

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE  
PRÁVNICKÁ FAKULTA  
KATEDRA FINANČNÍHO PRÁVA A FINANČNÍ VĚDY

## **DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB**

Diplomová práce

Barbora Popová

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

Akademický rok: 2013/2014

Datum vypracování:

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou prací na téma Daň z příjmů právnických osob vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne

Barbora Popová

Na tomto místě bych chtěla poděkovat panu JUDr. Petru Novotnému, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce, za cenné rady a připomínky, které mi poskytl při zpracování této práce, a dále za jeho vstřícnost a lidský a pozitivní přístup.

# Obsah

ÚVOD.....	1
<b>1 DAŇ A ČESKÝ DAŇOVÝ SYSTÉM.....</b>	<b>3</b>
<b>1.1 POJEM DANĚ .....</b>	<b>3</b>
1.1.1 Pojem daně – legální definice v. legislativní zkratka .....	3
1.1.2 Pojem daně v daňových předpisech.....	4
1.1.3 Doktrinální definice daně.....	6
<b>1.2 FUNKCE DANĚ .....</b>	<b>6</b>
1.2.1 Alokační funkce.....	7
1.2.2 Regulační a redistribuční funkce .....	7
1.2.3 Stabilizační a stimulační funkce .....	7
1.2.4 Fiskální funkce.....	8
<b>1.3 DAŇOVÝ SYSTÉM .....</b>	<b>9</b>
<b>1.4 DAŇOVÁ SOUSTAVA A KLASIFIKACE DANÍ .....</b>	<b>10</b>
<b>2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 PRÁVNICKÉ OSOBY .....</b>	<b>13</b>
2.1.1 Právnícké osoby dle občanského zákoníku .....	13
2.1.2 Právnícké osoby dle zákona o obchodních korporacích.....	14
<b>2.2 ZÁKLADNÍ PRVKY DAŇOVÉ KONSTRUKCE DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....</b>	<b>15</b>
<b>2.3 SUBJEKT DANĚ .....</b>	<b>15</b>
2.3.1 Noví poplatníci .....	16
2.3.2 Daňový rezident, daňový nerezident .....	17
2.3.3 Veřejně prospěšný poplatník .....	19
2.3.4 Ostatní subjekty daně.....	22
<b>2.4 PŘEDMĚT DANĚ .....</b>	<b>23</b>
2.4.1 Pozitivní vymezení předmětu daně.....	24
2.4.2 Negativní vymezení předmětu daně .....	24
2.4.3 Příjmy z dědictví a darování jako předmět daně z příjmů právníckých osob .....	26
2.4.4 Zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků .....	26
2.4.5 Zvláštní ustanovení o předmětu daně osobních obchodních společností a jejich společníků.....	27
2.4.6 Osvobození od daně.....	28
2.4.7 Osvobození bezúplatných příjmů .....	28
<b>2.5 ZÁKLAD DANĚ.....</b>	<b>30</b>

2.5.1	Věcná a časová souvislost příjmů a výdajů .....	30
2.5.2	Výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů .....	32
2.5.3	Zjištění základu daně .....	34
2.5.4	Úprava základu daně.....	35
2.5.5	Zvláštní ustanovení o základu daně některých poplatníků daně z příjmů právnických osob.....	36
2.5.6	Samostatný základ daně.....	37
<b>2.6</b>	<b>SAZBA DANĚ .....</b>	<b>37</b>
2.6.1	Vývoj výše sazby daně .....	39
2.6.2	Zvláštní sazba daně .....	40
<b>2.7</b>	<b>ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ .....</b>	<b>41</b>
<b>3</b>	<b>DALŠÍ ZMĚNY ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ.....</b>	<b>43</b>
3.1	VĚCI.....	43
3.2	MAJETKOVÁ PRÁVA .....	44
3.3	FINANČNÍ LEASING .....	45
3.4	OSOBY.....	46
<b>4</b>	<b>SVĚŘENSKÝ FOND V KONTEXTU DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....</b>	<b>47</b>
<b>4.1</b>	<b>SVĚŘENSKÝ FOND DLE OBČANSKÉHO ZÁKONÍKU .....</b>	<b>47</b>
4.1.1	Zřízení svěřenského fondu.....	47
4.1.2	Účel svěřenského fondu.....	48
4.1.3	Majetek svěřenského fondu .....	48
4.1.4	Správa svěřenského fondu .....	49
4.1.5	Obmyšlený .....	49
<b>4.2</b>	<b>ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ SVĚŘENSKÉHO FONDU .....</b>	<b>49</b>
4.2.1	Svěřenský fond jako subjekt daně z příjmů právnických osob.....	49
4.2.2	Předmět daně svěřenského fondu .....	50
4.2.3	Základ daně svěřenského fondu.....	51
4.2.4	Sazba daně svěřenského fondu .....	51
4.2.5	Zdaňovací období .....	52
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>53</b>
	<b>SEZNAM DEFINIC .....</b>	<b>55</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>56</b>
	<b>RESUMÉ .....</b>	<b>60</b>



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

*Winston Churchill*

## ÚVOD

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

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

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

Cílem této práce je nastínit aktuální úpravu daně z příjmů právnických osob, a to zejména s důrazem na zásadní změny účinné od roku 2014, a dále přiblížit nový institut svěřenského fondu a úpravu zdanění příjmů svěřenského fondu daní z příjmů právnických osob.

První část této práce se věnuje daním a daňovému systému z hlediska obecné daňově právní teorie. Je zde vysvětlen obsah pojmu „daň“ a popsány funkce daní a daňový systém a daňová soustava České republiky.

Druhá část podává výklad k dani z příjmů právnických osob dle Zákona o daních z příjmů. Pozornost je věnována zejména jednotlivým základním konstrukčním prvkům korporátní daně, a to subjektu daně, předmětu daně, základu daně, sazbě daně a zdaňovacímu období. Tato část má za cíl nejen předestřít aktuální úpravu daně z příjmů právnických osob, ale také upozornit na nejzásadnější změny účinné od začátku roku 2014 a zhodnotit je v porovnání s dřívější úpravou.

V třetí části jsou představeny další změny Zákona o daních z příjmů důležité zejména v souvislosti s daní z příjmů právnických osob.

Čtvrtá a poslední část je věnována podrobné analýze institutu svěřenského fondu a jeho postavení jako poplatníka daně z příjmů právnických osob. Jsou zde uvedeny zejména zvláštnosti zdanění svěřenského fondu oproti ostatním již tradičním poplatníkům daně. Z důvodu přehlednosti tato kapitola svou strukturou v mezích možností odpovídá druhé části této práce.

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



# 1 DAŇ A ČESKÝ DAŇOVÝ SYSTÉM

## 1.1 Pojem daně

„Daň“ je klíčovým pojmem v životě každého z nás a bezmála každý máme alespoň základní představu, co tento pojem znamená. Možnost státu ukládat daně je koneckonců zakotvena přímo v ústavním pořádku České republiky, a to konkrétně v čl. 11 odst. 5 usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Listina základních práv a svobod“).<sup>1</sup>

Jedním ze základních předpokladů fungování materiálního právního státu je princip právní jistoty občanů a ochrana jejich důvěry v právo. Právo musí být předvídatelné a jeho normy a pojmy jasné a transparentní.<sup>2</sup> Zejména precizně vymezený pojem je totiž z právního hlediska předvídatelným a jako takový přispívá k naplňování principu právní jistoty.

Nicméně přestože je obecný význam pojmu „daň“ jasný, jeho správné a podrobné teoretické vymezení je přinejmenším problematické.<sup>3</sup>

### 1.1.1 Pojem daně – legální definice v. legislativní zkratka

Se zásadou právní jistoty souvisí také požadavek terminologické přesnosti a jednotnosti právních předpisů. Jednotlivé právní termíny jsou v předpisech vymezovány definicí. Dále jsou kromě definic v právních předpisech používány také legislativní zkratky, a to za účelem zvýšení přehlednosti a jasnosti právních předpisů.

Legální definicí se rozumí právně závazná definice uvedená v textu právní normy. Tato definice může mít podobu definice reálné, jež objektivně vymezuje znaky

---

<sup>1</sup> Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“.

<sup>2</sup> Viz ustálená judikatura Ústavního soudu České republiky, např. nález Ústavního soudu České republiky ze dne 3. června 2009, č.j. I. ÚS 420/09.

<sup>3</sup> BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. s. 91.

daného pojmu, či nominální, která závazně stanoví, co se definovaným výrazem rozumí.<sup>4</sup>

Legislativní zkratka je pravidlo obsažené v právním předpisu, které určuje, že určitý několikaslovný výraz, který se v daném předpisu vícekrát opakuje, bude nahrazen legislativní zkratkou, která bude mít uvedený nadefinovaný význam<sup>5</sup>. Dle legislativních pravidel vlády schválených usnesením vlády č. 188 ze dne 19. března 1998, ve znění pozdějších usnesení vlády (dále jen „Legislativní pravidla vlády“) se zavede za slovním spojením, které nahrazuje, a to na místě, kde je toto slovní spojení v právním předpisu použito poprvé, takovým způsobem, aby bylo jednoznačně určitelné, ke kterému slovnímu spojení se zavedená legislativní zkratka vztahuje.<sup>6</sup>

### 1.1.2 Pojem daně v daňových předpisech

Zákon o daních z příjmů ve znění platném do konce roku 2013 obsahoval v § 3 odst. 1 legislativní zkratku „daň“, která nahrazovala slovní spojení „daň z příjmů fyzických osob“. Použití této legislativní zkratky však sklízelo kritiku odborné veřejnosti. Boháč například uvedl, že „*legislativní zkratka „daň“ byla v zákoně o daních z příjmů použita zcela nevhodným způsobem. Bylo by tak více než vhodné tuto legislativní zkratku vypustit.*“<sup>7</sup>.

S účinností od 1. ledna 2014 bylo ustanovení § 3 odst. 1 Zákona o daních z příjmu novelizováno Zákonným opatřením o změně daňových zákonů, a tato legislativní zkratka byla odstraněna<sup>8</sup>. Jak vyplývá z důvodové zprávy Ministerstva financí k Zákonnému opatření o změně daňových zákonů, zákonodárce ke zrušení legislativní zkratky „daň“ přistoupil zejména z důvodu jejího nevhodného použití

---

<sup>4</sup> KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 1995. s. 123.

<sup>5</sup> Viz ustanovení čl. 44 „Legislativní zkratka“ Legislativních pravidel vlády (jak jsou definována v textu dále). Dostupný také z WWW: <<http://www.vlada.cz/cz/ppov/lrv/dokumenty/legislativni-pravidla-vlady-91209/>>.

<sup>6</sup> Viz ustanovení čl. 44 „Legislativní zkratka“ Legislativních pravidel vlády.

<sup>7</sup> BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. s. 92-94.

<sup>8</sup> Viz ustanovení čl. 1 bod 6 Zákonného opatření o změně daňových zákonů. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

v textu Zákona o daních z příjmů.<sup>9</sup> Z důvodu sjednocení úpravy daňových předpisů byla legislativní zkratka „daň“ vypuštěna i z ostatních hmotněprávních předpisů daňového práva<sup>10</sup>.

Co se týče procesně právních předpisů, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Daňový řád“) obsahuje definici pojmu „daň“. Daňový řád v ustanovení § 2 odst. 3 vymezuje daň jako „*a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy.*“, přičemž dle § 2 odst. 4 Daňového řádu daň „*zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.*“. Tuto definici je však nutné vnímat v kontextu zejména odstavce 1 citovaného ustanovení<sup>11</sup> – tedy daně jako předmět správy daní. Daňový řád navíc vymezuje daň v širším smyslu a zahrnuje tedy kromě daní *stricto sensu* i další peněžitá plnění<sup>12</sup>.

Je zřejmé, že procesní definici daně není možné vztáhnout i na hmotněprávní daňové předpisy. Při výkladu Zákona o daních z příjmů si tedy při rozlišování, zda zákon hovoří o dani z příjmů fyzických osob, dani z příjmů právnických osob či o obou, nadále budeme muset vypomocet zejména systematickým výkladem.

---

<sup>9</sup> Neoficiální verze zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou Ministerstva financí České republiky. s. 2 (§ 3 odst. 1). Dostupný také z WWW: <[http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava\\_2013-11-05\\_ZOS-c-344-2013-Sb-o-zmene-danovych-zakonu-v-souvislosti-s-rekodifikaci-vcetne-duvodove-zpravy.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-11-05_ZOS-c-344-2013-Sb-o-zmene-danovych-zakonu-v-souvislosti-s-rekodifikaci-vcetne-duvodove-zpravy.pdf)> (dále jen „Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou“).

<sup>10</sup> Legislativní zkratka „daň“ byla zrušena v následujících ustanoveních: § 2 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů; § 1 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů; § 1 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů; § 1 odst. 1 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>11</sup> Srov. § 2 odst. 1 Daňového řádu: „Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“).“

<sup>12</sup> LICHNOVSKÝ Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, *et al. Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010. s. 4-5.

### 1.1.3 Doktrinální definice daně

Odborná literatura poměrně konstantně vymezuje daň jako veřejnoprávní povinnost ukládanou na základě zákona ve veřejném zájmu k financování veřejných statků, bez přímého protiplnění daňovému subjektu (poplatníkovi) ze strany státu<sup>13</sup>.

Dle této definice rozeznáváme obligatorní a fakultativní znaky daně. Mezi znaky obligatorní (tj. znaky, které musí být u daně přítomny) řadíme (i) peněžitou a (ii) nesankční povahu daně, (iii) zákonnost, (iv) nenávratnost, (v) nedobrovolnost, (vi) neekvivalentnost, (vii) daň je spravována státem, popř. osobami vykonávajícími veřejnou správu a je (viii) příjmem veřejných rozpočtů<sup>14</sup>. Daň je dále zpravidla plněním (i) neúčelovým, (ii) řádným, (iii) pravidelným a (iv) plánovaným, přičemž tyto znaky jsou znaky fakultativními či převažujícími (tj. obvykle, ale ne nezbytně, se u daně vyskytují)<sup>15</sup>.

## 1.2 Funkce daně

Finančněprávní teorie rozeznává různé funkce daní. Mezi základní funkce daní<sup>16</sup> řadíme (i) alokační funkci, (ii) regulační a redistribuční funkci, (iii) stabilizační a stimulační funkci a (iv) funkci fiskální. Jednotlivé úlohy daní však nelze úplně oddělovat, vzhledem k tomu, že se vzájemně ovlivňují a působí současně a společně.

---

<sup>13</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo. 6. upravené vydání.* Praha : C. H. Beck, 2012. s. 154, PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k I. 5. 2011.* 11. aktualizované vydání. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 18, GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty.* 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : LINDE PRAHA, a.s., 2009. s. 96-97.

<sup>14</sup> BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice.* 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. s. 105-06.

<sup>15</sup> *Ibidem.*

<sup>16</sup> Ačkoli je většinou zastáváno dělení na níže uvedené 4 funkční druhy, někteří autoři zastávají názor, že např. funkce alokační a fiskální splývá. Srov. např. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie : úvod do problematiky.* 2. aktualizované vydání. Praha : ASPI Publishing, 2009. s. 17. Někteří autoři uvádějí i další funkce daní (např. sociální etc.) – tyto funkce však mají pouze marginální význam.

