitelný příjem se jedná až v okamžiku samotné realizace tohoto práva, přičemž zdanitelný příjem tvoří rozdíl mezi tržní cenou koupených akcií a jejich garantovanou cenou na základě práva opce. Zdanitelný příjem nevzniká už při samém poskytnutí práva opce, jelikož toto právo představuje toliko možnost budoucí koupě podkladového aktiva za předem dohodnutou cenu, ale k žádnému příjmu v době vzniku práva opce reálně nedochází a dokonce ani dojít nemusí, jelikož toto právo nemusí být využito. Dokonce i v případě jeho využití nemusí být využito v celém rozsahu, a může být nakoupeno méně kusů akcií, než kolik právo opce umožňuje. Jak již NSS uvedl v předchozím rozsudku, aby šlo o příjem jako předmět daně, musí se tento příjem skutečně projevit v majetkové sféře poplatníka, a tedy příjem v případě práva opce vzniká až v době jeho uplatnění, kdy dojde k nákupu předmětného aktiva. Na základě samotné realizace práva opce lze teprve také určit výši zdanitelného příjmu, jelikož až v té době je znám počet koupených akcií a jejich tržní cena. Výše příjmu se stanoví rozdílem tržní ceny koupených akcií a jejich garantovanou cenou na základě práva opce. Výše příjmu se tedy stanoví až v době realizace samotné koupě. NSS se zabýval ještě otázkou, zda by se výše příjmu neměla stanovit rozdílem garantované ceny a tržní ceny v době poskytnutí práva opce. K tomuto NSS provádí srovnání s předchozím svým rozhodnutím ohledně technického zhodnocení předmětu nájmu, kdy se toto zhodnocení stane zdanitelným příjmem poplatníka až v době, kdy se předmět nájmu dostane do jeho dispozice nikoli už v době samotného zhodnocení. NSS komentuje podobnost technického zhodnocení a práva opce následovně: *„po prvotním zhodnocení může dojít naopak k následnému poklesu hodnoty nemovitosti dalším užíváním. Totéž platí i pro právo opce, kde tržní cena akcií může po poskytnutí opce stoupat i klesat, a skutečným příjmem se stane až ve chvíli, kdy je opce využita. Oproti nemovitosti, která se po skončení nájemního vztahu pronajímateli určitě vrátí, navíc v případě opčního práva přistupuje k nejistotě ohledně skutečné výše rozdílu mezi garantovanou cenou a tržní cenou v době realizace práva opce i další nejistota ohledně toho, zda bude využita, či nikoliv, popřípadě jaká část z maximálního počtu akcií bude oprávněným odkoupena.*

Jinak řečeno, v okamžiku uzavření opční smlouvy je budoucí skutečný příjem plynoucí z využití práva opce natolik neurčitý z důvodu nejistoty ohledně rozdílu mezi garantovanou cenou a tržní cenou v době realizace opčního práva i z důvodu nejistoty ohledně toho, zda bude opce využita plně, částečně, či vůbec ne, že není možné tvrdit, že by již uzavřením opční smlouvy vznikl zdanitelný příjem ve smyslu § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Ten vznikne

až ve chvíli, kdy je právo opce využito, tedy kdy dojde k odkupu akcií. Až v tu chvíli je jistá výše příjmu i sama jeho existence. Až v tu chvíli tedy dojde k nabytí příjmu.“

NSS má za to, že aby byl konkrétní příjem předmětem daně poplatníka, musí se v právní sféře poplatníka skutečně projevit. Příjem se musí dostat do dispozice poplatníka. Dále NSS judikoval, že se musí jednat toliko o příjem nikoli pouze o nárok na takový příjem, jak vyplývá z jeho rozhodnutí čj. 1 Afs 375/2019 – 37,¹⁴⁶ ve kterém uvádí následující: *„Hovoří-li zákon o příjmu, nelze za něj bez dalšího považovat nárok na tento příjem, který je svou povahou toliko zdánlivým (fiktivním) příjmem, dokud se neprojeví reálným navýšením majetku žalobce.“*

Ke vzniku příjmu může dojít taktéž prostřednictvím prominutí dluhu. K tomu NSS ve svém rozhodnutí¹⁴⁷ uvedl následující: *„pozbytí povinnosti závazek hradit se nutně muselo projevit v navýšení výnosů stěžovatelky a tudíž také ve zvýšení daňové povinnosti.“¹⁴⁸*

6.2. Příjem v konkrétní judikatuře Ústavního a Nejvyššího správního soudu

V následující části práce se podíváme na judikáty Ústavního či Nejvyššího správního soudu, které se zabývaly příjmem jako předmětem daně v konkrétních, specifických situacích. Ukážeme si, jak se staví soudní praxe k vadným titulům, ze kterých plyne poplatníkovi zdanitelný příjem či jiné specifické případy související se vznikem zdanitelného příjmu

6.2.1. Absolutní neplatnost právního jednání a jeho daňové dopady

Judikatura Ústavního soudu

Ústavní soud se touto situací zabýval ve svém nálezu II. ÚS 91/98,¹⁴⁹ ve kterém řešil vyměření daně z příjmu, ke kterému došlo z titulu kupní smlouvy týkající se prodeje autoservisu. Po zaplacení kupní ceny, která činila 13 mil. Kč, podal prodávající návrh na určení neplatnosti předmětné kupní smlouvy. Soud shledal danou smlouvu absolutně neplatnou pro neurčitost. Proávající poté kupujícímu vrátil kupní cenu. Správce daně však

¹⁴⁶ Rozhodnutí NSS ze dne 11. 6. 2020, čj. 1 Afs 375/2019 – 37.

¹⁴⁷ Rozhodnutí NSS ze dne 28. 5. 2015, čj. 10 Afs 129/2014-62.

¹⁴⁸ Více viz kapitola 7.3.2. Prominutí dluhu.

¹⁴⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 16. 9. 1998, sp. zn. II. ÚS 91/98.

doměřil prodávajícímu daň z příjmů z prodeje předmětné nemovitosti ve výši 2,8 mil. Kč. Prodávající proti platebnímu výměru podal odvolání s tím, že žádný příjem z prodeje nerealizoval, jelikož se žádný prodej neuskutečnil z důvodu absolutně neplatné smlouvy. Finanční ředitelství odvolání zamítlo. Skutečnost, že byla kupní smlouva prohlášena za neplatnou, nepovažovalo Finanční ředitelství za relevantní skutečnost pro nevyměření daně z příjmů, když prodávající příjem v daném období skutečně realizoval. Finančnímu ředitelství dal za pravdu i krajský soud a jako důkaz, že se prodej skutečně realizoval, poukázal na výpis z katastru nemovitostí, přesto že tento zápis byl do evidence učiněn na základě absolutně neplatné smlouvy. Prodávající se tedy obrátil na Ústavní soud. Ten poukázal na povinnost vrátit kupní cenu 13 mil. Kč z titulu bezdůvodné obohacení z neplatné smlouvy na jedné straně a zároveň na doměřenou daň ve výši 2,8 mil. Kč na straně druhé. Pokud by prodejce obě povinnosti splnil, zákonitě by došlo k zásahu do jeho ústavně chráněného vlastnického práva, jelikož by musel hradit daň ze svého majetku při současném vrácení celého plnění, které bylo předmětem doměřené daně. K účinkům, které plynou z absolutně neplatné smlouvy, Ústavní soud uvádí: „ *Absolutně neplatné právní úkony se považují za existující, ale neplatné, takže pro vady, se kterými zákon takovou neplatnost spojuje, z nich pro účastníky ani pro třetí osoby nevznikají právní následky. Pro absolutní neplatnost je dále charakteristické, že nastává přímo ze zákona (ex lege), aniž by se musel jejich následků nejprve dovolávat některý z účastníků, soud, ev. jiný orgán, přihlíží k takové neplatnosti z úřední povinnosti (ex officio), co do doby působí absolutní neplatnost od počátku (ex tunc), tj. úkon je neplatný od okamžiku svého vzniku.*“

Ústavní soud stížnosti prodejce vyhověl a napadená rozhodnutí zrušil.

Judikatura Nejvyššího správního soudu

Absolutní neplatností smlouvy a jejími daňověprávními dopady se taktéž nejednou zabýval Nejvyšší správní soud. Pro ilustraci si přiblížíme rozhodnutí NSS ze dne 31. 3. 2011 čj. 9 Afs 81/2010-180.¹⁵⁰ Správce daně dodatečně vyměřil daň z příjmu z pronájmu nebytových prostor zpětně za čtyři zdaňovací období, proti čemuž se povinný subjekt odvolal a následně podal žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud žalobě vyhověl a rozhodnutí o vyměření daně zrušil, vzhledem k tomu, že již bylo v právní moci soudní rozhodnutí deklarující absolutní neplatnost předmětné nájemní smlouvy, na základě které byla daň

¹⁵⁰ Rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 AFS 81/2010 – 180.

z příjmů vyměřena. Proti tomuto však podal kasační stížnost správce daně, který namítal, že absolutní neplatnost soukromoprávní smlouvy nemá daňověprávní účinky. Kasační stížnost byla sice zamítnuta, ovšem především z důvodu nedostatečného odůvodnění svých tvrzení stěžovatelem. NSS nicméně částečně s úvahami správce daně souhlasí. Podstatný je především právní názor NSS obsažený v odůvodnění rozhodnutí a jeho argumentace. Uvedené rozhodnutí je důležité pro pochopení vlivu absolutně neplatné smlouvy na daňovou povinnost.

Nejvyšší správní soud nejprve objasňuje význam absolutní neplatnosti právního úkonu a její soukromoprávní důsledky, podobně jako Ústavní soud ve výše citovaném nálezu sp. zn. II. ÚS 91/98. Na první pohled se může zdát skutková situace podobná a mohlo by se aplikovat stejné daňověprávní řešení, tedy že povinnost hradit daň z příjmu v tomto případě nevzniká. Nicméně vyvstává spousta otázek. Předně nájemní vztah trval déle než čtyři zdaňovací období, kdy se obě strany chovaly, jako kdyby byl bezvadný, tedy pronajímatel přenechal prostory k užívání nájemci a inkasoval za to nájemné. Nicméně pronajímatel předmětné příjmy do svého daňového přiznání neuvedl, a proto mu byla daň až později doměřena, přesto že v průběhu daňové kontroly pronajímatel uplatnil námitku absolutní neplatnosti nájemní smlouvy. V chování pronajímatele by mohla být spatřována jednak nedbalost spočívající v neznalosti svých daňových povinností a jednak například snaha vyhnout se placení daně z tohoto příjmu. Proto je nutné zamyslet se nad daňovými důsledky neplatné soukromoprávní smlouvy.

