

# ZÁKON ČESKÉ NÁRODNÍ RADY O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

**zákon č. 586/1992 Sb. ze dne 20. listopadu 1992**

## **Ve znění:**

zákona č. 35/1993 Sb., 96/1993 Sb., 157/1993 Sb., 196/1993 Sb., 323/1993 Sb., 42/1994 Sb., 85/1994 Sb., 114/1994 Sb., 259/1994 Sb., 32/1995 Sb., 149/1995 Sb., 118/1995 Sb., 87/1995 Sb., 149/1995 Sb. (část), 248/1995 Sb., 316/1996 Sb., 18/1997 Sb., 151/1997 Sb., 209/1997 Sb., 210/1997 Sb., 227/1997 Sb., 168/1998 Sb., 149/1998 Sb., 333/1998 Sb., 111/1998 Sb., 144/1999 Sb., 170/1999 Sb., 225/1999 Sb., 63/1999 Sb., 129/1999 Sb., 3/2000 Sb., 17/2000 Sb., 27/2000 Sb., 72/2000 Sb., 100/2000 Sb., 103/2000 Sb., 121/2000 Sb., 132/2000 Sb., 241/2000 Sb., 340/2000 Sb., 492/2000 Sb., 120/2001 Sb., 117/2001 Sb., 239/2001 Sb., 483/2001 Sb., 453/2001 Sb., 50/2002 Sb., 128/2002 Sb., 210/2002 Sb., 308/2002 Sb., 260/2002 Sb., 575/2002 Sb., 198/2002 Sb., 162/2003 Sb., 438/2003 Sb., 49/2004 Sb., 438/2003 Sb. (část), 19/2004 Sb., 47/2004 Sb., 257/2004 Sb., 280/2004 Sb., 359/2004 Sb., 360/2004 Sb., 436/2004 Sb., 628/2004 Sb., 676/2004 Sb., 438/2003 Sb. (část), 280/2004 Sb. (část), 562/2004 Sb., 669/2004 Sb., 217/2005 Sb. (část), 217/2005 Sb., 342/2005 Sb., 357/2005 Sb., 441/2005 Sb., 438/2003 Sb. (část), 179/2005 Sb., 530/2005 Sb., 545/2005 Sb., 552/2005 Sb., 56/2006 Sb., 57/2006 Sb., 203/2006 Sb., 223/2006 Sb. (část), 245/2006 Sb., 223/2006 Sb., 362/2003 Sb., 109/2006 Sb., 112/2006 Sb., 264/2006 Sb., 29/2007 Sb., 67/2007 Sb., 159/2007 Sb., 179/2006 Sb., 239/2001 Sb. (část), 261/2007 Sb., 296/2007 Sb., 362/2007 Sb., 126/2008 Sb., 482/2008 Sb., 189/2006 Sb., 261/2007 Sb. (část), 2/2009 Sb., 87/2009 Sb., 216/2009 Sb., 221/2009 Sb., 303/2009 Sb., 326/2009 Sb. (část), 289/2009 Sb., 326/2009 Sb., 306/2008 Sb., 304/2009 Sb., 362/2009 Sb., 199/2010 Sb., 227/2009 Sb., 438/2003 Sb. (část), 280/2004 Sb. (část), 281/2009 Sb., 199/2010 Sb., 346/2010 Sb., 348/2010 Sb., 73/2011 Sb., 346/2010 Sb. (část), 348/2010 Sb. (část), 188/2011 Sb., 260/2002 Sb. (s přihlédnutím k nálezu Ústavního soudu č. 236/2011 Sb.), 466/2011 Sb., 346/2010 Sb. (část), 348/2010 Sb. (část), 329/2011 Sb., 353/2011 Sb., 355/2011 Sb., 370/2011 Sb., 420/2011 Sb., 458/2011 Sb. (část), 470/2011 Sb., 375/2011 Sb., 192/2012 Sb., 428/2011 Sb., 458/2011 Sb. (část), 192/2012 Sb. (část), 399/2012 Sb., 401/2012 Sb., 403/2012 Sb., 428/2012 Sb., 500/2012 Sb., 503/2012 Sb., 44/2013 Sb., 80/2013 Sb., 241/2013 Sb., 458/2011 Sb. (část), 105/2013 Sb., 160/2013 Sb., 215/2013 Sb., 344/2013 Sb., 162/2014 Sb., 247/2014 Sb., 458/2011 Sb. (část), 458/2011 Sb., 267/2014 Sb., 84/2015 Sb., 127/2015 Sb., 332/2014 Sb., 221/2015 Sb., 375/2015 Sb., 377/2015 Sb., 105/2016 Sb., 125/2016 Sb., 148/2016 Sb., 47/2016 Sb., 271/2016 Sb., 113/2016 Sb., 321/2016 Sb., 377/2015 Sb. (část), 188/2016 Sb., 454/2016 Sb., 105/2016 Sb. (část), 170/2017 Sb., 246/2017 Sb., 254/2017 Sb., 200/2017 Sb., 225/2017 Sb., 293/2017 Sb., 92/2018 Sb., 174/2018 Sb., 306/2018 Sb., 80/2019 Sb., 32/2019 Sb., 80/2019 Sb. (část), 364/2019 Sb., 299/2020 Sb., 343/2020 Sb., 450/2020 Sb., 540/2020 Sb. (část), 386/2020 Sb., 540/2020 Sb., 543/2020 Sb., 609/2020 Sb., 39/2021 Sb., 588/2020 Sb., 343/2020 Sb. (část), 609/2020 Sb. (část)

