

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Vítězslav Kavka

Advokát jako daňový subjekt daně z příjmů

Diplomová práce

Olomouc 2016

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Advokát jako daňový subjekt“ vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 29. 1. 2016

Touto cestou bych rád poděkoval JUDr. Zdence Papouškové, Ph.D. za odborné vedení, užitečné a cenné rady, a její podporu při psaní mé diplomové práce.

Obsah

| | |
|---|----|
| Obsah..... | 4 |
| Seznam zkratek..... | 6 |
| Úvod..... | 7 |
| 1 Advokát jako osoba samostatně výdělečně činná | 11 |
| 1.1 Subjekt daně | 11 |
| 1.2 Předmět daně..... | 12 |
| 1.3 Osvobození od daně | 13 |
| 1.4 Základ daně | 14 |
| 1.5 Sazba daně | 17 |
| 1.6 Slevy na dani a daňové zvýhodnění | 17 |
| 2 Advokát jako zaměstnanec..... | 19 |
| 2.1 Předmět daně zaměstnance | 19 |
| 2.2 Základ daně zaměstnance..... | 20 |
| 2.3 Zálohy na daň a daňové benefity..... | 20 |
| 2.4 Praktické srovnání zaměstnance a OSVČ..... | 21 |
| 3 Kapitálové obchodní společnosti | 23 |
| 3.1 Subjekt daně z příjmů právnických osob | 25 |
| 3.2 Předmět daně advokátní kanceláře jako kapitálové obchodní společnosti | 26 |
| 3.3 Osvobození od daně | 26 |
| 3.4 Základ daně a položky snižující základ daně | 28 |
| 3.5 Sazba daně a zvláštní sazba daně..... | 28 |
| 4 Osobní obchodní společnosti..... | 30 |
| 4.1 Daňová úprava pro veřejnou obchodní společnost | 31 |
| 4.1.1 Předmět daně v.o.s. | 32 |
| 4.1.2 Základ daně v.o.s. | 33 |

| | | |
|-------|--|----|
| 4.2 | Daňová úprava pro komanditní společnost..... | 34 |
| 4.2.1 | Advokát komplementář | 34 |
| 4.2.2 | Advokát komanditista | 35 |
| 5 | Procesní záležitosti | 38 |
| 5.1 | Registrace k dani z příjmů | 38 |
| 5.1.1 | Registrační povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob | 39 |
| 5.1.2 | Registrační povinnost poplatníka daně z příjmů právnických osob..... | 40 |
| 5.2 | Daňové přiznání..... | 40 |
| 5.2.1 | Daňové přiznání k dani z příjmů advokáta jako fyzické osoby | 41 |
| 5.2.2 | Daňové přiznání k dani z příjmů AK jako právnických osob | 41 |
| | Závěr | 43 |
| | Literatura | 46 |
| | Shrnutí..... | 49 |
| | Abstract..... | 50 |
| | Klíčová slova..... | 51 |
| | Key words | 52 |

Seznam zkratk

| | |
|--------|--|
| OSVČ | osoba samostatně výdělečně činná |
| OOS | osobní obchodní společnost |
| a.s. | akciová společnost |
| s.r.o. | společnost s ručeným omezením |
| k.s. | komanditní společnost |
| v.o.s. | veřejná obchodní společnost |
| ZDP | zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů |
| DŘ | zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád |
| FO | fyzická osoba |
| PO | právnícká osoba |
| AK | advokátní kancelář |

Úvod

Tato práce, jak už vyplývá z názvu, se zabývá finančním právem v oblasti daní. Konkrétněji se zaměřuje na advokáta jako specifický daňový subjekt ve velmi úzkém pohledu. V této práci budu hledat odpovědi na otázky, které ještě nebyly dle mého nikým uceleny a shromážděny. Dané téma jsem si vybral z toho důvodu, že je velmi zajímavé a stále aktuální. A to jak z pohledu začínajícího advokáta, který právě započal advokátní činnost po koncipientické praxi a po úspěšném složení advokátní zkoušky, tak i pro advokáta, který advokátní činnost již nějakou dobu vykonává a rád by své postavení z hlediska odvádění daně z příjmu státu zlepšil, či zvýhodnil jeho stávající stav. Oním stavem je myšlena forma, resp. způsob, jakým advokát danou advokátní činnost vykonává. Advokacii tedy může vykonávat jako osoba samostatně výdělečně činná, jako společník a zároveň jednatel prostřednictvím založené obchodní korporace, ať už v osobní obchodní společnosti, nebo v kapitálové obchodní společnosti. Samozřejmě se nesmí zapomenout ani na situaci, kdy advokát vykonává svou práci jako zaměstnanec.

Cílem této práce bude dle výše uvedeného zjistit, jaký způsob výkonu advokacie bude pro advokáta nejvýhodnější v oblasti odvádění daně z příjmů. Pojem „nejvýhodnější způsob výkonu“ v tomto případě nebude znamenat pouze odvádění daní v co nejnižší míře, ale také v co nejjednodušší formě. V této práci budu hledat výhody, benefity, ale také možné daňové nedostatky v jednotlivých obchodních korporacích při výkonu advokacie. V neposlední řadě se zaměřím na všechny advokátovy náklady, které by mohly být případně odečteny od základu daně.

V diplomové práci se tedy zaměřím na jednotlivé způsoby výkonu advokacie s tím, že každou formu jednotlivě rozeberu obecným pohledem a následně i z pohledu daňové právní úpravy. Pro tuto práci bude velmi důležité, aby se jednotlivé způsoby výkonu advokacie nastínily a vysvětlily nejen z hlediska primárně řešené daňové právní úpravy, ale také z hlediska práva obchodního. Jednotlivé způsoby výkonu advokacie mohou mít totiž od sebe rozdílnou povahu, která se následně odráží i do řešeného daňového práva. Pokusím se proto odpovědět na otázku, k níž by nás mohl dovést již samotný název této práce. Nepodaří-li se mi po sepsání této práce najít jasnou odpověď, pokusím se alespoň o jistý nástin možných řešení. Prostřednictvím této práce nechci jednoznačně určit, jaká forma výkonu advokacie je z pohledu zdaňování příjmu ta nejlepší, protože dle mého názoru je již na začátku této práce jasné, že nejlepší řešení pro všechny advokáty neexistuje. Každému začínajícímu či již déle aktivnímu advokátovi může pro výkon advokátní činnosti vyhovovat úplně jiná forma, než by vyhovovala někomu jinému. Každému advokátovi, nebo skupině advokátů budou jistě vyhovovat různé typy forem. Cílem je proto

zjednodušit jejich rozhodování a výběr před začátkem advokátní činnosti s tím, že, jak je zmíněno výše, každá forma bude vhodná pro určitou situaci v určitých případech. Tato práce by tedy měla sloužit jako jakýsi nástroj nebo pomůcka pro rychlé a efektivní advokátovo rozhodnutí, zda u běžného OSVČ zůstat, nebo zda z hlediska daňové úpravy založit určitý typ obchodní korporace. Víím, že hlavním důvodem pro zakládání různých typů obchodních korporací nemusí být zcela jistě výhodnější odvádění daní. Důvodů pro založení takovýchto korporací může být i více. Kupříkladu vyšší kapitál společnosti, více partnerů, rozdělení zodpovědnosti v korporaci a další důvody. Touto prací bych však rád ukázal, že právě daňová právní úprava může být v určitých případech i tou primární příčinou pro zvolení správného způsobu vykonávání advokátní činnosti.

Práce bude rozdělena do pěti kapitol. Ve všech pěti kapitolách budu pojednávat o zákonu č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jako „ZDP“ nebo „zákon o dani z příjmů“), resp. budu řešit téma daných kapitol ve smyslu tohoto zákona. V první kapitole se budu věnovat advokátovi, který vykonává činnost jako osoba samostatně výdělečně činná (dále také jako „OSVČ“), kde zmíním jeho výhody i možné nevýhody. U advokáta jako OSVČ budu rozebírat také daňově uznatelné výdaje, budu řešit jeho paušální výdaje a také řadu způsobů optimalizací daně z příjmu.

V druhé kapitole se budu zabývat advokátem ve specifickém postavení, a to jako „advokát zaměstnanec“. Když pomineme konkrétní formu advokátní kanceláře či společnosti, v níž pracuje, zajímavým faktem je sledovat, jaké daňové výhody pro daného advokáta v pozici zaměstnance mohou vyplývat, pokud by nepodnikal samostatně. Výhody u advokáta v zaměstnanecké pozici totiž nemusí být pouze ve smyslu nižší daně z příjmů, nýbrž menší administrativy v oblasti odvádění daní. Takový advokát se poté například nemusí rozhodovat, zda si jemu vzniklé výdaje za výkon advokacie dát do nákladů, nemusí myslet na podávání daňového příznání či na samotnou registraci k dani z příjmů. Vše v tomto směru zařídí sama za sebe advokátní kancelář, případně společnost, která advokáta zaměstnává. Je proto určitě dobré se na zaměstnaného advokáta z hlediska ZPD taktéž specifickěji zaměřit.

Ve třetí kapitole této diplomové práce se zaměřím na kapitálové obchodní společnosti opět z pohledu ZDP a advokáta. Mnoho lidí zakládá kapitálové obchodní společnosti právě pro výkon advokátní činnosti. Mým cílem je proto zkoumat, zda založení těchto společností má nějaký základ i v oblasti daní. Pokud by účelem založení byly lepší daně z příjmů, budu v této kapitole hledat konkrétní daňové výhody, dále v jakých případech nastávají a v neposlední řadě, zda také u těchto forem obchodních korporací neexistují i možné nevýhody. Mezi kapitálové obchodní společnosti patří dle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále také „zákon o obchodních korporacích“), společnost s ručením omezeným (dále též jako „s.r.o.“) a

akciová společnost (dále též jako „a.s.“).¹ Obě tyto formy budu srovnávat mezi sebou, mezi advokátem jako OSVČ, zaměstnaným advokátem a mezi osobními obchodními společnostmi. Otázkou také je, zda advokáti k zakládání takovýchto společností vůbec přistupují. V případě, že by advokát založil kapitálovou obchodní společnost za účelem advokátní činnosti, musel by řešit zdanění všech příjmů, a to jak fyzických osob, tak právnické osoby. Jinými slovy by řešil a odváděl daň z příjmů za sebe i za společnost, jejímž společníkem by se případně stal.

Čtvrtá kapitola se již bude zabývat výše uvedenými osobními obchodními společnostmi. Těmito společnostmi je komanditní společnost (dále také „k.s.“) a veřejná obchodní společnost (dále také „v.o.s.“). Ve své podstatě tyto společnosti mimo obecného popisu budu stejně jako u kapitálových společností komparovat mezi sebou a mezi dalšími jednotlivými způsoby výkonu advokacie. Z důvodu, že v některých typech obchodních korporací je třeba zdanit jak PO, tak i následně FO, se v úvodu třetí a čtvrté kapitoly nejprve zaměřím na druhy příjmů advokáta jako společníka určité obchodní korporace a až následně na samotnou obchodní korporaci a její zdanění v oblasti daně z příjmů. Dále pro účely těchto dvou kapitol, jakožto zdaňování příjmu právnických osob, budu taktéž používat pojem „advokátní kancelář“.

V páté kapitole této diplomové práce z hlediska daní z příjmů se budu věnovat procesním záležitostem, a to zejména registraci k dani z příjmů a daňovému přiznání. Tato procesní témata se v páté kapitole rozčleňují do dvou podkapitol, které poukazují na rozdílnost advokátů jako fyzických osob a advokátních kanceláří jako právnických osob.

Jak vyplývá z výše uvedeného, tato práce s názvem „Advokát jako daňový subjekt“ se zaměřuje na otázky, které v rámci daňového a obchodního práva vyvstávají nebo mohou vyvstat. Pro zpracování diplomové práce zvolím hned několik výzkumných metod. Použitím metody explanace se pokusím o výklad či vysvětlení probírané problematiky, kterou daňové právo ve smyslu advokacie skýtá. Explanací se budu snažit dávat v této práci zmíněná fakta do určitých souvislostí a vyvodit teoretické závěry. Mezi další metody, které použiji, patří komparace, analýza a dotazování. V práci budu především srovnávat a analyzovat jednotlivé způsoby výkonu advokacie, s tím že advokát může vykonávat svou činnost v mnoha způsobech, od kterých se následně odráží různá práva a povinnosti z hlediska ZDP. Srovnávací neboli komparační metoda je pro tuto práci velmi důležitá v tom smyslu, že jejím prostřednictvím bych měl přijít na odpovědi kladených otázek. Neméně důležitou část práce také tvoří statistická analýza a metoda dotazování, prostřednictvím kterých jsem hledal a zjišťoval důležité informace či podklady pro vytvoření cíleného závěru. Tato data a informace jsou poskytnuty především nejmenovanými

¹ §1 odst. 2 z. č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech

advokáty/advokátními kanceláři, Českou advokátní komorou, Generálním finančním ředitelstvím a Ministerstvem financí České republiky. V neposlední řadě v této práci uvedu i vlastní názor se svým pohledem na danou věc a budu se snažit uvádět praktické příklady s vlastním řešením.

Práce vychází ze stavu právní úpravy účinné ke dni 29. ledna 2016.

1 Advokát jako osoba samostatně výdělečně činná

Daň z příjmů, označována jako osobní důchodová daň, je nedílnou součástí celé daňové soustavy pro ekonomiku České republiky a je také velmi důležitou součástí státního rozpočtu vedle nepřímých daní. Tato daň se tedy řadí mezi daně přímé, kdy každý poplatník má daň vyměřenou podle jeho důchodové nebo majetkové situace.² Hlavním právním předpisem je zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který rozděluje a upravuje daň z příjmů fyzických a právnických osob.

