

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA**

KATEDRA FINANČNÍHO PRÁVA

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků

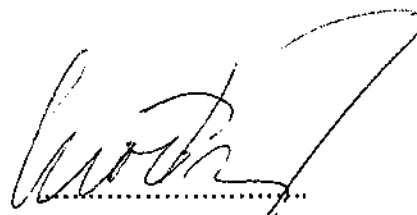
Vedoucí diplomové práce: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Diplomant: Renáta Novotná
Volgogradská 73, Ostrava 3
Česká Republika

Prosinec 2007

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně a že jsem vyznačila všechny prameny, ze kterých jsem čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.



Renáta Novotná

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji JUDr. Boháčovi, Ph.D. za jeho odbornou pomoc při vypracování diplomové práce.

	OBSAH	
ÚVOD		6
I. OBECNÉ POJMY DAŇOVÉHO PRÁVA		8
1.1. Daně - pojem a funkce		8
1.2. Dělení daní		9
1.3. Daňová soustava v ČR		10
II. POREVOLUČNÍ VÝVOJ DANÍ Z PŘÍJMŮ		11
2.1. Období přechodu k tržnímu hospodářství 1990 - 1992		11
2.2. Daňová reforma k 1.1.1993		12
2.3. Změny v oblasti daní z příjmů v letech 2004 - 2007		13
III. PRÁVNÍ ÚPRAVA DANÍ Z PŘÍJMŮ		15
3.1. Zákon o daních z příjmů		15
3.1.1. Právní úprava daně z příjmů právnických osob		16
3.1.1.1. Poplatníci daně z příjmů PO		16
3.1.1.2. Předmět daně z příjmů PO		18
3.1.1.3. Osvobození příjmů PO od daně		18
3.1.1.4. Stanovení základu daně z příjmů PO		18
3.1.1.5. Samostatný základ daně		20
3.1.1.6. Sazba daně		21
3.1.2. Právní úprava daně z příjmů fyzických osob		21
3.1.2.1. Poplatníci daně z příjmů FO		21
3.1.2.2. Předmět daně z příjmů FO		23
3.1.2.3. Osvobození příjmů FO od daně		23
3.1.2.4. Stanovení základu daně z příjmů FO		24
3.1.2.5. Sazba daně		24
3.1.3. Právní úprava společná pro PO a FO, které mají příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu		26
3.1.3.1. Zdroj příjmů		26
3.1.3.2. Daňově uznatelné náklady (výdaje)		26
3.1.3.3. Daňově neuznatelné náklady (výdaje)		27
3.1.3.4. Položky odčitatelné od základu daně		28
3.1.3.5. Sleva na dani		28
3.1.3.6. Minimální výše daně		28
3.1.3.7. Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně		28
3.1.3.8. Vyloučení dvojího zdanění příjmu ze zahraničí, smlouvy o zamezení dvojího zdanění		29
3.1.3.9. Transferové ceny (Transfer Pricing)		31
3.1.3.10. Daňové přiznání a placení daní		33
IV. ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ A JEJICH SPOLEČNÍKŮ		34
4.1. Výhody a nevýhody právních forem podnikání z daňového hlediska		34
4.1.1. Podnikání samostatné fyzické osoby		35
4.1.2. Podnikání společností s ručením omezeným - s.r.o.		36
4.1.3. Podnikání akciové společnosti - a.s.		39
4.1.4. Podnikání veřejné obchodní společnosti - v.o.s.		40
4.1.5. Podnikání komanditní společnosti - k.s.		42
4.1.6. Podnikání evropské společnosti - ES		45
4.1.7. Podnikání evropského hospodářského zájmového sdružení - EHZS		47
4.2. Právní úprava zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků		48
4.2.1. Statutární orgány obchodních společností a daně		51
4.2.1.1. Zdanění příjmu statutárního orgánu - FO		52
4.2.1.2. Zdanění příjmu statutárního orgánu - PO		53
4.2.2. Zdaňování příjmů s.r.o. a jejich společníků		53
4.2.2.1. Vztah společníka a jednatele k s.r.o.		55
4.2.2.1.1. Zdanění příjmů společníka		55
4.2.2.1.2. Zdanění příjmů jednatele		59
4.2.2.2. Společník s.r.o.		59
4.2.2.2.1. Převod obchodního podílu na s.r.o.		59
4.2.2.2.2. Podíl společníka na zisku		61
4.2.2.2.3. Vypověď podíl v s.r.o.		65
4.2.2.2.4. Podíl na likvidačním zůstatku v s.r.o.		66

4.2.3. Zdaňování příjmů a.s. a jejich společníků - akcionářů	67
4.2.4. Zdaňování příjmů v.o.s. a jejich společníků	71
4.2.5. Zdaňování příjmů k.s. a jejich společníků - komplementářů a komanditistů	74
4.2.6. Zdaňování příjmů ES a jejich společníků - akcionářů	77
4.2.7. Zdaňování příjmů EHZS a jejich společníků	79
V. DANĚ Z PŘÍJMŮ OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ V EU	80
5.1. Nástin problémů spojených s daní z příjmů společností v EU	80
5.2. Harmonizace daňových soustav v zemích EU	81
5.3. Složitost daní v EU	84
5.4. Daňové aspekty podnikání malých a středních podniků v EU	87
VI. PERSPEKTIVA VÝVOJE DANÍ Z PŘÍJMŮ V ČR VZHLEDEM K REFORMĚ VEŘEJNÝCH FINANCÍ V ROCE 2008	88
ZÁVĚR	94
Seznam použité literatury	96
1. Knižní publikace	96
2. Časopisecké články	96
3. Jiné	97

ÚVOD

Finanční právo upravuje právní vztahy jejichž objektem jsou peníze a peněžité plnění a jejichž subjekty stojí v nerovnoprávném postavení. Daně z příjmů, na které se v práci zaměřuji, tvoří velmi důležitou součást veřejných příjmů. Zabezpečují stabilní příjem do státního rozpočtu a zároveň se pomocí nich mohou vytvářet lepší podmínky pro rozvíjení podnikatelských aktivit.

Tématem mé DP je právní problematika zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků. Toto téma jsem si vybrala především proto, že jsem měla příležitost se s touto problematikou částečně setkat i v praxi a jsem přesvědčena, že je to velice důležitá, zajímavá a dynamicky se rozvíjející oblast, která se dotýká nejen podnikatelských subjektů, a kterou stojí za to se dopodrobna zabývat.

K rozvoji podnikatelských aktivit a k potřebě právní úpravy této oblasti odpovídající potřebám tržního hospodářství došlo po listopadu 1989. V současné době je problematika mé diplomové práce upravena především zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Daňové zákony podléhají velmi často novelizacím. Důvodem těchto častých změn je mimo jiné i skutečnost, že daně z příjmů jsou oblastí práva, jež podléhá politickým vlivům. Dále je potřeba pružně reagovat na různé měnící se ekonomické ukazatele (inflace, nezaměstnanost, růst HDP, růst mezd atd.) nebo odstranit mezery v právní úpravě, které umožňují daňové úniky. Cílem novelizací je právní předpisy především zdokonalovat a přizpůsobovat aktuálním potřebám praxe, avšak domnívám se, že jejich přílišné množství nepřispívá k vytvoření stabilního právního prostředí a naopak vnáší mezi daňové poplatníky právní nejistotu, která je v oblasti podnikání velmi nežádoucím jevem.

Při zpracování této diplomové práce jsem vycházela literatury týkající se tohoto tématu a především z platných právních norem podle stavu platného k 1.12.2007 s ohledem na reformu veřejných financí účinnou od 1.1.2008, zejména ze zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dále ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, z obchodního zákoníku č.513/1992 Sb. a z občanského zákoníku č.40/1964 Sb. Vše ve znění pozdějších předpisů.

I. OBECNÉ POJMY DAŇOVÉHO PRÁVA

1.1. Daně - pojem a funkce

Daně jsou zákonnými, povinnými a státem vynutitelnými platbami ze strany fyzických (FO) a právnických osob (PO) určené především ke krytí rozpočtových výdajů. Jde o platby periodicky se opakující a neúčelové. Daňová povinnost musí být stanovena zákonem, protože daň představuje zcizení části soukromého majetku, a tedy jisté omezení osobní svobody. Požadavek zákonnosti je stanoven v Listině základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku ČR. V čl.11. odst.5 je stanoveno, že daně je možno ukládat pouze na základě zákona. Jedná se o zákony daňové.¹

Charakteristické pro daně jsou jejich nenávratnost a neekvivalentnost. Splnění daňové povinnosti nezakládá nárok na protiplnění od státu, které by bylo ekvivalentem za zaplacenou daň. Protikladem v tomto ohledu jsou poplatky, které představují platby za konkrétní služby poskytované veřejným sektorem (soudy, správní úřady). Poplatky se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činnostmi státních orgánů nebo za různá oprávnění poskytovaná poplatníkům. Zvláštním druhem povinných dávek je také clo. Jedná se o neúvěrové rozpočtové příjmy, které představují povinné platby spojené s přechodem zboží přes státní hranice.

Fiskální funkce je nejdůležitější a historicky nejstarší funkcí daní. Uplatňuje se k získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů z nichž jsou pak financovány veřejné výdaje. Jen výjimečně se můžeme setkat s daní, která fiskální funkci neplní. Například ekologická daň (která bude zaveden od 1.1.2008) uložená na

¹ Kubátová, K.- Víttek, L., Daňová politika - teorie a praxe, Codex Praha 1997, str.9

produkt (činnost) ohrožující ŽP, může mít za cíl vymýtit výrobu a spotřebu daného produktu čímž se postupně i sama zlikviduje.²

Mezi další funkce daní patří funkce alokační, která se uplatňuje v případě, že trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů, funkce redistribuční, jejímž cílem je přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším a funkce stabilizační, která znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability.³

1.2. Dělení daní

Základním dělením daní je jejich dělení na daně přímé a nepřímé. Za přímé daně jsou označovány ty, které postihují daňový příjem při jeho vzniku a jestliže pro toho kdo příslušnou daň hradí neexistuje žádná možnost přenést daňovou povinnost na jiný subjekt. Nejvýznamnější z nich jsou daně z příjmů fyzických a právnických osob a také daně majetkové.

Naproti tomu nepřímé daně jsou spojeny s příjmem při jeho upotřebení a plátcem takové daně je jiná osoba, než ta, na kterou daň dopadá. Jsou to daně, které se uvalují na spotřebu, hradí je výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů. K nepřímým daním patří DPH a spotřební daně.⁴

Daně členíme:

1. dle toho zda postihují příjem při jeho vzniku nebo při jeho upotřebení na:

- daně přímé a nepřímé,

2. dle subjektu nebo-li dle rozpočtového určení jejich výnosu:

- daně místní, státní a sdílené,

² Vančurová, A.a kol., Daňový systém ČR 2001, VOX Praha 2001, str.10

³ Kubátová, K.-Vítek, L., Daňová politika - teorie a praxe, str. 12-13

⁴ Kubátová, K., Moderní průvodce daňovým systémem, Grada, Praha 1994, str.29

3. dle určení:

- daně všeobecné a účelové,

4. dle způsobu vybírání:

- daně pravidelné a nepravidelné,

5. dle periodicity vzniku daňové povinnosti:

- daně pravidelně se opakující a daně případové.⁵

1.3. Daňová soustava ČR

Stávající daňová soustava je platná od roku 1993. K 1.1.1993 byla uskutečněna reforma daňového systému, která odpovídala podmínkám a potřebám tržní ekonomiky té doby.

Soustava daní (uvedené daně jsou upraveny samostatnými zákony):

1. Daň z přidané hodnoty,

2. Daně spotřební:

- daň z minerálních olejů,

- daň z lihu,

- daň z piva,

- daň z vína a meziproductů,

- daň z tabákových výrobků,

3. Daně z příjmů: - daň z příjmů FO,

- daň z příjmů PO,

4. Daň silniční,

5. Daň z nemovitostí,

6. Daň z převodu nemovitostí,

7. Daň dědická,

8. Daň darovací,

⁵ Bakaš, M. a kol., Finanční právo, 4.vydání, C.H.Beck, Praha 2006, str.187-188

9. Daň ekologická – sloužící k ochraně ŽP (zatím u nás neexistuje, ale na základě reformy veřejných financí bude od roku 2008 zavedena).

Významným výsledkem tehdejší daňové reformy byla změna v rozložení daňového břemene, přesun od zdanění příjmů ke zdanění spotřeby. Změnou oproti minulosti je nahrazení daně z obrátu daní z přidané hodnoty (DPH). DPH se vztahuje na všechny aktivity, jež jsou předmětem podnikatelské činnosti bez ohledu na formu podnikání. Z hlediska plátce zatěžuje DPH jen tu hodnotu, kterou k výrobku nebo službě plátce sám přidal.

Došlo také k zavedení spotřebních daní, které byly po roce 1945 zrušeny. Spotřebními daněmi stát zatěžuje prodej nebo spotřebu určité úzké skupiny výrobků.

Daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí nahradily dosavadní notářské poplatky z dědictví, darování a z převodu nebo přechodu nemovitostí.

Nová daňová soustava zavedla také daň silniční, která zdaňuje využívání silnic a dálnic v ČR.

Byla také zavedena daň z nemovitostí, která nahradila domovní daň a daň z pozemků vybíranou jako součást zemědělské daně.

II. POREVOLUČNÍ VÝVOJ DANÍ Z PŘÍJMŮ

2.1. Období přechodu k tržnímu hospodářství 1990 - 1992

Po listopadové revoluci v roce 1989 došlo k postupnému zavádění tržního hospodářství. Do roku 1992 se nově vznikající subjekty řídily daňovými předpisy z období centrálně plánované ekonomiky. Bylo nutno upravit právní předpisy tak aby neomezovaly rozvoj soukromého podnikání.

Právní úprava soukromého podnikání byla upravena zákonem č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů. Nová právní úprava zdaňování příjmů ze soukromého podnikání, která byla realizována zákonem č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, který nabyl účinnosti 1.1.1991, navázala na vydání zákona o soukromém podnikání občanů. Hlavním cílem nové úpravy byla snaha podpořit rozvoj soukromého podnikání a zavést nové právní instituty v daňové oblasti.

Kromě novely zákona o dani z příjmů obyvatelstva měl pro zdaňování příjmů z podnikatelské činnosti občanů dále význam nový zákon č. 157/1989 Sb., o důchodové dani a novela zákona č. 107/1990 Sb., o dani z obratu. Zákon o důchodové dani upravoval daň ze zisku a důchodovou daň z objemu mezd. Důchodovým daním podléhaly fyzické osoby, které podnikaly podle zákona o soukromém podnikání občanů a byly zapsány do podnikového rejstříku a také nově vzniklé obchodní společnosti. Daň z obratu byla nepřímou daní, která byla součástí ceny výrobků a služeb při jejich prodeji konečnému spotřebiteli. Tuto daň platily fyzické osoby zapsané do podnikového rejstříku a obchodní společnosti.

2.2. Daňová reforma k 1.1.1993

Daňová soustava z období tzv. plánovaného hospodářství nevyhovovala požadavkům tržního hospodářství, i přestože byla po roce 1989 mnohokrát novelizována a upravována. Bylo proto nutné přistoupit ke komplexní daňové reformě. Kromě finančního zajištění státního rozpočtu a vhodného rozložení daňové zátěže, bylo jejím cílem také:

- zjednodušení daňového systému,
- zajištění rovných konkurenčních podmínek pro všechny podnikatelské subjekty,

- zefektivnění správy a kontroly daní,
- přesun daňového břemene z přímých daní na nepřímé.
- sblížení daňového systému se státy ES.

K 1.1.1993 nabyla účinnosti nová daňová soustava v podobě jak ji známe dnes. V roce 1992 byl přijat zákon Federálního shromáždění č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů. V tomtéž roce přijala i ČNR zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V roce 1993 platily tudíž obě normy současně, měly stejnou právní sílu, ale v případě rozporu mezi nimi se postupovalo dle zákona č. 586/1992 Sb. (podle zákona č.4/1993 Sb.). V případě, že některé ustanovení nebylo tímto zákonem řešeno, používal se zákon č. 286/1992 Sb.. Zákon FS č.286/1992 Sb., byl k 1.1.1994 zrušen.

Daň z příjmů právnických osob, kterou podrobněji rozebírám ve své práci se řadí mezi přímé daně důchodového typu, společně s daní z příjmů fyzických osob, o které se v mé práci také zmiňuji. Daň z příjmů právnických osob je daní lineární. Poplatník platí stále stejné procento daně bez ohledu na výši příjmů. Od 1.1.2008 to platí i pro daň z příjmů fyzických osob. Do té doby se jednalo o daň klouzavě progresivní.

2.3. Změny v oblasti daní z příjmů v letech 2004 - 2007

Současná daňová úprava, jež je výsledkem bezmála stovky novelizací, obsahuje mnoho ustanovení a postupů, které jsou dle mého názoru pro běžného poplatníka nepřehledné a příliš složité. V letech 2004 - 2007 byl zákon o dani z příjmů mnohokrát novelizován s cílem zpřehlednit a zjednodušit tento zákon, ale domnívám se, že příliš mnoho změn mělo spíše opačný efekt.

Mnoho diskuzí probíhalo na téma zavedení povinného placení minimální daně, tj. stanovení povinného minimálního základu daně.

Z pohledu státu se jednalo o jednoduché administrativní opatření. Snahou bylo postihnout nekalé praktiky dlouhodobě ztrátových podnikatelů, kteří záměrně snižují svůj základ daně a vykazují daňovou ztrátu s cílem vyhnout se tak placení daně z příjmů. Tento způsob zdanění se zřejmě jevil jako spravedlivější, protože se zdanění nepřesouvá pouze na ty subjekty, kterým se v podnikání daří a ty kteří odvádějí daně z příjmů ze závislé činnosti, ale je rovnoměrněji rozvrženo napříč celým podnikatelským sektorem. Je však namítáno, že minimální daň může odradit zájemce od podnikání nebo způsobit finanční problémy malým podnikům.⁶ Já sama zastávám stejný názor. Myslím si, že mnohem účinnější zbraní, proti chronickým neplatičům daně a záměrně ztrátovým podnikatelům je snižování daňových sazeb a zjednodušování celého systému zdanění. A především efektivnější systém kontroly a sankcí. Povinnost uplatnit minimální základ daně byla od r.2005 vyloučena u poplatníků, kteří nemají příjmy vyšší než 15.000 Kč. Od 1.1.2008 se minimální základ daně ruší.

Změny se také objevily v ustanoveních o výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, na základě nichž si podnikatelé pořizující si osobní automobil, mohli od r.2005 zahrnout do daňově uznatelných výdajů osobní automobil s pořizovací cenou do 1.500.000 Kč, oproti předchozí úpravě, která umožňovala pořizování a zahrnutí do nákladů osobní automobil s pořizovací cenou 900.000 Kč. Od 1.1.2008 se toto omezení ruší.

Další změna se dotkla osob, účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví. Touto změnou byl přechod z jednoduchého na podvojně účetnictví u každého podnikatele, jehož roční obrat přesáhnul nejprve 6 mil. Kč, což bylo novelizací od r.2005 změněno na 15 mil.Kč. Jako náhrada jednoduchého účetnictví byla zavedena „daňová evidence příjmů a výdajů“.

⁶, Sedmíhradský, M., Klazar, S., Minimální daň může odrazovat od podnikání, Ekonom č.2/2003

Nově byla zavedená povinnost evidovat platby, které inkasují podnikatelé ve stánkovém prodeji v tzv. registračních pokladnách, což se od 1.1.2008 také ruší. Nejsem si jistá, zda je tato nová úprava správná. Registrační pokladny dle mého názory mohly mít přínos v tom, že manipulace s výši tržeb drobných podnikatelů (směrem dolů) mohla být díky nim obtížnější.

V důsledku průběžné harmonizace zdanění příjmů s právem EU došlo k postupnému snížení výše majetkové účasti jako kritéria pro definici mateřské a dceřinné společnosti, z 25% na současných 10%, která představuje základní podmínku pro osvobození dividend vyplácených dceřinou společností.

Především došlo ke snížení sazby daně z příjmů právnických osob v roce 2004 na 28%, v roce 2005 na 26% a v roce 2006 a 2007 na 24%. Od 1.1.2008 bude činit tato daňová sazba 21%, od 1.1.2009 20% a od 1.1.2010 pouhých 19%. Myslím si, že trend vedoucí ke snižování daňových sazeb je správný a v praxi efektivní. Domnívám se, že nižší daňová sazba odrazuje poplatníky od obcházení zákonů a vyhýbání se daňové povinnosti rozhodně mnohem méně.