Česká národní rada se usnesla na tomto zákoně:

## § 1

Tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropské unie<sup>137)</sup> a upravuje

- a) daň z příjmů fyzických osob,
- b) daň z příjmů právnických osob.

<sup>137)</sup> Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepřacované znění), ve znění směrnice Rady 2013/13/EU, směrnice Rady 2014/86/EU a směrnice Rady 2015/121/EU.

Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (kodifikované znění), ve znění směrnice Rady 2013/13/EU.

Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES, směrnice Rady 2006/98/ES a směrnice Rady 2013/13/EU.

Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, rozhodnutí Rady 2004/587/ES, směrnice Rady 2006/98/ES a směrnice Rady 2014/48/EU.

Směrnice Rady 2016/1164/EU ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, ve znění směrnice Rady 2017/952/EU.

## K § 1

Daň z příjmů či její obdoba je jedním ze základních pilířů všech daňových systémů a její výnos zpravidla tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu. V České republice se jedná o daň, která je již od zavedení samostatného českého daňového systému v roce 1993 stabilně na druhém místě v rámci celkového ročního výběru daní. Z pohledu teorie se jedná o přímou důchodovou daň *in personam*, neboť je stanovena přímo poplatníkovi a počítá se z jeho příjmů (včetně příjmů nepeněžních a jiných požitků). Zároveň se jedná o daň tokovou, protože se stanoví na bázi změny (navýšení) majetku ve stanoveném období.

S ohledem na to, že uložení a výběr daní je jednou z mála právem aprobovaných průlomů do jinak nedotknutelného a ústavním pořádkem chráněného práva vlastnit majetek, lze je ukládat pouze na základě zákona (srov. čl. 11 odst. 5 Listiny). Důsledkem ústavně zakotvené povinné zákonné formy ukládání daní je to, že veškeré úpravy daní z příjmů (jakož i jiných daní) leží v kompetenci Parlamentu České republiky jako jediného zákonodárského sboru. Legislativní a interpretační činnost ostatních orgánů (zejména Ministerstva financí ČR) může být realizována toliko v mezích zák. o daních z příjmů a smí směřovat pouze k jeho upřesňování, nikoli dotváření či dokonce vytváření nových zákonných pravidel, ledaže je k tomu zákon výslovně zmocní. To se týká zejména interpretací prováděných formou metodických a výkladových pokynů, sdělení a informací, které jsou v nemalé míře vydávány Ministerstvem financí ČR či GŘŘ. Srov. judikaturu citovanou níže.

Uložením daně je ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny a navazující judikatury třeba rozumět zejména vymezení poplatníka (subjektu) daně, předmětu zdanění, sazby daně a způsobu stanovení daňového základu (a nutno dodat i výpočtu samotné daňové povinnosti), a to způsobem neumožňujícím dvojí výklad. Nedostatečné vymezení těchto základních

atributů vedoucí k nejasnostem v otázkách výkladu zákonných povinností je pak dle současné judikatury nutno vykládat podle zásady *in dubio mitius*, tzn. v pochybnostech ve prospěch poplatníka (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 5 Afs 151/2004-73). Zároveň lze dovodit, že nedostatek zákonné formy anebo nedostatečné či nejasné vydefinování některého z citovaných základních prvků vede k nevymahatelnosti domněle uložené daňové povinnosti a tím *de facto* ke ztrátě oprávnění státu daň v daném případě vybrat.