Nejvyšší správní soud uvedl skutečnost, že *„k případné neplatnosti úkonů, jež měly být základem sporné daňové povinnosti, jsou povinny přihlídnout všechny orgány veřejné moci z úřední povinnosti (...).“* dále však poukázal na to, že *„z hlediska daňových dopadů je nutné rozlišit případy, kdy daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů a na druhé straně uplatnily náklady, nebudou reflektovat neplatnost smlouvy v soukromoprávní rovině, tj. budou se chovat tak, jako by tato smlouva byla bezvadná, od případů, kdy si strany, které neplatnou smlouvu uzavřely, navzájem poskytnutá plnění, respektive v případě neplatné nájemní smlouvy uhrazené nájemné na straně jedné a náhradu za užívání prostor na straně druhé, vrátí.“*

Druhá zmíněná možnost koresponduje s případem, který řešil Ústavní soud, viz výše. První případ, který značí, že strany neplatnost smlouvy nereflktují a chovají se, jakoby byla bezvadná, má z daňového hlediska jiný dopad než situace druhá, kde povinnost k dani

z příjmů nevzniká. Je nutné posoudit vždy konkrétní případ ve všech jeho souvislostech, jelikož jak dodává NSS „(...) absolutně neplatný soukromoprávní úkon ještě a priori neznamená, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. (...) Z rozhodnutí správce daně musí být tedy zřejmé nejen to, zda absolutní neplatnost smlouvy sama o sobě vůbec nějaké daňové dopady vyvolá, ale také to, jaké daňové dopady vyvolají soukromoprávní důsledky absolutně neplatné smlouvy aktivované v budoucnu.“

Pokud si strany vzájemná plnění nevrátí a chovají se, jakoby byla smlouva bezvadná, jistě zde vzniká příjem. K tomu NSS konstatuje, že „(...) u posouzení zdanitelných příjmů nelze bez dalšího opřít způsob jejich zdaňování pouze o právní hodnocení platnosti smlouvy. (...) Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné.“

Tím NSS poukazuje na rozdílné stanovení dílčích základů daně pro jednotlivé kategorie příjmů. Pro stanovení poplatníkovi daňové povinnosti má zásadní význam, v kterém dílčím základu budou jeho příjmy zdaňovány, a to z důvodu daňově uznatelných nákladů. NSS vyjadřuje myšlenku, že soukromoprávní neplatnost smlouvy nemůže být sama o sobě příčinou vyloučení příjmů z dílčího daňového základu, kam by za běžné situace, tedy při platné smlouvě, náležely a jejich zařazení pod jiný dílčí daňový základ by bylo vzhledem ke druhu příjmů neopodstatněné a vznikaly by tak nedůvodné rozdíly, kdy jsou příjmy z téhož titulu daněny jiným způsobem a nereflktují stejnou možnost uplatnění daňově uznatelných nákladů. Je tedy nutné zkoumat materiální podstatu předmětného vztahu, ze kterého plyne příjem. Neplatnost smlouvy tedy není sama o sobě určující, pokud dochází k faktickému výkonu práva nájmu, jak dále rozvádí NSS.

„Dle názoru kasačního soudu ze zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že by za příjmy z pronájmu uvedené v § 9 zákona o daních z příjmů bylo možné považovat striktně jen příjmy dosažené daňovým subjektem na základě platné nájemní smlouvy. Předmětem zdanění dle § 9 citovaného zákona není totiž nájemní vztah jako takový, § 9 citovaného zákona se platností či neplatností nájemní smlouvy z hlediska vymezení příjmů z pronájmu vůbec nezabývá, tj. příjmy z pronájmu (nemovitostí, bytů či věcí movitých) nepodmiňuje platností nájemní smlouvy. Dalším podstatným důvodem pro podřazení těchto příjmů pod příjmy z pronájmu je skutečnost, že i na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy může docházet k faktickému výkonu práva nájmu, tj. úplatnému užívání cizí věci, a tím i k realizaci příjmů za faktický pronájem.“

Příjmy inkasované za faktický výkon práva nájmu nebytových prostor lze proto pro účely daňové stále považovat za příjmy z pronájmu, pokud mohly být objektivně jako protihodnota za faktický výkon práva nájmu obdrženy. Půjde-li o případ, kdy příjemce takto dosažených příjmů neměl k příslušným prostorám žádné dispoziční oprávnění, tj. nebyl v postavení potencionálního pronajímatele, není možné na takové příjmy hledět jako na příjmy z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů a nezbývá, než takto dosažené příjmy považovat za ostatní příjem dle § 10 tohoto zákona se všemi jeho důsledky. Naproti tomu za situace, kdy byl příjemce nájmeného v postavení potencionálního pronajímatele a inkasoval za faktické užívání poskytnutých prostor nájmené, byť na základě absolutně neplatné nájmní smlouvy, by přeřazení těchto příjmů do kategorie "ostatní příjem" s jeho odlišným režimem a dalšími z toho vyplývajícími důsledky nemělo žádné opodstatnění.“

6.2.2. Překročení podnikatelského oprávnění a jeho daňové dopady

Nejvyšší správní soud se v rozhodnutí o kasační stížnosti¹⁵¹ zabýval otázkou příjmů plynoucích živnostníkovi z provedené úpravy budovy, která byla realizována na základě smlouvy o dílo, a jejich podřazení pod správný dílčí daňový základ. Živnostníkovo oprávnění znělo na předmět činnosti koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Správce daně považoval příjmy plynoucí z provedení díla za příjmy ostatní dle § 10 ZDP, místo za příjmy z podnikání dle § 7 ZDP, a to z důvodu, že ve zhotovení díla spatřoval překročení živnostenského oprávnění. Změna zařazení příjmů pod jiný dílčí daňový základ ovšem způsobila vyšší doměřenou daň, a to až o 270 000 Kč.

NSS se proto zaměřil na otázku správného zařazení příjmů z provedení díla. Svou argumentaci opřel o definici podnikání ve smyslu obchodního zákoníku,¹⁵² „kde se v § 2 odst. 1 podnikáním rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Přestože v odst. 2 téhož ustanovení lze nalézt vymezení, kdo je podnikatelem podle tohoto zákona [a) osoba zapsaná v obchodním rejstříku, b) osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění (...)], lze vzít za prokázané, že stěžovatel byl bezesporu podnikatelem, předmětnou rekonstrukci prováděl při výkonu své podnikatelské činnosti, byť neoprávněné, a splnil tedy při výkonu této činnosti podmínky stanovené definicí podnikání. Skutečnost, že stěžovatel podnikal bez konkrétního oprávnění, vztahujícího se přímo k provádění činnosti rekonstrukce kotelny, není

¹⁵¹ Rozhodnutí NSS ze dne 28. 2. 2006, čj. 5 Afs 8/2005-79.

¹⁵² Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

pro daný případ rozhodná, neboť správce daně posuzuje pouze skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně, nikoliv skutečnosti spadající do působnosti jiného, zde živnostenského, správního orgánu. Vzal-li by správce daně tuto skutečnost za rozhodnou a posuzoval-li by ji v rámci své činnosti, jak se tomu v daném případě stalo, mohl by dojít ke zcela nesprávnému úsudku, jenž by mohl mít za výsledek nesprávné vyměření daňové povinnosti subjektu.“

NSS tedy z nesporných skutečností dovodil, že se pro účely daně z příjmů jednalo o příjmy z podnikání dle § 7 ZDP, přičemž vycházel z definice podnikání dle tehdy platného obchodního zákoníku. Tato argumentace by byla ovšem aktuální i dnes, jelikož legální definice podnikání zůstala v podstatě stejná, jen ji najdeme v občanském zákoníku v § 420, kde je definován podnikatel.

Podobně jako v předchozích judikátech i zde můžeme vidět rozdílnost daňově relevantních skutečností od jiných, zde konkrétně od řešení otázky nedostatečného oprávnění, které spadá do pravomoci živnostenského úřadu.

Závěrem NSS konstatuje, že je třeba brát v úvahu, že „daňové povinnosti představují zásah do práva na pokojné užívání majetku ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod a do práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby právní úprava, její výklad a používání respektovaly princip proporcionality ve všech jeho komponentech (tj. co se týče vhodnosti, potřeby, závažnosti a minimalizace zásahů do základních práv a svobod).“

Je kladen důraz na nutnost zkoumání a zjištění skutečného obsahu právního jednání či skutečnosti, ze které plynou zdanitelné příjmy, tak aby v případech skutkově stejných či podobných nevznikaly nedůvodné rozdíly, přičemž se posuzují skutečnosti rozhodné pro správu daní.¹⁵³ Rozdílné podřazení příjmů z téže činnosti pokaždé pod jiný dílčí základ, pouze na základě daňově nerelevantních skutečností, by zcela jistě vedlo k nedůvodným rozdílům a vzdalování se od principu daňové spravedlnosti.

¹⁵³ Viz § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“).

6.2.3. Neoprávněné podnikání a jeho daňové dopady

Nejvyšší správní soud se v kasační stížnosti ze dne 21. 9. 2007¹⁵⁴ zabýval zařazením příjmů z neoprávněného podnikání pod dílčí daňový základ. Stěžovatel bez jakéhokoli podnikatelského oprávnění prodával mobilní telefony, které ještě předtím nelegálně dovezl do České republiky, za což byl vyšetřován Policií České republiky a celní správou. Nebyl registrován k žádné dani a ani žádné daňové přiznání nepodal, taktéž neprokázal žádné důkazní prostředky dokládající výdaje na pořízení předmětných mobilních telefonů. Správce daně mu tedy vyměřil daň z příjmů dle dílčího základu daně pro ostatní příjmy dle § 10 ZDP. Stěžovatel nerozporoval svoji činnost ani výši příjmů, ale pouze namítal, že příjmy z prodeje měli být zdaněny dle § 7 ZDP jako příjmy z podnikání. Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a ponechal dané příjmy v dílčím základu daně ostatní příjmy, jelikož stěžovatel neměl žádné oprávnění k provozování předmětné činnosti.

V popsaném případě se může jednat o podezření z trestného činu neoprávněného podnikání.¹⁵⁵ Nicméně skutečnost, že určitý případ spadá do pravomoci orgánů činných v trestním řízení, neznamená, že je daná činnost, respektive příjem z ní, daňově irrelevantní. Jak jsme si již ukázali, ani soukromoprávní neplatnost právního jednání nemusí být směrodatná pro daňověprávní oblast. Podobně tedy ani jednání contra legem nemusí vyvolávat pouze trestněprávní důsledky.

NSS v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí následující argumenty.

„Zákon o daních z příjmů výslovně nerozděluje příjmy na ty, které jsou nabyty v souladu se zákonem, a tudíž podléhají zdanění, a na příjmy protiprávní, jež by tak byly výlučně předmětem trestněprávní represe nebo případně předmětem sankcí podle zvláštních předpisů.“

Podnikáním se rozumí ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Všechny podmínky pro to, aby se mohlo jednat o podnikání - tj. samostatnost, soustavnost, jakož i to, že činnost je prováděná podnikatelem - musejí být splněny současně.

¹⁵⁴ Rozhodnutí NSS ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50.

¹⁵⁵ § 251 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku (dále jen „TZ“).

Zatímco absence příslušného oprávnění k podnikání ve sféře soukromého práva nemá vliv na platnost soukromoprávního úkonu, ve sféře práva veřejného, tedy i práva daňového, chování contra legem má zvláštní dopady. Nelze totiž stejná nebo dokonce větší daňová zvýhodnění přiznat těm subjektům, které právní předpisy porušují, oproti těm, které se chovají secundum legem.