### 1.2.1 Alokační funkce

Alokační funkce daní se uplatňuje v situacích tržního selhání (např. vznik negativních externalit, nedokonalá konkurence), kdy dochází k neefektivní alokaci zdrojů. V takovém případě slouží daně k efektivnímu rozdělení zdrojů mezi veřejnou a soukromou spotřebu, zajištění financování oblastí, které jsou trhem podceňovány, atd.<sup>17</sup>

### 1.2.2 Regulační a redistribuční funkce

Regulační funkce daní je úzce spjata s regulační úlohou státu ve smyslu vytváření obecného rámce pro fungování společnosti. Prostřednictvím daní tedy může stát nastavit meze a podmínky fungování společnosti tak, aby ekonomickou cestou docházelo k účelné podpoře či ochraně vybraných zájmů společnosti či naopak k oslabení či potlačení nežádoucích jevů.

Redistribuční funkce daní pak spočívá ve spravedlivém přerozdělování důchodů v rámci daného území a jeho prostřednictvím vyrovnávání majetkových rozdílů mezi jednotlivými hospodářskými subjekty. Daně tedy zajišťují solidaritní jednotlivých členů společnosti.

Obě funkce spolu úzce souvisí, až splývají. Na jejich provázanost poukazuje např. Bakaš, když uvádí, že „regulační funkce úzce souvisí s redistribucí disponibilních peněžních prostředků a zajišťuje, aby příslušným přerozdělením vytvořených důchodů došlo k jejich lepšímu využití“.

### 1.2.3 Stabilizační a stimulační funkce

Jedním z hlavních propagátorů stabilizační funkce daní byl již anglický ekonom John Maynard Keynes.<sup>18</sup> Stabilizační funkce, někdy také označována jako funkce „ekonomická“, spočívá ve zmírňování důsledků hospodářského cyklu na ekonomiku ve snaze zajistit přiměřenou míru zaměstnanosti a cenovou stabilitu.

---

<sup>17</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 12.

<sup>18</sup> Obecná východiska stabilizační politiky státu (a stabilizační funkce daně, jakožto jednoho z dílčích stabilizátorů ekonomiky) jsou obsažena v patrně nejslavnějším díle John Maynarda Keynese, *Obecná teorie zaměstnanosti, úroku a peněz (The General Theory of Employment Interest and Money)*, z roku 1936.

Fungování této myšlenky si můžeme názorně ukázat na případu progresivního zdanění příjmů. V periodě hospodářského cyklu přádající na růst ekonomiky se jednotliví poplatníci díky vyšším příjmům dostávají do vyššího pásma zdanění, tj. objem zdaněných příjmů je větší. Důsledkem je menší objem financí v ekonomice, než který by odpovídal předmětnému ekonomickému růstu. Růst poptávky vytvořené soukromým sektorem tedy mírně zaostává za růstem národního důchodu. V periodě recese naopak dochází k situaci, kdy se poplatníci dostávají do nižšího pásma zdanění. Objem zdaněných příjmů se tak snižuje a pokles poptávky je opět v mírném závěsu za poklesem národního důchodu. Poptávka tedy v tomto případě bude se zpožděním kolísat v menším intervalu od jakési středové hodnoty a vliv hospodářského cyklu na ekonomiku tím budě minimalizován. Z uvedeného příkladu lze také vyčíst, že vyšší stabilizační vliv budou mít takové daně, které reflektují vysokou elasticitu poptávky, zatímco zdanění zaměřené na produkty s nízkou elasticitou bude mít stabilizační vliv menší.

Nicméně, stabilizační úloha daní má mnoho odpůrců, kteří tvrdí, že je to právě snaha o stabilizaci ekonomiky, která způsobuje její nestabilitu, a takové zásahy jsou tedy neefektivní a vysoce nežádoucí.

Stimulační funkce daní umožňuje státu prostřednictvím určitých daňových úlev, slev na daní či jiných zvýhodnění pozitivně působit na hospodářské subjekty za cílem podpory určitého odvětví či naopak zvýšit daňovou povinnost v určitých odvětvích, které stát shledává za nežádoucí a jejichž vliv se snaží potlačit.

#### **1.2.4 Fiskální funkce**

Další funkcí daní je opatřování finančních prostředků plynoucích do veřejných rozpočtů – tj. fiskální funkce. Hlavním cílem této funkce je získat finanční prostředky do veřejných rozpočtů. Jak již bylo naznačeno výše, fiskální funkce není některými autory považována za samostatnou funkci, neboť plnění veřejného rozpočtu je dle těchto autorů imanentní součástí institutu daní a je tak ze své podstaty již obsaženo resp. pokryto ostatními funkcemi.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie : úvod do problematiky*. 2. aktualizované vydání. Praha : ASPI Publishing, 2009. s. 17.

### 1.3 Daňový systém

Daňový systém je obecně chápán jako soustava daní, právně, organizačně a technicky vytvořený systém institucí zabezpečujících správu daní, jejich vyměňování, vymáhání a kontrolu. Pojem daňového systému dále zahrnuje systém nástrojů, metod a principů uplatňovaných těmito institucemi ve vztahu k jednotlivým daňovým subjektům či dalším osobám<sup>20</sup>. Daňový systém České republiky je výsledkem dlouhodobého vývoje za působení zejména politických, hospodářských a kulturních vlivů.<sup>21</sup> Nicméně jeho vývoj ovlivňují i další faktory, a to dlouhodobé faktory jako demografické, technologické a ekologické změny a krátkodobé faktory jako například politické vnímání funkcí daní a veřejných financí měnící se jako následek výsledku voleb.<sup>22</sup>

Aby mohl být daný daňový systém považován za optimální, musí splňovat požadavky, které na optimální daňové systémy klade finanční věda. S požadavky na optimální daňový systém přišel již Adam Smith<sup>23</sup> ve svých daňových kánonech<sup>24</sup>, a tyto požadavky dále rozvedl Joseph Stiglitz<sup>25</sup>. Optimální daňový systém by tedy měl být:

- (i) ekonomicky efektivní,
- (ii) administrativně jednoduchý,
- (iii) flexibilní,
- (iv) politicky přehledný, a
- (v) spravedlivý.<sup>26</sup>

---

<sup>20</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo. 6. upravené vydání.* Praha : C. H. Beck, 2012. s. 163.

<sup>21</sup> *Ibidem.*

<sup>22</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty.* 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : LINDE PRAHA, a.s., 2009. s. 119.

<sup>23</sup> Adam Smith (1723-1790) – skotský ekonom a filozof, byl označován za zakladatele moderní ekonomie.

<sup>24</sup> Jako „daňové kánony“ jsou označovány principy daňového systému, které Adam Smith zformuloval ve svém díle *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů* z r. 1776.

<sup>25</sup> Joseph Stiglitz (1943-) – americký ekonom a profesor, nositel Nobelovy ceny za ekonomii.

<sup>26</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty.* 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : LINDE PRAHA, a.s., 2009. s. 120.

Nicméně, jednotlivé cíle optimálního daňového systému jsou často konfliktní až protichůdné, jelikož například požadavek daňové spravedlnosti může vyžadovat podrobnější úpravu, čímž dochází ke zvýšení administrativní náročnosti a snižování efektivnosti daní vzhledem k vyšším nákladům na inkaso daní. V takových situacích nezbývá, než se snažit najít určitý kompromis.

#### **1.4 Daňová soustava a klasifikace daní**

Daňová soustava je souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase, které společně zajišťují plnění jednotlivých funkcí daní<sup>27</sup>.

Daně můžeme členit dle mnoha kritérií. Mezi v současnosti nejvíce uplatňovaná kritéria patří členění dle možnosti přesunu daňového zatížení (i.e. daně přímé a nepřímé), vazby na objekt (daně personální a reálné), předmětu zdanění (daně důchodové, majetkové, ze spotřeby a daně „z hlavy“), dle použité sazby (daně progresivní, proporcionální a degresivní), atd.<sup>28</sup>

Daňová soustava v České republice v současnosti zahrnuje čtrnáct daní, a to:

- (i) daň z příjmu fyzických osob;
- (ii) daň z příjmu právnických osob;
- (iii) daň z nemovitých věcí;
- (iv) silniční daň;
- (v) daň z nabytí nemovitých věcí<sup>29</sup>;
- (vi) daň z přidané hodnoty;
- (vii) daň z minerálních olejů;
- (viii) daň z lihu;
- (ix) daň z piva;
- (x) daň z vína a meziproduktů;
- (xi) daň z tabákových výrobků;

---

<sup>27</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : LINDE PRAHA, a.s., 2009. s. 118-119.

<sup>28</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : LINDE PRAHA, a.s., 2009. s. 122-23.

<sup>29</sup> Dříve „daň z převodu nemovitostí“.



- (xii) daň ze zemního plynu a některých dalších plynů;
- (xiii) daň z pevných paliv; a
- (xiv) daň z elektřiny.

S účinností k 1. lednu 2014 doznala česká daňová soustava několika koncepčních změn – zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí byl zrušen tzv. zákon o trojdani<sup>30</sup>, přičemž toto zákonné opatření nahradilo původní daň „z převodu nemovitostí“ daní „z nabytí nemovitých věcí“. Dědická a darovací daň byly nově Zákonným opatřením o změně daňových zákonů, zahrnuty do Zákona o daních z příjmů.

---

<sup>30</sup> Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí.

## 2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Daň z příjmů právnických osob řadíme, společně s daní z příjmů fyzických osob mezi důchodové daně. Důchodové daně jsou důležitým článkem daňového systému České republiky, mimo jiné také vzhledem k tomu, že příjmy z těchto daní tvoří podstatnou část daňových příjmů veřejných rozpočtů (v roce 2013 činil dohromady podíl inkasa daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob na celkovém inkasu daní přibližně 43 %<sup>31</sup>). Z hlediska kategorizace daní můžeme daň z příjmů právnických osob dále zařadit mezi daně osobní, přímé a daně s lineární sazbou daně.

Daň z příjmů právnických osob je společně s daní z příjmů fyzických osob upravena Zákonem o daních z příjmů. Tento zákon je dlouhodobě terčem ostré kritiky odborné veřejnosti a bývá označován za nepřehledný a nesrozumitelný pro laickou a často i odbornou veřejnost, přičemž tato nesrozumitelnost již vedla k řadě soudních sporů, které vyústily v protichůdná a rozporuplná rozhodnutí.<sup>32</sup> Hlavním důvodem nepřehlednosti Zákona o daních z příjmů je přitom jeho velice frekventovaná novelizace (tento zákon byl novelizován již více než stokrát) a jeho doplňování o stále další a další ustanovení.

Asi nejlogičtějším řešením tohoto tristního stavu Zákona o daních z příjmů by byla rekonstrukce Zákona o daních z příjmů, a to za respektování a aplikování legislativních požadavků, které jsou kladeny na finančně právní předpisy (tj. vzhledem k aktuální kritice zejména přehlednost a srozumitelnost daňových norem).<sup>33</sup> Tímto by se

---

<sup>31</sup> Tabulka Generálního finančního ředitelství „Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 až 2013“. Dostupná z WWW <[http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/Inkasa\\_dani\\_1993-2013.xls](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/Inkasa_dani_1993-2013.xls)>.

<sup>32</sup> Srov. např. NOVOTNÝ, Petr. *Zamyšlení nad třetím pilířem daňové reformy*. Dostupný z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/zamysleni-nad-tretim-pilirem-danove-reformy-72843.html>>.

<sup>33</sup> KARFÍKOVÁ, Marie, KARFÍK, Zdeněk. *Zamyšlení nad finančním právem na počátku 3. tisíciletí*. In BOHÁČ, Radim. *Poceta Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*. Praha : Leges, 2009. s. 152-153, NOVOTNÝ, Petr. *Významné změny zákona o daních z příjmů*. In MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014 : Úplná znění platná k 1. 1. 2014*. 23. vydání. Praha : Grada, 2014. s. 7-8.

pak vytvořil prostor pro omezování případů jak neúmyslného porušování daňových předpisů, tak nežádoucí daňové optimalizace ze strany daňových poplatníků.<sup>34</sup>

## **2.1 Právnícké osoby**

### **2.1.1 Právnícké osoby dle občanského zákoníku**

Právnícké osoby vymezuje především Občanský zákoník a to v dílu 1 Všeobecná ustanovení (§§ 15 až 22 občanského zákoníku) a dílu 3 Právnícké osoby (§§ 118 až 418 Občanského zákoníku), hlava I., část první. Občanský zákoník rozlišuje osoby fyzické a osoby právnícké<sup>35</sup>, přičemž právníckou osobou je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, a který může mít práva a povinnosti.<sup>36</sup>

Právnícké osoby jsou ustavovány ve dvou fázích. První fází je ustanovení právnícké osoby, jež zahrnuje založení projevem soukromé vůle smlouvou či zakládací listinou, zřízení působením veřejné moci a popřípadě zřízení jiným způsobem.<sup>37</sup> Druhou fází je samotný vznik právnícké osoby. S okamžikem vzniku právnícké osoby spojuje Občanský zákoník vznik právní osobnosti právnícké osoby, tedy způsobilost mít práva a povinnosti.<sup>38</sup> Právnícká osoba vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku, popřípadě dnem nabytí účinnosti zákona, byla-li jí osoba zřízena.<sup>39</sup>

Dvoufázovost je zachována i v případě zániku právnícké osoby. Jako první musí dojít ke zrušení právnícké osoby právním jednáním, uplynutím doby, rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo dosažením jejího účelu (zákon může stanovit i další důvody zrušení). V případě, že právnícká osoba zaniká bez právního nástupce, vyžaduje se po jejím zrušení její likvidace.<sup>40</sup> Právnícká osoba pak zaniká a ztrácí svou právní osobnost

---

<sup>34</sup> KARFÍKOVÁ, Marie, KARFÍK, Zdeněk. Zamyšlení nad finančním právem na počátku 3. tisíciletí. In BOHÁČ, Radim. *Pocita Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*. Praha : Leges, 2009. s. 152-153.

<sup>35</sup> § 18 Občanského zákoníku.

<sup>36</sup> § 20 odst. 1 Občanského zákoníku.

<sup>37</sup> § 122 Občanského zákoníku, Komentář k § 122 Občanského zákoníku. In: ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR [cit. 2014-05-15].

<sup>38</sup> § 188 Občanského zákoníku.

<sup>39</sup> § 126 Občanského zákoníku.

