

K VYMEZENÍ KONCEPTU POPLATNÍKA DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

ROMAN VYBÍRAL

Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze

Abstract in original language

Cílem příspěvku je z teoretického hlediska zanalyzovat okruh poplatníků daně z příjmů právnických osob. V úvodu se příspěvek zabývá obecným vymezením daného pojmu, dále je blíže přiblížena obsahová náplň jednotlivých skupin splňujících zákonem stanovené parametry. Na závěr je stručně zmíněna budoucí schválená právní úprava, která bude mít na řešenou otázku rovněž určitý dopad.

Key words in original language

Daň z příjmů, právnická osoba, poplatník

Abstract

The aim of this paper is primarily to provide a theoretical analyze of corporate income tax taxpayers. First of all it deals with a general definition of this concept, then the content of individual groups meeting requirements set by an act is clarified. At the end it is briefly mentioned future passed legislation that will also have some impact on the solved issue.

Key words

Income tax, legal person, taxpayer

1. ÚVOD

Cílem tohoto příspěvku je zamyslet se nad obsahovým vymezením okruhu poplatníků daně z příjmů právnických osob, ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to především z toho důvodu, že pro vymezení této skupinu entit zákonodárce zvolil ne příliš obvyklé pojmosloví. Příspěvek vychází z právního stavu účinného od 1. 1. 2013, přičemž obsahuje rovněž zmínky týkající se do budoucna účinné relevantní právní úpravy. Jedná se přitom o zamyšlení čistě nad terminologií použitou na národní úrovni. Autor v tomto článku nereflktuje terminologii z oblasti mezinárodního zdanění, stejně tak jako terminologii unijní, byť si je vědom značné nejednoty vyskytující se v této oblasti.¹

¹ Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu "Finačně-právní nástroje boje s dluhovou krizí", SVV č. 264 407/2012, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

2. OBECNĚ K VYMEZENÍ POPLATNÍKA DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Na národní úrovni je pro účely určení poplatníka daně z příjmů právnických osob zásadní ustanovení § 17 zákona o daních z příjmů. Poplatníci přitom tvoří nejvýznamnější skupinu daňových subjektů, nikoliv však jedinou. Ustanovení § 17 ve znění účinném od 1. ledna 2013 jako poplatníky (pojmu poplatník zákon dál užívá jako legislativní zkratku) výslovně označuje na jedné straně osoby, které nejsou fyzickými osobami, druhou skupinu poplatníků pak tvoří další tři podskupiny entit, jmenovitě pak organizační složky státu, podílové fondy a nově též tzv. fondy penzijních společností. Na první pohled zde poskytnuté členění neodpovídá literě zákona, která uvádí čtyři rovnocenné skupiny entit coby poplatníků daně. Důvodem načrtnutého členění a zároveň důvodem, proč užívám pojmu „entita“ a nikoliv pouze „osoba“ či „subjekt“ je skutečnost, že jsou zákonem vymezeny jednak ty entity, které jsou nositeli práv a povinností (resp. jsou nadány právní subjektivitou), a dále entity tyto znaky nevykazující. V prvním případě se v teorii civilního práva běžně užívá pojmu „právnické osoby“, za které se považují „organizované útvary (entity), jejichž účelové určení je ve službě společným zájmům určité skupiny a jejichž juristická individualita se odlišuje od individuality lidí činných v těchto entitách“.² Pojmu „entity“ je přitom běžně užíváno též v zahraniční literatuře.³

V tomto ohledu je nadpis části druhé zákona o daních z příjmů lehce zavádějící. Slovní spojení „daň z příjmů právnických osob“ bez dalšího evokuje právě existenci právní subjektivity regulovaných entit, coby základní determinanty vedoucí k určení okruhu subjektů podléhajících této dani, což však de lege lata pravdou není. Pokud si však povšimneme původního znění § 17 z roku 1993, je zde výčet poplatníků daně z příjmů právnických osob omezen toliko na „osoby, které nejsou osobami fyzickými“. Je tedy zřejmé, že nadpis části druhé zákona o daních z příjmů pouze nereflektoval změny nastalé v průběhu doby a terminologický nesoulad je tak do jisté míry ospravedlnitelný.⁴ Tolik na úvod k vymezení základní terminologické otázky obsažené v § 17 zákona o daních z příjmů.

² Viz Švestka, J., Dvořák, J. a kol. *Občanské právo hmotné*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. ISBN 978-80-7357-468-0, str. 172.