Dané tvrzení má oporu v § 8 DŘ, které říká, že „*při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“

Toto rozhodnutí, spolu s ostatními zde zmíněnými, ukazuje nezávislost daňového práva na ostatních právních odvětvích a jeho svrchovanost, co se daňověprávního uvážení týče. Vedle sebe tedy mohou existovat jak daňověprávní, tak trestněprávní či soukromoprávní účinky. Toto rozhodnutí nám také nabízí poměrně jasnou definici ostatních příjmů, ze které je zřejmé, že se jedná o jakousi zbytkovou kategorii příjmů.

„Ostatními příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů jsou předně příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až § 9. Uvedené ustanovení obsahuje pouze demonstrativní výčet příjmů, o které by se mohlo jednat. Tento výčet přichází však v úvahu vždy až teprve tehdy, lze-li dospět k závěru o tom, že nelze příjem podřadit pod některý z předchozích § 6 až § 9.“

6.2.4. Prospěch dosažený trestným činem a jeho daňové dopady

Z uvedených rozsudků vyšel Městský soud v Praze ve svém rozhodnutí¹⁵⁶ čj. 5 Ca 65/2007-77, ve kterém řešil zdanění prospěchu dosaženého trestnou činností. Správce daně vyměřil žalobkyni daň z příjmů dle § 10 ZDP, jelikož vyhodnotil prospěch získaný trestným činem nedovolené výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů¹⁵⁷ jako příjem podléhající dani. Městský soud v Praze vzal v potaz předchozí dva rozsudky NSS¹⁵⁸ a aplikoval je na rozhodující případ a došel k závěru, že „*příjem z činnosti podléhající povolení, resp. oprávnění, podléhá dani z příjmů i tehdy, je-li tato činnost daňovým subjektem*

¹⁵⁶ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2010, čj. 5 Ca 65/2007-77.

¹⁵⁷ Dle § 187 TZ.

¹⁵⁸ Rozhodnutí NSS ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50; Rozhodnutí NSS ze dne 28. 2. 2006, čj. 5 Afs 8/2005-79.

vykonávána neoprávněně, tj. bez povolení nebo jiného oprávnění k jejímu výkonu. Povolení nebo jiné oprávnění však může být vydáno pouze k takové činnosti, která sama o sobě představuje vztahy či věci ve své podstatě nezávadné a neškodlivé.“

„Zákon o daních z příjmů výslovně nerozděluje příjmy na ty, které jsou nabyty v souladu se zákonem, a tudíž podléhají zdanění, a na příjmy protiprávní, jež by tak byly výlučně předmětem trestněprávní represe nebo případně sankcí podle zvláštního předpisu (...). To však podle mínění městského soudu neznamena, že předmětem daně z příjmů je i prospěch dosažený z činnosti společensky nebezpečné, která je zakázána sama o sobě, tedy nikoli pro nevydání potřebného povolení k jejímu výkonu, tedy příjem z činnosti, kterou oprávněně ani vykonávat nelze, a proto žádnému povolení nepodléhá a ani podléhat nemůže. Předmětem daně z příjmů tak nemůže být majetkový prospěch pachatele získaný např. trestným činem krádeže či loupeže (o němž nelze mít za to, že představuje příjem, jímž dochází ke zvýšení majetku dle § 10 zákona o daních z příjmů, neboť věc odcizená se nestává vlastnictvím pachatele trestného činu).“

Toto tvrzení je v souladu i s rozhodnutím NSS,¹⁵⁹ které uvádí, že *„předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy.“*

Z uvedeného vyplývá, že pokud je prospěch dosažen z činnosti, která je, při splnění všech podmínek, způsobilá vyvolávat v platném právu relevantní účinky, může být tento prospěch předmětem daně z příjmů i za předpokladu, že potřebné podmínky v konkrétním případě splněny nejsou. Zde se uplatňuje nezávislost daňového práva na ostatních. Zatímco správce daně se zabývá správným vyměření daně, otázka splnění podmínek živnostenského podnikání přísluší jiným správním orgánům. Pokud se ale jedná o činnost contra legem, tedy prospěch dosažený způsobem, který nemůže vyvolávat právní účinky ani při splnění dodatečných podmínek, v tomto případě prospěch takto získaný není předmětem daně, nýbrž předmětem trestního řízení.

V souvislosti s touto problematikou je možné nalézt různé specifické příjmy, resp. příjmy ze specifických činností, které budou velmi pravděpodobně předmětem sporu ohledně jejich daňového režimu. V tomto kontextu můžeme uvést jako příklad příjmy z provozování prostituce. Kromě skutečnosti, že uvedená činnost vyvolává spoustu etických otázek, je zde

¹⁵⁹ Rozhodnutí NSS ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136.

problém i v rovině právní. Provozování prostitute není v českém právním řádu nijak upraveno, a to ani z hlediska podmínek provozování této činnosti, tak ani z hlediska daňového. Na druhou stranu v trestním zákoníku najdeme úpravu trestných činů souvisejících s prostitucí jako např. kuplířství či prostitute ohrožující mravní vývoj dětí.

Ustanovení § 189 odst. 1 trestního zákoníku¹⁶⁰ upravující trestný čin kuplířství zní: *„Kdo jiného přiměje, zjedná, najme, zláká nebo svede k provozování prostitute, nebo kdo kořistí z prostitute provozované jiným (...)“*

Ustanovení § 190 odst. 1 trestního zákoníku upravující trestný čin prostitute ohrožující mravní vývoj dětí zní: *„Kdo provozuje prostituci v blízkosti školy, školského nebo jiného obdobného zařízení nebo místa, které je vyhrazeno nebo určeno pro pobyt nebo návštěvu dětí, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta.“*

Trestní zákoník upravuje i další trestné činy, které by se daly vztáhnout mimo jiné i k prostituci, nicméně neobsahuje žádné ustanovení, které by dobrovolnou prostituci zakazovalo. Jak plyne z ustanovení § 190 trestního zákoníku, trestná je pouze prostitute provozovaná v blízkosti školských a obdobných zařízení, nikoli prostitute jako taková. Na druhé straně však neexistuje v České republice právní úprava, která by řešila dobrovolné poskytování sexuálních služeb, jejich podmínky a zdanění příjmů, z těchto služeb pocházejících. Zatímco kořistění neboli příjem z provozování prostitute jinou osobou je trestným činem, příjmy z dobrovolně samostatně provozované prostitute na svůj účet nejsou právem řešeny nijak. Ačkoli byly jisté tendence upravit tuto činnost a tím zajistit těmto lidem určitou jistotu, dosud žádný návrh nebyl přijat.¹⁶¹ Živnostenský zákon výslovně uvádí, že poskytování sexuálních služeb živností není.¹⁶² Otázkou je, jak s příjmy z takovéto činnosti naložit z hlediska daně z příjmů. Zcela jistě se jedná o navýšení majetku, které se ve sféře subjektu projeví. Jelikož nesplňuje podmínky závislé činnosti ani živnostenského podnikání, mohly by se tyto příjmy řadit pod příjmy ostatní dle § 10 ZDP, případně by mohlo přicházet v úvahu zařazení těchto příjmů pod § 7 ZDP, podobně jako v případě výkonných sportovců.

¹⁶⁰ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

¹⁶¹ Například návrh zákona o regulaci prostitute z roku 2011, který zpracovalo zastupitelstvo hlavního města Prahy, dostupné z: <https://psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=91718>.

¹⁶² § 3 odst. § 3 písm. p) zákona č. 455/1991 Sb., zákona o živnostenském podnikání (živnostenský zákon).

7. Nepeněžní příjem

Jak uvádí § 3 odst. 2 ZDP jako příjem chápeme jakýkoli příjem peněžní, ale stejně tak i nepeněžní a dosažený i směnou. Zatímco u peněžního příjmu není z hlediska určení jeho hodnoty větších problémů, jelikož je dána hodnotou získaných finančních prostředků, komplikace nastávají u příjmů nepeněžního. Samozřejmě ne každý nepeněžní příjem, který obdržíme je předmětem daně a stejně jako v případě příjmu peněžního i na příjmy nepeněžní se může vztahovat institut osvobození. V případě, že daný nepeněžní příjem podléhá dani z příjmu, je nutné vyjádřit jeho hodnotu pro daňové účely. Stejně tak v některých případech je nutné určit hodnotu nepeněžního příjmu z důvodu ověření splnění podmínek pro osvobození od daně. Příkladem může být zaměstnavatelem poskytnutá hodnota nepeněžního příjmu zaměstnanci ve formě rekreace do úhrnné výše 20 000 Kč¹⁶³ nebo hodnota nepeněžitého bezúplatného plnění poskytnuta zaměstnavatelem při zvláštních příležitostech¹⁶⁴ v úhrnné výši 2 000 Kč za rok.¹⁶⁵ Nepeněžní příjem, který převyší zákonem stanovenou mez, již není příjmem daňově osvobozeným a je nutné, aby jej zaměstnanec zdanil. Situací, kdy příjem může představovat nepeněžité plnění je mnoho a týká se jak fyzických osob nepodnikajících, tak osob samostatně výdělečně činných (dále jen „OSVČ“) a stejně tak právnických osob. Nepeněžní příjem může osoba nabýt či získat buď v rámci své podnikatelské aktivity, či jako plnění od zaměstnavatele při výkonu závislé činnosti a nelze zapomínat ani na situace, kdy osoba získá nějaký nepeněžitý příjem v rámci svých soukromých aktivit, přičemž může jít například o dar, dědictví či získání potřebného statku směnou.

Zákon o daních z příjmů s příjmem v nepeněžní formě počítá. To lze vyvodit jak z výše zmíněného § 3 odst. 2 ZDP, tak z jednotlivých ustanovení, kde buď zákon výslovně uvádí, že určitý příjem či plnění jsou nepeněžní, jako například nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců¹⁶⁶ nebo nepeněžní povahu příjmu lze dovodit z povahy věci jako například motorové vozidlo poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci bezplatně pro služební i soukromé účely.¹⁶⁷ Zatímco v prvním případě jde o příjem od daně osvobozený, v případě motorového vozidla jde o nepeněžní příjem podléhající dani z příjmů.

¹⁶³ § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP.

¹⁶⁴ Např. životní nebo pracovní výročí, více viz § 14 odst. 1 vyhlášky č. 114/2002 Sb., vyhláška Ministerstva financí o fondu kulturních a sociálních potřeb.

¹⁶⁵ § 6 odst. 9 písm. g) ZDP.

¹⁶⁶ § 6 odst. 9 písm. a) ZDP.

¹⁶⁷ § 6 odst. 6 ZDP.