<sup>40</sup> §169 Občanského zákoníku.

dnem výmazu z veřejného rejstříku,<sup>41</sup> popřípadě skončením její likvidace, nezapisuje-li se do veřejného rejstříku.<sup>42</sup>

Právnícká osoba má v období od svého vzniku do svého zániku také svéprávnost, tj. způsobilost nabývat svým právním jednáním práva a zavazovat se k povinnostem.<sup>43</sup> Co se týče právního jednání právnické osoby, jedná za ni její statutární orgán. Statutární orgán může zastupovat právnickou osobu ve všech záležitostech<sup>44</sup> a náleží mu veškerá působnost, která nebyla zakladatelským jednáním svěřena jinému orgánu právnické osoby.<sup>45</sup>

Občanský zákoník rozlišuje následující právnické osoby: korporace (vytvořené společenstvím osob), fundace (právnické osoby vytvořené majetkem vyčleněným k určitému účelu<sup>46</sup>; fundace zahrnují nadace a nadační fondy) a ústavy (ustavené za účelem provozování společensky nebo hospodářsky užitečné činnosti<sup>47</sup>).

### **2.1.2 Právnícké osoby dle zákona o obchodních korporacích**

Korporace jsou dále upraveny Zákonem o obchodních korporacích. Mezi obchodní korporace dle zákona o obchodních korporacích řadíme obchodní společnosti a družstva.<sup>48</sup> Obchodní společnosti se dále dělí na společnosti osobní (tj. veřejná obchodní společnost a komanditní společnost) a společnosti kapitálové (tj. společnost s ručením omezeným a akciová společnost).<sup>49</sup> Mezi obchodní společnosti dále řadíme evropskou společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení.<sup>50</sup> Družstva jsou družstvo a evropská družstevní společnost.<sup>51</sup>

---

<sup>41</sup> §185 Občanského zákoníku.

<sup>42</sup> §186 Občanského zákoníku.

<sup>43</sup> § 15 Občanského zákoníku.

<sup>44</sup> § 164 odst. 1 Občanského zákoníku.

<sup>45</sup> §163 Občanského zákoníku.

<sup>46</sup> §303 Občanského zákoníku.

<sup>47</sup> §402 Občanského zákoníku.

<sup>48</sup> § 1 odst. 1 Zákona o obchodních korporacích.

<sup>49</sup> § 1 odst. 2 Zákona o obchodních korporacích.

<sup>50</sup> *Ibidem*.

<sup>51</sup> §1 odst. 1, 2 a 3 Zákona o obchodních korporacích.

## 2.2 Základní prvky daňové konstrukce daně z příjmů právnických osob

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

Jednotliví autoři se poměrně značně rozcházejí při rozlišování těchto prvků co do počtu a širě konstrukčních prvků daně. Například Bakeš, Karfíková a Kotáb rozlišují subjekt daně, zdaňovací období, předmět daně, osvobození od daně, základ daně, samostatný základ daně, sazbu daně a slevy na dani<sup>52</sup>. Boháč rozeznává subjekt daně, předmět daně, základ daně, sazbu daně, výpočet daně, zdaňovací období a rozpočtové určení<sup>53</sup>. Konečně, zatímco výše uvedení autoři rozeznávají vyšší počet prvků daňové konstrukce, Grůň rozlišuje pouze čtyři prvky, a to subjekt daně, předmět daně, základ daně a sazbu daně<sup>54</sup>. Tato různá pojetí daně se nicméně v konečném důsledku neliší svým obsahem, pouze použitím širšího či užšího pohledu na jednotlivé prvky.

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

## 2.3 Subjekt daně

Subjektem daně je osoba<sup>55</sup>, které je zákonem uložena povinnost platit daň, přičemž tuto osobu nazýváme poplatníkem daně.<sup>56</sup> V kontextu Zákona o daních

---

<sup>52</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 206-11.

<sup>53</sup> BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. s. 79-89.

<sup>54</sup> GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : LINDE PRAHA, a.s., 2009. s. 143.

<sup>55</sup> Nicméně, je třeba poznamenat, že subjekt daně nemusí být vždy osobou (tj. fyzickou či právnickou osobou) a tedy mít právní osobnost. Subjektem daně z příjmů právnických osob mohou být i jiné entity či jednotky, které nejsou osobami. Těmto entitám přesto Zákon o daních z příjmů přiznává „daňovou osobnost“. Subjekty, které nemají právní osobnost, ale jsou dle Zákona o daních z příjmů poplatníky daně z příjmů právnických osob, jsou například organizační složky státu, podílové fondy a nově také svěřenské fondy.

z příjmů je tedy poplatníkem osoba, jejíž příjmy nebo jednání jsou podrobeny dani z příjmů právnických osob.

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

- (i) právnické osoby,
- (ii) organizační složky státu,
- (iii) podílové fondy podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- (iv) podfondy akciových společností s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- (v) fondy penzijních společností, kterými se rozumí fondy obhospodařované penzijními společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- (vi) svěřenské fondy dle Občanského zákoníku, a
- (vii) jednotky, jež jsou dle právního řádu, podle kterého jsou založeny, poplatníky.<sup>57</sup>

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

### 2.3.1 Noví poplatníci

Vzhledem k tomu, že se u poplatníků – nerezidentů může rozcházet právní terminologie označující jejich právní formy dle jednotlivých právních řádů, byla v § 17 odst. 1 písm. g) Zákona o daních z příjmů za účelem komplexního postižení těchto terminologických odlišností zavedena zbytková kategorie „jednotka“.<sup>58</sup> Jednotka je

---

<sup>56</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 159.

<sup>57</sup> §17 odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

<sup>58</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 34 (§ 17 odst. 1 a 2).

poplatníkem daně z příjmů právnických osob v případě, že je poplatníkem dle právního řádu, dle kterého byla jednotka zřízena.<sup>59</sup>

Novým typem poplatníka je tzv. svěřenský fond, který je dle § 1448 Občanského zákoníku majetkový soubor vyčleněný jeho vlastníkem od jeho dalšího majetku a svěřený ke správě jiné osobě – svěřenskému správci, a to k určitému účelu. Přestože svěřenský fond není nadán právní osobností ve smyslu Občanského zákoníku, Zákon o daních svěřenský fond uvádí jako poplatníka daně z příjmů právnických osob a přiznává tak svěřenskému fondu daňovou subjektivitu (či, chceme-li, „daňovou osobnost“).

Vymezení institutu svěřenského fondu je dále předmětem kapitoly 4 této diplomové práce.

### **2.3.2 Daňový rezident, daňový nerezident**

Poplatníky daně z příjmů právnických osob členíme na daňové rezidenty a daňové nerezidenty.<sup>60</sup> Přestože byly tyto pojmy v právní praxi již známé a hojně užívané, legislativního zakotvení v § 17 odst. 2 Zákona o daních z příjmů se jim dočkalo až nyní. Tento „staronový“ způsob vymezení pomocí termínu „daňový rezident“ namísto dřívější formulace „poplatník uvedený v § 17 odst. 3“ a termínu „daňový nerezident“ namísto „poplatník uvedený v § 17 odst. 4“, je výhodný zejména z hlediska použití jednotlivých pojmů jak v rámci samotného Zákona o daních z příjmů, tak napříč celým českým právním řádem. Vzhledem k tomu, že obsah těchto pojmů zůstává vesměs stejný, můžeme tuto změnu považovat pouze za změnu terminologickou.

Pojem daňový rezident je blíže definován v § 17 odst. 3 Zákona o daních z příjmů. Daňovým rezidentem České republiky je poplatník, který má na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení (tj. místo, ze kterého je poplatník fakticky řízen).<sup>61</sup> Sídlo právnické osoby je vymezeno v Občanském zákoníku, přičemž představuje jeden ze základních identifikačních údajů určujících právnickou osobu.<sup>62</sup>

---

<sup>59</sup> § 17 odst. 1 písm. g) Zákona o daních z příjmů

<sup>60</sup> § 17 odst. 2 Zákona o daních z příjmů.

<sup>61</sup> § 17 odst. 3 Zákona o daních z příjmů.

<sup>62</sup> § 123 odst. 1 Občanského zákoníku.

Sídlo právnické osoby tedy musí být určeno již samotným zakladatelským právním jednáním, přičemž zákon vyžaduje jeho přesné a určité určení adresou (tedy názvem obce a příp. její částí, poštovním směrovacím číslem, názvem ulice a číslem popisným); v případě právnických osob zapisovaných do veřejného rejstříku je dostačující, když zakladatelské právní jednání uvede název obce, přičemž se pro další účely považuje za směrodatnou adresa sídla zapsaná u dané právnické osoby v příslušném veřejném rejstříku.<sup>63</sup>

Nicméně, poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou i subjekty, které nemají právní osobnost (tj. podílové fondy, fondy penzijní společnosti a nově také svěřenské fondy) a u nichž tedy nelze sídlo jednoznačně určit. Ustanovení § 17 odst. 3 Zákona o daních z příjmů proto stanoví, že se je-li takový poplatník založen nebo zřízen dle právního řádu České republiky, má se za to, že má sídlo na území České republiky – a tedy je daňovým rezidentem.<sup>64</sup> Přestože byl v daném ustanovení použit jazyk typický pro vyvratitelné domněnky („má se za to“), těžko si lze představit, jakým způsobem by daný poplatník rozporoval skutečnost, že byl založen dle právního řádu České republiky. Uvedená formulace se tedy dá spíše považovat za právní fikci.

Daňoví rezidenti České republiky mají univerzální daňovou povinnost. Dle Zákona o daních z příjmů tedy daňoví rezidenti zdaňují veškeré své příjmy, a to jak příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.<sup>65</sup>

Pojem daňového nerezidenta je vymezen § 17 odst. 4 Zákona o daních z příjmů, přičemž daňovým nerezidentem je poplatník tehdy, pokud nemá na území České republiky své sídlo nebo pokud to stanoví mezinárodní smlouva.<sup>66</sup> Daňová povinnost poplatníků – nerezidentů se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.<sup>67</sup> To, které příjmy se považují za příjmy ze zdrojů na území České republiky, stanoví taxativně § 22 Zákona o daních z příjmů. Pokud tedy bude mít například

---

<sup>63</sup> §136 Občanského zákoníku.

<sup>64</sup> § 17 odst. 3 Zákona o daních z příjmů.

<sup>65</sup> *Ibidem.*

<sup>66</sup> §17 odst. 4 Zákona o daních z příjmů.

<sup>67</sup> *Ibidem.*



právnícká osoba se sídlem v zahraničí na území České republiky stálo provozovnu, považují se příjmy z činnosti této provozovny za zdroj příjmů na území České republiky, a tedy podléhají zdanění dle Zákona o daních z příjmů, stejně tak jako např. příjmy z prodeje či užívání nemovitých věcí, atd.<sup>68</sup>

### 2.3.3 Veřejně prospěšný poplatník

#### Veřejná prospěšnost dle Občanského zákoníku

Občanský zákoník nově zavedl možnost právnických osob získat status tzv. „veřejně prospěšnosti“.<sup>69</sup> Ustanovení § 146 Občanského zákoníku stanoví podmínky, za kterých je právnická osoba považována za veřejně prospěšnou, přičemž tyto podmínky musí být splněny kumulativně a po celou dobu, po kterou má být právnická osoba považována za veřejně prospěšnou. Veřejně prospěšnou je tedy právnická osoba, jejíž posláním je (i) přispívat vlastní činností k dosahování obecného blaha, a to (ii) v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, pokud (ii) na rozhodování právnické osoby mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, pokud (iii) nabyla majetek z poctivých zdrojů a pokud (iv) hospodárně využívá své jmění k veřejně prospěšnému účelu.<sup>70</sup>

Dané ustanovení nespojuje režim veřejné prospěšnosti s registrací ve veřejném rejstříku ani určitou právní formou. Možnost získat status veřejné prospěšnosti přiznává Občanský zákoník nediskriminačně všem právnickým osobám.<sup>71</sup> Status veřejné prospěšnosti nabývá právnická osoba faktickým splněním zákonem stanovených podmínek; dle § 147 Občanského zákoníku má daná právnická osoba následovně právo (nikoliv však povinnost) zápisu tohoto statusu do veřejného rejstříku.

---

<sup>68</sup> §22 Zákona o daních z příjmů.

<sup>69</sup> Autoři občanského zákoníku se při úpravě obecné prospěšnosti právnických osob inspirovali v dalších občanskoprávních kodexech, konkrétně např. německým občanským zákoníkem *Bürgerliches Gesetzbuch*, § 21 „*Nicht wirtschaftlicher Verein*“ (nezisková sdružení).

<sup>70</sup> § 146 Občanského zákoníku.

<sup>71</sup> Komentář k § 146 Občanského zákoníku. In: ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR [cit. 2014-05-15].

Podrobnější úpravu veřejné prospěšnosti měl obsahovat zvláštní zákon o veřejné prospěšnosti, nicméně návrh tohoto zákona byl v průběhu roku 2013 Senátem zamítnut a prozatím nebyl nahrazen návrhem novým.<sup>72</sup>

### **Veřejně prospěšný poplatník dle Zákona o daních z příjmů**

Definice veřejně prospěšného poplatníka vychází z dřívější úpravy zvýhodnění „poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání“ dle původního § 18 odst. 3 Zákona o daních z příjmů. Dle nového § 17a Zákona o daních z příjmů<sup>73</sup> je tedy veřejně prospěšným poplatníkem takový poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním.<sup>74</sup>

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

---

<sup>72</sup> Návrh zákona o veřejné prospěšnosti, který byl v Senátu České republiky projednáván pod č. senátního tisku 167, byl Senátem zamítnut dne 12. září 2013. Senátoři návrhu zákona vytýkali zejména krátkou lhůtu do případné účinnosti navrženého zákona a skutečnost, že by rozhodovací pravomoc příslušela výlučně soudům, což mělo dle jejich názoru vést k neúnosnému administrativnímu i finančnímu zatížení.

<sup>73</sup> Dle znění účinného do 31. prosince 2013 obsahovalo ustanovení § 17a Zákona o daních z příjmů úpravu zdaňovacího období. Nové znění ustanovení § 17a navazuje vymezení zdaňovacího období v novém § 21a Zákona o daních z příjmů.

<sup>74</sup> § 17a odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

orgánu právnické osoby.<sup>75</sup> Se samostatností podnikatelské činnosti úzce souvisí další znak, tedy že jde o činnost vykonávanou podnikatelem na vlastní účet a odpovědnost. Podnikatel provádí činnost vlastním jménem, sám nese podnikatelské riziko a ze závazků z podnikání je povinen jen sám podnikatel.<sup>76</sup> Konečně, činnost podnikatele musí být výdělečnou, tedy vykonávanou podnikatelem za účelem dosažení zisku. Toto kritérium vyjadřuje cíl, účel činnosti podnikatele; není tedy rozhodující, zda podnikatel zisku v konečném důsledku dosáhne, či jak má v úmyslu se ziskem naložit.<sup>77</sup>

Při splnění zákonných podmínek tak veřejně prospěšnými poplatníky nadále zůstávají např. spolky, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, organizace zaměstnavatelů atd.<sup>78</sup>

Výše uvedené kritérium vykonávání hlavní činnosti, která není podnikáním, dále § 17a odst. 2 Zákona o daních z příjmů doplňuje o negativní vymezení veřejně prospěšných poplatníků, přičemž toto ustanovení je ve vztahu k ustanovení § 17a odst. 1 v postavení *lex specialis*. Dle § 17a odst. 2 Zákona o daních z příjmů veřejně prospěšným poplatníkem není: „a) obchodní korporace, b) Česká televize, Český rozhlas a Česká tisková kancelář, c) profesní komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů (tento bod je ve srovnání s původní úpravou novinkou – pozn. aut.), d) zdravotní pojišťovna, e) společenství vlastníků jednotek a f) nadace, která dle svého zakladatelského jednání slouží (...) nebo jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli.“<sup>79</sup>

Jak je z výše uvedeného výkladu patrné, definice veřejně prospěšného poplatníka dle Zákona o daních z příjmů zatím nebyla provázána s úpravou statusu veřejné prospěšnosti dle Občanského zákoníku. K spojení těchto dvou institutů mělo

---

<sup>75</sup> Komentář k § 420 odst. 1 Občanského zákoníku. In: ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR [cit. 2014-05-15].