³ Viz např. Agarwal, A., Chaudhuri, T. *Applicability of Double Taxation Avoidance Agreements*

to Fiscally Transparent Entities: An Indian Perspective. *Intertax (Kluwer Law International BV)*, č. 11/39, str. 564 an.

⁴ Bylo by patrně nemístné požadovat promítnutí výše uvedených skutečností do nadpisu části druhé zákona o daních z příjmů, který by pak případně mohl znít „Daň z příjmů právnických osob a jiných entit“.

3. K JEDNOTLIVÝM POPLATNÍKŮM DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Jak již bylo uvedeno výše, člením poplatníky daně z příjmů právnických osob do dvou hlavních skupin. Konkrétně tedy k první skupině entit, tedy k „osobám, které nejsou osobami fyzickými“. Z daného ustanovení jasně plyne, že tato skupina entit vykazuje znaky právní subjektivity. A to ať už na základě výslovné zmínky v právním předpise (např. obchodní společnosti a družstva, občanská sdružení, církve a náboženské společnosti, politické strany a politická hnutí atd.), nebo z důvodu obsahového naplnění podmínek teoretického konceptu právní subjektivity (např. Bezpečnostní informační služba). Pro druhou skupinu, tedy pro organizační složky státu, podílové fondy a fondy penzijních společností, je naopak charakteristické to, že právní subjektivitu postrádají.⁵ Ustanovení § 17 zákona o daních z příjmů se tedy z teoretického hlediska vztahuje jak na subjekty práva, tak i na „nesubjekty“.

Obecná problematika vymezení daňových subjektů je obsažena v § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). V odstavci prvním daňový řád stanoví, že „daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně“. „Nositelé daňových povinností jsou právní teorií označováni právě jako daňové subjekty a dále rozdělováni na poplatníky a plátce. Poplatníkem se přitom rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.“⁶ I zde se tedy vyskytuje problém načrtnutý výše, tedy ten, že daňový řád nakládá pro účely vymezení daňového subjektu s pojmem „osoba“. Nebereme-li v potaz, že vymezení v podobě výslovného označení za poplatníka, plátce či daňového subjektu samo o sobě není zcela bezrozporné, nese s sebou samotné užívání pojmu „osoba“ již výše zmíněné teoretické nejasnosti. Na druhou stranu si lze stěžít představit pro adresáty právního předpisu užití srozumitelnějšího konceptu než právě konceptu „osoby“. Zároveň je nutné od sebe odlišovat daňové subjekty podle daňového řádu od obecné skupiny právních subjektů (při jejich vnímání coby

⁵ Ve vztahu k organizačním složkám státu lze odkázat na § 3 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve vztahu k podílovým fondům pak na § 6 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve vztahu k fondům penzijních společností (resp. k účastnickým fondům) lze odkázat na § 93 odst. 4 zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření a konečně otázka transformace penzijních fondů (coby právnických osob na základě ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem) na penzijní společnosti (s právní subjektivitou) obhospodařující transformované fondy (bez právní subjektivity) je řešena v § 171 an. zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření.

⁶ Viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. 1. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9. Str. 123.

entit nadaných právní subjektivitou). Z hlediska materiálního pojetí jsou totiž do skupiny daňových subjektů zahrnuty i entity bez právní subjektivity (např. výše zmíněné organizační složky státu nebo podílové fondy). Obsah subjektivity ve smyslu daňového řádu vymezuje jeho ustanovení § 20 odst. 2, kde se uvádí, že „daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně (...)”.

K vymezení okruhu právnických osob se nejednou vyjádřil Nejvyšší soud, jako příklad lze uvést jeho stanovisko z ledna 1999,⁷ v němž soud konstatuje, že „zákon může stanovit, že určitý subjekt je právnickou osobou, nejen tím, že onen subjekt za právnickou osobu prohlásí, nýbrž i tím, že danému subjektu – přestože jej za právnickou osobu výslovně (*expressis verbis*) neoznačuje – přiznává vlastnosti, kterými se právnické osoby charakterizují“. Zde si lze povšimnout, že soud pro vymezení právnické osoby využívá konceptu subjektu a nikoliv konceptu osoby jako takové (tato skutečnost vyplývá ze znění relevantních ustanovení občanského zákoníku,⁸ jak je uvedeno dále). Tak či tak zde nedochází k vnitřnímu obsahovému rozporu v rámci konceptu samotné právnické osoby, na rozdíl od konceptu právnické osoby podle zákona o daních z příjmů. Není přitom důvod nepovažovat optiku použitou Nejvyšším soudem za relevantní rovněž pro účely práva veřejného, konkrétně pro oblast daní z příjmů. Někteří autoři konstatují, že „zákon o daních z příjmů přijímá občanskoprávní pojem a definici právnické osoby“,⁹ je však otázkou, zda zákonodárci (resp. autoři samotného textu zákona) při sestavování zákona o daních z příjmů skutečně takovouto ambici měli, a to vzhledem k tomu, že za daných okolností není a ani nebylo mnoho dalších snadno uchopitelných cest, jak otázku vymezení poplatníka daně z příjmů právnických osob pojmout.

