

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

**Zdaňování příjmů společníků obchodních
společností**

Diplomová práce

Alena Kazimourová

Vedoucí diplomové práce:

Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Praha, 31.3.2010

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně a že jsem v ní vyznačila všechny prameny, z nichž jsem čerpala, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Praze 31.3.2010

Alena Kazimourová

Poděkování

Děkuji paní Prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc., vedoucí mé diplomové práce za cenné připomínky a účinnou pomoc při zpracování.

V Praze 31.3.2010

Alena Kazimourová

Obsah:

Obsah:	0
Úvod.....	1
1. Základní pojmy	3
1.1 Obchodní společnost.....	3
1.1.1 Veřejná obchodní společnost.....	3
1.1.2 Komanditní společnost	4
1.1.3 Společnost s ručením omezeným.....	5
1.1.4 Akciová společnost	5
1.1.5 Evropské hospodářské zájmové sdružení	6
1.1.6 Evropská společnost	7
1.2 Právní postavení společníků obchodních společností.....	7
2. Vývoj a povaha daní z příjmů.....	9
2.1 Přechod k tržnímu hospodářství a daňová reforma v roce 1993.....	9
2.2 Období harmonizace právní úpravy daní z příjmů s právem ES	12
2.3.1 Daň z příjmů fyzických osob	13
2.3.2 Daň z příjmů právnických osob	16
2.4 Povaha daní z příjmů	17
3. Zdaňování příjmů společníků obchodních společností.....	19
3.1 Rozdělování výsledku hospodaření v jednotlivých obchodních společnostech ...	20
3.1.1 Rozdělování výsledku hospodaření ve veřejné obchodní společnosti.....	20
3.1.2 Rozdělování výsledku hospodaření v komanditní společnosti.....	21
3.1.3 Rozdělování výsledku hospodaření ve společnosti s ručením omezeným ...	21
3.1.4 Rozdělování výsledku hospodaření v akciové společnosti.....	23
3.1.5 Rozdělování výsledku hospodaření v evropském hospodářském zájmovém sdružení.....	24
3.1.6 Rozdělování výsledku hospodaření v evropské společnosti.....	24
3.2 Zdanění příjmů společníků obchodních společností.....	25
3.2.1 Zdanění příjmů společníků veřejné obchodní společnosti.....	25
3.2.2 Zdanění příjmů společníků komanditní společnosti	27
3.2.3 Zdanění příjmů společníků společnosti s ručením omezeným	28
3.2.4 Zdanění příjmů akcionářů akciové společnosti	33
3.2.5 Zdanění příjmů společníků evropského hospodářského zájmového sdružení	36
3.2.6 Zdanění příjmů společníků evropské společnosti.....	37
3.3 Mateřské a dceřiné společnosti	38
3.4 Srovnání zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků	39
4. Zdaňování příjmů společníků obchodních společností v Evropské Unii	41
4.1 Harmonizace právní úpravy daní z příjmů	41
4.2 Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v Irsku.....	45
4.3 Srovnání zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v Irsku a v České republice, širší světový kontext.....	48
5. Perspektiva právní úpravy daní z příjmů	51
Závěr	53
Použitá literatura	55
Seznam příloh	59

Příloha č. 1 : Příklad – Porovnání zdanění příjmů společníků fyzických osob jednak přes mzdové náklady a jednak formou výplaty podílů na zisku	60
Příloha č. 2 : Příklad, kdy převodce obchodního podílu ve společnosti s ručením omezeným nabytí majetkovou účastí úplně 61	61
Příloha č. 3 : Příklad na výpočet zvláštní sazby daně při výplatě vypořádacího podílu. 63	63
Příloha č. 4 : Příklady osvobození příjmů z prodeje cenných papírů od daní z příjmů.. 64	64
Příloha č. 5 : Příklad – Podmínka pro osvobození podílu na zisku od daně..... 65	65
Příloha č. 6 : Sazba daně z příjmů právnických osob ve světě v roce 2009	67
Příloha č. 7 : Centrální sazby daně z příjmů fyzických osob (pro daňové přiznání za rok 2008, v národní měně)	68
Die Zusammenfassung.....	69
Klíčová slova	71

Úvod

V úvodu mé diplomové práce bych ráda objasnila, co mě vedlo k výběru této oblasti české právní úpravy jako tématu mé práce a důvody, jež stojí za její strukturou.

Rozhodne-li se daňový subjekt podnikat v České republice, má hned několik možností, jak tento svůj záměr uskutečnit. Jednak může podnikat jako fyzická osoba, tedy jako osoba samostatně výdělečně činná, na druhé straně je pak možné založit právnickou osobu a podnikat jejím prostřednictvím. Rozhodne-li se daňový subjekt pro druhou variantu, má na výběr z řady právních forem. Nejčastější formou právnické osoby zakládanou za účelem dosažení zisku je obchodní společnost, kterou může být veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost a relativně nově po vstupu České republiky do Evropské unie také evropské hospodářské zájmové sdružení a evropská společnost.¹ Vedle obchodních společností může podnikatel využít pro své podnikání také družstev. Podnikatel má tedy dostatečně široký výběr a záleží pouze na jeho vůli a uvážení řady kritérií, jakou formu obchodní společnosti zvolí. Mezi tato kritéria lze zahrnout způsob a rozsah ručení, oprávnění k řízení, počet zakladatelů, výše základního kapitálu, podíl na výsledku hospodaření, ale nesmím samozřejmě zapomenout ani na kritérium míry zdanění. Právě daňovým zatížením příjmů obchodních společností a jejich společníků se budu v této diplomové práci převážně zabývat.

Téma mé diplomové práce je právně upraveno především v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Stejně jako další daňové zákony² i zákon o daních z příjmů podléhá častým novelizacím, které vedou k tomu, že se stávající úprava čím dál, tím více komplikuje a v zákoně nastávají situace, kdy výjimky ze zákonné úpravy odkazují na další výjimky. Proto lze stávající právní úpravu daní z příjmů považovat za velmi nepřehlednou, nejasnou a také administrativně náročnou.

¹ Evropské hospodářské zájmové sdružení a evropskou společnost je možno v České republice zakládat od 15.6.2004.

² zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, 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. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Při přípravě mé diplomové práce jsem řešila otázku, zda svou práci konkretizovat a zaměřit pouze na zdanění společníků vybraných obchodních společností, nebo zda ji pojmut komplexněji a popsat zdanění veškerých příjmů společníků dle jednotlivých právních forem obchodních společností, které se mohou dle právního řádu České republiky na našem území uplatňovat. Přesto, že první přístup by znamenal podrobnější pojednání o některých specifikách, vztahujících se k vybraným formám obchodních společností, zvolila jsem druhý přístup ke své práci. Ten by dle mého názoru měl vést k větší přehlednosti a systematičnosti mé práce. Myslím, že mi tento přístup umožní především seznámit se lépe s danou právní oblastí a také širší srovnání výhod a nevýhod při uplatnění jednotlivých právních forem obchodních společností z hlediska jejich zdanění a zdanění jejich společníků.