<sup>76</sup> *Ibidem*.

<sup>77</sup> *Ibidem*.

<sup>78</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k 1. 5. 2011*. 11. aktualizované vydání. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 281.

<sup>79</sup> § 17a odst. 2 Zákona o daních z příjmů.

dojít návrhem zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, projednávaném v Senátu České republiky pod č. senátního tisku 176. Tento návrh byl nicméně zamítnut a daňové zákony byly přizpůsobeny občanskoprávní rekodifikaci prostřednictvím Zákonného opatření o změně daňových zákonů.<sup>80</sup> Dle původního návrhu měl § 17a odst. 2 Zákona o daních z příjmů stanovit vyvratitelnou domněnku, že veřejně prospěšným poplatníkem je mj. poplatník, jež má ve veřejném rejstříku zapsán status veřejné prospěšnosti dle ustanovení § 147 Občanského zákoníku. Nicméně, vzhledem mimo jiné k zamítnutí zvláštního zákona o veřejné prospěšnosti byla tato vazba na občanskoprávní úpravu prozatím opuštěna.

#### 2.3.4 Ostatní subjekty daně

Někteří autoři<sup>81</sup> mezi subjekty daně uvádí i další osoby, a to plátce daně a daňového ručitele.

Daňový ručitel je subjekt, kterému zákon ukládá povinnost zaplatit stanovenou daň v případě, že poplatník či plátce není schopen nebo ochoten vyměřenou daň zaplatit, a který má k poplatníkovi nebo plátcovi nebo ke zdaňovanému předmětu určitý vztah.<sup>82</sup>

Daňového plátce vymezuje ustanovení § 38c Zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení je plátcem daně osoba se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, která je povinna odvést správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od poplatníků nebo poplatníkům srazeny, nebo úhradu na zajištění daně.<sup>83</sup> Plátcem se rozumí také daňový nerezident České republiky, který má na území České republiky stálou provozovnu nebo zde zaměstnává zaměstnance po dobu delší než 183

---

<sup>80</sup> Návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, který byl v Senátu České republiky projednáván pod č. senátního tisku 176, byl Senátem zamítnut dne 12. září 2013.

<sup>81</sup> Srov. např. BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 159-160.

<sup>82</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 160.

<sup>83</sup> § 38c odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

dnů.<sup>84</sup> Dle § 38d odst. 1 Zákona o daních z příjmů má daňový plátcce povinnost odvést daň vybíranou srážkou z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně dle § 36 Zákona o daních z příjmů.

Jak daňový poplatník, tak i plátcce daně jsou subjekty zavázanými ke splnění daňové povinnosti.<sup>85</sup> Nicméně, například podle Boháče není daňový plátcce subjektem daně ve smyslu Zákona o daních z příjmů.<sup>86</sup> Není to totiž plátcce příjem, který je podroben dani z příjmů právnických osob, nýbrž příjem poplatníka daně z příjmů právnických osob, přičemž plátcce daně je pouze jakýmsi zprostředkovatelem, jež daň státu odvádí.

## 2.4 Předmět daně

Předmětem daně je skutečnost (např. příjem, důchod, výnos z majetku, majetek, vykonávání určité činnosti, atd.), se kterou zákon spojuje daňovou povinnost.<sup>87</sup> Předmět daně tedy určuje, co podléhá zdanění, a je základem pro stanovení daňového základu, ze kterého se následně daň vyměřuje. Někteří autoři<sup>88</sup> označují předmět daně termínem „objekt daně“, přičemž tyto dva pojmy jsou dnes v podstatě synonymní.<sup>89</sup> Ve starších dílech se můžeme setkat také s označením „pramen daně“.<sup>90</sup>

---

<sup>84</sup> § 38c odst. 2 Zákona o daních z příjmů.

<sup>85</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 160.

<sup>86</sup> BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. s. 79-81.

<sup>87</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : LINDE PRAHA, a.s., 2009. s. 144.

<sup>88</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan, *et al.* *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 300.

<sup>89</sup> BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. s. 82.

<sup>90</sup> Např. *Slovník obchodně-technický, účetní a daňový*. II. díl. Tiskem Otakara Janáčka v Praze, Ústřední svaz průmyslníků, 1930. s. 850, KAIZL, Josef. *Finanční věda. Část II. Kn. 3, Důchody výrobní. Kn. 4, Důchody berní: Poplatky: Všeobecná teorie daní*. Praha : Jos. R. Vilímek, 1892. s. 95.

### 2.4.1 Pozitivní vymezení předmětu daně

Dle § 18 odst. 1 Zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak.<sup>91</sup> Předmět daně z příjmů právnických osob je vymezen velice široce, což je zdůvodněno zejména univerzálností daně z příjmů jako takové.<sup>92</sup> Formulace předmětu daně dle původní úpravy<sup>93</sup>, vedla ke vzniku nejasností diskutovaných odbornou veřejností ohledně tzv. kurzových rozdílů.<sup>94</sup> Z platného znění § 18 odst. 1 Zákona o daních z příjmů byla tedy vypuštěna legislativní zkratka „příjmy“ pro příjmy a výnosy.

Příjem jako takový Zákon o daních z příjmů nevymezuje. K významu pojmu „příjem“ se vyjádřil Nejvyšší správní soud České republiky, který ve svém rozsudku č.j. 7 Afs 42/2005 - 136 ze dne 12. ledna 2006 uvedl, že *„je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (...). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“*<sup>95</sup>

### 2.4.2 Negativní vymezení předmětu daně

Ustanovení § 18 odst. 2 Zákona o daních z příjmů stanoví, které příjmy jsou z předmětu daně z příjmů právnických osob vyloučeny. Předmětem daně z příjmů

---

<sup>91</sup> § 18 odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

<sup>92</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k l. 5. 2011.* 11. aktualizované vydání. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 278.

<sup>93</sup> § 18 odst. 1 Zákona o daních z příjmů: *„Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen "příjmy"), není-li dále stanoveno jinak.“*

<sup>94</sup> Např. ŠIMKA, Karel, ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Daňový režim nerealizovaných kurzových zisků (nejen) ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu - Odlišný pohled na shodnou věc.* Daňový expert. 2012, 6, s. 2. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

<sup>95</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 12. ledna 2006, č.j. 7 Afs 42/2005 – 136. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

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

Předmětem daně z příjmů nově také není majetkový prospěch vydlužitele při bezúročném zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose.<sup>96</sup> Tato úprava byla zahrnuta do Zákona o daních z příjmů za účelem vyloučení pochybností o tom, zda se u poplatníka daně z příjmů právnických osob zvyšuje základ daně o tzv. jiný majetkový prospěch.<sup>97</sup>

V souvislosti s tím, že zdravotní pojišťovny a společenství vlastníků jednotek nejsou nově považovány za veřejně prospěšného poplatníka (resp. dříve tzv. neziskového poplatníka), došlo i u těchto poplatníků k úpravě předmětu daně z příjmů právnických osob, a to v § 18 odst. 2 písm. g), h). Co se týče zdravotních pojišťoven, vymezení předmětu daně zůstává v intencích původní právní úpravy.<sup>98</sup> U společenství vlastníků jednotek se nově stanoví, že příjmy těchto poplatníků z dotací, příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a pozemku a úhrad za plnění spojená s užíváním bytu a nebytových prostor nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> § 18 odst. 2 písm. f) Zákona o daních z příjmů.

<sup>97</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 36 (§ 18 odst. 2 písm. e-h)).

<sup>98</sup> *Ibidem*.

<sup>99</sup> § 18 odst. 2 písm. h) Zákona o daních z příjmů.

Jak uvádí důvodová zpráva k Zákonnému opatření o změně daňových zákonů, k této úpravě bylo přikročeno zejména z toho důvodu, aby společenství vlastníků jednotek nemuselo podávat daňové priznání i v situaci, kdy nevykazuje základ daně. Srov. Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 36 (§ 18 odst. 2 písm. e-h)).

V souvislosti se zavedením nové kategorie poplatníka daně z příjmů právnických osob – svěřenského fondu<sup>100</sup> Zákon o daních z příjmů dále v § 18 odst. 2 písm. e) stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob není majetek vyčleněný do fondu jeho zakladatelem.<sup>101</sup>

### **2.4.3 Příjmy z dědictví a darování jako předmět daně z příjmů právnických osob**

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

Příjmy z dědictví, odkazu a darování, jakožto bezúplatné příjmy, mohou dle 19b Zákonu o daních z příjmů podléhat osvobození od daně z příjmů právnických osob.<sup>102</sup>

### **2.4.4 Zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků**

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

Toto ustanovení obsahuje jak terminologické změny v souvislosti se soukromoprávní rekodifikací (tj. nové pojmy jako např. spolek, fundace a ústav) tak změny věcné. O věcnou změnu se jedná v případě vymezení příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů veřejně prospěšných poplatníků, konkrétně v případě úroků

---

<sup>100</sup> § 17 odst. 1 písm. f) Zákonu o daních z příjmů.

<sup>101</sup> Srov. dále také kapitolu 4.2.2 této diplomové práce.

<sup>102</sup> Srov. dále také kapitolu 2.4.7 této diplomové práce.



z běžného účtu.<sup>103</sup> Vzhledem k tomu, že Občanský zákoník již pojem „běžný účet“ nezná, příjmy z úroků z účtů, a to jak účtů s „běžným účtem“ srovnatelných, tak účtů vkladových, spořicích atd., jsou nyní dani podrobeny.

Předmětem daně veřejně prospěšných poplatníků jsou nadále vždy příjmy z reklamy, z členského příspěvku a z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku, a nově také příjmy v podobě úroku<sup>104</sup> (srov. ustanovení §18 odst. 3 a 4 Zákona o daních z příjmů ve znění účinném do konce roku 2013).

U veřejně prospěšných poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou, veřejnou výzkumnou institucí, poskytovatelem zdravotních služeb, obecně prospěšnou společností, nebo ústavem (tzv. poplatníci s tzv. širokým základem daně<sup>105</sup>), jsou předmětem daně z příjmů veškeré příjmy s výjimkou příjmů z investičních dotací.<sup>106</sup>

#### **2.4.5 Zvláštní ustanovení o předmětu daně osobních obchodních společností a jejich společníků**

Také úprava předmětu daně osobních obchodních společností a jejich společníků byla vyčleněna do samostatného ustanovení § 18b Zákona o daních z příjmů v postavení *lex specialis* vůči obecnému ustanovení upravujícímu předmět daně z příjmů právnických osob. Nové zvláštní ustanovení přejalo původní úpravu dříve obsaženou v § 18 odst. 9 až 11 Zákona o daních z příjmů týkajícím se vymezení předmětu daně z příjmů poplatníků - osobních společností (tj. veřejných obchodních společností a komanditních společností<sup>107</sup>).<sup>108</sup>

---

<sup>103</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 37 (§ 18a a § 18b).

<sup>104</sup> § 18a odst. 2 Zákona o daních z příjmů.

<sup>105</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 38 (§ 18a a § 18b).

<sup>106</sup> § 18a odst. 5 Zákona o daních z příjmů.

<sup>107</sup> § 1 odst. 2 Zákona o obchodních korporacích.

<sup>108</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 37 (§ 18a, § 18b).

## 2.4.6 Osvobození od daně

Zvláštní kategorii příjmů právnických osob tvoří příjmy osvobozené od daně, tedy příjmy, které sice jsou předmětem daně z příjmů právnických osob a této dani podléhají, ale jsou od ní osvobozeny. Tyto příjmy vymezuje Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 19, a také novém zvláštním ustanovení §19b „Osvobození bezúplatných příjmů“.

Úprava osvobození od daně obsažená v § 19 Zákona o daních z příjmů byla velmi výrazně novelizována; jedná se přitom o změny jak terminologického, legislativně-technického, tak i věcného charakteru. Mezi nejvýznamnější změny věcné povahy patří např. zrušení rozlišování příjmů nadací<sup>109</sup> a definování nového pojmu „úvěrový finanční nástroj“<sup>110</sup> atd. Terminologické změny zahrnují používání nových pojmů zavedených jak soukromoprávní rekonstrukcí, tak samotnou novelou Zákona o daních z příjmů; jde např. o termín podíl na zisku namísto „dividendy a jiné podíly“, obchodní korporace namísto „společnost“, obchodní závod namísto „podnik“, daňový rezident / nerezident atd. Legislativně technické změny se snaží zejména lépe zorganizovat a zpřehlednit Zákon o daních z příjmů, a to např. přesunutím právní úpravy osvobození České národní banky z původního ustanovení § 17 odst. 2 do § 19 odst. 1 písm. f).

## 2.4.7 Osvobození bezúplatných příjmů

Novou kategorií příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, ale jsou od této daně osvobozeny, tvoří tzv. bezúplatné příjmy. Termín bezúplatně nabyté příjmy je definován v § 19b Zákona o daních z příjmů, přičemž zahrnuje jak

---

<sup>109</sup> § 19 odst. 1 písm. r) Zákona o daních z příjmů. Dle platné právní úpravy se do veřejného rejstříku již nezapíše složení nadační jistiny, a tedy je nadbytečné rozlišovat různé druhy příjmů plynoucí z nadační jistiny za účelem jejich osvobození / zdanění.

<sup>110</sup> § 19 odst. 1 písm. zk) Zákona o daních z příjmů. Tento pojem nahradil původní, nedůsledně používanou, legislativní zkratku „úvěr a půjčka“, přičemž obsah této legislativní zkratky zůstal zachován.

příjmy nabyté děděním, odkazem a darováním, tak i jiné příjmy nabyté bez poskytnutí náležitého protiplnění.<sup>111</sup>

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

V návaznosti na inkorporaci darovací daně do Zákona o daních z příjmů jsou dále osvobozeny (i) bezúplatné příjmy v podobě nabytí vlastnického práva v pozemku a zřízení věcného břemene, pokud k tomuto příjmu došlo na základě rozhodnutí pozemkového úřadu,<sup>112</sup> (ii) bezúplatné příjmy tuzemských veřejně prospěšných poplatníků, pokud takto získané prostředky použijí např. v oblasti ochrany dětí a mládeže, ochrany lidských a občanských práv atd. nebo na jejich kapitálové dovybavení (toto se obdobně uplatní i na veřejně prospěšné poplatníky se sídlem na území jiného členského státu Evropské Unie, Norska nebo Islandu),<sup>113</sup> (iii) bezúplatné příjmy přijaté z veřejné sbírky nebo plynoucí do veřejné sbírky nebo na humanitární či charitativní účely<sup>114</sup> a (iv) bezúplatné příjmy členských států Evropské unie, Norska nebo Islandu<sup>115</sup>. Dle § 19b odst. 3 Zákona o daních z příjmů musí příslušné osvobození veřejně prospěšný poplatník sám uplatnit, jinak se osvobození nepoužije.