III. PRÁVNÍ ÚPRAVA DANÍ Z PŘÍJMŮ

3.1. Zákon o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů č.586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je rozdělen do 6. částí:

1. část upravuje daň z příjmů fyzických osob,
2. část upravuje daň z příjmů právnických osob,
3. část upravuje společná ustanovení vztahující se na právnické osoby a na ty fyzické osoby, které mají příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu,
4. část upravuje zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů,

5. část upravuje zmocnění pro MFČR k různým opatřením a vládu ČR po vyhlášení stavu ohrožení státu nebo válečného stavu,
6. část upravuje přechodná a závěrečná ustanovení,

Součástí zákona o daních z příjmů jsou 3 přílohy:

1. příloha – třídění hmotného majetku do odpisových skupin,
2. příloha – postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob,
3. příloha – postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob,

Řada novelizací zákona o dani z příjmů byla přímých a řada pouze dílčího charakteru, které byly provedeny v rámci jiných zákonů dotýkajících se daňové materie. Důvodem těchto častých novelizací byla zejména skutečnost, že ČR přistoupila k EU a bylo nezbytné harmonizovat právní úpravu daňových systémů členských států. Hlavním důvodem současné novelizace provedené zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů č.261/2007 Sb., je reforma veřejných financí účinná od 1.1.2008.

3.1.1. Právní úprava daně z příjmů právnických osob

3.1.1.1. Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Poplatníci daně z příjmů právnických osob jsou vymezeni v zákoně negativním způsobem. Jsou to všechny osoby, které nejsou fyzickými osobami, a také organizační složky státu podle zákona č.219/2000 Sb., o majetku ČR. Od daně je osvobozená Česká národní banka.

V občanském zákoníku č.40/1964 Sb., jsou PO vymezeny v § 18 odst.2 jako:

- a) sdružení fyzických nebo právnických osob,
- b) účelová sdružení majetku,
- c) jednotky územní samosprávy,
- d) jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon.

Právnické osoby jsou zřizovány písemnou smlouvou nebo zakládací listinou a vznikají dnem zápisu do obchodního rejstříku nebo do jiného zákonem určeného registru. PO vznikající zápisem do OR jsou: akciová společnost, společnost s ručením omezeným, komanditní společnost, veřejná obchodní společnost, družstvo, nově také evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení.

Dále jsou poplatníky daně právnické osoby vznikající jinak než zápisem do obchodního rejstříku: např. občanská sdružení, která vznikají registrací u ministerstva vnitra, nadace a nadační fondy vznikající registrací u rejstříkového soudu, zájmová sdružení PO vznikající registrací u krajského úřadu, příspěvkové organizace, vznikající zřízením orgánem státní správy nebo obce a subjekty vzniklé na základě zvláštního zákona (např. zákon o České televizi). Do obchodního rejstříku se nezapisují a poplatníky daně z příjmů PO za určitých podmínek jsou i obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, politické strany a náboženské organizace. K poplatníkům dále patří i banky a pojišťovny, a rovněž i právnické osoby založené podle cizího práva, které mají v tuzemsku své sídlo nebo místo vedení.

Poplatníky daně z příjmů právnických osob dělíme na dvě skupiny osob a podle toho, do jaké skupiny patří jsou zdaňovány jejich příjmy:

První skupinu tvoří tzv. daňoví rezidenti – daňoví tuzemci. Jsou to poplatníci, kteří mají na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení. Mají daňovou povinnost vztahující se jak na příjmy

plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Druhá skupina se označuje jako tzv. daňoví nerezidenti – daňoví cizozemci. Sem patří osoby, které podmínky rezidentury nesplňují. Jsou to poplatníci, kteří nemají na území ČR své sídlo nebo místo vedení. Ti mají daňovou povinnost vztahující se pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR.

3.1.1.2. Předmět daně z příjmů právnických osob

Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Za příjmy se považuje peněžní i nepeněžní plnění. Existuje však spousta výjimek a zvláštností, na které upozorňuje § 18 ZDP.

3.1.1.3. Osvobození příjmů PO od daně

Poplatníci nemusí platit daň z příjmů, které jsou vyňaty z předmětu daně nebo od daně osvobozeny. Od daně jsou osvobozeny dle § 19 ZDP např. tyto příjmy:

- příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst.3, mateřské společnosti,
- příjmy mateřské společnosti při snížení základního kapitálu dceřiné společnosti,
- zisk převáděný řídicí nebo ovládající osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, jedná-li se o příjmy plynoucí od dceřiné společnosti mateřské společnosti.

3.1.1.4. Stanovení základu daně z příjmů PO

Pro stanovení výše daňové povinnosti je třeba nejprve vypočítat základ daně. Při jeho výpočtu se vychází z výsledku hospodaření (kladný rozdíl mezi výnosy a náklady - zisk, záporný rozdíl mezi výnosy a náklady - ztráta) vykázaného v účetnictví, před zdaněním.

Účetní výsledek hospodaření (zisk, ztráta) slouží jako základ pro další úpravy s cílem zjistit základ daně. Účetní výsledek hospodaření je třeba zvýšit o tzv.položky zvyšující základ daně a zároveň snížit o tzv. položky snižující základ daně.

Tabulka č.1: Schématický postup při výpočtu daňové povinnosti:

Výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví (zisk,ztráta)
- příjmy, které nejsou předmětem daně
- příjmy osvobozené od daně
- příjmy zdaňované jako samostatný základ daně (např. dividendy)
- příjmy nezahmované do základu daně
+ daňově neuznatelné náklady
+ - rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
+ - ostatní položky zvyšující či snižující základ daně
= základ daně 1 (před snížením o odpočty)
- odpočet daňové ztráty z minulých období
- příjmy ze zahraničí vyňaté ze zdanění
- odpočet darů na veřejně prospěšné účely
= základ daně 2 (po úpravách)
Daň 21 % ze základu daně po úpravách
- slevy na dani
- zaplacené zálohy na daň
- zaplacená srážková daň ze samostatného základu daně
Celková daňová povinnost
- zápočet zahraniční daně
Výsledná daňová povinnost - nedoplatek / přeplatek na dani

Po úpravách účetního hospodářského výsledku dostaneme základ daně. Základ daně je možno snížit o celou řadu odpočtů

(položky snižující základ daně a položky odčitatelné od základu daně) např.:

- daňová ztráta z minulých let,
- dary na veřejně prospěšné účely,
- komanditní společnosti se základ daně snižuje o částku připadající komplementářům.

Základ daně snížený o odpočty se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů a vynásobí se příslušnou sazbou daně z příjmů PO. Tato sazba pro rok 2007 činí 24% a pro rok 2008 21%.

Vypočtená daň se dále upraví o slevy na dani. Jedná se např. o slevu na dani za zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností nebo o slevu na dani pro držitele příslibu investičních pobídek.

Od výsledné daně po slevách se odečtou zaplacené zálohy na daň, zaplacená srážková daň a také daň zaplacená v zahraničí. Poplatník daně z příjmů PO následně buď doplatí výsledný nedoplatek daně nebo požádá příslušného správce daně o vrácení přeplatku na dani.

3.1.1.5 Samostatný základ daně

Do samostatného základu daně dle § 20b ZDP se zahrnují veškeré příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku plynoucí poplatníkům ze zdrojů v zahraničí. Tyto příjmy jsou zdaňovány daňovou sazbou 15% dle § 21 odst.4 ZDP. Do samostatného základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně.

3.1.1.6. Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob je v ČR lineární. Pro rok 2007 činí tato sazba daně **24%** a pro rok 2008 činí **21%**.

V předchozích letech byla tato sazba vyšší: např. v roce 1993: 45%, v roce 1998: 35%, v roce 2000 – 2003: 31%, v roce 2004: 28%, v roce 2005: 26%, v roce 2006: rovněž 24%. Dochází tedy k postupnému snižování daňové sazby a domnívám se, že tím i k větší motivaci poplatníků nezkrusovat záměrně výsledky hospodaření z důvodu obav před placením neúměrně vysoké daně.

Sazba daně u investičního, podílového a penzijního fondu činí **5%**. Na samostatný základ daně dle § 20b ZDP se vztahuje daňová sazba ve výši **15%**.

Pro stanovení daně se použije sazba daně účinná k prvnímu dni zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. Zde došlo od 1.1.2008 k výrazné změně oproti dřívějšímu, kdy se používala daňová sazba účinná k poslednímu dni zdaňovacího období. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok nebo 12 po sobě jdoucích měsíců.

3.1.2. Právní úprava daně z příjmů fyzických osob

3.1.2.1. Subjekty daně z příjmů FO

Fyzickou osobou se člověk stává okamžikem narození. Takovou fyzickou osobu zákon o daních z příjmů označuje ve svém § 2 odst.1. jako poplatníka daně z příjmů FO.

Poplatníky daně z příjmů FO jsou dvě skupiny osob a podle toho, do jaké skupiny patří jsou zdaňovány jejich příjmy:

První skupinu tvoří tzv. daňoví rezidenti – daňoví tuzemci. Jsou to poplatníci s trvalým bydlištěm na území ČR, popřípadě

poplatníci, kteří se v ČR obvykle zdržují (alespoň 183 dnů v roce). Ti podléhají dani z příjmů svými celosvětovými příjmy.

Druhá skupina se označuje jako tzv. daňoví nerezidenti – daňoví cizozemci. Sem patří poplatníci, kteří podmínky rezidentury nesplňují, včetně poplatníků, kteří nemají na území ČR bydliště, ale zdržují se zde pouze za účelem studia nebo léčení a osoby, o kterých to stanoví mezinárodní smlouvy. Ti odvádějí v ČR daň pouze z příjmů dosažených na území v ČR.

3.1.2.2. Předmět daně z příjmů FO

Příjmem se rozumí vše čím dochází ke zvýšení majetku poplatníka. Jde nejen o příjmy peněžní, ale také naturální neboli nepeněžní, které jsou podle § 3 odst.3 ZDP oceňované zpravidla podle zákona č. 157/1997 Sb., o oceňování majetku, a dále i příjmy dosažené směnou.

Příjmy fyzických osob jsou rozděleny podle hlavních zdrojů těchto příjmů do pěti skupin. Důvodem tohoto rozdělení jsou rozdíly při stanovení základu daně z příjmů i způsob vybírání daně u jednotlivých druhů příjmů. Výsledná daň se vypočítává z úhrnu různých druhů příjmů.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou tyto druhy příjmů:

1. příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (mzdy, platy)
2. příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,
3. příjmy z kapitálového majetku (dividendy, úroky z vkladů)
4. příjmy z pronájmu (pronájem nemovitostí, pravidelný pronájem movitých věcí)
5. ostatní příjmy (příležitostné příjmy z prodeje nemovitostí a movitých věcí, výhry v loteriích atd. - tyto příjmy lze snížit o prokázané výdaje nutné na dosažení těchto příjmů, ale není zde

možné uplatnit výdaje paušální částkou jako je tomu možno u příjmů z podnikání nebo z pronájmu).

Mezi příjmy FO z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti patří:

1. příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
2. příjmy ze živnosti,
3. příjmy z jiného podnikání podle zvláštních právních předpisů (např. příjmy auditorů, advokátů, notářů, daňových poradců, lékařů),
4. podíly na zisku společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti.

Domnívám se, že pro přesné určení, které příjmy jsou a které příjmy nejsou předmětem daně, je důležité negativní vymezení v § 3 odst.4. ZDP, ve kterém je taxativně uvedeno, které příjmy nejsou předmětem daně. Jde o příjmy nepodléhající zdanění daní z příjmů fyzických osob. Tyto příjmy mohou být např. předmětem daně darovací nebo daně dědické.

3.1.2.3. Osvobození příjmů FO od daně

Poplatníci nemusí platit daň z příjmů, které jsou vyňaty z předmětu daně nebo od daně osvobozeny.

Osvobození příjmů od daně z příjmů FO jsou uvedena v ustanovení § 4, § 6 odst.9 a § 10 odst.3.

Od daně jsou osvobozeny např.:

- příjmy z prodeje rodinného domu a bytu pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem,
- příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených výše, přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu 5 let,

- příjmy z prodeje movitých věcí - osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí, jestliže nepřesahuje doba mezi nabytím a prodejem dobu jednoho roku,
- příjmy z prodeje investičních CP a CP kolektivního investování přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto CP dobu 6 měsíců (do 31.12.2007 se toto osvobození vztahovalo na všechny cenné papíry),
- příjmy z převodu účasti na obchodních společnostech nebo z prodeje ostatních CP, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem dobu 5 let (úprava účinná od 1.1.2008).

3.1.2.4. Stanovení základu daně z příjmů FO

Pro stanovení výše daně je třeba určit daňový základ. Ten je následně upraven o položky snižující základ daně (odčitatelné položky). Z tohoto upraveného daňového základu je možno vypočítat výslednou daňovou povinnost, od které je možno dále odečíst slevy na dani.

Základ daně je částka o kterou příjmy poplatníka ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V případě, že má poplatník více příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů. Do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, ze kterých se vybírá daň zvláštní sazbou a dále příjmy, z nichž je daň vybírána ze zvláštního samostatného základu.

3.1.2.5. Sazba daně

Daň ze základu daně sníženého o nezdánitelnou část základu daně (§ 15) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34)

zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činí dle § 16 ZDP (stav do 31.12.2007):

Základ daně od Kč-	do Kč	Daň	Ze základu přesahujícího
0	121.200	12%	
121.200	218.400	14.544 + 19%	121.200
218.400	331.200	33.012 + 25%	218.400
331.200	a více	61.212 + 32%	331.200

Z příjmů uvedených v § 8 odst.4 a § 10 odst.8 plynoucích ze zdrojů v zahraničí, jsou-li zahrnuty v samostatném základu daně, činí sazba **15%**.

Z příjmů podle § 10 odst.1 písm.h) a ch) plynoucích ze zdrojů v zahraničí, které jsou zahrnuty v samostatném základu daně, činí sazba **20%**.

Od 1.1.2008 dochází k zásadní dlouho očekávané změně, a to k zavedení „rovné daně“. Narozdíl od předchozí klouzavě progresivní daňové sazby rozdělené do čtyřech příjmových pásem, se jedná o lineární sazbu daně z příjmů FO ve výši **15%**. Od 1.1.2009 bude tato sazba činit jen **12,5%**.

Domnívám se, že je to velice dobrá, přínosná a zásadní změna v zákoně o daních z příjmů, která jednak zjednoduší celý výpočet daně z příjmů FO a dále i motivuje k vyšším výdělkům, jelikož už nebudou osoby s vyššími příjmy „trestány“ formou neúměrně vysokého zdanění. Pokud bude mít tato sazba v budoucnu nadále klesající tendenci, jak se zatím jeví, nelze to než velmi kladně uvítat. Otázkou ovšem zůstává zda výsledná daňová povinnost poplatníků bude skutečně nižší, nebo zda na oplátku nedojde k rozšiřování daňových základů (např. výpočet daně ze „superhrubé“ mzdy) a výsledná daňová povinnost nakonec zůstane stejná nebo naopak se ještě zvýší.

3.1.3. Právní úprava společná pro PO a FO, které mají příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu

3.1.3.1. Zdroj příjmů

Za příjmy ze zdrojů na území ČR se u poplatníků, kteří jsou daňovými nerezidenty považují např.: příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze služeb, příjmy z prodeje a užívání nemovitostí, příjmy z nezávislé činnosti (právník, architekt, lékař, daň. poradce), příjmy z úhrad od daňových rezidentů i nerezidentů, kterými jsou např. příjmy z držby kapitálového majetku.

Příjem společníka v.o.s. nebo komplementáře k.s., který je daňovým nerezidentem, plynoucí z účasti na této společnosti se považuje za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny.

Plátcí daně jsou povinni srazit daň ze zdanitelných příjmů poplatníkům, kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu EU nebo dalších členských států EHS, při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka.

3.1.3.2. Daňově uznatelné náklady (výdaje)

Obecně se daňově uznatelným nákladem (výdajem) rozumí výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů. Náklady vynaložené na dosažení příjmů nepodléhajících zdanění nejsou daňově uznatelné.

Nejběžnější daňově uznatelné náklady jsou zejména: mzdové náklady, cestovní náhrady, nájemné včetně služeb souvisejících a finančního leasingu, telefonní poplatky, provozní náklady – materiál, subdodávky, opravy, rekonstrukce, modernizace, náklady na

reklamou a propagaci, úroky, bankovní poplatky, daňové odpisy majetku, rezervy a opravné položky.

Jestliže poplatník daně z příjmů FO, který má příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit paušální výdaje s výjimkou uvedenou v § 11 nebo § 12, ve výši:

- 80% z příjmů z podnikání ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- 60% z příjmů ze živností řemeslných,
- 50% z příjmů ze živnosti, s výjimkou příjmů ze živností řemeslných
- 40% z příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, z příjmů z užití nebo poskytnutí práv průmyslových nebo jiného duševního vlastnictví, z autorských práv, z výkonu nezávislého povolání, z příjmů znalce, tlumočnicka zprostředkovatele kolektivních sporů a z příjmů z činnosti správce konkurzní podstaty.

Také poplatník, který má příjmy z pronájmu nemovitostí, bytů nebo z pronájmu movitých věcí, nejde-li o příjmy uvedené v § 6 - 8 ZDP, může uplatnit paušální výdaje ve výši 30% z těchto příjmů.

3.1.3.3. Daňově neuznatelné náklady (výdaje)

Kromě nákladů nesplňujících podmínky pro daňovou uznatelnost a nákladů přesahujících stanovené limity (cestovní náhrady), jsou daňově neuznatelné i určité náklady, které zákon o daních z příjmu explicitně vyjmenovává v § 25.

Daňově neuznatelnými náklady jsou např.: odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů PO, vyplácené podíly na zisku a dividendy, tvorba fondů ze zisku, výdaje na reprezentaci – pohoštění, občerstvení, dary, výdaje na osobní potřebu poplatníka

(FO), nesmluvní pokuty, penále a úroky z prodlení, účetní odpisy dlouhodobého majetku, technické zhodnocení majetku.

3.1.3.4. Položky odčitatelné od základu daně (§ 34)

Od základu daně lze odečíst např.:

- daňovou ztrátu, která vznikla v předchozím zdaňovacím období, a to nejdéle v 5 následujících zdaňovacích obdobích,
- 100% nákladů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu teoretických, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů a návrhu technologií.

3.1.3.5. Sleva na dani (§ 35 – 35d)

Vypočtenou daňovou povinností je možno dále snižovat o slevy na dani. Poplatníci uvedení v § 2 a 17 si mohou snížit daň např.o částku:

- 18.000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením,
- 60.000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním pojištěním.

3.1.3.6. Minimální výše daně

Pokud daň nepřesáhne 200 Kč za rok nebo celkové zdanitelné příjmy činí u FO méně než 15.000 Kč za rok, daň z příjmů se nepředepíše a neplatí.

3.1.3.7. Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně

Určité druhy příjmů jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně u zdroje v rámci samostatného základu daně. Jde zpravidla o příjmy

z kapitálového majetku a jedná se pouze o příjmy z jeho držby. Příjmy z prodeje kapitálového majetku se zdaňují jinak v rámci ostatních příjmů.

Zvláštní sazby daně plynoucí zde zdrojů na území ČR jsou upraveny v § 36 ZDP. Základem daně pro zvláštní sazbu daně je pouze příjem. Základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně (§ 15). V r.2007 činí tyto daňové sazby: 1%, 10%, 15%, 20% a 25%. Od r. 2008 činí tyto sazby již jen 15% (12,5% od 1.1.2009) a 5%. Jsem přesvědčena, že tím dojde ke značnému zjednodušení a větší přehlednosti v oblasti zdaňování těchto příjmů.

Daň se vybírá srážkou z příjmů včetně záloh, na které se vztahuje zvláštní sazba daně dle § 36 ZDP. Srážku této daně je povinen provést plátce daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka. Plátce je povinen sraženou daň odvést místně příslušnému správci daně. Daňová povinnost poplatníka, pokud jde o příjmy a zálohy na ně, z nichž je sražena daň, se považuje za splněnou řádným a včasným provedením srážky daně. Lhůty pro sražení této daně jsou různé v závislosti na druhu příjmu, jsou stanoveny v § 38d ZDP.