Pojem osoby samostatně výdělečně činné se obecně uvádí mimo jiné ve výše zmíněném zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, kdy konkrétní ustanovení tohoto zákona § 3 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 7 odst. 1 písm. c), lehce konkretizuje ty příjmy plynoucí z jednotlivých povolání, které spadají právě do této přímé daně. Lze dovodit, že příjem jakožto předmět daně, který nepatří do příjmů z povolání spočívající v zemědělské výrobě, lesního či vodního hospodářství a ani nespočívá v živnostenském povolání je příjmem, který vychází z jiného podnikání podle zvláštních právních předpisů, jako například zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, z. č. 532/1992 Sb., o daňovém poradenství a o Komoře daňových poradců České republiky, z. č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti a mnoho dalších právních předpisů. Tyto činnosti upraveny zvláštními předpisy se nazývají „*tzv. svobodná povolání*“³. Z toho vyplývá, že dané ustanovení se týká právě advokátů, lékařů, znalců, notářů, daňových poradců a dalších typových povolání, ke kterým je třeba povinné členství v odborné profesní organizaci. Členství je dále podmíněno zpravidla složením odborné zkoušky po předchozí víceleté odborné praxi. V případě advokáta je nutné mít vysokoškolské právnické vzdělání, tříletou praxi v oblasti advokacie a složenou advokátní zkoušku. Pro členství v advokátní komoře je v neposlední řadě nutné řádně a včas platit členský poplatek ve výši stanovené komorou.

1.1 Subjekt daně

Dle zákonné terminologie je advokát jako OSVČ jak plátcem, tak poplatníkem daně. Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjem, majetek či úkony jsou zcela podrobena dani, protože advokát jako OSVČ odvádí daň ze svého příjmu jako fyzická osoba. Plátcem daně je pak ta osoba, která odvádí správci daně daň pod vlastní majetkovou odpovědností.⁴ Další podmínkou k tomu, aby advokát mohl být plátcem daně, je trvalé bydliště území České republiky.⁵ Osoba

² DVORÁKOVÁ, Veronika a kol.. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. Praha: Linde Praha, 2013, s. 18.

³ SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2009, s. 70.

⁴ DVORÁKOVÁ, Veronika a kol.. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. Praha: Linde Praha, 2013, s. 23.

⁵ §38 odst. 1 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

samostatně výdělečně činná v podobě advokáta je tedy obojím. Poplatníkem i plátcem, protože činnost vykonává sám na sebe a nikdo jiný, jako třeba v jiných případech zaměstnavatel, za něj na vlastní majetkovou odpovědnost daň správci daně neodvede. Advokát může mít jako OSVČ samozřejmě i jednoho nebo více zaměstnanců. V takovém případě by advokát byl plátcem daně nejen sám za sebe, ale i za své zaměstnance.

V procesní rovině je pak plátcem daně a poplatníkem brán jako daňový subjekt.⁶

1.2 Předmět daně

Předmět daně dle řešeného zákona a v souvislosti s výkonem advokacie je příjem advokáta z podnikání dle zvláštního předpisu, kterým je zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii ve znění pozdějších předpisů. Všeobecně je příjem považován za peněžní, či nepeněžní dosažený i směnou.⁷ Příjem advokáta je potom peněžní příjem za vykonávané advokátní služby.

Je třeba také uvést negativní vymezení příjmu, kdy zákon o dani z příjmů taxativně stanovuje, co se za příjem z hlediska tohoto zákona nepovažuje, což se advokáta také přímo dotýká. Příjmem, resp. předmětem daně fyzických osob dle § 3 odst. 4 ZDP pro advokáty nejsou, mimo jiné:

- a) „*příjmy získané*
 1. *nabytím akcií nebo podílových listů podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby,*
- b) *úvěry nebo zápůjčky s výjimkou*
 1. *příjmu, který věřitel nabyl z vrácené zápůjčky nebo úvěru úplatným postoupením pohledávky vzniklé na základě této zápůjčky nebo úvěru, a to ve výši rovnající se rozdílu mezi příjmem plynoucím z vrácení zápůjčky nebo úvěru a cenou, za kterou byla pohledávka postoupena,*
 2. *příjmu plynoucího poplatníkovi, který vede daňovou evidenci z eskontního úvěru ze směnky, kterou je hrazena pohledávka“⁸*

Advokáta se nejvíce týká písm. b), a jak uvádí sám § 3 odst. 4 písm. b) výše citovaného zákona, může kupříkladu jako OSVČ využít institutu úvěru nebo zápůjčky, a to za předpokladu, že takzvaně nedojde ke změně v osobě věřitele. Zákon o dani z příjmů toto omezení zmiňuje z důvodu, aby nedošlo k situaci s obchodováním a podnikáním s těmito pohledávkami, protože na úvěr nebo zápůjčku se dá hledět právě jako na pohledávku.⁹ Příjem z výnosu obchodu

⁶ §20 odst. 1 z. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol.. *Finanční právo*. 6. Upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 194.

⁸ § 3 odst. 4 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 45.

s pohledávkami by pak byl brán jako příjem dle ZDP. Pokud tedy advokát během svého výkonu povolání dočasně postoupí nějakou hodnotu ve formě zboží nebo peněz a daný dlužník mu postoupenou hodnotu ve sjednané době vrátí, nebude se jednat o předmět daně z příjmů.¹⁰

1.3 Osvobození od daně

Osvobození od daně upravuje ustanovení § 4 ZDP, které je velmi rozsáhlé a bere v potaz snad veškeré situace, jež mohou nastat. Na výkon advokacie se však vztahuje jen málo bodů tohoto ustanovení. Proto zde nastíním případy v souvislosti s povoláním advokáta, které by zapříčiňovaly využití institutu osvobození od daně.

Hlavním problémem pro advokáta jakožto poplatníka daně je pojem obchodní majetek, „*kterému se pro účely daní z příjmů rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci.*“¹¹ Jinými slovy, obchodní majetek může být věcí, pohledávkou nebo jinou penězi ocenitelnou hodnotou, která je ve vlastnictví advokáta a slouží pro jeho podnikání. Díky tomuto pojmu se na advokáta nevztahuje mnoho bodů ustanovení řešící osvobození od daně z příjmů. Jako příklad bych uvedl příjem z prodeje nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, kdy mimo další podmínky uvedené v tomto ustanovení se neosvobodí od daně prodej nemovitých věcí, pokud tento předmět prodeje je nebo byl 5 let před prodejem zahrnut do obchodního majetku.¹² Příjem v případě prodeje nemovité věci zahrnuté v obchodním majetku advokátem, proto osvobozen od daně nebude. Takovýchto ustanovení s pojmem obchodní majetek je v § 4 ZDP více. Kdyby v daném institutu tento limitující pojem nebyl zmíněn, příjem advokáta by mohl být osvobozen od daně ve více případech.

Jsou však i příjmy fyzických osob, které by se v případě advokáta od daně osvobodit daly. Jsou to dle § 4 odst. 1) písm. f) bod 2. ZDP příjmy v podobě ocenění v oblasti kultury podle nařízení vlády č. 5/2003 Sb., o oceněních v oblasti kultury, udělovaných ministerstvem kultury České republiky. Pokud tedy advokát vykonává také neperiodickou publikační činnost, po navržení na udělení ocenění může dostat peněžní ocenění ve výši 300 000,- Kč.¹³ Dalším osvobozením od daně by pro advokáta mohl být příjem dle § 4 odst. 1) písm. i) ZDP v podobě dávky za předpokladu, že se jedná o advokáta jako osobu se zdravotním postižením. I takové případy mohou nastat. Za předpokladu, že advokát vykonává svou advokátní činnost jako OSVČ v penzi, ať už v důchodové nebo invalidní, příjem z těchto penzí by se od daně z příjmu taktéž

¹⁰ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 45.

¹¹ § 4 odst. 4 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹² § 4 odst. 1 písm. b) bod 1. z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ §3 odst. 4 nařízení vlády č. 5/2003 Sb., o oceněních v oblasti kultury, udělovaných ministerstvem kultury

osvobodil.¹⁴ Další situací, kdy mohou být příjmy u advokáta osvobozeny od daně, jsou „*příjmy z úplatného převodu cenných papírů a příjmy z podílů připadající na podílový list při zrušení podílového fondu.*“¹⁵ Zákon však advokáta limituje maximální částkou při úplatném převodu cenných papírů, a to konkrétně částkou 100 000,- Kč.¹⁶ Zákonným omezením je také časový limit, který advokáta limituje tím, že mezi nabytím cenného papíru a úplatným převodem musí uplynout nejméně 3 roky.¹⁷ Pojmem „úplatný převod cenných papírů“ jsou myšleny „*všechny úplatné transakce s cennými papíry, které se uskutečňují za protiplnění*“.¹⁸ V dalším případě, ocitne-li se fyzická osoba podnikající podle zvláštního právního předpisu v insolvenční, je příjem dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. x) ZDP jdoucí z odpisu dluhu při reorganizaci nebo při oddlužení dle zákona upravující insolvenční osvobozen od daně z příjmů. V neposlední řadě může být advokátův příjem osvobozen od daně, pokud je jeho příjem ve formě daňového bonusu.¹⁹ Daňový bonus je pojem zavedený novelou provedenou zákonem č. 669/2004 Sb., který tím změnil ZDP a použil výše zmíněný pojem ve spojení s § 35c ZDP. Pokud má advokát děti, může mít nárok na daňové zvýhodnění ve formě daňového bonusu, a to v určité vyměřené výši dle počtu dětí. Takováto částka, kterou poplatník od správce daně dostane, je potom osvobozena od daně z příjmů.²⁰ Řečeno jinými slovy, může se stát, že po daňové kalkulaci advokátovi vyjde, že nebude odvádět žádný příjem, nýbrž on sám dostane od správce daně daňový bonus v určité vypočítané výši.

1.4 Základ daně

Institut základu daně upravuje pro příjem fyzických osob především § 5 a ve společných ustanovení s právnickými osobami také § 23 zákona o dani z příjmů. „*Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.*“²¹ Zdaňovacím obdobím je z hlediska fyzických osob považován kalendářní rok s tím, že pokud má poplatník v průběhu kalendářního roku dva a více příjmů, je považován jako celkový základ daně, součet dílčích základů daně z daných příjmů.

Pro jednodušší pochopení uvedu modelovou situaci, kdy advokát bude mít pouze jeden příjem, a to ze samostatné činnosti ve smyslu výkonu advokacie. Při dosaženém příjmu musí odečíst veškeré náklady spojené s činností potřebnou k dosažení, zajištění nebo udržení tohoto

¹⁴ § 4 odst. 1 písm. l) z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ § 4 odst. 1 písm. v) z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ § 4 odst. 1 písm. v) z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ § 4 odst. 1 písm. w) z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2.* Vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 102.

¹⁹ § 4 odst. 1 písm. zi) z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2.* Vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 106.

²¹ § 5 odst. 1 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

příjmu z podnikání. Advokát má pak dva způsoby, jak uplatnit svůj výdaj, a to buď v prokazatelné výši, anebo pomocí paušálních částek, které jsou vymezené v § 7 odst. 7 písm. d) ZDP. Zmíněné ustanovení pak výdaj limituje právě paušálem ve výši 40%. Maximálně pak lze uplatnit výdaj do částky 800 000,- Kč. Advokát proto má na výběr, jakou formou uplatní výdaj plynoucí ze své samostatné činnosti. Dle mého názoru by měl advokát při stanovení obecného základu daně ze začátku uplatnit výdaj paušální částkou, protože nebude povinen vést daňovou evidenci či vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Vést zmíněnou evidenci nebo účetnictví by pro advokáta bylo administrativně velmi náročné.²² Doporučil bych tedy přejít na uplatňování výdajů prostřednictvím prokazatelné výše spojené s daňovou evidencí dle § 7b ZDP nebo účetnictvím, až na základě povinnosti ze zákona o účetnictví. Uplatňování výdaje paušálem, neboli procentem z příjmů, která u advokáta činí již výše zmíněných 40%, je zpravidla nejvýhodnějším způsobem, jak stanovit základ daně. Advokátovi namísto daňové evidence, při níž se musí uschovávat doklady o výdajích při výkonu činnosti, pouze stačí vypočítat výdaj procentem ze svých příjmů, které opravdu v daném zdaňovacím období obdržel. Díky tomuto paušálnímu výdaji, může poplatníkovi vyjít vyšší výdaj, než ve skutečnosti vynaložil, což je pro mnoho poplatníků včetně advokátů velice výhodné. Samozřejmě existují i tací, jejichž výdaje při podnikání přesahují 40 procent, nebo mají příjem vyšší než 2 000 000,-Kč. V takovém případě bych rozhodně doporučoval přejít na uplatnění výdaje v prokazatelné výši, ačkoliv by to znamenalo zvýšenou administrativní činnost při daňové evidenci nebo účetnictví.