---

<sup>111</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 46 (§ 20 odst. 12).

<sup>112</sup> § 19b odst. 1 písm. b) Zákona o daních z příjmů.

<sup>113</sup> § 19b odst. 2 písm. b) Zákona o daních z příjmů. Srov. také Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 44 (§ 19b).

<sup>114</sup> § 19b odst. 2 písm. c), d) Zákona o daních z příjmů.

<sup>115</sup> § 19b odst. 2 písm. e) Zákona o daních z příjmů.

## 2.5 Základ daně

Obecně je základ daně kvantitativním parametrem, s jehož pomocí se určuje výše daňové povinnosti.<sup>116</sup> Dalo by se také říci, že základ daně je v penězích (či případně jinak) stanovený daňový předmět, z něhož se daň vyměřuje.

Základ daně právnických osob se stanoví dle § 23 až 33 a § 20 odst. 2 až 6 Zákona o daních z příjmů.<sup>117</sup> Základem daně z příjmů právnických osob je dle § 23 odst. 1 Zákona o daních z příjmů rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady<sup>118</sup>.

Do těchto příjmů se nezapočítávají ty příjmy, které (i) nejsou předmětem daně<sup>119</sup> a (ii) jsou od daně osvobozeny.<sup>120</sup>

### 2.5.1 Věcná a časová souvislost příjmů a výdajů

Princip věcné a časové souvislosti (tzv. akruální princip), který se uplatňuje při zjištění základu daně, vychází z § 3 odst. 1 Zákona o účetnictví a § 23 odst. 1 Zákona o daních z příjmů a je jedním ze základních účetních a daňových principů.<sup>121</sup> Podle tohoto principu se při zjišťování základu daně musí respektovat věcná a daňová souvislost jednotlivých příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. V souvislosti s tímto

---

<sup>116</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : LINDE PRAHA, a.s., 2009. s. 144.

<sup>117</sup> § 20 odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

<sup>118</sup> Dovětek „s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady“ byl dle důvodové zprávy do Zákona o daních z příjmů nově doplněn jako reakce na nejasnosti ohledně tzv. „kurzových rozdílů“ diskutovaných odbornou veřejností, které spočívaly zejména v uchopení vazby Zákona o daních z příjmů na účetní předpisy. Dále srov. také Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 53 (§ 23 odst. 1).

<sup>119</sup> § 18 odst. 2 Zákona o daních z příjmů.

<sup>120</sup> § 23 odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

<sup>121</sup> SKALICKÁ, Hana. *Zásada věcné a časové souvislosti v judikatuře, 1. část. Účetnictví v praxi*. 2009, 3, s. 21. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

principem pak Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. dubna 2007, č.j. 1 Afs 72/2006-59, dovozuje, že „jednou ze zásad účetnictví je účtování o nákladech a výnosech v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisí bez ohledu na to, ve kterém období došlo k platbě, resp. k pohybu souvisejících peněžních prostředků. Obdobný princip zastává i zákon o daních z příjmů.“<sup>122</sup>

K aplikaci tohoto principu dále Nejvyšší soud v jiném svém rozhodnutí uvádí, že „nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. (...) (U)stanovení § 23 odst. 1 stejného zákona (Zákona o daních z příjmů – pozn. aut.) při vymezení základu daně hovoří o respektování "věcné a časové souvislosti" příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době, a nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec.“<sup>123</sup>

Princip časové souvislosti se však ve vztahu k určitým výdajům neuplatní.<sup>124</sup> Jedná se např. o nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy, které nemusí poplatník dle účetních předpisů časově rozlišovat.<sup>125</sup> Tyto výdaje, popř.

---

<sup>122</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. dubna 2007, č.j. 1 Afs 72/2006-59. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

<sup>123</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2009, č.j. 1 Afs 132/2008-82. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

<sup>124</sup> Srov. pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR [cit. 2014-05-15].

<sup>125</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k 1. 5. 2011.* 11. aktualizované vydání. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 350-51, BURDA, Zdeněk. *Časové rozlišení nákladů a výnosů.* Daně a právo v praxi. 2014, 3, s. 47. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

příjmy, se tedy za účelem stanovení základu daně považují za daňové výdaje / příjmy, u kterých byla časová a věcná souvislost dodržena. Tento postup je možné uplatnit u částek, které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími (a tímto postupem nesmí být sledováno záměrné upravování výsledků hospodaření).<sup>126</sup> Za nevýznamné částky se považují např. předplatné novin a časopisů, nákup diářů na příští období atd.; za pravidelně opakující výdaje se pak považuje např. úhrada odměny auditorů či daňových poradců za činnost vztahující se k bezprostředně předcházejícímu zdaňovacímu období apod.<sup>127</sup>

### 2.5.2 Výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Dle § 24 odst. 1 Zákona o daních z příjmů se za účelem zjištění základu daně odečítají výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy tzv. daňové výdaje. Jako daňově účinné náklady (tj. náklady snižující daňový základ) se uznávají takové výdaje, které poplatník (i) skutečně vynaložil (ii) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů (iii) v daném zdaňovacím období, a (iv) o nichž zákon stanoví, že jsou daňovými výdaji.<sup>128</sup> K pojmu výdajů se nejvyšší správní soud vyjádřil následovně: „Uvedený zákon (Zákon o daních z příjmů – pozn. aut.) konstruuje výdaje jako právní pojem jen pro účely zdanění, a to jako soubor nejen výdajů reálných, ale i fiktivních (např. odpisy), které podnikatel fakticky nevynakládá a má pouze možnost si o ně snížit základ daně. Výdaje vykázané na konci zdaňovacího období v daňovém přiznání jsou součtem položek, které zákon o daních z příjmů jako výdaje definuje, a ne těch, které podnikatel v uvedeném roce skutečně vynaložil. Údaje v daňovém přiznání nerozlišují ani výdaje, které jsou na dosažení příjmů vynakládány soustavně a pravidelně, a které byly vynaloženy jednorázově a již se neopakují, jako

---

<sup>126</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k 1. 5. 2011.* 11. aktualizované vydání. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 350-51.

<sup>127</sup> *Ibidem.*

<sup>128</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k 1. 5. 2011.* 11. aktualizované vydání. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 416-417.

*jsou např. odpisy, leasing, opravy nemovitostí, odstupné apod. Reálné příjmy a reálné výdaje žalobce zachycuje jedině jeho účetní evidence.*<sup>129</sup>

Dalo by se říci, že výdaj je vyjádřením snížení jmění poplatníka a určuje hodnotu jeho aktiv, které spotřeboval při získávání příjmů. Podmínka souvislosti s dosahováním, zajišťováním či udržováním zdanitelných příjmů neznamená, že určité náklady budou daňovými náklady pouze v případě, že poplatník příjmů opravdu dosáhne; důležité je, zda byly za tímto účelem vynaloženy.<sup>130</sup>

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že ne každý výdaj, který daný poplatník vynaloží v souvislosti se svou činností je daňově účinným výdajem. Dle § 25 odst. 1 písm. i) a § 23 odst. 5 Zákona o daních z příjmů nejsou daňově uznatelnými výdaje vynaložené v souvislosti s příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozeny nebo nejsou zahrnovány do základu daně; toto obdobně platí taktéž u výdajů hrazených ze zdrojů pocházejících z bezúplatných příjmů a příjmů, které nejsou předmětem daně anebo jsou od daně osvobozeny. Toto znamená, že na základě principu daňové souvztažnosti je poplatník, který u určitých činnostech vyloučí ze zdanění některé příjmy, následně povinen vyloučit z daňově účinných výdajů náklady s těmito příjmy související, protože takové výdaje logicky nemohou mít dopad na výši daňové povinnosti.<sup>131</sup> Dle Nejvyššího správního soudu tedy oproti osvobozeným příjmům nelze uplatnit ani tak základní a samozřejmé náklady, jako jsou výdaje na energie, opravy, údržbu, atd.<sup>132</sup>

---

<sup>129</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 24. ledna 2001, č.j. 25 Cdo 2026/98. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

<sup>130</sup> Typickým příkladem mohou být výdaje na reklamu – u těchto výdajů není možné prokazatelně zjistit, zda přinesly či nepřinesly konkrétní daňový příjem. Přesto tyto náklady mohou být daňově účinnými, a to za splnění zákonných podmínek. Srov. např. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. dubna 2004, č.j. 2 Afs 44/2003 – 73. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

<sup>131</sup> JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. s. 58-59.

<sup>132</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 29. listopadu 2012, č.j. 9 Afs 39/2012-29. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

Mezi náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů patří mj. také odpisy hmotného majetku.<sup>133</sup> Odpisy jsou v penězích vyjádřená snižování hodnoty majetku (fixního kapitálu) poplatníka – vyjadřují tedy pokles hodnoty jednotlivých aktiv a jsou náhradou za kapitálovou spotřebu.<sup>134</sup> Odpisy, jakožto výdaje vynaložené za účelem dosahování, zajišťování a udržování zdanitelných příjmů, tedy snižují základ daně poplatníka a poplatníkovi z jejich uplatnění vzniká daňová úspora. Zákon o daních z příjmů upravuje odpisy v § 26 až § 33 Zákona o daních z příjmů.<sup>135</sup>

### 2.5.3 Zjištění základu daně

Pro zjištění základu daně právnické osoby se vychází z:

- (i) výsledku hospodaření (zisk popř. ztráta), jde-li o poplatníky, kteří vedou účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon o účetnictví“).<sup>136</sup> Výsledek hospodaření je takový výsledek, který je vykázán v účetnictví příslušného poplatníka daně z příjmů právnických osob.<sup>137</sup> Nicméně, výsledek hospodaření slouží jen jako výchozí údaj pro zjištění základu daně a nemůžeme jej se základem ztotožňovat;<sup>138</sup> nebo
- (ii) rozdílu mezi příjmy a výdaji, jde-li o poplatníky, kteří nevedou účetnictví.<sup>139</sup>

---

<sup>133</sup> § 24 odst. 2 písm. a) Zákona o daních z příjmů.

<sup>134</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k 1. 5. 2011.* 11. aktualizované vydání. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 499-500.

<sup>135</sup> Vzhledem k rozsahu a zaměření této diplomové práce komplexnosti úpravy odpisů je výklad k této tematice ponechán stranou.

<sup>136</sup> § 23 odst. 2 písm. a) Zákona o daních z příjmů.

<sup>137</sup> § 2 Zákona o účetnictví.

<sup>138</sup> Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 21. ledna 2011, č.j. 5 Afs 101/2009-65. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.

<sup>139</sup> § 23 odst. 2 písm. b) Zákona o daních z příjmů.



## 2.5.4 Úprava základu daně

Vzhledem k tomu, že hospodářský výsledek (popř. rozdíl mezi příjmy a výdaji) je pouze podkladem pro výpočet základu daně, tento údaj se následně upraví v souladu se Zákonem o daních z příjmů, a to tak, že se (i) sníží o položky odčitatelné od základu daně<sup>140</sup>, a následně se (ii) sníží o hodnotu poskytnutého bezúplatného plnění.

### **Položky odčitatelné od základu daně**

Základ daně poplatníků daně z příjmů právnických osob se se sníží o položky odčitatelné od základu daně uvedené v § 34 Zákona o daních z příjmů; těmito položkami jsou: daňová ztráta vzniklá a vyměřená za předchozí zdaňovací období a nově také odpočet na podporu výzkumu nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání<sup>141</sup>.

Dle § 34b Zákona o daních z příjmů jsou výdaji vynaloženými na podporu výzkumu v zásadě výdaje vynaložené na výzkum prováděný samotným poplatníkem (resp. s účinností od roku 2015 i na výzkum nakupovaný od vybraných poplatníků).<sup>142</sup> V souladu s ustanovením § 34a Zákona o daních z příjmů může poplatník uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje od základu daně z příjmů ve výši 100% (resp. s účinností od zdaňovacího období započatého v roce 2014 v případě jejich meziročního přírůstku až 110%) vynaložených výdajů<sup>143</sup>.

Odpočty na podporu odborného vzdělávání jsou upraveny v ustanoveních § 34f - § 34h Zákona o daních z příjmů, přičemž odpočtem na podporu odborného vzdělávání je dle § 34f odst. 1 Zákona o daních z příjmů součet (i) odpočtu na podporu pořízení

---

<sup>140</sup> § 34 Zákona o daních z příjmů.

<sup>141</sup> § 34 odst. 1 a 5 Zákona o daních z příjmů.

<sup>142</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 103 (§ 34b odst. 1 písm. a) bod 5).

<sup>143</sup> *Ibidem*.

majetku na odborné vzdělávání,<sup>144</sup> a (ii) odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání.<sup>145</sup>

Nemůže-li poplatník uplatnit příslušný odpočet na podporu výzkumu nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání z důvodu nízkého základu daně či daňové ztráty, může jej odečíst v nejpozději třetím období následujícím po období, ve kterém poplatníkovi vzniklo právo odpočet uplatnit.<sup>146</sup>

### **Snížení základu daně o hodnotu poskytnutého bezúplatného plnění**

Základ daně poplatníků daně z příjmů právnických osob se dále sníží o hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého např. obcím, krajům, organizačním složkám státu, tuzemským právnickým osobám, atd., a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu atd., pokud hodnota bezúplatného plnění činí alespoň 2000 Kč.<sup>147</sup> V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34 Zákona o daních z příjmů, nicméně tuto slevu nemohou uplatnit poplatníci, kteří nebyli založeni či zřízeni za účelem podnikání.<sup>148</sup>

### **2.5.5 Zvláštní ustanovení o základu daně některých poplatníků daně z příjmů právnických osob**

Ustanovení § 20 odst. 2 – odst. 6 Zákona o daních z příjmů obsahuje speciální ustanovení ohledně základu daně některých poplatníků – právnických osob (např. poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, poplatníka, u něhož dochází ke zrušení s likvidací, atd.).

Navíc, dle § 20 odst. 7 si mohou veřejně prospěšní poplatníci (s některými výjimkami<sup>149</sup>) dále snížit základ daně (tj. po snížení základu daně dle § 34 Zákona o

---

<sup>144</sup> § 34g Zákona o daních z příjmů.

<sup>145</sup> § 34h Zákona o daních z příjmů.

<sup>146</sup> § 34 odst. 5 Zákona o daních z příjmů.

<sup>147</sup> § 20 odst. 8 Zákona o daních z příjmů.