Co se týká struktury mé diplomové práce, snažila jsem se postupovat od problematiky pro mou práci naprosto nejobecnější a základní až po oblasti velmi konkrétní. V první kapitole proto definuji základní pojmy, jako jsou obchodní společnost, právní formy obchodních společností (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručeným omezeným, akciová společnost, evropské hospodářské zájmové sdružení a evropská společnost) a společník obchodní společnosti. Dále v mé diplomové práci popisuji vývoj a povahu právní úpravy daně z příjmů, a to v kapitole 2. O zdanění příjmů společníků fyzických či právnických osob a dále dle jednotlivých právních forem obchodních společností je pojednáno v kapitole 3. Logicky pak následuje již zmíněné srovnání obchodních společností z pohledu zdanění jejich příjmů a příjmů jejich společníků. V dnešní době je nevyhnutelnou součástí, které se musí věnovat každá práce, úprava dané oblasti v rámci Evropské unie, tedy ani ta má nebude výjimkou. V kapitole 4. Zdaňování příjmů společníků obchodních společností v Evropské unii mé diplomové práce jsem se pak zaměřila na zdanění příjmů společníků obchodních společností v České republice a jeho srovnání s právní úpravou jiného členského státu Evropské unie, konkrétně Irska, jež jsem si pro srovnání s daňovým systémem České republiky vybrala z důvodů, že daňový systém v obou státech má určité společné rysy. Konkrétní srovnání obou daňových systémů je popsáno v dané kapitole. Perspektiva právní úpravy daně z příjmů v České republice je uvedena v kapitole 5.

Tato diplomová práce vychází z právního stavu ke dni 31. 3. 2010.

1. Základní pojmy

1.1 Obchodní společnost

Obchodní společnost je právnickou osobou, která vznikla za účelem podnikání, je založena v některé z právních forem a zapsána do obchodního rejstříku, nestanoví-li právo Evropského společenství či zákon jinak. Od obchodních společností odlišujeme družstva a nadnárodní evropské družstevní společnosti, jež vznikly za účelem podnikání a dále družstva, založená za účelem zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů.

Zakladateli obchodní společnosti mohou být jak fyzické osoby, tak právnické osoby, nestanoví-li zákon jinak. Avšak konkrétní fyzická či právnická osoba může být společníkem s neomezeným ručením pouze v jedné společnosti.

Obchodní společnosti je možné dle jejich formy členit na společnosti osobní a kapitálové. Tyto formy společností je pak po evropské integraci nutno doplnit o dvě nadnárodní formy společností, a to evropské hospodářské zájmové sdružení a evropskou společnost.

Jako osobní společnosti označujeme veřejnou obchodní společnost a komanditní společnost. Společníci osobních společností ručí za závazky společnosti celým svým majetkem, a to u veřejných obchodních společností všichni společníci a u komanditní společnosti pouze komplementáři. Komanditisté mají obdobné postavení jako společníci společnosti s ručením omezeným a ručí za závazky společnosti pouze do výše nesplacených vkladů.

Naproti tomu postavení společníků kapitálových společností – tedy společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, jsou charakteristické tím, že společníci v zásadě neručí za závazky společnosti, s výjimkou společníků společnosti s ručením omezeným, kteří ručí pouze do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků společně a nerozdílně, a toto ručení končí zápisem splacení vkladů.

1.1.1 Veřejná obchodní společnost

Pro veřejnou obchodní společnost je charakteristická zvlášť silná povaha osobního závazku. Rozhodující funkcí není soustředění kapitálu, ale sdružení

společníků, především s ohledem na jejich osobní vlastnosti k dosažení společných podnikatelských cílů.

Jde o společnost, ve které podnikají alespoň dvě osoby pod společnou firmou a kde společníci ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem. Společníkem veřejné obchodní společnosti mohou být fyzické i právnické osoby, přičemž fyzická ani právnická osoba nemusí být podnikatelem, ale musí splňovat podmínky pro provozování živnosti.

Práva a povinnosti společníků veřejné obchodní společnosti se řídí přednostně společenskou smlouvou a dále příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku, které mají převážně dispozitivní povahu. Společník má právo na podíl na zisku a povinnost nést ztrátu. Není-li toto upraveno společenskou smlouvou jinak, pak se zisk či ztráta dělí rovným dílem mezi společníky.

Základní kapitál společnosti se nevytváří povinně a vklad se řídí společenskou smlouvou. Není zde tedy stanovena minimální výše základního kapitálu, ani minimální výše vkladu společníka.

1.1.2 Komanditní společnost

Další osobní obchodní společností je komanditní společnost. Jde o společnost, která má nejméně dva společníky. Komanditista ručí za závazky společnosti v omezeném rozsahu, což nese prvek kapitálové společnosti a komplementář ručí za závazky společnosti neomezeně veškerým svým majetkem jako společníci osobních společností.³ Z tohoto důvodu bývá tento typ společnosti označován jako společnost smíšená.

Komanditní společnost je svým charakterem velice blízká veřejné obchodní společnosti, proto je možné použít ustanovení obchodního zákoníku, která se týkají veřejné obchodní společnosti i na společnost komanditní. Na právní postavení komanditistů lze pak aplikovat ustanovení, která upravují společnost s ručením omezeným.

³ Pelikánová, Irena; Černá, Stanislava. Obchodní právo, 2. díl., Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006. str. 353 a násl.

Komanditní společnost se zakládá uzavřením písemné společenské smlouvy podepsané všemi společníky, z níž stejně jako u veřejné obchodní společnosti vyplývají veškerá práva a povinnosti společníků.

1.1.3 Společnost s ručením omezeným

Je jednou z nejčastěji využívaných forem obchodních společností. Společnost s ručením omezeným je společnost, jejíž základní kapitál je tvořen vklady společníků, kteří ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků, tedy dokud nebude zapsáno splacení vkladů do obchodního rejstříku. Zápisem splacení všech vkladů do obchodního rejstříku ručení zaniká.

Základní kapitál společnosti je zde vytvářen na rozdíl od osobních společností povinně v zákonem stanovené minimální výši a společníci vkládají do společnosti povinně vklad o určité hodnotě. Základní povinností společníků tedy není osobní účast na podnikání, ale tzv. vkladová povinnost.⁴ Každý ze společníků je povinen vnést do společnosti určitý kapitál.

Dalším typickým rysem je pak konstrukce omezeného ručení za závazky společnosti vůči třetím osobám a většinový princip rozhodování, který závisí zásadně jenom na velikosti vkladu, nestanoví-li společenská smlouva jinak.