Další zásadní otázka ve vztahu ke stanovení okruhu osob (tentokrát čistě právnických osob) podléhajících dani z příjmů právnických osob, je otázka vymezení pojmu „osoba, která není fyzickou osobou“. Jak jsem již uvedl výše, je nesporné, že se v tomto případě jedná o osoby v právním slova smyslu, tedy o entity nadané právní subjektivitou. Tuto kategorii osob můžeme souhrnně nazývat v kontextu zákona osobami právnickými. I zde je však zapotřebí vymežit, které osoby jsou pro účely zákona o daních z příjmů za právnické osoby považovány. Definici pojmu právnická osoba dnes obsahuje § 18 odst. 2 občanského zákoníku. Dané ustanovení uvádí taxativně-demonstrativní výčet osob, mezi něž patří sdružení fyzických nebo právnických osob, účelová sdružení majetku, jednotky územní samosprávy a jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon. K otázce

⁷ Stanovisko Nejvyššího soudu ČR ze dne 27. 1. 1999, Cpjn 27/98.

⁸ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.

⁹ Viz Pelc, V., Pelech, P. Daně z příjmů s komentářem. Olomouc : ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-742-3. Str. 292.

poslední skupiny, tedy subjektů, o kterých tak stanoví zákon, se vztahuje zmíněný odkaz na stanovisko Nejvyššího soudu. Výslovné označení určitého subjektu (resp. entity) za právnickou osobu je přítom v českém právním řádu poměrně častým jevem.

Za právnické osoby nejsou přítom považovány pouze osoby založené či zřízené podle českého práva, ale též osoby, které byly založeny podle zahraničního právního řádu. Otázka jejich subjektivity (resp. to, zda jsou považovány za právnické osoby) se přítom řídí právě právním řádem státu, podle něhož byly založeny, což plyne z ustanovení § 22 obchodního zákoníku.¹⁰ Konkrétně se zde uvádí, že „právní způsobilost, kterou má jiná než fyzická zahraniční osoba podle právního řádu, podle něhož byla založena, má rovněž v oblasti českého právního řádu“. Nemůže zůstat bez povšimnutí, že dané ustanovení shodně se zákonem o daních z příjmů nakládá s pojmem osoby odlišné od osoby fyzické. Dané ustanovení je přítom kolizní normou, podle níž se určuje osobní statut právnické osoby.¹¹ Touto otázkou se zabýval na evropské (resp. dnes unijní) úrovni rovněž Soudní dvůr Evropské unie, který ve svém rozsudku ze dne 5. 11. 2002 dovedl povinnost členských států Evropských společenství uznat subjektivitu právnických osob založených podle práva jiného členského státu.¹² Obecně lze konstatovat, že právní entity, které by tedy podle českého právního řádu znaky právnické osoby nenaplnovaly, avšak podle práva státu založení tyto znaky nesou, musí být pro účely zákona o daních z příjmů považovány rovněž za osoby, které nejsou osobami fyzickými, tedy za osoby právnické. Jako typický příklad entity, jejíž činnost s sebou přináší daňové konsekvence, avšak za právnickou osobu ji považovat nelze, je sdružení podle § 829 an. občanského zákoníku. Vzhledem k tomu, že se v daném případě nejedná o právnickou osobu, nepřipadá použití hlavy druhé zákona o daních z příjmů v potaz a daňové (ale také např. účetní) otázky musí být řešeny na úrovni jednotlivých společníků, což s sebou v praxi přináší velmi často značné obtíže a nejasnosti.¹³ Pokud by však obdobné sdružení bylo založeno podle právního řádu cizího státu, podle něhož by toto sdružení právní subjektivitu mělo, a došlo by k řešení daňových otázek na úrovni zákona o daních z příjmů (např. v podobě příjmů plynoucích daňovému nerezidentovi ze zdrojů na území České republiky), bylo by již nutné toto sdružení považovat za osobu podléhající dani z příjmů právnických osob podle zákona o daních z příjmů.

¹⁰ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

¹¹ Viz Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 12. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-055-3. Str. 58.

¹² Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 5. 11. 2002, ve věci C-208/00.