7.1. Oceňování nepeněžního příjmu

V souvislosti s nepeněžním příjmem, který je předmětem daně, vyvstává otázka jakou skutečnou hodnotu či majetkový přínos znamená pro jeho příjemce? Jakým způsobem ho zahrnou do základu daně? Jak daný nepeněžní příjem, který může nabývat mnoho různých forem, ocenit? Zákon uvádí v § 3 odst. 3 ZDP dva možné způsoby ocenění nepeněžního příjmu. A to buď prostřednictvím právního předpisu, který upravuje oceňování majetku¹⁶⁸ nebo v případě, že nepeněžitý příjem je představován jiným majetkovým prospěchem, spočívajícím v opakujícím se nebo trvajícím plnění po dobu delší pět let, po dobu života člověka nebo po dobu neurčitou, se takový příjem ocení jako pětinasobek hodnoty ročního plnění. Pod opakujícím se či trvajícím nepeněžitým plněním si lze představit opakovanou či trvající výpůjčku. Například si sousedé sjednají mezi sebou opakovanou výpůjčku zahradního traktůrku na údržbu trávníku, a to vždy na letní sezónu po dobu deseti let. Náklady, které ušetří za rok tím, že si nemusí traktůrek na sezónu pronajímat za cenu obvyklou, jsou hodnotou ročního plnění, a tedy po vynásobení pěti, oceněním nepeněžitého příjmu plynoucímu z možnosti užívat traktůrek bezplatně. V tomto případě se bude jednat o nepeněžitý příjem osvobozený od daně z příjmů, pokud tento majetkový prospěch (ušetřené náklady z nájmu) nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč, jak vyplývá z § 4a písm. m) ZDP. Opakované nebo trvajícím plnění nemusí však zdaleka zahrnovat jen výpůjčku, ale taktéž může jít o opakované dodávky určitého zboží nebo služby, přičemž by se ocenění provedlo analogicky.

Další specifický způsob, jak ocenit nepeněžní příjem, najdeme přímo v zákoně. Jedná se o konkrétní případ ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance v podobě zaměstnavatelem bezplatně poskytnutého motorového vozidla ke služebním i soukromým účelům. Důležité je zde slovo bezplatně, jelikož v opačném případě by šlo o nájem vozu. Tento případ nepeněžitého příjmu je v praxi hojně využíván, jelikož je výhodný jak pro zaměstnance tak zaměstnavatele. Zaměstnanec hradí pouze najeté soukromé kilometry a zaměstnavatel hradí ostatní náklady jako opravy, údržbu nebo pojištění vozidla, přičemž je to pro něho daňově uznatelný náklad.¹⁶⁹ Tento specifický případ nepeněžního příjmu má v ZDP přímo upravené ocenění, patrně z důvodu principu právní jistoty a legitimních očekávání. Vzhledem

¹⁶⁸ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen „ZOM“).

¹⁶⁹ DUBOVÁ, Markéta, 2018. Firemní benefity: auto k soukromým účelům – daňový pohled [online]. In: news.cafin.cz [cit. 1.9.2022]. Dostupné z: <https://news.cafin.cz/studie/firemni-benefity-auto-k-soukromym-ucelum---danovy-pohled>.

k častému výskytu tohoto případu v praxi se zákonodárce patrně snaží předejít rozdílným postupům a různě vysokému ocenění podobných případů. Tento případ nepeněžitého příjmu zaměstnance oceňuje prostřednictvím 1 % vstupní ceny vozidla včetně DPH za každý započatý měsíc poskytnutí vozidla, přičemž tato částka musí činit minimálně 1 000 Kč. V případě nižší částky se považuje za hodnotu nepeněžního příjmu částka 1 000 Kč.¹⁷⁰ Takto získaná částka se zaměstnanci připočte k jeho hrubé mzdě, jelikož představuje ocenění jeho nepeněžního příjmu, který podléhá dani z příjmů, přičemž není rozhodující, zda zaměstnanec v konkrétním měsíci vozidlo skutečně pro soukromé účely užil či nikoli, podstatné je že jej užít mohl.¹⁷¹ V případě, že zaměstnavatel poskytne zaměstnanci vozidlo čistě pro soukromé účely, tedy nikoli i pro služební, uvedený případ ocenění nepeněžitého příjmu 1 % ze vstupní ceny vozidla se neuplatní. V těchto případech se postupuje dle § 6 odst. 3 písm. a) ZDP, tedy nepeněžní příjem se ocení dle obecných pravidel oceňování v souladu s uvedeným ustanovením buď podle ZOM nebo dle ceny, kterou účtuje zaměstnavatel za stejné plnění jiným osobám.¹⁷²

7.1.1. Ocenění pomocí oceňovacích předpisů

V ostatních případech se použije zákon o oceňování majetku spolu s oceňovací vyhláškou,¹⁷³ která je zpravidla každý rok novelizována, aby reflektovala změny základních cen a koeficientů v důsledku inflace.¹⁷⁴ Zákon o oceňování majetku je lex generalis a použije se v případě, že zvláštní zákon nestanoví odchylnou úpravu jako např. ve výše zmíněných případech oceňování vybraných nepeněžních příjmů podle pravidel stanovených v ZDP. Zákon o oceňování majetku upravuje způsoby oceňování majetku a služeb pro účely stanovené zvláštními předpisy. Majetkem rozumí věci, práva a jiné majetkové hodnoty.¹⁷⁵ Základní metodou oceňování majetku podle ZOM je oceňování obvyklou cenou.¹⁷⁶

¹⁷⁰ § 6 odst. 6 ZDP.

¹⁷¹ Generální finanční ředitelství. Pokyn GFR D – 22 [online]. In: financnisprava.cz [cit. 1.9.2022]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf.

¹⁷² VYCHOPEŇ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2022. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-356-2. s. 75.

¹⁷³ Vyhláška Ministerstva financí č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (dále jen „oceňovací vyhláška“).

¹⁷⁴ Ministerstvo financí ČR. Komentář k určování obvyklé ceny [online]. In: mfcr.cz [cit. 1.9.2022]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/MFCR_2014-09-25_Komentar-k-urcovani-obvykle-ceny.pdf.

¹⁷⁵ § 1 ZOM.

¹⁷⁶ § 2 ZOM odst. 1.

Obvyklá cena

Obvyklá cena určuje hodnotu věci. Obvyklou cenu definuje ZOM jako cenu, která by byla dosažena při prodeji stejného či obdobného majetku nebo při poskytnutí stejné či obdobné služby v běžném obchodním styku v tuzemsku ke dni, ke kterému se provádí ocenění. Důležitá je tedy srovnatelnost majetku (věci) a lokality ve srovnatelném časovém období. Při určování obvyklé ceny se berou v potaz okolnosti, které mohou mít na výši ceny vliv, ovšem jen za obvyklých podmínek a v obvyklém obchodním styku. Vyloučen je tedy vliv mimořádných okolností, například kdyby se jedna z obchodujících stran nacházela ve stavu tísně. Dále je vyloučen vliv osobních poměrů mezi obchodujícími stranami, tedy neberou se v úvahu situace, kdy dochází k obchodování mezi osobami blízkými. Taktéž do ceny obvyklé nevstupuje vliv zvláštní obliby.¹⁷⁷ Neznamená to však, že by tyto faktory byly z oceňování vyloučeny komplexně. V případě, že tyto faktory vstupují do určení ceny, jedná se o cenu mimořádnou.¹⁷⁸ Cena obvyklá se po prozkoumání okolností majících vliv na její určení stanoví pomocí statistického vyhodnocení skutečně realizovaných prodejů, přičemž podrobný postup upravuje oceňovací vyhláška Ministerstva financí.¹⁷⁹ Srovnatelnou definici obvyklé ceny jakou uvádí ZOM můžeme najít i v zákoně o cenách.¹⁸⁰

Ostatní způsoby oceňování¹⁸¹

V případě, že z důležitých důvodů nelze určit cenu majetku obvyklou cenou, oceňuje se tržní hodnotou. Odlišnost oproti obvyklé ceně spočívá v tom, že na rozdíl od metodiky stanovení obvyklé ceny pomocí již realizovaných srovnatelných obchodních transakcí, jde v případě určování tržní hodnoty o odhad realizovatelné ceny na trhu opět za vyloučení mimořádných okolností nebo vztahu mezi obchodujícími stranami, přičemž se přihlíží k ekonomicky realizovatelnému a právně přípustnému nejlepšímu využití předmětu ocenění. Nevychází tedy z hodnot již uskutečněných obchodů, ale pracuje s odhadem ceny pro futuro. Tržní hodnota se odhaduje na základě výběru z více odlišných způsobů oceňování, jako jsou způsoby porovnávací, výnosové nebo nákladové.¹⁸² Jelikož má dle ZOM přednost oceňování

¹⁷⁷ § 2 ZOM, zvláštní obliba je zvláštní hodnota přikládaná věci, která je dána zvláštním vztahem k předmětné věci.

¹⁷⁸ § 2 odst. 6 ZOM.

¹⁷⁹ Oceňovací vyhláška.

¹⁸⁰ Zákon č. 526/1990 Sb., zákon o cenách.

¹⁸¹ § 2 odst. 3 a 4 ZOM ve spojení s §1b oceňovací vyhlášky.

¹⁸² § 9 ZOM.

obvyklou cenou, je nutné se s důvody nemožnosti tohoto způsobu ocenění a tedy použití tržní hodnoty, vypořádat v odůvodnění tohoto ocenění.

Komentář Ministerstva financí k určování obvyklé ceny¹⁸³ vyjadřuje vztah ZOM a daňových zákonů. Ocenění cenou obvyklou dle ZOM se použije v případě, že jiný právní předpis (daňový zákon) odkazuje na právní předpisy o oceňování majetku a výslovně zmiňuje ocenění cenou obvyklou. V případě, že takový zákon odkazuje pouze na předpisy o oceňování majetku, použije se cena obvyklá, pouze pokud zákon o oceňování majetku nestanoví pro konkrétní předmět ocenění jiný způsob určení ceny. V některých případech mezinárodní spolupráce v rámci EU nebo OECD, která se týká daňové problematiky, existuje specifická úprava cen. V rámci EU můžeme zmínit Směrnici Rady 2006/112ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, která je v ČR transponovaná v zákoně o dani z přidané hodnoty¹⁸⁴. V rámci OECD¹⁸⁵ se jedná například o pravidla k převodním cenám, která by měla přispívat k jednotnému postupu členských států a předcházet rozporům. Při určování cen se postupuje v souladu s těmito dokumenty.¹⁸⁶

Cena zjištěná¹⁸⁷

Pokud se cena předmětu ocenění určuje jinými způsoby než výše zmíněnými, tedy jinak než prostřednictvím ceny obvyklé, mimořádné či tržní hodnoty, zjišťuje se dle pravidel uvedených v ZOM a oceňovací vyhlášce, a to v konkrétně předvídaných případech. Jako možné způsoby ocenění uvádí ZOM způsob nákladový, výnosový a porovnávací, dále oceňování prostřednictvím jmenovité, účetní nebo kurzové hodnoty a oceňování sjednanou cenou. V těchto případech mluvíme o ceně zjištěné dle ZOM.

ZOM a oceňovací vyhláška upravují podrobně oceňování v konkrétních specifických případech, jakými jsou:

- oceňování nemovitých věcí (staveb, pozemků, trvalých porostů a věcných práv k nemovitým věcem včetně ocenění věcných břemen)

¹⁸³ Ministerstvo financí ČR. Komentář k určování obvyklé ceny [online]. In: mfcz.cz [cit. 1.9.2022]. Dostupné z: https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/MFCR_2014-09-25_Komentar-k-urcovani-obvykle-ceny.pdf.

¹⁸⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

¹⁸⁵ OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) neboli Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj je mezivládní organizace, která sdružuje vyspělé světové tržní ekonomiky.