1.1.4 Akciová společnost

Akciová společnost je vymezena obchodním zákoníkem jako čistě kapitálová společnost. Povinně je zde vytvářen základní kapitál, který je rozvržen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě, přičemž společnost odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem a akcionář za závazky společnosti neručí, má pouze povinnost splatit upsané akcie.⁵ Majetková odpovědnost společnosti je tedy samostatná a výlučná. Z toho plyne, že jde o obchodní společnost, jejíž kapitálový charakter je vyjádřen poukazem na její základní kapitál rozdělený na akcie a povinně vytvářený vklady akcionářů. Vnitřní organizace akciové společnosti, jež rozděluje působnost mezi orgány společnosti, je pak uzpůsobena tomu, aby bylo možné převážit vůli kolektivní

⁴ Pelikánová, Irena; Černá, Stanislava. Obchodní právo, 2. díl., Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006. str. 379 a násl.

⁵ Černá, Stanislava. Obchodní právo, 3. díl., Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006. str. 13 a násl.

nad vůlí jedinice. Práva a povinnosti členů orgánů akciové společnosti i akcionářů jsou proto kogentně stanovena zákonem.

Akciová společnost je právnickou osobou, která je zcela majetkově oddělena od svých akcionářů, je tedy majitelkou všech peněžních i jiných prostředků vnesených zakladateli i majetku, který nabyla vlastní činností. Na rozdíl od osobních společností se u akciové společnosti počítá s faktem, že společnost řídí i jiné osoby než akcionáři. Hovoříme zde o přípustnosti cizorodého prvku v řízení akciové společnosti.⁶ Řadoví akcionáři tak často nepřistupují k akciové společnosti jako ke sdružení, jehož fungování chtějí ovlivnit, ale spíše jako k mechanismu, který má zajistit zhodnocení jejich úspor.

Základním právním dokumentem upravujícím vnitřní a členské poměry společnosti jsou stanovy akciové společnosti. Společnost může být založena i jediným zakladatelem pokud jde o právnickou osobu, pak je založena tzv. zakladatelskou listinou. Je-li zakladatelů více, uzavírají tito zakladatelskou smlouvu.

1.1.5 Evropské hospodářské zájmové sdružení

Evropské hospodářské zájmové sdružení vzniklo nařízením o evropském hospodářském zájmovém sdružení, č. 2137/85 a do české právní úpravy bylo začleněno zákonem č. 360/2004 Sb., o evropském hospodářském zájmovém sdružení.

Evropské hospodářské zájmové sdružení je organizační formou se sídlem na území Společenství vybavenou alespoň v míře stanovené nařízením právní subjektivitou a sdružující osoby alespoň ze dvou členských států Evropského společenství. Cílem evropského hospodářského zájmového sdružení je podpora hospodářské činnosti členů. Členové sdružení ručí solidárně a neomezeně za jeho závazky a jsou povinni přispět k úhradě ztráty.⁷ Předmětem této formy tedy není podnikání, ale efektivní přeshraniční kooperace fyzických nebo právnických osob. Právě tímto předmětem se liší evropské hospodářské zájmové sdružení od obchodních společností, jejichž cílem je provozování podnikatelské činnosti za účelem dosažení zisku.

⁶ Černá, Stanislava. Obchodní právo, 3. díl., Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006. str. 15 a násl.

⁷ Pelikánová, Irena; Černá, Stanislava. Obchodní právo, 2. díl., Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006. str. 515 a násl.

1.1.6 Evropská společnost

Nařízení o evropské společnosti č. 2157/2001 je výsledkem snahy upravit formu akciové společnosti pro celé území Evropské unie. Do českého práva byla evropská společnost začleněna v roce 2004 zákonem o evropské společnosti č. 627/2004 Sb.

Jak z výše uvedeného vyplývá, evropská společnost je akciovou společností, která je založena některým ze způsobů uvedených v nařízení, a na jejímž založení se mohou podílet jen osoby v nařízení uvedené.⁸ Kapitál společnosti musí být vyjádřen v eurech, je rozdělen na akcie a akcionáři se zavazují jen do výše upsaného základního kapitálu evropské společnosti. To je také považováno za největší odlišnost od úpravy klasické akciové společnosti, kde akcionáři neručí za závazky společnosti vůbec. Ručení za závazky vůči třetím osobám je zde stanoveno bez ohledu na splacení vkladu.

1.2 Právní postavení společníků obchodních společností

Vzhledem k pojetí současné právní úpravy nejsou společníci obchodních společností z titulu své účasti podnikateli a nemají tedy ani právní postavení podnikatelů. Tento fakt plyne ze skutečnosti, že nepodnikají vlastním jménem, ale účastní se na podnikání jménem společnosti, a to z titulu společenské smlouvy, jedná-li se o společnosti osobní, či na základě případné zvláštní smlouvy, jedná-li se o společnosti kapitálové.⁹

Vztah mezi společností a společníkem lze charakterizovat různě a v mnoha případech jsou tyto varianty vyjádřeny i terminologicky. Hovoříme pak o společníkovi jako termínu nejširším a nejobecnějším, který může krýt pojem zakladatel, běžný společník, ale také termín akcionář a majitel zatímních listů. Zakladatelé vstupují do zakládacího procesu a nabývají členství originárně. Společník může však do vztahu ke společnosti vstoupit i derivativně, tedy jako právní nástupce jiného společníka, a to děděním či smlouvou o převodu obchodního podílu, o převodu akcie nebo výměnou

⁸ Pelikánová, Irena; Černá, Stanislava. Obchodní právo, 2. díl., Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006. str. 519 a násl.

⁹ Pelikánová, Irena; Černá, Stanislava. Obchodní právo, 2. díl., Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006. str. 63 a násl.

dluhopisu apod.¹⁰ Akcionářem je pak i ten, kdo je pouhým majitelem zatímního listu, není jím však ten, kdo je majitelem vyměnitelného nebo prioritního dluhopisu.

Právní postavení společníka je určeno jeho subjektivními právy a povinnostmi.¹¹ Rozsah práv a povinností se pak liší na základě konstrukce konkrétní společnosti. Tato práva a povinnosti lze dále členit na majetková, představující zejména vkladovou a ručitelskou povinnost, a nemajetková, představující zejména podíl na řízení a jednání jménem společnosti.

¹⁰ Pelikánová, Irena; Černá, Stanislava. Obchodní právo, 2. díl., Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006. str. 64 a násl.

¹¹ Pelikánová, Irena; Černá, Stanislava. Obchodní právo, 2. díl., Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006. str. 68 a násl.

2. Vývoj a povaha daní z příjmů

2.1 Přejít k tržnímu hospodářství a daňová reforma v roce 1993

K postupnému zavádění tržního hospodářství došlo po listopadové revoluci v roce 1989. Především bylo potřeba upravit právní předpisy, aby neomezovaly rozvoj soukromého podnikání. Nově vznikající subjekty se však až do roku 1992 řídily daňovými předpisy z období centrálně plánované ekonomiky.

Daňová soustava v období od roku 1989 do roku 1992 zahrnovala daně a odvody, nezahrnovala však již příspěvky. Daně se i v této době členily na daně placené organizacemi a daně placené občany.