3.1.3.8. Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Při vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkům, se postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je ČR vázána.

Příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí musí podléhat zdanění v zahraničí a je možné je snížit o související výdaje (náklady) stanovení podle zákona o dani z příjmů. Odčitatelné položky a položky snižující základ daně podle zahraničních právních předpisů nelze použít.

Při použití metody úplného zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí.

Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle zákona o daních z příjmů, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Započtení lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti.

Při použití metody úplného vynětí se ze základu daně u poplatníků jež jsou daňovými rezidenty, před uplatněním nezdanielných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně, vyjmají příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Při použití metody vynětí s výhradou progresu se z úhrnu dílčích základů daně dle § 6-10 ZDP, před uplatněním nezdanielných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně, vyjmají příjmy ze zdrojů v zahraničí. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Daň zaplacená v zahraničí se prokazuje potvrzením zahraničního správce daně.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění:

Podle současné platné právní úpravy mají daňoví rezidenti, tedy poplatníci, kteří mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují, neomezenou daňovou povinnost - zdanit příjmy plynoucí jak ze zdrojů na území ČR, tak ze zdrojů ze zahraničí. U těchto daňových tuzemců, pokud podnikají v zahraničí nebo jim plynou jakékoliv příjmy ze zahraničí, by mohlo docházet k dvojímu zdanění. K dvojímu zdanění příjmů dochází v důsledku střetu dvou nebo více daňových systémů různých států – státu zdroje příjmu a státu v němž je příjemce rezidentem, proto je tedy zapotřebí, aby s co největším počtem států byla uzavřena tzv. smlouva o zamezení

dvojiho zdanění. Touto smlouvou se smluvní státy vzdávají práva požadovat v určitých ve smlouvě vymezených případech placení daně, které je založeno jejich vnitrostátním zákonodárstvím. Ustanovení smluv o zamezení dvojiho zdanění jsou pouhými kolizními normami, které upravují otázku, který ze smluvních států smí požadovat placení daně. Zda stát, kterému smlouva vyhradila určitý zdroj daně (příjem) ke zdanění, toto právo využije a jakým způsobem zdanění uskuteční, závisí jen na vnitrostátním daňovém zákoně tohoto státu a druhý smluvní stát nemůže tento příjem zdanit, ani kdyby v prvním státě zdaněn nebyl a dokonce ani zdanění nepodléhal. Smlouvy o zamezení dvojiho zdanění vylučují tudíž nejen dvoji zdanění skutečné, ale i dvoji zdanění možné.

Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů dnes již neupravuje použití ani metody vynětí, ani metody formy zápočtu daně. Namísto toho odkazuje na použitelnou metodu zamezení dvojiho zdanění, která může být upravena v příslušné mezinárodní smlouvě.

Úprava obsažená ve smlouvách o zamezení dvojiho zdanění má přednost před českým zákonem o daních z příjmů.

3.1.3.9. Transferové ceny (Transfer Pricing)

Zákon o dani z příjmů obsahuje v § 23, odst.7. následující ustanovení: „Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, použije se cena zjištěná podle zákona č.151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Za spojené osoby jsou považovány např.:

Osoby kapitálově spojené:

- kapitálově spojené osoby: jestliže se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech jiné osoby nebo více osob,

Osoby jinak spojené:

- osoby, kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
- osoby ovládající a ovládané,
- osoby blízké,
- osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Jedná se např. o vztah s.r.o. ke své mateřské nebo dceřiné společnosti, ke svému společníkovi FO, k jednateli, k rodinným příslušníkům společníků a jednatelů apod. Choulostivost naznačených vztahů má daňové i soukromoprávní dopady.⁷

Za převodní ceny lze považovat ceny uplatněné u transakcí mezi spojenými osobami. Tyto ceny musí být stanoveny ve stejné výši, jako by byly stanoveny mezi nezávislými subjekty - ceny stanovené na základě principu tržního odstupu. Jedná se o použití cen obvyklých.

Podstata transferových (převodních) cen spočívá v tom, že finanční úřad má oprávnění k úpravě daňového základu domnívá-li se, že došlo k realizaci zvýhodněné transakce se spřízněnou (spojenou) osobou, která by v případě běžného obchodního styku byla realizována za jiných, méně výhodných podmínek (cena, výše úroků). Dle mého názoru musí být v praxi velmi obtížné domněnky finančního úřadu dokázat a postihnout a dodanit veškeré transakce mezi spojenými osobami, které by mohly mít za následek krácení

⁷ Běhounek, P., Daně a právo v praxi č.3/2005, str.43-51

daňové povinnosti. Pro zjištění transferových cen jsou používány různé transferové metody, především transakční a ziskové.

Velký podíl na celosvětovém obchodu mají transfery zboží a služeb uvnitř nadnárodních společností vyvíjejících své aktivity napříč mnoha státy. Za účelem sjednocení postupů při oceňování transferů jsou uplatňovány postupy a principy upravené ve Směrnici o transferových cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Tyto postupy musí být užity v souladu s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, uzavřenými mezi Českou Republikou a jinými státy, přičemž smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají přednost před tuzemským zákonem o daních z příjmů.⁸

3.1.3.10. Daňové přiznání a placení daní

Poplatníci jsou povinni po uplynutí zdaňovacího období, za které se daň vyměřuje, podat daňové přiznání, daň vypočítat a zaplatit příslušnému správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Přiznání k dani z příjmů FO i PO jsou poplatníci povinni podat nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Poplatníci jejichž přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce a také poplatníci, kteří mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, mají tuto lhůtu prodlouženou na 6 měsíců. Poplatník je povinen v těchto lhůtách zaplatit daň nebo uhradit rozdíl mezi zaplacenými zálohami na daň a daní vypočtenou, je-li vyšší.⁹

Daňové přiznání k příjmům PO se podává i v případě, kdy je vykázán základ daně ve v nulové výši nebo kdy je vykázána daňová ztráta. Povinnost podat daňové přiznání nemá např. veřejná obchodní společnost.

⁸ Daně č.7-8/2005, str.5

⁹ Bažeš, M. a kol., Finanční právo, 4.vydání, C.H.Beck, Praha 2006, str.276-277

Daňové přiznání k příjmů FO je povinen podat každý poplatník, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů FO, přesáhly 15.000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Toto přiznání není povinen podat poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Dnem platby daně je u bezhotovostních převodů den, kdy bylo uskutečněno odepsání peněžních prostředků z účtu, u plateb v hotovosti je to den kdy banka nebo držitel poštovní licence hotovost převzal, nebo den kdy byly peněžní prostředky připsány na účet správce.

IV. ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ A JEJICH SPOLEČNÍKŮ

4.1. Výhody a nevýhody právních forem podnikání z daňového hlediska

Obchodní společnost je právnickou osobou založenou za účelem podnikání, nestanoví-li právo Evropských společenství či zákon jinak. Obchodními společnostmi jsou **veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení.**

Zakladateli obchodních společností mohou být osoby fyzické i právnické, pokud zákon nestanoví jinak. FO nebo PO může být společníkem s neomezeným ručením pouze v jedné společnosti.

V případě osobních obchodních společností dominuje osobní prvek - požadavky na osobu společníka, nad majetkovým. Zahájení podnikání není podmíněno majetkovým vkladem zakladatelů. Nevýhodou dle mého názoru je, že společníci ručí za závazky

společnosti neomezeně. Osobní společnosti jsou řízeny a kontrolovány samotnými společníky. Mezi osobní obchodní společnosti řadíme veřejnou obchodní společnost a komanditní společnost (komplementáře). Myslím si, že v praxi tyto společnosti nejsou příliš rozšířené pro svoji přílišnou administrativní, právní i daňovou komplikovanost.

Pro kapitálové obchodní společnosti není osoba společníka nijak významná. Stěžejní je majetek společnosti. Společníci mají povinnou majetkovou účast (vklad) a snížené (omezené) ručení za závazky společnosti. Oddělení majetku společníků od majetku společnosti je u kapitálových obchodních společností více prohloubeno než u osobních. Kapitálové společnosti jsou řízeny soustavou orgánů, a nikoli a priori samotnými společníky. Domnívám se, že toto je, kromě omezeného ručení společníků za závazky společnosti, také jedna z důležitých výhod tohoto způsobu podnikání.

4.1.1. Podnikání samostatné fyzické osoby

Zdanění příjmů FO podléhá klouzavě progresivní sazbě daně od 12% do 32% dle § 16 ZDP (od 1.1.2008 již lineární sazbě ve výši 15%). Navíc příjmy z podnikání vstupují do vyměřovacích základů pro odvody sociálního a zdravotního pojištění. Domnívám se, že tato forma podnikání je z daňového hlediska vhodná spíše pro dosahování nižších příjmů, zpravidla na začátku podnikání. U FO je i větší prostor pro daňovou optimalizaci - více osvobozovacích titulů a možností odpočtů.

Ekonomické výhody podnikání FO:

- okamžité zahájení činnosti,
- minimální správní výlohy,
- minimum formálně-právních povinností,

- svoboda při rozhodování, nezávislost na vůli ostatních společníků.

Ekonomické nevýhody podnikání FO:

- vysoké podnikatelské riziko (ručení celým svým majetkem),
- nemožnost vstoupit do větších kontraktů.¹⁰

4.1.2. Podnikání společností s ručením omezeným - s.r.o.

Společnost s ručením omezeným je forma obchodní společnosti upravena obchodním zákoníkem v § 105 – 153e. Řadí se mezi kapitálové společnosti s některými prvky společnosti osobní. Charakteristické pro kapitálové společnosti je, že povinně vytváří základní kapitál v zákonně stanovené minimální výši a společníci povinně vkládají do společnosti vklad o určité hodnotě. Za prvek osobní společnosti je považováno ručení společníků v zákonem omezeném rozsahu. Společníci ručí za závazky společnosti do výše souhrnu nesplacených vkladů.

Společnost s ručením omezeným se zakládá uzavřením společenské smlouvy. Společnost vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku. Tímto dnem jí vzniká povinnost vést účetnictví. Společnost může být založena i jen jednou osobou, a to. FO i PO. Základní kapitál činí min. 200.000 Kč a pod tuto hranici nesmí klesnout po dobu trvání společnosti. Nesmí klesnout účetně, ale záruka aby neklesl i fyzicky dle mého názoru v právní úpravě neexistuje. Pokud je zakladatelem pouze jedna osoba, má povinnost splatit celý vklad ke dni zápisu do obchodního rejstříku. V ostatních případech minimální výše vkladu společníka musí činit alespoň 20.000 Kč. Společník se může na základním kapitálu podílet pouze jedním vkladem. Společnost s ručením omezeným s jediným společníkem nemůže být jediným zakladatelem nebo jediným

¹⁰ Časopis Daně a právo v praxi č.9/2003, str.39-40

společníkem jiné s.r.o. Jedna FO může být jediným společníkem nejvýše tří s.r.o. Maximální počet společníků s.r.o. je 50.

Za své závazky ručí společnost neomezeně celým svým majetkem. Společníci ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně jen do výše souhrnu nesplacených vkladů. Po zápisu splacení vkladů do obchodního rejstříku ručení společníků zaniká. Osobní majetek společníků je oddělen od majetku společnosti určeného k podnikání a tím se omezují rizika spojená s podnikáním. Toto považují za velkou výhodu pro společníky, ale za možnou nevýhodu pro případné věřitelé. Po uhrazení vkladů do základního kapitálu společnosti totiž společníci přestávají ručit úplně, a i přesto, že společnost sama ručí za své závazky celým svým majetkem, neskýtá toto věřitelům žádnou záruku, jelikož společnost může být zcela bez majetku a finančních prostředků. Základní kapitál je vykazován pouze jako účetní hodnota na straně pasiv, ale fyzicky se ve společnosti nacházet nemusí, což shledávám jako zásadní nedostatek naší právní úpravy. V praxi jsem se setkala se spoustou, většinou menších společností, které měly veškerý majetek pronajatý právě z důvodu vyhnutí se případného ručení za své závazky. Dle mého názoru je význam základního kapitálu jako záručního elementu přeceňován. Ukazatel solventnosti společnosti by se měl stanovovat z jiných veličin (např. cash-flow nebo hodnota investičního majetku společnosti).

Orgány s.r.o. jsou:

- valná hromada společníků - nejvyšší orgán společnosti,
- jednatel/é - statutární orgán, jedná jménem společnosti, obchodní vedení společnosti, jmenován valnou hromadou,
- dozorčí rada - fakultativní orgán s.r.o., který je zřizován stanoví-li tak společenská smlouva - dle § 137 obchodního zákoníku, členové voleni valnou hromadou, náplní je kontrolní činnost.

Povinnosti společníků:

- vkladová povinnost,
- povinnost vytvořit orgány společnosti.
- příplatková povinnost - povinnost přispět k úhradě ztráty, stanoví-li to společenská smlouva,
- povinnost vytvářet rezervní fond,
- zákaz konkurence,

Práva společníků:

- právo na podíl na zisku - je-li určen valnou hromadou k rozdělení,
- právo na vypořádací podíl a podíl na likvidačním zůstatku,
- právo nahlížet do účetnictví společnosti.

Ke zrušení s.r.o. dochází v případech uvedených v § 68, 152 a z jiných důvodů uvedených ve společenské smlouvě. K zániku dochází výmazem z obchodního rejstříku.

Ekonomické výhody s.r.o.:

- společník ručí jen do úhrnu všech nesplacených vkladů,
- vklad může být peněžitý i nepeněžitý,
- s.r.o. může být založena i jedinou osobou,
- snadný převod obchodních podílů (po 5 letech u FO příjem z převodu osvobozen).

Ekonomické nevýhody s.r.o.:

- riziko věřitelů s.r.o. v nižší záruce za splnění závazků,
- nutnost vytvářet základní kapitál (200.000 Kč) a rezervní fond,
- společník nemůže jednoduše z s.r.o. vystoupit.¹¹

¹¹ Daně a právo v praxi č. 9/2003, str.42

4.1.3. Podnikání akciové společnosti - a.s.

Obchodní zákoník tuto formu společnosti upravuje v § 154 – 220zc. Je to typicky kapitálová společnost, jejíž forma je ideální pro podnikání velkých podniků, při kterém je potřeba shromáždit velké množství kapitálu. Povinně vytváří základní kapitál, který je rozvržen na určitý počet akcií o určité nominální hodnotě. Minimální výše základního kapitálu činí u a.s. založené veřejnou nabídkou akcií 20.000.000 Kč (sukcesivní - postupné založení a.s.), u a.s. založené bez veřejné nabídky akcií 2.000.000 Kč (simultánní - jednorázové založení a.s.).

Společnost ručí za své závazky celým svým majetkem, akcionáři za závazky společnosti neručí vůbec, mají pouze povinnost splatit upsané akcie. Akcie mohou znít na jméno nebo na majitele a mohou být vydány v listinné nebo zaknihované podobě. Akciová společnost se vyznačuje výraznou odděleností vnitřní správy od osob akcionářů.

Stanovy jsou základním právním dokumentem upravujícím vnitřní a členské poměry společnosti. Společnost může být založena i jedním zakladatelem, je-li právnickou osobou. V tomto případě se zakládá zakladatelskou listinou. Je-li společnost založena více zakladateli, uzavírají tito zakladatelskou smlouvu. Společnost může být založena úpisem akcií nebo bez úpisu. Ke vzniku společnosti dochází zápisem do obchodního rejstříku.

Orgány a.s. jsou:

- valná hromada akcionářů - nejvyšší orgán společnosti,
- představenstvo - statutární orgán, řídí činnost společnosti, jedná jejím jménem, zabezpečuje obchodní vedení společnosti,
- dozorčí rada - kontrolní činnost, dohlíží na výkon působnosti představenstva, přezkoumává účetní závěrku.

Povinnosti akcionářů:

- vytvořit orgány společnosti,
- splatit upsané akcie,
- vytvářet rezervní fond.

Práva akcionářů:

- na podíl na zisku ve formě dividend - je-li určen valnou hromadou k rozdělení,
- na vypořádací podíl a podíl na likvidačním zůstatku,
- hlasovací právo na valné hromadě.

Ke zrušení a.s. dochází v případech uvedených v § 68 – 75b obchodního zákoníku. K zániku a.s. dochází výmazem z obchodního rejstříku.

Ekonomické výhody a.s.:

- akcionáři vůbec neručí za závazky společnosti,
- převod akcií na majitele není omezován.

Ekonomické nevýhody a.s.:

- základní kapitál a.s. je dosti vysoký (min.2 mil. Kč),
- značná administrativní náročnost,¹² velká část rozhodnutí musí mít formu notářského zápisu, což shledávám jako zásadní nevýhodu této podnikatelské formy.

4.1.4. Podnikání veřejné obchodní společnosti - v.o.s.

Jednou z možných právních forem obchodních společností je veřejná obchodní společnost. Řadí se mezi společnosti osobní, které jsou založeny na osobní účasti společníků na podnikání společnosti.

¹² Děrgel, M., Daně a právo v praxi č. 9/2003, str.42-43

Obchodní zákoník ji upravuje v § 76 – 92e. Je to společností, ve které alespoň dvě osoby (FO nebo PO), tedy minimálně dva společníci, podnikají pod společnou firmou a ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem.

Veřejná obchodní společnost je právnickou osobou a osobní obchodní společností. Společníkem v.o.s. mohou být jak osoby fyzické, tak právnické. FO nemusí být podnikatelé, ale musí splňovat podmínky pro provozování živnosti.

U v.o.s. není stanovena minimální výše základního kapitálu ani minimální výše vkladu společníka, nepovinný je i rezervní fond a je tedy možné začít podnikat i bez vlastního kapitálu. Domnívám se, že tato právní forma je vhodná především pro podnikání na malé a střední úrovni, které nevyžaduje rozsáhlé kapitálové výdaje, ale především osobní práci společníků pro společnost. Jako obrovskou nevýhodu pro společníky shledávám ručení celým svým osobním majetkem.

Veřejná obchodní společnost se zakládá uzavřením společenské smlouvy v písemné formě a která je podepsána všemi společníky, jejichž podpisy musí být úředně ověřeny.

Společnost vzniká zápisem do obchodního rejstříku. K tomuto dni získává právní subjektivitu a je povinna sestavit zahajovací rozvahu a otevřít účetní knihy.

Ze společenské smlouvy vyplývají práva a povinnosti společníků. Společenskou smlouvu je možno měnit a doplňovat jen se souhlasem všech společníků.

Společník má právo na podíl na zisku a povinnost nést ztrátu, není-li toto ustanovení upraveno ve společenské smlouvě, pak se zisk/ztráta dělí rovným dílem mezi společníky.

Orgány v.o.s.:

- statutárním orgánem jsou všichni společníci

Povinnosti společníků:

- podílet se na úhradě ztráty
- zákaz konkurence

Práva společníků:

- na podíl na zisku
- na vypořádací podíl a podíl na likvidačním zůstatku
- na obchodní vedení společnosti

Ke zrušení v.o.s. dochází v případech, které jsou uvedeny v § 68, 88 a 90 obchodního zákoníku. K vlastnímu zániku společnosti dochází až ke dni výmazu z obchodního rejstříku.

Ekonomické výhody v.o.s.:

- vzniká samostatný právní subjekt,
- každý ze společníků je statutárním orgánem,
- k založení společnosti nejsou zapotřebí žádné majetkové vklady,
- společník může ze společnosti kdykoliv vystoupit,
- zisk nepodléhá dani z příjmů PO.

Ekonomické nevýhody v.o.s.:

- plné osobní ručení společníků za závazky společnosti,
- společnost nemůže být založena jedinou osobou.¹³

4.1.5. Podnikání komanditní společnosti - k.s.

Obchodní zákoník tuto další možnou formu obchodní společnosti upravuje v § 93 – 104e. Komanditní společnost se řadí mezi osobní společnosti, vykazující některé prvky společnosti kapitálové. Má tedy určité rysy veřejné obchodní společnosti a

¹³ Časopis Daně a právo v praxi č.9/2003, str.41

společnosti s ručením omezeným. Označuje se někdy jako smíšená společnost. Myslím si, že tato forma podnikání je velmi administrativně i daňově náročná a v praxi proto není příliš oblíbená.