¹³ Viz např. Děrgel, M. Specifika sdružení bez právní subjektivity. Účetnictví v praxi, 2009, č. 8.

4. KRÁTKÁ ZMÍNKA PRO FUTURO

Obsahově z dnešního znění § 22 obchodního zákoníku vychází i zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, který by měl nabýt účinnosti 1. 1. 2014. Konkrétně se v jeho § 30 odst. 1 uvádí, že „právní osobnost právnické osoby a způsobilost jiné než fyzické osoby se řídí právním řádem státu, podle něhož vznikla“. Nového konceptu tzv. právní osobnosti (coby nástupce konceptu právní subjektivit) je použito v terminologické jednotě se zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“), který má rovněž nabýt účinnosti 1. 1. 2014. Nový občanský zákoník upravuje právnické osoby poněkud odlišně (stručněji) od občanského zákoníku. Obecné vymezení právnických osob je obsaženo v § 20, kde se uvádí, že „právnická osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná“. Při hlubším zamyšlení si však nelze nevšimnout, že se definice v občanském zákoníku a v novém občanském zákoníku až tak neliší. Tato skutečnost je ostatně zmíněna také v důvodové zprávě k novému občanskému zákoníku, kde se uvádí, že „pokud jde o právnické osoby, osnova vychází z platného právního stavu [§ 18 odst. 1 písm. d) platného občanského zákoníku], podle něhož jsou právnickými osobami subjekty, které za právnické osoby prohlásí zákon. Normativní východisko platné právní úpravy se však navrhuje změkčit tím způsobem, že zákon nemusí o určitém organizovaném útvaru výslovně stanovit, že je právnickou osobou, nýbrž že i postačí, bude-li ze zákona právní osobnost takového útvaru jinak bez pochybností zřejmá“.¹⁴ Je však otázkou, zda vůbec nakonec zmíněná právní úprava skutečně nabude účinnosti v předpokládaném termínu. Navíc je v rámci reformy přímých daní již řadu let aktuální otázka přijetí zcela nového zákona upravujícího daň z příjmů, který by však patrně žádné zásadní terminologické změny nepřinesl.

5. ZÁVĚR

Z výše uvedeného vyplývá, že zákonodárcem zvolená terminologie není zcela nahodilá, odpovídá základním teoretickým soukromoprávním postulátům vztahujícím se k pojetí právnických osob, resp. právních subjektů jako takových. I přesto se v účinné právní úpravě určité drobné nedostatky vyskytují. Tyto však na praxi žádný zásadní vliv nemají. Rovněž v textu docházím ke značné terminologické provázanosti zákona o daních z příjmů a základních soukromoprávních předpisů. V tomto ohledu tedy nelze tvořit striktní hranici mezi právem soukromým a právem veřejným, k čemuž často dochází. Zároveň docházím k závěru, že změny, které by s sebou měla přinést nová úprava základního kodexu soukromého práva a s ním

¹⁴ Viz obcanskyzakonik.justice.cz. 2012. [cit. 2012-12-01]. Důvodová zpráva k novému občanskému zákoníku. Dostupné z WWW: http://obcanskyzakonik.justice.cz/tinymce-storage/files/2011/Vladni_navrh_obcanskeho_zakoniku_2011_DZ.pdf.

spojených právních předpisů, nebudou natolik zásadní, aby významně zasáhly do terminologické oblasti, kterou se tento příspěvek zabýval.

Literature:

- Agarwal, A., Chaudhuri, T. Applicability of Double Taxation Avoidance Agreements to Fiscally Transparent Entities: An Indian Perspective. Intertax (Kluwer Law International BV), č. 11/39.
- Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. 1. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.
- Děrgel, M. Specifika sdružení bez právní subjektivity. Účetnictví v praxi, 2009, č. 8.
- Pelc, V., Pelech, P. Daně z příjmů s komentářem. Olomouc : ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-742-3.
- Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 12. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-055-3.
- Švestka, J., Dvořák, J. a kol. Občanské právo hmotné. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. ISBN 978-80-7357-468-0.
- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 5. 11. 2002, ve věci C-208/00.
- Stanovisko Nejvyššího soudu ČR ze dne 27. 1. 1999, Cpjn 27/98.
- Obcanskyzakonik.justice.cz. 2012. [cit. 2012-12-01]. Důvodová zpráva k novému občanskému zákoníku. Dostupné z WWW: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/tinymce-storage/files/2011/Vladni_navrh_obcanskeho_zakoniku_2011_DZ.pdf>.

Contact – email

vybiralr@prf.cuni.cz