<sup>148</sup> *Ibidem.*

<sup>149</sup> Toto snížení nemohou uplatnit následující veřejně prospěšní poplatníci: obce, kraje, poskytovatelé zdravotních služeb a profesní komory a poplatníci založení za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, kteří nejsou organizacemi zaměstnavatelů.

daních z příjmů) až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, přičemž prostředky získané touto úsporou na dani musí použít na úhradu nákladů souvisejících s těmi činnostmi, jenž nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.<sup>150</sup> V případě, že snížení základu daně ve výši 30 % činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně příslušného poplatníka za daně zdaňovací období.

### **2.5.6 Samostatný základ daně**

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

Jednotlivé příjmy z vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku anebo z obdobných plnění, které se zahrnují do samostatného základu daně, se snižují o nabývací cenu příslušného podílu na obchodní korporaci.<sup>151</sup>

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

## **2.6 Sazba daně**

Sazba daně je vymezována jako měřítko, s jehož pomocí se ze základu daně stanoví výše daně<sup>152</sup> či jako podíl daně, který připadá na daňový základ<sup>153</sup>. Sazba daně je tedy kritériem, které určuje konkrétní výši daňové povinnosti poplatníka v určitém zdaňovacím období. Z teoretického hlediska rozlišujeme sazbu pevnou a sazbu

---

<sup>150</sup> § 20 odst. 7 Zákona o daních z příjmů.

<sup>151</sup> § 20b odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

<sup>152</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 160.

<sup>153</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k 1. 5. 2011*. 11. aktualizované vydání. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 325.

poměrnou. Pevná sazba je sazbou, která je určena pevnou částkou bez ohledu na výši daňového základu.<sup>154</sup> Poměrná sazba vyjadřuje zpravidla procentem poměr daně k základu daně, přičemž poměrnou sazbu dále dělíme na sazbu lineární (procentové vyjádření se nemění) a progresivní / degresivní (s výší daňového základu se procentuální sazba zvyšuje či snižuje).<sup>155</sup> Dalším možným rozlišením je členění na sazby jednotné a diferencované.<sup>156</sup>

Sazba daně z příjmů právnických osob je lineární sazbou a je pro právnické osoby, s výjimkou investičních fondů, fondů penzijních společností nebo institucí penzijního připojištění, stanovena ve výši 19 %.<sup>157</sup> Tato sazba se vztahuje na základ daně snížený o položky odčitatelné od základu daně dle § 34 Zákona o daních z příjmů a položky snižující základ daně dle § 20 odst. 7 a 8 Zákona o daních z příjmů.<sup>158</sup>

U poplatníků s kolektivní formou investování, fondů penzijních společností a institucí penzijního připojištění se uplatňuje snížená sazba daně ve výši 5 %, přičemž tato snížená sazba se za stanovených podmínek uplatní i na zahraniční investiční fondy.<sup>159</sup> Tato sazba daně se vztahuje na základ daně snížený dle § 34 Zákona o daních z příjmů.

Konečně, na příjmy právnických osob zahrnuté do samostatného základu daně (např. příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílu atd. plynoucí ze zdrojů v zahraničí)<sup>160</sup> se vztahuje sazba daně ve výši 15 %.<sup>161</sup>

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

---

<sup>154</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 160-161.

<sup>155</sup> *Ibidem*.

<sup>156</sup> *Ibidem*.

<sup>157</sup> § 21 odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

<sup>158</sup> *Ibidem*.

<sup>159</sup> § 21 odst. 2 a 3 Zákona o daních z příjmů.

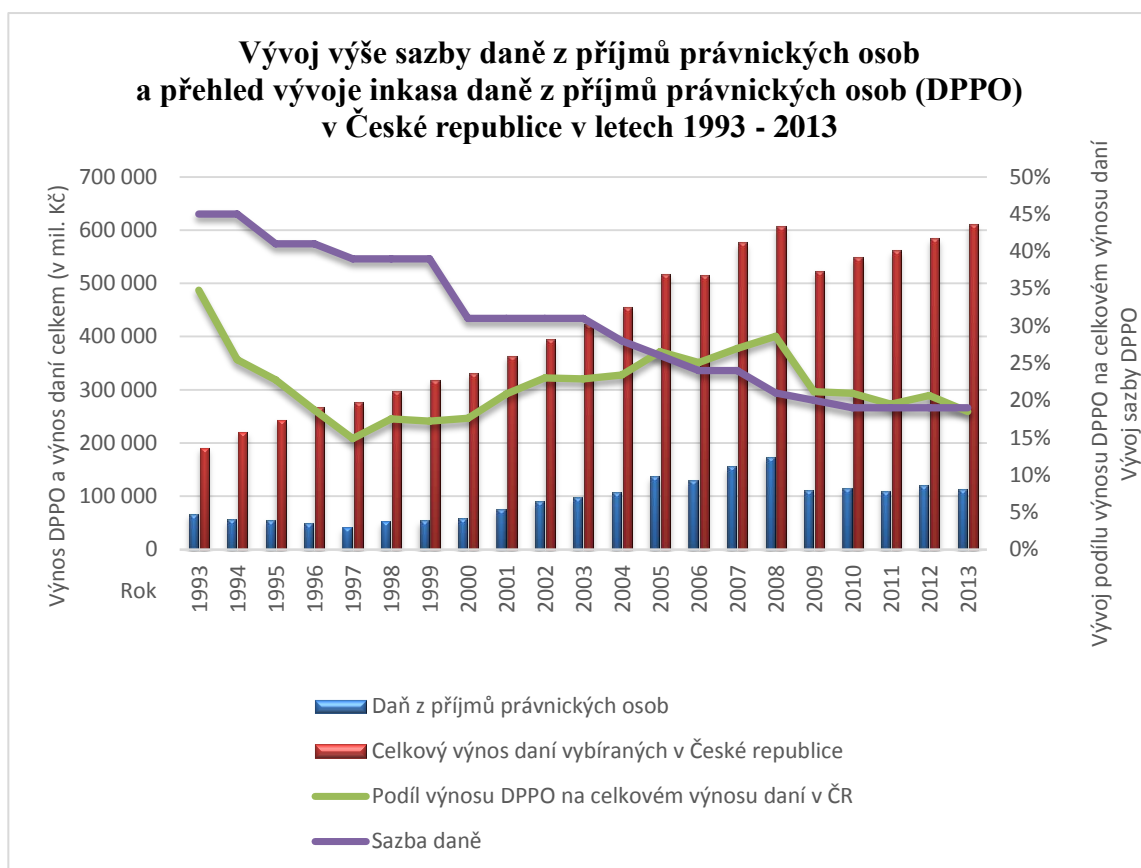
<sup>160</sup> § 20b Zákona o daních z příjmů.

<sup>161</sup> § 21 odst. 4 Zákona o daních z příjmů.

## 2.6.1 Vývoj výše sazby daně

Výše sazby daně z příjmů právnických osob prošla za posledních dvacet let zásadním vývojem. V souladu s celosvětovým trendem došlo totiž k postupnému snižování sazby daně z příjmů právnických osob z původních 45 % v roce 1993 na aktuálních 19 %.

Následující graf znázorňuje jednak vývoj výše sazby daně z příjmů právnických osob a přehled vývoje inkasa daně z příjmů právnických osob, a to za období prvních dvou desetiletí uplatňování daně z příjmů právnických osob v České republice.<sup>162</sup>



<sup>162</sup> Srov. tabulka Generálního finančního ředitelství „Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 až 2013“. Dostupná z WWW <[http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/Inkasa\\_dani\\_1993-2013.xls](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/Inkasa_dani_1993-2013.xls)>; a tabulka Generálního finančního ředitelství „Daň z příjmů právnických osob. Dostupná z WWW <[http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/analDPPO\\_2009-2013.xls](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/analDPPO_2009-2013.xls)>

Sloupcová část grafu znázorňuje výši inkasa daní v České republice v jednotlivých letech, a to (i) všech vybíraných daní celkem (znázorněno v rudé barvě), a (ii) daně z příjmů právnických osob (znázorněno modře). Podíl výnosu daně z příjmů právnických osob na celkovém výnosu daní vybíraných v České republice je pak vyjádřen zelenou linkou spojnicového grafu, přičemž fialová linka představuje vývoj sazby daně z příjmů právnických osob.

Jak vidíme, přestože byla sazba daně z příjmů za dobu její existence snížena méně než na polovinu, nedocházelo k žádným zásadním výkyvům podílu, který má inkaso daně z příjmů právnických osob na celkovém inkasu daní. Příkladem si můžeme srovnat údaje z roku 1994 a roku 2004. V roce 1994 činil podíl výnosu z daně z příjmů právnických osob na celkovém výnosu z daní 25 %, přičemž sazba daně z příjmů právnických osob činila celých 45 %. V roce 2004 byl daný podíl ve srovnatelné výši, tj. 23 %, a to při daňové sazbě „pouhých“ 28 %. Fakt, že nedošlo k drastickému výpadku v příjmech veřejných rozpočtů z daně z příjmů právnických osob, v praxi potvrzuje existenci tzv. Lafferovy křivky<sup>163</sup>.

### 2.6.2 Zvláštní sazba daně

Zvláštní sazba daně existuje pro případy, kdy je za účelem zabezpečení rozpočtových příjmů vybírána daň srážkou.<sup>164</sup> Srážku této zvláštní daně je povinen odvést plátcе daně<sup>165</sup> – jedná se tedy o „srážkovou daň vybíranou u zdroje“.

Dle § 36 odst. 1 Zákona o daních z příjmů činí zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky – daňové nerezidenty České republiky (s výjimkou příjmů přičitatelných stále provozovně poplatníka na území České republiky):

---

<sup>163</sup> Lafferova křivka zobrazuje závislost částky vybraných daní na míře zdanění, přičemž v obou extrémech (tj. 0 % a 100%) je inkaso daně nulové. Křivka mimo jiné ukazuje existenci určité nejvyšší efektivní hranice sazby daní, při které příjmy z inkasa daní rostou, přičemž nad touto hranicí již nedochází k nárůstu inkasa, ale naopak k jeho poklesu. Srov. také ZEMÁNEK, Josef. *Nastal čas zrušit daň z příjmu právnických osob*. Dostupný z WWW: <<http://www.euroekonom.cz/analyzy-clanky.php?type=jz-dpo>>.

<sup>164</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k 1. 5. 2011*. 11. aktualizované vydání. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. s. 622-623.

<sup>165</sup> § 38d Zákona o daních z příjmů.

- (i) 15 % z příjmů uvedených v § 36 odst. 1 písm. a) a b) Zákona o daních z příjmů;
- (ii) 35 % z příjmů uvedených v § 36 odst. 1 písm. a) a b) Zákona o daních z příjmů poplatníků, kteří nejsou daňovými rezidenty jiného členského státu Evropské unie nebo státu v rámci Evropského hospodářského prostoru, nebo třetího státu, se kterým má Česká republika uzavřenou příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo dohodu o výměně informací v daňových záležitostech (příp. mnohostrannou mezinárodní smlouvu v dané oblasti);<sup>166</sup> a
- (iii) 5 % z úplaty u finančního leasingu<sup>167</sup>.

Ustanovení § 36 odst. 2 Zákona o daních z příjmů pak stanoví, že zvláštní sazba pro poplatníky uvedené v § 17 Zákona o daních z příjmů (tedy jak pro daňové rezidenty, tak daňové nerezidenty České republiky) je stanovena ve výši 15 %, přičemž dané ustanovení taxativně vyjmenovává jednotlivé příjmy, na které se tato daň uplatní. Výjimkou co se výše sazby daně týče, je sazba daně z příjmů ve výši 19 % pro poplatníky daně z příjmů právnických osob (a to veřejně prospěšného poplatníka, který není obcí, krajem nebo poplatníkem dle §18a odst. 5 Zákona o daních z příjmů<sup>168</sup>) ve vztahu k úrokovým příjmům z účtu.<sup>169</sup>

## 2.7 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím se je určitý časový úsek, za který se zjišťuje předmět a základ daně a za něž se vyměřuje příslušná daň.<sup>170</sup> Původní ustanovení upravující zdaňovací období pro daň z příjmů právnických osob bylo s ohledem na tradiční řazení konstrukčních prvků daně v daňových zákonech přesunuto z původního § 17a Zákona o

<sup>166</sup> § 36 odst. 1 písm. c) Zákona o daních z příjmů.

<sup>167</sup> § 36 odst. 1 písm. d) Zákona o daních z příjmů.

<sup>168</sup> Poplatníkem dle §18a odst. 5 Zákona o daních z příjmů se rozumí poplatník, který je veřejnou vysokou školou, veřejnou výzkumnou institucí, poskytovatelem zdravotních služeb, obecně prospěšnou společností nebo ústavem.

<sup>169</sup> § 36 odst. 9 Zákona o daních z příjmů.

<sup>170</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : LINDE PRAHA, a.s., 2009. s. 145.

daních z příjmů na konec hmotněprávních ustanovení daně z příjmů právnických osob, tj. do nového § 21a Zákona o daních z příjmů.<sup>171</sup> Spíše než o věcnou změnu jde však o legislativně technickou operaci a toto ustanovení zůstává (až na drobné terminologické úpravy) nezměněno.

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

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

Kalendářním rokem je období dvanácti po sobě jdoucích měsíců začínající prvním dnem měsíce ledna a končící posledním dnem prosince příslušného kalendářního roku. Hospodářským rokem je období dvanácti po sobě jdoucích měsíců, které začíná prvním dnem jiného měsíce než ledna.<sup>172</sup> Účetním obdobím je zpravidla období nepřetržitě po sobě jdoucích dvanácti měsíců, které se shoduje s kalendářním nebo hospodářským rokem.<sup>173</sup> Nicméně, účetní období se pro účely Zákona o daních z příjmů považuje za zdaňovací období pouze v případě, že je toto období delší než 12 měsíců, což je možné v případech stanovených § 3 odst. 2 až 4 Zákona o účetnictví (např. v případě že účetní jednotka - poplatník vznikne v období tří měsíců před koncem kalendářního roku či zanikne v období tří měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku atd.).<sup>174</sup>

---

<sup>171</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 47 (§ 21a).

<sup>172</sup> § 3 odst. 2 Zákona o účetnictví, BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 207.

<sup>173</sup> § 3 odst. 2 Zákona o účetnictví.

<sup>174</sup> *Ibidem.*



### 3 DALŠÍ ZMĚNY ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

Zákonné opatření o změně daňových zákonů přineslo zevrubnou novelizaci Zákona o daních z příjmů, která svým rozsahem přesáhla vymezení jednotlivých konstrukčních prvků daně z příjmů právnických osob. Tato kapitola se věnuje vybraným věcným změnám v souvislosti s daní z příjmů právnických osob, které již nebyly adresovány v předchozích článcích této práce. Jedná se o změny zasahující ustanovení části třetí Zákona o daních z příjmů, tedy ustanovení společná jak pro daň z příjmů fyzických osob, tak pro daň z příjmů právnických osob.