Co se týče daní placených organizacemi, patřila do této skupiny daní daň z obratu, odvody do státního rozpočtu, důchodová daň a zemědělská daň placená organizacemi.

Daň z obratu byla upravena i nadále zákonem č. 73/1952 Sb., který byl pro další období novelizován zákonem č. 107/1990 Sb.¹² Plátcí daně byly státní podniky, státní hospodářské organizace, sdružení s právní subjektivitou, nově vznikající subjekty jako obchodní společnosti, akciové společnosti, organizace Československé státní dráhy a specializované železniční organizace, ale i bytová, spotřební a jiná družstva, podniky zahraničního obchodu a další. Předmětem daně pak byl obrat z prodeje zboží z vlastní výroby nebo vlastního nákupu a zboží z dovozu. Způsob výpočtu daně stanovilo federální ministerstvo financí, přičemž změny a doplňky sazebníku byly uveřejňovány ve Finančním zpravodaji a v Cenovém věstníku. Sazebník daně z obratu byl nedílnou součástí vyhlášky o zdanění jednotlivých druhů výrobků.¹³ Samotný výpočet daně se pak prováděl procentní sazbou z prodejní ceny nebo pevnou částkou na jednotku zboží. Tato daň byla u nás zrušena k 1.1.1993, a to vzhledem k zavedení daně z přidané hodnoty a spotřebních daní.

¹² Starý, Marek; Karfíková, Marie a kol. Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Bain Team, 2009. str. 197 .

¹³ Starý, Marek; Karfíková, Marie a kol. Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Bain Team, 2009. str. 197 .

Odvody do státního rozpočtu byly zakotveny v zákoně č. 156/1989 Sb., o odvodech do státního rozpočtu, ve znění zákona č. 574/1990 Sb. Tímto zákonem byl upraven odvod z objemu mezd, který nahrazoval dosavadní příspěvek na sociální zabezpečení, odvod ze zisku, odvod z odpisů základních prostředků, regulační odvody, jež se mohly uplatňovat jednak v oblasti mzdové, ale také v oblasti investiční. Cenové odvody pak byly zaměřeny především jako postih za nedodržení cenových předpisů a pravidel pro tvorbu cen.¹⁴

Další daní byla daň důchodová, upravená v zákoně č. 157/1989 Sb., o důchodové dani, ve znění zákona č. 108/1990 Sb., zákona č. 574/1990 Sb. a zákona č. 578/1992 Sb. Důchodová daň zahrnovala důchodovou daň a daň z objemu mezd. Osoby, jež byly poplatníky důchodové daně, se v podstatě shodovaly s osobami poplatníků daně z obratu. Předmětem této daně pak byla veškeré činnost a příjmy z ní plynoucí. Daňová sazba důchodové daně se pak značně lišila, záviselo na tom, o jakého poplatníka šlo a byla buďto lineární nebo progresivní. Uplatňovali se zde již slevy na dani, a to dle poskytovaných služeb a s ohledem na zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností.

Od důchodové daně se značně lišila daň z objemu mezd, ne snad v osobě poplatníka, ale základem daně. Tím zde byl objem mzdových prostředků určených k výplatě v běžném roce, snížený o odměny poskytnuté podle předpisů autorského a průmyslového práva.

Posledním článkem soustavy pak byla daň zemědělská, vycházející ze zákona č. 172/1988 Sb., o zemědělské dani, ve znění zákona č. 157/1989 Sb., zákona č. 574/1990 Sb. a zákona č. 578/1991 Sb. Tato daň zahrnovala tři složky, a to daň z pozemků, daň z objemu mezd a odměn a daň ze zisku.¹⁵

Co se týče daní placených občany, patřily mezi ně v této době daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti, daň z příjmů obyvatelstva a daň domovní.

K 1.1.1991 byla zrušena daň z příjmů občanů ze zemědělské výroby a tyto příjmy byly zdaňovány daní z příjmů obyvatelstva, která byla nově upravena zákonem č. 389/1990 Sb. Tato daň měla význam především z hlediska fyzických osob, jelikož jí

¹⁴ Podrobněji Starý, Marek; Karfíková, Marie a kol. Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Bain Team, 2009. str. 198 a 199.

¹⁵ Podrobněji Starý, Marek; Karfíková, Marie a kol. Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Bain Team, 2009. str. 201 a 202.

byly zdaňovány příjmy z podnikatelské činnosti. Sazba daně se zde uplatňovala progresivní a činila 15% až 55% podle výše základu daně z příjmů. Také zde se uplatňovaly slevy na dani za zaměstnance se změněnou pracovní schopností.¹⁶

I přes výše uvedené úpravy a novelizace však daňová soustava nevyhovovala požadavkům tržního hospodářství, a proto bylo nutné přistoupit ke komplexní daňové reformě. Cíli této úpravy bylo zajištění státního rozpočtu a vhodné rozložení daňové zátěže. Směřovala převážně ke zjednodušení daňového systému, zajištění rovných konkurenčních podmínek pro všechny podnikatelské subjekty, zefektivnění správy a kontroly daní, přesunu daňového břemene z daní přímých na nepřímé a mimo jiné také ke sblížení daňového systému se státy Evropského společenství.

K 1.1.1993 nabyla účinnosti právní úprava, jež představila daňovou soustavu v podobě, jak ji známe již dnes. V roce 1992 byl přijat zákon Federálního shromáždění č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů a v tomtéž roce pak přijala i Česká národní rada zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z tohoto plyne, že v průběhu roku 1993 platily obě úpravy současně, avšak v případě jejich rozporu měl přednost zákon č. 586/1992 Sb. Zákon Federálního shromáždění č. 286/1992 Sb. byl následně k 1.1. 1994 zrušen.

Daň z příjmů fyzických osob nahradila daň z příjmů obyvatelstva, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti a daň ze mzdy. Nově vzniklá daň z příjmů právnických osob zrušila odvody, důchodovou daň, a daň zemědělskou.¹⁷ Obdobně se pak změnila daň domovní a zemědělská daň z pozemku na dnešní daň z nemovitosti, notářské poplatky byly nahrazeny daní dědickou, daní darovací a daní z převodu nemovitostí, nakonec byla z původní daň z obratu nahrazena spotřebními daněmi a daní z přidané hodnoty.

Jak vyplývá z výše uvedeného, daně z příjmů byly upraveny jednotně a došlo k celkovému zjednodušení zdanění jak u právnických, tak u fyzických osob. Daňová sazba daně z příjmů fyzických osob byla stanovena v rozmezí 15% až 47% a pokrývala šest příjmových skupin. Sociální rozměr daně z příjmů fyzických osob se odrazil především v systému odčitatelných položek od základu daně. Především

¹⁶ Podrobněji Starý, Marek; Karfiková, Marie a kol. Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Bain Team, 2009. str. 202 - 204 .