Ani legislativní pravomoc Parlamentu ČR však není ve vztahu k daním z příjmů zcela neomezená, neboť při jejím uskutečňování musí brát Parlament ČR na zřetel mezinárodní právní závazky České republiky. Zatímco různé bilaterální dohody uzavřené Českou republikou v daňové oblasti mají zpravidla buďto povahu kolizních norem (zejména smlouvy o zamezení dvojího zdanění – srov. výklad k § 37), či správních anebo procesních norem (zejména smlouvy o výměně informací či smlouvy o mezinárodní spolupráci), po vstupu České republiky do Evropské unie v tomto ohledu nabyly na významu různé legislativní akty jejích orgánů. V rovině daní z příjmů se v současné době jedná o směrnice Rady Evropské unie. Ty jsou přijímány postupem dle čl. 94 Smlouvy o založení Evropského společenství a podmínkou jejich přijetí je, že musí směřovat ke sblížení právních a správních předpisů členských států Evropské unie a musí mít přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu unie; na rozdíl od nepřímých daní je tedy legislativní činnost orgánů Evropské unie v oblasti přímých daní pouze subsidiárního charakteru. Z těchto důvodů se též komentované ustanovení odvolává na zpracování předpisů Evropské unie.

V současné době se českých daní z příjmů přímo dotýkají zejména následující směrnice:

- Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. 11. 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států – transpozice v § 19 zák. o daních z příjmů;
- Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. 10. 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (kodifikované znění) – transpozice v § 23a až 23d zák. o daních z příjmů;
- Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES a směrnice Rady 2006/98/ES – transpozice v § 19 ZDP;
- Směrnice Rady 2003/48 ze dne 3. 6. 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, rozhodnutí Rady 2004/587/ES a směrnice Rady 2006/98/ES – transpozice v § 38fa zák. o daních z příjmů;
- Směrnice Rady 2016/1164/EU ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, ve znění směrnice Rady 2017/952/EU (tzv. směrnice ATAD) – transpozice v § 23e až 23h, § 38fa a § 38zg ZDP.

Zák. o daních z příjmů upravuje dvě daně současně – daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob (pro vymezení poplatníka – subjektu a předmětu daně z příjmů

fyzických osob viz komentář k § 2 a k § 3, pro vymezení poplatníka – subjektu a předmětu daně z příjmů právnických osob viz komentář k § 17 a k § 18). Spojení úpravy obou těchto daní je dáno pragmatickými důvody, neboť mnoho ustanovení a principů je pro obě tyto daně shodných a při úpravě těchto daní v samostatných zákonech by se logicky řada ustanovení opakovala. Spojení právní úpravy zdanění příjmů fyzických i právnických osob v jednom předpisu však není obecným pravidlem. Úpravu obou těchto daní v samostatných zákonech mají například z našich sousedních zemí již tradičně Německo a Rakousko, jejichž právní systém jinak z důvodů společného historického vývoje spočívá na téměř stejných základech.

Jak již bylo zmíněno, spojení úpravy daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob do jednoho zákona je s ohledem na velmi podobnou úpravu obou těchto daní ze své podstaty velmi praktické, jak pro tvorbu práva, tak pro jeho čistotu a transparentnost a potažmo i aplikaci. Umožňuje totiž shrnout společné zásady a principy platné pro obě tyto daně na jednom místě a samostatně upravit jen odchylky od nich. Těchto ideálů se však v případě zák. o daních z příjmů bohužel nepodařilo vždy dosáhnout, ať již na samém počátku tvorby této právní normy, tak vlivem řady pozdějších, často nepřilíš vydařených novelizací. Důsledkem toho jsou nešvary typu opakování některých společných principů pro každou daň zvlášť, nedůslednost při používání právních termínů napříč zákonem či značná přebujelost výjimek z obecných principů vedoucí k výsledné nepřehlednosti a netransparentnosti zákona a z něj plynoucích práv a povinností daňových subjektů. Snaha o nápravu těchto nedokonalostí je sice z některých novelizací zřejmá, ne vždy se ale vytýčené cíle podaří naplnit, což v praxi vede k neustálým diskusím a úvahám *de lege lata*, zda se zák. o daních z příjmů pokusit „vyčistit“ cestou komplexní novelizace či cestou přijetí zcela nového zákona, ev. dvou a více zákonů upravujících samostatně daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob či dokonce samostatných zákonů pro některé vybrané a relativně ucelené oblasti zdanění, jako jsou např. podnikové přeměny.

