

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Jan Koníř

**ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB
JAKO SPOLEČNÍKŮ OBCHODNÍCH
SPOLEČNOSTÍ**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Katedra: Finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 29. 3. 2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.

V Praze dne 29. 3. 2010

.....

Jan Koníř

Poděkování

Rád bych poděkoval Prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc. za cenné rady a připomínky, jakož i široké pole působnosti, které mi poskytla při vypracování mé diplomové práce.

OBSAH

I. Úvod	2
II. Základní pojmy z hlediska obchodního práva	5
A. Obchodní společnosti	5
B. Společník obchodní společnosti	9
C. Podíl společníka na obchodní společnosti	11
1. Vypořádací podíl	14
2. Podíl na likvidačním zůstatku	17
III. Základní instituty zdaňování příjmů společníků obchodních společností	18
A. Daň a prvky její právní konstrukce	18
B. Ekonomické dvojí zdanění	22
IV. Zdaňování příjmů fyzických osob jako společníků obchodních společností	26
A. Rozbor právních vztahů s ohledem na prvky právní konstrukce daní	26
1. Poplatník	26
2. Předmět daně, základ daně, sazba daně	28
B. Příjmy za práci společníků podle § 6 odst. 1. písm. b) ZDP	30
C. Příjmy plynoucí společníkům v souvislosti s držbou podílu ve společnosti	36
1. Podíly na zisku neomezeně ručících společníků	37
2. Podíly na zisku ostatních společníků	38
3. Zvláštní druhy příjmů z kapitálového majetku	43
a) Smlouva o převodu zisku, ovládací smlouva	44
b) Mimo stojící společník	45
c) Snížení kapitálu společnosti po jeho zvýšení z vlastních zdrojů	46
D. Příjmy společníků spojené se zánikem jejich účasti ve společnosti	47
1. Prodej podílu	47
a) Osvobození od daně při prodeji podílů a akcií	51
2. Zdanění příjmu z vypořádacího podílu a podílu na likvidačním zůstatku	54
a) Společníci kapitálových společností a komanditisté	55
b) Neomezeně ručící společníci	56
3. Vypořádání při převodu jmění na jednoho společníka	59
4. Nabývací cena	60
E. Daňové aspekty zdědění podílu a jeho zcizení	62
1. Přejít obchodního podílu	62
2. Přejít vypořádacího podílu	63
V. Závěr	67
VI. Seznam zkratk	72
VII. Seznam použité literatury a pramenů	73
VIII. Taxation of income of individuals as company participants	79
IX. Klíčová slova - Keywords	82

I. Úvod

Nepochybně většina fyzických osob pracuje v zaměstnaneckém nebo služebním poměru a pobírá tak příjmy ze závislé činnosti. Způsob a míru zdanění svých příjmů z pracovní činnosti tak mnohdy ani nemohou ovlivnit, neboť starosti a odpovědnost za odvedení daně má jejich zaměstnavatel, pro daňové účely plátce.

Jinak je tomu u fyzických osob společníků obchodních společností. V případě menších společností jsou to často právě oni, kdo mají starosti nejen se zdaněním příjmu společnosti samotné, ale i svých příjmů jim ze společnosti plynoucích. Z titulu účasti na společnosti jim může plynout celá řada různých druhů příjmů, pro které se uplatňují rozdílné způsoby zdaňování. V úvahu přichází nejen podíly na zisku, ale také příjmy za práci pro společnost a v neposlední řadě různé varianty příjmů ze zcizení podílu při zániku jejich účasti na společnosti. Tyto druhy příjmů mohou mezi sebou vzájemně kombinovat a optimalizovat svou daňovou zátěž. Některé příjmy se zahrnují do obecného základu daně, jiné sráží sama společnost zvláštní sazbou daně. Při těchto procesech je však nezbytné dodržovat zákonné mantinely a na ně se v této práci zaměřím.

Úprava příjmů společníků obchodních společností je v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP nebo zákon o daních z příjmů) dle mého názoru velmi roztržitá a společník tak musí pečlivě hledat v celém zákoně, která ustanovení se na něj vztahují a jakým způsobem ten který příjem zdaňovat. Nesmí ani zapomínat na úpravu v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ObchZ nebo obchodní zákoník), která je pro správný způsob zdanění příjmů mnohdy výchozí. Zajímavé rozpory také nacházím v dostupnosti pramenů k tomuto tématu. Zatímco literatury ke společnostem s ručením omezeným je velký výběr, což je jistě dáno tím, že jde o nejrozšířenější formu obchodní společnosti, tak při pátrání po zdaňování příjmů společníků veřejné obchodní společnosti jsem zjistil, že si budu muset vystačit pouze se zákony a obchodněprávní literaturou. Velmi však postrádám kvalitní a obsáhlý komentář k ZDP, jak jsem zvyklý u velkých kodexů soukromého i veřejného práva.

Proto se pokusím v této práci podat společníkům obchodních společností z řad fyzických osob ucelený výklad o možných příjmech a způsobu jejich zdaňování.

Zaměřím se na všechny formy obchodních společností podle ObchZ a ukážu, jak velký vliv na míru zdanění příjmů má postavení společníka jako neomezeně ručícího v osobních obchodních společnostech a jako společníka účastnícího se na podnikání kapitálovým vkladem. Tato druhá skupina již nevyžaduje aktivní účast na podnikání společnosti a proto se v ní mohou objevit pouze investoři neúčastníci se obchodního vedení společnosti, kteří pouze pocítovali přebytek kapitálu a poskytli jej obchodní společnosti.

S tím souvisí nutný výklad o obchodních společnostech v úvodní kapitole, ve kterém se omezím pouze na hlavní definiční znaky jednotlivých druhů společností a postavení jejich společníků, jež jsou určující pro odlišný režim jejich zdanění. Členy orgánů společnosti a zdaňování jejich odměn se v této práci vůbec zabývat nebudu, neboť jejich pozice v orgánech není určující pro postavení společníka a mnohdy ani společníky být nemusí. Tímto dle mého názoru přesahují tématický rozsah této práce. Krátce vysvětlím, co je to podíl a popíšu jeho projevy ve formě vypořádacího podílu a podílu na likvidačním zůstatku.

Po této základní průpravě z oblasti obchodního práva objasním několik základních pojmů společných celému daňovému právu a následně jsem zařadil kapitolu o ekonomickém dvojím zdanění, které se týká kapitálových společností. Zde se budu zamýšlet nad existencí daně z příjmů obchodních společností a možnostmi jejího začlenění do osobních důchodových daní společníků, aby tak jeden zisk nemusel být zdaňován dvakrát.

V hlavní části práce stručně provedu rozbor právních vztahů s ohledem na prvky právní konstrukce daní, abych dále mohl podrobně pojednat především o jednom z těchto prvků, kterým je předmět daně. Zde se zmíním kromě úpravy zdaňování práce společníka pro společnost a zdaňování podílů na zisku i o zvláštních druzích příjmu, které jsou v praxi běžné a vysloužily si svojí úpravu v ZDP.

Mým cílem je zohlednit veškeré životní situace, ve kterých se může fyzická osoba v roli společníka obchodní společnosti ocitnout. Z tohoto důvodu jsem na závěr zařadil kapitolu, ve které se budu zabývat případem, kdy dochází k přechodu obchodního podílu děděním a vzniká daňová povinnost dědicům, kteří na rozdíl od

zůstavitele nemusí mít s daňovými otázkami účasti na obchodní společnosti vůbec žádné zkušenosti. Blíže se v této části zamyslím, v jakých situacích se mohou ocitnout a v jakém směru pro ně bude způsob zdaňování přechodu obchodního podílu děděním odlišný.

Všechny důležité poznatky z této práce poté shrnu v závěrečné kapitole a pokusím se porovnat stávající úpravu v ZDP s navrhovanými změnami v novém zákoně o daních z příjmů. Poukážu i na hlavní odlišnosti, které se uplatňují ve zdaňování příjmů fyzických osob jako společníků obchodních společností na Slovensku a vyhodnotím klady a zápory obou úprav.

II. Základní pojmy z hlediska obchodního práva

Pro ucelení výkladu o příjmech fyzických osob, které jim plynou z účasti na obchodní společnosti, je potřeba si na úvod vyložit některé základní pojmy z obchodního práva, ke kterým se dále v práci budu několikrát vracet. Jejich objasnění považuji za nezbytné pro pochopení jednotlivých druhů příjmů a způsobů jejich zdaňování. Jde zejména o vysvětlení pojmů obchodní společnosti a jejich druhů, společníků obchodních společností s jejich právy a povinnostmi z účasti na společnosti vyplývajícími a v neposlední řadě o vymezení pojmu podíl na společnosti, neboť s ním jsou spojeny různé druhy příjmů.

A. Obchodní společnosti

Vymezit pojem obchodní společnost není vůbec snadné a podle některých autorů dokonce nemožné.¹ Zkusím jej tedy definovat netradičním způsobem a s ohledem na téma této diplomové práce, s dosahem do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP nebo zákon o daních z příjmů). Ani v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ObchZ nebo obchodní zákoník) tuto definici nenalezneme.

Jedním z hlavních důvodů jsou již samotné rozdíly mezi jednotlivými formami společností. Přesto že se většina autorů shodne na společných znacích obchodní společnosti jako o sdružení osob vzniklém na základě smlouvy k naplnění určitého účelu, lze již s pojmem „sdružení“ polemizovat u tzv. jednočlenných obchodních společností. Jednočlenné obchodní společnosti (tedy obchodní společnosti založené jediným společníkem nebo založené sice více společníky, avšak v průběhu jejichž existence se veškeré členské podíly setkaly v rukou jediného společníka) právní řády

¹ Viz . např.: Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II.díl, Praha : ASPI, 2006. s. 37,

Eliáš, K., Bartošiková, M., Pokorná, J. a kol. Kurs obchodního práva. Právnícké osoby jako podnikatelé. 5. vydání. Praha : C.H. Beck, 2005. s. 5.

připouštějí s cílem přiblížit podnikání fyzických osob podmínkám podnikání ve společnosti.²

Důvodem je fakt, že jednotlivec, který podniká jako fyzická osoba, ručí neomezeně za své závazky celým svým majetkem, tedy nejen majetkem obchodním. Naproti tomu společník společnosti s ručením omezeným má osobní majetek od podnikání oddělen. Tato výhoda oddělení osobního majetku od podnikatelských rizik je ovšem vykoupena vyšší mírou zdanění zisku pro takového společníka z této formy podnikání, jak je dále práci uvedeno. Umožnit tento způsob podnikání fyzickým osobám byl podpořen harmonizací práva členských států EU v podobě přijetí dvanácté směrnice Rady č. 89/667/EHS v oblasti práva společností o společnostech s ručením omezeným s jediným společníkem. Ve vztahu k akciové společnosti dvanáctá směrnice neukládá členským státům povinnost jednočlennou společnost zavést. Směrnice se na akciovou společnost vztahuje tehdy, pokud členský stát povolí společnost jedné osoby i u akciové společnosti.³ Pro ostatní základní typy společností, tedy veřejnou obchodní společnost a komanditní společnost je existence jednočlenné společnosti vyloučena (viz dále).

Pokud jde o další znak, tedy naplnění určitého účelu, zde již nalézáme oporu v základním ustanovení § 56 odst. 1 ObchZ, který vymezuje obchodní společnost jako právnickou osobu založenou za účelem podnikání (soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku, viz. § 2 odst. 1 ObchZ), nestanoví-li právo evropských společenství či zákon jinak. Což platí bez výjimky pro veřejnou obchodní společnost a komanditní společnost. Nikoliv však pro společnost s ručením omezeným a akciovou společnost, u nichž zákon připouští jejich založení i za jiným než podnikatelským účelem. Přesto i tyto obchodní společnosti jsou podle § 2 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 34 odst. 1 písm. a) ObchZ podnikateli a pro účely zákona o daních z příjmů za daňově neziskový subjekt dle § 18 odst. 8 ZDP považovány nejsou.⁴

² Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II.díl. Praha : ASPI, 2006. s. 40.

³ Dědič, J., Čech, P., Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo? 2. doplněné a aktualizované vydání. Praha : RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2005. s. 99.

⁴ Pelech, P., Pelc, V., Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2009. s. 261.

Obchodní společnosti jsou právnickými osobami, mají tedy způsobilost být nositelem práv a povinností i způsobilost vlastními úkony tato práva a povinnosti nabývat, měnit či pozbývat. „Výslovné ustanovení obchodního zákoníku o tom, že všechny obchodní společnosti jsou právnickými osobami, výrazně přispívá k zajištění právní jistoty. V některých evropských právních řádech, např. v právu švýcarském se nepřiznává osobním obchodním společnostem právní subjektivita.“⁵ Pro účely ZDP to znamená klasifikování všech obchodních společností jako poplatníků daně z příjmů právnických osob podle části druhé tohoto zákona. Obchodní společností a tedy ani právnickou osobou není tiché společenství, které vzniká na základě smlouvy upravené v ustanovení § 673 an. ObchZ, ani sdružení, vznikající podle smlouvy o sdružení podle § 829 an. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ObčZ nebo občanský zákoník), a proto se jimi v této práci dále zabývat nebudu.

Přiléhavá je dle mého názoru spíše formální definice: „Obchodní společnosti můžeme tedy charakterizovat pouze tak, že jde o právnické osoby korporálního typu, pokud je za obchodní společnosti prohlašuje obchodní zákoník.“⁶ Podívejme se tedy na zákonnou úpravu. Podle § 56 ObchZ jsou obchodními společnostmi veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Vzhledem k tomu, že § 37a odst. 1 – 5 ZDP stanoví, že se pro zdanění evropské společnosti použijí pravidla platná pro akciovou společnost a pro zdanění evropského hospodářského sdružení pravidla platná pro veřejnou obchodní společnost, je třeba vše, co bude níže řečeno o zdanění akcionáře akciové společnosti, považovat i za pravidla platná pro zdanění akcionářů evropské společnosti, a obdobně je nutno rozšiřovat působnost ustanovení o společnících veřejné obchodní společnosti i na členy evropského hospodářského zájmového sdružení.

Obchodní společnosti lze dělit na společnosti osobní a společnosti kapitálové. Mezi osobní společnosti patří veřejná obchodní společnost, s určitými výhradami komanditní společnost, která bývá někdy označována jako smíšená společnost, a na konec se mezi osobní společnosti řadí i evropské hospodářské zájmové sdružení, které se subsidiárně řídí úpravou veřejné obchodní společnosti. Do kapitálových společností

⁵ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 12. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. s. 204, 205.

⁶ Dědič, J. a kol. Právo v podnikání 2. Právo obchodních společností. Praha : PROSEKTUM, 1998. s.26.

se počítá společnost s ručením omezeným, akciová společnost a evropská společnost, která se subsidiárně řídí ustanoveními o akciové společnosti. Stejně pojetí lze vypožorovat i ze ZDP, který zřetelně odděluje činnost společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů ve společnosti komanditní od komanditistů a společníků společnosti s ručením omezeným a akcionářů. Prvně jmenovaní totiž daní své příjmy stejným způsobem, jako by podnikali oni sami, nikoli prostřednictvím společnosti (blíže viz dále).

Hlavní rozdíl mezi těmito dvěma skupinami společností spočívá v tom, že u osobních společností všichni nebo alespoň někteří společníci ručí za závazky společnosti neomezeně, celým svým majetkem, zatímco společníci kapitálových společností neručí po dobu trvání společnosti za její závazky vůbec, nebo v omezeném rozsahu u některých forem.⁷ Podnikání společníků v osobní obchodní společnosti, zejména veřejné obchodní společnosti se tedy přibližuje podmínkám společného podnikání fyzických osob ve sdružení podle ObčZ.

Další důležitý rozdíl spočívá v povinné majetkové účasti společníků kapitálových společností na podnikání společnosti vkladem do základního kapitálu, zatímco společníci osobních společností tuto povinnost s výjimkou komanditistů v komanditní společnosti nemají. Základní kapitál je peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do základního kapitálu a vytváří se povinně v komanditní společnosti, ve společnosti s ručením omezeným a v akciové společnosti.⁸

Obě tyto charakteristické odlišnosti mají výrazný vliv na způsob a míru zdaňování příjmů jednotlivých společníků obchodních společností. Osobní obchodní společnosti se pak vyznačují osobní účastí společníků na podnikání společnosti, kteří mají právo podílet se na obchodním vedení a také jednat jménem společnosti,⁹ zatímco společníci kapitálových společností se na podnikání společnosti neúčastní osobně, ale prostřednictvím orgánu k tomuto účelu zřízenému, který se nazývá valná hromada.

⁷ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 12. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. s. 205.

⁸ § 58 odst. 1,2 ObchZ.

⁹ Eliáš, K., Bartošíková, M., Pokorná, J. a kol. Kurs obchodního práva. Právnícké osoby jako podnikatelé. 5. vydání. Praha : C.H. Beck, 2005. s. 8.

B. Společník obchodní společnosti

Tématem této práce je problematika zdaňování příjmů fyzických osob, které jim plynou coby společníkům obchodních společností. Předně je třeba krátce vymezit, kdo tito společníci jsou a jaké je jejich postavení v obchodní společnosti.

Společníky obchodních společností mohou být jak fyzické tak i právnické osoby. Každá osoba se může účastnit pouze v jedné společnosti jako neomezeně ručící společník. Společníci nejsou z titulu své účasti na společnosti podnikateli, i když v rámci své činnosti jimi samozřejmě být mohou. Otázka, zda je společník podnikatelem či ne, je rovněž významná pro některé instituty ZDP, např. osvobození od daně z příjmu fyzických osob v § 4odst. 1 písm. r), w) ZDP.

Společník se může účastnit na společnosti pouze jako investor, tedy aniž by pro ni pracoval či byl členem jejího orgánu. To je charakteristické zejména pro akciové společnosti. Jiné typy společností, především veřejná obchodní společnost, jak již bylo výše řečeno, činnost společníka pro společnost předpokládají.

Společník buď může nabýt účast na společnosti originárně, aniž by měl právního předchůdce, pak zde vystupuje v zakládacím procesu obchodní společnosti jako zakladatel či upisovatel akcie (vkladu), nebo může vstoupit do vztahu ke společnosti a k ostatním společníkům jako právní nástupce jiného společníka, tedy derivativně. K derivativnímu nabytí účasti na společnosti dochází nejčastěji smlouvou o převodu obchodního podílu, o převodu akcie nebo děděním.¹⁰ Nejnižší povolený počet společníků u osobních společností jsou dva, kdežto kapitálové společnosti mohou mít i jediného společníka, viz výše.

K zániku účasti společníka na obchodní společnosti může dojít buď zánikem společnosti, nebo za trvání společnosti. Za trvání společnosti tím, že buď převede účast ve společnosti na jinou osobu, čímž se počet společníků nemění, nebo tím, že se sníží počet společníků obchodní společnosti o společníka, jehož účast zaniká. V zákonem stanovených případech může být zánik účasti společníka na obchodní společnosti důvodem ke zrušení obchodní společnosti buď přímo ze zákona nebo soudem.¹¹

¹⁰ Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II.díl. Praha : ASPI, 2006. s. 64, 65.

¹¹ Dědič, J. a kol. Právo v podnikání 2. Právo obchodních společností. Praha : PROSEKTUM, 1998. s.49.

Z postavení obchodních společností jako samostatných právnických osob vyplývá, že: „společníci jsou subjekty oddělenými od obchodních společností, nemají žádná vlastnická ani jim obdobná práva k věcem v majetku společnosti ani k dalším součástem jejího majetku“.¹² Toto považuji za důležité zdůraznit, neboť v praxi si mnohdy společníci myslí opak. Nemohou tedy s majetkem společnosti libovolně nakládat jako s vlastním, mohou pouze jeho nakládání ovlivňovat svou účastí v orgánech k tomu oprávněných, ale vždy při dodržování zásad péče řádného hospodáře.

Právní postavení společníka je určeno jeho subjektivními právy a povinnostmi, jejichž rozsah se liší v závislosti na formě obchodní společnosti, její konstrukci¹³ a konkrétních specifikách uvedených ve společenské smlouvě. Společenská smlouva či stanovy u akciové společnosti jsou právní dokumenty upravující vztahy mezi společníkem a obchodní společností, jakož i společníky navzájem. Tyto vztahy jsou absolutní obchodní závazkové vztahy ve smyslu § 261 odst. 3 písm. a) ObchZ a jako takové se řídí bez ohledu na povahu účastníků tímto zákonem. To se týká i vztahů ze smluv, jimiž se převádí podíl společníka.

V obecné rovině můžeme rozlišovat práva a povinnosti společníků majetkové a nemajetkové povahy. Nemajetková práva a povinnosti zahrnují především oprávnění v oblasti obchodního vedení společnosti, jednání jménem společnosti navenek a předávání informací v rámci společnosti. Majetková práva a povinnosti představují vkladovou a ručitelskou povinnost, eventuelně další obdobné povinnosti (příplatky, podíl na ztrátě), a právo na podíl na zisku, na likvidačním zůstatku a případně též právo na vypořádací podíl.¹⁴ Tato práva jsou společníky vykonávána prostřednictvím podílu na společnosti, a proto si níže stručně vysvětlíme pojem podíl, jeho projevy v různých formách společnosti a v jeho různých modifikacích. Velikost podílu, jeho držba či převod jsou právní skutečnosti významné pro zdanění případného zisku s nimi spojeného.