Zákon o daních z příjmů nově vymezuje určité pojmy nezbytné pro aplikaci tohoto zákona. Jedná se o

- (i) ustanovení § 21b Obecná společná ustanovení o věcech,
- (ii) ustanovení § 21c Obecná společná ustanovení o majetkových právech,
- (iii) ustanovení § 21d Obecná společná ustanovení o finančním leasingu, a
- (iv) ustanovení § 21b Obecná společná ustanovení o osobách.

#### 3.1 Věci

Zákon o daních z příjmů nově obsahuje vymezení pojmu věc, který je pro účely tohoto zákona širší než pojetí dle Občanského zákoníku. Dle § 21b odst. 1 Zákona o daních z příjmů se za hmotnou a movitou věc pro účely zdanění daní z příjmů považuje také živé zvíře, část lidského těla a ovladatelná přírodní síla, se kterou se obchoduje.

Do Zákona o daních z příjmů byla zakomponována tato širší definice věcí zejména z toho důvodu, že daňové právo musí reagovat na širší okruh vztahů nežli jen vztahy upravené v Občanském zákoníku.<sup>175</sup> Dané ustanovení také stanoví právní fikci, že tyto věci se považují za věci hmotné a movité. Není totiž důvod, aby např. zvířata či části lidského těla, která mohou být předmětem obchodu (přestože z etických důvodů věcmi ve smyslu Občanského zákoníku nejsou), byla zdrojem příjmů, který by nepodléhal zdanění daní z příjmů.

---

<sup>175</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 48 (§ 21b).

Ve snaze o zjednodušení (či spíše předcházení dalšímu komplikování) textu Zákona o daních z příjmů ustanovení § 21b odst. 2 až odst. 5 Zákona o daních z příjmů dále stanoví, že pro účely aplikace daně z příjmů

- (i) ustanovení o obchodním závodu se použijí i na část obchodního závodu tvořící samostatnou organizační složku;
- (ii) ustanovení upravující cenné papíry se obdobně použijí i pro zaknihované cenné papíry;
- (iii) ustanovení o jednotce a o nemovité věci se použijí obdobně i na jednotku vymezenou dle zákona o vlastnictví bytů<sup>176</sup> (a to včetně s jednotkou spojeného podílu na společných částech domu a případně také podílu na pozemku); a
- (iv) ustanovení upravující zálohu se obdobně použijí i na závdavek.

Zákon o daních z příjmů tímto reaguje na změny a nové instituty zavedené Občanským zákoníkem.

### **3.2 Majetková práva**

Ustanovení § 21c Zákona o daních z příjmů obsahuje úpravu týkající se (i) výplaty plnění ze svěřenského fondu, (ii) institutu vzájemného darování a (iii) pachtu.

Dané ustanovení upravuje režim vyplácení plnění ze svěřenského fondu. Je stanoveno, že nejdříve musí být plněno ze zisku svěřenského fondu po zdanění a až poté, co jsou tyto zdroje vyčerpány, se vyplácí plnění z majetku vloženého do svěřenského fondu zakladatelem.<sup>177</sup>

Zákon o daních z příjmů dále reaguje na úpravu vzájemného darování v Občanském zákoníku. Dle § 2061 Občanského zákoníku platí, že „bylo-li ujednáno, že i dárce bude navzájem obdarován, jedná se o darování jen vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany.“ Ve vztahu k této úpravě stanoví Zákon o daních z příjmů speciální režim. Ustanovení § 21c odst. 2

---

<sup>176</sup> Tj. zrušený zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů).

<sup>177</sup> § 21c odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

Zákona o daních z příjmů říká, že se se jedná o koupi nebo směnu, pakliže bylo ujednáno, že i dárce bude navzájem obdarován, a to i vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany. Tento přístup byl zvolen Zákonem o daních z příjmů zejména z obavy ze zneužívání úpravy dle ustanovení § 2061 Občanském zákoníku pro obcházení daňové povinnosti zastíráním právních úkonů vzájemným darováním.<sup>178</sup>

Dále je v § 21c odst. 3 Zákona o daních z příjmů stanoveno, že pro nový soukromoprávní institut pachtu se použijí ustanovení Zákona o daních z příjmů upravující nájem. Pachtem se rozumí úplatné přenechání věci k užívání jinému, nicméně na rozdíl od nájmu je předmětem pachtu nejen právo přenechanou věc užívat ale také právo ji požívat.<sup>179</sup>

### **3.3 *Finanční leasing***

Ustanovení § 21d Zákona o daních z příjmů vymezuje pro účely tohoto zákona finanční leasing. Pojem finanční leasing nahradil původní pojem „finanční pronájem s následnou koupí najatého hmotného majetku, resp. hmotné věci“, který se po zavedení institutu pachtu stal nevhodným.<sup>180</sup>

Finanční leasing je vymezen jako přenechání věci vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud je při vzniku smlouvy ujednáno, že po určené době převede vlastník vlastnické právo k užívané věci na jejího uživatele za kupní cenu nebo bezúplatně, a nebo pokud je ujednáno právo uživatele věci na takový převod (tj. opce uživatele).<sup>181</sup>

Na finanční leasing se nepoužijí ustanovení zákona o nájmu, s výjimkou situace, kdy je finanční leasing předčasně ukončen nebo po uplynutí sjednané doby nedojde k převodu vlastnického práva na uživatele věci – v takovém případě se pak finanční leasing od okamžiku uzavření smlouvy o finančním leasingu považuje pro účely Zákona

---

<sup>178</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 49 (§ 21c).

<sup>179</sup> Srov. § 2332 a násl. Občanského zákoníku.

<sup>180</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 50 (§ 21d).

<sup>181</sup> § 21d odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

o daních z příjmů za nájem.<sup>182</sup> Přenechá-li uživatel věci, která je předmětem finančnímu leasingu, tuto věc jiné osobě k užívání za úplatu na základě smlouvy, považuje se tato smlouva za nájemní smlouvu a na tuto situaci se uplatní ustanovení Zákona o daních z příjmů o nájmu.<sup>183</sup>

### **3.4 Osoby**

Ustanovení § 21e Zákona o daních z příjmů za účelem zajištění právní jistoty stanoví pro účely aplikace daně z příjmů právnických osob, že:

- (i) bankou se rozumí banka ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, a to včetně zahraničních bank; a
- (ii) samostatná jurisdikce, která není státem, se také se považuje za stát.

---

<sup>182</sup> § 21d odst. 2 a odst. 3 Zákona o daních z příjmů.

<sup>183</sup> § 21d odst. 4 Zákona o daních z příjmů.

## 4 SVĚŘENSKÝ FOND V KONTEXTU DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Tato část diplomové práce se zaměřuje na vymezení svěřenského fondu dle Občanského zákoníku a jeho postavení v Zákoně o daních z příjmů. Přestože bylo cílem, aby měl svěřenský fond obdobný daňový režim jako „běžní“ poplatníci daně z příjmů právnických osob,<sup>184</sup> obsahuje Zákon o daních z příjmů jisté zvláštnosti ve vztahu ke svěřenským fondům. Tato část tedy dále obsahuje analýzu jednotlivých partikularit a zvláštností souvisejících se zdaněním příjmů svěřenského fondu.

### 4.1 *Svěřenský fond dle Občanského zákoníku*

Svěřenský fond je novým institutem zavedeným Občanským zákoníkem a vymezený v § 1448 až § 1474 Občanského zákoníku. Svěřenským fondem se dle § 1448 odst. 1 Občanského zákoníku rozumí majetkový soubor vyčleněný jeho vlastníkem od jeho dalšího majetku a svěřený ke správě jiné osobě – svěřenskému správci, a to k určitému účelu.

Vzhledem k tomu, že svěřenský fond není právnickou osobou nýbrž pouhým souborem majetku, nemá fond právní osobnost.

#### 4.1.1 Zřízení svěřenského fondu

Svěřenský fond lze založit buď za života zakladatele smlouvou uzavřenou mezi ním a svěřenským správcem, nebo pořízením pro případ smrti.<sup>185</sup> Je-li svěřenský fond zřizován během života zakladatele, vydává zakladatel statut, jenž vyžaduje formu notářského zápisu a jehož náležitosti stanoví zákon.<sup>186</sup> Zřizuje-li se svěřenský fond pořízením pro případ smrti, musí pořízení pro případ smrti splňovat náležitosti požadované zákonem.<sup>187</sup>

---

<sup>184</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 34 (§ 17 odst. 1 a 2).

<sup>185</sup> § 1449 Občanského zákoníku.

<sup>186</sup> § 1452, § 3026 Občanského zákoníku.

<sup>187</sup> § 1452, § 311 Občanského zákoníku.

V případě, že je svěřenský fond zřízen smlouvou, vzniká okamžikem, kdy svěřenský správce nebo alespoň jeden z nich, je-li jich určeno více, přijme pověření správou majetku; byl-li svěřenský fond zřízen pořízením pro případ smrti, vzniká smrtí zřizovatele – zůstavitele.<sup>188</sup>

#### 4.1.2 Účel svěřenského fondu

Svěřenský fond může být zřízen za soukromým anebo veřejně prospěšným účelem.<sup>189</sup> Dle Eliáše se veřejně prospěšným účelem rozumí naplňování cílů v oblasti sportovní, náboženské, kulturní, atd.<sup>190</sup> Svěřenský fond zřízený za soukromým účelem naopak slouží ku prospěchu určité osoby nebo na její památku, přičemž takový fond lze zřídit i za účelem dosažení zisku, jenž bude rozdělen např. mezi zakladatele, zaměstnance, společníky či jiné osoby.<sup>191</sup>

#### 4.1.3 Majetek svěřenského fondu

Majetek vyčleněný do svěřenského fondu je v odděleném a nezávislém vlastnictví, což znamená, že není ve vlastnictví správce, zakladatele, ani osoby, které má být ze svěřenského fondu plněno<sup>192</sup>. Nicméně, vzhledem k tomu, že byl vyčleněný majetek zakladatelem svěřen ke správě svěřenskému správci, je to on, kdo vykonává vlastnická práva k danému majetku.<sup>193</sup> Svěřenský správce tak činí vlastním jménem na účet svěřenského fondu.<sup>194</sup>

---

<sup>188</sup> § 1451 Občanského zákoníku.

<sup>189</sup> § 1449 Občanského zákoníku.

<sup>190</sup> ELIÁŠ, Karel a kol. *Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou a rejstříkem*. Ostrava : Sagit, 2012. s. 593.

<sup>191</sup> § 1449 Občanského zákoníku.

<sup>192</sup> §1448 odst. 2, 3 Občanského zákoníku.

<sup>193</sup> § 1448 odst. 3 Občanského zákoníku.

<sup>194</sup> § 1448 odst. 3 Občanského zákoníku.

#### **4.1.4 Správa svěřenského fondu**

Správou vyčleněného majetku je pověřen svěřenský správce. Svěřenským správcem může být jakákoliv svéprávná fyzická osoba nebo, stanoví-li to zákon, právnická osoba<sup>195</sup>, která se zaváže svěřený majetek držet a spravovat<sup>196</sup>.

#### **4.1.5 Obmyšlený**

Obmyšleným se rozumí osoba, které je určeno plnění ze svěřenského fondu. Právo jmenovat obmyšleného a určit mu výši plnění má zakladatel, přičemž zakladatel může za obmyšleného označit i sám sebe<sup>197</sup> (typicky např. u fondů zřízených za účelem investování). Pakliže zakladatel obmyšleného nejmenoval, učiní to svěřenský správce; jedná-li se však o svěřenský fond určený k soukromému účelu, musí statut svěřenského fondu určit alespoň okruh osob, ze kterého lze obmyšleného jmenovat.<sup>198</sup>

### **4.2 Zdanění příjmů svěřenského fondu**

#### **4.2.1 Svěřenský fond jako subjekt daně z příjmů právnických osob**

Byť nemá svěřenský fond právní osobnost ve smyslu Občanského zákoníku, je mu Zákonem o daních z příjmů přiznána daňová subjektivita a má dle § 17 odst. 1 písm. f) Zákona o daních z příjmů postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob.

Veškerá práva a povinnosti svěřenského fondu v oblasti daní bude za fond vykonávat vlastním jménem a na účet fondu<sup>199</sup> svěřenský správce.<sup>200</sup>

Zákon o daních z příjmů v novém ustanovení § 20c dále vymezuje obchodní majetek poplatníků daně z příjmů právnických osob. Obchodním majetkem svěřenského fondu se pro účely daní z příjmů rozumí veškerý majetek, který danému svěřenskému fondu němu patří.

---

<sup>195</sup> § 1453 Občanského zákoníku.

<sup>196</sup> § 1448 odst. 1 Občanského zákoníku.

<sup>197</sup> § 1457 odst. 1 Občanského zákoníku.

<sup>198</sup> § 1457 odst. 2 Občanského zákoníku.

<sup>199</sup> Srov. § 1448 odst. 3 Občanského zákoníku.

<sup>200</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 34 (§ 17 odst. 1 a 2).

Svěřenský fond může být jak daňovým rezidentem České republiky, tak i daňovým nerezidentem. Nicméně, vzhledem k tomu, že svěřenský fond není právnickou osobou a proto není možné jeho sídlo (ani místo vedení) ve smyslu první věty ustanovení § 17 odst. 3 Zákona o daních z příjmů jednoznačně určit, stanoví toto ustanovení právní fikci, že poplatník, který nemá právní osobnost, má na území České republiky sídlo, pokud byl založen nebo zřízen dle právních předpisů České republiky. Svěřenský fond tedy bude daňovým rezidentem České republiky, bude-li založen či zřízen dle českého právního řádu.

Svěřenský fond se může stát veřejně prospěšným poplatníkem, a to v případě, že bude v dle § 17a Zákona o daních z příjmů vykonávat veřejně prospěšnou činnost v souladu se svým zakladatelským právním jednáním a statutem.<sup>201</sup>

#### **4.2.2 Předmět daně svěřenského fondu**

Předmětem daně jsou v případě svěřenského fondu příjmy z veškeré činnosti fondu a z nakládání s veškerým majetkem, který k němu patří.<sup>202</sup> Předmět daně svěřenského fondu je tedy v podstatě totožný s předmětem daně ostatních poplatníků daně z příjmů právnických osob.

Nicméně, v případě předmětu daně svěřenského fondu se uplatní jedna výjimka – Zákon o daních z příjmů totiž v § 18 odst. 2 písm. e) stanoví, že příjmy svěřenského fondu z vyčlenění majetku zakladatelem do majetku svěřenského fondu či případného následného zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti, nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob, a tedy nepodléhají zdanění dle Zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů na tyto vklady nahlíží obdobným způsobem jako na vklady do obchodních společností, které taktéž nepodléhají zdanění daní z příjmů.<sup>203</sup>

Bude-li mít svěřenský fond status veřejně prospěšného poplatníka, uplatní se dále také zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků, tedy §

---

<sup>201</sup> Srov. kapitoly [2.3.3](#) a [4.1.2](#) této diplomové práce.

<sup>202</sup> § 18 odst. 1 Zákona o daních z příjmů. Srov. také § 20c písm. a) Zákona o daních z příjmů.

<sup>203</sup> Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou, s. 36 (§ 18 odst. 2 písm. e) až h)).