Tabulka: vývoj paušálních výdajů od roku 2000 do současnosti.²³

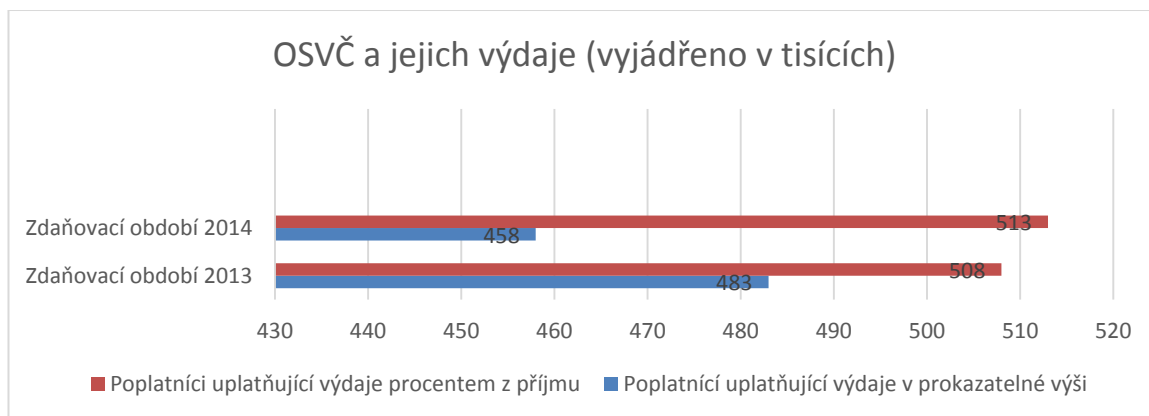
| Druh příjmu | Procentní paušál | |
|--|------------------|-------------|
| | 2000 - 2005 | 2006 - 2016 |
| Z jiného podnikání dle zvláštních předpisů | 25% | 40% |

Graf: Počet OSVČ, kteří za zdaňovací období 2013 a 2014 uplatnili výdaje v prokazatelné výši nebo procentem z příjmů.²⁴

²² DVOŘÁKOVÁ, Veronika a kol.. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. Praha: Linde Praha, 2013, s. 83.

²³ z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů od 2000 do 2016.

²⁴ Statistická data poskytnuta pro tuto diplomovou práci Generálním finančním ředitelstvím.



U začínajícího advokáta, který se rozhodl, že bude vykonávat advokátní činnost jako OSVČ se může přímo dotýkat ustanovení § 7 ZDP, které říká: „U poplatníka s příjmy podle §7 a 9 se přibližně i ke zásobám pořízeným v kalendářním roce předcházejícím roku, v němž zahájil činnost. Totéž platí obdobně i pro jiné nezbytně vynaložené výdaje spojené se zahájením činnosti.“²⁵ Vynaložil-li v předcházejícím roce jisté výdaje věcně spojené, se zahájením advokátní činnosti, může tyto výdaje použít u stanovení základu daně.²⁶ Tyto výdaje u advokáta mohou například představovat výdaje na zařízení kanceláře, na zakoupení odborných knih či zákonů, anebo by dle mého názoru mohl být za takovýto výdaj akceptován i poplatek za profesně odbornou zkoušku u Advokátní komory.

Od základnu daně může v jistých případech stanovených zákonem být odečtena tzv. „nezdanitelná část“²⁷, kterou zmiňuje § 15 ZDP. Advokát si proto například může odečíst hodnotu bezúplatného plnění v materiální formě nebo v podobě služby. Bezúplatné plnění je ale zákonem limitované v závislosti na tom, komu má být toto plnění poskytnuto. Takové plnění musí být totiž poskytnuto obcím, krajům nebo právníckým osobám, které pořádají veřejné sbírky na podporu vědy, vzdělání, kultury a další veřejně prospěšné účely. Dále si advokát může odečíst ze základu daně v rámci jeho výkonu povolání případné výdaje za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělání.²⁸

Položky odčitatelné od základu daně jsou uvedeny také v ustanovení, které je společné pro fyzické i právnícké osoby. Takovou odčitatelnou položkou je dle § 34 ZDP „daňová ztráta“ z předchozího zdaňovacího období. Daňová ztráta však vzniká tomu poplatníkovi, kterému výdaje přesáhnou jeho vlastní příjmy. Je sice pravdou, že i taková situace pro advokáta může nastat – proto s tím i zákon počítá, avšak ta může dle mého názoru nastat opravdu jen ve zcela

²⁵ § 5 odst. 7 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁶ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 138.

²⁷ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. Upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 200.

²⁸ § 15 odst. 8 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

výjimečných případech. Pro příklad, daňová ztráta za předešlé zdaňovací období může vzniknout u právě začínajícího advokáta, který má kvůli zařizování zázemí pro svou práci, koupí nových obleků, kancelářských potřeb a prozatímnímu menšímu množství klientů větší výdaje, než kolik činí jeho samotný příjem. Dalším příkladem může být advokát nebo AK, které odejde velmi důležitý a stálý klient s tím, že pro advokáta nebo AK pracují zaměstnanci, kterým se musí vyplácet měsíční mzda, případně musí platit vysoký nájem za kancelář. V neposlední řadě zde může být i takový advokát, který daňovou ztrátu vytváří záměrně. V tomto případě, protože advokát může uplatnit pouze ty výdaje a náklady související s dosažením, zajištěním a udržením jeho příjmu, je ale takové jednání z pohledu ZDP v rozporu s tímto zákonem. Obecně však jeho povolání podle mého není natolik zatíženo finančními výdaji oproti jiným poplatníkům, kterým plyne příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství či z živnostenského podnikání. Takoví poplatníci mají v rámci svého povolání vysoké pořizovací výdaje za nákladné stroje, výdaje za pohonné hmoty, které takové stroje spalují a další případné náklady související s jejich činností.

1.5 Sazba daně

Konečná daň, kterou fyzická osoba odvádí státu z příjmu plynoucí ze své podnikatelské činnosti, se vypočítává ze zdanitelného základu daně pomocí daňové sazby. Daňová sazba je uvedena v ustanovení § 16 zákona o dani z příjmů, kdy „*sazba daně je podíl daně připadající na daňový základ*“.²⁹ Takováto sazba po snížení daňového základu o nezdanitelnou část a o odčitatelné položky, zaokrouhleného na celá sta Kč, činí 15%. Sazba je tedy dle výše uvedeného lineární, procentní, stálá a výše procentní sazby je v reakci na pohyb daňového základu stále stejná.³⁰

1.6 Slevy na dani a daňové zvýhodnění

Slevou na dani se rozumí snížení celkové vypočtené daně neboli daňové povinnosti, nikoliv snížení daňového základu. Pokud by advokát chtěl dosáhnout zmiňované slevy za zdaňovací období, musel by dle § 35 odst. 1 ZDP zaměstnat zaměstnance se zdravotním postižením, nebo osobu s těžkým zdravotním postižením. Toto ustanovení se dotýká i právnické osoby. Proto advokát, který je společníkem v advokátní kanceláři, může na právnickou osobu taktéž využít tento institut. Za každého zaměstnance se zdravotním postižením poskytne dle zákona správce daně slevu na dani ve výši 18 000 ,- Kč a za každého zaměstnance s těžkým zdravotním postižením dostane advokát slevu na dani v celkové výši 60 000 ,- Kč. Za osobu se zdravotním

²⁹ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 363.

³⁰ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 363.

postižením se pokládá ta osoba, která je uznána invalidním v druhém stupni orgánem sociálního zabezpečení. V případě osoby s těžkým zdravotním postižením je uznána invalidním v třetím stupni, nebo jsou označeny jako osoby zdravotně znevýhodněné. Takovýmto osobám se dle zákona o zaměstnanosti poskytuje zvýšená ochrana na trhu práce.³¹ Je však otázka, zda advokát má zájem zaměstnat takovéto osoby, nebo jestli je jeho advokátní činnost natolik rozsáhlá, aby vůbec potřeboval mít nějaké zaměstnance.

Dále může advokát jakožto poplatník daně z příjmů fyzických osob využít základní slevu na dani ve výši 24 840,- Kč. Má-li i manželku/manžela, může uplatnit také slevu na **ni/něj** ve stejné výši 24 840,- Kč za zdaňovací období, pokud společně žijí v hospodářící domácnosti a pokud manželka/manžel nemá vlastní příjem, který nepřesahuje za zdaňovací období 68 000,- Kč.³² Snížení daně o slevu na dani lze dosáhnout taktéž tím, že advokát sám pobírá invalidní důchod. Za první a druhý invalidní stupeň by dostal slevu na dani ve výši 2 520,- Kč a za třetí stupeň slevu ve výši 5 040,- Kč. Dalšími možnostmi, kdy by advokát také mohl dosáhnout slevy na dani, nastávají, pokud je držitelem ZTP/P průkazu, má dítě, které se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem či předepsaným výcvikem, nebo má dítě, které umisťuje do zařízení pečující o děti v předškolním věku včetně mateřské školky.

Advokát může mít nárok také na tzv. „daňové zvýhodnění“, které může uplatnit a snížit si tak celkovou daň, pokud má dítě ve společně hospodářící domácnosti. Za jedno dítě má nárok na daňové zvýhodnění ve výši 13 404,- Kč, na druhé dítě 15 805,- Kč a 17 004,- Kč za každé další dítě.³³

Všechny vyjmenované situace nároku slevy na dani nebo daňového zvýhodnění nemusí v průběhu výkonu advokacie vůbec nastat. Jsou výše pouze stručně uvedeny, pro případ, že by takováto skutečnost vznikla. Advokát nemusí mít nikdy manželku, děti, zaměstnávat osoby se zdravotním postižením, nebo být v invalidním důchodu, proto tyto výše uvedené daňové výhody ani nemusí nikdy uplatnit.

³¹ § 67 odst. 1 z. č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

³² § 35ba odst. 1 písm. a), písm. b) z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³³ § 35c odst. 1 písm. a), písm. b) z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

2 Advokát jako zaměstnanec

Advokát může vykonávat svou advokátní činnost i jako zaměstnanec, ať už v advokátní kanceláři, ve které je společníkem, jinými slovy, zaměstnává sám sebe, nebo je zaměstnancem v advokátní kanceláři, ve které není společníkem, anebo je zaměstnancem v jiné obchodní korporaci, která nemá jako hlavní předmět výkon advokacie nebo právní služby. Pro zjednodušení opět vycházím z případu, že advokát se zaměstnavatelem má podepsanou pracovní smlouvu a jsou tímto v pracovněprávním vztahu. V této podkapitole se nezabývám daňovou úpravou v případech, kdy je mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem uzavřena dohoda o pracovní činnosti nebo dohoda o provedení práce, protože využití těchto dohod je z pohledu advokáta značně ojedinělé. Dále vycházím ze stavu, že je advokát během zdaňovacího období zaměstnán pouze u jednoho zaměstnavatele.

2.1 Předmět daně zaměstnance

Jako předmět daně advokáta v pozici zaměstnance je příjem. Jeho příjem za práci by byl dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP brán jako příjem ze závislé činnosti. Hned na začátku této podkapitoly je třeba zmínit, že aby mohl mít advokát pozici zaměstnance, a tudíž i mít příjem ze závislé činnosti, musí dle judikatury Nejvyššího správního soudu mít určité znaky a splňovat jisté podmínky. *Musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje.*³⁴ Nejvyšší správní soud v citovaném judikátu taktéž odkázal na další své judikáty, podle kterých není ve smyslu ZDP pojem „závislá činnost“ totožný s pojmem „závislé práce“ z hlediska pracovněprávního vztahu. Hlavním charakterem pro závislou činnost advokáta je tedy představa, že nebude tuto činnost vykonávat úplně nezávisle neboli na své jméno, na svou odpovědnost, nýbrž bude konat dle pokynů toho, kdo mu za takovou činnost vyplácí odměnu.³⁵

Naopak pokud zaměstnaný advokát dostane od svého zaměstnavatele příjem, který je uvedený v ustanovení § 6 odst. 7 ZDP, nebude na něj jako na předmět daně ve smyslu ZDP nahlíženo. Z hlediska jeho práce to jsou zejména náhrady cestovních výdajů, hodnota pracovních

³⁴ Usnesení Nejvyššího Správního soudu ze dne 24.2.2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004.

³⁵ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 159.

oděvu jako je třeba talár, nebo náhrada za opotřebený počítač či notebook, který je brán jako zařízení potřebné pro výkon advokátní práce.

Daň je taktéž osvobozena na nepeněžitě plnění vynaložené na odborný rozvoj zaměstnance, na hodnotu stravování jako nepeněžitě plnění či poskytnutá peněžní částka zaměstnavatelem v maximální výši 20 000,-Kč za jedno zdaňovací období pro zdravotnický, vzdělávací nebo rekreační účel.³⁶ Zaměstnanec dle výše uvedeného proto může využívat ještě mnoho dalších zákonných a zaměstnaneckých výhod, které spočívají v oblasti daňových úlev.

2.2 Základ daně zaměstnance

Základem daně zaměstnance jsou příjmy, které pochází ze závislé činnosti plus částka, která odpovídá pojistnému na sociálním zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění. Sečtením těchto částek vznikne tzv. super hrubá mzda, která je základem daně zaměstnaného advokáta.³⁷ S tím, že má-li zaměstnaný advokát (pro zdaňovací období 2016) měsíční příjem vyšší než 108 024,-Kč, zvýší se daň o dalších 7 % jako solidární daň.³⁸ Následné odvádění sociálního a zdravotního pojištění představuje dosti problematické téma, které je nad rámec této práce. Proto pouze zmiňuji, že tento odvod včetně zaplacení daní provádí zaměstnavatel před vyplacením mzdy svému zaměstnanci, jelikož se vždy zdaňuje u zdroje.

2.3 Zálohy na daň a daňové benefity

Za předpokladu, že je zaměstnaný advokát za zdaňovací období u jednoho zaměstnavatele s tím, že u něj podepsal daňové prohlášení podle ustanovení § 38h ZDP, odvádí zálohu na daň nebo samotnou daň přímo zaměstnavatel a zaměstnanec poté tímto dostane již zdaněný příjem. Zaměstnavatel zálohu na daň vypočítává ze základu daně mimo zaokrouhlení na 15% za kalendářní měsíc. Roční zúčtování záloh zaměstnavatelem má jisté výhody. Záloha na daň a uplatnění daňového zvýhodnění je pro zaměstnance zcela dobrovolná možnost. V případě souhlasu zaměstnance stačí, aby z jeho strany pouze vyřídil potřebné nebo zákonem podmíněné dokumenty. O další záležitosti a s tím i spojené možné problémy se již zaměstnaný advokát starat nemusí, protože veškerou odpovědnost za správnost podání daňového přiznání nese zaměstnavatel neboli plátce daně. Oproti zaměstnanci, který si daňové přiznání podává sám, se k tíži zaměstnance uplatňující zálohu na daň nevybírá žádný vzniklý nedoplatek. Další výhodou je

³⁶ 6 odst. 9 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁷ DVOŘÁKOVÁ, Veronika a kol.. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. Praha: Linde Praha, 2013, s.