¹² Eliáš, K., Bartošíková, M., Pokorná, J. a kol. Kurs obchodního práva. Právnické osoby jako podnikatelé. 5. vydání. Praha : C.H. Beck, 2005. s. 50.

¹³ Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II.díl. Praha : ASPI, 2006. s. 65.

¹⁴ Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II.díl. Praha : ASPI, 2006. s. 65.

C. Podíl společníka na obchodní společnosti

„Podíl představuje účast společníka ve společnosti a z ní plynoucí práva a povinnosti.“¹⁵ Vyjadřuje tedy obsah právního vztahu mezi společníkem a společností a práva a povinnosti společníků, které byly zmíněny v kapitole o společnících. Pro účely této práce jde zejména o právo na podíl na zisku, na podíl na likvidačním zůstatku a vypořádací podíl. Tuto vlastnost podílu v teorii nazýváme jako kvalitativní stránka podílu.

Naproti tomu kvantitativní stránka podílu vyjadřuje: „rozsah společnických práv a povinností, tedy míru, v níž se společník na společnosti účastní.“¹⁶ Představuje tak jednak velikost podílu a jednak jeho hodnotu.

Velikost podílu je determinována právním postavením společníků v jednotlivých formách společnosti, jejich účastí na základním kapitálu (je-li tvořen) a v neposlední řadě společenskou smlouvou. Výše podílu je určující pro stanovení podílu společníka na zisku společnosti.

V osobních společnostech jsou podíly vyjádřené zásadně jako rovné bez ohledu na velikost případných vkladů společníků. Velikost podílu je tak určena podle počtu společníků, což je možné dovodit z § 82 odst. 1 ObchZ, který stanoví, že zisk se dělí mezi společníky veřejné obchodní společnosti rovným dílem. Společenská smlouva však může stanovit jinak.¹⁷

Určení velikosti podílů u komanditní společnosti je komplikovanější, neboť tato společnost má dva typy společníků. Prvními jsou komplementáři, tedy neomezeně ručící společníci, kteří představují prvek osobní a nemají vkladovou povinnost. Druhými jsou komanditisté, společníci ručící pouze omezeně, kteří představují kapitálový prvek, neboť vkladovou povinnost mají. Velikost podílu by proto u komplementářů měla být stejná a u komanditistů podle výše vkladu v poměru k základnímu kapitálu, což usuzuji z § 93 odst. 4 ObchZ, podle něhož se na komanditní společnost použijí přiměřeně ustanovení ObchZ o veřejné obchodní společnosti a na

¹⁵ § 61 odst. 1 ObchZ

¹⁶ Eliáš, K., Bartošíková, M., Pokorná, J. a kol. Kurs obchodního práva. Právnícké osoby jako podnikatelé. 5. vydání. Praha : C.H. Beck, 2005. s. 51.

¹⁷ Eliáš, K., Bartošíková, M., Pokorná, J. a kol. Kurs obchodního práva. Právnícké osoby jako podnikatelé. 5. vydání. Praha : C.H. Beck, 2005. s. 60.

právní postavení komanditistů ustanovení o společnosti s ručením omezeným.¹⁸ Odlišné právní postavení obou typů společníků určuje i zvláštní způsob rozdělování zisku, které probíhá ve dvou fázích. Zisk společnosti se nejprve rozdělí na část připadající komplementářům a na část připadající společnosti, jež se po zdanění rozděluje komanditistům. Nestanoví-li společenská smlouva jinak, dělí se tato část mezi obě skupiny na polovinu. Komanditisté si rozdělují zisk podle společenské smlouvy a pokud tato úprava chybí, dělí jej podle poměru splacených vkladů. Komplementáři si mezi sebe rozdělují zisk rovným dílem, jak již bylo uvedeno u veřejné obchodní společnosti.¹⁹ Postavení společníka jako komplementáře nebo komanditisty má výrazný vliv na odlišný způsob zdanění výnosu z podílu u těchto společníků, jak bude dále uvedeno.

Naproti tomu v kapitálových společnostech se výše podílu určuje podle poměru vkladu společníka k základnímu kapitálu společnosti. Zjištěný poměr se pak nejčastěji vyjadřuje zlomkem nebo procentem ze základního kapitálu společnosti. Obchodní zákoník však nabízí společníkům společnosti s ručením omezeným velkou smluvní volnost při určení velikosti obchodních podílů ve společenské smlouvě, což představuje jistý osobní prvek této společnosti, pročež bývá podle některých autorů řazena ke společnostem smíšeným. Společenská smlouva společnosti s ručením omezeným může určit velikost obchodního podílu jinak, stejně tak může stanovit, že se společníci podílejí na zisku určeném jim k rozdělení v jiném poměru než podle svých obchodních podílů.²⁰ Společníci tak mohou některému společníkovi, který svojí osobní účastí přispívá k dosahování zisku společnosti více než ostatní společníci, přiznat vyšší podíl na zisku než který by odpovídal jeho kapitálové účasti na společnosti. Taková flexibilita je podle mého názoru výborná a k takovým případům v praxi jistě dochází.

Tuto možnost ObchZ však nepřipouští u akciové společnosti, pro kterou platí speciální režim vyjádření velikosti podílu společníka - akcionáře, neboť „společnická práva jsou inkorporována do cenných papírů – akcií a akcionář má tolik podílů, kolik má akcií. Vzhledem k tomu, že nejsou vydávány akcie pouze jednoho druhu, a práva vtělená do těchto cenných papírů jsou tudíž odlišná svým rozsahem a velikostí,

¹⁸ Eliáš, K., Bartošíková, M., Pokorná, J. a kol. Kurs obchodního práva. Právnícké osoby jako podnikatelé. 5. vydání. Praha : C.H. Beck, 2005. s. 60.

¹⁹ Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II.díl. Praha : ASPI, 2006. s. 370, 371.

²⁰ srov. § 114 odst. 1, § 123 odst. 1 ObchZ

neposkytlo by pouhé stanovení počtu akcií skutečnou váhu oprávnění jednotlivých akcionářů²¹. Nicméně s akciemi stejného druhu jsou dle § 155 odst. 7 ObchZ spojena stejná práva, což vyjadřuje i ustanovení § 178 odst. 1 ObchZ, pokud jde o podíl na zisku společnosti - dividendu. Akcionářův podíl se tak určuje poměrem jmenovité hodnoty jeho akcií k jmenovité hodnotě akcií všech akcionářů dané společnosti. Stanovy akciové společnosti však mohou učinit výjimku ve prospěch prioritních akcií a určit u nich podíl na zisku jinak. Jedná se o zvláštní druh akcií, s nímž jsou spojena přednostní práva týkající se dividendy nebo podílu na likvidačním zůstatku. Stanovy mohou určit vydání tohoto druhu akcií, jestliže souhrn jejich jmenovitých hodnot nepřekročí polovinu základního kapitálu. Prioritní dividendu může být stanovena jako pevně určená částka na jednu prioritní akcii, což zaručuje akcionáři pravidelný pevně stanovený výnos.²² Nebo jim může být přiznán větší podíl na čistém zisku připadajícím na prioritní akcii, než jaký odpovídá podílu její jmenovité hodnoty na základním kapitálu.²³

Možnost soustředění více akcií a tedy více podílů v rukou jednoho akcionáře je výrazným rozdílem oproti ostatním formám společností, kde každý společník může mít pouze jeden obchodní podíl. Nabytím dalšího podílu tak zůstává společník majitelem nadále jenom jediného, ale většího podílu.²⁴

Na rozdíl od velikosti obchodního podílu, která je relativně stabilní a mění se jen při převodu či přechodu obchodního podílu nebo jeho části, případně při změně společenské smlouvy, tak hodnota podílu je proměnlivá a závisí na hospodaření společnosti.²⁵ Podíl se oceňuje mírou účasti společníka na čistém obchodním majetku společnosti, což představuje velikost majetku, který by společník obdržel z celkového majetku společnosti po odečtení veškerých závazků společnosti.²⁶ Hodnotu podílu však při převodu ovlivňuje nabídka a poptávka na trhu, jeho cena se obvykle stanovuje dohodou mezi převodcem a nabyvatelem. Pouze pokud jde o určení jeho hodnoty v rámci zákonem kvalifikovaných převodů či dochází k vypořádání podílu společníka

²¹ Eliáš, K., Bartošíková, M., Pokorná, J. a kol. Kurs obchodního práva. Právnícké osoby jako podnikatelé. 5. vydání. Praha : C.H. Beck, 2005. s. 60.

²² Marek, P., Studijní průvodce financemi podniku. Druhé aktualizované vydání. Praha : Ekopress, 2009. s. 468.

²³ Černá, S., Obchodní právo. Akciová společnost. 3. díl. Praha : ASPI, 2006. s. 144.

²⁴ Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II.díl. Praha : ASPI, 2006. s. 73.

²⁵ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 12. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. s. 235.

²⁶ Eliáš, K., Bartošíková, M., Pokorná, J. a kol. Kurs obchodního práva. Právnícké osoby jako podnikatelé. 5. vydání. Praha : C.H. Beck, 2005. s. 61.

při zániku jeho účasti na společnosti nebo rozdělování podílu na likvidačním zůstatku, uplatňují se speciální zákonná pravidla k tomu určená. Nyní budou obě zbývající formy projevu podílu blíže vysvětleny.

1. Vypořádací podíl

Podíl společníka ve společnosti se přemění na vypořádací podíl, pokud dojde za trvání obchodní společnosti k zániku účasti společníka na společnosti, a to jiným způsobem než převodem obchodního podílu na jinou osobu podle § 61 odst. 2 ObchZ, kdy dochází k vypořádání hodnoty podílu mezi převodcem a nabyvatelem zaplacením kupní ceny podílu.

Obchodní zákoník předpokládá zánik účasti společníka na společnosti za jejího trvání na několika místech. Kromě smrti společníka fyzické osoby a zániku společníka právnické osoby, na jejichž základě může účast společníka ve společnosti zaniknout, jde např. o vyloučení účasti společníka valnou hromadou podle § 113 ObchZ, zrušení účasti společníka na společnosti soudem na základě žádosti společníka podle § 148 odst. 1 ObchZ nebo žádosti společnosti podle § 149 ObchZ, apod. Nejčastěji ovšem půjde o dohodu společníků o ukončení účasti ve smyslu § 149a ObchZ.

Obsahem práva na vypořádací podíl je tedy nárok na vypořádání majetkové účasti představované podílem uplatňovaný vůči společnosti, která je při splnění zákonem stanovených podmínek povinna jej společníkovi vyplatit. Toto právo na vypořádací podíl má i osoba, která vstupuje do práv a povinností společníka, jehož účast zanikla, jako jeho právní nástupce, k čemuž typicky dochází např. při dědění. Pokud je dědění obchodního podílu přímo vyloučeno společenskou smlouvou, náleží dědicům vypořádací podíl bez dalšího.

V akciové společnosti vypořádací podíl vůbec neexistuje, protože akcionář může svou účast vždy převést, neboť vyloučit převoditelnosti akcií nelze.²⁷ Toto dovozují také z § 36 odst. 2 písm. e) ZDP, kde o společníkovi akciové společnosti není mezi ostatními majetkově se na společnosti účastnícími společníky zmínka, na rozdíl od § 36

²⁷ Eliáš, K., Bartošíková, M., Pokorná, J. a kol. Kurs obchodního práva. Právnické osoby jako podnikatelé. 5. vydání. Praha : C.H. Beck, 2005. s. 63.

odst. 2 písm. f) ZDP o zdaňování podílu na likvidačním zůstatku, kde již akcionář mezi ostatními společníky kapitálových obchodních společností nechybí.

Naopak společenská smlouva společnosti s ručením omezeným může převod obchodního podílu podmínit souhlasem valné hromady či dokonce zakázat. V takových případech je vypořádací podíl jediným způsobem vypořádání majetkových vztahů společníka, jehož účast na společnosti má za jejího trvání skončit.

U osobních obchodních společností představuje zánik účasti společníka ve společnosti zásadně i zánik společnosti samotné. Pokud se však zbývající společníci dohodnou na úpravě společenské smlouvy a pokračování společnosti, náleží společníkovi, jehož účast zanikla vypořádací podíl dle § 89 ObchZ.

Výše vypořádacího podílu se stanoví ke dni zániku účasti společníka v obchodní společnosti z vlastního kapitálu zjištěného z řádné, mimořádné či mezitímní účetní závěrky sestavené k tomuto dni. Nelze použít např. řádnou účetní závěrku sestavenou za období, během něhož došlo k zániku účasti společníka ve společnosti tak, jak to stanoví některé jiné předpisy²⁸. Pokud však připouští společenská smlouva, je možné stanovit vyšší vypořádacího podílu z čistého obchodního jmění společnosti (tržní hodnoty) na základě posudku znalce jmenovaného soudem dle § 59 odst. 3 ObchZ.

Obchodní zákoník v § 61 odst. 2 dává přednost zjištění výše vypořádacího podílu z vlastního kapitálu. Mezi účetním a tržním oceněním podílu však může být značný rozdíl, kdy skutečná hodnota podílu bývá mnohem vyšší než účetní ocenění, např. díky dobrému jménu společnosti, navázání dlouhodobé spolupráce nebo vlastnictví nemovitostí, které mohou mít za několik let hodnotu mnohem vyšší a zvýšení jejich hodnoty účetnictví neumí promítnout. Stanovení vypořádacího podílu podle účetní hodnoty tak může být pro společníka poměrně nevýhodné, a proto lze doporučit, aby si v těchto případech ve společenské smlouvě společníci zakotvili stanovení vypořádacího podílu z čistého obchodního majetku společnosti na základě posudku znalce.²⁹

²⁸ Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe, 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008. s. 229.

²⁹ Běhounek, P. Vypořádací podíl společníka s.r.o. In: Daně a právo v praxi 7/2005, měsíčník, ročník X., Praha : ASPI, 2005. s. 39n.

Takový výběr však nemohou provést dědici společníka, pokud je společenskou smlouvou dědění obchodního podílu vyloučeno a současně neumožňuje stanovení vypořádacího podílu jinak než dle účetní závěrky společnosti ke dni úmrtí zůstavitele.³⁰

Z takto zjištěného majetkového základu zjistíme konkrétní výši vypořádacího podílu společníka podle ustanovení o jednotlivých formách společností a případných specifikací ve společenské smlouvě.

U veřejné obchodní společnosti se vypořádací podíl stanoví obdobně jako podíl na likvidačním zůstatku dle § 89 a 92 ObchZ, viz níže.

Komanditní společnost uplatňuje pro zjištění vypořádacího podílu shodný postup jako pro podíl na likvidačním zůstatku dle § 104 ObchZ, viz níže.

Ve společnosti s ručením omezeným se výše vypořádacího podílu určuje poměrem obchodních podílů, nestanoví-li společenská smlouva jinak.

Výplata vypořádacího podílu však neznamená automaticky vrácení poskytnutého vkladu do společnosti. Pokud by chtěl společník vrátit předmět svého nepeněžitého vkladu, musela by tak stanovit společenská smlouva, neboť vypořádání se provádí v penězích.³¹

Vypořádací podíl je splatný uplynutím tří měsíců od schválení účetní závěrky nebo ode dne doručení posudku znalcem, pokud se společníci nedohodli či společenská smlouva nestanoví jinak. Pokud však účetní závěrka není bez vážných důvodů schválena, je právo na vyplacení vypořádacího podílu splatné uplynutím tří měsíců ode dne, kdy měla být účetní závěrka schválena.

Obchodní zákoník ale stanoví odchylku pro společnost s ručením omezeným. Obchodní podíl odcházejícího společníka se totiž uvolňuje a přechází na společnost, která má za úkol jej stanoveným způsobem převést na jinou osobu nebo s ním naložit podle § 113 odst. 6 ObchZ.³² Podle ustanovení § 150 odst. 3 ObchZ je pak vypořádací podíl splatný bez zbytečného odkladu poté, co společnost splní tuto povinnost, a nebyli-li předmětný vklad stále splacen, bez zbytečného odkladu po jeho splacení. Povinnost

³⁰ Běhounek, P. Vypořádací podíl společníka s.r.o. In: Daně a právo v praxi 7/2005, měsíčník, ročník X., Praha : ASPI, 2005. s. 39n.

³¹ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 12. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. s. 236.

³² Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008. s.228, 229.

splatit vklad sice přebírá případný nový společník, ale odcházející společník ručí za splacení vkladu nabyvatelem.

2. Podíl na likvidačním zůstatku

Nárok na vyplacení podílu na likvidačním zůstatku vzniká společníkovi, pokud dojde k zániku jeho účasti na společnosti jejím zrušením s likvidací. Předpokladem je dále, že po uspokojení nároků všech známých věřitelů společnosti, kteří včas přihlásili své pohledávky, a poskytnutí odpovídající jistoty věřitelům sporných pohledávek, zůstane ve společnosti majetek k rozdělení. Likvidační zůstatek rozděluje likvidátor podle pravidel stanovených ve společenské smlouvě, a nestanoví-li to smlouva, podle ustanovení jednotlivých forem obchodních společností v ObchZ.

Likvidační zůstatek veřejné obchodní společnosti se dle § 92 ObchZ rozdělí mezi společníky nejprve do výše hodnoty jejich splacených vkladů a zbylá majetková hodnota se rozdělí mezi společníky rovným dílem. Pokud by likvidační zůstatek nestačil ani na vrácení splacených vkladů, podílejí se na něm společníci v poměru k jejich výši.

V komanditní společnosti má dle § 104 ObchZ každý společník nárok na vrácení částky ve výši splaceného vkladu. Pokud by likvidační zůstatek nestačil ani na tuto výplatu, přednost mají komanditisté. Kdyby poté nestačil ani na krytí vkladů komanditistů, rozdělí se dle stejných zásad jako se rozděluje zisk (viz výše). Stejným způsobem se rozdělí část likvidačního zůstatku, která by převyšovala hodnotu vkladů.

Podíl společníka s ručením omezeným na likvidačním zůstatku se dle § 153 ObchZ určuje poměrem obchodních podílů, pokud společenská smlouva nestanoví jinak.

V akciové společnosti se dle § 220 ObchZ likvidační zůstatek dělí mezi akcionáře v poměru jmenovitých hodnot jejich akcií. Pokud by likvidační zůstatek nestačil na ani k úhradě jmenovitých hodnot akcií, dělí se na část připadající vlastníkům prioritních akcií a na část připadající vlastníkům ostatních akcií, a to podle rozsahu určeného stanovami. Jednotlivé části likvidačního zůstatku se poté dělí mezi akcionáře v poměru, který odpovídá splacené jmenovité hodnotě jejich akcií.

III. Základní instituty zdaňování příjmů společníků obchodních společností

Tato práce se věnuje daňovým aspektům různých příjmů společníků fyzických osob, které jim plynou z účasti na obchodní společnosti, a způsobu jejich zdaňování, proto bychom si měli na začátku objasnit některé základní pojmy z daňové oblasti, o nichž se dále budu zmiňovat ve výkladu o konkrétních příjmech společníků obchodních společností.

A. Daň a prvky její právní konstrukce

Vzhledem k tomu, že právní řád neobsahuje legální definici pojmu „daň“, nezbyvá než si pomoci odbornou literaturou. Definicí daně se již rozsáhle zabývala celá řada autorů.³³ Omezím se na jednu z nich, která mi přijde nejpřiléhavější: „Daň je definována jako povinná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová, neekvivalentní a pravidelně se opakující buď v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo při stejných okolnostech (např. při každém převodu obchodního podílu). Je nenávratná a představuje transfer (jednostranný pohyb na rozdíl od transakce) finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru.“³⁴

Zkusím nyní tuto definici trochu rozebrat a vysvětlit jednotlivé definiční znaky.

Daň je stanovena jako povinná platba, neboť stát díky ní získává příjmy do veřejného rozpočtu, jež používá pro úhradu celospolečenských potřeb.³⁵ Myslím, že je v zájmu všech subjektů plnit své daňové povinnosti, protože se tím zkvalitňuje jejich životní úroveň v daném státě. Stát zajišťuje např. infrastrukturu, školství, bezpečnost. To vše stojí nemalé částky a jednotlivci by zajištění těchto nezbytných potřeb nikdy

³³ Viz např.: Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C.H. Beck, 2009. s. 85-91.

Grůň, L. Finanční právo a jeho instituty. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2009. s. 87-98.

Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Brno : Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. s. 23-56.

³⁴ Kubátová, K., Vítek, L. Daňová politika, Teorie a praxe. Praha : CODEX Bohemia. 1997. s. 9.

³⁵ Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C.H. Beck, 2009. s. 154.

samostatně nedosáhli. Proto je úkolem státu tyto veřejné potřeby zabezpečit, k čemuž nezbytné finance získává od původců těchto potřeb, poplatníků daní.