### Související předpisy:

Listina základních práv a svobod, Smlouva o založení Evropského společenství

### Judikatura:

39. Podle čl. 11 odst. 5 Listiny je možno daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Toto ustanovení vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva. Naopak v případě daní jde o prerogativu Parlamentu, jenž je obdařen exkluzivní kompetencí zdaňovat. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) pak plyne pro zákonodárce relativně široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní [srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. 8. 2004 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.)]. Přestože je míra dovoleného rozhodování státu o předmětu, míře a rozsahu zdanění v zásadě velmi široká, není nicméně neomezená, neboť při ukládání daní a poplatků je třeba přihlížet k ochraně vlastnického práva garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny. K dotčení ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozice však nedochází bez naplnění dalších podmínek. (**srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03**)

40. Co do svého účelu představuje čl. 11 odst. 5 Listiny ústavně aprobované omezení vlastnického práva, které může být legitimně omezeno za účelem stanovení, vyměření a výběru daně (srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05, N 113/37 SbNU 463). Ustanovení čl. 11 odst. 5 také vyjadřuje ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon. Do autonomní sféry jednotlivce, kterou spoludefinuje i vlastnické právo, je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromáždění finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků. Legitimita zdaňování vyplývá mj. z toho, že

výsledky zdaňování jsou používány i k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví, přičemž tuto ochranu a vytváření podmínek je nutno samozřejmě z něčeho platit. Tento účel zdaňování ale není jediný; daňový zásah do majetkové a právní sféry jednotlivce nabývá na ospravedlnění právě rovnoměrností rozdělení těchto břemen. **(podobně rozhodnutí německého Spolkového ústavního soudu ze dne 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91)**

41. Za účelem naplnění státního rozpočtu je dáno Parlamentu široké oprávnění zdaňovat, přičemž konkrétní zákonná úprava vymezuje základní náležitosti konkrétního obligacího personálního právního vztahu. Předmět daně je určitý příjem, věc, úkon nebo majetek, na jehož základě vzniká subjektivní závazek určité osoby vůči státu ve formě daňové povinnosti. „Právní důvod (titul) daně je dán zvláštním zákonem, na jehož základě se závazek určité osoby vůči státu zakládá. Daňová povinnost vzniká naplněním určitých zákonem vymezených právních skutečností, podmínek, které na straně státu zakládají právní nárok na daň a na straně osoby daňový závazek. Daň má v neposlední řadě vynutitelný charakter (na základě zákona se vybírá), zákon přesně vymezuje skutečnosti zakládající daňovou povinnost, výši a lhůtu splatnosti“ [srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 14/2000 ze dne 10. 1. 2001 (N 4/21 SbNU 17; 43/2001 Sb.)]. **(náleží Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. 29/08, č. 53/2009 Sb.n.u.ÚS)**

Nejvyšší správní soud při posouzení otázky výše nastolené považuje za nutné a priori přistoupit k samotnému vymezení pojmu daň.

Daň jako právní kategorie se skládá z několika konstrukčních prvků, které jsou vyjádřeny vždy v příslušném zákoně upravujícím tu kterou daň. Právní zakotvení těchto obsahových prvků je předpokladem vzniku, trvání i zániku daňově-právního vztahu. Tyto obsahové prvky lze současně označit i jako základní náležitosti daňově-právního vztahu. Mezi základní (obligatorní) prvky daně patří subjekt daně, předmět daně, základ daně a sazba daně.

Subjektem daně je obecně osoba, která má příjmy nebo majetek podléhající dani, nebo která vykonává činnost, se kterou zákon spojuje daňovou povinnost. Jinými slovy, subjektem daně je ten, komu ukládá zákon daňovou povinnost, tj. povinnost snášet daňové břemeno; v daném případě je subjektem daně z příjmů poplatník – příjemce investičních pobídek.

Jako předmět daně se označuje skutečnost, se kterou zákon spojuje daňovou povinnost. Touto skutečností může být příjem, důchod, výnos z majetku, majetek, ale i vykonávání určité činnosti (např. výroba a prodej určitých výrobků, poskytování služeb). Podle předmětu daně se nejčastěji označují i jednotlivé druhy daní, v daném případě daň z příjmů, konkr. daň z příjmů právnických osob.

Základ daně je kvantitativním parametrem pro určení výše daňové povinnosti. Je jím buď peněžní suma, nebo jiný ukazatel, ze kterého se vychází při vyměření daně, může však jít o reálný, jakož i o fiktivní daňový základ. Je to veličina stavu (k určitému dni) nebo průběhu (za určité období). Sazba daně je potom algoritmus, číselné měřítko, pomocí kterého se vypočítává výše konkrétní daně. Základ daně je tedy v určitém smyslu konkretizací předmětu daně, jeho kvantitativním vyjádřením. Rozdíl mezi nimi lze vyjádřit i v tom smyslu, že předmětem daně je to, na co se daň ukládá, zatímco základem daně je to, z čeho se daň vyměřuje. Základ daně v případě daně z příjmů fyzických osob je stanoven v § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, v případě daně z příjmů právnických osob je základ daně definován v § 20, resp. § 23 odst. 1 jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady; přitom následně cit. ustanovení obsahuje úpravy základu a další postupy při jeho stanovení. **(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2014, čj. 5 Afs 28/2013–36, č. 7/2014 Sb. NSS)**