³⁸ 16a z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

taktéž to, že během ročního zúčtování je možné napravit jisté nedostatky v předložených dokumentech jako například včasné prokázání o rozhodných skutečnostech, které zapříčinují uplatnění konkrétních slev na dani či daňového zvýhodnění.³⁹ Díky podepsání daňového prohlášení může zaměstnanec využít a uplatnit mnoho daňových benefitů, které při výpočtu zálohy na daň zaměstnavatel o dané benefity sníží. Ve smyslu zákona o dani z příjmů je benefitem myšlena především sleva na dani vypočítanou částku daňového zvýhodnění.

2.4 Praktické srovnání zaměstnance a OSVČ

Jelikož jsem v této kapitole diplomové práce již vše podstatné pro dané téma zmínil, uvedu zde v rámci komparačních metod ještě porovnání zaměstnance a OSVČ v praktickém a stručném příkladu z hlediska daňové úpravy resp. zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.⁴⁰ Výsledkem by mělo být stanovisko, které by poukázalo na pozici, která je pro jeho výkon advokacie z hlediska ZDP výhodnější.

Pan P. Fialka je advokátem, který advokacii vykonává jako osoba samostatně výdělečně činná. Příjem za rok 2016 má ve výši 900 000,-Kč. Uplatňuje výdajový paušál ve výši 40 %. Dále má manželku na rodičovské dovolené a 4 děti.

Tabulka č. 1: Objasnění výpočtu konečné dani z příjmů u pana advokáta P. Fialky jako OSVČ.

| Předmět | Výše částky |
|----------------------|--|
| Příjem | 900 000 Kč |
| Výdaje | 360 000 Kč (900 000 x 40 %) |
| Základ daně | 540 000 Kč (900 000 – 360 000) |
| Daň z příjmů | 81 000 Kč (540 000 x 15 %) |
| Sleva na poplatníka | 24 840 Kč (§ 35a odst. 1 písm. a) ZDP) |
| Konečná daň z příjmů | 56 160 Kč |

Dle tabulky č. 1 je patrné, že pan P. Fialka jako OSVČ uplatňující výdajový paušál 40 % nemůže využít slevu na manželku a daňové zvýhodnění na děti. Proto za roční zdaňovací období musí odvést příslušnému správci daně částku ve výši 56 160 Kč.

Pan F. Koptetina je stejně jako pan Fialka advokát, má manželku na rodičovské dovolené a 4 děti. Taktéž má za rok 2015 příjem 900 000 Kč (75 000 Kč měsíčně jako hrubá mzda).

³⁹ FINANČNÍ SPRÁVA. Zaměstnanci - zaměstnavatelé [online]. financnisprava.cz. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/zamestnanci-zamestnavatele>>.

⁴⁰ GOLA, Petr. Jak vysoké daně platí OSVČ a zaměstnanec? [online]. finance.cz [cit. 20. březen 2013]. Dostupné na <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/383173-jak-vysoke-dane-plati-osvc-a-zamestnanec/>>.

Tabulka č. 2: Objasnění výpočtu konečné daní z příjmů u pana advokáta F Kopretiny jako zaměstnance.

| PŘEDMĚT | VÝŠE ČÁSTKY |
|--|---|
| Příjem od zaměstnavatele | 900 000 Kč |
| Povinné pojistné | 306 000 Kč (900 000 x 34 %) |
| Základ daně | 1 206 000 Kč (900 000 + 306 000) |
| Daň z příjmů | 180 900 Kč (1 206 000 x 15 %) |
| Sleva na poplatníka a na manželku | 49 680 Kč (24 840 + 24 840) |
| Daň z příjmů po slevách na dani | 131 220 Kč (180 900 – 49 680) |
| Daňové zvýhodnění | 63 216 Kč ((1 117 x (12 x 4)) |
| Konečná daň z příjmů | 68 004 Kč |

Jak je vidět z tabulky č. 2, advokát jako zaměstnanec odvede správci daně celkem za roční zdaňovací období 68 004 Kč. Ačkoliv je to více než u advokáta OSVČ, je třeba pamatovat, že za zaměstnaného advokáta zaměstnavatel zaplatil veškeré povinné pojistné. Tohle ještě pan P. Fialka musí následně zaplatit. Proto v konečném důsledku může OSVČ za zdaňovací období zaplatit vyšší částku, než která vyšla v příkladu.

3 Kapitálové obchodní společnosti

Kapitálové společnosti jsou využívány nejen v oblasti čistě obchodně-podnikatelské sféry, ale také v činnostech, jako je advokacie. Kapitálové obchodní společnosti jsou do této diplomové práce zahrnuty z důvodu, že si jeden ze dvou typů těchto společností může advokát v rámci ZDP vybrat právě pro výkon advokacie. Ve svých ustanoveních zákon o dani z příjmů konkrétně kapitálové společnosti rozlišuje, a proto je potřeba, aby jim v této práci byla věnovaná značná pozornost.

Charakterem kapitálových společností je majetková účast všech společníků, kteří se osobně nemusí podílet na činnosti dané společnosti. Stěžejní je tedy povinnost majetkové účasti s tím, že společníci ručí buď celým svým majetkem nebo omezeně dle vloženého kapitálu neboli podílu ve společnosti. Společníci kapitálové obchodní společnosti mohou řídit společnost prostřednictvím svých nejvyšších orgánů.⁴¹ Takovéto společnosti se potom rozdělují na dvě různé formy, a to na společnost s ručením omezeným a na akciovou společnost.

Společnost s ručením omezeným se vyznačuje tím, že má i některé osobní rysy společnosti. Její společníci mohou kupříkladu rozhodovat o chodu společnosti i mimo své orgány. Dále nově dle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích jednatelé ručí za dluhy vzniklé činností společnosti nejen do výše kapitálového podílu společníka, nýbrž ručí celým svým majetkem za předpokladu, že s.r.o. vznikl dluh vyšší než výše kapitálu ve společnosti a nejednal s péčí řádného hospodáře. V advokátních kancelářích ve formě s.r.o. jsou advokáti ve společnosti nejen společníky, ale zároveň také jednateli. Obecně společník ručí za s.r.o. pouze do výše svého nesplaceného vkladu, ale jednatel za daných podmínek ručí nad rámec. Z tohoto důvodu vycházím ze stavu, že advokát je současně společníkem a jednatelem. Advokát proto ručí celým svým majetkem. Jednatelé s.r.o. dále ručí celým svým majetkem s tím, že ručí všichni za jednoho a jeden za všechny. Advokát jako společník s.r.o. založené za účelem advokátní činnosti, má hned několik možností pro zdanění svého příjmu. Příjem z takovéto společnosti může být příjmem ze závislé činnosti, příjmem z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, nebo příjmem z podílu na zisku s.r.o.

Advokát jako společník může pro s.r.o. pracovat na základě pracovněprávního vztahu. To by znamenalo, že by musel se společností podepsat pracovní smlouvu, nebo případně dohodu o provedení práce či o pracovní činnosti. Díky této situaci by se advokát ocitl v pozici zaměstnance společnosti, který by ve smyslu zákoníku práce dostával mzdu nebo odměnu a společnost by za

⁴¹ HENDRYCH, Dušan. *Právní slovník*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 446.

něj odváděla zdravotní i sociální pojištění. Na takovou mzdu by se následně hledělo jako na příjem advokáta ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.⁴² Pokud advokát jako společník uzavře smlouvu na základě obchodněprávního vztahu, i v tomto případě by se jednalo o příjem ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. ZDP, ačkoliv „*by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjem z činnosti, jež není závislý*“.⁴³ Případem zaměstnaného advokáta se blíže zabývám ve druhé kapitole této diplomové práce.

Další variantou jak hledět na příjem advokáta je příjem z podnikání, to znamená z jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP. Advokát může s.r.o. vystavit fakturu za provedení různých advokátních úkonů. Společník by v tomto případě byl osobou samostatně výdělečně činnou. Jsou tu však jisté podmínky, totiž, že advokát musí uzavřít se společností řádnou smlouvu, advokát nemá stejný předmět podnikání jako společnost a nevykonává takovou činnost v prostorách společnosti.⁴⁴ Jinými slovy to znamená, že se jedná o specifický případ, který není přímo předmětem této diplomové práce. Advokát by totiž musel vykonávat advokátní činnosti pro jinou společnost, než pro advokátní kancelář, jež je společníkem. Považuji však za vhodné tento příklad zde alespoň zmínit.

Dalším typem příjmu pro advokáta neboli společníka s.r.o. je příjem z podílu na zisku podle ustanovení § 36 odst. 2 písm. b) ZDP, který se zdaňuje ve výši 15 %, za předpokladu, že společnost není osvobozena od daně z příjmů právnických osob. Výhodou u příjmu z podílu na zisku je, že zdanění je v kompetenci s.r.o. a nikoliv v kompetenci společníka. Advokát proto posléze dostane čistý příjem, který následně již nedaní.⁴⁵ Výplata podílu na zisku s.r.o. je však spojena s určitými podmínkami, které mohou zamezit samotnou výplatu nebo její rozdělení. O podílu na zisku rozhoduje valná hromada společnosti, která může rozhodnout, že podíl na zisku bude vyplacen v penězích, nebo i v nepeněžitě formě. Navíc výše výplaty nemůže přesáhnout výši výsledku hospodaření za poslední účetní období.⁴⁶

Akciová společnost je pak v porovnání se společností s ručením omezeným jedinou ryzí kapitálovou společností v českém právním řádě.⁴⁷ Všichni společníci, kteří zakládají a.s. nebo do

⁴² BŘEZINOVÁ, Hana, ŠTOHL, Pavel. *Účetní a daňová specifiky společnosti s ručením omezeným 2015*. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2015, s. 32.

⁴³ Usnesení Nejvyššího Správního soudu ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. 6Afs 9/2003.

⁴⁴ BŘEZINOVÁ, Hana, ŠTOHL, Pavel. *Účetní a daňová specifiky společnosti s ručením omezeným 2015*. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2015, s. 36.

⁴⁵ BŘEZINOVÁ, Hana, ŠTOHL, Pavel. *Účetní a daňová specifiky společnosti s ručením omezeným 2015*. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2015, s. 38.

⁴⁶ BŘEZINOVÁ, Hana, ŠTOHL, Pavel. *Účetní a daňová specifiky společnosti s ručením omezeným 2015*. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2015, s. 96.

⁴⁷ HENDRYCH, Dušan. *Právní slovník*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 446.

ní posléze vstoupí mají ze zákona povinnost vložit v případech založení nebo zvýšení základního kapitálu do společnosti vklad. Základní kapitál a.s. činí dle § 246 z. č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích nejméně 2 000 000,- Kč. Společníci neboli akcionáři potom nejsou odpovědní za dluhy a.s.. Také řízení společnosti jim není svěřeno, jak je výše uvedeno. Činnosti a.s. mohou společníci vykonávat prostřednictvím svého orgánu, konkrétně valné hromady. Často je však akciová společnost řízena tzv. „*profesionálním managementem*“⁴⁸, který je tvořen několika orgány v podobě představenstva, správní rady a zmíněné valné hromady. Na rozdíl od společníků v osobní obchodní společnosti mohou mít akcionáři více podílu než jeden. Jeden podíl se pak rovná jedné akci⁴⁹ Dle mého názoru kvůli složitosti založení akciové společnosti, její organizační struktury a obecné charakterové povaze společnosti, není z pohledu výkonu advokacie vhodná pro typ činnosti, jako je advokacie. Není to ani tak z důvodu špatných daňových podmínek, jako z důvodu obecného pohledu na akciovou společnost a advokátní kanceláře. Kupříkladu u a.s. z hlediska obchodního rejstříku nemusí akcionář prokazovat svou totožnost, což je z pohledu advokátního etického kodexu nepřijatelné. Takový druh obchodní korporace byl zákonodárcem vytvořen zejména pro podnikové firmy. Mojí tezi potvrzuje také stručný graf na konci čtvrté kapitoly této práce, kde je jasně znázorněno, že obchodní korporaci ve formě a.s. pro způsob výkonu advokacie si ke dni 29. 1.2016 nevybrala žádná skupina advokátů v České republice.

3.1 Subjekt daně z příjmů právnických osob

Ustanovení § 17 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů stanovuje, že poplatníkem daně z příjmů je také právnická osoba. Mezi právnické osoby zahrnujeme obecně s.r.o., a.s., v.o.s., k.s., tudíž advokát, který nevykonává advokacii jako OSVČ, nýbrž jako společník jedné z výše uvedených společností, musí odvádět daň z příjmů způsobem stanoveným dle části druhé ZDP. Jelikož výše uvedené ustanovení o poplatníkovi daně platí nejen na s.r.o., ale také na všechny ostatní právnické osoby, v dalších rozebíraných obchodních korporacích se již k poplatníkovi daně nebudu vracet.

Pro advokáta a jeho kancelář by z hlediska ZDP bylo nejvýhodnější, aby se na něj hledělo jako na poplatníka, který je veřejně prospěšný. Na veřejně prospěšného poplatníka totiž platí zvláštní ustanovení o předmětu daně. Pro advokáta však bohužel zákon přesně vymezuje, kdo je a kdo není považován za takového poplatníka. Ustanovení § 17a odst. 2 písm. a) ZDP negativně

⁴⁸ LASÁK, Jan, POKORNÁ, Jarmila, ČÁP, Zdeněk, DOLEŽIL, Tomáš a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář 1.díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2014, s. 1148.