Pokud bych měl rozvést, co je myšleno veřejným rozpočtem, do něž jsou daně určeny, za nejlepší považuji podívat se do § 2 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ nebo daňový řád), který nabude účinnosti 1.1.2011. Veřejným rozpočtem je státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu nebo Národní fond, rozpočet Evropské unie nebo jiný rozpočet, o němž to stanoví zákon. Rozdělit daňové příjmy mezi tyto rozpočty je pak starostí jiné právní disciplíny, kterou můžeme nazvat rozpočtové právo.

Toto právo státu vybírat daně však nesmí být zvlášť, a proto je stanoven požadavek zákonného určení daně. Vyplývá z Listiny³⁶ a jejího článku 11 odst. 5, podle něhož lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona. Konkretizuje tak direktivu čl. 4 odst. 1 Listiny, podle níž mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.

Kromě zákonů se však v daňové praxi vyskytují další normativní akty, jejichž povahu považuji za nutné vysvětlit. Ministerstvo Financí ČR vydává za účelem sjednocení výkladu jednotlivých ustanovení daňových zákonů pokyny řady „D“ a sdělení správcům daně. Ty nejsou obecně závaznými právními předpisy, ale interními pokyny pro správce daně, kteří jsou povinni se jimi při své činnosti řídit, ledaže by se tato činnost neslučovala s obecně závaznými právními předpisy.³⁷ Při jejich aplikaci tak tvoří správci daně správní praxi, kterou, jak judikoval Nejvyšší správní soud (dále jen NSS),: „je třeba rozumět ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činností (příp. i nečinností) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Správní praxe pak zakládá legitimní očekávání účastníků řízení, což znamená, že účastníci mohou legitimně očekávat, že správní orgány budou v totožných případech postupovat stejně.“³⁸

³⁶ Listina základních práv a svobod, vyhlášená usnesením předsednictva České národní rady pod č. 2/1993 Sb. (dále jen listina).

³⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) sp.zn.: 7 Afs 111/2007 – 82. [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=21818&mark=cG9reW4%3d>

³⁸ Rozsudek NSS sp. zn.: 9 Afs 71/2009 – 55. [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=21613&mark=cG9reW4%3d>

Tyto pokyny tudíž nejsou obecně závazné pro poplatníky, neboť k jejich vydání nebylo MF zákonem zmocněno, ale jsou závazné pro správce daně. Poplatníci tak mohou legitimně očekávat, že podle nich bude postupováno, proto je pokynům MF v daňové praxi přikládán velký význam a daňové subjekty se podle nich řídí. Správci daně se však nesmí od tohoto postupu odchýlit, ani se dotknout zákonem zaručených práv soukromých osob. Myslím, že pokud by se podle nich poplatník neřídil, nemohl by být nijak sankcionován.

Tento postup výkladu zákona orgánem výkonné moci je dle mého názoru nešťastný, nicméně pro daňovou praxi je zřejmě nejflexibilnější variantou. Za důležité považuji, že NSS několikrát judikoval vázanost správců daně těmito pokyny a vlastní ustálenou praxí s odkazem na legitimní očekávání poplatníků³⁹, čímž je těmto normativním aktům dána vyšší váha a do jisté míry i posvěcení NSS.

Smyslem těchto pokynů a sdělení je, aby správci daně ve shodných případech postupovali shodně. Tento požadavek je již správně zakotven v § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen DŘ nebo daňový řád), podle něhož má správce daně dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Vlastnost daně jako nenávratné a neekvivalentní, neúčelové platby představující jednostranný transfer znamená, že v okamžiku jejího odvedení příslušný subjekt nedostává od státu žádné protiplnění. Tyto znaky jsou velmi podstatné, neboť odlišují daně od jiných povinných odvodů, kterými jsou poplatky. Podstatou poplatků je zásadně ekvivalentnost vzájemného plnění, kdy subjekt za svojí úplatu bezprostředně získává od státu nějaký prospěch.

³⁹ Viz. např.: Rozsudek NSS, sp.zn.: 1 Afs 111/2008 – 55. [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=20532&mark=cG9reW4gc3Byw6F2bsOtIHByYXjDrQ%3d%3d>

Rozsudek NSS, sp.zn.: 2 Afs 53/2008 – 48. [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=17790&mark=cG9reW4gc3Byw6F2bsOtIHByYXjDrQ%3d%3d>

Rozsudek NSS, sp.zn.: 5 Afs 73/2008 – 161. [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=20761&mark=cG9reW4gc3Byw6F2bsOtIHByYXjDrQ%3d%3d>

Rozsudek NSS, sp.zn.: 8 Afs 32/2006-72. [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=11839&mark=cG9reW4%3d>

Rozsudek NSS, sp.zn.: 8 Afs 3/2005 – 59. [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=8067&mark=cG9reW4%3d>

Myslím, že taková definice daní je skutečně vyčerpávající, neboť obsahuje nezbytné znaky daní. Pro účely DŘ je však daní i clo nebo poplatek, či peněžité plnění, při jehož správě se postupuje podle DŘ a peněžité plnění v rámci dělené správy.

Pro další výklad je nutné si vymezit základní prvky právní konstrukce daní, které jsou vyjádřeny v příslušných daňových zákonech a rozhodují o tom, v jaké míře a na jaké subjekty budou daně dopadat. Jsou jimi:

- subjekt daně,
- předmět daně,
- základ daně,
- sazba daně.⁴⁰

Subjektem daně je fyzická nebo právnická osoba, které je zákonem uložena povinnost platit daň. Pokud má tato osoba příjmy či majetek podléhající dani, nebo vykonává činnost, se kterou zákon spojuje daňovou povinnost⁴¹, označujeme ji poplatníkem daně. Existují však případy, kdy poplatník neodvádí daň sám, ale sráží mu ji jiný subjekt, označovaný jako plátec, který sraženou daň odvádí správci daně pod svojí vlastní majetkovou odpovědností. Zvláštním daňovým subjektem je ještě ručitel, který musí daňovou povinnost splnit za jiný subjekt, jež k tomu byl povinen a daň nezaplatil.

Předmětem daně je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost.⁴² Tuto právní skutečnost může představovat příjem, výnos z majetku či vykonávání určité činnosti.

Základ daně je konkretizace důvodu daňové povinnosti, tedy předmětu daně v jeho peněžním vyjádření. Při stanovení základu daně tak zjišťujeme, z čeho se daň vyměřuje.

Sazba daně je měřítko, pomocí něhož se vypočítá z daňového základu konkrétní výše daně. V teorii i praxi existují různé druhy sazeb. Nebudu je však vysvětlovat,

⁴⁰ Grůň, L. Finanční právo a jeho instituty. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : Linde, 2009. s. 143.

⁴¹ Grůň, L. Finanční právo a jeho instituty. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha.: Linde, 2009. s. 143.

⁴² Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C.H. Beck, 2009. s. 160.

neboť nejsou pro tuto práci důležité. Budeme se setkávat pouze s tzv. poměrnou sazbou, která stanoví poměr daně k daňovému základu, vyjádřený v procentech.

Níže v kapitole IV.A tyto prvky právní konstrukce daní proberu detailněji ve vztahu k příjmům fyzických osob jako společníků obchodních společností.

B. Ekonomické dvojí zdanění

Při zdaňování příjmů společníků obchodních společností dochází velmi často k tzv. ekonomickému dvojímu zdanění. To je případ, kdy je dána totožnost předmětu daně, zdaňovacího období a shodný druh daně, ale ke zdanění dochází u dvou různých daňových subjektů. Typicky se tak děje při zdaňování rozdělovaných zisků, např. dividend.

Ovšem už samotná existence daně z příjmů obchodních společností patří v daňové teorii k velmi kontroverzním a diskutovaným tématům a to jak z hlediska důvodů jejího uplatnění, tak ohledně samotné podstaty této daně. Uplatňují se dva hlavní rozdílné přístupy:

Integralistický přístup patří k odpůrcům tohoto zdanění, neboť kritizuje daň ze zisku obchodních společností za to, že zisk je zdaněn de facto dvakrát. Poprvé k tomu dochází na úrovni obchodní společnosti, jež platí daň ze svého zisku, a podruhé na úrovni samotného společníka obchodní společnosti ve formě daně uvalené na dividendy. Integralisté vycházejí z faktu, že všechny daně v konečné fázi platí společníci a že měření skutečného ekonomického zisku je problematické. Řešením by proto mohlo být zavedení daně společností z cash-flow. Ve svých analýzách se zabývají zejména způsoby, jak daň ze zisků obchodních společností zohlednit v osobní důchodové dani.⁴³

Absolutistický přístup je naproti tomu zastáncem daně ze zisku obchodních společností. Důvody spatřuje např. v právní subjektivitě obchodní společnosti, z čehož dovozuje, že by měla platit daň stejně jako fyzická osoba. Dalším argumentem je zákonná výhoda omezené odpovědnosti a limitovaného ručení společníků na rozdíl od podnikajících fyzických osob, za což by měla obchodní společnost platit daň jako

⁴³ Široký, J. a kol. Daňová teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha : C.H. Beck, 2008. s. 137

kompenzaci této výhody u společníků podnikajících prostřednictvím obchodní společnosti.⁴⁴ Často zmiňovanou je také skutečnost, že obchodní společnosti využívají veřejných služeb, především infrastruktury v místě podnikání, stejně jako osoby fyzické.⁴⁵ Daň z jejich zisku je proto možno považovat jako platbu za tyto služby. Pozitivně je vnímána jako nástroj v hospodářské politice států, neboť její úpravy umožňují podporovat různé investice do výzkumu, vývoje, ekologické aktivity, či zvýhodnění vybraných regionů nebo odvětví.⁴⁶

Východiskem z rozporů obou přístupů by byl všeobecný systém plné integrace osobní důchodové daně a daně z příjmů obchodních společností. „Realizace modelu tzv. souhrnného důchodového zdanění by vyžadovala, aby všechny zisky společnosti bez ohledu na to, zda jsou či nejsou rozděleny, byly alokovány individuálním akcionářům a byly u nich zdaněny osobní důchodovou daní.“⁴⁷ Jinak při nerozdělení zisků, a tedy nevyplácení zdanitelných dividend akcionářům, by mohlo docházet k odkládání jejich zdanění.

Myslím si, že existence daně z příjmů obchodních společností je ospravedlnitelná, ale otázkou je, jestli by nebylo vhodnější počítat ji z cash-flow společnosti, které ukazuje skutečný ekonomický obraz a neumožňuje jeho zkreslování. Domnívám se, že závažnějším problémem ve zdaňování příjmů společníků obchodních společností, a tedy hlavním důvodem pro optimalizace daní z příjmů obchodních společností a snahu o vyhýbání se daňové povinnosti, je tzv. „druhé“ zdanění již jednou zdaněného zisku, u koncových společníků ve formě zdanění podílů na zisku, dividend.

Daň z příjmů obchodních společností zatím nadále v daňových systémech států existuje, a tak se pozornost zaměřuje především na možné propojení daně z příjmů obchodních společností s daní ze zisků pro společníky ve snaze odstranit tzv. ekonomické dvojí zdanění.

Jedinou formou obchodní společnosti, která automaticky zajišťuje transformaci daně z příjmů obchodní společnosti na daň z příjmů společníka, je veřejná obchodní společnost, která z hlediska daní vystupuje jako soubor jednotlivých společníků. „Tento systém znamená zdanění všech kapitálových výnosů (tedy i nerealizovaných) a umožnil

⁴⁴ Kubátová, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha : ASPI, 2005. s.58.

⁴⁵ Kubátová, K., Vítek, L. Daňová politika, Teorie a praxe, Praha : CODEX Bohemia, 1997. s. 177.

⁴⁶ Kubátová, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha : ASPI, 2005. s.58.

⁴⁷ Kubátová, K., Vítek, L. Daňová politika, Teorie a praxe. Praha : CODEX Bohemia, 1997. s. 178.

by daň ze zisků obchodních společností zrušit⁴⁸ Automatická transformace je dána tím, že otázka zda rozdělovat zisk či ne nezáleží na rozhodnutí příslušného orgánu, jako např. valné hromady u společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti. K nerozdělení zisku nemůže dojít, neboť jej zahrnují její společníci ve svých daňových příznacích.⁴⁹ Opačného názoru je prof. Pelikánová, která soudí, že nerozdělení zisku nebo jeho části možné je, pokud si tak společníci stanoví ve společenské smlouvě.⁵⁰ Fakticky se ale nejedná o nerozdělení zisku, nýbrž o zpětný převod rozděleného zisku po zdanění zpět do veřejné obchodní společnosti.⁵¹ Taková možnost dle mého názoru existuje, leč společníci se zdanění nerozděleného zisku nevyhnou.

Pro ostatní formy obchodních společností se daňové systémy snaží dvojitě ekonomické zdanění odstranit různými úlevami, které jsou poskytovány na úrovni společnosti nebo na úrovni akcionáře.⁵²

Klasický systém dvojího zdanění představuje největší daňové břemeno pro společníka. Ani na úrovni společnosti ani na úrovni společníka - akcionáře není poskytována při zdaňování zisku či dividend žádná daňová úleva a tyto nejsou nijak vzájemně provázány. Tento systém vede k tomu, že akcionáři dávají přednost zadržování zisku na úrovni společnosti oproti jeho vyplácení v podobě dividend.⁵³

Modifikovaný klasický systém spočívá v tom, že na úrovni společníka - akcionáře daňová úleva na přijaté dividendy existuje, a to v různých podobách. Velikost úlevy ale nemá žádný vztah k výši daně ze zisku zaplacené obchodní společností.

Imputační systém se používá pouze pro takový systém zdaňování dividend, jestliže existuje jasná vazba mezi daňovým zápočtem vůči osobní důchodové dani z přijatých dividend na úrovni společníka - akcionáře a daní placenou obchodní společností, která rozděluje akcionářům zisk ve formě dividend. Akcionáři mají právo od své daně z příjmu odečíst do určité výše daň ze zisku placenou společností. V roce 1975 tento systém doporučilo Evropské společenství jako nejvhodnější pro postupnou

⁴⁸ Široký, J. a kol. Daňová teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha : C.H.Beck, 2008., s. 143.

⁴⁹ Dvořák, T. Osobní obchodní společnosti. Praha : ASPI, 2008. s. 91, 92.

⁵⁰ Pelikánová, I. Veřejná obchodní společnost. Srovnávací právo obchodní. Praha : Orac, 2002. s. 158.

⁵¹ Dvořák, T. Osobní obchodní společnosti. Praha : ASPI, 2008. s. 92.

⁵² Kubátová, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha : ASPI, 2005. s.58.

⁵³ Marek, P. Rozdělování hospodářského výsledku a dividendová politika. Praha : EKOPRESS, 2000. s. 76.

harmonizaci daní. Důvodem bylo právě podpoření investorského trhu vyplácením dividend oproti zadržování zisku u společnosti.⁵⁴

Konduitní systém, neboli systém plné integrace, zajišťuje plný zápočet vůči daňové povinnosti společníka - akcionáře s ohledem na daň zaplacenou z rozdělovaného zisku na úrovni společnosti. Je tak protikladem ke klasickému systému, neboť příjemce dividend platí pouze jednu daň, a to svoji daň z příjmu. Akcionář má na výběr, zda si nechá vyplatit dividendy a použije vyplacené prostředky na investici do jiné společnosti, nebo zisk ponechá ve stávající společnosti.⁵⁵ Tento systém podle mého názoru nejen že zcela odstraňuje ekonomické dvojí zdanění, ale pozitivně ovlivňuje ekonomické prostředí tím, že zvyšuje konkurenci společností v boji o investory.

Dalšími možnostmi je metoda nulové sazby, kdy na rozdělované zisky není uvalena sazba daně z příjmů obchodní společnosti, nebo metoda dělené sazby, kdy rozdělený zisk určený k výplatě dividend je zdaňován nižší sazbou oproti zisku nerozdělenému, a nakonec metoda odpočtu dividendy, která spočívá v odpočtu daně placené z rozděleného zisku z daňového základu společnosti.⁵⁶

Existence ekonomického dvojího zdanění u kapitálových společností je odůvodněna výhodou jejich společníků, spočívající v neexistenci ručení za závazky společnosti po dobu jejího trvání. Společníci těchto společností tak platí jakousi daň za nepodstoupené riziko. Nicméně pro společníky z řad právnických osob jisté výjimky při převodech zisku mezi spojenými osobami přeci jen existují.

V dalším výkladu se budu zabývat jednotlivými druhy příjmů, které plynou společníkům fyzickým osobám z jejich účasti na těchto společnostech.

⁵⁴ Gazda, J., Čábelka, J. Dividendová politika v České republice. Praha : HZ Editio , 2002. s. 29.

⁵⁵ Gazda, J., Čábelka, J. Dividendová politika v České republice. Praha : HZ Editio, 2002. s. 28.

⁵⁶ Kubátová, K., Vítek, L. Daňová politika, Teorie a praxe. Praha : CODEX Bohemia, 1997. s. 187-189.

IV. Zdaňování příjmů fyzických osob jako společníků obchodních společností

A. Rozbor právních vztahů s ohledem na prvky právní konstrukce daní

V úvodu výkladu o zdaňování příjmů fyzických osob, které jim plynou jako společníkům obchodních společností bychom si měli říci, jak se základní prvky právní konstrukce daní v jejich případech projevují a jak jsou stanoveny v ZDP. Dále si vyložíme, v jakých různých pozicích se mohou společníci (pro účely zdaňování poplatníci) nacházet a jak je ZDP definuje.

1. Poplatník

Obecně je poplatníkem daně ten, jehož příjmy jsou daní zatíženy. Tento pojem je třeba odlišovat od pojmu plátce daně, který označuje osobu, která je odpovědná za řádný odvod příslušných částek daně do státního rozpočtu. Plátcem daně je pro účely této práce společnost. V České republice může být podle § 38c ZDP plátcem daně i daňový rezident, který má na území České republiky stálou provozovnu nebo zde zaměstnává své zaměstnance déle než 183 dnů. Výjimkou jsou jen zahraniční zastupitelské úřady a poskytování služeb ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) ZDP.

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob, kterými jsou všechny fyzické osoby, dělíme na dvě skupiny – daňové rezidenty a nerezidenty.

Daňovým rezidentem je fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje, což znamená, že zde pobývá alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce. Tito poplatníci mají daňovou povinnost na veškeré příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí – nazýváme ji neomezenou daňovou povinností.

Daňoví nerezidenti naproti tomu mají daňovou povinnost omezenou pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Jsou to osoby, které zde nemají bydliště,

ani se zde obvykle nezdržují, osoby o nichž to stanoví mezinárodní smlouva a nakonec také osoby, které se zde sice zdržují 183 dnů a více, ale pouze za účelem studia nebo léčení.

Kritéria pro posuzování daňového rezidenství jsou ve státech Evropské unie velmi podobná, a tak se může jedné osobě stát, že bude podrobena dani z příjmů ve více státech.⁵⁷ Nárokovat si je může jak stát rezidenství, tak stát zdroje. Mohlo by tak dojít k nežádoucímu tzv. právnímu dvojímu zdanění.⁵⁸ Tuto situaci řeší smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které obsahují postupy zabránění dvojímu neomezenému zdanění a jejichž smyslem je nalézat taková řešení, aby poplatník jednak nebyl znevýhodňován svými zahraničními aktivitami, ale také nemohl zdanění utíkat přes hranice.⁵⁹ Pokud daňový rezident pobírá příjem ze zdrojů na území státu, se kterým Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění a podle této smlouvy má tento stát právo jeho příjmy zdaňovat, mohou být jeho příjmy ze zdanění v České republice vyloučeny, resp. může být daň zaplacená v zahraničí započtena na daňovou povinnost vyplývající z českých předpisů v závislosti na metodě uvedené v konkrétní smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Základní metody zamezení dvojího zdanění mají své další modifikace. Vzhledem k rozsahu této úpravy se omezím jen na jejich vyjmenování a stručnou charakteristiku. Jsou jimi:

- metoda vynětí, ve smlouvách převážně užívaná pro právnické osoby, kdy se příjmy zdaněné v zahraničí vyjmou ze základu daně a zdaňují se pouze příjmy tuzemské,
- metoda zápočtu, používaná zejména pro fyzické osoby, spočívá v možnosti poplatníka daň zaplacenou v zahraničí odečíst od své daňové povinnosti v tuzemsku, jež je ovšem vypočítána z jeho celosvětových příjmů,
- metoda zahrnutí daně ze zahraničí do svého daňového základu, jako náklad na dosažení příjmů. Jde ovšem jen o částečnou úlevu, která neumožňuje z důvodu neexistence potřebné úpravy v mezinárodních smlouvách nebo

⁵⁷ Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Brno : Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. s. 221.

⁵⁸ Rozdíl oproti výše uvedenému ekonomickému dvojímu zdanění spočívá v tom, že je zdaňován totožný subjekt.