¹⁷ Sovová, Olga; Fiala, Zdeněk. Základy finančního a daňového práva. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, str. 51 a násl.

z administrativních důvodů bylo přijato, že úroky z úsporných vkladů a dividend budou zdaňovány formou srážkové daně a bylo zachováno nezdaňování některých příjmů, např. starobních důchodů a nemocenských dávek.¹⁸

Daň z příjmů fyzických osob byla tedy reformou zařazena do daňového systému jako daň přímá důchodového typu, daň subjektivizovaná, pravidelně se opakující, celostátní a daň syntetická. Šlo zároveň o daň univerzální s klouzavě progresivním charakterem.

Vedle daně z příjmů fyzických osob byla do daňového systému zařazena daň z příjmů právnických osob. V obecné charakteristice se obě daně shodují, avšak daň z příjmů právnických osob neměla progresivní charakter a její daňová sazba byla stanovena na 45%.

2.2 Období harmonizace právní úpravy daní z příjmů s právem ES

Na základě zprávy Evropské komise, tzv. „Agendy 2000“¹⁹, byla Česká republika mimo jiné vyzvána k vytvoření strategického plánu reformy pro přípravu vstupu České republiky do Evropské unie. Za účelem dosažení harmonizace závazných právních předpisů České republiky se závaznými normami Evropského společenství tak došlo k vypracování tzv. pozičních dokumentů pro jednotlivé resorty státní správy a Národního programu o přípravě České republiky pro vstup do Evropské unie. Přístup k Evropské unii, ke dni 1.5.2004 vyžadoval efektivní implementaci daňových zákonů. Česká republika tak byla povinna začlenit do svého právního řádu všechny platné právní předpisy Evropského společenství a respektovat skutečnost, že nebude přijímat taková opatření, která by byla v rozporu s pravidly Evropského společenství.

Již od roku 2000 docházelo intenzivně k zásadním změnám právní úpravy daní z příjmů, jež vedly ke sblížení české právní úpravy s *acquis communautaire*. Na prvním místě byla postupně snižována sazba daně z příjmů, a to jak u fyzických osob, tak u osob právnických. Obecně bylo plánováno snížení daňového zatížení příjmů v rámci

¹⁸ Kořínek, M. *Obrysy daňové reformy (1. část). Daňová a hospodářská kartotéka 8/2003*. Praha: Linde nakladatelství s.r.o., 2003

¹⁹ „Agenda 2000“ – byla předložena Evropskou komisí dne 16.6.1997 Radě a Evropskému parlamentu ve Štrasburku a vyzvala Českou republiku k vytvoření partnerství s Evropskou unií a zejména k urychlení příprav jejího členství.

přesunu daňového břemene na nepřímé zdanění, popřípadě z části na daně z nemovitostí.

Dále se sjednotila sazba srážkové daně z dividend, podílů na zisku, z výnosů z cenných papírů a z vkladů na 15%. Další změny se pak týkaly všech oblastí daní z příjmů, jak právní úpravy odečitatelných položek, slev na dani, daňové ztráty, daňových odpisů, zajištění daně, tak oblasti zamezení dvojího zdanění a dalších právních oblastí.

Do našeho právního řádu byly promítnuty také závazné směrnice evropského práva.²⁰

Jak vyplývá z výše uvedeného, nešlo o unifikaci daňových systémů zainteresovaných zemí, tedy o zavedení jednotné daně s jednotnými základy a sazbami, ale o sjednocení základních pravidel konstrukce jednotlivých daní včetně jejich sazeb. Samozřejmě většina evropských společností souhlasí s trendem sbližování národních daňových systémů, jelikož vede k nezanedbatelným administrativním a ekonomickým úsporám. Na druhou stranu bych však ráda zdůraznila, že harmonizace představuje významný a citelný zásah do suverenity každého státu, týkající se hlavně otázek výběru daní, fiskální politiky a do struktury příjmové stránky veřejných rozpočtů.

2.3 Změny právní úpravy v oblasti daní z příjmů v letech 2008 až 2010

2.3.1 Daň z příjmů fyzických osob

Vývoj jak daně z příjmů fyzických osob, tak daně z příjmů osob právnických byl v roce 2008 ovlivněn především zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Největší změnu pak zaznamenala daň z příjmů fyzických osob, kde došlo ke

²⁰ Jde o následující směrnice:

- Směrnice Rady č. 90/435/EHS, o společném systému zdanění, které se uplatňuje v případě mateřských společností a poboček v jiných členských zemích
- Směrnice Rady č. 90/434/EHS, o jednotném systému zdaňování při fúzích, převodech jmění a výměně akcií ve stavu ke společnostem z různých zemí
- Směrnice Rady č. 77/799/EHS, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní
- Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (90/436/EHS) známá také jako „Arbitrážní konvence“
- Směrnice Rady č. 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb
- Směrnice Rady č. 2003/49/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

snížení sazby daně, a byla zavedena tzv. rovná daň, tedy jednotná sazba daně ve výši 15%. Hovoříme-li o rovné dani, neznamená to však, že všichni poplatníci odvedou stejnou částku, představující daň z příjmů fyzických osob. Přesto, že v České republice máme 15% rovnou sazbu daně příjmů fyzických osob, je míra zdanění progresivní. Rovná sazba daně totiž v České republice neznamená, že občané s podprůměrnou mzdou a občané s nadprůměrnou mzdou odvedou na dani stejně. Do výše placených daní vstupují také slevy na dani. Sleva na dani je stanovena pro všechny ve stejné výši bez ohledu na výši příjmu. To tedy znamená, že u vyšších příjmů již tato sleva nemá v celkové výši placených daní takový vliv jako u příjmů nižších, kde díky slevám na dani může být daňová povinnost poplatníka v některých případech i nulová, nebo alespoň značně snížena.

Snížení daňové sazby a zavedení rovné sazby daně však nevedlo ke snížení daňové zátěže, jelikož byl také změněn postup výpočtu základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, kterým se stala tzv. superhrubá mzda. Zatímco do konce roku 2007 byl základem daně příjem po odečtu sociálního a zdravotního pojištění, od roku 2008 se do základu daně dostává nejen sociální a zdravotní pojištění zaměstnance, ale navíc ještě také odvody, které hradí zaměstnavatel. Podstata zdanění superhrubé mzdy spočívá v tom, že se při stanovení základu daně nezohledňuje sražené pojistné na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení zaměstnanci, ale naopak u osob s příjmy podléhajícími dani ze závislé činnosti se do základu daně zahrnuje i část tohoto pojistného, kterou z jejich příjmů hradí zaměstnavatel jakožto plátce pojistného.

Vedle nové koncepce výpočtu základu daně fyzických osob se v oblasti zdaňování příjmů ze závislé činnosti dotkla nová právní úprava také okruhu příjmů osvobozených od zdanění, konkrétně pak zejména zaměstnaneckých benefitů, které mají svůj daňový režim na straně zaměstnance prakticky podmíněný daňovým režimem zaměstnavatele.²¹

Společně pro celou úpravu daně z příjmů fyzických osob je zvýšení slev na dani, které kompenzuje změnu sazby daně a zrušení společného zdanění manželů. Sjednocena byla také sazba srážkové daně, a to na úroveň 15%.