V komanditní společnosti jeden nebo více společníků ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku (komanditisté) a jeden nebo více společníků celým svým majetkem (komplementáři). Komanditisté ručí omezeně - prvek kapitálové společnosti (s.r.o.), komplementáři ručí neomezeně - prvek osobní společnosti (v.o.s.). Komplementářem může být jak osoba fyzická, tak právnická, za kterou vykonává práva a povinnosti její statutární orgán či pověřený zástupce.

Na právní postavení komplementářů se použijí přiměřeně ustanovení o v.o.s. a na právní postavení komanditistů ustanovení o s.r.o. U komanditní společnosti není stanovena minimální výše základního kapitálu avšak narozdíl od v.o.s. je zde stanovena minimální výše vkladu společníka, a to komanditisty, určená ve smlouvě, minimálně však 5.000 Kč. Je zde povinnost tvorby základního kapitálu. Rezervní fond je nepovinný. Tento typ společnosti u nás není příliš používán, je to vhodná forma pro drobnější podnikání.

Komanditní společnost se zakládá uzavřením společenské smlouvy v písemné formě podepsané všemi společníky. Komanditní společnost vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku.

Práva a povinnosti společníků vyplývají ze společenské smlouvy. Společenskou smlouvu je možno kdykoliv měnit a doplňovat na základě souhlasu všech společníků.

K obchodnímu vedení komanditní společnosti jsou oprávněni pouze komplementáři (tvoří statutární orgán společnosti), v ostatních záležitostech rozhodují společně s komanditisty, nestanoví-li společenská smlouva něco jiného. Pokud by komanditista bez

zmocnění zastupoval společnost, ručí za závazky takto vzniklé celým svým majetkem.

Orgány k.s.:

- statutární orgán - komplementáři

Povinnosti společníků:

- vkladová povinnost komanditisty
- podílet se na úhradě ztráty
- zákaz konkurence pro komplementáře

Práva společníků:

- na podíl na zisku
- právo komplementáře na obchodní vedení společnosti
- právo komanditisty nahlížet do účetnictví
- na vypořádací podíl a na podíl na likvidačním zůstatku

Ke zrušení společnosti dochází za podmínek uvedených v § 102 – 104 obchodního zákoníku. K zániku k.s. dochází ke dni výmazu z obchodního rejstříku.

Ekonomické výhody k.s.:

- umožňuje majetkové spojení mezi kapitálově silným investorem a nemajetným, ale perspektivním podnikatelem,
- min. povinný vklad 5.000 Kč je určen pouze komanditistům.

Ekonomické nevýhody k.s.:

- značné riziko na straně neomezeně ručících komplementářů,
- administrativní náročnost.

4.1.6. Podnikání evropské společnosti – ES (Societas Europea)

Evropská společnost je nadnárodní obchodní společnost vytvořená a regulovaná především evropským právem. Jedná se o akciovou společnost, jejíž kapitál je rozvržen na akcie a která je založena některým ze způsobů upravených Nařízením EU. Řídí se právem členského státu, ve kterém má zapsané sídlo. Do českého práva byla ES začleněna v r.2004 zákonem o evropské společnosti č.627/2004 Sb.. Původním záměrem bylo konstruovat nadnárodní akciovou společnost, ale nařízení je dost stručné a hlavní úprava spočívá na národním právu. Základní přínos zavedení institutu ES je spatřován ve snížení administrativní a finanční náročnosti podnikání na nadnárodní úrovni, v usnadnění převedení sídla společnosti z jednoho členského státu do jiného a v umožnění fúzí na nadnárodní úrovni.

Základní odlišností právní úpravy ES od běžné a.s. je to, že akcionáři a.s. neručí za závazky a.s. vůbec, zatímco akcionáři ES dle Nařízení č.2167/2001 ručí za závazky ES do výše svého upsaného základního kapitálu. Ručení je zde stanoveno bez ohledu na splacení vkladu, o čemž se vedou spory.

Podstata ES:

- akciová společnost,
- základní kapitál je rozdělen na akcie a musí činit min. 120.000 euro
- zakladatelé musí být subjekty řídící se právem nejméně dvou členských států (nadnárodní charakter),
- sídlo ES musí být umístěno v některém členském státě, lze ho však přesunout, přesuny však mají vliv na právní režim ES a na daňové rezidentství, což dle mého názoru není příliš dobré řešení,
- sídlo je určující pro právní režim ES.

Založení ES:

- fúzí akciových společností,
- založením holdingové evropské společnosti,
- založením dceřinné evropské společnosti,
- založení ES změnou právní formy a.s.

Dvě možné varianty struktury a orgánů ES:

1. Monistická struktura - orgány společnosti jsou valná hromada a správní orgán:

- valná hromada akcionářů - nejvyšší orgán společnosti,
- správní rada (board of directors) - jednatelský a správní orgán, který současně řídí i uskutečňuje kontrolu, je složena z předsedy a generálních ředitelů, počet členů správní rady jmenovaných valnou hromadou: min.3, max.18.

2. Dualistická struktura - orgány společnosti jsou valná hromada, dozorčí orgán a řídicí orgán

- valná hromada akcionářů - nejvyšší orgán společnosti,
- představenstvo - řídicí orgán, řídí SE, je jmenován a odvoláván dozorčím orgánem nebo valnou hromadou,
- dozorčí rada – dozorčí orgán, kontroluje řízení vykonávané řídicím orgánem, členové jsou voleni valnou hromadou.

Ekonomické výhody E.S.:

- snížení administrativní a finanční náročnosti podnikání na nadnárodní úrovni,
- možnost přemístění sídla ES a změny daňového rezidentství (což může být i nevýhodou).

Ekonomické nevýhody E.S.:

- podléhá národním zdaňovacím systémům, což vyvolává náklady na zdanění a snižuje efektivnost podnikání,
- tato právní forma podnikání není dostupná všem subjektům, vyžaduje mezinárodní prvek,
- nemožnost skupinové kompenzace ztrát z aktivit v jednom členském státě oproti ziskům z aktivit v druhém členském státě,
- akcionáři ručí za závazky ES do výše svého upsaného základního kapitálu.¹⁴

4.1.7. Podnikání evropského hospodářského zájmové sdružení - EHZS

Pramenem právní úpravy EHZS je Nařízení EU č.2137/85. Jde o nejstarší nadnárodní komunitární formu. Do českého práva bylo začleněno zákonem o EHZS č.360/2004 Sb.. Výhodou EHZS je možnost volby sídla a právního režimu s možností pozdějšího přemístění sídla z jednoho státu EU do jiného. Přesun přitom neznamená změnu právního postavení EHZS.

Podstata EHZS:

- organizační forma se sídlem na území ES,
- vybavená právní subjektivitou,
- sdružující osoby alespoň dvou členských států ES (nadmárodní charakter),
- sídlo ES musí být umístěno v některém členském státě,
- přímým předmětem není podnikání a dosahování zisku ,ale efektivní přeshraniční kooperace a podpora hospodářské činnosti členů (FO i PO).

EZHS je obchodní společností dle § 56 obchodního zákoníku. Na právní poměry EHZS se použijí obecné ustanovení o obchodních

¹⁴ Neruda, R., Nerudová, D., Daně a právo v praxi č.5/2005, str.2-9

společnostech a ustanovení o veřejné obchodní společnosti. Subsidiárně nelze vyloučit ani aplikaci občanského zákoníku.

Orgány EHZS:

- shromáždění členů,
- jednatele.

Členové EHZS:

- sdružení podnikajících FO, společností nebo jiných entit veřejného nebo soukromého práva se sídlem na území Evropského společenství vyvíjejících hospodářskou činnost,
- ručí neomezeně a solidárně za závazky sdružení, stejně jako společníci v.o.s.,
- na zisku a ztrátě EHZS se podílí členové dle smlouvy, případně rovným dílem.

Ekonomické výhody E.H.Z.S.:

- možnost volby sídla a právního režimu,
- možnost přemístění sídla do jiného členského státu EU bez změny právního režimu, což shledávám jako hlavní výhodu.

Ekonomické nevýhody E.H.Z.S.:

- neomezené ručení společníků za závazky společnosti - myslím si, že z tohoto důvodu tato forma podnikání není v praxi příliš oblíbená.

4.2. Právní úprava zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků

Příjmy obchodních společností z jejich podnikatelské činnosti se liší od příjmů jejich společníků. Rovněž režim zdaňování těchto různých druhů příjmů není stejný. Záleží především na konkrétní

právní formě obchodní společnosti, zda se jedná o s.r.o., a.s., v.o.s., k.s., ES nebo EHZS. Každá právní forma má svá daňová specifika. Také velmi záleží na tom, zda společníkem obchodní společnosti je FO nebo PO, jelikož každá tato osoba podléhá jiné dani.

Způsob jak bude naloženo s výsledkem hospodaření obchodní společnosti, jak bude rozdělen zisk po zdanění nebo jakým způsobem bude rozdělena ztráta, stanoví v závislosti na právní formě podnikání obchodní zákoník, ustanovení společenské smlouvy, zakladatelské listiny, stanov nebo rozhodnutí valné hromady.

Poplatníkem daně z příjmů PO je v případě obchodních společností právnická osoba. Výjimku tvoří jen v.o.s., kde se podíl na zisku daní v základech daně jejich jednotlivých společníků, kteří mohou být jak fyzické, tak právnické osoby. Samotná v.o.s. není poplatníkem daně z příjmů PO a nemusí podávat daňové přiznání k této dani.

Daň se počítá z kladného účetního výsledku hospodaření (zisk) upraveného pro účely výpočtu daně z příjmů (základ daně). Výsledek hospodaření je rozdíl mezi výnosy a náklady společnosti. Sazba daně z příjmů PO činí v roce 2007 24% a v roce 2008 21%. Tato sazba má i do budoucna tendenci klesat, což je dle mého názoru velmi přínosné. Domnívám se, že tento klesající trend v oblasti daňových sazeb nezpůsobí menší odvody daní do státního rozpočtu, ale naopak. Podnikatelské subjekty budou mnohem méně motivovány ke snahám o vyhýbání se daňové povinnosti, pokud se jim daňová sazba bude zdát přijatelná a spravedlivá.

Příjem (výnos) z držby cenných papírů a podílů na obchodních společnostech je prvním způsobem, jakým lze realizovat příjem (výnos) z tohoto druhu investování.

Jedná se především o příjmy z dividend (u akcií), podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim

obdobná plnění (u podílů na obchodních společnostech). Společným znakem příjmů (výnosů) z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobných plnění plynoucích jak daňovým rezidentům, tak i nerezidentům, je to, že tyto příjmy jsou vyloučeny z obecného základu daně. Vstupují do tzv. samostatného základu daně a zdaňují se zvláštní sazbou daně (srážková daň). Z hlediska rozdílnosti daňové úpravy je nutné rozlišit zda tyto příjmy plynou poplatníkům ze zdrojů v tuzemsku nebo v zahraničí.¹⁵

V případě podílů na zisku vyplácených daňovým nerezidentům ze zdrojů na území ČR, jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou ve výši 15% dle § 36 odst.2 a) ZDP. Je-li však příjemcem podílu fyzická osoba - rezident státu s nímž má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, postupuje se při zdanění těchto příjmů dle této smlouvy. Je-li v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění uvedena sazba daně nižší oproti použije se při zdanění sazba daně uvedená ve smlouvě.¹⁶

Druhým způsobem realizace příjmů (výnosů) z cenných papírů a podílů na obchodních společnostech je **realizace příjmů (výnosů) z prodeje těchto aktiv**. Ke zdanění příjmů (výnosů) z prodeje CP nebo obchodního podílu dochází u prodávajícího v okamžiku, kdy se o tomto příjmu (výnosu) účtuje, tj. v okamžiku převodu vlastnických práv k CP či obchodnímu podílu nebo v okamžiku zaplacení kupní ceny prodávajícímu. Od zdanitelného příjmu je možné odečíst nabývací cenu CP nebo obchodního podílu.

Od 1.1.2008 dochází k některým změnám, které vedou k určitému daňovému zpřísnění v této oblasti. V případě prodeje investičních CP s CP kolektivního investování budou příjmy z tohoto

¹⁵ Daně z příjmů v podnikatelské praxi, Orac, r.2000, str.15

¹⁶ Daňový receptář, LexisNexis CZ, r.2004, str.147

prodeje osvobozeny pouze za předpokladu splnění časového testu - přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem CP při jejich prodeji 6 měsíců, a v případě prodeje ostatních CP (akcie) a převodu účasti na obchodní společnosti se tento časový test pro osvobození příjmů prodlužuje na 5 let.

Domnívám se, že převody účastnických podílů na obchodních společnostech již nebudou pro jejich společníky finančně tolik zajímavé. Je také možné, že toto nové opatření zabrání vytváření a obchodování s tzv. shelf společnostmi (prázdne, nefunkční společnosti určené k dalšímu prodeji).

Dále je od daně z příjmů FO osvobozen příjem plynoucí z doplatku na dorovnání při přeměně, výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společností, na které vznikl společníkovi nárok, vztahuje-li se:

- k akciím u nichž doba mezi nabytím a rozhodným dnem přeměny, výměny podílů, fúze nebo rozdělení společností přesáhla dobu 6 měsíců,
- k podílu na obchodní společnosti, u něhož doba mezi nabytím a rozhodným dnem přeměny, výměny podílů, fúze nebo rozdělení společností přesáhla dobu 5 let.

4.2.1. Statutární orgány obchodních společností a daně

Daňový režim příjmů statutárních orgánů obchodních společností, respektive členů těchto orgánů je v praxi dosti složitý. Spektrum těchto osob a způsobů jejich odměňování je natolik pestré, že snaha o zjednodušení či nalezení jednotného schématu mohou vést spíše ke vzniku daňových rizik než k ulehčení.¹⁷

Statutárním orgánem je osoba, která je oprávněna jednat za právnickou osobu. Jedná se o:

¹⁷ Dráb, O., Daně a právo č.9/2005, str.2-9

- představenstvo a.s. - kolektivní orgán,
- jednatelé s.r.o. - monokratický orgán/y,
- komplementáře k.s. - monokratický orgán,
- společníky v.o.s. - všechny (popř. určené) - monokratický orgán/y.

Dle § 25 odst.1 d) ZDP odměny členů statutárních orgánů PO nejsou daňově uznatelným nákladem společnosti, která tyto odměny vyplácí.

4.2.1.1. Zdanění příjmu statutárního orgánu - FO

Odměny členů statutárních orgánů - fyzických osob, jsou na základě § 6 odst.1 c) ZDP považovány za příjmy ze závislé činnosti a jako příjem z této činnosti se považuje též tantiéma přiznaná valnou hromadou členovi představenstva a.s. či jednatelem s.r.o. Tantiéma představuje jejich podíl na zisku společnosti po zdanění. Zatímco však podíl na zisku, resp. dividenda podléhá srážkové dani (15%), tantiéma podléhá progresivní daňové sazbě z příjmů FO (12% - 32%). Od 1.1.2008 však již podléhá lineární 15% daňové sazbě, kterou se nyní budou zdaňovat veškeré příjmy FO. Domnívám se, že dosavadní právní úprava platná do 31.12.2007 byla nevyhovující a příliš komplikovaná. S jednotnou daňovou sazbou pro všechny příjmy FO bude nastolena i větší daňová spravedlnost.

Dále může docházet ke zdaňování nepeněžních příjmů statutárních orgánů, jako např. poskytnutí služebního automobilu (daňový základ ve mzdě se navyšuje o 1% vstupní ceny automobilu (§ 6 odst.6 ZDP) nebo poskytnutí služebního bytu - jedná se o příjem podléhající dani z příjmů ze závislé činnosti). Výjimku představovalo poskytnutí přechodného ubytování zaměstnanci zaměstnavatelem, které bylo od daně osvobozeno (dle § 6 odst.9 k) ZDP), ale to již od 1.1.2008 neplatí. Hodnota přechodného ubytování bude nyní

osvobozena jen do výše 3.500 Kč měsíčně (dle § 6 odst.9 i) ZDP). Dle mého názoru, tato nová úprava příliš daňově zatíží osoby podléhající dani ze závislé činnosti a funkčních požitků, které jsou nuceny z různých důvodů přechodně ubytování využívat.

Na výkon funkce statutárního orgánu nelze získat živnostenské oprávnění. Proto příjem z titulu výkonu této funkce se nepovažuje za příjem ze samostatně výdělečné činnosti. Není možné aby si statutární orgán za své služby fakturoval částku společnosti.

4.2.1.2. Zdanění příjmu statutárního orgánu - PO

Je-li statutárním orgánem, resp. jeho členem právnická osoba (což připadá v úvahu jen u v.o.s. a k.s.), představuje jejich odměna za výkon funkce zdanitelný příjem daně právnické osoby vstupující do obecného základu daně. Pokud je statutárním orgánem zahraniční PO, postupuje se při zdanění příjmů z titulu této funkce dle smluv o zamezení dvojího zdanění, případně dle ustanovení ZDP upravujících příjem nerezidentů ze zdrojů na území ČR (§ 22, § 37 ZDP).¹⁸

4.2.2. Zdaňování příjmů s.r.o. a jejich společníků

Společnost s ručením omezeným je právnickou osobou a obchodní společností. Je to kapitálová společnost a její hospodářský výsledek se zdaňuje daní z příjmů právnických osob dle § 21 ZDP.

Daňový základ s.r.o. se stanoví dle pravidel pro výpočet daně z příjmů právnických osob dle § 23 -33 ZDP. Základem daně je rozdíl, o který zdanitelné příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují náklady

¹⁸ Dráb, O., Daně a právo v praxi č.9/2005, str.2-9

vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z takto stanoveného základu daně (zisk před zdaněním) se odvede daň ve výši 24% v roce 2007 a 21% v roce 2008.

Disponibilní zisk po zdanění a odvodu do rezervního fondu je možné dále rozdělit mezi společníky. Společníci mají nárok jen na tu část zisku, která byla valnou hromadou společnosti určena k rozdělení mezi společníky. Nárok společníka na podíl na zisku by měl odpovídat poměru jeho splaceného vkladu k celkové výši vkladů, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Tento podíl na zisku z majetkové účasti společníka na s.r.o., je-li mu vyplacen, se dále zdaňuje zvláštní sazbou daně ve výši 15%. Společník dostává podíly na zisku již v netto podobě a neuvádí je ve svém daňovém přiznání. Vyplacený podíl společníka není nákladem společnosti.

Společníci z řad FO mohou od s.r.o. dostávat i jiné druhy příjmů, např. za práci, jenž jsou pak zdaňovány v režimu příjmů ze závislé činnosti. Někteří společníci uvažují i tak, že je výhodnější být zaměstnancem a pobírat mzdu, než si na konci roku vyplácet podíl na zisku, protože se tak vyhnou dvojímu zdanění. Mzda je navíc daňově uznatelným nákladem společnosti. V praxi také dochází často k případům, kdy si společníci za své služby poskytované společnosti fakturují částky společnosti aby se vyhnuli zdaňování v režimu příjmů ze závislé činnosti a především aby společnost za ně nemusela platit vysoké odvody na sociálním a zdravotním pojištění. Zda je toto jednání oprávněné či ne je sporné a závisí na mnoha faktorech. Můj názor je takový, že nebýt vysokých odvodů z mezd a dvojího zdanění podílů na zisku, k obcházení zákona tímto způsobem by nedocházelo.

Společným znakem příjmů (výnosů) z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobných plnění plynoucích jak daňovým rezidentům, tak i nerezidentům, je to, že tyto příjmy jsou vyloučeny z obecného

základu daně, jsou začleněny do samostatného základu daně a zdaňovány zvláštní sazbou daně (srážková daň). Z hlediska rozdílnosti daňové úpravy je nutné rozlišit zda tyto příjmy plynou ze zdrojů v tuzemsku nebo v zahraničí (§ 36, § 20b ZDP).¹⁹

4.2.2.1. Vztah společníka a jednatele k s.r.o.

4.2.2.1.1. Zdanění příjmů společníka

Společníkovi mohou plynout od společnosti příjmy, které mohou být zařazeny do jakéhokoliv druhu příjmu dle § 3 odst.1 ZDP. Společník může být např.:

- může být ke společnosti v pracovněprávním vztahu - potom je odměna za tuto činnost příjmem ze závislé činnosti dle § 6 odst.1 a) ZDP,
- může vykonávat práci pro společnost v mimopracovním vztahu - potom je odměna za tuto činnost příjmem ze závislé činnosti dle § 6 odst.1 b) ZDP,
- může ve vztahu ke společnosti vystupovat jako podnikatel (fakturovat si za zboží nebo služby) - potom je jeho příjem příjmem z podnikání dle § 7 ZDP,
- může pobírat od společnosti podíly na zisku z titulu své majetkové účasti na společnosti - potom jsou podíly na zisku příjmem z kapitálového majetku dle § 8 ZDP,
- může společnosti pronajímat svoji nemovitost - potom je nájemné příjmem z pronájmu dle § 9 ZDP,
- může prodat společnosti např. automobil - potom je kupní cena prodaného automobilu ostatním příjmem dle § 10 ZDP (domnívám se, že v těchto případech je potřeba dát si pozor na transakce mezi spojenými osobami a převodní ceny).