⁵⁹ Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva. Praha : 1. VOX, 2006. s. 108.

vnitrostátních předpisech zcela odstranit nevýhodu vyplývající z rezidenství v jiném státě než státě zdroje.⁶⁰

Důležitý postup při prokazování příjmů a aplikaci vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí upravuje § 38f ZDP.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění řeší další třídící kritéria, pomocí nichž se bezpečně určí rezidenství každého poplatníka. Kritéria se uplatňují ve stanoveném pořadí postupně, dokud některé z nich nevyhovuje jenom jednomu ze sporných států. Jsou jimi:

- stálý byt,
- středisko životních zájmů,
- obvyklý pobyt,
- státní příslušnost,
- dohoda dotčených států.

Jak jsem již zmínil, i samotná česká legislativa stanoví určitá opatření ke zmírnění dopadů dvojího zdanění. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP považuje za daňově uznatelný náklad v následujícím zdaňovacím období daň zaplacenou v zahraničí poplatníkem – českým rezidentem v rozsahu, v němž nebyla započtena na českou daňovou povinnost, pokud se příjem takto zdaněný zahrnuje do základu daně dle českých předpisů.

2. Předmět daně, základ daně, sazba daně

Předmět daně z příjmů fyzických osob je vyjádřen jednak negativně, tedy taxativním výčtem druhů příjmů, které předmětem daně nejsou, jednak pozitivním výčtem čtyř kategorií příjmů a zbytkovou skupinou, kam se řadí veškeré příjmy, které nespádají do některé z předchozích skupin.

Základem daně je pak částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud v ustanoveních § 6 až 10 ZDP u jednotlivých kategorií (druhů) příjmů

⁶⁰ Kubátová, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha : ASPI, 2005. s. 73.

není stanoveno jinak. Každý z těchto druhů příjmů tvoří svůj dílčí základ daně, jejichž součet je obecným základem daně, pokud poplatníkovi plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až 10 ZDP.

Sazba daně ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celá sta korun dolů činí 15 %. Příjmy, které se nezahrnují do obecného základu daně a jsou zdaňovány srážkovou daní u plátce podléhají zvláštní sazbě daně ve výši 15 %.

Společníkovi společnosti s ručením omezeným, kterému se v další pasáži budu zejména věnovat, mohou od společnosti plynout příjmy, jež je možné zahrnout do všech nabízených skupin. Každý z těchto druhů příjmů také tvoří dílčí základ daně.

- Společníkovi může být vyplácena odměna na základě pracovněprávního vztahu nebo odměna za práci pro společnost na základě obchodněprávního vztahu. Oba tyto případy jsou zařazeny do § 6 ZDP a zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.
- Společník může v rámci své samostatné výdělečné činnosti vstupovat se společností do obchodních vztahů a odměnu za dodané zboží či služby zdaňovat jako příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti podle § 7 ZDP. Má-li svůj podíl v obchodním majetku, příjmy z jeho převodu získané pak zahrnuje do dílčího základu daně dle § 7 ZDP.
- Tradičním způsobem je příjem společníka v podobě podílu na zisku plynoucí z majetkové účasti na společnosti, který je zdaňován jako příjmy z kapitálového majetku podle § 8 ZDP.
- O příjem z pronájmu podle § 9 ZDP by šlo například tehdy, pokud by společnosti pronajímal nemovitost.
- Příjmy získané převodem obchodního podílu, jež nemá v obchodním majetku, by při nesplnění podmínek osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. r) zdaňoval jako ostatní příjmy podle § 10 ZDP.

S ohledem na omezený rozsah této práce se dále nebudu zabývat případy v § 9 ZDP a lehce se dotknu problematiky § 7 ZDP ve vztahu k § 6 ZDP ve výkladu o příjmech za práci společníků pro společnost. Samostatně proberu § 7 ZDP v souvislosti s podíly na zisku společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti. U převodu podílu vysvětlím, kdy se zahrnuje do § 7 ZDP a kdy do § 10

ZDP, a jaké jsou mezi nimi rozdíly. Celkově se zaměřím pouze na příjmy, které plynou společníkům z titulu jejich účasti na společnosti.

B. Příjmy za práci společníků podle § 6 odst. 1. písm. b) ZDP

Společník, který není jednatelem, může pro společnost pracovat na základě pracovněprávního vztahu. Pracovněprávní vztah mezi obchodní společností a společníkem však není nutný a společník může pracovat pro společnost na základě obchodněprávního vztahu – např. na základě společenské smlouvy.⁶¹ Takto pro společnost ovšem nemohou pracovat společníci veřejné obchodní společnosti a komplementáři komanditní společnosti.⁶² Tito společníci daní veškeré příjmy ze společnosti v režimu § 7 ZDP (viz. dále).

Z hlediska zdanění odměn pro společníky není mezi pracovněprávním a obchodněprávním vztahem zásadní rozdíl, vždy se bude jednat o příjem ze závislé činnosti podle § 6 ZDP. Jediným rozdílem je pouze ten, že odměna společníka na základě obchodněprávního vztahu nemůže být nikdy podrobena srážkové 15% dani tak, jako odměna z pracovněprávního vztahu v případě, že nedojde u společnosti k podpisu prohlášení k dani. Jsou jim tedy v obou případech standardním způsobem sráženy společností zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti sazbou 15 %. Nad rámec tématu této práce stojí za zmínku, že odlišný režim pracovněprávního a obchodněprávního vztahu zakládá také jiné důsledky pro oblast plateb pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti tím, že společníci na základě obchodněprávního vztahu se neúčastní nemocenského pojištění.⁶³

Odměna vyplácená na základě pracovněprávního vztahu je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. Odměna společníka na základě obchodněprávního vztahu je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b)

⁶¹ Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008. s.111, 148.

⁶² Marek, P. Studijní průvodce financemi podniku. Druhé aktualizované vydání. Praha: Ekopress, 2009. s. 177.

⁶³ Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008. s.112.

ZDP.⁶⁴ Rozdíl mezi těmito dvěma ustanoveními podle poněkud nešťastné dikce zákona spočívá v tom, jestli je společník povinen dbát příkazů plátce. Otázka ovšem vzniká, pod které ustanovení § 6 odst. 1 jestli písm. a) nebo b) ZDP podřadit společníka, který vykonává práci pro společnost a zároveň je povinen dbát příkazů společnosti. Nad touto situací se zajímavým způsobem zamyslel Běhounek, když se podíval na historické okolnosti vzniku současného ZDP, který vycházel ze zákona o daních z příjmů č. 286/1992 Sb., přijatého Federálním shromážděním dne 28.4.1992, jež se ovšem nikdy neuplatnil. Dospěl k názoru, že: „úmyslem zákonodárce bylo považovat za příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP ten příjem společníka (jednatele), který by mohl plynout z pracovněprávního vztahu, ale z pracovněprávního vztahu neplyne, protože chybí vztah nadřízenosti společnosti a podřízenosti (závislosti) společníka.“ Tento úmysl se však zákonodárci jednoznačným způsobem nepodařilo do ZDP promítnout.⁶⁵

Poněkud jednoznačněji se na tuto problematiku dívá Smutná, která je názoru, že pokud vykonává společník pro společnost práci, tak se nejedná o jakoukoliv činnost pro společnost, ale pouze o případy, kdy společník zařizuje záležitosti společnosti a nemůže ji nikdy konat na základě pracovního poměru.⁶⁶ Podřazuje tak tento případ bez váhání pod § 6 odst.1 písm. b) ZDP. Podotýká, že činnost společníka pro společnost není závislou činností, přestože odměna za tuto činnost je tak považována a rovněž zdaňována.⁶⁷ O tom by dle mého názoru mohly v praxi vzniknout pochybnosti díky legislativním zkratkám v § 6 odst. 2 ZDP, kdy poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků (tedy i náš společník) je dále označen jako „zaměstnanec“ a plátce příjmu (společnost) jako „zaměstnavatel“.

Tyto úvahy uzavírám tím, že dle mého názoru jistě není problém, aby měl společník se společností současně obchodněprávní vztah z titulu společenské smlouvy a pracovněprávní vztah na jiné činnosti, které se netýkají zařizování záležitostí společnosti. Uzavření pracovněprávního vztahu by pak bylo povinností v případě, že by

⁶⁴ Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008., s.112.

⁶⁵ Běhounek, P. Vztah společníka a jednatele ke společnosti s ručením omezeným. In: Daně a právo v praxi 4/2007, měsíčník, ročník XII, Praha : ASPI, 2007. s.52.

⁶⁶ Smutná, M. Otázky a odpovědi, Mandátní smlouva. In: Daně a právo v praxi 8/2008, měsíčník, ročník XIII, Praha, ASPI, 2008.,s.18.

⁶⁷ Smutná, M. Otázky a odpovědi, Mandátní smlouva. In: Daně a právo v praxi 8/2008, měsíčník, ročník XIII, Praha, ASPI, 2008. s.18.

tyto jiné činnosti vykazovaly znaky závislé práce uvedené v § 2 odst. 4 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“ nebo „zákoník práce“).⁶⁸ S tímto výkladem, který odpovídá i závěrům Běhouňka o rozdílu ve vztahu nadřízenosti a podřízenosti, se osobně také ztotožňuji, leč je dle mého názoru tato úprava zbytečně duplicitní a vyplývá z ne příliš šťastných ustanovení § 6 odst. 1 písm. a), b) ZDP. Nicméně je nutné respektovat i úpravu ZP. Jakožto první a základní považují však obchodněprávní vztah dle §6 odst. 1 písm. b) ZDP, neboť dle mého názoru umožňuje extenzivní výklad činností do něj spadajících. Nevztahuje se tedy jen na tu práci, při které společník není povinen dbát příkazů plátce – společnosti, ale i na práci, při které případných příkazů plátce – společnosti dbát musí. Což dovozují se slov „a to i když“. Bylo by tedy možné veškerou práci zahrnout pod toto ustanovení, bez nutnosti uzavírat pracovněprávní smlouvu.

Otázka zařazení činnosti společníka pro společnost pod § 6 písm. a) nebo b) ZDP nepředstavuje, jak jsme si výše uvedli ve zdanění příjmů společníka zásadní rozdíl. Výraznější vliv na konečnou částku po zdanění má povinný odvod pojistného na sociální zabezpečení a všeobecné zdravotní pojištění za každého poplatníka, který tak zvyšuje celkový náklad společnosti na vyplacení odměny pro společníka.

Z tohoto důvodu zřejmě dochází v praxi k případům, kdy společník vedle své účasti na společnosti navíc samostatně podniká jako fyzická osoba a za služby pro společnost vykonané jí vystavuje faktury. Příjem společníkem takto získaný pak není sražen o zálohy na daň a společnost při proplacení faktury nemusí z částky v ní uvedené odvádět další částku navrch v podobě pojistného na sociální zabezpečení a všeobecné zdravotní pojištění. Přitom částka společníkovi vyplacená je opět daňovým nákladem společnosti. Jde tedy o transakci výhodnou pro společnost i společníka a představuje tak pro společníky atraktivní možnost snížit sobě i společnosti daňovou povinnost.

Proti takovému postupu nelze nic namítat, účastníci se pohybují v mezích práva, přesto se však v mnohých případech stává, že správce daně doměří společnosti daň ze závislé činnosti, přičemž v tomto postupu nalézají oporu v poměrně rozsáhlé judikatuře Nejvyššího správního soudu. Děje se tak zejména tehdy, pokud se fakturovaná činnost překrývá s předmětem podnikání společnosti, nebo je dokonce prováděna v prostorách společnosti, na její náklady a výhradně pro danou společnost. Správce daně pak

⁶⁸ Smutná, M. Otázky a odpovědi, Mandátní smlouva. In: Daně a právo v praxi 8/2008, měsíčník, ročník XIII, Praha, ASPI, 2008. s.18.

postupuje zcela v souladu s ustanovením § 2 odst. 7 zákona č. 335/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP nebo zákon o správě daní a poplatků), a v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybírání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Nejvyšší správní soud se v těchto případech zabýval poměrem ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) nebo c) ZDP k ustanovení § 6 odst. 1. písm. b) ZDP a pojal v tomto směru dle mého názoru celkem radikální názor, který se v dalších rozhodnutích ještě stupňoval, až založil nebezpečí paušálního uplatňování stanovené legální fikce. Totiž že: „smyslem ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zdanit příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. Přitom prací pro společnost je nutno rozumět i živnostensky prováděné dodávky služeb, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti, neboť touto činností (prací) společník případně jednatel objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání, a získává příjem. Poskytování služeb živnostníkem, který je současně společníkem a jednatelem odběratele je pojmově vyloučeno.“⁶⁹

V citovaném rozsudku šlo o případ, kdy společník, jednatel měl živnostenské oprávnění na předmět činnosti „zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu a služeb“ a uvedenou činnost vykonával jako osoba samostatně výdělečně činná pro společnost na základě tohoto živnostenského oprávnění. Zařizoval tak pro společnost obchodní a provozní záležitosti na základě mandátní smlouvy, což bylo chybné, neboť tyto práce by jinak činil z titulu své funkce nebo členství ve společnosti. Velmi podobným případem byl rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2006, sp.zn. 7 Afs 164/2005⁷⁰, i zde soud uzavřel, že se jednalo o činnost, která má povahu práce pro společnost, neboť společníci zajišťovali pro svojí stavební společnost kontakty ve stavebnictví na základě smlouvy o zprostředkování. Není dle mého názoru však vyloučeno, aby společníci v rámci své samostatné výdělečné činnosti vykonávali ve společnosti takovou činnost, která nemá charakter obchodní nebo zajišťování záležitostí společnosti.

⁶⁹ Rozsudek NSS, sp.zn. 4 Afs 24/2003 – 81. [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=649&mark=>

⁷⁰ [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=8028&mark=>

Tyto případy by se ještě mohly zdát sporné, nikoliv však rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2006, sp.zn. 2 Afs 4/2005⁷¹, kde společnost měla předmět podnikání výkon činnosti auditora a vyplácela společníkům, také auditorům, za provedené audity částky dle § 7 ZDP. Na tuto situaci NSS v plné míře vztáhnul právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8. 7. 2004, sp.zn. 6 Afs 9/2003⁷², podle něhož „vykonává-li společník společnosti s ručením omezeným pro tuto společnost činnost, jež má jinak charakter samostatné výdělečné činnosti a podléhá tak zdanění podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, pak se na základě fikce stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona, ve znění zákona č. 259/1994 Sb., příjem z této činnosti považuje pro daňové účely za příjem ze závislé činnosti. Takový příjem, bez ohledu na právní předpis, který upravuje vzájemná práva a povinnosti společníka a společnosti z pohledu závazkového, bez ohledu na smluvní typ, který vzájemná práva a povinnost z pohledu závazkového zakládá, a bez ohledu na způsob výkonu práce a vyplacení odměny za ni, je příjmem, který podléhá zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) tohoto zákona.“⁷³

Konkrétní skutková okolnost v posledně uvedeném rozsudku ze dne 8. 7. 2004, sp.zn. 6 Afs 9/2003 se mi zdá natolik nesporná, že jsem byl až překvapen naivitou některých společností a jejich společníků ohledně bezproblémové aplikace § 7 odst. 1 ZDP na odměnu společníka za práci pro společnost. V tomto případě měla společnost JUDr. P. uzavřeno se společností rámcovou smlouvu o poskytování právní pomoci v rozsahu 160 hodin měsíčně, za paušální odměnu, ovšem výhradně pro společnost a s použitím jejích prostředků. Nejvyšší správní soud zde založil „legální fikci, podle níž se na takový příjem hledí jako na příjem ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjem z činnosti, jež není závislou.“⁷⁴ V tomto případě šlo činnost advokáta dle zákona o advokacii a neuspěl ani sám o sobě správný argument stěžovatelky, podepřený stanoviskem České advokátní komory, podle něhož paušální odměna není funkčním požitkem, ale je příjmem z výkonu advokacie za právní služby,

⁷¹[online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=6066&mark=>

⁷² [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=1158&mark=>

⁷³ Rozsudek NSS ze dne 12. 1.2006, sp.zn. 2 Afs 4/2005. [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=6066&mark=>

⁷⁴ Rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2004, sp.zn. 6 Afs 9/2003. [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=1158&mark=>

přítom závislá činnost je s výkonem advokacie neslučitelná. Pro klasifikaci odměny pro účely zdanění však není tato soukromoprávní argumentace použitelná.

Všechny uvedené případy mají společné, že společníci nevykonávali svou tvrzenou samostatnou činnost pro nikoho jiného než společnost a velmi často také s použitím jejích prostředků, což popírá samotnou podstatu pojmu podnikání, vysvětleného výše. Takový režim obchodního závazkového vztahu tak zejména volili ve snaze dosáhnout příznivějšího režimu zdanění vyplacené odměny.

Nejvyšší správní soud rád argumentuje svou ustálenou judikaturou v těchto věcech, zejména potom, že rozsudek ze dne 8. 7. 2004, sp.zn. 6 Afs 9/2003 prošel testem ústavnosti, a ústavní stížnost proti němu podaná byla jako zjevně neopodstatněná odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04⁷⁵.

Nicméně je nutné zmínit, že Ústavní soud v tomto usnesení zároveň odmítl univerzálně pojatý názor Nejvyššího správního soudu na interpretaci vztahu mezi ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) a §7 odst. 1 písm. c) ZDP, jakožto ústavně neakceptovatelnou.

„Podle Ústavního soudu nelze ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku NSS, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd. Jinými slovy, taková paušální interpretace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná NSS by se v jiném případě než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny (jinak by zřejmě bylo třeba hodnotit situaci, pokud by advokát - ač společník - vykonával pro

⁷⁵ [online]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=50660&pos=1&cnt=1&typ=result>

společnost právní služby na základě mandátní smlouvy, aniž by byl při výkonu této činnosti úzce propojen s obchodní společností, jak je tomu v projednávaném případě).⁷⁶

Tento právní názor ÚS se mi zdál natolik trefný a vyčerpávající, že jsem považoval za nezbytné jej celý odcitovat. S takovou korekcí při interpretaci těchto ustanovení plně souhlasím. Společníkům, kteří budou volit tento způsob práce pro společnost tak jistě skýtá vyšší váhu při argumentaci v případných daňových řízeních. Důležité je, že Ústavní soud vyložil čl. 11 odst. 5 Listiny v kontextu celého článku a vyjádřil se tak k ochraně vlastnického práva a pokusil se nastolit pravidla pro aplikaci a interpretaci daňových zákonů, u nichž odmítl extenzivní výklady bez zřejmého zákonného podkladu z obavy, že by tak mohl být daňovou povinností postižen subjekt, na kterého dle zákona nedopadá.

C. Příjmy plynoucí společníkům v souvislosti s držbou podílu ve společnosti

Z držby podílu mohou společníkům plynout příjmy různého druhu, které podléhají odlišnému zdanění. Nejedná se jen o podíly na zisku a dividendy, ale i zisk převedený řídící osobě na základě smlouvy o převodu zisku či ovládací smlouvy, s tím souvisí i příjem z vyrovnání společníkům, kteří se této smlouvy neúčastní. Zvláštním druhem příjmu je také příjem při snížení kapitálu společnosti po jeho zvýšení z vlastních zdrojů.

Co se týče zdanění příjmů společníka plynoucích mu z titulu účasti na společnosti za jejího trvání, lze hovořit o dvou základních způsobech zdanění, které mají původ v osobním podílu společníka na činnosti společnosti, přičemž byly jistým způsobem paušalizovány pro jednotlivé typy společností. Zatímco komanditisté komanditní společnosti zdaňují podíly na zisku z majetkového podílu na společnosti podle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP, tedy stejně jako u společníků společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti je zisk považován za příjem z kapitálového majetku,

⁷⁶ Usnesení Ústavního soudu ze dne 20.1.2005, sp. zn. IV. US 385/04. [online]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=50660&pos=1&cnt=1&typ=result>

jejich kolegové komplementáři je zdaňují podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP shodně se společníky veřejné obchodní společnosti, jako příjem z podnikání.

1. Podíly na zisku neomezeně ručících společníků

Veřejná obchodní společnost je poplatníkem daně z příjmů právnických osob, stejně jako ostatní obchodní společnosti, ale na rozdíl od nich nemusí podávat daňové přiznání, podle § 38m odst. 7 písm. b) ZDP. Důvodem je zvláštní charakter této formy společnosti popsany výše, kdy dochází k rozdělení základu daně veřejné obchodní společnosti na jednotlivé společníky podle stejného poměru jakým je rozdělován zisk podle společenské smlouvy a nestanoví-li společenská smlouva, tak rovným dílem⁷⁷. Ztráta veřejné obchodní společnosti se mezi společníky rozděluje stejným způsobem jako zisk, základ daně má v takovém případě zápornou hodnotu. Stejně tak, poskytne-li veřejná obchodní společnost dar, který je nezdanitelnou částí základu daně, posuzuje se tento dar jako by byl poskytnut jednotlivými společníky a jeho hodnota se rozděluje mezi ně rovněž stejným způsobem.