Dle očekávání nedošlo k 1.1.2009 ke snížení sazby daně z příjmů fyzických osob, jež předpokládala novelizace zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších

²¹ Dráb, Ondřej; Drábová, Milena. Změny v daňových předpisech od 1.1.2008 (I.část). Daně a právo v praxi 1/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2008

předpisů, zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a ta tedy zůstala na úrovni 15%. Další významné změny, ke kterým došlo novelou zákona o daních z příjmů, zákonem č. 2/2009 Sb., pak jsou osvobození příjmu z prodeje investičních cenných papírů a cenných papírů kolektivního investování, pokud doba jejich držby na straně prodávajícího přesáhla 6 měsíců a zároveň přímý i nepřímý podíl prodávajícího na základním kapitálu a hlasovacích právech nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem 5%. Změněn byl dále způsob stanovení výše částky od daně osvobozených penzí a důchodů vyplácených podle příslušných českých i zahraničních předpisů o důchodovém pojištění, který se k 1.1.2009 stanoví násobkem minimální mzdy a ne absolutní hodnotou jako dříve. Od zdanění na straně zaměstnance je nově osvobozeno a zároveň je daňovým nákladem zaměstnavatele vzdělávání zaměstnanců financované zaměstnavatelem, pokud má za cíl odborný rozvoj zaměstnance a zároveň souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele a účast na tomto vzdělávání je považována ve smyslu zákoníku práce za výkon pracovní činnosti, dále pak rekvalifikace zaměstnance prováděná v souladu se zákonem o zaměstnanosti.²²

Novelou byl rozšířen i okruh darů na humanitární a charitativní účely, které jsou odčitatelné od základu daně, o dary poskytnuté na tyto účely právnickým i fyzickým osobám usazeným v jiném členském státě Evropské unie, ale i v Norsku či na Islandu.

Účinnosti nabyly také změny legislativnětechnického charakteru související se zásadní novelizací zákona o důchodovém pojištění. Došlo k zavedení paušálního výdaje na dopravu, ke změně v osvobození náhrad veřejných činitelů od daně z příjmů ze závislé činnosti a byly zvýšeny paušální výdaje uplatňované procentem z příjmů u příjmů z podnikání podle zvláštních právních předpisů a u příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti.

Jak je všeobecně známo, hospodaření v roce 2009 bylo značně ovlivněno ekonomickou krizí, která v roce 2009 značně zasáhla hospodaření České republiky a odrazila se také v novelizaci právní úpravy daní z příjmů a v úvahách nad jejími dalšími změnami.

Při přípravě novelizace zákona o daních z příjmů Ministerstvem financí bylo navrženo zavedení progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob ve výši 23% pro daňový základ přesahující cca 2,25 mil. Kč od roku 2010. Tento návrh se však vláda

²² Dráb, Ondřej; Drábová, Milena. Změny v daňových předpisech od 1.1.2009, 2.část. Daně a právo v praxi 2/2009. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009

nakonec rozhodla neprosazovat. V závěru roku 2009 byl pak pod číslem sněmovního tisku 941 Poslaneckou sněmovnou projednáván návrh poslanců České strany sociálně demokratické na zavedení progresivního zdanění u daně z příjmů fyzických osob od roku 2011. Současná sazba 15% by byla na základě tohoto návrhu zachována do základu daně 1,2 mil. Kč, vyšší daňový základ by pak byl zdaněn sazbou 30%. Pro období roku 2010 bylo dále zvýšeno daňové zvýhodnění na dítě na 11.604,- Kč. Kromě tohoto zvýhodnění však pro rok 2010 k jiným parametrickým změnám daně z příjmů fyzických osob nedošlo.

2.3.2 Daň z příjmů právnických osob

Jak jsem již uvedla výše, nová právní úprava daně z příjmů právnických osob účinná k 1.1.2008 byla ovlivněna zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. V oblasti daně z příjmů právnických osob však nakonec došlo pouze k jediné změně ovlivňující naprostou většinu poplatníků daně z příjmů právnických osob. Tato změna se týká pokračujícího postupného snižování sazby daně na 21% ve zdaňovacím období započatém v roce 2008, 20% ve zdaňovacím období započatém v roce 2009 a konečných 19% počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2010. S tímto souvisí také nová zásada zejména v případě přechodu na hospodářský rok, podle které se určuje rozhodná sazba daně z příjmů právnických osob, kdy rozhodnou se stává sazba daně platná k prvnímu dni zdaňovacího období či období, za které se podává daňové přiznání.

Stejně jako u daně z příjmů fyzických osob došlo ke změně v rámci osvobození od daně z příjmů právnických osob. Nadále už nejsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny hypoteční zástavní listy, naopak nově osvobozeny jsou dividendové příjmy přijaté českou mateřskou společností od její zahraniční dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem státu mimo Evropskou unii či Švýcarsko, ale v zemi s níž má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.²³ Osvobozeny byly také příjmy plynoucí z převodu podílu na společnosti pro některé případy a poplatníky daně z příjmů právnických osob, na kterou navázala změna podmínek pro daňově neutrální vklady podniku a daňově neutrální výměnu podílů.

²³ Dráb, Ondřej; Drábová, Milena. Změny v daňových předpisech od 1.1.2008 (I.část). Daně a právo v praxi 1/2008. Praha:ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2008

Dle novelizace zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů se k 1.1.2009 snížila sazba daně z příjmů právnických osob z 21% na 20%. Novelou zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č. 2/2009 Sb. pak došlo k následujícím změnám: rozšířen byl okruh osob oprávněných uplatnit osvobození příjmu z převodu obchodního podílu v dceřiné společnosti u mateřské společnosti, které jsou daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, bez ohledu na existenci jejich „daňového usazení“ v České republice.²⁴ Rozšířen byl také okruh osvobození dividendových příjmů (mimo jiné byly nově osvobozeny i dividendové příjmy plynoucí penzijnímu fondu či instituci penzijního připojištění), úrokových příjmů, licenčních poplatků a příjmů z prodeje podílu v jiné společnosti za podmínek podobných jako platí pro mateřské a dceřiné společnosti v rámci Evropské unie.

Jako u daně z příjmů fyzických osob se i pro právnické osoby rozšířil okruh darů poukázaných na charitativní a humanitární účely odčitatelných od základu daně o dary poskytnuté na tyto účely právnickým i fyzickým osobám usazeným v jiném členském státě Evropské unie, ale i v Norsku či na Islandu.

Novelizována byla také úprava týkající se odpisování majetku a investičních pobídek.