⁴⁹ ŠTĚNGLOVÁ, Ivana, HAVEL, Bohumil a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 428.

vymezuje a stanovuje, že veřejně prospěšným poplatníkem není obchodní korporace, což v tomto případě přímo směřuje na veškeré obchodní korporace, které advokát může založit pro svůj výkon advokacie. Proto je třeba již na začátku říci, že advokátní kancelář nemůže být nikdy považována za veřejně prospěšného poplatníka z pohledu daňového práva, a to už jen z toho důvodu, že jeho hlavní činností je podnikání. V této práci totiž neberu v úvahu právní poradny pro bono.

3.2 Předmět daně advokátní kanceláře jako kapitálové obchodní společnosti

Předmět daně obecně upravuje ustanovení § 18 odst. 1 ZDP, který pozitivně vymezuje, že „*předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak.*“⁵⁰ Příjmem se tedy rozumí obecně výnosy z celkové činnosti právnické osoby a taktéž příjmy z nakládání s majetkem, který vlastní daná právnická osoba. Jakékoliv odebrání z předmětu daně dále stanoví zákon o dani z příjmů. Existuje mnoho výjimek uvádějících příjem, který není předmětem daně, či jsou od daně z příjmů osvobozené. Takovéto výjimky se však především dotýkají spíše právnických osob, které vznikly s cílem nepodnikat. U advokátní kanceláře ve formě s.r.o. nebo ve formě a.s., u nichž je předmět daně zcela totožný, bude důležité především již výše zmíněné ustanovení ZDP. Hlavním rozdílem mezi předmětem daně fyzických a právnických osob je pak to, že u fyzických osob zákon více specifikuje a rozebírá jednotlivé příjmy (příjmy ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku atd...), kdežto u právnických osob je zákon z hlediska předmětu daně zcela stručný a výstižný.

3.3 Osvobození od daně

Osvobození od daně upravuje § 19 ZDP směřující na příjmy právnických osob, které jsou předmětem daně, ale nejsou následně zdaňovány, protože jsou od daně osvobozeny.⁵¹ Stejně jako u bodu 1.2.1 této práce, i ustanovení o osvobození od daně směřuje ke všem právnickým osobám. Proto v podkapitole rozebírající osobní obchodní korporace, osvobození od daně nezmiňuji. Jelikož § 19 ZDP je velmi rozsáhlým paragrafem, uvádím jen ty situace, ve kterých by příjmy jako předmět daně mohly být následně od daně osvobozeny. Situace pro osvobození od daně jsou vybrány z hlediska advokátních kanceláří a z hlediska jejich příjmů, které plynou z advokátní a právní činnosti.

⁵⁰ § 18 odst. 1 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵¹ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 422.

Jediným reálným případem, kdy by právnická osoba ve formě advokátní kanceláře s advokátem jako společníkem mohla využít institut osvobození od daně, je dle mého názoru ustanovení § 19 odst. 1 písm. k) ZDP, situace s tichým společníkem. Osvobozené od daně jsou podíly tichého společníka dané advokátní kanceláře za předpokladu, že podíly nejsou vyplaceny tichému společníkovi, nýbrž jsou dále „*použity k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše*“⁵². Daný podíl na zisku pak závisí na konečném hospodaření právnické osoby a pro určení jasné výše podílu je taktéž důležitá účetní uzávěrka.⁵³ Pokud by tedy advokáti jakožto společníci, ať už v jakékoliv formě obchodní korporace ve smyslu advokátní kanceláře, uzavřeli smlouvu o tichém společníkovi, mohli by použít toto řešené ustanovení. Smlouvu o tichém společníkovi upravuje § 2747 a následující z. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, kdy se tichý společník uzavřením této smlouvy zavazuje ke vkladu, díky čemuž se podílí na hospodářských výsledcích advokáta neboli společníka určité právnické osoby. Společník se pak zavazuje tichému společníkovi vyplácet podíl na zisku. Muselo by se však jednat o opravdu velkou advokátní kancelář s rozšířenou klientelou, aby taková společnost pro tichého společníka byla vůbec investičně přínosná a aby tedy vůbec došlo k uzavření smlouvy o tichém společníkovi. Navíc je advokátní kancelář povinna použít vklad ke své podnikatelské, tedy právní činnosti. Použila-li by vklad tichého společníka jiným způsobem, zapříčinilo by to neplatnost smlouvy o tichém společníkovi.⁵⁴ Otázkou pouze je, zda advokátní kanceláře mající tichého společníka—vůbec tuto možnost osvobození od daně v praxi využijí.

Je důležité také zmínit možnost osvobození bezúplatných příjmů právnické osoby obecně, což upravuje ustanovení § 19b ZDP. Tato úprava se dostala do zákona o dani z příjmů novelou č. 344/2013 Sb., kdy hlavním důvodem pro provedení tohoto zákona bylo zrušení zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí. Zdanění příjmu z dědictví či z darování se tedy integrovalo do ZDP a vedle toho vznikl dále nový zákon č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Dle mého názoru je a bude v praxi hojně využíván v oblasti činnosti advokátních kanceláří a nejen v této oblasti § 19b odst. 1 písm. d), který doslova říká:

„d) příjem v podobě majetkového prospěchu, pokud v úhrnu příjmy z tohoto majetkového prospěchu od téže osoby nepřesáhnou ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání

- 1. vydlužitele při bezúročné zápůjčce,*

⁵² § 19 odst. 1 písm. k) z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵³ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 433.

⁵⁴ DOŘIČÁK. Tichá společnost – představení institutu podle nového občanského zákoníku a možnosti využití v praxi [online]. epravo.cz [cit. 25. března 2015]. Dostupné na <<http://www.epravo.cz/top/clanky/ticha-spolecnost-predstaveni-institutu-podle-noveho-obcanskeho-zakoniku-a-moznosti-vyuziti-v-praxi-97102.html>>.

2. *vypůjčitele při vypůjčce a*
3. *výprosníka při výprose*⁵⁵

Bude-li tedy advokátní kancelář potřebovat z jakéhokoliv důvodu peněžní či nepeněžní pomoc, může advokát jakožto společník nebo i jiná třetí osoba využít tohoto institutu a poskytnout bezúplatný příjem v podobě majetkového prospěchu jako zápůjčku, vypůjčku nebo výprosu dle občanského zákoníku. Takový to příjem by pak byl od daně z příjmů osvobozen. Musí však splnit zákonný limit, a to částku majetkového prospěchu ve výši 100 000,- Kč za zdaňovací období, nebo za období během, kterého se podává daňové přiznání.

3.4 Základ daně a položky snižující základ daně

Obecné vymezení základu daně zákon definuje stejně jak pro fyzické tak pro právnické osoby, což uvádím již v bodě 1.1.4 této diplomové práce. Z toho důvodu základ daně opět nebudu dále rozebírat. Jen bych rád uvedl, že stejně definovaný základ daně se dotýká fyzických osob a kapitálových obchodních společností. Pro osobní obchodní společnosti jsou jisté rozdíly, které budu specifikovat v následující kapitole.

Zákon taktéž zahrnuje všechny příjmy z podílu na zisku, vypořádacích podílů, podílu na likvidačním zůstatku nebo na obdobná plnění plynoucí poplatníkům ze zahraničí tzv. daňovým rezidentům.⁵⁶ Do samostatného základu daně se potom nezahrnují příjmy, které jsou od daně osvobozeny. Tento institut však bude zajímat pouze nadnárodní advokátní kanceláře, které mají příjmy nejen z České republiky. Tuzemský advokát samostatný základ daně a s tím spojenou sníženou sazbou ve výši 15% nevyužije.

3.5 Sazba daně a zvláštní sazba daně

Sazba daně je pro právnické osoby v porovnání s fyzickými osobami o 4 % vyšší. Sazba daně je tedy pro právnické osoby obecně dle § 21 odst. 1 ZDP ve výši celkem 19 %. Pro příjem ze zahraničí a tedy sazba daně vypočítaná ze samostatného základu daně je potom, jak bylo uvedeno v bodě 1.2.4 této práce, ve výši 15 %, což je stejné procento jako u fyzických osob.

Pro předcházení daňových úniků existuje dále i zvláštní sazba daně, která u jistých příjmů vybírá daň přímo u zdroje ještě předtím, než dojdou příjemci. Je to z toho důvodu, že v některých případech příjemce nemusí prokazovat svojí totožnost. Zvláštní sazba se dle řešeného tématu především týká příjmů z vypořádacích podílů, z podílu na zisku, zisku po zdanění při vyplacení

⁵⁵ § 19b odst. 1 písm. d) z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶ § 20b odst. 1 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

tichého společníka nebo jiných dalších příjmů během držby kapitálového majetku.⁵⁷ Zmíněné příjmy pak obchodní korporace musí zdanit dříve, než je vyplatí advokátovi v podobě společníka. Zvláštní sazba pro tyto případy činí 15% ze základu daně.

⁵⁷ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 1008.

4 Osobní obchodní společnosti

Hlavním rozdílem oproti kapitálovým obchodním společnostem je chod a řízení, neboť u osobní obchodní společnosti se advokát musí podílet přímo osobně. To potom vyžaduje určitou profesionalitu a odbornost v daném podnikání, což advokát jako člen advokátní komory určitě splňuje. Advokáti jako společníci v osobní obchodní společnosti mají mezi sebou rovná práva s tím, že ručí za dluhy korporace společně a nerozdílně. To však přináší i možná rizika. Pro rychlejší rozhodování a chod společnosti je proto vhodnější menší počet společníků. Dalším charakterem tohoto typu obchodní společnosti je určitá nestabilitnost. Je to zapříčiněno zákonem, který říká, že veřejná obchodní společnost zaniká například tehdy, zemře-li, zbankrotuje-li či poruší-li společenskou smlouvu jeden ze společníků.⁵⁸ Proto jsou OOS zakládány především mezi společníky neboli advokáty, kteří si navzájem musí důvěřovat. Na druhou stranu při vzniku problému mezi advokáty, může jeden z nich bez žádných obtíží z osobní společnosti vystoupit. Mezi osobní obchodní společnosti se řadí veřejná obchodní společnost a komanditní společnost.

Veřejná obchodní společnost musí být založena společenskou smlouvou minimálně dvěma osobami, které se účastní na jejím podnikání nebo správě majetku společnosti a ručí za závazky společně a nerozdílně s tím, že zisk a ztráta se mezi společníky rozděluje poměrně.⁵⁹ Zakládající osoby v.o.s. mohou být jak fyzické, tak právnické.⁶⁰ Společné ručení společníků pak upravuje § 2018 a následující z. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. V.o.s. je povinna jako právnická osoba primárně své závazky řešit sama s tím, že společníci ručí až následně. Jinými slovy, nastane-li situace, kdy sama advokátní kancelář jako v.o.s. nebude moct svým závazkům dostát, přijde na řadu ručení daných společníků neomezeně.⁶¹ Společníci mohou být jak fyzické, tak právnické osoby. Já se však v této práci zaměřuji pouze na společníka jako fyzickou osobu, protože z pohledu advokáta je nejvíce pravděpodobné a v praxi již zaběhlé, že u advokátních kanceláří ve formě v.o.s. je advokát společníkem jako fyzická osoba. Dle mého názoru opět právnická osoba jako společník v jakémkoliv typu obchodní korporace při výkonu advokátní činnosti jednoduše nepatří. Ručení za závazky a jednání za v.o.s. u společníků je natolik vysoké, že pokud by společník měl manžela/manželku, musel by získat jeho/její souhlas. Souhlas je třeba kromě ručení za dluhy mimo jiné také pro první nabytí účasti ve společnosti neboli nabytí podílu ve

⁵⁸ BUSINESSWEB. Jak se liší kapitálová a osobní společnost? [online]. Business-web.cz [cit. 31. března 2014]. Dostupné na < <http://www.business-web.cz/jak-se-lisi-kapitalova-a-osobni-spolecnost/> >.

⁵⁹ § 92 odst. 1 z. č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.

⁶⁰ ELIÁŠ, Karel, POKORNÁ, Jarmila, DVORÁK Tomáš. *Kurs obchodního práva*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 106.

⁶¹ Usnesení Nejvyššího Správního soudu ze dne 9. 12. 2009, sp. zn. 2Afs 43/2009.

v.o.s..⁶² Proto je tedy třeba na veřejnou obchodní společnost nahlížet jako na společnost s ryzím osobním charakterem.

Druhou a poslední osobní společností je komanditní společnost, která je v jistých ohledech s v.o.s. velmi podobná, což potvrzuje i ustanovení § 119 z. č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Daná právní úprava říká, že „*neplyne něco jiného, použijí se na komanditní společnost přiměřeně ustanovení o veřejné obchodní společnosti*“⁶³ Některé významné rozdíly se ale najdou. Jeden z hlavních rozdílů uvádí již první odstavec ustanovení zákona o obchodních korporacích, který komanditní společnost přímo charakterizuje. „*Komanditní společnost je společnost, v níž alespoň jeden společník ručí za její dluhy omezeně (dále jen „komanditista“) a alespoň jeden společník neomezeně (dále jen „komplementář“)*“.⁶⁴ Za celou dobu existence komanditní společnosti je zákonný požadavek, aby ve společnosti byl alespoň jeden komanditista a jeden komplementář. Pokud jeden z nich bude chybět, soud může, a to i bez návrhu, společnost zrušit a rozhodnout o její likvidaci.⁶⁵ Komanditní společnost má oproti veřejné obchodní společnosti lehké rysy kapitálové společnosti. Takové rysy se projeví především z pozice komanditisty, který za společnost ručí pouze omezeně ve výši svého nesplaceného vkladu ve společnosti. Komanditista se také oproti komplementáři na řízení společnosti nepodílí osobně.⁶⁶ Ačkoliv advokát komplementář nemusí do kapitálu společnosti vkládat žádné vklady, ručí za závazky společnosti celým svým majetkem. Po dosažení zisku společnosti však dostane celou polovinu a druhá polovina připadne společnosti, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Druhá polovina patřící společnosti se následně rozdělí mezi komanditisty, kteří oproti komplementářům nenesou žádnou ztrátu. Komplementář je navíc v pozici statutárního orgánu k.s., kterému je svěřena hlavní řídicí funkce, což z komanditisty může dělat vcelku pasivního společníka. V současné době v České republice existuje pouze jedna jediná advokátní kancelář, která je obchodní korporací ve formě komanditní společnosti. Otázkou je, zda důvodem pro založení advokátní kanceláře k.s. byla zákonná daňová úprava, nebo zde byl důvod jiný.