Společníci veřejné obchodní společnosti takto upravenou část základu daně na ně připadající zahrnou do svého dílčího základu daně jako příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Na rozdíl od podnikatelů, kteří zdaňují své příjmy také podle § 7 ZDP si společníci veřejné obchodní společnosti ovšem nemůžou tyto příjmy dále snížit o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, neboť v rozdělovaném základu daně veřejné obchodní společnosti jsou již zahrnuty. Svůj základ daně zaokrouhlený na celá sta korun českých dolů, jenž je tvořen dílčími základy daně, snížen o nezdanitelné části základu daně a odčitatelné položky od základu daně, zdaňují sazbou 15 %. Zisk je tak zdaňován u společníků. Zajímavé však dle mého názoru je, že pojistné na sociální zabezpečení a všeobecné zdravotní pojištění si nemusí platit společník sám, ale může ho za něj odvádět veřejná obchodní společnost. Nicméně ani pro ni nepředstavují tyto odvody daňově uznatelný výdaj podle § 25 odst. 1 písm. g) ZDP.⁷⁸ Vzhledem k tomu, že se celý její daňový základ rozděluje mezi společníky, je

⁷⁷ [online]. Dostupné z: Rozsudek NSS ze dne 20.12.2006, sp. zn.: 5 Afs 103/2005.
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=8356&mark=>

⁷⁸ Macháček, I. Daň z příjmů právnických osob, praktické možnosti její optimalizace. Praha : LINDE nakladatelství , 2002. s. 61.

nejspíš jedinou výhodou tohoto postupu přenos administrativní zátěže ze společníka na společnost, která pro tyto účely nejspíš disponuje dostatečným aparátem.

Předmětem daně samotné veřejné obchodní společnosti jsou pouze příjmy z výnosů cenných papírů, které jsou samostatným základem daně a z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP.⁷⁹ Tyto příjmy se tedy do základu daně společníka veřejné obchodní společnosti nezahrnují, jak vyplývá z § 18 odst. 9 ZDP.

Stručně připomenou, že v komanditní společnosti se nejprve základ daně rozdělí na část připadající komplementářům a část připadající komanditní společnosti, potažmo komanditistům. Mezi komplementáře se pak tato část dělí stejným způsobem jako tomu bylo u společníků veřejné obchodní společnosti a rovněž je tato část rozdělovaného základu daně součástí základu daně komplementáře a zdaňována podle § 7 odst. 1 písm. d), odst. 5 ZDP. Uplatňuje se na ně tedy vše co bylo uvedeno u společníků veřejné obchodní společnosti. Část základu daně, připadající komanditní společnosti tvoří základ daně z příjmů právnických osob a podléhá zdanění 19% sazbou daně z příjmů právnických osob. Komanditní společnost tedy má povinnost podávat daňové přiznání. Pro zdaňování zisku, rozdělovaného mezi komanditisty, uplatňujeme shodný postup jako u společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, jak bude pojednáno dále.

Chceme-li zjistit základ daně veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, je třeba vycházet z výsledku hospodaření upraveného o převod podílů na výsledku hospodaření společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti.⁸⁰

2. Podíly na zisku ostatních společníků

Pokud nejde o příjmy podle § 6 odst. 1 nebo § 7 odst. 1 písm. d) ZDP jsou podíly na zisku (dividendy) z majetkového podílu na akciové společnosti, na společnosti s ručením omezeným a komanditní společnosti příjmy z kapitálového

⁷⁹ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009. s. 269.

⁸⁰ § 23 odst. 2 písm. a) in fine ZDP.

majetku podle § 8 odst. 1 ZDP.⁸¹ Stejně se posuzují i úroky a jiné výnosy spojené s vlastnictvím cenných papírů.⁸²

Než se ovšem zisk dostane ke společníkovi, je nutné, aby o jeho rozdělení rozhodla valná hromada společnosti podle stanovených pravidel v ObchZ. Nejprve je nutné, aby se valná hromada schvalující účetní závěrku konala do šesti měsíců od posledního dne účetního období.⁸³ Naproti tomu ObchZ nestanoví žádnou lhůtu pro konání valné hromady rozhodující o rozdělení zisku a výplatě podílů na zisku či dividend. K tomuto rozhodnutí může dojít i na valné hromadě schvalující účetní závěrku, může o něm však rozhodnout kterákoliv z dalších mimořádných valných hromad. Má-li však rozhodovat o rozdělení zisku na podkladě řádné účetní závěrky za předchozí účetní období, musí se tato mimořádná valná hromada také konat ve lhůtě 6 měsíců od posledního dne onoho účetního období. V opačném případě by musela společnost sestavit mimořádnou účetní závěrku a rozhodnout o rozdělení zisku na podkladě mimořádné účetní závěrky, jak vyplývá z judikátu Nejvyššího soudu ČR⁸⁴. S tímto názorem souhlasím, neboť by akcionáři měli mít určitou právní jistotu při rozdělování zisku a očekávání dividendy, aby je to neomezovalo v dispozici s akciemi společnosti.

Nicméně, pokud o rozdělení zisku či dividend nebude rozhodnuto do konce následujícího účetního období, je potřeba s ním naložit jako s nerozděleným ziskem.⁸⁵ Podíly na zisku či dividendy jsou splatné do tří měsíců ode dne kdy bylo přijato usnesení valné hromady o rozdělení zisku.

Valná hromada by měla být před svým rozhodováním informována, zda jsou splněny podmínky požadované obchodním zákoníkem. Pokud by došlo k neoprávněné výplatě podílů na zisku, nastávají odlišné právní důsledky u akciové společnosti a u společnosti s ručením omezeným. Společníci společnosti s ručením omezeným jsou podíl na zisku vyplacený v rozporu podmínkami požadovanými v ObchZ povinni vrátit společnosti, za což podle § 123 odst. 4 ObchZ ručí společně a nerozdílně jednatelé, kteří

⁸¹ § 8 odst. 1 písm. a) ZDP.

⁸² Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009. s. 192.

⁸³ § 128 odst. 1 ObchZ v případě společnosti s ručením omezeným, §184 odst. 3 ObchZ u akciové společnosti.

⁸⁴ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 30.9.2009, sp.zn.: 29 Cdo 4284/2007. [online]. Dostupné z: <http://www.nsoud.cz/rozhod.php?action=read&id=51872&searchstr=29+Cdo+4284%2F2007>

⁸⁵ Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008. s. 67.

vyslovili s touto výplatou souhlas. Ačkoli tedy jednatele nemají povinnost předkládat valné hromadě návrh na rozdělení zisku, narozdíl od představenstva v akciové společnosti, je v jejich zájmu tento legální návrh vypracovat.⁸⁶ Naproti tomu dividendu přijatou v dobré víře, která se v pochybnostech předpokládá, nejsou její příjemci povinni vracet. Zde je dána objektivní odpovědnost představenstva za škodu tímto vzniklou, které se nelze zprostit. O výplatě dividendy v rozporu s podmínkami § 65a a §178 ObchZ totiž nesmí představenstvo rozhodnout, ani kdyby ji schválila valná hromada.

Při rozdělování zisku je třeba vzít v úvahu:

- povinný příděl do rezervního fondu,
- výši neuhrazených ztrát z minulých let,
- zůstatkovou cenu zřizovacích výdajů.⁸⁷

Podíl na čistém zisku lze podle § 67 odst. 3 ObchZ určit teprve po doplnění rezervního fondu, resp. jeho vytvoření. Ten musí být povinně tvořen u společnosti s ručením omezeným a u akciové společnosti. Pokud nebyl vytvořen při vzniku společnosti, musí jej společnost vytvořit z čistého zisku vykázaného v řádné účetní závěrce za rok, v němž poprvé čistý zisk vytvoří, a dále ze zisku v následujících letech, dokud není naplněn do minimální výše stanovené zákonem, kterou je 10 % základního kapitálu společnosti s ručením omezeným a 20 % základního kapitálu akciové společnosti.

Pokud jde o omezení výplaty podílů na zisku kvůli neuhrazené ztrátě z minulých let, řídí se úprava společnosti s ručením omezeným podle ustanovení o akciové společnosti v § 178 odst. 2, 6 ObchZ. To stanoví, že rozdělením zisku nesmí výše vlastního kapitálu společnosti klesnout pod hodnotu základního kapitálu, zvýšeného o vytvořený rezervní fond. Další podmínkou pak je, že částka určená k vyplacení jako podíl na zisku společnosti není vyšší, než je hospodářský výsledek vykázaný v účetní závěrce:

- snížený o povinný příděl do rezervního fondu a o neuhrazené ztráty minulých let a

⁸⁶ Běhounek, P. Časté daňové chyby a omyly společníků s.r.o. In: Daně a právo v praxi 5/2005, měsíčník, ročník X. Praha : ASPI, 2005. s. 60.

⁸⁷ Pilařová, I. Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009. Praha : GRADA Publishing,, 2009. s. 5.

- zvýšený o nerozdělený zisk minulých let a o fondy vytvořené ze zisku, které společnost může použít dle svého volného uvážení.

Než je možné vyplácet podíly na zisku, musí být zůstatková cena zřizovacích výdajů zcela účetně odepsána, ledaže disponibilní zdroje k vyplacení podílů na zisku pokrývají zůstatkovou cenu zřizovacích výdajů.

Důležitou podmínkou je rovněž zákaz vyplácení záloh na podíly na zisku společníkům. Důvodem takového opatření je především ochrana věřitelů společnosti. Dokud není výše disponibilních zdrojů zcela známa a řádně schválena, nelze společníkům z titulu podílu na zisku vyplatit žádnou částku.

Způsob stanovení výše podílu na zisku každého společníka či akcionáře jsme si popsali výše.

Pokud vyplacené podíly plynou ze zdrojů na území České republiky, ať rezidentům nebo nerezidentům, jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní 15 % sazbou daně dle § 36 odst. 2 písm. a) či b) pro rezidenty, resp. § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP pro nerezidenty. Je-li však příjemcem podílu na zisku rezident státu, s nímž má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, použije se sazba určená v této smlouvě, která může být i nižší než dle ZDP, neboť mezinárodní smlouva se dle § 37 ZDP uplatní přednostně před ZDP. Velmi často tyto smlouvy přesouvají zdanění do státu rezidence společníka.⁸⁸ V případě srážkové daně se již jedná o konečné zdanění, společník tyto příjmy nezahrnuje do svého základu daně podle § 5 odst. 5 ZDP a obdrží příjem již zdaněný. Společníci příjmy z podílu na zisku či dividendy neuvádí ve svém daňovém přiznání, což může být i nevýhodné, neboť si na ně nemohou uplatnit daňové výdaje podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.⁸⁹ S tímto názorem se plně ztotožňuji a v případě zdaňování podílů na zisku vidím aplikaci srážkové daně za nešťastnou pro malé společnosti s malým počtem společníků. Tento příjem pro ně bývá často jediným zdrojem a nemohou tak ani využít naplno daňových úspor představovaných odčitatelnými položkami a slevami na dani.

Pokud však plynou podíly na zisku českému rezidentovi ze zdrojů v zahraničí, zahrnují se do základu daně včetně daně zaplacené v zahraničí a jsou zdaňovány spolu

⁸⁸ Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008. s. 81.

⁸⁹ Děrgel, M. Srážková daň. In: Daně a právo v praxi 10/2008, měsíčník, ročník XIII. Praha : ASPI, 2008. s.14, 17.

s ostatními příjmy sazbou daně z příjmu ve výši 15 %.⁹⁰ Opět je nutné zkoumat, zda byla se státem zdroje uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Podíly na zisku jsou zdaňovány u zdroje - plátce, kterým je společnost. Plátce daně má plnou majetkovou odpovědnost za výpočet podílů na zisku, provedení srážky a její odvedení správci daně, a to v zákonem stanovených termínech. Pokud by ji neodvedl vůbec nebo v nesprávné výši, bude po něm vymáhána jako jeho dluh a vypočítána z daňového základu navýšeného tzv. brutací, aby po sražení takto vypočtené daně zbyla částka skutečně poplatníkům vyplacená.⁹¹

Při stanovení základu daně, z něž je potom sražena daň, je potřeba dodržovat stanovená pravidla zaokrouhlování. Základ daně se stanoví samostatně za jednotlivé akcie, a to i v případě držby akcií stejného druhu od jedné společnosti. Základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně a zaokrouhluje se na celé koruny dolů, s výjimkou dividendového příjmu, u něhož se základ daně zaokrouhluje na celé haléře dolů. Sražená daň z dividendy připadající na jednu akcii se nezaokrouhluje, zaokrouhluje se až celková částka daně sražená jednomu akcionáři ze všech dividend plynoucích mu od jedné společnosti a to na celé koruny dolů.

Nyní je potřeba vypočtenou daň správně srazit a odvést. Plátce je povinen srazit daň při výplatě podílů na zisku, k níž musí dojít nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada schválila účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku nebo úhradě ztráty. U dividendových příjmů, plynoucích ze zaknihovaných akcií je plátce povinen srazit daň nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada schválila účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku nebo úhradě ztráty. Sraženou daň pak musí plátce odvést do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém měla být srážka provedena.

Porovnáme-li míru zdanění pro společníka fyzickou osobu v případě výplaty podílu na zisku z titulu jeho majetkové účasti na společnosti s mírou zdanění odměny za práci vykonanou pro společnost zjistíme, že podíl na zisku je pro společníka i společnost v důsledku daňově výhodnější, přestože jeho vyplacení není pro společnost

⁹⁰ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009., s. 192.

⁹¹ Děrgel, M. Srážková daň. In: Daně a právo v praxi 10/2008, měsíčník, ročník XIII. Praha : ASPI, 2008. s. 20.

daňově uznatelným výdajem podle § 25 odst. 1 písm. e) ZDP. Důvodem jsou povinné odvody pojistného na sociální zabezpečení a všeobecné zdravotní pojištění, ke kterému při výplatě podílů na zisku nedochází. Ovšem vyplácet společníkovi pracujícímu pro společnost, zejména pokud je zároveň jednatelem, pouze podíl na zisku a nikoli odměnu za práci, by mohlo být rizikové. Správce daně by totiž takovou situaci mohl posoudit jako snahu o zkrácení daňové povinnosti a výplatu podílu částečně klasifikovat jako odměnu za práci vykonanou pro společnost. Nechce-li se společník vystavit tomuto nebezpečí s tím, že je navíc obtížně odhadnutelné, jak velkou část podílu na zisku by správce daně takto překlasifikoval, lze doporučit, aby si nechal vyplácet odměnu za práci pro společnost alespoň na úrovni minimální mzdy.⁹²

Nicméně i u výhodnější varianty podílů na zisku dochází v praxi o snahy vyhnout se daňové povinnosti například tím, že jsou podíly na zisku společnosti vyplácené společníkům ve skryté formě v podobě darů, bezúročných půjček nebo prodeje produktů společnosti společníkovi za zvýhodněnou cenu, kde rozdíl oproti tržní ceně představuje skrytý podíl na zisku.⁹³ Obecné vodítko správce daně je ekonomická odůvodněnost transakce. Pokud bude zřejmé, že jediným motivem předmětného úkonu je snížení daňové zátěže společníka nebo společnosti a nepodaří se prokázat opak, smí správce daně aplikovat § 2 odst 7 ZSDP a úkon překvalifikovat na jiný, faktický zamýšlený, a dle tohoto jiného úkonu posuzovat daňovou povinnost.

3. Zvláštní druhy příjmů z kapitálového majetku

Zákon o daních z příjmů obsahuje některé zvláštní druhy příjmu, které však svojí povahou jsou příjmy, jež plynou společníkům z jejich účasti na společnosti. Patří mezi ně zisk převedený řídící osobě na základě smlouvy o převodu zisku či ovládací smlouvy, s tím související příjem z vyrovnání společníkům, kteří se této smlouvy neúčastní a nakonec příjem při snížení kapitálu společnosti po jeho zvýšení z vlastních zdrojů. Níže tyto druhy podrobněji vyložím.

⁹² Běhounek, P. Časté daňové chyby a omyly společníků s.r.o. In: Daně a právo v praxi 5/2005, měsíčník, ročník X. Praha : ASPI, 2005. s.59.

⁹³ Marek, P. a kol. Studijní průvodce financemi podniku. Praha : Ekopress, 2009. s. 177.

a) Smlouva o převodu zisku, ovládací smlouva

Disponuje-li společník obchodní společnosti většinou hlasovacích práv na společnosti, má dostatečný vliv na to, aby se společností mohl uzavřít smlouvu o převodu zisku podle § 190a ObchZ či ovládací smlouvu podle § 190b ObchZ. Ačkoli je tento institut běžný zejména mezi majetkově propojenými obchodními společnostmi tvořícími společně koncern, není vyloučeno, aby se ovládající či řídící osobou ve vztahu k ovládané či řízené obchodní společnosti stal i společník fyzická osoba.

Mezi ustanoveními zákona o daních z příjmů, které vypočítávají předměty daně z příjmů fyzických osob není speciálně zmíněno, jak se daní příjmy ze zisku převedeného společníkům na základě smlouvy o převodu zisku či ovládací smlouvy. Podle mého názoru jde jednoznačně stále o příjem z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP, jak bylo uvedeno výše, přestože tento druh příjmu zde není zmíněn. Podle zbytkového charakteru § 10 ZDP by se snad daly považovat i za ostatní příjem, ale tuto variantu odmítám, neboť poplatníci tento příjem nezahrnují do obecného základu daně v souladu s ustanovením § 5 odst. 5 ZDP. Příjem ze zisku převedeného řídící osobě na základě smlouvy o převodu zisku či ovládací smlouvy totiž stejně jako podíly na zisku či dividendy podléhá srážkové dani se sazbou 15 % podle § 36 odst. 2 písm. j) ZDP, pokud jde o daňového rezidenta. Pro daňového nerezidenta platí srážková 15% daň také, jak vyplývá z § 36 odst. 1 písm. b) bod 4 ZDP, pokud ovšem smlouva o zamezení dvojího zdanění, je-li se zemí jeho rezidenství uzavřena, nestanoví jinak. Srážku daně provádí ve smyslu § 38d odst. 2 ZDP plátce – ovládaná resp. řízená společnost - při výplatě zisku, nejpozději však do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž měl být převod zisku v souladu se smlouvou o převodu zisku či ovládací smlouvou proveden.

Nicméně případ, kdy je ovládající resp. řídící osobou společník fyzická osoba, není v praxi příliš obvyklý a nepředstavuje pro ovládající fyzickou osobu výhody ve zdaňování, jako je tomu v případě ovládajícího společníka právnické osoby. Nebudu se proto daňovými dopady podnikání v koncernu zabývat do hloubky, neboť to patří do tématu o příjmech společníků z řad právnických osob. Vysvětlím tedy jen hlavní body těchto smluv ve vztahu ke způsobu zdaňování příjmů společníků, jež jim plynou z podílů na zisku ovládané osoby, kteří se však smlouvy o převodu zisku či ovládací

smlouvy neúčastní (dále jen „mimo stojící společníci“). Podle mého názoru se na této „druhé“ straně objevují fyzické osoby mnohem častěji než v pozici ovládající či řídicí osoby.

Definice ovládající osoby je vyčerpávajícím způsobem podaná v § 66a ObchZ s tím, že pokud je ovládající osobou společnost, jde o společnost mateřskou, jež vykonává fakticky či právně rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku společnosti ovládané, která se nazývá společností dceřinou. Zákon o daních z příjmů mimochodem obsahuje své vlastní definice mateřské a dceřinné společnosti, a to pro účely zdaňování a především obsahuje široké možnosti osvobození příjmů mezi těmito subjekty plynoucími, to ovšem opět zabíhá do tématu zdaňování společníků – právnických osob.