¹⁸⁶ Ministerstvo financí ČR. Komentář k určování obvyklé ceny [online]. In: mfcz.cz [cit. 1.9.2022]. Dostupné z: https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/MFCR_2014-09-25_Komentar-k-urcovani-obvykle-ceny.pdf.

¹⁸⁷ ZOM.

- majetkových práv souvisejících s průmyslovými či s autorskými právy,
- cenné papíry (obchodované či neobchodované na regulovaných trzích)
- ostatní majetek (oceňování platebních prostředků, cenin a vkladů, pohledávek a dluhů)
- obchodní závod

U každého uvedeného předmětu ocenění je stanoven konkrétní způsob stanovení ceny. V ostatních případech se užije cena obvyklá, případně tržní hodnota, nelze-li cenu obvyklou určit.

7.2. Vybrané příklady nepeněžního příjmu

Možných variant a podob nepeněžního příjmu je nespočet. Cílem této práce není pokusit se ho nějakým způsobem vymezit či roztrdit jednotlivá plnění do různých kategorií, ale spíše poskytnout obecný přehled o tom, co si lze pod nepeněžním příjmem představit a jakým způsobem nahlížet na různá plnění, se kterými se člověk v životě setká. Uvedeme si tedy alespoň některé, běžně se vyskytující. U každého nepeněžitého plnění je nutné analyzovat, zda se jedná o nepeněžitý příjem ve smyslu daňovém a poté, zda tento příjem podléhá dani z příjmů či je od daně osvobozen.

7.2.1. Naturální mzda a další plnění od zaměstnavatele

Nepeněžní příjem může spočívat v různé formě plnění, které provádí zaměstnavatel za zaměstnance nebo v jeho prospěch, přičemž není rozhodné, zda jsou tyto příjmy pravidelné či nikoli, nebo zda je na ně právní nárok. Není ani podstatné, zda plnění od zaměstnavatele směřuje přímo k zaměstnanci nebo k jiné osobě.¹⁸⁸

Naturální mzda

ZDP upravuje v § 6 ZDP dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti, kam spadají příjmy z pracovněprávního, služebního, členského nebo obdobného poměru, z funkčního požitku, příjmy za práci společníka společnosti s ručením omezeným, komanditisty či člena družstva a odměny člena orgánu právnické osoby nebo likvidátora.¹⁸⁹ Klasickým a nejvíce se vyskytujícím příkladem příjmů ze závislé činnosti je mzda, plat nebo odměna za závislou

¹⁸⁸ § 6 dost. 3 ZDP.

¹⁸⁹ § 6 ZDP.

práci.¹⁹⁰ Zákoník práce v § 109 odst. 2 uvádí: „*Mzda je peněžité plnění a plnění peněžité hodnoty (naturální mzda) poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci za práci ...*“. Zmíněné ustanovení dále hovoří o platu, jakožto o peněžitém plnění poskytovaném zaměstnanci od zaměstnavatele, kterým je např. stát či územně samosprávný celek a o odměně z dohod konaných mimo pracovní poměr, která je taktéž ve formě peněžitého plnění. Z výše zmíněného vyplývá, že mzda může mít formu jak peněžitého tak nepeněžitého plnění. Nepeněžité plnění, které nahrazuje část mzdy, se nazývá naturální mzda a je upravena v § 119 zákoníku práce. Zákoník práce jasně stanoví podmínky jejího poskytování. Mzda musí být vždy vyplacena v peněžním plnění alespoň ve výši minimální mzdy.¹⁹¹ Zbylá odměna za odvedenou práci může být vyplacena v plnění nepeněžitém, ale jelikož se jedná o mzdu, tedy odměnu za práci, nikoli zaměstnanecký benefit, je nutný k takovému plnění souhlas zaměstnance. Naturální plnění může spočívat v poskytnutí výrobku či služeb nebo prací, za podmínek dohodnutých mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Nesmí však obsahovat alkoholické ani tabákové výrobky či jiné návykové látky. Naturální mzda je tedy jasný příklad nepeněžního příjmu, který je nutné pro daňové účely ocenit. Způsob ocenění určuje přímo zákoník práce následovně: „*Výše naturální mzdy se vyjadřuje v peněžní formě tak, aby odpovídala ceně, kterou zaměstnavatel určuje za srovnatelné výrobky ...nebo služby ostatním odběratelům, obvyklé ceně, nebo částce, o kterou je úhrada zaměstnance za výrobky ...nebo služby poskytnuté zaměstnavatelem nižší než obvyklá cena.*“¹⁹² Naturální plnění místo peněžitého, pokud jde o mzdu je tedy závazně upraveno v zákoníku práce a úprava detailnějších podmínek je v dispozici jednotlivých stran. Touto úpravou je chráněn zaměstnanec jakožto slabší strana pracovněprávního vztahu. Naturální mzdou mohou být například letenky, poukazy na dovolenou, výrobky nebo služby, které zaměstnavatel vyrábí či poskytuje.

V případě nepeněžitých plnění od zaměstnavatele je důležité pro daňové účely jednotlivá plnění odlišovat. Především je nutné identifikovat, zda se jedná o naturální mzdu nebo o benefit. Rozlišit je primárně na základě druhu plnění není možné, jelikož stejný nepeněžní příjem může být jak naturální mzda tak benefit. K zařazení příjmu do jedné či druhé kategorie poslouží pracovní či kolektivní smlouva nebo vnitřní předpis. Zatímco

¹⁹⁰ Závislou práci vymezuje § 2 Zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“) jako práci vykonávanou ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele a podle jeho pokynů, přičemž ji zaměstnanec vykonává osobně.

¹⁹¹ Minimální mzda pro rok 2022 činí 16 200 Kč.

¹⁹² § 109 a § 119 zákoníku práce.

naturální mzda a její podmínky musejí být závazně ujednány mezi stranami, ke stanovení benefitů postačí jednostranná úprava zaměstnavatele v rámci vnitřního předpisu.

Jedním z rozdílů mezi naturální mzdou a zaměstnaneckým benefitem je skutečnost, že naturální mzda, jakožto odměna za odvedenou práci, je zdanitelným příjmem vždy,¹⁹³ zatímco u zaměstnaneckého nepeněžního benefitu nabízí ZDP poměrně široké možnosti osvobození, ať už celého nepeněžního plnění nebo do určité úhrnné výše. Dalším rozdílem je skutečnost, zda je na předmětné plnění právní nárok či nikoli. Příjmy, které zaměstnanec může obdržet v podobě nepeněžního plnění od zaměstnavatele, můžeme rozdělit na příjmy, na které má zaměstnanec právní nárok a na příjmy, na které právní nárok nemá. V prvním případě se jedná o naturální mzdu, tedy odměnu za vykonanou práci, na kterou samozřejmě právní nárok zaměstnanec má. Nemyslí se tím přímo nárok na naturální plnění, ale právní nárok dostat odměnu za práci, přičemž v případě, že se zaměstnavatel se zaměstnancem dohodne na částečném naturálním plnění, tak při splnění stanovených podmínek má zaměstnanec na naturální mzdu nárok, stejně tak jako má nárok na mzdu vyplácenou v penězích. Ve druhém případě, kdy není zákonný nárok na plnění, se jedná o poskytování různých benefitů či výhod od zaměstnavatele na bázi dobrovolnosti.

Zaměstnanecké benefity

Zaměstnanecké benefity jsou dnes oblíbenou a často se vyskytující složkou odměňování zaměstnanců. Zaměstnavatelé na různé výhody lákají nové zaměstnance a odměňují stávající za předem stanovených podmínek, které lze najít v kolektivních smlouvách, individuálních smlouvách s jednotlivými zaměstnanci nebo ve vnitřních předpisech zaměstnavatele.¹⁹⁴ Na rozdíl od mzdy požívají benefity mnohdy daňových výhod jak pro zaměstnavatele, pro které jsou některé nepeněžní příjmy ve formě benefitů daňově uznatelným nákladem (naturální mzda taktéž), tak pro zaměstnance, jelikož poměrně velká část benefitů je osvobozena od daně nebo alespoň jejich část.¹⁹⁵

¹⁹³ Viz Generální finanční ředitelství. Pokyn GFŘ D – 22 [online]. In: financnisprava.cz [cit. 1.9.2022]. s. 9. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf; K § 6 odst. 3 bod 3 „příjem ze závislé činnosti je rovněž naturální mzda.“

¹⁹⁴ BOGNÁROVÁ, Věra, 2020. Vnitřní předpis zaměstnavatele k poskytování benefitů [online]. In: Pamprofi.cz [cit. 2.9.2022]. Dostupné z: <https://www.pamprofi.cz/33/vnitri-predpis-zamestnavatele-k-poskytovani-benefitu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eu2czycG0yCzaKg76Xp4Wpn3dCx33mAsJA/>.

¹⁹⁵ BARTŮŠKOVÁ, Zuzana, 2021. 23. díl: Benefity pro zaměstnance z pohledu účetnictví a daní. Průvodce podnikáním [online]. In: pruvodcepodnikanim.cz [cit. 2.9.2022]. Dostupné z: <https://www.pruvodcepodnikanim.cz/clanek/benefity-pro-zamestnance-z-pohledu-dani/>.

Některé benefity nejsou dokonce ani vázány svým určením přímo na zaměstnance, ale z titulu určitého vztahu s ním, mohou být čerpány i jinými osobami, přičemž pro daňové účely se jedná o příjem zaměstnance.¹⁹⁶ Příkladem plnění, které může čerpat od zaměstnavatele jiná osoba než zaměstnanec je nepeněžní plnění ve formě poskytnutí rekreace, pořízení zboží či služeb zdravotního, léčebného či hygienického charakteru, příspěvku na kulturní či sportovní akce, příspěvku na knihy nebo například v případě, kdy zaměstnavatel provozuje veřejnou dopravu poskytnutí bezplatných nebo zvýhodněných jízdenek. Ve vyjmenovaných případech se jedná o příjmy od daně osvobozené, respektive v případě poskytnutí rekreace osvobozené do výše 20 000 Kč za zdaňovací období. Za jinou osobu se pro tyto účely považuje rodinný příslušník zaměstnance.¹⁹⁷ Dle pokynu Generálního finančního ředitelství¹⁹⁸ se pojem rodinný příslušník vykládá extenzivně a myslí se jím jednak vztahy založené příbuzenstvím, manželstvím a dokonce i faktické soužití. Tento výklad ovšem neplatí bezpodmínečně, nepoužije se v případech plnění dle zvláštních právních předpisů.¹⁹⁹

ZDP osvobozuje od daně především nepeněžitá plnění, která slouží k uspokojení základních potřeb zaměstnanců či k jejich odbornému rozvoji. Od daně z příjmů je tedy osvobozena hodnota nepeněžního plnění ve formě stravování poskytovaného zaměstnavatelem na pracovišti, hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných zaměstnancům, nepeněžní plnění ve formě poskytnutých vzdělávacích kurzů souvisejících s předmětem činnosti zaměstnavatele či rekvalifikací.²⁰⁰

7.3 Nepeněžní příjmy, které nejsou předmětem daně

Zatímco některá nepeněžní plnění jsou předmětem daně z příjmu a jsou buď od daně úplně či alespoň částečně osvobozena nebo podléhají zdanění v plné výši, tak některá plnění nejsou předmětem daně.