¹⁹ Daně z příjmů v podnikatelské praxi, Orac, r.2000, str.15

Praxe ovšem bývá ještě mnohem složitější. Např. společník může poskytovat své služby společnosti, ke kterým se zavázal ve stanovách. Jednalo by se o příjem za práci společníků a jednatelů s.r.o. a k.s. dle § 6 odst.1 b) ZDP - z mimopracovního vztahu, nebo pokud vykonává práci pro společnost v rámci pracovněprávního vztahu, jedná se o příjem dle § 6 odst.1 a) ZDP. Záleží na tom, zda je při práci povinen dbát příkazů plátce nebo ne. Vykonává-li práci pro společnost její společník mimo pracovněprávní vztah, jedná se také nepochybně o příjem ze závislé činnosti.

Pokud společník podniká jako osoba samostatně výdělečně činná a své služby poskytuje také společnosti, která nepodniká v oblasti, ve které on sám podniká, společnost vyplatí společníkovi odměnu za práci v plné výši, společnost uplatní tuto částku do svých nákladů a společník si sám zdaní příjem jako příjem z podnikání dle § 7 ZDP.

V praxi bývají především problémy tam, kde jsou pochybnosti o výkonu činnosti společníka pro společnost v rámci jeho samostatné podnikatelské činnosti (např. činnost je prováděna v prostorách společnosti na její náklady), nebo když se fakturovaná činnost překrývá s předmětem podnikání společnosti. Pokud společnost považuje tuto odměnu za činnost společníka za příjem z podnikání dle § 7 ZDP, bývá správcem daně společnosti doměřena daň ze závislé činnosti.²⁰ Předpokládám, že je potom také nutné doplatit odvody na sociální a zdravotní pojištění. Podle Ústavního soudu²¹ však je třeba vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení osoby jako společníka nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda si hradí náklady související s touto činností samostatně, zda mu společnost

²⁰ Rozsudek z 28.7.2004, č.j.6 Afs 9/2003-59, rozsudek z 18.3.2005, č.j.4 Afs. 24/2003-81, rozsudek z 12.1.2006, č.j.2 Afs 4/2005-56

²¹ Usnesení ÚS z 20.1.2005, sp.zn.IV.ÚS 385/04

určuje či neurčuje způsob či dobu provedení této činnosti. V případě, kterým se zabýval Ústavní soud, šlo o vztah společnosti a jednoho z jejích dvou společníků. Společník poskytoval společnosti právní služby na základě smlouvy o poskytnutí právní pomoci, v prostorách a s prostředky společnosti. Společník a společnost považovali příjmy za příjmy z podnikání dle § 7 odst.1 c) ZDP. Finančním úřadem ale byla společníkovi doměřena daň ze závislé činnosti.

Závěr k judikatuře je takový, že obecně hrozí, že jakákoliv odměna vyplacená společníkovi za práci pro společnost bude posouzena jako příjem ze závislé činnosti. Zejména pokud půjde o činnost, kterou je naplňován předmět podnikání společnosti.²² Dle mého názoru je v praxi velice těžké prokázat jakou činnost společník pro společnost skutečně vykazoval, jestli je shodná s tím co uvádí na faktuře, zvláště pokud se jedná o služby, a zda ji vykazoval samostatně či nesamostatně, dle pokynů společnosti či bez nich, na své vlastní náklady, či náklady společnosti a v jakých prostorách. Zákon by měl proto speciálně v tomto případě, který se v praxi vyskytuje zcela běžně (sama jsem se s tímto jevem, kdy si společníci fakturují za své služby společnosti a v podstatě takto „vytahují“ ze společnosti peníze, setkala v každé společnosti kde jsem jako účetní pracovala) stanovit zcela jasná pravidla, které by nebylo možné obcházet a vykládat jinak. Domnívám se, že pokud se nadále bude podíl společníka na zisku zdaňovat dvakrát (sazbou daně z příjmů PO, a následně při vyplacení společníkovi ještě srážkovou daní), tak se bude stále vyskytovat tendence se tomuto vyhnout právě pomocí fakturace společníků společnosti za určité služby, které možná ani nebyly poskytnuty. Dokazováním zda došlo či nedošlo k obcházení zákona se zbytečně zatěžují jak finanční úřady, tak i soudy. Právní úprava by proto měla být naprosto jasná. Určitým řešením by mohlo být například to, že pokud by měl společník zájem pro společnost

²² Běhounek, P., Daně a právo v praxi č.4/2007..., str.51-54

pracovat, měl by mít povinnost být v dané společnosti veden jako zaměstnanec, z jehož příjmu by se odváděly daně z příjmů ze závislé činnosti a pojistné na sociální a zdravotní pojištění, ale už by neměl mít možnost zároveň společnosti fakturovat částky za jiné služby. Ale zároveň by se potom jeho podíl na zisku neměl již zdaňovat nadvakrát, a to srážkovou daní. Určitým řešením by také bylo snížit odvody zaměstnavatele z mezd zaměstnanců, které silně demotivují osoby s vyššími příjmy aby vykonávali práci prostřednictvím pracovního či obdobného závislého poměru (což se týká především společníků) a také tyto vysoké mzdové náklady včetně odvodů neúměrně zatěžují společnost. Stát by díky tomuto opatření dle mého názoru o svoje peníze nepřišel, jelikož by jistě vzrostla zaměstnanost (čímž by stát naopak ještě ušetřil na vyplácení podpor v nezaměstnanosti a sociálních dávek). Sociální a zdravotní pojištění by bylo vybráno přímo ze mzdy zaměstnanců. Případné odvody pojistného zaměstnavatele za zaměstnance by mohly být minimální. Teprve potom by mohlo následovat opatření kdy by fakturace společníka společnosti za služby vůbec nebyla možná a jeho případná práce pro společnost by mohla být vykonávaná pouze v pracovním nebo obdobném poměru.

Myslím si, že v případech, kdy se stát snaží za každou cenu zdanit veškeré, byť už i jednou zdaněné příjmy, dochází k tomu, že poplatníci ztratí motivaci daně platit a o to víc se snaží všemožnými způsoby zákony obcházet. Typickým příkladem, který se v praxi děje z důvodu vyhnutí se daňové povinnosti, je poskytování zboží a služeb bez dokladu při platbách v hotovosti. Tento jev je zcela neprokazatelný a prospívá oběma stranám. Služba je provedena za cenu nižší než je obvyklé, zákazník je spokojen, že ušetřil a dodavatel také, protože bezdokladový příjem nemusí uvádět v účetnictví a zdanit, a ještě navíc mu zůstanou k dispozici tzv. "černé peníze", které může použít pro svoji potřebu aniž by potom byl nucen

vyplácet si zisk a opět ho zdanit. Domnívám se, že možností jak obcházet daňové zákony je celá řada a tento jev je zcela logickou reakcí podnikatelských subjektů na nevyhovující právní úpravu.

4.2.2.1.2. Zdanění příjmů jednatele

V případě zdanění odměny jednatele za výkon jeho funkce, se jedná vždy o příjem dle § 6 odst.1 b) ZDP. Přesto se v praxi objevují snahy vykonávat funkci jednatele na základě živnostenského oprávnění a zdanit odměnu v rámci příjmů z podnikání dle § 7 ZDP.²³ Na výkon funkce jednatele není možné obdržet živnostenské oprávnění a takovéto jednání je v rozporu se zákonem.

4.2.2.2. Společník s.r.o.

Podíl představuje míru účasti společníka ve společnosti a z ní plynoucí práva a povinnosti. Každý společník může mít pouze jeden podíl ve společnostech s ručením omezeným. Podíl ve společnosti nemůže být představován cenným papírem. Podíl se oceňuje mírou účasti společníka na čistém obchodním majetku společnosti, jež připadá na jeho podíl, nestanoví-li zákon nebo společenská smlouva jinak.

4.2.2.2.1. Převod obchodního podílu na s.r.o.

Majetková účast na s.r.o. se nazývá obchodní podíl. Tento podíl lze nabýt vkladem do s.r.o., převodem nebo přechodem (koupí, zděděním, darem). Prodej obchodního podílu je svobodná volba společníka. Je však nutný souhlas valné hromady s prodejem. Výše ceny za převod záleží na společníkovi. Pokud by tento převod

²³ Běhounek, P., Daně a právo v praxi č.4/2007, str.55

proběhl mezi spojenými osobami, je zapotřebí respektovat ustanovení o cenách obvyklých dle § 23 odst.7 ZDP. V praxi jsem se setkala s pochybením, při kterém společník použije na úhradu kupovaného obchodního podílu od druhého společníka, prostředky společnosti. Takovéto jednání je v rozporu se zákonem a dle mého názoru může vést toto odčerpání finančních prostředků z účtů společnosti k ohrožení její platební schopnosti.

Zdanění příjmů z prodeje obchodního podílu je zcela záležitostí prodávajícího společníka. Jedná-li se o společníka FO, záleží na tom zda je podíl součástí obchodního či osobního majetku FO. Společníci, kteří jsou PO mají pouze jeden druh majetku, a to obchodní.

Daňové dopady u FO, pokud obchodní podíl není součástí obchodního majetku:

V takovémto případě může být převod obchodního podílu osvobozen od daně dle § 4 odst.1 r) ZDP. Podmínkou je splnění pětiletého časového testu od nabytí do prodeje podílu. Je ovšem důležité správně stanovit datum nabytí podílu. Nejedná-li se o osvobozený příjem, zdaňuje se tento příjem jako ostatní příjem dle § 10 ZDP. Příjmy společníka z převodu účasti na s.r.o., při kterých dochází ke zvýšení majetku, jsou řazeny mezi ostatní příjmy dle § 10, odst.1c) ZDP. Sazba pro zdanění příjmů FO nepodnikatele z prodeje obchodního podílu se stanoví dle § 16 ZDP.

Daňové dopady u FO - podnikatelů a u PO, pokud obchodní podíl je součástí obchodního majetku:

Ovobození dle § 4 odst.1 r) ZDP se na příjmy z převodu účasti na obchodních společnostech nevztahuje, pokud byly pořízeny z obchodního majetku poplatníka, a to do 5 let po ukončení jeho podnikatelské nebo samostatné výdělečné činnosti. V případě FO -

podnikatele je příjem z prodeje obchodního podílu zdanitelným příjmem zahrnutým do dílčího základu daně dle § 7 ZDP. Jako náklad lze proti příjmu postavit nabývací cenu obchodního podílu (§ 24 odst.2 w) ZDP. Ztráta je však daňově neúčinná. Sazba pro zdanění příjmů FO - podnikatele z prodeje obchodního podílu se stanoví dle § 16 ZDP. V případě PO jsou daňové účinky prodeje podílu stejné. Příjem z prodeje se zahrne do celkového základu daně. Sazba pro zdanění příjmů PO z prodeje obchodního podílu se stanoví dle § 21 ZDP.²⁴

4.2.2.2.2. Podíl společníka na zisku

Ekonomickým účelem účasti společníka v s.r.o. je snaha o získání podílu na zisku vytvořeného společností, případně vypořádacího podílu či podílu na likvidačním zůstatku. Podíly na zisku se vyplácejí ze zisku společnosti po zdanění. Rozhodování o rozdělení zisku je v kompetenci valné hromady, tedy společníků. Domnívám se, že vzhledem k dvojímu zdanění podílů na zisku, je asi pro společníky výhodnější, pokud se rozhodnou vytvořený zisk reinvestovat zpět do společnosti a k jeho rozdělování nedojde. Předpokládám, že v takovém případě by zřejmě společníci měli zájem tento nenabytý podíl na zisku nějakým způsobem vykompenzovat. Nabízí se jedině práce společníka pro společnost podléhající dani ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, což se také nezdá být daňově nijak výhodné, a nebo fakturace společnosti za určité služby podléhající dani z příjmů z podnikání FO dle § 7, což se zdá být nejvýhodnější, ale bohužel takové jednání je ve většině případů hodnoceno jako obcházení zákona a daň bývá doměřena. Rozdělování zisku s.r.o. není povinné, jako např. u v.o.s.. Při rozdělování zisku je však třeba vzít do úvahy povinný předěl do

²⁴ Daně a právo v praxi č.12/2002, str.2-5

rezervního fondu, výši neuhrazených ztrát minulých let a zůstatkovou cenu zřizovacích výdajů. Neuhrazená ztráta z minulých let může omezovat možnost vyplácet podíly na zisku dle § 178 odst.2 obchodního zákoníku. Z částky zisku určeného k rozdělení připadá na každého společníka částka odpovídající velikosti jeho obchodního podílu, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Podíly na zisku jsou splatné do 3 měsíců ode dne, kdy bylo přijato usnesení valné hromady o rozdělení zisku.

Je-li společníkem FO, představuje podíl na zisku příjem z kapitálového majetku dle § 8 odst.1.a) ZDP. Tento příjem plynoucí zde zdrojů na území ČR je u tuzemské FO samostatným základem daně a je zdaňován srážkovou daní ve výši 15% dle § 36 odst.2 b) ZDP, a to bez ohledu na to, zda plynou v peněžní či nepeněžní formě. Stejně jako u vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku. Pokud by příjem z podílu na zisku plynul tuzemské FO ze zdrojů v zahraničí, byl by zahrnut do obecného základu daně FO pro zdanění sazbou daně dle § 16 ZDP. Pokud má společník zahraniční PO příjmy ze zdrojů na území ČR, aplikuje společnost na vyplacené podíly na zisku rovněž 15% srážkovou daň (dle § 36 odst.1 b) bod.1 ZDP), pokud ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění neplyne sazba nižší.²⁵

Je-li společníkem PO a její příjmy z podílů na zisku plynou z tuzemských zdrojů, podléhá výplata podílu na zisku 15% srážkové dani. Tato sazba je dána pro tuzemské společníky (daňové rezidenty) v § 36 odst.2 b) ZDP. Pro společníky, kteří tuzemskými nejsou daňovými rezidenty v ČR platí rovněž srážková daň 15%, ale dle § 36 odst.1 b) bod.1 ZDP. Mezinárodní smlouva v tomto případě může stanovit nižší sazbu daně.

Je-li společníkem tuzemská PO a její příjmy z podílů na zisku plynou ze zdrojů v zahraničí, zahrnují se do samostatného základu

²⁵ Běhounek, P., Daně a právo v praxi č.2/2005, str.41-42

daně dle § 20b odst.1 ZDP, stejně jako příjmy z vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku ve výši včetně daně sražené v zahraničí. Příjem z vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti. Obdobně se postupuje i u poplatníka, který je daňovým nerezidentem, pokud jeho příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku, plynoucí ze zahraničí se přičítají jeho stálé provozovně umístěné na území ČR. Na samostatný základ daně dle § 20b se vztahuje sazba daně ve výši 15% dle § 21, odst.4 ZDP.

U podílů na zisku přiznaných od 1.5.2004 mateřským společnostem se sídlem v EU, včetně ČR, mohou být vyplacené podíly na zisku osvobozeny od daně. Požadavky směrnice č.90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států se promítly do § 19 ZDP. Ten stanoví, že podíly na zisku vyplácené dceřinou společností anebo přijaté mateřskou společností jsou od daně osvobozeny. Pokud však jde o výplatu podílu na zisku vytvořeného dceřinou společností mateřské společnosti jako právnické osobě, je potřeba zjistit zda obě společnosti vyhovují definicím v § 19 odst.3 b) a c) ZDP. Mateřská společnost se musí podílet na kapitálu dceřiné společnosti min.10% podílem po dobu nejméně 12 měsíců nepřetržitě. Obě společnosti musí této definici vyhovět. Česká dceřiná společnost musí dále ověřit zda zahraniční mateřská společnost vyhovuje definici společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu dle § 19 odst.3 a) ZDP. V takovémto případě se uplatní na podíly na zisku vyplácené dceřinou společností své mateřské společnosti osvobození od daně z příjmů PO dle § 19 odst.1 ze) ZDP.²⁶ Narozdíl od některých jiných členských států EU, umožnila ČR čerpat daňové výhody ještě před

²⁶ Běhounek, P., Daně a právo v praxi č.2/2005, str.41-43

splněním časového testu 12 měsíců, za předpokladu, že bude splněn později. Pojistku před zneužitím této odkládací podmínky představuje § 19 odst.4 b) ZDP.²⁷

V případě, kdy je společníkem s.r.o. další s.r.o. (matka - dcera), ale výplata podílu na zisku vytvořeného dceřinou společností plyne koncovému společníku - fyzické osobě jež je společníkem mateřské společnosti, jsou aplikovány stejné principy zdanění jako u výše popsaných společníků FO.

Daň se vybírá srážkou z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně dle § 36. Srážku je povinen provést plátce daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka. Poplatníkem srážkové daně z podílů na zisku je společník, ale odpovědnost za provedení srážky a odvedení daně leží na společnosti, která je v tomto případě plátce. Zdanění zisku vytvořeného společností je rozděleno do dvou fází. K druhé fázi zdanění zisku však dochází až v okamžiku jeho výplaty, respektive jeho přiznání valnou hromadou. Sražení daně z podílů na zisku je dle § 38d odst.2 ZDP nutné provést při výplatě podílů na zisku, nejpozději však do konce 3.měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada rozhodla o rozdělení zisku. Toto ustanovení je však vyloučeno použít pokud valná hromada rozhodne, že zisk zůstane nerozdělen.²⁸

V porovnání s daňovým zatížením podnikající FO (OSVČ) nebo v.o.s. lze konstatovat, že od roku 2006 je přibližně srovnatelné daňové zatížení zisku s.r.o. vyplaceného společníkům, s daňovým zatížením zisku OSVČ včetně odvodů pojistného na sociální a zdravotní pojištění. Právní formě s.r.o. dle mého názoru nahrává fakt, že celý zisk nemusí být vyplacen společníkům, ale může zůstat nerozdělen, nebo případně vyplacen až v následujících letech, kdy

²⁷ Dráb, O., Daně a právo v praxi č.5/2006., str.3

²⁸ Běhounek, P., Daně a právo v praxi č.6/2004, str.2-10

daňové sazby mohou klesnout. Platí tedy, že pokud společnost vyplácí podíly na zisku dnes, je na ně aplikována 15% srážková daň platná nyní bez ohledu na to, zda se podíly vztahují k předchozím rokům, kdy byla sazba daně vyšší. Domnívám se, že toto může být velmi přínosné pro společníky s.r.o.

Vyplacené podíly na zisku nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Za podíly na zisku se nepovažuje zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk s.r.o. nebo fond vytvořený ze zisku.

4.2.2.2.3. Vypořádací podíl v s.r.o.

V souvislosti s ukončením účasti společníka ve společnosti může vzniknout společnosti povinnost vyplatit společníkovi vypořádací podíl, pokud ho společník nepřevodil na jiného smlouvou o převodu obchodního podílu. Dochází zde v podstatě k transformaci obchodního podílu do vypořádacího podílu. V této souvislosti vznikají především problémy s vyčíslením hodnoty vypořádacího podílu a s jeho zdaněním. Pokud společenská smlouva nestanoví, že se vypořádací podíl určuje na základě tržního ocenění, stanovuje se na základě účetního ocenění společnosti (§ 61 odst. 2 OZ). Je-li stanovena hodnota vypořádacího podílu, dochází k jeho vyplacení. Výplata podléhá až na výjimky (mateřská - dceřinná společnost) 15% srážkové dani z příjmů. Základ daně se snižuje o nabývací hodnotu obchodního podílu.²⁹

Vypořádací podíl je zdanitelný příjem. Záleží na tom zda je vyplácen rezidentovi nebo nerezidentovi, ze zdrojů na území ČR nebo ze zahraničí, zda se jedná o příjem PO nebo FO a zda byl obchodní podíl u této FO součástí obchodního majetku nebo ne. Zdanění vypořádacího podílu upravuje u fyzických osob § 5 odst.5,

²⁹ Daně a právo v praxi 6.7/2005, str.39-44

§10, § 16 a § 36 ZDP. U právnických osob se úprava nachází v § 20 b), § 23 a § 36 ZDP.

