

Závěr

V závěru této práce se pokusím shrnout nejdůležitější poznatky. Tato materie mě v průběhu práce poněkud překvapila svojí rozsáhlostí a komplikovaností, kdy jsem byl nucen se držet jen nejdůležitějších bodů ve zdaňování příjmů fyzických osob jako společníků obchodních společností, abych příliš nepřekročil předepsaný minimální rozsah práce. Zjistil jsem, že zákonná úprava je celkově velmi roztržštěná a není možné se vyhnout listování celým zákonem. Některá ustanovení ZDP jsou nedokonalá a vzbuzují problémy s aplikací, jiná ustanovení by daňový subjekt marně hledal. Při četných změnách politického prostředí a častých novelizacích se není čemu divit. Nicméně vyšší právní jistotu by společníci obchodních společností určitě ocenili, zejména s ohledem na plánování finančních toků se společností.

Celkově se domnívám, že by společníci obchodních společností měli kvůli přehlednosti mít v ZDP svůj samostatný oddíl, kde by jednotlivé předměty daně byly srovnány za sebou, byť s četnými odkazy na jiná ustanovení. Odpadla by tak nutnost listovat celým zákonem a zkoumat, který paragraf se na ně vztahuje. Myslím, že se jedná o docela početnou skupinu poplatníků, kterým by se tím mohlo administrativně ulehčit. Zejména postrádám v zákonné úpravě jednoznačné stanovení zdaňování vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku u společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti, tak jak je to například vyjádřeno v § 6 odst. 7, odst. 8 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen SZDP nebo slovenský zákon o daních z příjmů). Do základu daně se těmito společníkům na Slovensku zahrnují „i“ tyto podíly. Musel jsem si proto pomoci výkladem.

K několika překvapivým zjištěním o nedokonalosti úpravy jsem narazil při zkoumání zdaňování vypořádacího podílu, který přešel na dědice. Stanovení jeho výše je odchylné v ObchZ a ZOM. Ministerstvo financí se snažilo v těchto případech odstranit pochybnosti při interpretaci, dle mého názoru však nelogickým výkladem ve svých sděleních, která navíc nejsou právně závazná, jak jsem v práci poukázal. Vneslo tak do této oblasti ještě větší zmatek.

Ukázal jsem, že společníci obchodních společností musí počítat s tím, že pokud pro společnost aktivně pracují, bude část jejich příjmu od společnosti v podobě odměny za práci zdaňována jako závislá činnost. Domnívám se, že v praxi to mnoho společníků nečiní. Tento případ, jak jsem v práci poukázal, byl již mnohokrát judikován a judikatura NSS dávala

správce daně většinou za pravdu, když společnostem doměřili daň. Z opatrnostních důvodů bych proto každé takové společnosti doporučil, aby vyplácela svým společníkům alespoň minimální mzdu.

Zajímavé je, že celá řada příjmů je podrobena srážkové dani, tím je odpovědnost za její vypočítání, stržení a odvedení přenesena na plátce daně – obchodní společnost. Je to logický počín, protože se srážková daň objevuje v situacích, kdy je potřeba vyplatit příjem více společníkům, a tak vychází tato konstrukce z hlediska administrativní náročnosti v důsledku jednodušeji. Společníci se odvodem daně nemusejí zabývat a dostanou příjem již zdaněný. Mnohde jde u drobných akcionářů o dividendy v rádech tisíců korun, ze kterých by drobná daň zatěžovala svou evidencí jak poplatníka, tak správce daně. Záměr zákonodárce je jasný, odpovědnost uvalit na jeden subjekt – společnost, místo i několika set společníků. Případné daňové kontroly jsou tak jednodušší a bezesporu dochází méně často k daňovým únikům. Navíc dohledávat samotné poplatníky by státní aparát neúměrně zatížilo. Tento systém je však dobrý pro drobné společníky – akcionáře, nikoliv ovšem pro ty majoritní, kteří si často raději zisk nevyplácejí, aby nebyl podroben srážkové dani.

Pro malé společnosti s ručením omezeným si však dokážu představit, že by jejich společníci mohli příjem vyplácený ze zisku společnosti, když už musí být podruhé zdaněn, zahrnovat do svého základu daně a využít tak na plno výhod odčitatelných položek a slev na dani. Často totiž mívají příjem jen z této společnosti v podobě výplaty podílu na zisku, sražený o daň u plátce. Prakticky tak nemohou této daňové úspory využít. Uplatní ji, pokud si vyplácejí odměnu za práci pro společnost a zdaňují ji jako příjmy ze závislé činnosti, nicméně málokterá společnost nastaví tyto odměny vysoko, neboť jsou podrobeny povinným odvodům pojistného na sociální zabezpečení a všeobecné zdravotní pojištění.

V tomto směru mi přijde slovenská úprava SZDP pro tamní společníky výhodnější. Především podíl na zisku a dividenda po zdanění na úrovni společnosti, vyplácené osobám, které se podílejí na základním kapitálu, nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 2 písm. c) SZDP. Tímto je na Slovensku odstraněno ekonomické dvojí zdanění podílů na zisku a dividend. To samé platí i pro vypořádací podíl a podíl na likvidačním zůstatku, nikoli však u společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti. Tímto byla de facto odstraněna jediná výhoda podnikání v pozici neomezeně ručícího společníka oproti ostatním společníkům, představovaná nižší mírou zdanění zisku.