Mezi příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů, patří například náhrady cestovních výdajů spojených s pracovními činnostmi, náhrady za opotřebení vlastního náradí, které využívá zaměstnanec k výkonu práce pro zaměstnavatele, plnění, kterými zaměstnavatel plní svoji zákonnou povinnost vytváření vhodných pracovních podmínek, stejně jako hodnota

¹⁹⁶ § 6 odst. 3 ZDP.

¹⁹⁷ § 6 odst. 9 ZDP.

¹⁹⁸ Ministerstvo financí ČR. Komentář k určování obvyklé ceny [online]. In: mfcz.cz [cit. 2.9.2022]. Dostupné z: https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/MFCR_2014-09-25_Komentar-k-urcovani-obvykle-ceny.pdf.

¹⁹⁹ Např. Vyhláška Ministerstva financí č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb.

²⁰⁰ § 6 odst. 9 ZDP.

osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů včetně obuvi, pracovních stejnokrojů včetně příspěvků na udržování takového oblečení a prostředků potřebných k práci.²⁰¹

Vzhledem k tomu, že nepeněžní příjem se jednoznačně neprojeví na bankovním účtu zaměstnanců, bývá někdy těžká jeho identifikace. I když máme metody, jak zjistit jeho hodnotu (viz podkapitola 7. 1. Oceňování nepeněžního příjmu), může dělat problémy a kolikrát je i předmětem sporu samotná identifikace konkrétního plnění jako nepeněžního příjmu a poté jeho špatné zařazení např. mezi příjmy, které nejsou předmětem daně.

Rozsudek č. 2914/2013 Sb. NSS²⁰²

Nejvyšší správní soud řešil v kasační stížnosti otázku, zda lze nepeněžité plnění v podobě pracovních oděvů a obuvi, tak jak je vymezeno v § 6 odst. 7 písm. b) ZDP, nahradit paušalizovaným finančním příspěvkem, který poskytne zaměstnavatel zaměstnanci za účelem pořízení si předmětných oděvů tak, aby i tento případ byl plněním, které není předmětem daně.

Správní orgán I. stupně (příslušný finanční úřad) vyměřil žalobci vyšší daň z příjmů, kterou strhával svým zaměstnancům o částku paušalizovaného peněžního příspěvku na pracovní oděvy. Odvolací správní orgán potvrdil rozhodnutí prvoinstančního orgánu a uvedl, že předmětem daně z příjmů není hodnota pracovního oblečení, pokud bylo plněno v naturální formě, tedy pokud se jednalo o nepeněžitý příjem zaměstnance. V opačném případě, pokud byl vyplacen paušální peněžní příspěvek na zakoupení tohoto oblečení, jedná se o příjem, který je předmětem daně.

Žalobce ve věci podal žalobu proti rozhodnutí ke krajskému soudu a poté kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Krajský soud interpretoval ve svém rozhodnutí pojem „hodnota“, jak jej uvádí ZDP v napadeném ustanovení, přičemž prostřednictvím systematického výkladu dovodil, že pojem hodnota se musí vztahovat toliko k nepeněžnímu plnění. Vycházel z tehdy platného zákoníku práce²⁰³, který upravoval poskytování ochranných pracovních prostředků zaměstnancům a předpokládal jejich plnění v naturální, nepeněžní formě, přičemž možnost nahrazení tohoto plnění peněžním výslovně zakazoval.

²⁰¹ § 6 odst. 7 ZDP.

²⁰² Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 Afs 50/2013-34.

²⁰³ Zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce.

Dle krajského soudu je nutné pojem „hodnota“ vykládat jako skutečnou pořizovací cenu oblečení, v tom případě se nejedná o zvýšení majetku zaměstnance, tedy o příjem podléhající zdanění. Nelze ale za „hodnotu“ ve smyslu tohoto ustanovení ZDP považovat peněžní paušál na pořízení oděvu. Ovšem peněžní paušál poskytnutý na pořízení prostředků k jejich údržbě, již splňuje podmínky příjmu, který není předmětem daně ve smyslu předmětného ustanovení.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s rozhodnutím krajského soudu a kasační stížnost zamítl.

Z uvedeného případu a dikce ZDP lze vyvodit, že pokud se zaměstnavatel chtěl vyhnout vlastnímu nákupu pracovního oblečení pro své zaměstnance, ale zároveň chtěl, aby tento příjem nebyl pro zaměstnance příjmem, který je předmětem daně, mohl zaměstnavatel situaci řešit jiným způsobem než poskytnutím peněžního paušálu. A sice zaměstnavatel mohl uhradit zaměstnanci prokázané výdaje na toto oblečení, které by si pořídil zaměstnanec sám. Tato peněžní náhrada by nebyla dle § 6 odst. 7 písm. c) ZDP předmětem daně. Postup, který zvolil zaměstnavatel v konkrétním případě je možný, ovšem daňově nevýhodný.

7.4. Jiné druhy nepeněžních příjmů

7.4.1. Příjem z nájmu

Jak již bylo uvedeno výše, ZDP upravuje pět dílčích základů pro stanovení daně. Jeden z těchto dílčích základů se váže k příjmům z nájmu (§ 9 ZDP).²⁰⁴ Občanský zákoník upravuje nájem jako závazek pronajímatele přenechat nájemci věc k dočasnému užívání, za což se mu nájemce zavazuje platit nájemné.²⁰⁵ Právě nájemné může představovat jak peněžní tak nepeněžní příjem pronajímatele. Nepeněžní příjem pronajímatele z nájmu upravuje § 23 odst. 6 ZDP jako –*„náklady vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného a nehrazené vlastníkem (pronajímatelem).“* Pokyn Generálního finančního ředitelství upřesňuje nepeněžní plnění od nájemce. Uvádí, že se může jednat o technické zhodnocení či opravy, údržby. Naopak za nepeněžní plnění se nepovažují výdaje nájemce spojené se zajišťováním správy nemovité věci a s obvyklou údržbou, které je povinen hradit nájemce.²⁰⁶ ZDP dále upravuje jednotlivé způsoby ocenění

²⁰⁴ § 9 ZDP.

²⁰⁵ § 2201 OZ.

²⁰⁶ Generální finanční ředitelství. Pokyn GFR D – 22 [online]. In: financnisprava.cz [cit. 9.11.2022]. s. 27. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf.

technického zhodnocení rozdělené podle toho, kdy vstupuje do základu daně. Ocení se buď zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování, znaleckým posudkem nebo náklady, které vynaložil nájemce. V případě, že by však nájemce jednal bez souhlasu pronajímatele a ten by souhlas nedal ani dodatečně, musel by nájemce uvést věc do původního stavu a k nepeněžnímu příjmu by tedy nedošlo.²⁰⁷ K této problematice se váže rozsudek NSS čj. 2 Afs 42/2005 – 136 zabývající se nepeněžním příjmem v podobě technického zhodnocení, který je blíže popsán v kapitole 6. Příjem z pohledu judikatury.

7.4.2. Prominutí dluhu

Prominutí dluhu představuje specifický druh nepeněžního příjmu, který je předmětem daně. Většinou se jedná o zdanitelný příjem, ale najdeme i případy, kdy je od daně osvobozen, a to například pokud dojde k prominutí dluhu při reorganizaci či oddlužení.²⁰⁸ Dle § 23 odst. 3 bod 15 ZDP se „výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje o ...částku ve výši rozdílu mezi dosavadním dluhem a dluhem novým nižší hodnoty vzniklou na základě dohody, kterou se dosavadní dluh nahrazuje dluhem novým.“²⁰⁹ To můžeme interpretovat jako prominutí dluhu částečné či v plné výši. V obou případech se bude jednat o zdanitelný příjem.

Že prominutí dluhu představuje zdanitelný příjem, judikoval i NSS ve svém rozhodnutí²¹⁰ čj. 10 Afs 129/2014-62. Zmíněný rozsudek řešil případ daně z příjmů právnických osob, kde na základě jednak promlčeného závazku a jednak neplatné smlouvy tento závazek zakládající, došlo právnickou osobou – poplatníkem (žalobce) k odúčtování tohoto závazku.

NSS poukázal na svoji předchozí judikaturu ohledně neplatnosti smluv a jejího dopadu na daňovou sféru. NSS poznamenal, „že i absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností daňověprávní účinky. Pro oblast daňovou je přitom rozhodná ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti. Na druhou stranu v případě, kdy by bylo možné zjištěnou absolutní neplatnost reflektovat tím, že dojde k vrácení

²⁰⁷ § 2263 odst. 2 OZ.

²⁰⁸ § 4a písm. h) ZDP.

²⁰⁹ 23 odst. 3 bod 15 ZDP.

²¹⁰ Rozhodnutí NSS ze dne 28. 5. 2015, čj. 10 Afs 129/2014-62.

uskutečněného plnění, případně k plnění na základě závazku ještě nedošlo, nebo je možná obnova takového stavu, jako by tu předmětný závazek nikdy neexistoval, účinky tohoto úkonu do daňové oblasti nezasáhnou.“

V posuzovaném případě, ač byla smlouva zakládající závazek neplatná, však mezi zúčastněnými stranami reálně docházelo k vzájemnému plnění z předmětné smlouvy a vzhledem k předmětu plnění, kterým byl plyn, který poplatník dále distribuoval koncovým zákazníkům, není dost dobře možné vzájemná plnění si vrátit, tedy odebraný plyn a částečnou úhradu za jeho poskytnutí. NSS na tomto základě dovodil, „že předmětný závazek je třeba pro účely výběru daní považovat za fakticky existující, proto se také musí odrazit v daňové povinnosti.“ Toliko NSS k existenci závazku. Dále se zabýval situací, kdy byla uhrazena pouze část závazku a zbylá část se promlčela. Zbylou část závazku tedy poplatník odúčtoval.

K tomu NSS uvedl následující: „pozbytí povinnosti závazek hradit se nutně muselo projevit v navýšení výnosů stěžovatelky a tudíž také ve zvýšení daňové povinnosti.“

V daném případě se nejednalo pouze o příjem zdánlivý, neboť fakticky bylo s předmětným závazkem kalkulováno jako s hodnotou, o kterou byl majetek stěžovatelky již od jeho vzniku nižší, proto po jeho odúčtování se nevyhnutelně musel její majetek zvýšit.“

NSS závěrem konstatoval, „že odúčtování předmětného závazku představovalo reálný příjem stěžovatelky, který se projevil přírůstkem jejího majetku, a z toho důvodu podléhá dani z příjmů právnických osob ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o dani z příjmů.“

7.4.3. Ostatní nepeněžní příjmy

Dalšími nepeněžními příjmy mohou být také například výhry v loteriích nebo dary. Za nepeněžní příjem se rovněž považuje rozdíl mezi částkou, kterou zaměstnanec za určité plnění zaměstnavateli platí a částkou, která odpovídá ceně stanovené dle ZOM či kterou účtuje zaměstnavatel jiným osobám. Jako příklad můžeme uvažovat situaci, kdy zaměstnavatel podnikající ve výrobě a následném prodeji kuchyňských potřeb, přenechá zaměstnanci některé z těchto výrobků zadarmo či za nižší cenu, než kterou účtuje svým zákazníkům. Rozdíl v obou částkách tvoří zaměstnancův nepeněžní příjem.²¹¹

²¹¹ § 6 odst. 3 ZDP.