Podle § 190a ObchZ se smlouvou o převodu zisku, která může být i součástí ovládací smlouvy se zavazuje řízená osoba po provedení povinného přídělu do rezervního fondu, pokud je jeho tvorba vyžadována, převést ve prospěch řídicí osoby zbylý zisk nebo jeho část. Tato smlouva však musí rovněž obsahovat závazek řídicí osoby vůči mimo stojícím společníkům poskytnout jim přiměřené vyrovnání. Zároveň musí vůči nim podle § 190c ObchZ obsahovat i závazek, uzavřít na jejich písemnou žádost smlouvu o úplatném převodu jejich akcií či podílů za cenu přiměřenou jejich hodnotě. Tímto postupem je dle mého názoru mimo stojícím společníkům zajištěna dostatečná ochrana jejich investice představovaná podílem v ovládaných společnostech tím, že o příjmy ze zisku nepřijdou a v případě, že by chtěli svojí účast ve společnosti ukončit, nemusí nutně hledat zájemce o jejich převod, což nebylo v případě ovládané společnosti vůbec snadné.

b) Mimo stojící společník

Příjmy z vyrovnání společníkovi, který není účastníkem dohody, dosažené na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy se shodně jako podíly na zisku zdaňují v režimu § 8 odst. 1 písm. a) ZDP. Mohlo by zde dojít k dvojímu zdanění srážkovou daní prakticky stejného příjmu, poprvé u zisku převedeného řídicí či ovládající osobě a podruhé u příjmu mimo stojícího společníka, který by mu vyplácela daná řídicí či ovládající osoba jako vyrovnání. Aby se dvojí zdanění vyloučilo, snižuje

se zde základ daně z příjmu, plynoucího z vyrovnání na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy od řídicí či ovládající osoby, která není mateřskou společností ve vztahu k řízené nebo ovládané osobě, o zisk převáděný na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy zaúčtovaný do výnosů řídicí nebo ovládající společnosti nebo jeho poměrnou část. Poměrná část převáděného zisku se stanoví v poměru účastí jednotlivých mimo stojících společníků na řízené či ovládané společnosti, přitom se nepřihlíží k účasti řídicí či ovládající společnosti na řízené nebo ovládané společnosti. Pokud byly tyto příjmy zaúčtovány ve prospěch výnosů včetně daně, základ daně se snižuje pouze o zdaněný převáděný zisk.⁹⁴

Tím byl zaveden jednodušší režim tzv. průtočných dividend pro podíl na zisku ovládané společnosti plynoucí pro mimo stojícího společníka.⁹⁵ V tomto případě tak přímo plátce – ovládaná osoba odečte z převáděného zisku na základě smlouvy o převodu zisku či ovládací smlouvy vyrovnání náležející mimo stojícímu společníkovi a zdaní mu jej srážkovou daní podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 5 ZDP pro nerezidenty, pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění, uzavřená se státem rezidenství nestanoví jinak, resp. dle § 36 odst. 2 písm. g) ZDP pro rezidenty. Jen pro doplnění, i mimo stojící společníci, mohou být právnickými osobami a splňovat podmínky definice mateřské společnosti. V tom případě je třeba zkoumat, zda u nich není dán důvod pro osvobození příjmů dle § 19 ZDP.

c) Snížení kapitálu společnosti po jeho zvýšení z vlastních zdrojů

Srážkové 15% dani podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 3 ZDP, resp. odst. 2 písm. i) ZDP podléhá i zvláštní případ, kdy k výplatě příjmu společníkovi společnosti s ručením omezeným či akciové společnosti dochází při snížení základního kapitálu, jemuž předcházelo jeho zvýšení z prostředků společnosti, tedy ze zisku či z fondu vytvořeného ze zisku. Daň se sráží z tohoto příjmu nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu z prostředků společnosti.

⁹⁴ § 36 odst. 5 ZDP.

⁹⁵ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009. s. 607.

D. Příjmy společníků spojené se zánikem jejich účasti ve společnosti

K ukončení účasti společníka v obchodní společnosti může dojít dvěma základními způsoby, které se od sebe velmi liší v důsledcích pro obě strany nejen z hlediska právního, jak jsme uvedli výše, ale i z hlediska zdaňování příjmů z ukončení účasti na obchodní společnosti plynoucích. Může tak dojít:

- k prodeji podílu na společnosti společníkem jinému společníkovi či třetí osobě na základě smlouvy o převodu obchodního podílu,
- zánikem účasti společníka na obchodní společnosti ze zákonem stanovených důvodů, kdy je společnost povinna vyplatit odcházejícímu společníkovi vypořádací podíl či podíl na likvidačním zůstatku.

Zvláštním případem, kdy nezaniká účast společníka, přestože převedl obchodní podíl, je rozdělení obchodního podílu. Společník může převést jen část obchodního podílu a ohledně zbývajících částí zůstává společníkem. Bude tedy zdaňovat jen příjem z prodané části.⁹⁶

1. Prodej podílu

K prodeji obchodního podílu potřebuje společník společnosti s ručením omezeným většinou souhlas valné hromady, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Převod obchodního podílu pak uskutečňuje na základě smlouvy o převodu obchodního podílu, která musí mít podle § 115 odst. 3 ObchZ písemnou formu a podpisy obou stran musí být úředně ověřeny. Není-li nabyvatel doposud společníkem, musí smlouva obsahovat jeho prohlášení, že přistupuje ke společenské smlouvě.

Dnem nabytí podílu se podle pokynu D-300 rozumí den účinnosti smlouvy o převodu podílu. Výše ceny záleží na volbě mezi účastníky, není závazně stanovena na rozdíl od výše vypořádacího podílu. Pouze pokud by došlo k prodeji mezi kapitálově či

⁹⁶ Vychopeň, J. Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu. Praha : ASPI, 2008. s. 65.

jinak spojenými osobami, bylo by nutné dodržovat ustanovení o cenách obvyklých podle § 23 odst. 7 ZDP.

Zdanění příjmů z prodeje obchodního podílu je zcela v kompetenci prodávajícího společníka, obchodní společnosti nevzniká žádná daňová povinnost. V případě prodeje podílu společníka na obchodní společnosti rozhoduje při určení kategorie zdanitelných příjmů okolnost, zda se daný příjem týká či netýká obchodního majetku poplatníka – společníka.

Například příjem získaný prodejem podílu zahrnutého do obchodního majetku je zdaňován jako příjem z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 ZDP, zatímco příjem získaný prodejem podílu do obchodního majetku nezahrnutého je zdaňován jako ostatní příjem podle § 10 ZDP, pokud ovšem není od daně osvobozen dle § 4 odst. 1 písm. r) či w) ZDP. Ustanovení § 10 ZDP má současně tzv. zbytkový charakter, neboť je nejprve potřeba zkoumat, zda daný zdanitelný příjem nespadá do kategorie příjmů dle § 6 až 9 ZDP a teprve poté jej zahrnout do § 10 ZDP jako ostatní příjem, při kterém dochází ke zvýšení majetku. Navíc příjmy z prodeje majetku, který není součástí obchodního majetku nepodléhají odvodům pojistného na sociální pojištění a veřejné zdravotní pojištění tak jak je tomu v případě opačném. Zahrnutí majetku do obchodního majetku, či naopak jeho vyřazení může tedy pro některé poplatníky – společníky hrát významnou roli ve snaze o optimalizaci zdanění příjmů z tohoto prodeje.⁹⁷

Zkusím nyní objasnit, co to obchodní majetek je a jakých poplatníků se týká. Obchodním majetkem se dle § 4 odst. 4 ZDP rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (dále jen „daňová evidence“). Tato definice je ovšem zavádějící, neboť obsahuje i majetek, který již byl z obchodního majetku vyřazen. Proto ji Ministerstvo financí ČR upřesnilo ve svém pokynu D-300 tak, že se majetkem zahrnutým do obchodního majetku rozumí majetek, o kterém poplatník s příjmy podle § 7 ZDP účtuje nebo ho eviduje v daňové evidenci.⁹⁸

⁹⁷ Vychopeň, J. Zdaňování ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. In: Daně a právo v praxi 5/2008, měsíčník, ročník XIII. Praha : ASPI, 2008. s. 22,23.

⁹⁸ tamtéž, nebo také Vychopeň, J. Cenné papíry a zdaňování příjmů s nimi souvisejících v roce 2008. In: Daně a právo v praxi 4/2008, měsíčník, ročník XIII. Praha : ASPI, 2008. s. 14.

Tento případ ukazuje podpůrnou úlohu pokynů MF, kde pouze zpřesňuje nepovedené ustanovení zákona, aby se v praxi předešlo mylné interpretaci.

Dnem vyřazení majetku z obchodního majetku poplatníka se dle § 4 odst. 4 ZDP pak rozumí den, kdy poplatník o tomto majetku naposledy účtoval nebo jej naposledy uváděl v daňové evidenci. Obchodní majetek se tedy týká pouze podnikatelů.

Budu se věnovat zejména případům, kdy podíl na obchodní společnosti není součástí obchodního majetku poplatníka - společníka, neboť tento případ je v praxi častější. K opačnému případu, kdy tento podíl je součástí obchodního majetku poplatníka – společníka a je zdaňován jako příjem z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 ZDP se budu v dílčích komparacích průběžně vracet. Nyní se omezím pouze na konstatování, že příjem z prodeje tohoto podílu je součástí dílčího základu daně, v němž jsou často zdaňovány i jiné příjmy ze samostatné výdělečné činnosti poplatníka – společníka podle § 7 ZDP.

Do ostatních příjmů zdaňovaných v režimu § 10 ZDP patří podle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP příjmy z převodu cenného papíru (akcie), pokud jej fyzická osoba vlastnila mimo své podnikání, ale také příjmy plynoucí jako protiplnění menšinovým akcionářům při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů, pokud nejsou osvobozeny od daně dle § 4 odst. 1 písm. r) či w) ZDP. Ustanovení o zdaňování příjmů z převodu ostatních projevů kapitálové účasti na obchodní společnosti, tedy podílu společníka společnosti s ručením omezeným a komanditisty na komanditní společnosti jsou obsaženy, pokud jej neměli v podnikání, v § 10 odst. 1 písm. c) ZDP, ovšem rovněž pokud nejsou osvobozeny od daně dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP.

Základem daně z příjmů dle § 10 odst. 4 ZDP je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Takto zjištěný dílčí základ daně je součástí celkového základu daně a podléhá zdanění sazbou 15% daně z příjmů fyzických osob dle § 16 ZDP. Jako výdaje u příjmů podle § 10 ZDP není možné uplatnit výdaje na udržení a zajištění příjmu, např. typu odpisů majetku,⁹⁹ jak by tomu bylo ve zdaňování podle režimu § 7 ZDP.

Pokud jsou výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v § 10 odst. 1 ZDP vyšší než příjem z tohoto druhu příjmu, k rozdílu se již nepřihlíží, byť by u

⁹⁹ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009. s. 207.

jiného druhu příjmu v § 10 odst. 1 příjmy naopak náklady převyšovaly. To vyplývá i z pokynu MF D-300, který upřesňuje, že „pro stanovení toho, zda jsou výdaje na dosažení spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v § 10 odst. 1 ZDP vyšší než příjem, se posuzuje každý jednotlivý druh příjmu samostatně“ a demonstrativně pak vypočítává, jaké jsou jednotlivé druhy příjmů pod § 10 odst. 1 ZDP zahrnuté. Zde rovněž dle mého názoru sehrává pokyn MF důležitou úlohu při vysvětlení zákonného ustanovení, aniž by ho ovšem jakkoli rozšiřoval. To znamená, že poplatník, který má například příjmy z převodu nemovitosti dle § 10 odst. 1 písm. b) nemůže na ně započítat ztrátu, kterou realizoval například prodejem akcií společnosti, byť jsou obojí zahrnuté pod stejné ustanovení § 10 odst. 1 písm. b), ale jedná se o jiný druh příjmu.

Naproti tomu pokud má poplatník – společník obchodní společnosti či akcionář v rámci jednoho druhu příjmu více příjmů – pro náš účel realizoval prodej podílů či akcií na více obchodních společnostech během stejného zdaňovacího období a některé prodeje byly ziskové a jiné ztrátové, může tyto zisky a ztráty vzájemně kompenzovat.¹⁰⁰ Může to být účinným nástrojem pro optimalizaci příjmů z cenných papírů, neboť potřebuje-li poplatník snížit zisk z prodeje cenných papírů, může případný ztrátový cenný papír prodat ještě před uplynutím tzv. časového testu pro osvobození od daně (viz. dále), aby tak patřil do dílčího základu daně dle § 10 a v rámci jednoho druhu příjmu mohl tuto ztrátu odečíst od zisku.¹⁰¹

Jedná-li se o ztrátový prodej podílu, který je součástí obchodního majetku, je zákonná úprava ve snaze zabránit spekulativním obchodům ještě přísnější, neboť posuzuje každý prodej jednotlivého cenného papíru zvlášť, tedy nikoli společně za celé zdaňovací období. Podle § 24 odst. 2 písm. w) je nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmu nabývací cena akcie nebo podílu jen do výše příjmů z prodeje této akcie či tohoto podílu. Přestože zisk je součástí celého základu daně, tak ztráta je daňově neúčinná a nepoužitelná ani v následujících obdobích.¹⁰² Opačný názor vyložilo Ministerstvo financí ČR ve svém sdělení nazvaném Způsob zdanění příjmů z prodeje cenných papírů, publikovaném v komentáři k ZDP: „Podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů nelze postupovat, neboť tomu brání speciální úprava uvedená

¹⁰⁰ Vychopeň, J. Zdaňování ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. In: Daně a právo v praxi 5/2008, měsíčník, ročník XIII. Praha : ASPI, 2008. s. 26, 27.

¹⁰¹ Kubátová, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha : ASPI, 2005. s. 101.

¹⁰² Pilařová, I. Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009. Praha : GRADA Publishing, 2009. s. 112.

v ustanovení § 10 tohoto zákona.¹⁰³ Předpokládám, že tím mělo na mysli pouze poplatníky nepodnikatele. V každém případě nelze těmto poplatníkům uznat nabývací cenu akcií za výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů v době jejich pořízení, neboť se daňovým výdajem stává až v okamžiku prodeje za podmínek § 24 odst. 2 písm. r), w) a ze) ZDP, jak vyplývá z § 25 odst. 1 písm. c) ZDP.¹⁰⁴

Výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmů z prodeje cenných papírů (akcie) jsou blíže specifikovány v § 10 odst. 5 ZDP a jsou jimi kromě nabývací ceny akcie, definované v § 24 odst. 7 ZDP, i výdaje související s uskutečněním prodeje a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenných papírů a mohou být uplatněny až do výše tohoto příjmu. Výdajem prokazatelně vynaloženým na dosažení příjmu z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným a komanditisty na komanditní společnosti je však podle § 10 odst. 6 ZDP pouze nabývací cena podílu, definovaná v § 24 odst. 7 ZDP. Úprava nabývací ceny v zákoně o daních z příjmů je poměrně složitá, níže se pokusím podat jednodušší výklad.

a) Osvobození od daně při prodeji podílů a akcií

Již několikrát jsem zmínil, že prodej podílů a akcií podléhá zdanění jen tehdy, pokud není osvobozen od daně. Je nutné rozlišovat mezi § 3 odst. 4 ZDP, který vypočítává příjmy, které vůbec nejsou předmětem daně a tedy zdanění nikdy nepodléhají a § 4 odst. 1 ZDP vyjmenovávající příjmy, které sice obecně dani podléhají, ale při splnění stanovených podmínek jsou od daně osvobozeny.

Příjmy z prodeje cenných papírů, tedy i akcií, jsou podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP od daně osvobozeny, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců. Osvobození se však týká pouze osob, jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5%.

Nutno říci, že se zákonodárci nad tímto ustanovením poměrně nadřeli, neboť ho dostihlo v krátkém čase několik novelizací. Myslím, že současné znění je zdařilé,

¹⁰³ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009. s. 219.

¹⁰⁴ Macháček, I. Daň z příjmů právnických osob, praktické možnosti její optimalizace. Prah : LINDE., 2002. s. 191.

protože se výrazně zjednodušil jeho výklad oproti předešlému a zřejmě i rozšířila využitelnost.

Původně se totiž osvobození vztahovalo jen na „investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování“ a na ty osoby, jejichž celkový podíl „přímý i nepřímý“ na základním kapitálu „a“ hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5%. Takové znění zakládalo mnoho otázek, o jaké cenné papíry se jedná a jak posuzovat celkový podíl osoby na společnosti. Musel tak být přijat výklad Ministerstva financí ČR, „že investičními cennými papíry je třeba rozumět všechny cenné papíry obchodovatelné na kapitálovém trhu a že hranici maximálního podílu je třeba sledovat buďto ve vztahu k podílu na základním kapitálu či ve vztahu k podílu na hlasovacích právech (rozhodný byl vyšší z těchto podílů, nikoli jejich součet, jak vyplývalo z textu zákona).“¹⁰⁵

Osvobození od daně se tedy nyní týká všech cenných papírů a sleduje se pouze celkový přímý podíl, přičemž postačí, je-li překročen buď na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti. V případě uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů podle § 183i an. ObchZ, se týkají podmínky pro osvobození od daně i příjmů plynoucích jako protiplnění menšinovým akcionářům.

Osvobození se však nevztahuje na příjmy z prodeje cenných papírů, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku a to do 6 měsíců od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti.

Pokud by chtěl prodejce obejít 6 měsíční daňový test tím, že kupní smlouvu uzavře až po testovacím období, ale příjmy z budoucího prodeje mu plynou ještě před uplynutím 6 měsíců, nebude úspěšný, neboť takové příjmy osvobozené od daně nejsou. Analogicky to platí pro podnikatele a období 6 měsíců od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Šesti měsíční daňový test se sice nepřerušuje při výměně akcií, podílů, fúzi společností či rozdělení společnosti, musí ale být splněny podmínky uvedené v § 23b nebo § 23c ZDP.

Pokud společník podmínky daně § 4 odst. 1 písm. w) ZDP nesplní proto, že jeho celkový přímý podíl na základním kapitálu či hlasovacích právech společnosti činí v době 24 měsíců před prodejem více než 5%, mohou být příjmy z prodeje těchto akcií

¹⁰⁵ Dráb, O., Drábová, M. Změny daňových předpisů od 1.1.2009 2. část, Novela zákona o daních z příjmů a dalších daňových a souvisejících předpisů. In: Daně a právo v praxi 2/2009, měsíčník, ročník XIV. Praha : ASPI, 2009. s. 2.

od daně osvobozeny, jestliže splní podmínku danou § 4 odst. 1 písm. r) ZDP. Podle tohoto ustanovení jsou příjmy z prodeje akcií neuvedených pod písmenem w) § 4 odst. 1 ZDP a příjmy z převodu účasti na obchodních společnostech osvobozeny od daně pokud doba mezi nabytím a převodem přesahuje 5 let. Osvobození od daně se ale nevztahuje na příjmy z převodu účasti na obchodní společnosti či z prodeje cenných papírů, pokud byly pořízeny z obchodního majetku poplatníka, a to do 5 let po ukončení jeho podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Snaha obejít tuto 5 letou dobu uskutečněním budoucího převodu účasti na obchodních společnostech, při němž plynou příjmy dříve, ale smlouva o převodu se uzavírá až po uplynutí testovacího období, by byla stejně marná, neboť na tyto případy se osvobození nevztahuje. Shodně s písmenem w) se za splnění podmínek v § 23b nebo 23c ZDP také doba 5 let mezi nabytím a převodem nepřerušuje při výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společnosti. Tato doba se zkracuje o dobu po kterou byl poplatník společníkem obchodní společnosti před přeměnou této společnosti.

Pro osvobození příjmů z převodu účasti na obchodní společnosti podle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP nejsou stanovena žádná další kvantifikační kritéria velikosti podílu na společnosti. Vztahuje se na veškeré převody obchodních podílů, ať jsou libovolné velikosti. Delší období 5 let je zřejmě stanoveno za účelem vyloučení spekulativních obchodů s obchodními společnostmi. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP s 6 měsíčním daňovým testem je tak dle mého názoru zaměřeno výhradně na drobné investory a vzniklo ve snaze zpříjemnit a zpřístupnit jim moderní způsoby zhodnocování volných prostředků.

Při uplatňování osvobození příjmů z prodeje podílů či akcií je potřeba správně posuzovat dobu mezi nabytím a převodem, zejména pak den nabytí. Ministerstvo financí ČR za tím účelem vydalo upřesnění v pokynu D-300, kde se dnem „nabytí“ rozumí:

- u zděděných akcií den úmrtí zůstavitele,
- u akcií v listinné podobě den jejich převzetí,
- u zaknihovaných akcií den registrace převodu či přechodu provedeného v příslušné evidenci podle zvláštních právních předpisů, tj. připsáním na účet majitele,

- při nabytí akcie výměnnou za zatímní list u téhož majitele, den předání či zaknihování zatímního listu, neboť již ten představuje účast na společnosti,
- u podílů společníka na společnosti s ručením omezeným či komanditní společnosti:
 - o pro zakládajícího společníka, den vzniku společnosti, tj. den zápisu do obchodního rejstříku,
 - o pro nového společníka, který přebírá závazek k novému vkladu do již existující společnosti je jím den zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku,
 - o v případě nabytí podílu převodem od jiného společníka, den účinnosti smlouvy o převodu obchodního podílu,
 - o pokud společník zvýší svůj podíl např. převodem podílu od jiného společníka, dnem nabytí původního podílu jednou z výše uvedených variant, neboť může mít jen jeden podíl, který se může zvětšovat i zmenšovat,
 - o v případě zdědění podílu na společnosti, den úmrtí zůstavitele.

Den prodeje se pak posuzuje analogicky podle dne nabytí. Všechny tyto okamžiky nabytí jsou dle mého názoru naprosto logické, přesto si však praxe správců daně zřejmě vyžádala sjednocující pokyn z MF.

Pokud příjem z prodeje podílu či akcií splňuje podmínky osvobození od daně, není vůbec zahrnován do daňového přiznání, čímž poplatníkovi odpadají i starosti se zjišťováním nabývací ceny, neboť tento příjem netvoří dílčí základ daně a nepodléhá zdanění jako ostatní příjem podle §10 ZDP.