I. Daň lze stanovit pouze na základě zákona, což se děje v rámci legislativního procesu, na základě zákonem stanoveného postupu. Pouze při dodržení zákonných podmínek lze mít za legitimní určení předmětu zdanění. Je proto zcela nepřipustné, aby předmět zdanění, tedy to, co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry jednotlivce, bylo stanoveno jakýmkoli jiným způsobem, nadto nikoli v rámci moci zákonodárné, ale v rámci moci výkonné (tj. na základě prováděcí vyhlášky, resp. „Postupů účtování“, které jsou vydávány

správním orgánem, zde ministerstvem financí). V takovém případě dochází k porušení ústavního principu dělby moci.

II. Pokud zákonodárce v zákoně nestanoví výslovně, co dani podléhá, resp. co je od daně osvobozeno, nebo např. které výdaje jsou daňově uznatelné a které nikoli, nelze určité plnění zdanit nebo naopak od daně osvobodit nebo výdaj pro účely stanovení základu daně uznat či vyloučit pomocí jiných nástrojů, a to zde konkrétně prostřednictvím mocí výkonnou stanovených účetních postupů (např. použití výsledkové nebo rozvahové metody účtování), které by bylo lze kdykoli měnit. Samotná skutečnost, že v důsledku účetních postupů se určitý „příjem“ zaúčtuje, tedy vejde do hospodářského výsledku, neznamená, že se jedná vždy také o příjem podléhající zdanění. Pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat legitimní zákonný rámec. **(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94, č. 2626/2012 Sb. NSS)**

II. Veřejný zájem na výběru daní nelze v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Rozsah a obsah podmínek pro stanovení daní je přítomno možno definovat jen zákonem, přičemž je třeba zachovat požadavek právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci. **(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 5 Afs 151/2004-73, č. 701/2005 Sb. NSS)**

Nejvyšší správní soud posuzoval v souvislostech výše uvedených, zda lze za použití interpretačních pravidel vyložit ust. § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., tak, aby bylo možné pod ně podřadit případ stěžovatele. Dospěl k závěru, že cit. ustanovení in fine umožňuje svoji nejednoznačností a neurčitostí prostor pro takovou interpretaci a aplikaci, která ve svých důsledcích nevylučuje možnost svévole. V takovém případě, kdy právní úprava svoji nejednoznačností umožňuje několik možných výkladů a postupů, nelze při výkonu veřejné správy při respektování čl. 2 odst. 3 Ústavy aplikovat takový výklad, který jde k tíži občana (in dubio mitius). **[rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 5 Afs 151/2004-73, č. 701/2005 Sb. NSS]**

Jestliže je úmyslem zákonodárce omezit rozsah osvobození daně z přidané hodnoty pouze na nájmy, je jeho povinností takový úmysl vyjádřit způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu. Není v souladu s ústavním pořádkem České republiky, aby daňová povinnost byla uložena nikoliv na základě zákona, ale při stejném znění zákona v důsledku změny názoru na jeho aplikaci. **(rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 2. 2002, sp. zn. 30 Ca 253/2000)**

## ČÁST PRVNÍ DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

### § 2

#### POPLATNÍCI DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

**(1) Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty.**

**(2) Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.**

**(3) Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nejsou uvedeni v odstavci 2 nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22).**

**Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.**

(4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

## K § 2

Ustanovení § 2 ZDP vymezuje podmínky, které jsou rozhodné pro posouzení, zda je poplatník fyzická osoba rezidentem, nebo naopak nerezidentem České republiky. Pokud je fyzická osoba daňovým rezidentem, pak se k němu váže daňová povinnost z celosvětových příjmů, tj. neomezená daňová povinnost. Poplatník daně z příjmů fyzických osob, který je daňovým nerezidentem České republiky, má daňovou povinnost, která se vztahuje pouze k příjmům, které byly dosaženy v České republice a které zde mají tzv. zdroj příjmů dle § 22 ZDP.

### K odst. 1

Poplatníky dělíme na daňové rezidenty a nerezidenty, resp. na poplatníky, jenž mají povinnost platit daň ze svých celosvětových příjmů, a na poplatníky, u kterých se daňová povinnost váže pouze na příjmy docílené v daném státě.