U některých nepeněžních příjmů není nutné jejich existenci řešit, neboť z povahy věci je jejich daňová pozice zřejmá. Například uvažujme situaci, kdy bude nepeněžním benefitem zaměstnance delší dovolená stanovená nad rámec čtyř týdnů, které jsou povinné dle zákoníku práce. V době dovolené dostává zaměstnanec náhradu mzdy²¹² a ta je stejně jako mzda zdanitelným příjmem. V případě, že dostane zaměstnanec možnost čerpat dovolenou i nad rámec stanovené minimální dovolené, náleží mu taktéž náhrada mzdy a situace je z daňového hlediska stejná. Zajímavá je spíše skutečnost, že se například i na delší dovolenou dá nahlížet jako na nepeněžitý příjem podobně jako na tzv. sick days, tedy placené dny volna, které zaměstnanec může čerpat v případě nemoci. Nepeněžní příjem nás zkrátka obklopuje a v určitých situacích je nutné prověřit, zda zrovna konkrétní příjem není předmětem daně.

²¹² § 222 zákoníku práce.

Závěr

Problematika příjmu jako předmětu daně je poměrně složitá. Nejprve je nutné identifikovat příjem a poté správně určit, zda se jedná o příjem, který podléhá dani. Přičemž zásadní je právě otázka definování příjmu, jelikož příjem, jak jsme si ukázali, může plynout z nejrůznějších daňověprávních skutečností a v některých případech si poplatník jeho existenci ani nemusí uvědomit. Jako příklad můžeme uvést prominutí dluhu, kdy poplatníkovi neplynou žádné dodatečné zdroje majetku. Nicméně hladina majetku s prominutím dluhu neklesá. V případě, kdy by k prominutí dluhu nedošlo, výše majetku by jeho splácením klesala a právě tento rozdíl představuje příjem. Na první pohled to ale neznalému poplatníkovi nemusí být jasné. Oproti tomu existují, a je jich většina, daňověprávní skutečnosti, které nevyvolávají pochybnosti ohledně existence příjmu. Zde můžeme uvést příjmy ze závislé činnosti či ze samostatné činnosti, zjednodušeně řečeno příjmy, které jsou generovány přímou aktivní činností poplatníka. V případě příjmů souvisejících s touto činností, už můžeme narazit na potíže s uvědoměním si, zda se jedná o příjem. Tuto situaci představují nejrůznější zaměstnanecké benefity, které jsou taktéž příjmem poplatníka. Přesto, že zde najdeme mnoho osvobozených plnění, neplatí to pro všechny druhy zaměstnaneckých benefitů ani pro neomezeně vysoká plnění. Celou situaci ještě komplikuje existence nepeněžních příjmů, které na první pohled nemusí být snadné jako příjem identifikovat. Pro správné určení daňového režimu konkrétních plnění, je nutné znát platnou právní úpravu. Abychom mohli ale příjem správně podřadit pod konkrétní ustanovení zákona, musíme nejprve být schopni samotný příjem rozpoznat. To nás vrací zpět na začátek a k definování příjmu jako takového.

Jelikož ZDP nenabízí legální definici tohoto pojmu, je nutné pracovat s jeho jednotlivými ustanoveními, a to individuálně i v kontextu celého zákona. Pro správné pochopení příjmu, je nutné vykládat jednotlivá ustanovení v souladu se smyslem zákona. Z úpravy daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob je na první pohled patrné, že předmět daně je v obou případech vymezen dosti široce. Tato úprava jasně reflektuje syntetickou daň z příjmů, která prostřednictvím jedné daně dopadá na nejrůznější druhy příjmů. V případě daně z příjmů fyzických osob se však jedná o daň syntetickou s analytickými prvky, které představují jednotlivé dílčí daňové základy. Právě dílčí základy daně nám více přibližují, jaká plnění lze za příjem považovat. Daň z příjmů fyzických osob je tvořena pěti dílčími základy daně, kterými jsou příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze

samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a příjmy ostatní. Jednotlivé kategorie obsahují více či méně obsírný výčet příjmů, které pod ně lze zařadit. Zákodárce však nezvolil taxativní výčet příjmů a ani z povahy věci by zde taxativní výčet nebyl vhodný, jelikož cílem je zdanit příjmy poplatníků z různých daňověprávních skutečností a postihnout jednotnou daní z příjmů veškeré příjmy poplatníka. Zdrojů příjmů však existuje mnoho, a tak není v silách zákonodárce všechny jednoznačně označit. Zvolený způsob úpravy lze považovat za rozumný a logický, jelikož přílišná kazuistika vede k tomu, že vznikají mezery v zákonné úpravě, které mohou vyústit až v soudní spory. To ovšem neznamená, že za současné úpravy ke sporům nedochází. Větší komplikace v interpretaci příjmu jako předmětu daně pozorujeme v případě fyzických osob, což je pochopitelné, vzhledem k její koncepci. Zde můžeme také sledovat poměrně pestrou judikaturu, kdy dochází ke sporům ohledně konkrétních plnění a jejich podřazení pod určitý daňový základ nebo určení, že se jedná o příjem od daně osvobozený. Právě institut osvobození od daně z příjmů představuje jistý korektiv k široce vymezenému předmětu daně. Dalším korektivem jsou příjmy, které vůbec nejsou předmětem daně a jsou z režimu ZDP vyloučeny.

V interpretaci příjmu a přiblížení jeho podstaty hraje judikatura nezastupitelnou roli. Dotváří představu ohledně toho, co lze za příjem považovat a co si pod tímto pojmem lze představit. Můžeme říci, že judikatura je interpretačním doplňkem pozitivněprávní úpravy. Tato skutečnost platí obecně napříč celým právním řádem, nicméně v případě porozumění pojmu příjem, je tato její funkce nezastupitelná. Vychází to ze skutečnosti, že v praxi nastávají kolikrát situace, které by si zákonodárce jen těžko dokázal při formování právní úpravy představit. A právě v takových případech nastupuje nezastupitelná role soudů, které vykládají jednotlivá ustanovení zákona a aplikují je na konkrétní případ. Zásadní interpretační význam má ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu či Ústavního soudu, z které vycházejí i soudy nižších článků soudní soustavy, při aplikaci práva.

Na základě zjištěných poznatků, a to ať už na základě zákonné úpravy, nebo judikatury s přihlédnutím k ekonomické teorii, můžeme konstatovat, že příjem jako předmět daně z příjmů představuje navýšení majetku. Tuto skutečnost jasně reflektuje judikatura a v neposlední řadě takto příjem vymezuje i ZDP v ustavení § 10, kde uvádí, že „*ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména (...)*.“ Esenciálním znakem příjmu je tedy navýšení majetku poplatníka. Jedná se o takové navýšení majetku, které se musí v právní sféře poplatníka reálně projevit a poplatník

s ním může disponovat, tedy může ho například zcizit, půjčit, darovat, investovat apod. V případě, že by se jednalo o navýšení pouze zdánlivé, které by ve skutečnosti hodnotu majetku nezvyšovalo, nejednalo by se o příjem, který by byl předmětem daně. Zde můžeme jako příklad uvést vypořádání spoluvlastnictví dle spoluvlastnických podílů. V tomto případě každý spoluvlastník získá jeho podílu odpovídající část společné věci. Rozdíl je v právním režimu k věci, kdy se spoluvlastnictví celé věci mění na vlastnictví odpovídající části věci. K navýšení majetku tímto ale nedochází.

Obecně lze říci, že zdanitelným příjmem je příjem, který objektivně navýší, nebo v případě prominutí dluhu nesníží hodnotu majetku. To však neplatí bezvýjimečně. Například pro poplatníky, kteří vedou účetnictví, což znamená všechny právnické a některé fyzické osoby, je předmět daně z příjmů určen výnosy nikoli příjmy.²¹³ V takovém případě lze výše popsanou definici těžko uplatnit, jelikož běžně dochází k situaci, že poplatník reálné zvýšení majetku ještě neobdržel, ale o tomto příjmu již provedl zápis do účetnictví, a tak tento výnos vstupuje do základu daně. Dochází tedy ke zdaňování příjmů, aniž by poplatník obdržel adekvátní plnění, které je předmětem daně. Nicméně z dlouhodobého hlediska by mělo dojít ke srovnání právního a faktického stavu tím, že až plnění poplatník skutečně obdrží, již ho znovu danit nebude.

Z hlediska uplatňování daňového práva na konkrétní případy je nutné poznamenat, že aplikace daňového práva je nezávislá na ostatních právních odvětvích. Tato skutečnost vyplývá jednak z občanského zákoníku z § 1 věty druhé, který uvádí, že „*uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného*“ a jednak z judikatury Nejvyššího správního soudu, který tento princip uplatnil v několika svých rozhodnutích. Pro připomenutí lze vzpomenout situaci, kdy se na příjem realizovaný na základě neplatné smlouvy vztahovala předmětná úprava daně z příjmů bez ohledu na platnost soukromoprávní smlouvy, která byla titulem pro vznik takového příjmu. V případě, že by se nezávislost daňového práva neuplatňovala, vedl by příjem z neplatné smlouvy k bezdůvodnému obohacení a plnění by bylo nutné vrátit. Daň z příjmů by se na takovýto druh příjmu nevztahovala. Jelikož se uplatňuje nezávislost daňového práva, správce daně hodnotí konkrétní případy vzhledem k jejich daňověprávní relevanci, bez ohledu na jejich dopad soukromoprávní či trestněprávní, což ostatně vyplývá i z § 8 odst. 3 DŘ, který stanoví, že

²¹³ § 21 písm. h ZDP a § 23 odst. 2 písm. a ZDP.

„správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“

Je tedy vždy nutné posoudit a uvážit konkrétní případ i z materiální nikoli pouze formální stránky, jelikož soukromoprávní či trestněprávní důsledky nemusí vždy korespondovat s těmi daňovými. Správce daně posuzuje daný případ pouze z pohledu správného zařazení příjmů do dílčích daňových základů pro účely správného vyměření daně, přičemž se nezabývá otázkami z daňového hlediska irelevantními, které s vyměření daně nesouvisí a přísluší do kompetence jiných orgánů. Správce daně tedy vychází ze skutečného obsahu právního jednání. V případě, že se v průběhu daňového řízení vyskytne potřeba vyřešit předběžnou otázku, může si o ní udělat úsudek správce daně sám, na druhou stranu pravomocným rozhodnutím jiného orgánu je vázán.²¹⁴

Jak jsme si ukázali, problematika příjmu a jeho zdanění je poměrně složitá. Úprava daně z příjmů klade na zákonodárce vysoké nároky z hlediska vymezení zdanitelných příjmů a souvisejících institutů. Nicméně praxe vždy může přinést situace, se kterými zákonodárce nepočítal, anebo se kterými počítal, ale jejich úprava není zcela jednoznačná. V těchto případech přísluší správci daně posoudit konkrétní situaci z daňověprávního hlediska. V případě sporů nastupuje úloha soudů, které svoji činností pomáhají interpretovat platné daňové právo a vysvětlovat podstatu jednotlivých institutů.