4.1 Daňová úprava pro veřejnou obchodní společnost

Hlavním rysem veřejné obchodní společnosti v oblasti daňového práva, oproti kapitálovým společnostem uvedených výše je fakt, že v.o.s. jako právnická osoba za sebe nepodává daňové

⁶² ŠTĚNGLOVÁ, Ivana, HAVEL, Bohumil a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 216.

⁶³ § 119 z. č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.

⁶⁴ § 118 odst. 1 z. č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.

⁶⁵ § 211 odst. 2 z. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁶⁶ ŠTĚNGLOVÁ, Ivana, HAVEL, Bohumil a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 253.

příznání. Pokud není ve společenské smlouvě ujednáno jinak, rozdělení hospodářského výsledku resp. zisku jde obecně poměrně mezi společníky advokáty. Každý společník si poté podá sám daňové příznání z příjmů fyzických osob, kde svůj podíl na zisku v.o.s. přizná.⁶⁷ Společníkův podíl na zisku dle § 7 odst. 4 odpovídá poměru, kterým se společník podílí na zisku v.o.s.. Obecně platí, že poměry mezi společníky, pokud společenská smlouva nestanoví jinak, jsou stejné. Advokát proto jako společník veřejné obchodní společnosti zdaní svůj podíl na zisku jako příjem ze samostatné činnosti podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP. V konečném důsledku svůj příjem zdaní úplně stejně, jako by vykonával advokátní činnost v podobě osoby samostatně výdělečně činné. Jediným benefitem by pro advokáta jako společníka ve v.o.s. oproti OSVČ bylo ujednání vnitřních poměrů mezi společníky ve společenské smlouvě. Pokud tedy existuje skupina dvou nebo více advokátů, kteří mají v rámci výkonu advokacie zájem se sdružit, ručit za dluhy společně a nerozdílně, řídit společně a osobně advokátní kancelář, mít společnou klientelu a pracovní zázemí, pak pro ně v.o.s. může být ta správná varianta.

Daňová právní úprava z hlediska zákona o dani z příjmů může být pak důvodem pro zřízení v.o.s. v tom smyslu, že nedochází ke dvojímu zdanění. U obou dvou kapitálových obchodních společností, jak bylo již ve třetí kapitole této diplomové práce uvedeno, se příjem právnické osoby zdaňuje. Společníci v kapitálových společnostech posléze taktéž musí zdanit svůj podíl na zisku společnosti, ať se jednalo o příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 nebo o příjem ze samostatné činnosti dle §7 odst.1 ZDP. Čili příjmy v podobě zisku se zdaní dvakrát. Jak na straně právnické osoby, tak následně na straně společníků advokátů jako fyzických osob. Kdežto u veřejné obchodní společnosti se daní pouze podíl na zisku společníků, který se rozděluje z kladného hospodářského výsledku obecně poměrně.

4.1.1 Předmět daně v.o.s.

Zákon o dani z příjmů na rozdílnost veřejné obchodní společnosti pamatuje. Proto také vedle obecné právní úpravy předmětu daně speciálně specifikuje předmět daně pro v.o.s. a její společníky. „*U společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti jsou předmětem daně také příjmy veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti*“.⁶⁸ Tímto ustanovením zákonodárce poukazuje na tzv. transparentní entitu, při níž se veškeré zdanitelné příjmy přesouvají na společníky v osobní společnosti.

⁶⁷ KADLEC, Zdanění zisků v osobních společnostech (v.o.s., k.s.), [online]. portal-pohoda.cz [cit. 2. července 2014]. Dostupné na <<http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/zdani-zisku-v-osobnich-spolecnostech-v-o-s-k-s/>>.

⁶⁸ § 18b odst. 2 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

„U veřejné obchodní společnosti jsou předmětem daně pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně; to neplatí pro účely stanovení základu daně z příjmů fyzických nebo právnických osob společníka veřejné obchodní společnosti“.⁶⁹ Za předpokladu existence předmětu daně, na který se vztahuje zvláštní sazba dle § 36 ZDP, musí společník ve zvláštních případech uvedené ve zmíněném ustanovení zdanit zvláštní sazbou ve výši 15 %. Takovéto případy s předmětem daně jsou však v advokátní praxi velmi ojedinělé.

4.1.2 Základ daně v.o.s.

Dalším speciálním ustanovením dotýkajícím se pouze veřejné obchodní společnosti je § 20 odst. 5 ZDP, který dle mé analogie právní úpravy řeší základ daně a v podstatě kopíruje to, co již bylo napsáno v ustanovení o základu daně fyzických osob v podobě společníka v.o.s.. Proto je dle mého názoru zmíněné ustanovení spojeno s § 7 odst. 4 ZDP, v tom smyslu, že, jak už bylo uvedeno výše, je základem daně společníka poměrná část základu daně nebo daňové ztráty samotné veřejné obchodní společnosti. Buď jsou poměry základu daně mezi společníky stanoveny rovným dílem, nebo jsou konkretizovány ve společenské smlouvě. Aby se vůbec mohl celkový základ daně společnosti zjistit, musí se vyjít z hospodářského výsledku. Ten je upraven o převod podílu na hospodářském výsledku společníkům.⁷⁰

Advokát jako poplatník daně si také může za veřejnou obchodní společnost odečíst i konkrétní část hodnoty v podobě bezúplatného plnění.⁷¹ Bezúplatné plnění advokáta musí však směřovat vůči libovolné obci, kraji, právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek na vědu a vzdělání, kulturu, školství a na další prospěšné činnosti vymezené v § 20 odst. 8 ZDP. Advokát – společník má ve v.o.s. z hlediska daňové úpravy stejné výhody jako OSVČ. Tím je myšleno především snížení základu daně o nezdanitelné částky v souladu s § 15 ZDP, uplatnění slevy na dani, kupříkladu slevy na poplatníka ve výši 24 840,- Kč, či daňového zvýhodnění na vyživované dítě. Tyto benefity jsem však již v této práci zmínil u advokáta v podobě OSVČ. Chtěl bych tímto pouze zdůraznit, že právě pro advokáta jako společníka ve v.o.s. takovéto výhody platí stejně.

Jediným omezením může pro advokáta být pouze to, že se nemůže rozdělit o svůj příjem z podílu ve společnosti se spolupracující osobou, což u osoby samostatně výdělečně činné lze. Řešením pro společníka by proto mohlo být, že ku příkladu manžela/manželku jako

⁶⁹ § 18b odst. 1 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁰ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 459.

⁷¹ § 20 odst. 9 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

spolupracující osobou ve v.o.s. zaměstná. Tuto možnost však nemůžeme využít u OSVČ.⁷² Dalším omezením může být i to, že společník ve v.o.s. nemá k dosažení, zajištění a udržení příjmu na výběr, zda uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené nebo uplatnit paušální částku ve výši 40 %, jak je to u advokáta jakožto OSVČ. Advokát jako společník ve v.o.s. je zákonem přímo omezen.⁷³ Z toho důvodu je pro dosažení, zajištění a udržení svého příjmu nucen použít pouze výdaje prokazatelně vynaložené. Na druhou stranu, alespoň minimální kompenzací ze strany zákonodárce je ustanovení § 7 odst. 10 ZDP, které říká, že se za příjmy a tedy i základ daně nepovažují náhrady za cestovní výdaje, které byly poskytnuty veřejnou obchodní společností společníkům. Pokud tedy advokát často dojíždí za klienty, na soudní řízení, nebo případně dojíždí řešit další jiné pracovní věci mimo kancelář v souvislosti s výkonem advokacie, může využít zmíněného ustanovení a vyplatit si ze společnosti náklady za dopravu, které se z hlediska ZDP nebudou považovat za příjem, a proto se nebudou ani následně zdaňovat. Co se týče daňových výhod, společník může uplatnit stejně jako jiná fyzická osoba slevu na dani. Ta zahrnuje (mimo jiné) slevu na poplatníka, slevu na manžela/manželku, na zaměstnance se zdravotním postižením a další. Zákon však počítá z lehkou rozdílností oproti fyzické osoby v podobě OSVČ. Proto ustanovení v zákoně o dani z příjmů uvádí, že „u poplatníků, kteří jsou společníky veřejné obchodní společnosti, u komplementářů komanditní společnosti a u komanditní společnosti se daň snižuje podle písmen a) a b) pouze o částku, která odpovídá poměru jakým byl mezi ně rozdělen základ daně zjištěný za veřejnou obchodní společnost nebo za komanditní společnost“.⁷⁴ Poskytnutá sleva na dani se tudíž rozděluje mezi advokáty společníky dle jejich počtu ve v.o.s. a dle společenské smlouvy poměrně či jinak.

4.2 Daňová úprava pro komanditní společnost

Z hlediska daňové úpravy je komanditní společnost poněkud smíšená, a to z důvodu jiného právního postavení advokáta jako komplementáře a advokáta jako komanditisty. Pro zjednodušení vysvětlení vycházím z případu, kdy společenská smlouva nestanovuje od dispozitivní zákonné právní úpravy žádné výjimky. Proto v komanditní společnosti je pouze jeden komplementář a jeden komanditista.

4.2.1 Advokát komplementář

Za situace hospodářské ztráty neboli daňové ztráty jde vše k tíži komplementáře. Z celkového výsledného hospodářského výsledku společnosti v podobě zisku však

⁷² SOUKUPOVÁ, Klára. Víte, jak určit výši daně u společníka v.o.s.? [online]. podnikatel.cz [cit. 4. března 2009]. Dostupné na <<http://www.podnikatel.cz/clanky/vite-jak-urcit-vysi-dane-u-spolecnika-v-o-s/>>.

⁷³ § 7 odst. 7 písm. d) z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁴ § 35 odst. 1 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

komplementáři jakožto jedinému komplementáři v komanditní společnosti připadá celá polovina. Advokát jako komplementář poté tuto polovinu zdaní v podobě svého příjmu zcela stejným způsobem jako společník ve veřejné obchodní společnosti. To znamená, že na jeho příjem se bude hledět jako na příjem fyzické osoby ze samostatné činnosti dle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP i s omezením uplatnění paušální částky, o kterém jsem pojednával v daňové úpravě veřejné obchodní společnosti. Polovina zisku je tedy předmětem daně komplementáře. Z hlediska zákona o dani z příjmů má komplementář k.s. stejnou pozici jako společník ve v.o.s. Z toho důvodu pro další informace odkazují na podkapitolu 4.1 této diplomové práce.

4.2.2 Advokát komanditista

Podle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP se základ daně k.s. zjistí z hospodářského výsledku poníženého o podíl vyplacený komplementáři, což je právě ona druhá polovina zisku, která připadne společnosti.⁷⁵ Tento příjem musí proto jako právnická osoba, stejně jako kapitálové společnosti, zdanit sazbou daně ve výši 19 % ze základu daně.⁷⁶ Zdaněnou částku společnost před vyplacením druhého advokáta tentokrát v pozici komanditisty musí ještě zdanit srážkovou sazbou ve výši 15% dle § 36 odst. 2 písm. b) ZDP a daň odvést jako plátce dani svému správci daně. Pokud komanditista nemá jiné příjmy než podíl na zisku z k.s., už ve svém přiznání nic zdaňovat nemusí. Taková situace by však nastala pouze za předpokladu, že by advokát jako komanditista byl pasivní osobou a nevytvářel by pro společnost žádnou pracovní činnost. Jinými slovy, nepracoval by pro advokátní kancelář ve formě k.s., nýbrž by byl pouhým neaktivním společníkem v pozici komanditisty. Komanditní společnost by proto postupovala podle výše uvedeného ustanovení s tím, že by komanditistovi vyplatila již zdaněnou částku. Takovou částku poté už dále danit nemusí.

Pro advokáta jako komanditistu je jistě bližším příkladem situace, kdy pro danou komanditní společnost pracuje a vykonává pro ni advokátní činnost. Vykonává-li pracovní činnost, která plyne z předmětu společnosti, nebo se snaží svou činností dosáhnout zisku a prosperity společnosti, byl by jeho příjem posuzován jako příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) bod 3. ZDP.⁷⁷ Komanditní společnost proto podíl na zisku vyplatí komanditistovi nezdaněný. Komanditista tento příjem následně musí přiznat ve svém daňovém přiznání z příjmů fyzických osob jako příjem ze závislé činnosti.

⁷⁵ HUNTELY, Regina. Rekodifikace u komanditní společnosti [online]. epravol.cz [cit. 25. července 2014]. Dostupné na <<http://www.epravo.cz/top/clanky/rekodifikace-u-komanditni-spolecnosti-94866.html>>.

⁷⁶ 21 odst. 2 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁷ Usnesení Nejvyššího Správního soudu ze dne 22.12.2004, sp. zn. 5 Afs 81/2004.