O tom, zda je někdo rezidentem s tzv. celosvětovou daňovou povinností, nebo naopak zda jde o nerezidenta, tj. poplatníka s daňovou povinností omezenou jen na příjmy z daného státu, nerozhoduje např. státní občanství nebo národnost, ale především bydliště nebo eventuálně délka pobytu v daném státě. V této souvislosti je nutné zmínit existenci mezinárodních smluv o dvojitým zdanění. Podle § 37 ZDP se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak. To znamená, že je nutné vždy zkoumat, zda je s danou zemí uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění či nikoli, neboť smlouva může do jisté míry stát daňové rezidence modifikovat. Pokud taková smlouva uzavřena byla, bude mít vždy před vnitrostátním právním předpisem přednost. Jak už z názvu vyplývá, tyto mezinárodní smlouvy zamezují dvojitému zdanění, zpravidla stanovují, který ze dvou států má právo na zdanění konkrétního příjmu. Smlouvy nestanoví způsob zdanění příjmu, jen přiznávají státům právo na zdanění, v určitých případech také upravují, jaká může být výše zdanění v jednotlivých státech. Samotné uplatnění zamezení dvojího zdanění (výpočet) se provede v rámci daňového přiznání nebo v rámci jeho přílohy. Existují dvě metody zamezení dvojímu zdanění, a to metoda vynětí a zápočtu.

Metoda vynětí je založena v podstatě na odečtení zahraničního příjmu od základu daně. Má se za to, že daň byla vybrána ve státě zdroje příjmů a ve státě rezidence poplatníka se již tento příjem znovu nedaní. V případě vynětí příjmů se můžeme setkat s pojmy „vynětí úplné“, kdy se na zahraniční příjem při zdanění ostatních příjmů nebere žádný zřetel, a s pojmem „vynětí s výhradou progresu“, kdy je základ daně o zahraniční příjem standardně snížen, ale

zbývající příjmy jsou daněny takovou sazbou daně, která by odpovídala celkovému příjmu, tj. včetně příjmu zahraničního.

Metoda zápočtu je založena na započtení daně zaplacené v zahraničí na celkovou daňovou povinnost v zemi daňové rezidence. V případě metody zápočtu se může jednat o úplný zápočet, kdy se uzná celá zaplacená daň, nebo zápočet prostý, v jehož případě se uzná jen taková část daně, která odpovídá příslušnému podílu zahraničních příjmů na celkovém základu daně.

V případě některých příjmů, jako jsou např. dividendy, úroky, licenční poplatky, může být mezi smluvními státy sjednáno, že se o daň z příslušného příjmu podělí. V takovém případě stát zdroje příjmů vybere daň v nižší sazbě, než by ve většině případů odpovídalo výši sazby daně stanovené vnitrostátním předpisem tohoto státu a tím zůstává zbylá část daňového výnosu pro stát, kde je poplatník daňovým rezidentem.

### **K odst. 2**

Poplatníka, který má na území České republiky bydliště nebo se na tomto území „obvykle“ zdržuje, budeme zpravidla považovat za daňového rezidenta České republiky (k definici pojmu bydliště a spojení „obvykle se zdržovat“ srov. výklad k odst. 4). Pokud jde např. o osobu, která má bydliště pouze na území České republiky, je to jednoduché. Složitější situace nastane, jestliže tato osoba bude ještě disponovat dalším bydlištěm, např. v Německu. Pak podle kritéria bydliště nám bude v takovém případě vycházet ono rezidentství dvojitě, tedy jak v České republice, tak v Německu. V takových případech je třeba hledat kolizní normu, která by stála nad čistě vnitrostátním právem a určovala by pravidlo pro případ těchto střetů dvou ryze národních právních norem. Zpravidla takovou normou bude smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená s příslušným druhým státem, jejíž ustanovení mají aplikační přednost před vnitrostátní právní úpravou. Skutečnost, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění (a obecně jakékoli mezinárodní smlouvy) mají přednost před tuzemskou právní úpravou, vyplývá i z čl. 10 Ústavy České republiky.

Pokud má poplatník bydliště ve více státech, zpravidla se zkoumá, ve kterém státě má poplatník tzv. středisko životních a hospodářských zájmů. Rezidentství by mělo být přiznáno tomu státu, kde jsou osobní a ekonomické vztahy daného poplatníka těsnější.

### **K odst. 3**

Daňoví nerezidenti jsou poplatníci, kteří nedisponují bydlištěm na území České republiky nebo se na území České republiky obvykle nezdržují, nebo jsou nerezidenty podle příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Zák. o daních z příjmů negativně vymezuje případy, na které by se z hlediska délky času poplatníkem stráveného v České republice mohlo pohlížet tak, že byl naplněn pojem pro obvyklý pobyt (183 dní a více v daném roce), ovšem v těchto vyjmenovaných případech, jako je studium, léčení apod., je na tyto poplatníky pohlíženo tak, jako by zde (v České republice) pobyt neměli.