²¹⁴ § 99 DŘ.

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. Finanční právo. 6 upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978- 80-7400-440-7.

BERÁNEK, Petr. Průvodce zákonem o daních z příjmů pro OSVČ. Olomouc: Anag, spol. s.r.o., 2021. ISBN 978-80-7554-318-9.

BRYCHTA, Ivan. Meritum Účetnictví podnikatelů 2022. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-351-7.

DRÁB, Ondřej, NEŠLEHA, Matěj, MORÁVEK, Zdeněk, BERÁNEK, Petr, BLÁHA, Radim, HLAVÁČ, Jiří, HRDLIČKA, Lukáš a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7.

GRÚŇ, Lubomír. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7102-745-4.

HOLMAN, Robert. Ekonomie. 4. aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-891-6.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. Daňové právo de lege lata. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2018. ISBN 978-80-7380-687-3.

KARFÍKOVÁ, Marie a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0.

MACÁKOVÁ, Libuše. Mikroekonomie základní kurs. Melandrium, 2003. ISBN 80-86175-33-2.

PELC, Vladimír. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7.

RADVAN, Michal. Daně a správa daní. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7746-1.

VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-926-8.

VYCHOPĚŇ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2022. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-356-2.

2. Seznam použitých internetových zdrojů

- BARTUŠKOVÁ, Zuzana, 2021. 23. díl: Benefity pro zaměstnance z pohledu účetnictví a daní. Průvodce podnikáním [online]. In: pruvodcepodnikanim.cz [cit. 2.9.2022]. Dostupné z: <https://www.pruvodcepodnikanim.cz/clanek/benefity-pro-zamestnance-z-pohledu-dani/>.
- BOGNÁROVÁ, Věra, 2020. Vnitřní předpis zaměstnavatele k poskytování benefitů [online]. In: [Pamprofi.cz](http://pamprofi.cz) [cit. 2.9.2022]. Dostupné z: <https://www.pamprofi.cz/33/vnitri-predpis-zamestnavatele-k-poskytovani-benefitu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eu2czycG0yCzaKg76Xp4Wpn3dCx33mAsJA/>.
- BUCHTA, Miroslav. Nerovnosti v důchodech. Ústav ekonomie, FES, Univerzita Pardubice. [online]. [cit. 7.11.2022]. Dostupné z: <https://dk.upce.cz/bitstream/handle/10195/32346/CL402.pdf;sequence=1>.
- Český statistický úřad: Ze statistik ČSÚ nelze určit vliv zavedení EET [online]. In: czso.cz [cit. 9.12.2022]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/ze-statistik-csu-nelze-urcit-vliv-zavedeni-eet>.
- DUBOVÁ, Markéta, 2018. Firemní benefity: auto k soukromým účelům – daňový pohled [online]. In: news.cafin.cz [cit. 1.9.2022]. Dostupné z: <https://news.cafin.cz/studie/firemni-benefity-auto-k-soukromym-ucelum---danovy-pohled>.
- Generální finanční ředitelství. Pokyn GFR D – 22 [online]. In: financnisprava.cz [cit. 9.11.2022]. s. 12. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf.
- GRUBER, Josef. Nauka o důchodu a o spotřebě. Praha: Všehrd, 1920 [online]. [cit. 7.11.2022]. s. 5. Dostupné z: <https://www.digitalniknihovna.cz/vse/view/uuid:b227e5ad-67c9-4f2e-ab5f-7f8c6d951681?page=uuid:616b2dfc-8bcd-11e7-b19b-005056a54372>.
- HRDLIČKA, Lukáš. Doporučení ekonomické analýzy práva pro nový zákon o daních z příjmů: AUC Iuridica [online]. In: <https://karolinum.cz/casopis/auc-iuridica/aktualni-cislo> [cit. 7.11.2022]. s. 9. Dostupné z: https://karolinum.cz/data/clanek/5447/Iurid_64_1_0091.pdf.
- JAREŠ, Martin. Výzkumná studie. Daňové úlevy v České republice [online]. In: mfcr.cz [cit. 7.11.2022]. s. 5 a násl. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Odborne-vyzkumy_2010-02_Danove-ulevy-v-Ceske-republice.pdf.
- Ministerstvo financí ČR. Komentář k určování obvyklé ceny [online]. In: mfcr.cz [cit. 1.9.2022]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/MFCR_2014-09-25_Komentar-k-urcovani-obvykle-ceny.pdf.

Ministerstvo financí ČR: Senát schválil úplné zrušení EET od příštího roku [online]. In: mfcz.cz [cit. 9.12. 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/poslanecka-snemovna-schvalila-uplne-zrus-46800/>.

Ministerstvo financí ČR. Souhrn řešení inovace regulace zdanění a zpojistnění příjmů. Záměry k diskuzi [online]. In: mfcz.cz [cit. 7.11.2022]. s. 10. Dostupné z: https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/Konzultace_2016-10-24_NZDP-souhrn-reseni.pdf.

Ministerstvo financí ČR: Tři roky s elektronickou evidencí tržeb [online]. In: mfcz.cz [cit. 9.12.2022]. Dostupné z: https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/Prezentace_2019-11-28_TK-3-roky-s-EET.pdf.

3. Seznam použitých právních předpisů

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“).

Zákon č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku (dále jen „TZ“).

Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku („ZOM“).

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

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

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

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

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Zákon č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“).

Zákon č. 526/1990 Sb., zákon o cenách.

Zákon č. 161/1982 Sb., o odvodech do státního rozpočtu.

Zákon č. 113/1971 Sb., o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení.

Zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce.

Zákon č. 36/1965 Sb., o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti.

Zákon č. 101/1964 Sb., o sociálním zabezpečení.

Zákon č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva.

Zákon č. 81/1952 Sb., o dani z představení.

Zákon č. 80/1952 Sb., o dani domovní.

Zákon č. 79/1952 Sb., o živnostenské dani.

Zákon č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva.

Zákon č. 77/1952 Sb., o zemědělské dani.

Zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy.

Zákon č. 75/1952 Sb., o důchodové dani družstev a jiných organizací.

Zákon č. 74/1952 Sb., o dani z výkonů.

Zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu.

Zákon č. 50/1948 Sb., o živnostenské dani

Zákon č. 59/1950 Sb., o dani z literární a umělecké činnosti.

Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních.

Vyhláška Ministerstva financí č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku („oceňovací vyhláška“).

Vyhláška Ministerstva financí č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb.

Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „zákonné opatření“).

Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

4. Seznam použité judikatury

Nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

Nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07.

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

Nález Ústavního soudu ze dne 16. 9. 1998, sp. zn. II. ÚS 91/98.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, čj. 1 Afs 375/2019 – 37.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, čj. 10 Afs 129/2014-62.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 Afs 50/2013-34.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2013, čj. 5 Afs 56/2012-37.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2012, čj. 2 Afs 58/2011-67.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 AFS 81/2010 – 180.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, čj. 5 Afs 76/2008 – 93.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2008, čj. 2 Afs 70/2007 – 55.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 5 Afs 8/2005-79.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 AFS 42/2005 – 136.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2010, čj. 5 Ca 65/2007-77.

5. Seznam použitých grafů

Graf 1 - Daňové příjmy za rok 2021 dle dílčích základů daně.

Příjem jako předmět zdanění

Abstrakt

Tato práce se zabývá definováním příjmu jako předmětu daně. Pojem příjmu není nikde jasně definován, a tak se tato práce pokouší do samé podstaty tohoto pojmu nahlédnout a pokusit se nikoli o jeho přesnou definici, nýbrž o nalezení jeho podstatných znaků. Tato práce nabízí více úhlu pohledů na téže problematiku, přičemž se nevěnuje pouze příjmu relevantnímu pro daňové účely, nýbrž samotné podstatě tohoto pojmu. Uvažuje příjem z hlediska ekonomického, z hlediska zákona o daních z příjmů a v neposlední řadě z hlediska judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Spolu s těmito hledisky popisuje související problematiku jako je evidence příjmů pro daňové účely či vývoj daně z příjmů v čase. V práci nechybí praktické příklady jednotlivých druhů příjmů, které slouží pro bližší ilustraci dané problematiky. Práce si klade za cíl nalézt podstatné znaky příjmu, zamyslet se nad tím, co vše lze za příjem považovat, co ho tvoří a jak tyto poznatky korespondují s daňovou úpravou v České republice. Platí, že nikoli každé plnění, které lze pod pojem příjem podřadit je předmětem daně a ne každý příjem, který je předmětem daně musí být nutně dani podroben, jelikož náš právní řád umožňuje v konkrétně vymezených případech příjem od daně osvobodit. To vše bere práce při analýze příjmu v potaz a získané poznatky reflektuje s platnou právní úpravou.

Samostatná kapitola je věnována specifickému druhu příjmu, a to příjmu nepeněžnímu. Zákon o daních z příjmů uvádí, že příjem může být jak peněžní tak nepeněžní a dále lze konkrétní druhy nepeněžních příjmů nalézt v jednotlivých ustanoveních zákona. Tato kapitola má za cíl přiblížit problematiku nepeněžního příjmu, včetně způsobu jeho oceňování. Pro lepší pochopení uvádí praktické příklady nepeněžního příjmu, se kterými se lze v praxi setkat.

Získané poznatky ohledně podstatných znaků, pomocí kterých je možné příjem definovat a způsoby, jakými lze na pojem příjmu nahlížet, jsou shrnuty v závěrečné kapitole.

Klíčová slova: daň z příjmů, předmět daně, nepeněžní příjem

Income as a subject of taxation

Abstract

This thesis deals with defining income as a subject of tax. The concept of income is not clearly defined anywhere, so this thesis tries to look into the very essence of this concept and try not to define it precisely, but to find its essential features. This thesis offers multiple perspectives on the same issue, while not only looking income relevant for tax purposes, but the very essence of this concept. It considers income from an economic point of view, from the point of view of the Income Tax Act and, last but not least, from the point of view of the jurisprudence of the Supreme Administrative Court and the Constitutional Court. Along with these points of view, it describes related issues such as registration of income for tax purposes or the development of income tax over time. The thesis includes practical examples of individual types of income, which illustrate the issue in more detail. The thesis aims to find the essential features of income, to think about what can be considered as income, what constitutes it and how these findings correspond with the tax system in the Czech Republic. It is true that not every transaction that can be classified as income is subject to tax and not every income that is subject to tax must necessarily be subject to tax, as our legal system allows income to be exempted from tax in specifically defined cases. The thesis takes all of this into account when analyzing income and reflects the findings gained with the current legislation.

A separate chapter is dedicated to a specific type of income, namely non-monetary income. The Income Tax Act states that income can be both monetary and non-monetary, and furthermore specific types of non-monetary income can be found in individual provisions of the law. This chapter aims to provide an overview of the issue of non-monetary income, including the method of its valuation. For a better understanding, it provides practical examples of non-monetary income that can be encountered in practice.

The insights gained regarding the essential features by means of which income can be used to define income and the ways in which the concept of income can be viewed are summarized in the final chapter.

Keywords: income tax, subject of tax, non-monetary income