U advokáta jakožto společníka společnosti je velmi tenká hranice mezi příjmem ze samostatné činnosti a příjmem ze závislé činnosti. Z analogie právních předpisů nelze tuto problematiku vymezit zcela přesně. Z toho důvodu vznikalo v průběhu doby, kdy se takovéto otázky začaly nabízet, mnoho judikátů krajských soudů či nejvyššího správního soudu. Jejich judikatura se právě v konkrétním případě právních a advokátních službách poskytnuté společníkem v různých typech obchodních korporací přiklonila k názoru, že pokud advokát vyvíjí advokátní činnost pro společnost, jeho následný příjem z této činnosti je brán jako příjem ze závislé činnosti. V konečném důsledku je to pro komanditistu skoro nepodstatné. V případě zdanění komanditní společnosti by srážková daň od základu daně činila 15 %. V případě příjmu ze závislé činnosti, kdy daň přiznává sám komanditista, by sazba daně ze základu daně pro fyzické osoby dle § 16 ZDP činila stejných 15 %. Proto jediným rozdílem je, kdo daň odvádí, jestli před vyplacením komanditní společnost, nebo po vyplacení samotný komanditista. Samozřejmě kromě obchodně právního vztahu mezi komanditistou a k.s. může vzniknout mezi těmito subjekty taktéž pracovní právní vztah, jako u společníka ve společnosti s ručením omezeným. Opět by se však jednalo o závislou činnost dle § 6 ZPD, a proto by se nic nezměnilo.

Z pohledu závazkového práva má komanditista, jak již bylo řečeno výše, vcelku výhodnou pozici, protože za dluhy společnosti neručí, resp. pouze do výše svého nesplaceného zákonného vkladu. Ovšem z hlediska daňové úpravy, konkrétně z hlediska zákona o dani z příjmů, má komanditista pozici vcelku nevýhodnou. Nejenom že se jeho příjem zdaňuje dvakrát, jednou ve výši 19 % ze základu daně společnosti a po druhé 15 % ze základu daně podílu na zisku, ale komanditista taktéž nemá oproti komplementáři žádné daňové výhody. Daňovou výhodou je kupříkladu sleva na dani pro poplatníka daně z příjmů fyzických osob, pokud komanditista sám nebude přiznávat svůj příjem.

Na závěr této celé kapitoly uvádím statistiku dle České advokátní komory. Graf znázorňuje vybraný způsob výkonu advokacie všech aktivních advokátů v České republice.⁷⁸ Z grafu je patrné, že celých 89 % advokátů si vybralo způsob výkonu advokacie jako osoba samostatně výdělečně činná, což je z hlediska nejen daňové úpravy zcela pochopitelné. Hned druhá nejpočetnější skupina jsou advokáti, kteří jsou společníci ve společnosti s ručením omezeným.

⁷⁸ Statistická data pro tuto práci použity od České advokátní komory

Způsob výkonu advokacie



- Samostatný advokát
- Společník v AK s.r.o.
- Zaměstnaný advokát
- Společník v AK v.o.s.
- Společník v AK k.s.

5 Procesní záležitosti

Vedle zákona o dani z příjmů jakožto práva hmotného, je neméně důležitá i procesní část, která se vyskytuje jak v posledních ustanoveních ZDP, tak především v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád. Správu daní a následnou správní činnost vykonává soustava orgánů správy daně. Tyto orgány se dále rozdělují na územní finanční orgány, které mají funkci příslušného správce daně.⁷⁹ Dalšími orgány v soustavě orgánů správy daně jsou taktéž celní úřady, celní ředitelství a v neposlední řadě ministerstvo financí. Pro téma této diplomové práce a téma této kapitoly je však nejdůležitějším orgánem příslušný finanční úřad jakožto správce daně.

Procesní ustanovení ve správě daní se aplikují pouze na dva subjekty. Na fyzickou a právnickou osobu. Oproti hmotnému daňovému právu v této oblasti konkrétnější úpravy řešící specifické příjmy z různých forem činností, ku příkladu OSVČ či s.r.o., nejsou.

5.1 Registrace k dani z příjmů

Registrace k dani z příjmů je důležitou povinností daňových subjektů, kterým to stanovuje zákon. Pro správné pochopení celého institutu registrace je potřeba použít jak ZDP, tak DŘ. Tyto dva právní předpisy řeší registraci ze dvou směrů, které na sebe navazují. Zákon o dani z příjmů určuje, kdo a za jakého předpokladu má subjekt registrační povinnost a daňový řád následně specifikuje registrační řízení. „*Registrační řízení předchází vlastnímu daňovému řízení a slouží k podchycení daňových subjektů a podstatných skutečností pro budoucí stanovení a evidenci daní a dále pro zabezpečení jejich úhrady.*“⁸⁰ Advokát jakožto daňový subjekt, ať už je v jakémkoliv způsobu výkonu advokacie, má povinnost k registraci hned při počátku této činnosti. Pominu-li další daně jako například daň z nemovitých věcí, pak se z pohledu daně z příjmů advokát musí registrovat při začátku podnikání vždy.⁸¹

Pro registraci musí advokát nebo advokátní kancelář advokáta podat tzv. přihlášku k registraci. Zmíněnou přihlášku lze podat pouze na tiskopise Ministerstva financí či tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má veškeré potřebné náležitosti shodné s tímto tiskopisem. Obdobně tak nastává i v případě oznámení o změně registračních údajů.⁸² Příslušný správce daně následně o registraci rozhodne do 30 dnů ode dne, kdy advokát odstraní poslední vadu v přihlášce k registraci, nebo je-li přihláška bez vad ode dne, kdy byla podána. Nastane-li situace, že přihláška je z důvodu složitosti komplikovanější, může lhůtu pro rozhodnutí prodloužit přímo

⁷⁹ zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

⁸⁰ VANČUROVÁ, Alena. LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém*. 11. vydání. Praha: VOX a.s., 2011, s. 74.

⁸¹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika a kol.. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. Praha: Linde Praha, 2013, s.

⁸² KRATOCHVÍL, Jaroslav. ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem*. Praha: Linde Praha, 2011, s. 239.

nadřazený správce daně.⁸³ Za předpokladu, že správce daně rozhodne zcela ve prospěch advokáta, který podal přihlášku k registraci či oznámení o změně registračních údajů, platí fikce souhlasu. Z tohoto důvodu se správce daně k této skutečnosti nevyjadřuje a ani nevydává žádné souhlasné potvrzení.

5.1.1 Registrační povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob

Zákon rozlišuje, jak už bylo uvedeno výše, pouze daňové subjekty v podobě fyzické a právnické osoby, které následně ještě rozděljuje na daňové rezidenty a nerezidenty. Opět se pro zjednodušení v této práci zaměřuji pouze na daňové rezidenty, a tedy advokáty, kteří mají obvyklé bydliště nebo sídlo na území České republiky.

„Poplatník daně z příjmů fyzických osob uvedených v § 2 odst. 2 je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob u příslušného správce daně do 15 dnů ode dne, ve kterém

- a) započal vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti, nebo*
- b) přijal příjem ze samostatné činnosti.“⁸⁴*

Z výše citovaného ustanovení je patrné, že se registrace, resp. povinnost podat přihlášku k registraci týká advokátů, kteří vykonávají advokátní činnost jako OSVČ. Po naplnění rozhodných skutečností, má advokát jako OSVČ 15 dní na to, aby u příslušného správce daně přihlášku k registraci podal. Zmíněné rozhodné skutečnosti zákonodárce novelou 344/2013 Sb. upravil tak, že se povinnost týká pouze daňových poplatníků vykonávající samostatnou činnost nebo mající první příjem z dané samostatné činnosti.⁸⁵ Existují však i výjimky, u kterých registrace k dani není třeba. Takové výjimky jsou v případě, že advokát má příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou osvobozené od daně či má příjmy, ze kterých je daň vybrána srážkou dle zvláštní sazby.⁸⁶

Dále zákonodárce ustanovení specifikoval tak, že povinnost podat přihlášku k registraci nebudou mít fyzické osoby mající příjem pouze z nájmu nebo ze závislé činnosti. Jelikož příjem plynoucí z pracovněprávního vztahu se z hlediska ZDP také považuje za příjem ze závislé činnosti, nebude proto muset zaměstnaný advokát žádnou přihlášku k registraci podávat. Takovou povinnost bude mít jeho zaměstnavatel jakožto plátce daně. Zaměstnavatel je dle § 39b odst. 1 ZDP povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů za zaměstnaného advokáta nejpozději do 8 dnů, kdy mu vznikly dle ZDP povinnosti jako plátcí daně. Rozhodným okamžikem je proto uzavření pracovněprávního vztahu mezi advokátem a zaměstnavatelem, kdy

⁸³ § 129 odst. 1 z. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁴ § 39 odst. 1 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁵ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 1187.

⁸⁶ § 39 odst. 4 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

se automaticky zaměstnavatel stává plátcem daně s určitými povinnostmi danými zákonem, včetně výše zmíněné registrační povinnosti, která je oproti OSVČ ve zkrácené lhůtě 8 dní.

5.1.2 Registrační povinnost poplatníka daně z příjmů právnických osob

U advokátních kancelářích jakéhokoliv typu obchodní korporace je lhůta pro podání přihlášky k registraci stejná jako u advokáta OSVČ, a tedy 15 dní od rozhodné skutečnosti. Rozdílem však je, že rozhodná skutečnost není započítáním výkonu činnosti nebo přijetím prvního příjmu, nýbrž den vzniku právnické společnosti. Ode dne kdy advokátní kancelář vznikne, má advokát jakožto společník povinnost za právnickou osobu podat do 15 dnů přihlášku k registraci daně z příjmů.⁸⁷ Je však třeba uvést, že obchodní korporace se zakládají uzavřením společenské smlouvy. Samotný vznik obchodní korporace však nastává až zápisem do obchodního rejstříku.

Žádné případné výjimky, jako v taxativně vyjmenovaných situacích u fyzické osoby, zde u právnického daňového rezidenta nejsou.

5.2 Daňové přiznání

Daňové přiznání neboli dle DŘ také daňové tvrzení může být řádné, opravné nebo dodatečné. Řádné daňové přiznání je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá nebo vyzve-li ho příslušný správce daně. V řádném daňovém přiznání je daňový subjekt povinen vyčíslit přesnou daň společně s rozhodnými skutečnostmi, které jsou důležité pro přesné vyměření daně.⁸⁸ Nastane-li situace, že advokát jako daňový subjekt po podání vyplnil řádné daňové přiznání s chybnými údaji, avšak ještě neuplynula lhůta pro takové podání, může podat takzvané opravné daňové přiznání. Správce daně v řízení následně nepracuje s řádným, nýbrž s opravným daňovým přiznáním. V případě, že daňový subjekt až po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání zjistí skutečnost, že daň má být vyšší než předešlá známá daň, musí do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tuto skutečnost zjistil, podat takzvané dodatečné daňové přiznání a společně s tím i zjištěný rozdíl v dani uhradit.⁸⁹

Advokát nebo advokátní kancelář jakožto daňový subjekt a poplatník daně je následně povinen podat daňové přiznání v zákonné lhůtě, která je stejná jak pro fyzickou tak pro právnickou osobu. Lhůty pro podání daňového přiznání jsou dvě. Do tří měsíců od ukončení zdaňovacího období, nebo případně do šesti měsíců po ukončení zdaňovacího období. Šestiměsíční lhůta se však vztahuje pouze na ty advokáty – nebo v tomto případě spíše na

⁸⁷ § 39a odst. 1 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁸ DVOŘÁKOVÁ, Veronika a kol.. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. Praha: Linde Praha, 2013, s. 34.

⁸⁹ § 141 odst. 1 z. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

advokátní kanceláře, které mají povinnost mít účetní uzávěrku kontrolovanou auditorem, nebo kterým daňové přiznání vytváří a poté i podává daňový poradce. Tuto možnost mohou zcela určitě využít advokáti nebo advokátní kanceláře s velkými finančními obraty. Lhůta pro podání daňového přiznání lze na žádost advokáta nebo na podnět správce daně prodloužit ještě o tři další měsíce.

5.2.1 Daňové přiznání k dani z příjmů advokáta jako fyzické osoby

Advokát jako osoba samostatně výdělečně činná má povinnost podat daňové přiznání za předpokladu, že v uplynulém zdaňovacím období měl příjem vyšší než 15 000,- Kč nebo dosáhli daňové ztráty.⁹⁰ V tomto případě se zde nezapočítává příjem, který je od daně osvobozen, nebo příjem, z kterého je daň vybírána srážkou dle zvláštní sazby daně. Je také třeba zmínit, že se povinnost podat daňové přiznání neodvíjí od základu daně. V okamžiku, kdy advokátův roční příjem přesáhne 15 000,- Kč, má povinnost podat daňové přiznání, ačkoliv mu kupříkladu nastala situace ročních zvýšených výdajů a základ daně se mu proto následně snížil pod zákonnou výši 15 000,- Kč. Tímto rozhodným okamžikem je proto tedy dosažení výše stanoveného ročního příjmu a nikoliv základu daně.⁹¹ Z výše uvedeného usuzuji, že je-li advokát alespoň částečně aktivní ve výkonu advokacie, zcela jistě bude muset daňové přiznání podat.

Naopak stejně jako u povinnosti podat přihlášku k registraci, nemá zaměstnaný advokát povinnost podat daňové přiznání. Vše za něj učiní dle § 38ch odst. 4 ZDP jeho zaměstnavatel jako plátce daně. Jedinou podmínkou pouze je, že zaměstnaný advokát u svého zaměstnavatele musí za konkrétní zdaňovací období podepsat takzvané prohlášení k dani a nemá vyšší příjmy než 6 000,- Kč ze samostatné činnosti nebo ostatní příjmy podle ustanovení § 10 ZDP.