18a Zákona o daních z příjmů, a dále také ustanovení týkající se osvobození určitých příjmů od daně, tj. § 19b odst. 2 písm. b) Zákona o daních z příjmů.<sup>204</sup>

### 4.2.3 Základ daně svěřenského fondu

Základem daně svěřenského fondu je rozdíl, o který jeho příjmy (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně či jsou od daně osvobozeny) převyšují výdaje, při respektování jejich věcné a časové souvislosti.

Svěřenský fond je nově také účetní jednotkou ve smyslu Zákona o účetnictví<sup>205</sup>. Při zjišťování základu daně svěřenského fondu se tedy vychází z výsledku hospodaření svěřenského fondu.<sup>206</sup>

Základ daně svěřenského fondu bude dále podléhat úpravám základu daně dle § 20 odst. 8 a § 23 – 25 Zákona o daních z příjmů.<sup>207</sup> Navíc si může svěřenský fond (bude-li považován za veřejně prospěšného poplatníka) dále snížit základ daně za podmínek uvedených v § 20 odst. 7 Zákona o daních z příjmů. až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, a minimálně o 300 000 Kč nebo do výše základu daně (příčemž nižší z obou těchto částek je rozhodující).<sup>208</sup>

Samostatný základ daně svěřenského fondu se (bez výjimek) řídí ustanovením § 20b odst. 1 Zákona o daních z příjmů a jsou do něj zahrnuty veškeré příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění plynoucí daňovým rezidentům České republiky ze zdrojů ze zahraničí.<sup>209</sup>

### 4.2.4 Sazba daně svěřenského fondu

Příjmy svěřenského fondu jsou zdaňovány daní z příjmů s poměrnou lineární sazbou ve výši 19%.

---

<sup>204</sup> Srov. dále také kapitolu [2.4.7](#) této diplomové práce.

<sup>205</sup> § 1 odst. 2 písm. j) Zákona o účetnictví.

<sup>206</sup> § 23 odst. 2 písm. a) Zákona o daních z příjmů.

<sup>207</sup> Srov. kapitolu [2.5.4](#) této diplomové práce.

<sup>208</sup> Srov. kapitolu [2.5.5](#) této diplomové práce.

<sup>209</sup> Srov. kapitolu [2.5.6](#) této diplomové práce.

#### **4.2.5 Zdaňovací období**

Zdaňovací období svěřenského fondu se řídí ustanovením § 21a Zákona o daních z příjmů, přičemž v případě svěřenského fondu jím může být (i) kalendářní rok, (ii) hospodářský rok nebo (iii) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.

## ZÁVĚR

Cílem této práce bylo analyzovat aktuální stav a podobu daně z příjmů právnických osob a zhodnotit změny, ke kterým došlo zejména v souvislosti s rekodifikací Občanského zákoníku a Zákona o obchodních korporacích, a dále také analyzovat postavení, práva a povinnosti svěřenského fondu dle Zákona o daních z příjmů.

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

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

Svěřenský fond je v českém právním řádu novou formou správy cizího majetku. Pro případné zájemce o založení svěřenského fondu skýtá tento institut mnohá lákadla, mezi kterými jsou například anonymita poskytnutá zakladateli prostřednictvím svěřenského fondu, jelikož svěřenské fondy nepodléhají registraci ve veřejných rejstřících, a ochrana majetku vloženého do svěřenského fondu, který nelze postihnout v rámci exekučního či insolvenčního řízení. Přestože se však tento institut v zahraničí těší velké oblibě, Zákon o daních z příjmů stírá některé z dalších kladů, která jsou pro svěřenské fondy v zahraničí typická. Jedním z těchto pozitiv je zdanění svěřenských fondů daní z příjmů právnických osob. V zahraničí mají často svěřenské fondy zvýhodněné postavení co se týče zdanění daní z příjmů; dle Zákona o daních z příjmů

však svěřenské fondy podléhají obdobnému daňovému režimu jako obchodní korporace – zisk vyplácený ze svěřenského fondu obmyšlenému (s výjimkou plnění z majetku vloženého do svěřenského fondu zakladatelem) podléhá tzv. ekonomickému dvojímu zdanění, přičemž tyto příjmy jsou prvně zdaněny na úrovni svěřenského fondu daní z příjmů právnických osob a následně jsou opětovně zdaněny na úrovni obmyšleného daní z příjmů fyzických osob nebo právnických osob. Tento postup pak může být důležitým negativním faktorem při volbě svěřenského fondu jako formy správy majetku. Nicméně, nám nezbyvá než počkat, zda a jak se zákonodárce s tímto negativem vypořádá.

## SEZNAM DEFINIC

- (i) **Občanský zákoník.** Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů;
- (ii) **Zákon o obchodních korporacích.** Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů;
- (iii) **Zákon o daních z příjmů.** Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů;
- (iv) **Zákonné opatření o změně daňových zákonů.** Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů;
- (v) **Listina základních práv a svobod.** Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů;
- (vi) **Legislativní pravidla vlády.** Legislativní pravidla vlády schválená usnesením vlády č. 188 ze dne 19. března 1998, ve znění pozdějších usnesení vlády;
- (vii) **Daňový řád.** Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů;
- (viii) **Zákon o účetnictví.** Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- (ix) **Neoficiální verze zákonného opatření o změně daňových zákonů s důvodovou zprávou.** Neoficiální verze zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou Ministerstva financí České republiky. s. 2 (§ 3 odst. 1). Dostupné také z WWW: [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava\\_2013-11-05\\_ZOS-c-344-2013-Sb-o-zmene-danovych-zakonu-v-souvislosti-s-rekodifikaci-vcetne-duvodove-zpravy.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-11-05_ZOS-c-344-2013-Sb-o-zmene-danovych-zakonu-v-souvislosti-s-rekodifikaci-vcetne-duvodove-zpravy.pdf).

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### *Monografie*

- (i) BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, *et al.* *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7;
- (ii) BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5;
- (iii) ELIÁŠ, Karel a kol. *Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou a rejstříkem*. Ostrava : Sagit, 2012. 1119 s. ISBN 978-80-7208-922-2;
- (iv) GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : LINDE PRAHA, a.s., 2009. 335 s. ISBN 978-80-7201-745-4;
- (v) JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan, *et al.* *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7;
- (vi) JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-034-9 / ISBN 978-80-7478-035-6 (na rubu titulního listu a na zadní straně obalu jsou uvedeny rozdílné kódy ISBN);
- (vii) KAIZL, Josef. *Finanční věda. Část II. Kn. 3, Důchody výrobní. Kn. 4, Důchody berní: Poplatky: Všeobecná teorie daní*. Praha : Jos. R. Vilímek, 1892. 197 s.;
- (viii) KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 1995. 247 s. ISBN 80-7179-028-1;
- (ix) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie : úvod do problematiky*. 2. aktualizované vydání. Praha : ASPI Publishing, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9;
- (x) LICHNOVSKÝ Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, *et al.* *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010. 512 s. ISBN 978-80-7400-331-8;
- (xi) PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem k 1. 5. 2011*. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2011. 1023 s. ISBN 978-80-7263-663-1;
- (xii) ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8; a

- (xiii) *Slovník obchodně-technický, účetní a daňový. II. díl.* Tiskem Otakara Janáčka v Praze. Ústřední svaz průmyslníků, 1930. 932 s.

### **Články**

- (i) BURDA, Zdeněk. *Časové rozlišení nákladů a výnosů.* Daně a právo v praxi. 2014, 3, s. 47. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR;
- (ii) KARFÍKOVÁ, Marie, KARFÍK, Zdeněk. *Zamyšlení nad finančním právem na počátku 3. tisíciletí.* In BOHÁČ, Radim. *Pocta Milani Bakešovi k 70. narozeninám.* Praha : Leges, 2009. 455 s. s. 146-155. ISBN 978-80-87212-23-3;
- (iii) NOVOTNÝ, Petr. *Významné změny zákona o daních z příjmů.* In MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014 : Úplná znění platná k 1. 1. 2014.* 23. vydání. Praha : Grada, 2014. 272 s. s. 7-8. ISBN 978-80-247-5171-9.
- (iv) NOVOTNÝ, Petr. *Zamyšlení nad třetím pilířem daňové reformy.* Dostupný z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/zamysleni-nad-tretim-pilirem-danove-reformy-72843.html>>;
- (v) SKALICKÁ, Hana. *Zásada věcné a časové souvislosti v judikatuře, 1. část.* Účetnictví v praxi. 2009, 3, s. 21. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR;
- (vi) ŠIMKA, Karel, ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Daňový režim nerealizovaných kursových zisků (nejen) ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu - Odlišný pohled na shodnou věc.* Daňový expert. 2012, 6, s. 2. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR; a
- (vii) ZEMÁNEK, Josef. *Nastal čas zrušit daň z příjmu právnických osob.* Dostupný z WWW: <<http://www.euroekonom.cz/analyzy-clanky.php?type=jz-dpo>>.

### **Právní předpisy**

- (i) Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů;
- (ii) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů;
- (iii) zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů;
- (iv) zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů;
- (v) zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí;

- (vi) zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů;
- (vii) zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů;
- (viii) zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- (ix) zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí;
- (x) zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů;
- (xi) zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů); a
- (xii) zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí.

### ***Judikatura***

- (i) Nález Ústavního soudu České republiky ze dne 3. června 2009, č.j. I. ÚS 420/09. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR; a
- (ii) nález Ústavního soudu České republiky ze dne 18. března 2009, č.j. I. ÚS 1169/07. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR;
- (iii) rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 29. listopadu 2012, č.j. 9 Afs 39/2012-29. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR;
- (iv) rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 21. ledna 2011, č.j. 5 Afs 101/2009-65. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR;
- (v) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2009, č.j. 1 Afs 132/2008-82. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR;
- (vi) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. dubna 2007, č.j. 1 Afs 72/2006-59. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR;
- (vii) rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 12. ledna 2006, č.j. 7 Afs 42/2005 – 136. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR;
- (viii) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. dubna 2004, č.j. 2 Afs 44/2003 – 73. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR; a



- (ix) rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 24. ledna 2001, č.j. 25 Cdo 2026/98. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer Č.

### ***Další zdroje***

- (i) Komentář k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR.
- (ii) legislativní pravidla vlády schválená usnesením vlády č. 188 ze dne 19. března 1998, ve znění pozdějších usnesení vlády. Dostupná z WWW: <<http://www.vlada.cz/cz/ppov/lrv/dokumenty/legislativni-pravidla-vlady-91209/>>;
- (iii) návrh zákona o veřejné prospěšnosti, projednáváný Senátem České republiky pod č. senátního tisku 167;
- (iv) návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, projednáváný Senátem České republiky pod č. senátního tisku 176;
- (v) neoficiální verze zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. s důvodovou zprávou Ministerstva financí České republiky;
- (vi) pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR;
- (vii) tabulka Generálního finančního ředitelství „Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 až 2013“. Dostupná z WWW <[http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/Inkasa\\_dani\\_1993-2013.xls](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/Inkasa_dani_1993-2013.xls)>; a
- (viii) tabulka Generálního finančního ředitelství „Daň z příjmů právnických osob“. Dostupná z WWW <[http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/analDPPO\\_2009-2013.xls](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/analDPPO_2009-2013.xls)>.

# RESUMÉ

## *Daň z příjmů právnických osob*

Cílem mé diplomové práce na téma „Daň z příjmů právnických osob“ je nastínit aktuální úpravu daně z příjmů právnických osob a zhodnotit nejdůležitější změny týkající se zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, účinné od 1. ledna 2014. Jedná se zejména o změny přijaté v souvislosti s rekodifikací českého soukromého práva.

Tato práce se skládá z úvodu, kapitol 1 až 4 a závěru.

První část této práce „Daň a český daňový systém“ se věnuje daním a daňovému systému z hlediska obecné daňové právní teorie. Je zde vysvětlen obsah pojmu „daň“ a popsány funkce daní a daňový systém a daňová soustava České republiky.

Druhá část „Daň z příjmů právnických osob“ podává výklad k dani z příjmů právnických osob dle Zákona o daních z příjmů. Pozornost je věnována zejména jednotlivým základním konstrukčním prvkům korporátní daně, a to subjektu daně, předmětu daně, základu daně, sazbě daně a zdaňovacímu období. Tato část má za cíl nejen předestřít aktuální úpravu daně z příjmů právnických osob, ale také upozornit na nejzásadnější změny účinné od začátku roku 2014 a zhodnotit je v porovnání s dřívější úpravou.

V třetí části „Další změny Zákona o daních z příjmů“ jsou představeny další změny Zákona o daních z příjmů důležité zejména v souvislosti s daní z příjmů právnických osob.

Čtvrtá a poslední část „Svěřenský fond v kontextu daně z příjmů právnických osob“ je věnována podrobné analýze institutu svěřenského fondu a jeho postavení jako poplatníka daně z příjmů právnických osob. Jsou zde uvedeny zejména zvláštnosti zdanění svěřenského fondu oproti ostatním již tradičním poplatníkům daně. Z důvodu přehlednosti tato kapitola svou strukturou v mezích možností odpovídá druhé části této práce.

## ***Corporate Income Tax***

The aim of this diploma thesis on “Corporate Income Tax” is to outline the current legal background of the corporate income tax and assess and evaluate the most substantial changes regarding the Act no. 586/1992 Coll., Income Tax Act, as amended that have become effective as of January 1, 2014. The changes discussed in this thesis include especially, but are not limited to, the changes adopted in connection with the recodification of Czech Civil Law.

This thesis consists of Preamble, Chapters 1 through 4 and Conclusion.

Chapter 1 “Tax and the Czech Tax System” addresses taxes and the tax system within the meaning of a general theory of tax law. This Chapter provides a general introduction to the concept of taxes, description of the purposes of taxes and the tax system and tax framework of the Czech Republic.

Chapter 2 “Corporate Income Tax” provides analysis of the corporate income tax in accordance with the Income Tax Act. It focuses in particular on the key structural elements of the corporate income tax. i.e. subject and object of the tax, tax assessment base, tax rate and the taxation period. This Chapter aims not only to outline the current corporate income tax legislation, but also to point out the most substantial changes effective as of the beginning of the year of 2014 and evaluate these changes as compared to the former wording of the respective provisions.

Chapter 3 “Additional Changes of the Income Tax Act” introduces other changes regarding the Income Tax Act that may be considered to be important with regard to the corporate income tax.

The last chapter of this thesis, i.e. Chapter 4 “Fund in the context of the Corporate Income Tax”, focuses on extended analysis of the new civil law institute of a “trust” and its status as a tax-payer of the corporate income tax. The analysis includes especially, but is not limited to, the particularities of the trust as opposed to other, “traditional”, taxpayers of the corporate income tax. When possible, the organizational structure of this Chapter corresponds to the structure of Chapter 2 and it is, therefore, further divided accordingly.

## **KLÍČOVÁ SLOVA / KEY WORDS**

- (i) daň z příjmů právnických osob / *corporate income tax*
- (ii) svěřenský fond / *trust*
- (iii) občanskoprávní rekodifikace / *recodification of civil law*