Příjem z vypořádacího podílu podléhá u rezidentů zdanění srážkovou daní ve výši 15% dle § 36 odst.2 e) ZDP, a u nerezidentů 15% dle § 36 odst.1 b) bod 1 ZDP.

Příjem FO z vypořádacího podílu vstupuje do obecného základu daně z příjmů je-li vyplácen společníkům ze zdrojů v zahraničí, při uplatnění daňové sazby dle § 16. U právnických osob vstupuje příjem do samostatného základu daně dle § 20b ZDP při uplatnění daňové sazby dle § 21 odst.4 ZDP.

V případě zdanění výplaty vypořádacího podílu srážkovou daní dle § 36 ZDP, nevstupuje tento příjem do obecného základu daně u PO dle § 23 odst.4 a) ZDP, a v případě FO dle § 5 odst.5 ZDP. Daňovým nákladem oproti příjmu z vypořádacího podílu je nabývací cena obchodního podílu dle § 24 odst.7 ZDP. Základem daně pro výpočet srážkové daně je tudíž výše vypořádacího podílu snížená o nabývací cenu podílu.

Nabývací cena snižuje základ daně pro výpočet srážkové daně. Pokud obchodní podíl nebyl součástí obchodního majetku FO, uplatní plátce nabývací cenu jako položku snižující základ daně pro výpočet srážkové daně, dle § 10 odst.6,8 a § 36 odst.2.e) ZDP. Pokud byl obchodní podíl součástí obchodního majetku FO, uplatní ji plátce v souladu s § 36 odst.2.e) ZDP.³⁰

4.2.2.2.4. Podíl na likvidačním zůstatku v s.r.o.

Při zrušení společnosti s likvidací má každý společník nárok na podíl na likvidačním zůstatku. Tento podíl se určuje poměrem obchodních podílů, nestanoví-li společenská smlouva jinak.

³⁰ Daně a finance č. 7-8/2007, str.3-12

Společným znakem příjmů z podílů na zisku, vypořádacích podílů a také podílů na likvidačním zůstatku plynoucích jak daňovým rezidentům, tak i nerezidentům, je to, že tyto příjmy jsou vyloučeny z obecného základu daně a jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně. Z hlediska rozdílnosti daňové úpravy je nutné rozlišit zda tyto příjmy plynou ze zdrojů v tuzemsku nebo v zahraničí.³¹

Zdaňování příjmů z podílů na likvidačním zůstatku je v podstatě stejné jako u příjmů z vypořádacích podílů.

4.2.3. Zdaňování příjmů a.s. a jejich společníků - akcionářů

Akciová společnost je právnickou osobou a kapitálovou obchodní společností. Příjmy a.s. podléhají dani z příjmů právnických osob.

Daňový základ a.s. se stanoví dle pravidel pro výpočet daně z příjmů právnických osob dle § 23 - 33 ZDP. Základem daně je rozdíl, o který zdanitelné příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z takto stanoveného základu daně (zisk před zdaněním) se odvede daň ve výši 24% v roce 2007 a 21% v roce 2008.

O rozdělení disponibilního zisku po zdanění v a.s. rozhoduje valná hromada akcionářů na základě podnětu představenstva. Zisk je rozdělován do fondů, k úhradě ztráty z předchozích let, na účely dalšího rozvoje společnosti a také může být jeho část určena k výplatě dividend akcionářům.

Příjmy akcionářů z podílů na zisku - dividend, se dále zdaňují zvláštní sazbou daně ve výši 15%. Režim je shodný jako u s.r.o.. Zákon k zabezpečení jednotných podmínek zdanění dividendových

³¹ Daně z příjmů v podnikatelské praxi, Orac, r.2000, str.15

příjmů ze zahraničí určuje sazbu daně 15%, tj. ve stejné výši jako činí zdanění tuzemských dividend.³²

Společným znakem příjmů (výnosů) z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobných plnění plynoucích jak daňovým rezidentům, tak i nerezidentům, je to, že tyto příjmy jsou vyloučeny z obecného základu daně. Z hlediska rozdílnosti daňové úpravy je nutné rozlišit zda tyto příjmy plynou ze zdrojů v tuzemsku nebo v zahraničí.³³

Podíly na zisku (dividendy) z majetkového podílu na akciové společnosti jsou příjmy z kapitálového majetku dle § 8 odst.1 a) ZDP. Pokud tyto příjmy plynou poplatníkům ze zdrojů na území ČR, jsou zahrnovány do samostatného základu daně pro zdanění zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP a to bez ohledu na to, zda plynou v peněžní či nepeněžní formě. Stejně je tomu i u příjmů z podílu na likvidačním zůstatku a.s.. Zvláštní sazba daně (srážková daň) činí 15% z dividendového příjmu i z podílu na likvidačním zůstatku společníka a.s..

Pokud tyto příjmy plynou poplatníkům ze zdrojů v zahraničí, zahrnují se do samostatného základu daně dle § 20b odst.1 ZDP. Jedná se o veškeré příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku ve výši včetně daně sražené v zahraničí, plynoucí daňovým rezidentům ze zdrojů v zahraničí. Příjem z vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti. Na samostatný základ daně dle § 20b se vztahuje sazba daně ve výši 15% dle § 21, odst.4 ZDP.

Příjmy (výnosy) zdaňované v rámci samostatného základu daně se podle § 23 odst.4 b) ZDP vylučují z obecného základu daně, čímž ovšem není dotčeno vyloučení dvojího zdanění těchto příjmů

³² Pelech, P., Pelc, V., Daně z příjmů s komentářem k 4.4.2007, 8.akt.vydání, ANAG, r.2007, str.308

³³ Daně z příjmů v podnikatelské praxi, Orac, r.2000, str.15

metodou zápočtu. V této souvislosti je nutno dle § 25 odst.1 i) ZDP vyloučit při stanovení obecného základu daně z daňových výdajů (nákladů) také související výdaje (náklady) vynaložené na tyto vyloučené příjmy.³⁴

V případě, že bude výplata dividendových příjmů uskutečňována mezi dceřinou a mateřskou společností, které jsou vymezeny v § 19 odst.3 b),c) ZDP, bude na tyto případy uplatňováno osvobození těchto příjmů ve smyslu § 19 odst.1 ZDP a nebude prováděna srážka daně s tím, že příjemce těchto plnění vyloučí ze zdanění celý související výnos. Pokud např. tuzemská a.s. bude vyplácet podíly na zisku své mateřské společnosti, která bude mít formu tuzemské obchodní společnosti nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, nebude dceřiná společnost při výplatě těchto podílů na zisku nebo dividend provádět srážku daně, neboť se bude jednat o osvobozené plnění. Pokud ale bude výplata podílů na zisku prováděna v jiných případech, např. pokud bude dceřinná společnost vyplácet podíly na zisku fyzické osobě nebo jinému subjektu, který nebude považován za mateřskou společnost, srážková daň bude aplikována. V případech, kdy tato plnění přijme mateřská společnost vymezená v § 19 odst.3 ZDP od dceřiné společnosti, která je rezidentem jiné členské země EU, budou tyto příjmy osvobozeny od daně a nebudou tak zdaňovány v rámci samostatného základu daně podle § 20b ZDP.³⁵

Princip osvobození dividendových příjmů se uplatňuje od 1.1.2005 také na dividendové příjmy stálých provozoven mateřských společností (§ 19 odst.1 zi) ZDP).³⁶

V případě, že je společník a.s. fyzickou osobou, vypořádací podíl při zániku účasti společníka a.s. je řazen mezi ostatní příjmy

³⁴ Daňový receptář, LexisNexis CZ, r.2000, str.184-185

³⁵ Daňový receptář, LexisNexis CZ, r.2000, str.178

³⁶ Dráb, O., Daně a právo v praxi č.5/2006, str.3

dle § 10, odst.1.g) ZDP, při kterých dochází ke zvyšování majetku. Tyto příjmy se zdaňují dle § 16 ZDP.

Příjmy z převodů akcií jsou u FO, která je nemá zahrnuty v obchodním majetku, buďto osvobozeny (po 5 letém časovém testu) anebo patří mezi ostatní příjmy dle § 10 odst.1 b) ZDP, které se zdaňují dle § 16 ZDP. U podnikatelů (FO i PO) lze proti příjmu z převodu akcií započíst nabývací hodnotu akcie. Případné ztráta je však daňově neúčinná (§ 24 odst.2 w) ZDP).

Akciová společnost, která byla jen část zdaňovacího období investičním fondem, rozdělí základ daně s přesností na dny, na část připadající do dne předcházejícího dni ukončení činnosti investičního fondu a na část připadající na zbývající část zdaňovacího období. Jde o situaci, kdy se investiční fond v průběhu roku přeměnil na a.s., popřípadě kdy v průběhu roku vznikl investiční fond z a.s. Důvodem může být, že ministerstvo odejme investičnímu fondu povolení nebo že valná hromada rozhodne o změně předmětu podnikání.

Při zániku s.r.o. bez likvidace nedochází ke zdanění navýšení vkladů společníků z vlastních zdrojů společnosti, které bylo provedeno před změnou společnosti na a.s. Taktéž nabytí akcií a.s. společníkem s.r.o. nepodléhá zdanění. Při prodeji akcií nabytých při transformaci s.r.o. na a.s. je nutné u poplatníků, kteří nemají tyto akcie zahrnuté ve svém obchodním majetku a u nichž dosud nebyl splněn časový test pro osvobození příjmů z prodeje akcií, vycházet ze znění ustanovení § 10 ZDP. Odpočitatelným výdajem je cena, za kterou poplatník akcie nabyt. Od daně z příjmů je prodej akcií osvobozen ve smyslu ustanovení § 4 odst.1 r) ZDP po 5 letech od jejich nabytí.³⁷

K zamezení dvojího zdanění dividendových příjmů, tj. zdanění jak ve státě zdroje, tak ve státě daňové rezidence příjemce, pak slouží dohoda smluvních států, díky které je daň zaplacená z těchto

³⁷ Pelech, P., Pelech, V., Daně z příjmů s komentářem k 4.4.2007, 8.akt.vydání, ANAG, r.2007, str.216

příjmů v zahraničí započtena na daň splatnou ve státě příjemce. Jedná se o metodu zápočtu.

Daň z vyplacených dividendových příjmů sráží při výplatě poplatníkovi vyplácející společnost jako plátce daně. Sraženou daň je vyplácející společnost povinna odvést správci daně. Sražením a odvedením daně se považuje daňová povinnost příjemce dividend v ČR za splněnou. Výjimku tvoří pouze dividendy vyplacené českými společnostmi českým penzijním fondům. V tomto případě se daň sražená a odvedená vyplácející společností započte na celkovou daňovou povinnost.³⁸

4.2.4. Zdaňování příjmů v.o.s. a jejich společníků

Poplatníci daně z příjmů PO jsou v zákoně o daních z příjmů vymezení negativním způsobem. Domnívám se, že tato neexistence taxativně vymezeného okruhu poplatníků daně z příjmů PO může v praxi způsobit nemalé potíže. Nejčastěji se váhá s vymezením poplatníků u v.o.s. Řada poplatníků si není jista zda je v.o.s. poplatníkem daně z příjmů PO nebo není, kdo podléhá zdanění - v.o.s. nebo jednotliví společníci? Podle § 38m, odst.8 b) ZDP veřejná obchodní společnost skutečně nemá povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů PO. Zisk v.o.s. je zdaňován v základech jednotlivých společníků, kteří toto daňové přiznání podávají sami za sebe s ohledem na to, zda se jedná o FO nebo PO.

Veřejná obchodní společnost je právnickou osobou a jedná se o společnost ryze osobní. V.o.s. lze považovat za sdružení s vlastní právní subjektivitou. Nemá však povinnost jako společnost podávat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a platit daň dle § 21 odst.1 ZDP.

³⁸ Dráb, O., Daně a právo v praxi č.5/2006, str.6

Nelze však učinit závěr, že v.o.s. neplatí žádnou daň, je poplatníkem vždy, když je její příjem podroben srážkové dani (§ 36). Předmětem daně z příjmů PO u veřejné obchodní společnosti jsou pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou (§ 36 - srážková daň), což neplatí při stanovení základu daně společníka v.o.s..

Do samostatného základu daně dle § 20b odst.1 ZDP se zahrnují veškeré příjmy této PO z podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku ve výši včetně daně sražené v zahraničí, plynoucí daňovým rezidentům ze zdrojů v zahraničí. Příjem z vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti. Obdobně se postupuje i u poplatníka, který je daňovým nerezidentem, pokud jeho příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku, plynoucí ze zahraničí se přičítají jeho stálé provozovně umístěné na území ČR. Na samostatný základ daně dle § 20b se vztahuje sazba daně ve výši 15% dle § 21, odst.4 ZDP.

Společníci v.o.s. si v mnoha případech nejsou jisti, jak postupovat při výpočtu obecného základu daně této společnosti. Veřejná obchodní společnost je právnickou osobou a účetní jednotkou a její základ daně se zjišťuje podle ustanovení § 23 - 33 ZDP za společnost jako celek stejně jako u jiného poplatníka daně z příjmů PO. Základem daně je rozdíl, o který zdanitelné příjmy (výnosy), s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (zisk před zdaněním). Tento stanovený základ se rozdělí mezi společníky dle podílů na zisku jednotlivých společníků v.o.s. stanovených společenskou smlouvou, jinak rovným dílem, bez ohledu na to, zda jsou společníci PO nebo FO.

Podobně jako základ daně (zisk) se následně mezi společníky rozdělují i položky odčitatelné od základu daně (§ 34 ZDP), slevy na dani (§ 35 ZDP) a hodnoty darů poskytnuté veřejnou obchodní společností na účely vymezené v § 20 odst.8 ZDP.

Společníkem v.o.s. mohou být jak osoby fyzické, tak právnické. FO nemusí být podnikatelé, ale musí splňovat podmínky pro provozování živnosti.

Je-li společníkem FO, podléhá dani z příjmů FO a zdaňuje podíl na zisku (§ 7 odst.1 písm.d) ZDP) podle ustanovení § 16 ZDP. U společníků z řad FO navíc podléhají podíly na zisku povinnosti z titulu sociálního a zdravotního pojištění (společník v.o.s. je považován za osobu samostatně výdělečně činnou). Základem daně (díličím základem daně) společníka v.o.s. je část základu daně v.o.s. stanoveného podle § 23 -33 ZDP.

Je-li společníkem PO, jednak vykonává práva a povinnosti spojené s účastí ve společnosti její statutární orgán, který je FO, a jednak její podíl na zisku v.o.s. podléhá zdanění, spolu s vlastním základem daně této PO (dle § 20 odst. 5 ZDP), dani z příjmů PO dle § 21 odst.1 ZDP.

Příjmy, které společník v.o.s., jako FO, obdrží v souvislosti s ukončením účasti na v.o.s., jsou řazeny mezi ostatní příjmy dle § 10, odst.1 i) ZDP a zdaňovány dle § 16 ZDP.

Podle ustanovení § 40 odst. 1, zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je povinen podat daňové přiznání i ten, koho k tomu správce daně vyzve, tj. i poplatník, kterému ze zákona tato povinnost nevyplývá. Správce daně vyzve v.o.s. k podání daňového přiznání zejména v situaci, kdy společnost nepředložila správci daně účetní závěrku. Dá se předpokládat, že v takovém případě v.o.s. daňové přiznání musí podat (respektive její společníci), přiložit k němu účetní závěrku, nicméně se domnívám, že daňová povinnost k dani z příjmů PO této společnosti vzniknout nemůže.

4.2.5. Zdaňování příjmů k.s. a jejich společníků - komplementářů a komanditistů

Dvojaké postavení společníků komanditní společnosti komplikuje i její zdaňování. Dle mého názoru, je komanditní společnost po stránce administrativní a daňové příliš složitou a zřejmě ne příliš často vyhledávanou právní formou podnikání.

Komanditní společnost je právnickou osobou a účetní jednotkou a její základ daně se zjišťuje podle ustanovení § 23 - 33 ZDP za společnost jako celek stejně jako u jiného poplatníka daně z příjmů PO. Základem daně je rozdíl, o který zdanitelné příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (zisk).³⁹

U komanditní společnosti se stanovený základ daně snižuje o částku připadající komplementářům. Rozdělení tohoto základu daně na část připadající komanditní společnosti a část připadající komplementářům se určí poměrem stanoveným ve společenské smlouvě, jinak se zisk dělí mezi ně na polovinu. Část daňového základu, která připadne komanditní společnosti, se po zdanění daní z příjmů PO dle § 21 odst.1 ZDP, rozdělí mezi komanditisty v poměru stanoveném ve společenské smlouvě, jinak v poměru splacených vkladů, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Postupuje se stejně jako u společníků s.r.o.. Tento podíl na zisku (již zdaněném daní z příjmů PO) z účasti komanditisty na k.s. se dále zdaňuje zvláštní sazbou daně ve výši 15% dle § 36 odst.2 b) ZDP (srážková daň).

Komplementáři si svou část zisku mezi sebou rozdělí rovným dílem. Osobně ručící společníci (komplementáři) zdaňují své příjmy podle toho, zda se jedná o FO nebo PO. Podíly na zisku připadající

³⁹ Daně a právo v praxi č.7/2002, str.24

komplementářům, kteří jsou FO, se zdaňují dle § 7 odst.1.d) ZDP, daní z příjmů fyzických osob dle § 16 ZDP. U poplatníka, který je komplementářem k.s., je součástí základu daně také část základu daně nebo daňové ztráty k.s. určena ve stejném poměru, jakým je rozdělován zisk nebo ztráta k.s. na tohoto komplementáře. Komplementář FO je považován za osobu samostatně výdělečně činnou.⁴⁰ Postupuje se stejně jako u společníka v.o.s.

Příjmy z podnikání (podíly na zisku) komplementářů k.s., kteří jsou PO, se zdaňují daní z příjmů právnických osob dle § 21 odst.1 ZDP. U poplatníka, který je komplementářem k.s. je předmětem daně také část základu daně nebo část daňové ztráty komanditní společnosti. Tato část se na jednotlivého komplementáře určí ve stejném poměru jako je rozdělován zisk nebo ztráta k.s. připadající na komplementáře dle společenské smlouvy, jinak rovným dílem.⁴¹

Podíly na zisku z majetkové účasti na komanditní společnosti jsou příjmy z kapitálového majetku dle § 8 odst.1.a) ZDP. Pokud tyto příjmy plynou komanditistům ze zdrojů na území ČR, jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP a to bez ohledu na to, zda plynou v peněžní či nepeněžní formě. Zvláštní sazba daně (srážková daň) činí u daňových rezidentů i nerezidentů 15% z podílu na zisku komanditisty z účasti na k.s., dále z vypořádacího podílu při zániku účasti komanditisty v k.s. a z podílu na likvidačním zůstatku komanditisty v k.s.. Základem daně pro zvláštní sazbu daně je pouze příjem a tento základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně.

Do samostatného základu daně dle § 20b odst.1 ZDP se zahrnují veškeré příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku k.s. ve výši včetně daně sražené v zahraničí, plynoucí daňovým rezidentům ze zdrojů v zahraničí.

⁴⁰ Časopis Daně a právo v praxi č.9/2003, str.41-42

⁴¹ Bakoš, M., Finanční právo, 4.vydání, C.H.Beck Praha, r.2006, str.257

Příjem z vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti. Obdobně se postupuje i u poplatníka, který je daňovým nerezidentem, pokud jeho příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku, plynoucí ze zahraničí se přičítají jeho stále provozovně umístěné na území ČR.

U poplatníka, který je komplementářem k.s., je součástí samostatného základu daně i část příjmů k.s., z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku. Tato část samostatného základu se stanoví ve stejném poměru, jakým je rozdělován zisk nebo ztráta k.s. na tohoto komplementáře. Na samostatný základ daně dle § 20b se vztahuje sazba daně ve výši 15% dle § 21, odst.4 ZDP.

Příjmy komanditisty FO z převodu účasti na k.s., při kterých dochází ke zvýšení majetku a příjmy, které komplementář k.s. obdrží v souvislosti s ukončením účasti na k.s., jsou řazeny mezi ostatní příjmy dle § 10, odst.1 c) ZDP.