Pokud má nerezident zdanitelné příjmy, jejichž zdroj je na území České republiky, má povinnost zde zdanit tyto příjmy. Způsob zdanění se odvíjí jednak od druhu daného příjmu a jednak od okolnosti, zda je či není tento nerezident z některého státu patřícího do EU nebo EHP (tj. EU, Norsko, Island a Lichtenštejnsko).



Z hlediska způsobu zdanění můžeme hovořit o následujících třech, resp. čtyřech, alternativách, a to:

- standardní režim daně z příjmů ze závislé činnosti (zálohy na daň a eventuálně jejich vyúčtování buď formou ročního zúčtování, nebo podáním daňového přiznání),
- pomocí zvláštní sazby daně ve spojení s § 36 ZDP, tzv. srážková daň, kterou vybírá ta osoba, jež příjem nerezidenta vyplácí (plátce daně), a tato osoba ji pod svou odpovědností odvádí svému místně příslušnému správci daně,
- pomocí zajištění daně ve spojení s § 38e ZDP, zajištění daně má svým způsobem obdobné atributy jako v předchozím případě uvedená srážková daň, a to, pokud jde o odpovědnost osoby plátce příjmu, která opět vybírá a odvádí příslušnou částku z hrubého příjmu nerezidenta (nejčastěji 10 %) svému místně příslušnému finančnímu úřadu,
- pomocí podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob ve standardních lhůtách.

Pro způsob zdanění je rozhodující daňová rezidence neboli tzv. daňový domicil poplatníka, daňového nerezidenta. Je důležité si zapamatovat, že zajištění daně nebudeme nikdy uplatňovat na případy, kdy se jedná o poplatníky ze států EU nebo ze států EHP. Na tyto poplatníky se bude vztahovat tedy buď srážková daň, nebo povinnost podat daňové přiznání, přičemž techniku zdanění tohoto bude vždy určovat typ daného příjmu.

Daňový nerezident má pouze omezenou daňovou povinnost, která je vztažena na příjmy výhradně ze zdrojů z České republiky. Tyto zdroje jsou taxativně vyjmenovány v § 22 ZDP vždy pro konkrétní daný druh příjmu a je na ně pak i navázán § 36 ZDP v těch případech, kdy se daňová povinnost vybírá srážkovou daní u zdroje.

#### **K odst. 4**

Za obvyklý pobyt je označena délka 183 dní v daném kalendářním roce a více, což je také délka, která je standardně stanovena jako časové kritérium vzniku daňové rezidence v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění (zpravidla čl. 4). Jedná se ovšem až o druhé kritérium při určování rezidence poplatníka, tím prvním je vždy bydliště.

Pokud jde o pojem bydliště, nejde v mnoha případech o shodu s adresou podle evidence občanů, ale o skutečný pobyt daný místem, kde je možné hovořit o stálém bytě a úmyslu poplatníka se v tomto bytě zdržovat. Je více než pravděpodobné, že otázku úmyslu poplatníka „zdržovat se“ bude vždy obtížné nejen dokazovat, ale i vyvracet, a je tedy vhodné počítat se situací už dopředu a připravit si potřebné argumenty pro jeden či druhý postup podle konkrétního případu.

#### **Judikatura:**

I. Vykonává-li daňový rezident Slovenské republiky na území České republiky činnost sportovce, pak podle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Slovenskou republikou mají být příjmy plynoucí z této činnosti zdaněny v České republice.

II. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v § 7 odst. 3 a § 22 odst. 1 písm. f) podrobuje příjmy z osobně vykonávané činnosti sportovce – daňového nerezidenta samostatnému základu daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36 uvedeného zákona). Ustanovení § 22 odst. 1 písm. a), odst. 2 tohoto zákona se v případě výše uvedených příjmů nepoužijí. (**rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2007, čj. 9 Afs 55/2007-76**)

I. Obsahem správy daně je právo činit jen ta opatření, která jsou potřebná ke správnému a úplnému stanovení daňové povinnosti, nikoliv zajistit si platbu daně z téže částky dvakrát.

II. Princip zákazu dvojího zdanění je nutno respektovat nejen v případě, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, ale i v případě, kdy se jedná o dvojí zdanění jednoho a téhož příjmu u jednoho a téhož daňového subjektu. **(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, čj. 9 Afs 16/2007-87)**

I. Osoby ukrajinské státní příslušnosti podnikající v roce 1999 v České republice nemohly být posuzovány jako poplatníci podle § 2 odst. 3 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na základě mezinárodní smlouvy, neboť ta se tehdy na podnikatelskou činnost nevztahovala.

Obecná pravidla pro určování bydliště Pojem „obvyklé bydliště“ ve smyslu směrnice 83/183/EHS je definován v čl. 6 odst. 1 této směrnice.