2. Zdanění příjmu z vypořádacího podílu a podílu na likvidačním zůstatku

V kapitole věnované základním institutům obchodního práva jsem vysvětlil, co to vypořádací podíl a podíl na likvidačním zůstatku je, kdo má na něj nárok, co je pro jeho získání potřeba udělat, v jaké výši a kdy se vyplácí. Nyní se zaměřím na to, jakým způsobem se zdaňuje příjem z něj získaný.

a) Společníci kapitálových společností a komanditisté

Nejdříve se podívám na společníky kapitálových společností a komanditisty v komanditní společnosti. Příjem z vypořádacího podílu těchto společníků při zániku jejich účasti v obchodní společnosti se posuzuje jako ostatní příjem podle § 10 odst. 1 písm. g) ZDP což vyvozují z ustanovení tohoto paragrafu, které se týká společníků obchodní společnosti s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti. Stejným způsobem je v § 10 odst. 1 písm. f) ZDP vyjmenován i podíl na likvidačním zůstatku při likvidaci společnosti.

Tyto příjmy jsou dle § 10 odst. 8 ZDP samostatným základem daně pro zdanění zvláštní srážkovou sazbou daně ve výši 15 % podle § 36 odst. 2 písm. e) resp. f) ZDP pro rezidenty a podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP pro nerezidenty. Pokud však plynou rezidentům ze zdrojů v zahraničí, jsou dílčím základem daně jako ostatní příjem v § 10 ZDP, tvořícím podle § 5 odst. 2 ZDP základ daně poplatníka daně z příjmů fyzických osob a jako takové jsou zdaňovány v rámci daňového přiznání jednotlivých poplatníků.

Před jejich zdaněním je však nutné základ daně představovaný vypořádacím podílem či podílem na likvidačním zůstatku snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení podle § 10 odst. 4 ZDP, kterými je podle § 10 odst. 6 ZDP nabývací cena podílu společníka na obchodní společnosti definovaná v § 24 odst. 7 ZDP. Přičemž jsou-li výdaje vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.

Vypořádací podíl i podíl na likvidačním zůstatku však může být vypořádán i v nepeněžní formě, v tom případě se majetek oceňuje hodnotou zachycenou v účetnictví obchodní společnosti. Kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOM“ nebo „zákon o oceňování majetku“), tedy tržní hodnotou, a výší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví je pak zdanitelným příjmem podle § 10 odst. 8 ZDP. Pokud však společníkovi při zániku jeho účasti v obchodní společnosti vznikne vedle práva na vypořádací podíl v nepeněžní formě současně i závazek vůči obchodní společnosti, sníží se tento kladný rozdíl o částku závazku. Jestliže hodnota vydávaného majetku převyšuje vypočtený nárok a společník tento rozdíl či jeho část hradí, bude o hrazenou část snížen příjem společníka zahrnovaný do jeho obecného základu daně. Srážkové dani ve výši

15 % pak podléhá pouze výše podílu na likvidačním zůstatku nebo vypořádacího podílu zjištěná v účetnictví.¹⁰⁶

Z dosud uvedeného výkladu o podílu na likvidačním zůstatku a zejména o vypořádacím podílu vyplývá, že obchodní společnost má s ukončením účasti společníků spoustu povinností. Naproti tomu společník nemá povinnosti téměř žádné, nemusí podávat daňové přiznání (nejde-li o zdroje ze zahraničí), neboť obdrží podíl již zdaněný zvláštní srážkovou sazbou daně. Odpovědnost za případné chyby při sestavení výše vypořádacího podílu či jeho vyplacení nese společnost sama.¹⁰⁷

b) Neomezeně ručící společníci

Nyní se budu věnovat osobně ručícím společníkům, tedy společníkům veřejné obchodní společnosti a komplementářům komanditní společnosti, neboť zdaňování jejich vypořádacího podílu či podílu na likvidačním zůstatku podléhá zcela jinému daňovému režimu, než je tomu u společníků kapitálových společností. Společníci veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se na podnikání společnosti obvykle kapitálově neúčastní a pokud ano, mají nárok na vypořádací podíl či podíl na likvidačním zůstatku ve výši vkladu, který do společnosti poskytli podle § 92 a § 104 ObchZ. Tím u nich nedochází k vytvoření zdanitelného příjmu, neboť příjem, který je jim vyplacen se rovná výdaji na jeho dosažení vynaloženému.

Vycházím-li z pravidla stanoveného v § 92 resp. § 104 ObchZ, že podíl na likvidačním zůstatku i vypořádací podíl se u těchto společníků rozděluje podle stejných zásad jako zisk podle § 82 resp. § 100 ObchZ, dovozují, že na vyplácení podílů při zániku účasti ve společnosti a jejich zdaňování se použije stejného postupu jako při rozdělování zisku, kterým je postup podle § 7 odst. 4 resp. 5 ZDP ve vazbě na § 7 odst. 1 písm. d) ZDP (viz výše). Tedy že základ daně (zisk) společnosti na ně připadající se automaticky stává základem daně těchto společníků, a ti jej sami zdaňují jako příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Základ daně dle účetní závěrky sestavené ke dni zániku účasti společníka ve společnosti, z níž se vypočítává výše

¹⁰⁶ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009. s. 336.

¹⁰⁷ Pilařová, I. Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009 . Praha : GRADA Publishing, 2009. s. 105.

vypořádacího podílu, resp. majetkový zůstatek po likvidaci, se tak ihned rozděluje mezi společníky. Pokud je vytvořen zisk, který ještě nebyl zdaněn v rámci roční závěrky, budou muset tento zisk zdanit a dostanou svou část ze společnosti.

Z jednou zdaněného příjmu v podobě zisku nevzniká majetek společnosti, z něhož by se měl společníkům dále vyplácet vypořádací podíl či podíl na likvidačním zůstatku, jež by podléhal zdanění dle ZDP. To dovozují z ustanovení § 23 odst. 4 písm. f) ZDP, dle kterého se podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti nezahrnuje do jejich základu daně. Příjmy z vypořádacího podílu a podílu na likvidačním zůstatku jsou ze zdanění vyloučeny, aby tak nebyli u těchto společníků zdaněny dvakrát. Důvodem je, že vypořádací podíl a podíl na likvidačním zůstatku na ně připadající již jednou zdaněn byl samotnými společníky jako zisk.¹⁰⁸

Vypořádací podíl či podíl na likvidačním zůstatku těchto společníků není ani výslovně dle § 10 odst. 1 písm. f) či g) považován za ostatní příjem, což podporuje moje závěry. Mohli bychom zkusit hledat v jiných ustanoveních ZDP, ale nenalezl jsem je ani v § 36 odst. 2 ZDP, vypočítávající předměty zvláštní srážkové 15% sazby daně, kde se u zdaňování vypořádacích podílů a podílů na zisku objevují společníci akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a komanditisté komanditních společností, na rozdíl od jejich protějšků komplementářů a shodně ručících společníků ve veřejné obchodní společnosti, o nichž nikde zmínka není. Tento můj závěr lze dovést také ze sdělení Ministerstva Financí ČR publikovaném v komentáři k ZDP: „v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se do základu daně nezahrnuje (tj. nepodléhá zdanění) podíl na likvidačním zůstatku v.o.s. Podíly na zisku však zdanění podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. d) a odst. 4 zákona o daních z příjmů podléhají. V případě, kdy dojde pouze k vyplacení již zdaněných podílů na zisku, aniž by došlo k zániku společnosti, nepodléhá již jednou zdaněný příjem při jeho vyplacení novému zdanění.“¹⁰⁹ K tomu si myslím, že uvedené platí i v případě zániku společnosti a vyplacení podílů na likvidačním zůstatku.

¹⁰⁸ Mirčevská, D. Zdaňování příjmů ve vazbě na rezidentství. In: Daně a finance 09/2008, měsíčník, ročník XVI. Praha : LexisNexis CZ, 2008. s.13.

¹⁰⁹ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009. s. 343, 344.

Zde bych rád dodal, že úprava vypořádacího podílu a podílu a likvidačním zůstatku v ZDP je dle mého názoru velmi nezdařilá a zasloužila by mnohem přesnější formulaci. To platí i pro další příjmy, které dostane společník od jiné osoby než od společnosti při ukončení účasti. V následujícím výkladu jsem nikde v odborné literatuře nenašel výslovně uvedeno, o jaké příjmy se jedná, pomohl jsem si proto logickými úvahami a dovozováním. Připouštím tedy, že mé závěry nemusí být zcela správné.

Zákon o daních z příjmů však přeci jen některé příjmy společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti v souvislosti s ukončení účasti na veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti vypočítává v § 10 odst. 1 písm. i) ZDP. Specifikuje však, že jde o příjmy, které obdrží od jiné osoby než od veřejné obchodní společnosti či komanditní společnosti, v níž účast ukončil. Nelze tedy mluvit o vypořádacím podílu, neboť ten je uplatňován vůči společnosti.

Při pátrání po smyslu tohoto ustanovení, jsem našel jediný komentář, který se k němu vyjádřil: „Odst. 1 byl rozšířen o nové ustanovení písm. i) regulující příjmy společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře v souvislosti s ukončením účasti ve společnosti.“¹¹⁰ Domnívám se tedy, že zde půjde o případ, kdy společník prodá svůj podíl tím, že ho převede na jiného společníka nebo dokonce na třetí osobu. Což je možné pouze se souhlasem ostatních společníků.¹¹¹ Dostáváme se však do rozporu s judikaturou publikovanou v komentáři k ObchZ: „1. Vystupující a přistupující společník veřejné obchodní společnosti nemohou vypořádat ukončení a nabytí účasti ve společnosti mezi sebou, ale musí je vypořádat se společností. 2. Společníci veřejné obchodní společnosti se mohou dohodnout na vypořádacím podílu nad rámec stanovený zákonem“¹¹²

Vzhledem k tomu, že k vypořádání musí dojít prostřednictvím společnosti a tedy postupem, který byl nastíněn výše, dostávají se tím společníci veřejné obchodní společnosti a komplementáři komanditní společnosti do nevýhody oproti společníkům kapitálových společností, neboť si nemohou při tomto prodeji stanovit cenu, za níž by svůj podíl převedli, což by odporovalo účetnictví společnosti. Tržní hodnota podílu však může být, jak jsme si již uvedli vyšší než jeho účetní hodnota, vyplácená společností

¹¹⁰ Klabík, P. Zákon o daních z příjmů 2001 (komentář a výběr souvisejících předpisů). Praha : EUROUNION, 2001. s. 63.

¹¹¹ Pelikánová, I. Veřejná obchodní společnost. Srovnávací právo obchodní. Praha : Orac, 2002. s. 134.

¹¹² Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 12. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. s. 237 (Z judikatury SR 11/2003).

v podobě vypořádacího podílu. Proto se domnívám, že je jim umožněno nad rámec vypořádacího podílu, sjednat úplatu od nabyvatele přímo, která by byla obrazem skutečné tržní hodnoty převáděného podílu. Tímto způsobem je jim poskytnuta možnost jak ochránit svoji investici a nedostat plnění, jež neodpovídá skutečné hodnotě. Mohou se tak vyrovnat výhodám přímé převoditelnosti podílu, jež mají společníci při převodu podílu v kapitálových společnostech.

Na tuto skutečnost zřejmě zákonodárce myslel, když do ZDP zakotvil ustanovení § 10 odst. 1 písm. i). Podle mé teorie do tohoto ustanovení dopadají právě tyto příjmy společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti, které získá převodem nad rámec vypořádacího podílu od jiné osoby než od společnosti v níž ukončil účast. Jinou osobou se pak rozumí jiný společník či třetí osoba. Tyto příjmy se stávají součástí dílčího základu daně podle § 10 a jako takové tvoří základ daně z příjmů fyzických osob a podléhají zdanění v sazbě 15%. Na tento příjem se tedy uplatňuje stejný režim zdanění jako při prodeji obchodního podílu či akcií v kapitálových společnostech.

3. Vypořádání při převodu jmění na jednoho společníka

Dojde-li ke zrušení obchodní společnosti bez likvidace s převodem jmění na jednoho společníka, jak připouští ObchZ, nedochází k výplatě podílů na likvidačním zůstatku, přestože zaniká účast ostatních společníků a při likvidaci by na něj měli nárok. Proto společník, na něž bylo převedeno jmění společnosti je povinen poskytnout ostatním společníkům přiměřené vypořádání v penězích. Tento příjem odcházejících společníků je zdanitelný jako ostatní příjem dle § 10 odst. 1 písm. j) ZDP a je součástí dílčího základu daně společníka. Jako výdaj snižující příjem je považována nabývací cena podílu nebo pořizovací cena cenných papírů, převzaté závazky, které byly následně uhrazeny, a uhrazené vypořádání, i když k uhrazení dojde v jiném zdaňovacím období než v tom, v němž plyne příjem z převodu jmění na společníka podle § 10 odst. 4, 6 ZDP.

Příjem z vypořádání, dojde-li k přeměně obchodní společnosti podle zákona č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev se posuzuje rovněž jako ostatní příjem dle § 10 odst. 1 písm. j) ZDP, s tím rozdílem, že výdajem jej snižujícím

může být pouze cena podílu nebo pořizovací cena cenných papírů jak stanoví § 10 odst. 4, 6 ZDP.

4. Nabývací cena

Výše v souvislosti s ukončením účasti společníka v obchodní společnosti jsem několikrát zmínil, že získaný příjem, ať už z prodeje podílu či vyplacení vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku, podléhá zdanění jen do té míry, v jaké převyšuje nabývací cenu při jeho získání. Pokusím se nyní vysvětlit, jak je nabývací cena podílu podle ZDP definována, neboť její zakotvení v § 24 odst. 7 ZDP se mi zdá velmi nezdařilé a chaotické.

Nabývací cena podílu na obchodní společnosti je určována především podle způsobu, jakým byl obchodní podíl nabyt. Rozlišujeme tak nabytí:

- koupí, kde se oceňuje pořizovací cenou obchodního podílu včetně nákladů s pořízením souvisejících
- zděděním nebo darováním, kde se uplatňuje cena stanovená podle ZOM ke dni nabytí
- vkladem do obchodní společnosti, kde se jím rozumí vklad do základního kapitálu včetně jiného plnění ve prospěch základního kapitálu, kterým může být příplatek mimo základní kapitál či emisní ážio, přičemž se dále rozlišuje, byl-li podíl nabyt vkladem:
 - o peněžitým, pak je situace jednoduchá a představuje hodnotu splaceného peněžitého vkladu,
 - o nepeněžitým, kde je nutné pro stanovení jeho hodnoty dále rozlišovat, jaký druh poplatníka - společníka jej provedl:

Fyzická osoba – rezident - oceňuje vklad, který nepochází z jejího obchodního majetku, obdobně jako se oceňuje nepeněžitý příjem, tedy podle ZOM, v době provedení vkladu. Pokud však vkládá majetek, který byl pořízen nebo nabyt v době kratší než 5 let před splacením tohoto vkladu do obchodní společnosti, záleží při jeho ocenění na způsobu nabytí:

- pokud je pořízen úplatně, tak platí pořizovací cena,

- je-li vyroben či pořízen ve vlastní režii, uplatní vlastní náklady,
- při nabytí zděděním nebo darováním cenou stanovenou podle ZOM ke dni nabytí.

U nemovitostí se dále nabývací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení před splacením vkladu.

Fyzická osoba podnikatel – rezident – oceňuje vkládaný hmotný a nehmotný majetek, který byl zahrnut v obchodním jmění zůstatkovou cenou podle § 29 odst. 2 ZDP a ostatní majetek rovněž podle způsobu nabytí:

- pokud je pořízen úplatně, tak platí pořizovací cena,
- je-li pořízen ve vlastní režii, uplatní vlastní náklady,
- při nabytí zděděním nebo darováním cenou stanovenou podle ZOM ke dni nabytí.

Právnícká osoba – rezident – oceňuje nepeněžitý vklad, jímž nabyla podíl ve společnosti, ve výši zůstatkové ceny vkládaného hmotného a nehmotného majetku podle § 29 odst. 2 ZDP a u ostatního vkládaného majetku ve výši účetní hodnoty.

Nerezident – oceňuje nepeněžitý vklad ve výši ceny vkládaného majetku, jakou byl oceněn pro vklad, tedy postupem podle § 59 odst. 3 ObchZ.

Nabývací cena podílu na obchodní společnosti se však může zvýšit o výdaje (náklady) přímo související s držbou podílu v obchodní společnosti, pokud poplatník prokáže, že nebyly uznány jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP. Je tak zákonem připuštěno, aby se přímé náklady staly součástí nabývací ceny.

Nabývací cenu je možné zvýšit o částku společníkem odvedené DPH na majetku vkládaném do společnosti, pokud ta není plátcem DPH.

Nabývací cena se naopak snižuje o příjmy plynoucí společníkovi nebo členovi při snížení základního kapitálu, pokud nejde o případy podléhající zvláštní srážkové sazbě daně podle § 36 ZDP, o nichž jsem se již zmínil výše. U společníka společnosti s ručením omezeným se snižuje nabývací cena i o příplatek vložený mimo základní kapitál, pokud mu byl vrácen. Nemůže však nikdy dosáhnout záporných hodnot.

Nabývací cena podílu se však nikdy nemění při změně právní formy obchodní společnosti, při fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti.

Pokud se nemění hodnota vkladu společníka akciové společnosti a dochází k výměnám akcií, nemá to vliv na změnu nabývací ceny celého podílu na akciové společnosti. Pouze se poměrem měněných akcií za vyšší či nižší počet, mění jejich jednotlivá cena.

E. Daňové aspekty zdědění podílu a jeho zcizení

Pokud účast společníka obchodní společnosti skončí z důvodu úmrtí, je pro dědice velmi zásadní, je-li společenskou smlouvou povoleno dědění obchodního podílu. Pokud ano, nastupuje dědic do obchodní společnosti jako společník namísto zůstavitele a vstupuje do jeho práv a povinností. Je-li však obchodní podíl z dědění vyloučen, náleží dědici vypořádací podíl a jeho účast ve společnosti nevznikne. Mezi zděděním obchodního podílu a vypořádacího podílu může být značný rozdíl a dědic zásadně nemá na výběr.

1. Přejed obchodního podílu

K převodu obchodního podílu může dojít i bezúplatně, potom nezískává majetkový prospěch bývalý společník, ale nabyvatel, který jej zdaňuje daní darovací podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDDPN“). K obdobnému případu dochází při zániku společníka smrtí a přechodu obchodního podílu na dědice dědím. U dědice je pak obchodní podíl předmětem daně dědické podle ZDDPN. Základem daně je v obou případech jak vyplývá z § 24 odst. 7 písm. c) ZDP cena stanovená podle § 23 odst. 1 ZOM, podílem na čistém obchodním jmění v účetní hodnotě podle jeho stavu ke dni ocenění, tj. na základě účetní hodnoty podílu zjištěné na základě účetní závěrky sestavené k datu účinnosti převodu podílu resp. ke dni úmrtí zůstavitele. Pokud je nabyvatelem podílu osoba zařazená pro účely ZDDPN v I. a II. skupině (převody mezi příbuznými), je nabytí obchodního podílu osvobozeno od daně darovací, resp. dědické.¹¹³

¹¹³ Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008. s. 230, 235.

Přesto má však zjištění ceny podílu ke dni nabytí význam i pro ně, neboť pokud následně obchodní podíl převedou na jinou osobu a příjem z tohoto prodeje nebude osvobozen od daně dle § 4 ZDP, bude jejich daňový výdaj právě ta částka, která by byla základem daně dědické, resp. darovací. V tuto chvíli by se tedy již postupovalo stejným způsobem, jak bylo vyloženo výše u prodeje podílu. Jednalo by se o příjem podle § 10 odst. 1 písm. b) či c) a za výdaj, snižující příjem by se považovala nabývací cena podílu ke dni nabytí, dle § 24 odst. 7 písm. c) ZDP definována pro případy nabytí podílu darováním nebo děděním cenou stanovenou podle § 23 odst. 1 ZOM.¹¹⁴

2. Přejed přepřádacího podílu

Ani dědic, který takto nabyt podíl však svojí účast ve společnosti nemusí ukončit přepřodem podílu při prodeji, ale např. dohodou s ostatními společníky podle § 149a ObchZ. V tomto případě by mu náležel vypořádací podíl, který by mu zdanila společnost srážkovou daní podle § 36 odst. 2 e) ZDP v sazbě 15%, přičemž základem pro výpočet této srážkové daně by byl příjem vypláčený jako vypořádací podíl snižený o stále stejnou nabývací cenu podílu, zjištěnou dle § 23 odst. 1 ZOM ke dni nabytí, tedy smrti zůstavitele, jak vyplývá z § 24 odst. 7 ZDP.

Na tomto místě je vhodné uvést jakým způsobem se oceňuje vypořádací podíl, pokud společenská smlouva vylučuje dědění podílu a na dědice tak rovnou přechází vypořádací podíl. Hodnota vypořádacího podílu pro účely dědictví by se s ohledem na ustanovení § 24 odst. 7 písm. c) zřejmě posuzovala podle § 23 odst. 2 ZOM, tedy podílem na čistém obchodním jmění na základě roční účetní závěrky za období v němž účast zanikla. Což může být zcela jiná částka, než skutečně vypláčená podle zásad pro výpočet vypořádacího podílu dle § 61 odst. 2 ObchZ, kde se vychází z účetní závěrky sestavené ke dni zániku účasti společníka ve společnosti.