Pro ostatní příjmy, podléhající srážkové dani, mohou poplatníci na Slovensku využít tzv. systému zápočtu sražené daně, kdy se sražená a vybraná daň považuje za zálohu na daň.

Poplatník si může tuto zálohu odpočítat od základu daně ve svém daňovém přiznání, čímž mu může vzniknout i přeplatek na dani, který mu správce daně vrátí.

Velká změna pro příjmy společníků obchodních společností se však chystá i v ČR, jak vyplývá z věcného záměru nového zákona o daních z příjmů.¹ Zcela se plánuje zrušit časový test osvobození od daně z příjmu z převodu podílů na obchodní společnosti a prodeje akcií podle § 4 odst. 1 písm. r), w) ZDP. Souhlasím s předkladatelem, že časový test vede v praxi ke zneužívání, zejména při cíleném nerozdělování zisků společnosti a nahrává spekulantům při časování investic místo toho, aby byl neutrální a spravedlivý vůči všem poplatníkům. Z vlastní praxe vím, že investoři drží cenné papíry mnohdy právě jen šest měsíců kvůli osvobození od daně a pak je teprve prodávají.

Náhradou za zrušení tohoto osvobození bude zavedení ročního limitu pro osvobození zisku z kapitálového majetku. Mezi ten by se měly počítat příjmy z prodeje podílů a cenných papírů. Podle mého názoru by bylo vhodné sem zahrnout i podíly na zisku a dividendy, čímž bychom se přiblížili slovenské úpravě. V praxi to znamená, že by se do daňového přiznání neuváděl zisk, který by v úhrnu nepřevýšil u poplatníka zákonem stanovený roční limit. Otázka je, jak vysoký ten limit bude a pro jaké všechny příjmy bude v úhrnu platit. Nicméně s takovým návrhem se obecně ztotožňuji a zdá se mi rozumný a spravedlivý. Investoři se budou moci rozhodovat podle ekonomické situace na trhu a ne dle daňových preferencí.

Na několika místech práce jsem se vracel k faktu, že významnou z hlediska zdanění příjmů společníka je forma společnosti, na niž se společník účastní. Subjekt chystající se podnikat v obchodní společnosti by tak z hlediska míry zdanění jistě volil veřejnou obchodní společnost, neboť v jejím případě, na rozdíl od společnosti s ručením omezeným, nedochází k ekonomickému dvojímu zdanění, kde jednou zdaněné zisky na úrovni společnosti podléhají opětovnému zdanění při jejich vyplácení společníkům. Nesmí však zapomínat, že tato forma společnosti znamená, že bude za její závazky ručit neomezeně celým svým osobním majetkem. Tato nevýhoda ručení, jež je příznačná pro podnikání fyzické osoby, byla odstraněna možností zakládat společnost s ručením omezeným i jedinou osobou. Dostalo se tak fyzickým osobám nesporné výhody omezeného ručení skrze právnickou osobu a příležitosti oddělit osobní majetek od podnikatelských rizik. Myslím, že by bylo krátkozraké nadřazovat této výhodě nižší míru zdanění zisků pro společníky ve veřejné obchodní společnosti, a to zejména v současném pozitivním trendu ve snižování daně z příjmu právnických osob. Otázkou je, zda tento trend bude pokračovat i nadále. Souhlasím s

¹ [online]. Dostupné z: http://mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/vecny_zamer_zakona_dzp.html

názorem, že nižší daně motivují poplatníky nevyhýbat se daňovým povinnostem a přináší tak vyšší masu příjmů na odvedených daních do veřejných rozpočtů.

Při psaní této práce jsem mnohokrát narážel na informace o zdaňování příjmů společníků obchodních společností z řad právnických osob, rovněž obchodních společností. Rád bych do této problematiky více pronikl, neboť oproti fyzickým osobám mají větší možnost využívat výhod vzájemně spojených osob. Mohou přesouvat od daně osvobozené zisky v rámci koncernu k nejvíce potřebným článkům, čehož jsme mohli být v souvislosti s nedávnou finanční krizí svědky u stahování kapitálu z tradičně ziskových českých bank k jejich zahraničním matkám, postiženým toxickými aktivy.

Například podíl na zisku náležející společníkovi, který je právnickou osobou, podléhá sice stejnému režimu zdanění srážkovou daní jako podíl na zisku plynoucí společníkovi fyzické osobě, může však na rozdíl od fyzických osob splňovat podmínky pro osvobození vypláčeného zisku od zdanění podle § 19 ZDP. K tomu dochází při převodu zisku od dceřiné společnosti na společnost mateřskou, mnohdy s přeshraničním prvkem. V tomto směru byl významným počín legislativy Evropské unie ve snaze o odstraňování překážek společného trhu, když byla přijata Směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Tento i další daňové aspekty podnikání v koncernu mě motivovaly natolik, abych se dále věnoval i problematice zdaňování příjmů společníků obchodních společností, ale tentokrát z řad právnických osob a pokusil se tak v budoucnu v rámci rigorózní práce podat ucelený výklad o zdaňování příjmů všech společníků obchodních společností. Rád bych se zaměřil i na procesní stránku, smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zahraniční právní úpravu v souvislosti s převáděním zisků v rámci přeshraničních holdingových struktur.