K 1.1.2010 pak i přes dopad hospodářské krize došlo ke snížení sazby daně z příjmů právnických osob, a to na 19%, které bylo schváleno novelou zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

2.4 Povaha daní z příjmů

Daně z příjmů jsou daně, které se staly součástí daňové soustavy s účinností od 1.1.1993. Daně z příjmů mají charakter daní osobních a řadíme je mezi daně přímé, a to důchodového typu. Ukládají se tedy domácnostem a postihují zdaňovaný příjem přímo při jeho vzniku. Z toho plyne, že ten, kdo dani podléhá, resp. ji hradí, nemůže za žádných okolností přenést tuto svou daňovou povinnost na jiný subjekt. To vychází také

²⁴ Dráb, Ondřej; Drábová, Milena. Změny v daňových předpisech od 1.1.2009, 2.část. Daně a právo v praxi 2/2009. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009

z faktu, že jde o daně osobní, což znamená, že odrážejí schopnost daňového poplatníka je platit. Naproti tomu daně „na věci“ se ukládají na činnosti nebo objekty, a to nezávisle na možnostech těch, kteří převod uskutečňují, nebo na možnostech vlastníků.²⁵

Daně z příjmů jsou daněmi syntetickými, zdaňují celkový důchod bez ohledu na jeho pramen, opakem by byly daně analytické, jež by zdaňovaly každá jiný pramen důchodu.

Daně z příjmů jsou daně pravidelně se opakující a daně celostátní, jejichž výnos je rozdělován mezi více článků rozpočtové soustavy, z čehož plyne, že jde o daně sdílené.

Mimo jiné jde také o daně univerzální, jelikož postihují všechny poplatníky.

Daně z příjmů se člení z hlediska subjektu daně na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Z hlediska podílu na celkovém daňovém indexu jsou daně z příjmů nejdůležitější položkou státního rozpočtu po nepřímých daních.²⁶

²⁵ Bakeš, Milan; Karfíková, Marie a kol. Finanční právo, 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. str. 156 a následující .

²⁶ Bakeš, Milan; Karfíková, Marie a kol. Finanční právo, 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. str. 193 a následující .

3. Zdaňování příjmů společníků obchodních společností

Příjmy obchodních společností z jejich podnikatelské činnosti musíme odlišovat od příjmů jejich společníků. Z toho plyne, že ani zdaňování těchto různých druhů příjmů není stejné. V první řadě záleží na konkrétní právní formě společnosti, jelikož každá z forem má svá daňová specifika. Dále záleží také samozřejmě na tom, zda je společníkem obchodní společnosti fyzická nebo právnická osoba, každá z těchto osob totiž podléhá jiné dani. Zdanění příjmů statutárních orgánů obchodních společností, respektive členů těchto orgánů, je v praxi složité. Struktura těchto osob a způsob jejich odměňování jsou natolik pestré, že snaha o zjednodušení či nalezení jednotného schématu mohou vést spíše ke vzniku daňových rizik než k ulehčení.

Je-li zdaňován příjem člena statutárního orgánu, je tato odměna dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů /dále jen „ZDP“/ považována za příjem ze závislé činnosti. Jako příjem z této činnosti jsou považovány i tantiémy přiznané valnou hromadou členovi představenstva akciové společnosti. Tím se odlišují od podílu na zisku, resp. dividendy, které podléhají dani z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou. V současné právní úpravě podléhají jak tantiémy, tak příjmy z podílu na zisku a dividend stejné daňové sazbě, a to ve výši 15%.

Je-li společníkem obchodní společnosti naopak právnická osoba, tvoří podíly na zisku z účasti ve společnosti zdanitelný příjem právnické osoby vstupující do obecného základu daně z příjmů právnických osob.

V této kapitole se budu tedy věnovat zdaňování jednotlivých příjmů společníků dle jednotlivých druhů obchodních společností. Na prvním místě půjde samozřejmě o zdanění podílů na zisku, respektive dividendových příjmů u akciové společnosti. Dále pak o zdanění převodu obchodního podílu a vypořádacího podílu, respektive příjmů z prodeje cenných papírů, a nemohu vynechat ani zdanění podílu na likvidačním zůstatku obchodní společnosti. U každé obchodní společnosti se budu také zabývat zdaněním příjmů v rámci této společnosti, před rozdělením jejího výsledku hospodaření mezi společníky obchodní společnosti.

Dříve než se budu věnovat samotnému zdaňování příjmů společníků v konkrétních typech obchodních společností, bych se ráda zmínila o problematice

rozdělování výsledku hospodaření v jednotlivých obchodních společnostech, která má bezpochyby vliv na rozdíly, které ve zdaňování příjmů společníků obchodních společností vznikají.

3.1 Rozdělování výsledku hospodaření v jednotlivých obchodních společnostech

Výsledek hospodaření je nutno chápat jako ekonomickou kategorii zobrazující schopnost podniku reprodukovat vložený kapitál, ale také bychom ho měli chápat z hlediska daňového a právního jako rozdíl mezi výnosy a náklady daného období. Přesto rozdělování výsledku hospodaření u některých forem společností vykazuje značná specifika.

3.1.1 Rozdělování výsledku hospodaření ve veřejné obchodní společnosti

Rozdělování zisku a případné ztráty ve veřejné obchodní společnosti je upraveno zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů /dále jen „ObchZ“, konkrétně pak v § 82 ObchZ. Zisk se dělí mezi společníky rovným dílem a podíl na zisku stanovený na základě účetní závěrky je splatný do tří měsíců od jejího schválení, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Ztrátu z podnikatelské činnosti zjištěnou na základě účetní závěrky nesou společníci rovným dílem.²⁷

Veřejná obchodní společnost, jako právnická osoba, sama dani z příjmů právnických osob nepodléhá. Na konci roku se tedy nezdaněný zisk, zjištěný jako rozdíl nákladů a výnosů, převede na jednotlivé společníky. V rozvaze pak v případě zisku jde o pouhou změnu pasivních položek. Společnost v rozvaze nevykazuje zisk ve výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení, avšak o hodnotu tohoto zisku zvýší závazky společnosti ke společníkům z titulu rozdělení zisku.

V případě, že bude společnost na konci účetního období vykazovat ztrátu z podnikatelské činnosti, rozdělí se i ta mezi společníky. Tato záporná hodnota se pak v rozvaze vykompenzuje pohledávkou za společníky při úhradě ztráty, a to na straně aktiv. Společníci nemohou podíl na zisku (resp. na ztrátě) odmítat, ani se vyhýbat zdanění (resp. úhradě ztráty).

²⁷ Viz § 82 ObchZ.

3.1.2 Rozdělování výsledku hospodaření v komanditní společnosti

Komanditní společnost lze z pohledu rozdělování výsledku hospodaření považovat za jednu z nejzajímavějších. Vyplývá to ze skutečnosti, že v komanditní společnosti působí dva druhy společníků, a to komplementáři a komanditisté a pro každou z těchto skupin platí odlišná pravidla. Na postavení komanditistů se ve většině případů užívají pravidla jinak stanovená pro společníky s ručením omezeným, na komplementáře pak ustanovení upravující postavení společníka veřejné obchodní společnosti.