Tento rozpor mezi stanovením vypořádacího podílu v ZOM a ObchZ je zřejmě způsoben tím, že v době přípravy ZOM se vypořádací podíl i v ObchZ stanovoval na základě účetní závěrky sestavené za rok ve kterém účast společníka ve společnosti zanikla. Nicméně ještě před přijetím ZOM byla úprava v ObchZ novelizována do dnešní

¹¹⁴ Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008. s. 237.

podoby.¹¹⁵ Je paradoxní, že tento rozpor trvá již více než 10 let, nepochybně na něj upozorňoval Ing. Běhounek, nicméně nebyl odstraněn. Dle mého názoru by měla být úprava v ZOM daná do souladu s úpravou v ObchZ, neboť takový byl zřejmě záměr zákonodárce při tvorbě ZOM. Je však smutné, že mu tato novelizace ObchZ unikla a do dnešního dne obě úpravy nejsou v souladu. Zřejmě to v praxi nečiní potíže.

Pokud tedy společenská smlouva nepřipouští přechod obchodního podílu děděním, stává se tento podíl následně majetkem společnosti a ta je povinna vyplatit dědici vypořádací podíl, zjištěný dle ObchZ sražený o srážkovou 15% daň přímo. Na určení nabývací ceny podílu, která mu snižuje daňový základ pro sražení příjmu z vyplaceného vypořádacího podílu však existují rozdílné názory.

Ing. Běhounek zastává logický názor, že by jí měla být nabývací cena podílu u zůstavitele, kterou v případě, že byl zakladatelem společnosti, je výše jeho vkladu.¹¹⁶ Zcela odlišný názor má však Ministerstvo financí ČR dle sdělení publikovaných v komentáři k ZDP: „Jako výdaj uplatní dědic nabývací cenu podílu ve výši ceny stanovené pro účely daně dědické (§ 24 odst. 7 ZDP). Výše uvedený postup u vypořádacího podílu prakticky znamená, že v případech, kdy je cena stanovená pro účely daně dědické rovna hodnotě vypočteného podílu, na nějž má dědic nárok nebo i vyšší, je i základ daně z příjmů plynoucí z vydání (vyplacení) vypořádacího podílu, a tím i daň, nulový. Byla-li by cena stanovená pro účely daně dědické z jakéhokoliv důvodu nižší, podléhal by rozdíl (základ daně) zdanění zvláštní sazbou daně vybírané srážkou a to ve výši 15 %.“¹¹⁷

Tento názor Ministerstva Financí ČR tak vnáší velkou nejistotu, a fakticky znevýhodňuje dědice, který obchodní podíl např. v půlce účetního období nabude a posléze ke konci účetního období ukončí účast ve společnosti s výplatou vypořádacího podílu. Mezi těmito dvěma událostmi pokud se zhodnotí jeho podíl ve společnosti, tak rozdíl tvoří základ daně pro srážkovou daň z vypořádacího podílu, neboť by bylo nutné vypořádací podíl stanovit k datu ukončení účasti společníka – dědice a nabývací cenou by byla cena v době úmrtí zůstavitele.

¹¹⁵ Běhounek, P. Vypořádací podíl společníka s.r.o. In: Daně a právo v praxi 7/2005, měsíčník, ročník X. Praha : ASPI, 2005. s. 42.

¹¹⁶ Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008. s. 239.

¹¹⁷ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009. s. 43 nebo též s. 442.

Zatímco dědici, na něhož vypořádací podíl přešel přímo děděním, jeho vypořádací podíl zdaňován ve většině případů nebude a dostane celou částku stanovenou ke dni úmrtí zůstavitele, neboť dle mého názoru, jestliže společnost musí dodržet lhůtu pro vyplacení stanovenou v ObchZ, mnohdy při výplatě není ještě hotová účetní závěrka ke konci zdaňovacího období a neví tak, bude-li muset daň odvádět. Pokud nabývací cena vypořádacího podílu je vyšší nebo stejná v porovnání s cenou skutečně vyplacenou, nemá starosti s odvodem srážkové daně ani plátce - společnost. V opačném případě, kdy ke konci účetního období bude cena vypořádacího podílu nižší než vyplacená, rozdíl by však zdanit a daň odvést musel a to podle pravidel brutace, což by znevýhodnilo i plátce.

S tímto postupem se neztotožňuji a zcela souhlasím s názorem Ing. Běhounek, P., přestože je jeho postup tvrdý, ale po právu dle mého názoru správný a odstraňuje problémy při aplikaci. Kdyby totiž, jak správně podotýká, byl vypořádací podíl vyplacen zůstaviteli, následně by tento zemřel a vyplacená částka byla zděděna, nebylo by sporu o nabývací cenu podílu a zůstaviteli by byl rozdíl zdaněn. „Smrtí zůstavitele se obchodní podíl zůstavitele transformuje na vypořádací podíl a nabývací cena se musí posuzovat u zůstavitele.“¹¹⁸ V opačném případě by se stíral smysl zdanění příjmů z vypořádacího podílu, ledaže by to s ohledem na níže uvedený názor Ministerstva financí ČR, že se zdaňuje daní z příjmu a ne daní dědickou, mělo částečně nahradit institut osvobození od daně dědické.

Za povšimnutí tedy stojí názor Ministerstva financí ČR ve dvou sděleních, publikovaných v komentáři k ZDP na zařazení příjmu ze zděděného vypořádacího podílu do ZDP nikoliv do ZDDPN, kde rovněž nečiní rozdíl mezi přímým přechodem vypořádacího podílu a následným převodem zděděného podílu. „Podle § 3 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti anebo movité věci anebo majetkového práva. Pokud se dědic stane účastníkem společnosti, přejde tento obchodní podíl na něj podle § 116 obchodního zákoníku, pokud se společníkem nestane, a tudíž zděděný obchodní podíl na něj nepřejde, má právo na vypořádací podíl. Příjem plynoucí z vyplacení tohoto

¹¹⁸ Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008. s. 239.

vypořádacího podílu, jakož i případný příjem z převodu zděděného podílu, již dani z příjmu podléhá¹¹⁹

Právo na vypořádací podíl dle mého názoru patří mezi majetková práva a v případě jeho zdědění by tak měl být příjem vyloučen ze ZDP a zdaňován dle ZDDPN. Mohlo by totiž dojít ke znevýhodnění příbuzných zůstavitele, zahrnutých do I. či II. dědické skupiny, jejichž příjmy z dědění jsou ze zdanění dle ZDDPN vyloučeny. Odmítám proto tento názor MF jako příliš rozšiřující.

Zajímavé však je, že věcný záměr nového zákona o daních z příjmů¹²⁰ počítá se zrušením ZDDPN a zahrnutím zděděných a darovaných příjmů do ZDP při zachování osvobození pro I. a II skupinu (příbuzné). Tento záměr nejen, že by odstranil rozpory při zařazování příjmu do příslušného zákona, ale navíc souhlasím s předkladatelem v tom, že by velmi zjednodušil administrativu, neboť vyloučením daně v I. a II. skupině se výrazně omezil okruh subjektů, na něž tento zákon ještě dopadá. Proto je existence zvláštního zákona nadbytečná a plně souhlasím s tímto věcným záměrem.

¹¹⁹ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009. s. 43 nebo též s. 442.

¹²⁰ [online]. Dostupné z: http://mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/vecny_zamer_zakona_dzp.html

V. 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 roztržitá 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 těmto 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 správcům daně většinou za pravdu, když společnostem doměřili daň. Z opatnostních 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 řádech 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 dividendy 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.¹²¹ 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 níž se společník účastní. Subjekt

¹²¹ [online]. Dostupné z: http://mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vecny_zamer_zakona_dzp.html

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 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 vypláceného 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.

VI. Seznam zkratek

ČR	- Česká republika
DŘ	- zákon č. 280/2009Sb., daňový řád
EU	- Evropská unie
Listina	- Listina základních práv a svobod, vyhlášená usnesením předsednictva České národní rady pod č. 2/1993 Sb.
MF	- Ministerstvo financí ČR
NSS	- Nejvyšší správní soud
NS	- Nejvyšší soud ČR
ObčZ	- zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ObchZ	- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
SZDP	- zákon č. 595/2003 Z.z., slovenský zákon o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů
ÚS	- Ústavní soud ČR
ZDP	- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDDPN	- zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
ZOM	- zákon č. 151/1992 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů
ZP	- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

VII. Seznam použité literatury a pramenů

Odborná literatura a články

- Babčák, V. Daňové právo. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2005.
- Balko, L., Babčák, V. a kol. Finančné právo – 2. vydanie. Bratislava : EUROKÓDEX, 2009.
- Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C.H. Beck, 2009.
- Boháč, R. a kol. Daňový receptář. Praha: LexisNexis CZ , 2004.
- Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2008.
- Běhounek, P. Časté daňové chyby a omyly společníků s.r.o.. In: Daně a právo v praxi 5/2005, měsíčník, ročník X. Praha : ASPI, 2005.
- Běhounek, P. Ukončení účasti společníka v s.r.o. In: Daně a právo v praxi 6/2005, měsíčník, ročník X. Praha: ASPI, 2005.
- Běhounek, P. Vypořádací podíl společníka s.r.o. In: Daně a právo v praxi 7/2005, měsíčník, ročník X. Praha : ASPI, 2005.
- Běhounek, P. Dědění obchodního podílu ve společnosti s ručením omezeným. In: Daně a právo v praxi 5/2006, měsíčník, ročník XI. Praha : ASPI, 2006.
- Běhounek, P. Vztah společníka a jednatele ke společnosti s ručením omezeným. In: Daně a právo v praxi 4/2007, měsíčník, ročník XII. Praha : ASPI, a.s., 2007.
- Čáslavský, M., Tomáš, J., Matyášová L., Procházková, M. Daně z příjmů v podnikatelské praxi. Praha : Orac, 2000.
- Černá, S. Obchodní právo. Akciová společnost. 3. díl. Praha : ASPI, 2006.
- Dědič, J. a kol. Právo v podnikání 2. Právo obchodních společností. Praha : PROSEKTUM, 1998.
- Dědič, J., Čech, P. Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo? 2. doplněné a aktualizované vydání. Praha : RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2005.

- Dědič, J., Kunešová-Skálová, J. Společnost s ručením omezeným z právního a účetního pohledu. Praha : POLYGON, 1999.
- Děrgel, M. Akcie a obdobné cenné papíry. In: Daně a právo v praxi 8/2006, měsíčník, ročník XI. Praha : ASPI, 2006.
- Děrgel, M. Srážková daň, In: Daně a právo v praxi 10/2008, měsíčník, ročník XIII. Praha : ASPI, 2008.
- Děrgel, M., Osvobození od daně z příjmů fyzických osob u druha a družky – Otázky a odpovědi. In: Daně a právo v praxi 10/2008, měsíčník, ročník XIII., Praha : ASPI, 2008.
- Děrgel, M. Změny daní z příjmů použitelné pro rok 2008. In: Daně a právo v praxi 3/2009, měsíčník, ročník XIV. Praha : ASPI, 2009.
- Dráb, O., Drábová, M. Změny daňových předpisů od 1.1.2009 2. část, Novela zákona o daních z příjmů a dalších daňových a souvisejících předpisů. In: Daně a právo v praxi 2/2009, měsíčník, ročník XIV. Praha : ASPI, 2009.
- Dvořák, T. Osobní obchodní společnosti. Praha : ASPI, 2008.
- Eliáš, K., Bartošíková, M., Pokorná, J. a kol. Kurs obchodního práva. Právnícké osoby jako podnikatelé. 5. vydání. Praha : C.H. Beck, 2005.
- Gazda, J., Čábelka, J. Dividendová politika v České republice. Praha : HZ Editio, 2002.
- Grůň, L. Finanční právo a jeho instituty. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : Linde, 2009.
- Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleč Čeněk, 2009.
- Klabík, P. Zákon o daních z příjmů 2001 (komentář a výběr souvisejících předpisů). Praha : EUROUNION, 2001.
- Klabík, P. Zákon o daních z příjmů 2009. Praha : EUROUNION, 2009.
- Kolář, P., Víttek, L., Pavel, J. a kol. Zdanění a neutralita. Praha : Eurolex Bohemia, 2005.
- Kubátová, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha : ASPI, 2005.
- Kubátová, K., Víttek, L. Daňová politika, Teorie a praxe. Praha : CODEX Bohemia, 1997.

- Macháček, I. Daň z příjmů právnických osob, praktické možnosti její optimalizace. Praha : LINDE, 2002.
- Marek, P. Rozdělování hospodářského výsledku a dividendová politika. Praha : EKOPRESS, 2000.
- Marek, P. Studijní průvodce financemi podniku. Druhé aktualizované vydání. Praha : Ekopress, 2009.
- Mirčevská, D. Zdaňování příjmů ve vazbě na rezidentství. In: Daně a finance 09/2008, měsíčník, ročník XVI. Praha : LexisNexis CZ, 2008.
- Mirčevská, D. Příjmy plynoucí z držby podílu na obchodních společnostech In: Daně a finance 04/2008, měsíčník, ročník XVI. Praha : LexisNexis CZ, 2008.
- Morávek, Z. Akcie – Otázky a odpovědi. In: Daně a právo v praxi 11/2008, měsíčník, ročník XIII. Praha : ASPI, 2008.
- Pauličková, A., Bakeš, M. Finančné právo na Slovensku a v Čechách. Bratislava : Eurounion, 2007.
- Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009.
- Pelikánová, I. Veřejná obchodní společnost. Srovnávací právo obchodní. Praha : Orac, 2002.
- Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II.díl. Praha : ASPI, 2006.
- Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II.díl. Praha : ASPI, 2006.
- Pilařová, I. Účetní a daňové případy řešené v s.r.o. 2. vydání. Praha : ASPI, 2008.
- Pilařová, I. Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009. Praha : GRADA Publishing, 2008.
- Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Brno : Doplněk a Masarykova univerzita, 2008.
- Schultzová, A. a kol. Daňovníctvo – daňová teória a politika. Bratislava : Iura Edition, 2007.
- Skálová, J., Čouková, P. Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti. Praha : ASPI, 2008.

- Smutná, M. Otázky a odpovědi, Mandátní smlouva. In: Daně a právo v praxi 8/2008, měsíčník, ročník XIII. Praha : ASPI, 2008.
- Široký, J. a kol. Daňová teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha : C.H. Beck 2008.
- Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 12. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009.
- Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva. Praha : 1. VOX, 2006.
- Vychopeň, J. Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu. Praha : ASPI, 2008.
- Vychopeň, J. Zdaňování ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. In: Daně a právo v praxi 5/2008, měsíčník, ročník XIII. Praha : ASPI, 2008.
- Vychopeň, J. Cenné papíry a zdaňování příjmů s nimi souvisejících v roce 2008. In: Daně a právo v praxi 4/2008, měsíčník, ročník XIII. Praha : ASPI, 2008.

Právní předpisy

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 280/2009Sb., daňový řád
- zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 151/1992 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů
- Pokyn D-300 Ministerstva Financí ČR, čj. 15/107 705/2006, ve znění pozdějších změn, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Judikatura

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn.: 7 Afs 111/2007 – 82. [online].
Dostupné z:
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=21818&mark=cG9reW4%3d>
- Rozsudek NSS sp. zn.: 9 Afs 71/2009 – 55. [online]. Dostupné z:
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=21613&mark=cG9reW4%3d>
- Rozsudek NSS, sp.zn.: 1 Afs 111/2008 – 55. [online]. Dostupné z:
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=20532&mark=cG9reW4gc3Byw6F2bsOtIHBjYXjDrQ%3d%3d>
- Rozsudek NSS, sp.zn.: 2 Afs 53/2008 – 48. [online]. Dostupné z:
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=17790&mark=cG9reW4gc3Byw6F2bsOtIHBjYXjDrQ%3d%3d>
- Rozsudek NSS, sp.zn.: 5 Afs 73/2008 – 161. [online]. Dostupné z:
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=20761&mark=cG9reW4gc3Byw6F2bsOtIHBjYXjDrQ%3d%3d>
- Rozsudek NSS, sp.zn.: 8 Afs 32/2006-72. [online]. Dostupné z:
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=11839&mark=cG9reW4%3d>
- Rozsudek NSS, sp.zn.: 8 Afs 3/2005 – 59. [online]. Dostupné z:
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=8067&mark=cG9reW4%3d>
- Rozsudek NSS, sp.zn. 4 Afs 24/2003 – 81. [online]. Dostupné z:
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=649&mark=>
- Rozsudek NSS, sp.zn. 7 Afs 164/2005. [online]. Dostupné z:
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=8028&mark=>
- Rozsudek NSS, sp.zn. 2 Afs 4/2005. [online]. Dostupné z:
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=6066&mark=>
- Rozsudek NSS, sp.zn. 6 Afs 9/2003. [online]. Dostupné z:
<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=1158&mark=>
- Usnesení Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 385/04. [online]. Dostupné z:

<http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=50660&pos=1&cnt=1&typ=result>

- Rozsudek NSS ze dne 20.12.2006, sp. zn.: 5 Afs 103/2005. [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=8356&mark=>
- Rozsudek Nejvyššího soudu ČR, sp.zn.: 29 Cdo 4284/2007. [online]. Dostupné z: <http://www.nsoud.cz/rozhod.php?action=read&id=51872&searchstr=29+Cdo+4284%2F2007>

VIII. Taxation of income of individuals as company participants

Probably the most of individuals only have income from a dependent activity or individual undertaking, however, the category of company participants is not to be neglected as it presents in several cases a source of rather higher income than a regular employment can provide and it facilitates several tax pushdown strategies. Their description as well as a wider delimitation of the taxation of individuals as company participants among the Czech taxation system are the aim of this thesis.

The whole topic is divided into five parts where apart from introduction and conclusion the fundamental terms of related commercial law, the basic institutes of taxation of individuals' income and finally the taxation of individuals as company participants itself are to be presented.

The company according to the Czech law is defined as a corporation arisen from a contract having a commercial aim. A list of exceptions exists than to these three capacities. A participant on a company is a person to whom rights and duties from the company's existence arise and whose participation is presented through the pertinence to the partnership contract or through financial contribution into the capital stock. The total of patrimonial and other rights is legally represented by a transmissible share on the company and ends in a settlement amount in case of cessation of the participation without a successor or liquidation balance after the company's liquidation.

The tax is an obligatory nonequivalent and nonpurpose contribution into the public budget based on a legal provision where the obliged person is a resident or nonresident (with a limited liability) taxpayer, the taxable object is a situation specified by the law, converted into a financial sum forming a tax base and derived than in proportion to such sum, i. e. multiplied by a concrete tax rate.

The company participant is taxed as if they performed a dependent activity while exercising any kind of work for the company. Therefore, the tax is counted as if the obligatory health and social insurance was derived and all the tax allowances can be applied. Quite voluminous judicature was already published on the theme of a company participant entering into business relations as an individual entrepreneur with the company. Such individual activity of the participant has to be exercised in a different

commercial branch compared to the company's line of business. If not it shall be assessed always as a dependent activity.

The most typical income for the company participant is the capital income (dividends, share on profits) taxed with a withholding tax right at the moment of its distribution. However, the participants of companies where their personal contribution on the company's everyday business (unlimited and limited partnership) is demanded are taxed in the same way as independent individual entrepreneurs. The related expenses can be applied to reduce the tax base.

Several specific kinds of income – profits transferred to the parent company as well as the compensation paid to participants nonpertinent to controlling contract – are similarly taxed as capital income using the withholding tax.

Different tax systems are employed at the moment of alienation of the share on company. Is the share involved in the individual's business property, it is taxed as income from independent activity, therefore related expenses are to be considered. Contrarily, when the share does not form a part of the business property, its transfer is taxed as other income with the possibility to discount the expenses necessary for its obtention but not yet for its maintenance. Transmission of stocks of the incorporated companies is tax exempt under particular circumstances. The stocks have to be maintained for at least six months and the total share of the company shall not exceed 5 per cent.

The income in form of settlement amount or liquidation balance in case of corporations is taxed as other income and is submitted to the withholding tax. The acquisition cost can be deducted from the tax base. The participants of limited (those with unlimited liability) and unlimited partnerships are taxed as individuals even on the level of taxation of profits. These companies do not submit tax returns themselves, all income is taxed on the partners' level. This also is the reason why no further taxation occurs at the moment of cessation of the partner's participation or liquidation.

The voluntary conveyance of the share on a company or its transfer to successors in heritage proceedings is taxed pursuant to Inheritance and Gift Tax Act. Significant exemptions are made in this occasion to the benefit of relatives. This also leads to the effort of public authorities to extensive interpretation of the Income Taxes Act so that

these issues fall into its scope. At the moment there are important discrepancies between these two acts that shall be surmounted with the new Income Taxes Act approval.

IX. Klíčová slova - Keywords

Daň z příjmu fyzických osob - Individual income tax

Společníci obchodních společností - Company participants

Podíly na zisku - Shares of profits