Vyplacené podíly na zisku nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Za podíly na zisku se považují i částky použité ze zisku po zdanění na navýšení vkladu komanditisty v k.s. Za podíly na zisku se nepovažuje zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk k.s. nebo fond vytvořený ze zisku.

Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období. U poplatníka, který je komplementářem k.s., se daňová ztráta upraví o část základu daně (zisku) nebo část daňové ztráty k.s.. Také položky odčitatelné od základu daně lze u komplementáře zvýšit o poměrnou část odpočtu zjištěného za k.s.

Tato forma podnikání s prvky s.r.o. (komanditista) a zároveň i v.o.s. (komplementář) se mi jeví z daňového hlediska jako příliš komplikovaná.

4.2.6. Zdaňování příjmů ES a jejich společníků - akcionářů

Nařízení č.2157/2001 neobsahuje konkrétní úpravu zdaňování ES, a proto podléhá národním daňovým systémům jednotlivých členských států. V ČR se jedná o ustanovení zákona č.586/1992 Sb. o daních z příjmů, která se vztahují na akciové společnosti. Evropská společnost postupuje při stanovení základu daně, daňové ztráty, daňové povinnosti a v daňovém řízení obdobně jako akciová společnost.

Neexistence jednotné daňové úpravy zdaňování obchodních společností v EU snižuje výhody ES, neboť se i nadále musí potýkat s mnoha odlišnými systémy zdanění. Rozdílné daňové sazby budou ovlivňovat rozhodování o umístění sídla ES, neboť např. Estonsko nezdaňuje rozdělené podíly na zisku společností.⁴²

Doplněním Směrnice o dceřiných a mateřských společnostech směrnici č.2003/123 byla rozšířena působnost původní směrnice i na evropskou společnost. Tím má být evropské společnosti garantováno, že členský stát mateřské společnosti buď nezdaní příjmy dceřinné společnosti sídlící v jiné členské zemi, nebo pokud tyto příjmy zdaní, umožní mateřské společnosti odečíst od základu daně daň z příjmu, kterou platí dceřinná společnost v jiné členské zemi.⁴³

Nová směrnice o fúzích č.2005/19 rozšířila působnost původní směrnice č.90/434 na evropskou společnost. Cílem bylo zabránit zdanění zisku, který může vzniknout při fúzi z rozdílu mezi hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich účetní hodnotou. Směrnice má umožnit přemísťování sídla ES v rámci EU bez daňových překážek.

ES je považována za rezidenta ČR pokud má na území ČR své sídlo nebo místo vedení. Má tedy neomezenou daňovou

⁴² Neruda, R., Nerudová, D., Daně a právo v praxi č.5/2005, str.4

⁴³ Neruda, R., Nerudová, D., Daně a právo v praxi č.5/2005, str.3

povinnost. Vztahují se na ni i mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. U evropské společnosti však může dojít k přemístění zapsaného sídla a tím i ke změně daňového rezidentství. V případě přesunu sídla a změny daňového rezidentství je ES povinna podat daňové přiznání za období předcházející dni přemístění sídla z území ČR. Dále je povinna sestavit řádnou či mimořádnou účetní závěrku k tomuto dni. Při stanovení základu daně se vychází z hospodářského výsledku zjištěného z této závěrky. Možnost přesunu sídla ES bez daňových dopadů je zakotvena ve směrnici o fúzích.

ES se setkává se stejnými daňovými problémy jako ostatní společnosti s přeshraničními aktivitami. Jde o:

1. Nemožnost skupinové kompenzace ztrát a aktivit v jednom členském státě oproti ziskům z aktivit v jiném členském státě - což může vést ke dvojímu zdanění.
2. Problémy spojené s převodními cenami - může dojít i ke dvojímu zdanění mezi ES a jejími dceřinými společnostmi, protože neexistuje jednotná úprava transfer pricing.
3. Problémy spojené s režimy zdaňování zisků ovládaných zahraničních společností dle domácích daňových režimů - jestliže bude mít ES dceřiné společnosti v zahraničí, mohou být na základě národní daňové legislativy zisky zahraničních dceřiných společností, založených v zemi s velmi nízkým daňovým zatížením, zdaňovány přímo jako příjem společníků zahraniční dceřiné společnosti v zemi, v níž jsou společníci rezidenty.
4. Problémy spojené se stálými provozovny - vnitrostátní úpravy definice stálé provozovny se mnohdy liší, mohlo by zde z tohoto důvodů dojít i ke dvojímu zdanění.

Způsoby založení ES z daňového hlediska:

1. Při zdaňování fúzí, které vedou ke vzniku ES, se společnost řídí § 23c ZDP tak, že příjmy nástupnické ES a společníka zanikající společnosti vzniklé z důvodu přecenění majetku a závazku se nezahrnují do základu daně. Nástupnická ES je oprávněna převzít nárok na odpočet daňové ztráty zanikající společnosti.

2. Založením holdingové evropské společnosti dochází ke vzniku nového právního subjektu a mělo by být daňově neutrální. Příjmy vzniklé u společníka nabyté společnosti z důvodu přecenění podílu v nabyté společnosti při převodu podílů se nezahrnují při výměně podílů do základu daně (§ 23b odst.4 ZDP).

3. V případě založení dceřiné ES vkladem podniku dle § 23a odst. 5 b) ZDP je dceřiná ES oprávněna převzít daňovou ztrátu vyměřenou převádějíci společností a uplatnit ji jako odčitatelnou položku.

4. Založení ES změnou právní formy je daňově neutrální, nedochází zde ke změně ocenění majetku a závazků.⁴⁴

Evropská společnost, jako právní forma podnikání, se dle mého názoru zdá být atraktivnější z důvodů korporátních, ale nikoliv z důvodů daňových. Oblast zdaňování byla ponechána v kompetenci členských států, což bude v praxi zřejmě činit značné obtíže. Společnosti jsou zatěžovány přílišnými administrativními a transakčními náklady.

4.2.7. Zdaňování příjmů EHZS a jejich společníků

Při stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti evropského hospodářského zájmového sdružení se postupuje stejně jako u veřejné obchodní společnosti.

V daňovém řízení postupuje EHZS a člen EHZS stejně jako v.o.s. a společník v.o.s.

⁴⁴ Neruda, R., Nerudová, D., Daně a právo v praxi č.5/2005, str.4-6

V. DANĚ Z PŘÍJMŮ OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ V EU

5.1. Nástin problémů spojených s daní z příjmů společností v EU

Přístup nových členských zemí v roce 2004 odstartoval další snižování sazeb daně z příjmů obchodních společností v Evropské Unii, především v nově přistupujících státech. Z tohoto hlediska měl dle mého názoru přístup České Republiky k EU velmi pozitivní vliv. Následovalo i snížení daňových sazeb v několika starých členských zemích EU-15⁴⁵. V roce 2006 činila průměrná daňová sazba ve starých členských zemích 27,7%, přičemž v roce 1982 to bylo 47,3%. V deseti nových členských zemích v roce 2006 průměrná daňová sazba činila 17,8%. Průměrná daňová sazba všech 25 členských zemí v roce 2006 činila 23,8%.⁴⁶

Navzdory trendu snižování daňových sazeb kompenzovaných rozšiřováním daňového základu přetrvávají v národních daňových systémech stále velké rozdíly, což je především spojeno se zvýšenými náklady (především informačními a transakčními) na straně nadnárodních společností.

Základ daně je v odlišných daňových režimech zemí EU určován podobným způsobem. Bývají v něm zahrnuty všechny příjmy, včetně nesouvisejících s podnikáním. Všeobecně uznávaným pravidlem je daňová uznatelnost nákladů nutných pro dosažení a udržení příjmů. Zisk, jako rozdíl mezi výnosy a náklady, je většinou dále upravován v souladu s požadavky daňové legislativy členského státu.

⁴⁵ EU-15: Belgie, Dánsko, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemí, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Španělsko, Švédsko, Velká Británie.

EU-12: Bulharsko, Česká Republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Rumunsko, Slovensko, Slovinsko.

⁴⁶ Company Tax Co-ordination in an Enlarged EU, Schratzenstaller, M., Vienna, Austrian Institute of Economic Research (WIFO), 2005, str.8.

Bundesministerium der Finanzen, 2005: Die Wichtigsten Steuern im Internationalen Vergleich, Berlin, OECD 2005

Způsob určování daňového základu je specifický pro každou členskou zemi a stále zde přetrvávají významné rozdíly. Myslím si, že jednotná daňová úprava v celé EU, nebo alespoň jednotná daňová sazba by v praxi usnadnila život mnoha subjektům, především by odpadly obrovské náklady společností spojené s neustálým řešením daňové problematiky a také by se snížila právní nejistota při vstupu společností na nové zahraniční trhy. Bohužel by to pravděpodobně přineslo i celou řadu negativ, jako např. ztráta suverenity členského státu v ovlivňování vlastní fiskální politiky.

5.2. Harmonizace daňových soustav v zemích EU

Potřeba sjednoceného, resp.harmonizovaného práva je dána zejména nutností zajistit prostředí svobodné a rovné soutěže pro hospodářské subjekty, a domnívám se, že z tohoto důvodů je harmonizace právních úprav jednotlivých členských zemí EU jedním z nejdůležitějších probíhajících procesů a zároveň nástrojů k vytvoření a fungování jednotného vnitřního trhu.

Základním předpisem pro harmonizaci práva byl čl.100 Smlouvy o založení EHS, který byl nahrazen čl.100 a čl.100a Jednotného evropského aktu (vstup v platnost 1.7.1987), které jsou k původnímu ustanovení Smlouvy o zřízení EHS v postavení lex specialis, tzn.že ustanovení Smlouvy o zřízení EHS lze použít pouze subsidiárně.

Evropský soudní dvůr ve své judikatuře stanovil dvě základní zásady pro aplikaci práva ES v členských státech. Jedná se o tzv.zásadu přímého účinku, což znamená, že vnitrostátní subjekt se může přímo dovolávat přímo účinné normy práva ES, která existuje mimo rámec vnitrostátního práva a soudní nebo jiný státní orgán je povinen tuto normu na vztahy vůči jednotlivcům bez dalšího aplikovat. Takováto norma práva ES musí být konstruována tak, aby

přímo stanovila konkrétní pravidla chování pro subjekty, a musí na ni být pohlíženo z hlediska vnitrostátního jako na platnou právní normu. Jedná se především o Nařízení.

Určité normy sekundárního práva však nestanoví konkrétní pravidla chování pro subjekty, tudíž nemohou být přímo účinné, avšak přesto obsahují určité zásady, které mají být vtěleny do právních řádů členských a přidružených států. Tyto státy jsou pak povinny uvést svůj právní řád do souladu s těmito principy. Jedná se především o Směrnice, které jsou nástroji používanými k harmonizaci práva EU a které předepisují jen výsledek, jehož má být dosaženo. Formy a metody dosažení tohoto cíle pak zůstávají zcela na vůli států. Přímo aplikovatelný je většinou až národní transformační akt. Evropský soud přiznal směrnicím ve výjimečných případech i přímou účinnost.

Pokud se jedná o daňovou oblast v rámci harmonizace nejde o unifikaci daňových systémů zainteresovaných zemí, tzn. o zavedení jednotné daně s jednotnými základy a sazbami, nýbrž o sjednocení základních pravidel konstrukce jednotlivých daní včetně sblížení jejich sazeb. Přesto však harmonizace přináší řadu problémů. Jedná se především o citelný zásah do suverenity každého státu v otázce výběru daní, do fiskální politiky a jejího hlavního nástroje, do struktury příjmové stránky veřejných rozpočtů a v neposlední řadě vyžaduje úpravy i v navazujících sférách (např. rozpočtové výdaje, důchodová politika, měnová politika). Z těchto důvodů Komise ES na konci 80. let přešla od své koncepce systematického sblížování rozdílných základních všeobecných daní v členských státech a definovala nový přístup k ekonomické integraci, který dává přednost přibližování (aproximaci) a koordinaci daňové politiky členských a přidružených států.

V souladu s cílem České republiky stát se členskou zemí EU, bylo ode dne účinnosti nové daňové soustavy zahájeno sblížování

českých daňových zákonů s *acquis communautaire*. Současná daňová soustava zavedená od 1.1.1993 je vybudovaná na stejných principech jako daňové soustavy v členských zemích EU. Přístup k EU dne 1.5. 2004 vyžadoval aby daňové zákony byly efektivně implementované, tzn. v praxi zavedené a vynutitelné ještě před tímto vstupem do EU. Česká republika je povinna začlenit do svého právního řádu všechny platné právní předpisy ES a zároveň je povinna respektovat to, že nebude přijímat taková opatření, která by byla v rozporu s pravidly ES, což se dle mého názoru jeví jako citelný, ale nezbytný zásah do suverenity ČR.

V současné době se stále více prosazuje využívání především nelegislativních nástrojů ve formě doporučení, pokynů, vícestranných dohod a výkladových stanovisek.

Cílem v oblasti harmonizace přímých daní je v současné době především odstranit překážky přeshraničních transakcí a dosáhnout větší kompatibility národních systémů. Jde zejména o sladění postupů pro zamezení dvojího zdanění. Záměrem politiky EU v oblasti přímých daní je aby Evropská Unie zastoupena Komisí vystupovala pouze v roli koordinátora. Podle současného stavu je základním cílem ČR snižování přímých daní, což se týká hlavně daně z příjmů právnických osob. Pro daň z příjmů FO je hlavním směrem vývoje, kromě zavedení rovné daně, snižování stávajícího počtu zvláštních úlev a výjimek z této daně, což by dle mého názoru mělo vést k větší daňové spravedlnosti.

Stoupenci harmonizace tvrdí, že rozdíly v přímém zdanění firem jsou zneužívány k deformaci jednotného trhu cestou „konkurenčního zdanění“. Kapitál pak směřuje tam, kde se dá na daních ušetřit, což vede k všeobecnému tlaku na snižování daní ze zisku a dividend. Trpí státy, jejichž daně podnikatele odstrašují. Myslím si, že především z tohoto důvodu by se daňové sazby členských zemí měly když ne úplně sjednotit, tak alespoň hodně

přiblížit. Domnívám, že jelikož nezáleží pouze na samotné sazbě daně, která sama o sobě nemá až tak velkou vypovídací schopnost o tom jaká nakonec bude skutečná výše vyměřené daně, tak i způsoby stanovování daňových základů jednotlivých členských zemí by měly být velmi podobné. Jisté tedy je, že diskuze o daních zdaleka nekončí a spolu s ní neodpadne snaha o ještě větší daňovou harmonizaci.

Většina evropských společností souhlasí s tím, aby se národní daňové systémy dále sblížovaly, což pro ně znamená zvláště administrativní a ekonomické úspory. Evropská komise upustila od záměru celkové daňové harmonizace korporativního zdanění, ale cílem zůstala pouze harmonizace daňových základů, přičemž právo stanovení daňové sazby by i nadále mělo být ponecháno v kompetenci jednotlivých členských států.⁴⁷

5.3. Složitost daní v EU

Daně zasahují do života občanů všude na světě, ať už ve formě přímých či nepřímých daní. Výše daňových sazeb výrazně ovlivňuje podnikatelské aktivity v zemi. Není to ovšem jen jediné kritérium. Dalším důležitým kritériem je dle mého názoru administrativní složitost daní a jejich celkový počet v jednotlivých zemích. Země Skandinávie jsou oblíbeným cílem zahraničních investorů, i přesto že jsou zde daně nejvyšší. Důvodem je legislativní vyspělost a jednoduchá administrativa. Celkové daňové zatížení je v členských zemích EU podstatně vyšší než v ostatních vyspělých zemích světa, jelikož i výdaje na sociální zabezpečení občanů EU jsou vyšší, což je nejvíce charakteristické právě pro Skandinávské země.

⁴⁷ Týč, V., Základy práva Evropských společenství pro ekonomy, 2.vyd., Linde Praha, r. 1999, str.73 a násl.

Kritéria hodnocení složitosti daní v EU:

Do indexu složitosti daňové soustavy jednotlivých členských zemí EU, dle Světové banky, se promítá zejména:

- celkový počet vybraných daní na území států (čím více tím horší umístění),
- časová náročnost na splnění všech daňových povinností,
- počet výjimek a rozdílných přístupů k vypočtení daňové povinnosti,
- rozsáhlost jednotlivých právních norem upravujících daňové povinnosti,
- zda se daň odvádí pouze centrálně nebo i do obecních či místních rozpočtů.

Nejvyšší důraz byl přitom kladen na daň z příjmů právnických a fyzických osob. Index daňové složitosti nezohledňuje celkové daňové zatížení, proto jsou v první patnáctce Švédsko, Dánsko, Finsko, Belgie, Francie a Německo - tedy země s nejvyšší daňovou zátěží. Země s nejnižšími daněmi v EU, jako např. Lotyšsko, je umístěno díky složitosti daňového systému až na 21. místě.

Zohledníme-li celkovou daňovou zátěž a jednoduchost daňové soustavy, umístí se na prvních dvou místech Estonsko a Irsko. Daňová přiznání v těchto zemích jsou poměrně jednoduchá a současně se odvádí nízké daně.

Nejjednodušší daňový systém je v Estonsku:

Dle Světové banky má z členských zemí EU nejjednodušší daňový systém Estonsko. Na opačném pólu se umístilo Nizozemí (především kvůli nejvyššímu celkovému počtu vybíraných daní). V Estonsku je zavedena rovná daň u právnických a fyzických osob, daňové přiznání je poměrně jednoduché, existuje zde velmi málo výjimek, odčitatelných položek či slev. Domnívám se, že takový daňový systém je velmi výhodný nejen pro rezidenty Estonska, ale i

pro zahraniční investory, díky jejichž investicím na území Estonska pak následně dochází k celkovému hospodářskému růstu této země.

Česká Republika se umístila dle hodnocení Světové banky na 17. místě, až za námi skončilo Rakousko či Velká Británie.⁴⁸

Složitost daní v EU (za rok 2005) - od nejméně složitých	
Pořadí	Země
1.	Estonsko
2.	Irsko
3.	Kypr
4.	Španělsko
5.	Litva
6.	Malta
7.	Lucembursko
8.	Belgie
9.	Francie
10.	Švédsko
12.	Portugalsko
12.	Německo
13.	Dánsko
14.	Řecko
15.	Finsko
16.	Slovensko
17.	Česká Republika
18.	Rakousko
19.	Slovinsko
20.	Velká Británie
21.	Lotyšsko
22.	Maďarsko

⁴⁸ Daně a finance 7-8/2006, LexisNexis CZ, str.39-40

23.	Itálie
24.	Polsko
25.	Nizozemí
Pramen: The Worldbank - Doing Business 2005	

5.4. Daňové aspekty podnikání malých a středních podniků v EU

Malé a střední podniky tvoří podstatnou část společností působících v členských zemích EU. Existence daňových překážek (především v podobě nákladů rozdílného zdanění atd.) je důvodem, proč se malé a střední podniky zapojují do přeshraničních aktivit na jednotném trhu EU méně než velké společnosti.

Za malé podniky jsou dle Evropské komise považovány společnosti s méně než 50 zaměstnanci a obratem pod 10 mil. EUR, za střední podniky se považují společnosti s 250 a méně zaměstnanci a obratem pod 50 mil. EUR.

Většinu společností podnikajících v členských státech představují malé a střední podniky. Narozdíl od velkých společností však nedisponují dostatečným kapitálem a největší problém pro ně představují vyvolané náklady zdanění, které podnikům vznikají v souvislosti s existencí mnoha odlišných systémů zdanění na jednotném trhu EU.

Cílem Evropské komise je odstranit daňové překážky v oblasti daně z příjmů korporací a minimalizovat ztráty spojené s neefektivní alokací kapitálu. Významným krokem bylo přijetí směrnice o fúzích č. 90/434/EEC, směrnice o dceřiných a mateřských společnostech č. 90/435/EEC, směrnice o zdaňování výplat dividend v rámci skupiny č. 2003/123/EC a také zavedení nového typu obchodní společnosti - Societa Europea (evropská společnost), která má jednotnou právní úpravu v celé EU. Evropská komise zvažuje směrnici o evropské společnosti s ručením omezeným, která by vyhovovala právě malým

a středním podnikům. Návrh se zabývá nejen jednotnou právní úpravou napříč EU, ale také jednotným zdaňováním - systémem zdanění v domácí zemi. Společnosti podnikající ve více členských státech by tak stanovovaly svůj zdanitelný zisk podle pravidel platných v jejich domácí zemi. To by znamenalo pro malé a střední podniky výrazné snížení nákladů zdanění.