1. Pro účely této směrnice se „obvyklým bydlištěm“ rozumí místo, kde určitá osoba žije obvykle, tj. alespoň 185 dnů v každém kalendářním roce, kvůli svým osobním a pracovním vazbám, popř. u osoby, která nemá žádné pracovní vazby, kvůli osobním vazbám, z nichž vyplývá úzké spojení mezi dotyčnou osobou a místem, kde žije.

Za obvyklé bydliště osoby, kterou pracovní vazby poutají k jinému místu než vazby osobní a která proto žije střídavě na různých místech nacházejících se ve dvou nebo více členských státech, se však považuje místo, k němuž má osobní vazby, pokud se tam taková osoba pravidelně vrací. Tato poslední podmínka nemusí být splněna, žije-li dotyčná osoba v určitém členském státě proto, aby vykonala úkol, který má určitou dobu trvání. Docházka na vysokou školu nebo do školy nemá za následek změnu obvyklého bydliště.

2. Jednotlivci prokáží místo svého obvyklého bydliště jakýmkoliv vhodnými prostředky, např. průkazem totožnosti nebo jiným platným dokladem.

3. Mají-li příslušné orgány členského státu dovozu pochybnosti o platnosti prohlášení o obvyklém bydlišti učiněného podle odstavce 2 nebo pro účely určitých zvláštních kontrol, mohou požadovat další údaje nebo důkazy. **[rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2006, čj. 2 Afs 57/2005-48 (Výběr NSS č. 134/2006)]**

Posuzovala-li se daňová povinnost související s úvěrovými smlouvami ve zdaňovacím období r. 2001 a r. 2002 na základě § 37 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů, které jednoznačně vymezují pojmy „úroky“ a „dividendy“, není důvod k užití doplňkových výkladových prostředků podle Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Odpovídají-li vyplácené úroky vymezení tohoto pojmu v mezinárodních smlouvách, podléhají zdanění ve státě jejich příjemce. **[rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 108/2004-106 (č. 577/2005 Sb. NSS)]**

Pobývání osoby na území České republiky podle daňového zákona však nepředstavuje formálně právní stav, nýbrž faktickou skutečnost, a proto není rozhodující, zda se taková osoba zdržuje na našem území v souladu či v rozporu s příslušnými právními předpisy, které upravují podmínky pobytu cizinců v České republice. K tomu, aby mohl subjekt náležet do okruhu poplatníků uvedených v ustanovení daňového řádu, tedy postačuje, že souvisle nebo v několika obdobích setrvává na našem území po dobu alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce. **(rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2004, sp. zn. 15 Ca 29/2002)**

### Související předpisy:

mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, daňový řád

### Související pokyny:

Pokyn GFŘ D-22

### K § 2

1. Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jině osobě

formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.).

2. Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo odst. 3 zák.) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§ 2 odst. 2 zák.) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období.

#### Z koordinačních výborů:

469/16.12.15 – Příjmy ze zdrojů na území České republiky – souběh příjmů a jejich zdanění. Předkladatelé Martin Houska, Radek Novotný.

391/01.01.13 – Povinnost zahraniční osoby vést účetnictví. Předkladatelé Jan Soška, Magdaléna Výškovská.

## § 2a

### POPLATNÍK V PAUŠÁLNÍM REŽIMU

**(1) Poplatníkem v paušálním režimu je od prvního dne rozhodného zdaňovacího období poplatník daně z příjmů fyzických osob, který**

- a) k prvnímu dni rozhodného zdaňovacího období
  1. je osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona upravujícího důchodové pojištění, na kterou se vztahují právní předpisy upravující důchodové pojištění,
  2. je osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona upravujícího veřejné zdravotní pojištění, na kterou se vztahují právní předpisy upravující veřejné zdravotní pojištění a která není vyňata z povinnosti platit pojistné na veřejné zdravotní pojištění z důvodu dlouhodobého pobytu v cizině,
  3. není plátcem daně z přidané hodnoty a nemá registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, s výjimkou registrační povinnosti identifikované osoby,
  4. není společníkem veřejné obchodní společnosti ani komplementářem komanditní společnosti a
  5. není dlužníkem, vůči němuž bylo zahájeno insolvenční řízení,
- b) ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím rozhodnému zdaňovacímu období neměl příjmy ze samostatné činnosti převyšující 1 000 000 Kč, pokud se nejedná o
  1. příjmy od daně osvobozené,
  2. příjmy, které nejsou předmětem daně,
  3. příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně,
- c) k prvnímu dni rozhodného zdaňovacího období nevykonává činnost, ze které plynou příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, a
- d) podá správci daně oznámení o vstupu do paušálního režimu a nejpozději v poslední den lhůty pro podání oznámení o vstupu do paušálního režimu učinil oznámení o zahájení