5.2.2 Daňové přiznání k dani z příjmů AK jako právnických osob

Jelikož advokátní kancelář jako právnická osoba je advokáty zakládána primárně za účelem podnikání resp. výkonu advokacie, bude muset po každém zdaňovacím období podávat daňové přiznání automaticky. Ustanovení § 38m odst. 1 ZDP jasně uvádí, že žádné výjimky k tomuto nejsou. Proto u právnických osob na rozdíl od osob fyzických nehraje žádnou roli určitá hranice výše ročního příjmu nebo daňová ztráta. Při zakládání právnické osoby proto advokát musí mít na paměti, že po zdaňovacím období má automaticky povinnost podat daňové přiznání.

⁹⁰ § 38g odst. 1 z. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁹¹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika a kol.. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. Praha: Linde Praha, 2013, s.

Jeden typ advokátní kanceláře jako obchodní korporace však má výjimku a podávat daňové přiznání nemusí. Tímto typem je veřejná obchodní společnost, jejíž příjmy se zdaňují na úrovni advokátů jakožto společníků v.o.s..

Závěr

V souladu s metodami a cíli stanovenými v úvodu této diplomové práce jsem se věnoval advokátovi, případně advokátním kancelářím jako daňovému subjektu z pohledu zákona o dani z příjmů. V rámci celé této práce jsem se snažil soustředit pouze na jednotlivá ustanovení zmíněného zákona, která by se mohla dotýkat právě výhradně činnosti advokáta. Výsledkem této práce je zodpovězení předem stanovených výzkumných otázek a uvedení mého výsledného pohledu na dané téma.

Tato diplomová práce je tvořena pěti kapitolami. V první kapitole jsem se zajímal o advokáta, který vykonává svou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná. Především mne zajímalo, zda má oproti zaměstnanému advokátovi jakési benefity, které by se odrážely ve výhodnější dani z příjmů. Následující druhou kapitolu jsem proto věnoval zaměstnanému advokátovi. V této kapitole jsem použil metodu komparace s praktickými příklady, jejichž prostřednictvím jasně vyšlo najevo, že z hlediska ZDP může mít zaměstnaný advokát oproti OSVČ opravdu výhodnější pozici. Tyto dva způsoby jsem blíže srovnával z důvodu, že jsou to jediné dvě možnosti, jak advokát může vykonávat advokacii jako fyzická osoba, pomínu-li advokáta společníka v advokátní kanceláři v jistém typu obchodní korporace.

Ve třetí a čtvrté kapitole této práce jsem rozebíral všechny typy kapitálových a osobních obchodních společností z pohledu advokátních kancelářích a ZDP. Společně s tímto jsem se také snažil zabývat advokátem v postavení společníka v jednotlivých typech obchodních korporací, který společně s ostatními advokáty z této pozice advokátní kancelář řídí a jejím prostřednictvím vykonává advokátní činnost. Po napsání třetí a čtvrté kapitoly jsem došel ke zjištění, že z pohledu ZPD jsou si jednotlivé typy obchodních korporací z části velmi podobné a z části dosti rozdílné. Zákon o nich v některých případech mluví společně a obecně jako o právnické osobě, ale naopak v některých případech jednotlivé typy natolik specifikuje a stanovuje rozdílná práva a povinnosti, že se mezi nimi vytvářejí značné daňové rozdíly.

Dle zjištění však kupříkladu kapitálové obchodní společnosti nemusí mít mezi sebou pouze daňové rozdíly, ale spíše rozdíly povahové. Advokátům, kteří mají v úmyslu založit advokátní kancelář, bych rozhodně nedoporučoval akciovou společnost. Z její povahy je jasné, že na výkony advokacie není stavěná. Můj názor se také opírá o výsledky aktuální statistiky, kde je jasné vidět, že akciová společnost mezi advokáty není vůbec využívána. Druhá kapitálová obchodní společnost s.r.o. je pro advokátní činnost uzpůsobená poněkud více. Na druhou stranu má z hlediska ZDP oproti osobním obchodním společnostem pár nevýhod. Tou nejstejnější

nevýhodou je dvojitý zdanění, při němž se prvně zdaní příjem s.r.o. a následně až příjem společníka.

Takovou daňovou nevýhodou na druhou stranu nemají osobní obchodní společnosti, kterým jsem se věnoval ve čtvrté kapitole této práce. Komanditní společnost, která je specifická nejen svou samotnou povahou, ale taky svou daňovou úpravou, nemusí vyhovovat každému. Je to z toho důvodu, že je daňově výhodná jen pro společníka v podobě komplementáře, avšak co se ručení týče, je výhodnější pro druhého společníka komanditistu. Chtějí-li tedy advokáti mezi sebou mít specifické poměry a splňuje-li komanditní společnost jejich představy o uzpůsobení AK, může tato společnost z hlediska ZDP být vhodná. Dle mého názoru je však nejideálnějším typem obchodní korporace pro advokátní kancelář a společníka jako advokáta veřejná obchodní společnost.

V poslední páté kapitole této práce jsem se zaměřil na procesní záležitosti. ZDP ve svých ustanoveních rozlišuje pouze fyzickou a právnickou osobu a stanovuje u nich pouze rozdílné rozhodné okamžiky, avšak v konečném důsledku jsou jejich práva a povinnosti z toho vyplývající poměrně stejná. Z toho důvodu proto daňová procesní úprava nebude tím hlavním vodítkem pro rozhodnutí, zda advokacii vykonávat jako fyzická nebo právnická osoba.

Po sepsání celé této diplomové práce a po užití jistých metod jsem došel k utvoření vlastního konečného názoru. Za předpokladu, že jsem samotný advokát a chci vykonávat advokátní činnosti jako FO, volil bych si z hlediska ZDP pozici zaměstnaného advokáta. Jeho pozice dle praktického příkladu a na základě samotné komparace s OSVČ vyšla jako nejvýhodnější varianta. V případě, že bych znal jednoho nebo dva advokáty, kterým bych plně důvěřoval, a s nimiž bych chtěl spolupracovat, vybral bych pro výkon advokacie veřejnou obchodní společnost, ačkoliv ze statistiky zcela jasně vyplývá, že nejvyužívanějším typem obchodní korporace pro výkon advokacie je právě s.r.o.. Jsem toho názoru, že s.r.o. je mezi advokátními kancelářemi momentálně nejvíce využívanou formou pro výkon advokacie, z důvodu bývalé a již zrušené právní úpravy zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku. Po nabytí účinnosti zákona o obchodních korporacích totiž advokát v pozici společníka a současně jednatele AK s.r.o. ručí do výše svého nesplaceného vkladu a v případě, že by byl vklad nedostačující, ručil by celým svým majetkem. V tomto případě se nově s.r.o. již více blíží charakteru v.o.s., v níž společníci ručí celým svým majetkem bez žádných vkladů. S.r.o. a v.o.s. jsou si v tomto ohledu povahově velice blízké, avšak z pohledu zákona o dani z příjmů naopak rozdílné, jelikož veřejná obchodní společnost má v tomto směru více předností.

Dále bych rád zmínil, že ačkoliv je tato práce cílená na advokáty, může být směřována i na jiná povolání jako jsou lékaři, znalci, notáři, daňoví poradci a na další typová povolání. Zákon o

dani z příjmů přímo povolání „advokát“ nespécifikuje, pouze ho zahrnuje do obecnějšího termínu poplatníka „s příjmem z jiného podnikání, ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění“. Tato povolání se budou mezi sebou lišit pouze výdaji, které jsou potřeba vynaložit pro činnost konkrétního podnikání a pro udržení či zajištění jejich příjmu.

Závěrem uvádím, že na téma této práce bylo nahlíženo pouze z jednoho úzkého – daňového – pohledu. Pro zjištění zcela jasné odpovědi na otázku, který způsob výkonu advokacie je nejlepší a nejefektivnější, by bylo zajisté třeba zahrnout i pohledy více právních stran. A to nejen ze strany jednoho daňového zákona, ale i z dalších daňových právních úprav, z obchodního práva či práva sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. V této práci již však nebyl další prostor a tyto pohledy by tedy mohly být předmětem dalšího zkoumání.

Literatura

A) Odborná literatura:

BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol.. *Finanční právo*. 6. Upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

BŘEZINOVÁ, Hana, ŠTOHL, Pavel. *Účetní a daňová specifika společnosti s ručením omezeným 2015*. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2015. 123 s. ISBN 978-80-87314-69-2.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika a kol.. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. Praha: Linde Praha, 2013. 327 s. ISBN 978-80-7201-916-8.

ELIÁŠ, Karel, POKORNÁ, Jarmila, DVORÁK Tomáš. *Kurs obchodního práva*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 503. ISBN 978-80-7400-048-5.

HENDRYCH, Dušan. *Právníký slovník*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 1450 s. ISBN 978-80-7400-059-1.

KRATOCHVÍL, Jaroslav. ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem*. Praha: Linde Praha, 2011, s. 375 s. ISBN 978-80-7201-831-4.

LASÁK, Jan, POKORNÁ, Jarmila, ČÁP, Zdeněk, DOLEŽIL, Tomáš a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář 1.díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s.. 2014. 1608 s. ISBN 978-80-7478-537-5.

PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. 1403 s. ISBN 978-80-7400-517-6.

SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2009. 202 s. ISBN 978-80-7380-223-3.

ŠTĚNGLOVÁ, Ivana, HAVEL, Bohumil a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. 1008 s. ISBN 978-80-7400-480-3.

VANČUROVÁ, Alena. LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém*. 11. vydání. Praha: VOX a.s., 2011. 97 s. ISBN 978-80-86323-97-5.

B) Právní předpisy:

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

Nářízení vlády č. 5/2003 Sb., o oceněních v oblasti kultury, udělovaných ministerstvem kultury ČR

C) Judikatura:

Usnesení Nejvyššího Správního soudu ze dne 22.12.2004, sp. zn. 5 Afs 81/2004.

Usnesení Nejvyššího Správního soudu ze dne 9. 12. 2009, sp. zn. 2Afs 43/2009.

Usnesení Nejvyššího Správního soudu ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. 6Afs 9/2003.

Usnesení Nejvyššího Správního soudu ze dne 24.2.2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004.

D) Internetové zdroje:

HUNTELY, Regina. Rekodifikace u komanditní společnosti [online]. epravol.cz [cit. 25. července 2014]. Dostupné na <<http://www.epravo.cz/top/clanky/rekodifikace-u-komanditni-spolecnosti-94866.html>>.

SOUKUPOVÁ, Klára. Víte, jak určit výši daně u společníka v.o.s.? [online]. podnikatel.cz [cit. 4. března 2009]. Dostupné na <<http://www.podnikatel.cz/clanky/vite-jak-urcit-vysi-dane-u-spolecnika-v-o-s/>>.

KADLEC, Zdanění zisků v osobních společnostech (v.o.s., k.s.), [online]. portal-pohoda.cz [cit. 2. července 2014]. Dostupné na <<http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/zdani-zisku-v-osobnich-spolecnostech-v-o-s-k-s/>>.

BUSINESSWEB. Jak se liší kapitálová a osobní společnost? [online]. Business-web.cz [cit. 31. března 2014]. Dostupné na <<http://www.business-web.cz/jak-se-lisi-kapitalova-a-osobni-spolecnost/>>.

DOŘIČÁK. Tichá společnost – představení institutu podle nového občanského zákoníku a možnosti využití v praxi [online]. epravo.cz [cit. 25. března 2015]. Dostupné na <<http://www.epravo.cz/top/clanky/ticha-spolecnost-predstaveni-institutu-podle-noveho-obcanskeho-zakoniku-a-moznosti-vyuziti-v-praxi-97102.html>>.

FINANČNÍ SPRÁVA. Zaměstnanci - zaměstnavatelé [online]. financnisprava.cz. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/zamestnanci-zamestnavatele>>.

GOLA, Petr. Jak vysoké daně platí OSVČ a zaměstnanec? [online]. finance.cz [cit. 20. březen 2013]. Dostupné na <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/383173-jak-vysoke-dane-plati-osvc-a-zamestnanec/>>.

Shrnutí

Tato diplomová práce hledá nejvýhodnější způsob výkonu advokátních služeb z pohledu zákona o dani z příjmů. Práce je rozdělena do pěti kapitol. První kapitola se zabývá advokátem jako osobě samostatně výdělečně činné. Druhá kapitola se zabývá advokátem, který je zaměstnancem. Ve třetí kapitole se věnují advokátním kancelářím jako kapitálovým obchodním společnostem a advokátovi, který je společníkem v dané společnosti. Čtvrtá kapitola se zabývá advokátními kancelářemi jako osobní obchodní společnosti a advokátovi, který je v dané společnosti společníkem. V poslední páté kapitole se věnují procesním záležitostem z hlediska advokáta a advokátní kanceláře.

Abstract

This diploma thesis is looking for the best way of exercise the lawyer services from the perspective of the law in incomes tax. The thesis is divided into five chapters. The first chapter deals with lawyer as a self-employed person. The second chapter deals with a lawyer who is an employee. The third chapter is devoted to law firm as a capital business company and lawyer who is a partner in this company. The fourth chapter deals with law firm as a personal business company and lawyer who is a partner in this company. The final chapter is devoted to procedural matters and procedural perspective of a lawyer and law firm.

Klíčová slova

Daň z příjmů

Daňový řád

Advokát

Advokátní kancelář

Osoba samostatně výdělečně činná

Zaměstnanec

Kapitálová obchodní společnost

Osobní obchodní společnost

Key words

Incomes tax

Tax regulations

Lawyer

Law firm

Self-employed person

An employee

Capital business company

Capital business company