Cílem je zavedení modelu zdanění v domácí zemi, což by pomohlo odstranit daňové překážky pro malé a střední podniky.⁴⁹

VI. PERSPEKTIVA VÝVOJE DANÍ Z PŘÍJMŮ V ČR VZHLEDEM K REFORMĚ VEŘEJNÝCH FIANANCÍ V ROCE 2008

Od 1.1.2008 dojde na základě zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů č. 261/2007 Sb.k nejrozsáhlejší reformě veřejných financí od roku 1989 jejíž klíčovou součástí jsou změny daní. Dochází mimo jiné k zavedení jednotné lineární daně z příjmů fyzických osob ve výši 15%, ke snížení daně z příjmů právnických osob na 21%, ke zvýšení snížené sazby DPH na 9%, ke změnám spotřebních daní a také k zavedení nové ekologické daně.

Výhodou je zcela jistě zavedení jednotné sazby daně z příjmů FO a také snížení daně z příjmů PO, ale daňová zátěž, především u DPH a větší složitost daňového systému by mohla mít negativní dopad na ekonomický růst ČR a mohla by vést ke ztrátě řady pracovních míst. Dá se také čekat výrazné zdražování. Problém nastane především v omezení daňové uznatelnosti úroků z úvěrů a půjček, což způsobí problémy hlavně společnostem žijícím z úvěru.

Nová daňová reforma by měla výrazně přispět ke snížení výjimek, které zákon o daních z příjmů nyní obsahuje v hojném počtu.

⁴⁹ Narudová, D., Daně a právo v praxi č.4/2008, str.38-41

Přehled nejdůležitějších změn od 1.1.2008

Mění se:

1. Sazba daně z příjmů fyzických osob – na jednotnou lineární sazbu 15% : Od roku 2008 se zavádí sazba daně z příjmů FO ve výši 15% a od roku 2009 12,5%, namísto současného klouzavě progresivního systému čtyř daňových pásem ve výši 12, 19, 25 a 32%. To by dle mého názoru mohlo vést ke značnému zjednodušení výpočtu daně a také k větší motivaci nevyhýbat se daňové povinnosti.
2. Změna způsobu výpočtu základu daně ze závislé činnosti - daň bude počítána z tzv.superhrubé mzdy, tedy z hrubé mzdy nesnížené o částky zdravotního a sociálního pojištění placeného zaměstnancem a zároveň navýšené o pojistné hrazené zaměstnavatelem (35%) – ve skutečnosti tedy bude činit daň 23,1% v roce 2008, a 19,5% v roce 2009. Toto nové opatření sice zavede rovnou daň a přestane tzv.“trestat“ osoby s vyššími příjmy neúměrně vysokým zdaněním, ale zároveň se podle všeho zvýší zdanění u nízkopříjmových skupin. Myslím si, že způsob výpočtu daně ze superhrubé mzdy není vhodným řešením, jelikož daň by se měla vypočítávat ze skutečného příjmu a ne z odvodů na sociální a zdravotní pojištění. Domnívám se tato nová úprava, nemá moc velkou naději na dlouhé trvání.
3. Daňové slevy na poplatníka se v roce 2008 zvýší na 24.840 Kč ročně z částky 7.200 Kč. V roce 2009 se daňové slevy na poplatníka a jeho nepracujícího manžela/ku sníží na 16.560 Kč za rok. Jsem toho názoru, že by bylo vhodnější, kdyby v rámci zachování právní jistoty byla právní úprava stabilnější. Každoroční změny, výkyvy a přejmenovávání různých položek v daňových zákonech přispívají k celkové právní nejistotě a nestabilitě daňového práva.
4. Daňová sleva na dítě se zvýší v r.2008 v souvislosti se zavedením poplatků u lékaře, a pak se opět sníží v souvislosti se snižováním

daně z příjmů. Nyní činí 6.000 Kč. Toto opatření se mi jeví jako další typický příklad zbytečných změn a výkyvů.

5. Sazba daně z příjmů právnických osob se sníží v r.2008 na 21% z nynějších 24%, v r.2009 na 20% a v r.2010 na 19%. Trend snižování daňových sazeb je podle mého názoru velmi přínosný a ideálním stavem by bylo ustálení daňové sazby na určitém procentním bodě a setrvání v tomto stavu beze změn alespoň pár let.

6. Snížená sazba DPH – zvýší se na 9% z nynějších 5%. Zvýšená sazba DPH zůstává 19%. Z tohoto důvodu zřejmě dojde ke zdražení služeb a zboží, což vyvolá pravděpodobně inflaci.

7. Spotřební daň u cigaret – zvýší se na 28% ze současných 27% a 1,03 Kč za kus ze současných 0,88 Kč. V případě prodeje lehkých drog, jako jsou cigarety shledávám zvyšování spotřební daně jako opodstatněné.

8. Na osvobození prodeje cenných papírů od daně se budou vztahovat přísnější podmínky. Již nebudou osvobozeny po 6 měsíčním časovém testu příjmy z prodeje všech CP, ale pouze z investičních CP a CP kolektivního investování. U prodeje ostatních CP a převodů účasti na obchodních společnostech se tento časový test nutný pro osvobození příjmů posouvá až na 5 let.

9. Osvobození příjmů z dividend se rozšiřuje i na dividendy vyplácené subjekty ze třetích zemí, které jsou přijaty mateřskou společností se sídlem v ČR nebo stálou provozovnou společností sídlící v EU, která je umístěna na území ČR.

Zavádí se:

1. Strop pro odvody sociálního a zdravotního pojištění. Zaměstnanci i osoby samostatně výdělečně činné nebudou platit sociální a zdravotní pojištění z příjmů převyšujících čtyřnásobek průměrného platu (kolem 84.000 Kč).

2. Ekologické daně – u elektřiny, zemního plynu a tuhých paliv. Toto nové opatření shledávám jako velmi přínosné vzhledem k ochraně životního prostředí. Pravděpodobně ale dojde ke zdražení těchto energií.
3. Skupinová registrace k DPH – pro podniky, které jsou vzájemně úzce spojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.
4. Úrokový strop – max.výše úroků z úvěrů a půjček, které bude možno daňově odepsat. Tato změna pravděpodobně zkomplikuje život společnostem, které financují většinu svých projektů z úvěrů.

Ruší se:

1. Minimální základ daně - což shledávám jako velmi přínosné.
2. Společné zdanění manželů - což také shledávám jako přínos a odbourání přílišné komplikovanosti a administrativy spojené se zavedením společného zdanění manželů.
3. Registrační pokladny - nejsem si jista, zda by nebylo vhodnější je ponechat v platnosti z důvodu větší kontroly tržeb drobných podnikatelů.
4. Omezení 1,5 mil. Kč na nákup firemního vozidla a jeho uplatnění v odpisech. - tato změna je vzhledem k rostoucím cenám automobilů na jedné straně a nemožností jejich daňového odepsání na straně druhé jistě opodstatněná.

Ve vládní reformě je potřeba dát si pozor především na několik zásadních detailů dotýkajících se příjmů fyzických osob i příjmů obchodních společností:

1. Zmatené stropy na pojistné zvýší daně:

Od odvodů pojistného budou osvobozeny příjmy převyšující čtyřnásobek průměrné mzdy (asi 84.000 Kč). Strop maximálního pojistného je však nastaven na rok, takže nejprve se státu musí každý měsíc odvést pojistné v plné výši a na úlevu vzniká nárok až

když odvod zaměstnance dosáhne výše 126.000 Kč a odvod zaměstnavatele 353.000 Kč. Právě díky tomu, že strop se počítá za rok a nikoliv za měsíc, díky čekání na daňovou úlevu, zaplatí zaměstnanec státu více na daních. Základem daně už totiž nebude hrubá, ale superhrubá mzda – včetně 35% sociálního a zdravotního pojištění placeného zaměstnavatelem.

2. Společnosti, které žijí z úvěrů si pohorší:

Vládní reforma je nevýhodná pro firmy, které mají vysoké úvěry a půjčky. Až dosud se všechny úroky z úvěrů a půjček daly započítat do nákladů. Od ledna si však společnosti budou moci odepsat jen úroky do určitého limitu, který bude pohyblivý, závislý na úrokových sazbách. Toto opět povede k prohloubení právní nejistoty v daňové oblasti. Odpočty úroků se omezují proto aby společnosti nemohly snižovat daňový základ půjčkami od spřízněných společností.

3. Daňové přiznání pro právnické osoby bude složitější:

Reforma měla daně nejen snížit, ale především zjednodušit, ale zdá se, že stanovení daňového základu se stane naopak složitějším. Jedná se např o propočty úroků z úvěru a půjček, o finanční leasing nebo příjmy zaměstnanců zároveň pracujících v cizině.

4. Byrokracie i pro ty, kdo vydělávají i v zahraničí:

Do superhrubé mzdy se musí započítávat i pojištění zaplacené v zahraničí. Pokud tedy někdo pracuje v Praze a zároveň v zahraničí a daňové přiznání podává v ČR, musí si jako hrubé příjmy ze zahraničí započítat i zdravotní a sociální pojištění, které tam za něj zaplatil zaměstnavatel. Základ daně tak paradoxně může být o mnoho vyšší než dosud.

Zahraniční pracovníci žijící v ČR budou muset zaplatit daně i z částky, kterou jim zaměstnavatel přispívá na přechodné bydlení.

Týká se to i Čechů pracujících mimo své bydliště. Toho nové opatření zřejmě znepríjemní život zaměstnancům, kteří musí pracovat mimo své bydliště a daňově více zatíží jejich mzdu.

Lidé, kteří zaplatili daně z příjmů v cizině, a chtějí si o tuto částku snížit daně v ČR, budou muset finančnímu úřadu doložit kromě potvrzení zaměstnavatele, že daně odvedl, také seznam a kontakty na tamní finanční úřad.

5. DPH pro skupiny může přilákat investory:

Zavádí se společné platby DPH pro skupiny. Celá podnikatelská skupina se může zaregistrovat jako jediný plátc DPH. To je výhodné zejména pro finanční instituce (banky, pojišťovny, penzijní fondy) jejichž služby jsou od DPH osvobozeny, a které mají ve skupině i jiné společnosti, jejichž služby od DPH osvobozeny nejsou (např. IT). Pokud se registrují jako jediný plátc, celá skupina si při vnitropodnikových transakcích DPH nemusí účtovat.

Skupinovou registraci nabízí jen 14 ze 27 zemí EU.⁵⁰

6. Změna osvobození výnosů z akcií

Změna sjednocuje časový test pro osvobození výnosů z prodeje akcií na 5 letou lhůtu, stejně jako je tomu u výnosů z prodeje obchodních podílů. Změna se však netýká akcií nabytých do 31.12.2007 (stále bude platit osvobození od daně z příjmů FO, pokud FO drží tyto akcie déle než 6 měsíců). Nově budou šestiměsíčnímu testu podléhat pouze příjmy z prodeje investičních cenných papírů, cenných papírů kolektivního investování a příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, a to jen při splnění určitých podmínek.

7. Prodloužení doby odepisování

Týká se např. osobních automobilů ze 4 na 5 let s retroaktivním účinkem.

⁵⁰ Články z internetu, zdroj: Hospodářské Noviny, ČTK

Cena, kterou zaplatíme za snížení daňových sazeb se zdá být až příliš vysoká. Jedná se navíc jen o demonstrativní výčet nejdůležitějších změn, které bohužel vůbec nevedou ke slibovanému zjednodušení daňového systému. V následujících letech lze očekávat další pokles daňových sazeb, což je bezesporu jedním z přínosů nové daňové reformy.

ZÁVĚR

Ve své diplomové práci jsem se zaměřila na daně z příjmů obchodních společností a jejich společníků. Tato problematika je velice důležitá, jelikož se týká všech podnikatelských subjektů, které se podílí na vytváření hrubého domácího produktu České Republiky a na naplňování státního rozpočtu a tudíž i kvalitního fungování celého státu. Daňový systém by měl těmto subjektům spíše nahrávat a zjednodušovat jejich fungování, ale v praxi je to bohužel přesně naopak. Zákon o daních z příjmů je určen jako norma pro právnické, ale také pro fyzické osoby. Toto uspořádání nepovažují za zcela vyhovující, jelikož se jedná o dva dosti odlišné systémy. U fyzických osob – zaměstnanců jsou zdaňovány skutečné příjmy, zatímco u právnických osob je zdaňován zisk – rozdíl mezi výnosy (příjmy) a náklady (výdaji). Výsledkem je nepřehledná norma.

Časté změny a složitost právní úpravy daně z příjmů způsobují daňovým poplatníkům problémy, na základě nichž se dopouštějí jednak neúmyslných chyb, které pak mají vliv na výši jejich daňové povinnosti a jednak také mohou přispět k pokusům o obcházení zákonů.

Současná úprava daně z příjmů právnických i fyzických osob je v České Republice dle mého názoru příliš složitá a nepřehledná a demotivuje poplatníky daně odvádět. Zákon by měl být srozumitelný především subjektům, kterým je určen a také by tato zákonná úprava

měla být stabilní a vytvořena takovým způsobem aby nemuselo každoročně docházet k desítkám novelizací. Dost často se v médiích objevují informace o zneužívání prostředků státního rozpočtu a zároveň o nedostatku financí v určitých resortech. Není divu, že poplatníci mívají sklony k obcházení zákonů a vyhýbání se tímto daňové povinnosti.

Zákon o daních z příjmů prošel za dobu svého vývoje celou řadou novelizací, z čehož asi ta největší nás čeká od 1.1.2008. Bohužel se zdá, že ani tato novelizace v souvislosti daňovou reformou neusnadní daňovým poplatníkům příliš život.

Dle mého názoru by možná celou daňovou problematiku zjednodušila stejná sazba daně jak pro právnické, tak pro fyzické osoby, bez ohledu na to, zda se jedná o podnikající či nepodnikající osobu, o rezidenta či nerezidenta, a bez ohledu na to o jaký příjem se jedná a bez ohledu na výši tohoto příjmu. Tato jednotná sazba by se mohla ustálit někde mezi 10-15%. Také by mělo výrazně ubýt různých výjimek, které velmi komplikují stanovení správného daňového základu a následný výpočet daně. Také znění paragrafů v zákoně o daních z příjmů by se mělo zásadně zjednodušit a zkrátit. Pro podnikatele, který nemá právnické vzdělání či vzdělání v oblasti daňového poradenství musí být dle mého názoru celá daňová problematika velice komplikovaná a nákladná. Tento zákon by měl být maximálně srozumitelný všem subjektům v případě, že stát je ten, co má zájem vybrat určitou část jejich příjmů do státní pokladny. Tyto subjekty logicky zájem odvádět států dobrovolně část svých příjmů nemají a komplikovanost a složitost právní úpravy daní z příjmů tomu jen napomáhá.

Ve své práci jsem se pokusila přiblížit a rozebrat problematiku zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků i s ohledem na své praktické zkušenosti z oblasti účetnictví. V textu zohledňuji i novely zákona o daních z příjmů účinné od 1.1.2008.

Seznam použité literatury:

1. Knižní publikace

- Finanční právo, 4.vydání, Bakeš, M. a kol., C.H.Beck Praha 2006,
Obchodní právo - akciová společnost, 3.díl., Černá, S., Aspi, 2006,
Obchodní právo - společností a družstva, 2.díl., Pelikánová, I., Černá, S., Aspi, 2006,
Moderní průvodce daňovým systémem, Kubátová, K., Grada Praha 1994,
Daňová politika - teorie a praxe, Kubátová, K.- Vítek, L Codex Praha 1997,
Daňová teorie a politika, 1.vydání, Kubátová, K., Eurolex Bohemia, Praha 2000,
Daňový systém ČR 2001, Vančurová, A.a kol., VOX Praha 2001,
Daňový systém ČR 2004, 7.vyd., Vančurová, A.a kol., VOX Praha 2004,
Základy práva Evropských společenství pro ekonomy, 2.vyd., Týč, V., Linde Praha 1999
Daňové a poplatkové předpisy, Bakeš, M., Panorama, Praha 1984,
Daně, odvody a poplatky v ČSSR, Picmaus, F., SNTL Praha 1985,
Praktické uplatnění daně z příjmů obyvatelstva, Sobotová, M., LORS, Hronov 1991,
Daně z příjmů v podnikatelské praxi, Čáslavský, M., Jaroš, T., Matyášová, L., Procházková, M., Orac Praha, r.2000,
Daňové a účetní chyby a problémy, daň z příjmů PO, Grada 2004,
Daňový receptář, vyd.1., Boháč, R., Čáslavský, M., Grossová, M., E., Horešovský, J., Dubšeková, L., Jaroš, T. a kol., LexisNexis CZ, r.2004,
Daně z příjmů s komentářem k 4.4.2007, 8.akt.vydání, Pelech, P., Pelc, V., ANAG, r.2007,
Company Tax Co-ordination in an Enlarged EU, Schratzenstaller, M., Vienna: Austrian Institute of Economic Research (WIFO), r. 2005,
Bundesministerium der Finanzen, r.2005: Die Wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, Berlin, OECD 2005.

2. Odborné časopisy

- Právník č.4/1996, Ke zdaňování příjmů v historické perspektivě a v platné právní úpravě, Bárta, J.,
Daňový zpravodaj č.51-52, 1999, České daně a jejich vývoj ve 20.století, Dvorská, K.,
Daně a právo v praxi č.7/2002, Daňové zatížení poplatníka při různých formách podnikání, Dvorská, K.,
Daně a právo v praxi č.12/2002, Převod obchodního podílu,
Ekonom č.23/1992, Československá daňová reforma, Klak, J.,
Ekonom č.31/2003, Národně nebo harmonizované?, Šmejkal, V.,

Ekonom č.2/2003, Minimální daň může odrazovat od podnikání,
Sedmíhradský, M., Klazar, S.,
Daně a právo v praxi č. 9/2003, Výhody a nevýhody právních forem
podnikání, Děrgel, M.,
Daně č.5/2004, Z historie zdanění a daní, Grůň, L.,
Daně č.7-8/2004, Z historie zdanění a daní, Grůň, L.,
Daně a právo v praxi č.6/2004, Společník s.r.o., Běhounek, P.,
Daně a právo v praxi č.2/2005, Zdanění zisku vytvořeného s.r.o.,
Běhounek, P.,
Daně a právo v praxi č.3/2005, Spojené osoby u s.r.o., Běhounek,
P.,
Daně a právo v praxi č.5/2005, Evropská společnost z pohledu daně
z příjmů, Neruda, R., Nerudová, D.,
Daně č.7-8/2005, Daně a evropská integrace,
Daně a právo v praxi č.7/2005, Vypořádací podíl společníka s.r.o.,
Běhounek, P.,
Daně a právo v praxi č.9/2005, Statutární orgány obchodních
společností a daně, Dráb, O.,
Daně a právo v praxi č.4/2006, Daňové aspekty podnikání malých a
středních podniků v EU, Nerudová, D.,
Daně a právo v praxi č.5/2006, Zdanění podílů na zisku v r.2006,
Dráb, O.,
Daně a finance 7-8/2006, LexisNexis CZ,
Daně a právo v praxi č.4/2007, Vztah společníka a jednatele s.r.o.,
Běhounek, P.,
Daně a právo v praxi č.1/2007, Změny v daňových předpisech od
1.1.2007, Dráb, O., Zůnová, M.,
Daně a právo v praxi č.7/2007, Daňový režim podílů na zisku po
vstupu do EU,
Daně a finance č. 7-8/2007, Vypořádací podíl v obch. společnostech.

3. Jiné

Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů,
Zákon č.513/1992 Sb., obchodní zákoník,
Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník,
Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,
Zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti,
Zákon č. 360/2004 Sb., o evropském hospodářském zájmovém
sdružení, (vše ve znění pozdějších předpisů)
Rozsudek z 28.7.2004, čj.6 Afs 9/2003-59,
Rozsudek z 18.3.2005, čj.4 Afs. 24/2003-81,
Rozsudek z 12.1.2006, čj.2 Afs 4/2005-56,
Usnesení ÚS z 20.1.2005, sp.zn.IV.US 385/04
Články z internetu, zdroj: Hospodářské Noviny, ČTK
Jiné články z internetu, zápisy z přednášek finančního práva.