Při rozdělování výsledku hospodaření společnosti tak případně část zisku určeného k rozdělení společnosti a část komplementářům. Velikost jednotlivých podílů je přesně stanovena ve společenské smlouvě, není-li tomu tak, dělí se mezi ně zisk na polovinu – polovina připadne na společnost a druhá na všechny komplementáře.

Stejně jako u veřejné obchodní společnosti se tedy nebude danit celý zisk, kterého bylo ve společnosti dosaženo, daní z příjmů právnických osob. Při účetní uzávěrce se nezdaněný výsledek hospodaření rozdělí dle stanoveného poměru mezi komanditisty a komplementáře. V rámci účetní závěrky se o podíl připadající na komplementáře dosažený účetní zisk sníží. Část výsledku hospodaření připadající na společnost, resp. komanditisty, musí společnost mimoúčetně upravit na daňový základ a následně vyčíslit daň z příjmů právnických osob.

Specifika nalezneme v úpravě komanditní společnosti i v případě, že se společnost na konci zdaňovacího období nachází ve ztrátě. Stejně jako u veřejné obchodní společnosti bude tato ztráta připsána společníkům k úhradě. Úhrada však nebude požadována po všech společnících, ale pouze po komplementářích, kteří tuto povinnost nesou rovným dílem, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Komanditisté se na úhradě ztráty podílí pouze, stanoví-li tak společenská smlouva.

3.1.3 Rozdělování výsledku hospodaření ve společnosti s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je první z daného výčtu, jejíž celé příjmy podléhají dani z příjmů právnických osob.

Společnost má povinnost vést účetnictví a účtovat o nákladech a výnosech. Na konci účetního období pak musí mimoúčetně vyčíslit základ daně, který představuje výsledek hospodaření společnosti s ručením omezeným upravený o daňově neuznatelné

výnosy a náklady. Takto vypočtená daň se ve výkazech společnosti odrazí jako náklad ve výkazu zisků a ztrát a dále v rozvaze jako závazek společnosti vůči státu.

Jak v případě společnosti s ručením omezeným, tak u komanditistů komanditní společnosti, vstupuje do dalšího rozdělování mezi společníky čistý zisk po zdanění. I přes zdanění sazbou daně z příjmů právnických osob se bude tento připravený výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení za účetní období při dalším rozdělování dále danit.

Zákonné podmínky pro výplatu podílů na zisku společníků společnosti s ručením omezeným jsou stanoveny v § 123 odst. 2 ObchZ. O rozdělení výsledku hospodaření, stejně jako o způsobu úhrady ztráty rozhoduje valná hromada společnosti. K výplatě zisku přitom nelze využít základního kapitálu, rezervního fondu ani ostatních kapitálových fondů, ani prostředků, které podle ObchZ, společenské smlouvy, nebo stanov společnosti mají být použity k doplnění těchto fondů. Jak naloží společníci se zbylou částí výsledku hospodaření je zcela v jejich kompetenci. Pokud tedy valná hromada rozhodne o rozdělení této části účetního zisku mezi společníky, bude tento výsledek zdaněn znovu, a to srážkovou daní z příjmů fyzických nebo právnických osob.

Společníci však mohou také postupovat tak, že se rozhodnou ponechat čistý zisk po zdanění ve společnosti jako další vklad do základního kapitálu. Zvýšení základního kapitálu u společnosti s ručením omezeným²⁸ se nepovažuje za podíl na zisku, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku.²⁹ Společnost s ručením omezeným tedy nemá při zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů žádné daňové povinnosti a zvláštní sazba daně ve výši 15% se nesráží ani následně neodvádí příslušnému finančnímu úřadu.

Z ustanovení ObchZ však pro společnost vyplývá další řada podmínek pro výplatu podílů na zisku společníkům společnosti s ručením omezeným. Společnost nesmí vyplácet zálohu na podíl na zisku. Společnost není oprávněna rozdělit zisk nebo jiné vlastní zdroje mezi společníky, pokud je vlastní kapitál společnosti zjištěný z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nižší nebo pokud by v důsledku rozdělení zisku byl nižší než základní kapitál společnosti. Částka určená k vyplacení jako podíl na zisku společnosti nesmí být vyšší, než je výsledek hospodaření účetního období vykázaný v účetní závěrce snížený o povinný příděl do rezervního fondu a o neuhrazené ztráty

²⁸ Viz § 144 ObchZ

²⁹ Viz § 36 odst. 1 písm. b) ZDP

minulých let a zvýšený o nerozdělený zisk minulých let a fondy vytvořené ze zisku, které společnost může použít dle svého volného uvážení.³⁰

Výplata podílu na zisku se v rozvaze opět projeví pouze přesunem na straně pasiv. Na jedné straně poklesne položka výsledku ve schvalovacím řízení, případně nerozděleného zisku minulých let, na druhé straně se pak zvýší závazky vůči společníkům z rozdělovaného zisku a také se zvýší závazky vůči státu vzniklé z titulu srážky daně z příjmů z těchto podílů.

Dle výše uvedeného se zdá být společnost s ručením omezeným nejméně výhodnou, jelikož dochází ke dvojímu zdanění výsledku hospodaření společnosti. Toto znevýhodnění však může být vyváženo tím, že příjmy zdaněné srážkovou daní nezakládají povinnost odvádět z těchto příjmů pojistné na veřejné zdravotní pojištění a sociální pojištění, což alespoň dle mého názoru může přinést řadu pozitiv, viz Příloha č. 1.

3.1.4 Rozdělování výsledku hospodaření v akciové společnosti

Akcionář má dle ustanovení § 178 odst. 1 ObchZ právo na podíl na zisku (dividendu), který stejně jako u společnosti s ručením omezeným schválila valná hromada podle výsledku hospodaření k rozdělení. Podíl se určuje poměrem jmenovité hodnoty akcií k jmenovité hodnotě akcií všech akcionářů, nevyplývá-li však z ustanovení stanov, které se týkají prioritních akcií, něco jiného.

Společnost však není oprávněna rozdělit zisk či jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, pokud by vlastní kapitál zjištěný z řádné nebo mimořádné účetní závěrky byl nižší nebo pokud by v důsledku rozdělení zisku byl nižší než základní kapitál společnosti zvýšený o upsanou jmenovitou hodnotu akcií, pokud byly upsány akcie společnosti na zvýšení základního kapitálu a zvýšený základní kapitál nebyl ke dni sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky zapsán v obchodním rejstříku, a tu část rezervního fondu nebo ty rezervní fondy, které podle zákona a stanov nesmí společnost použít k plnění akcionářům.³¹

³⁰ Macháček, Ivan. Daň z příjmů právnických osob. Praha: LINDE nakladatelství s.r.o., 2002. str. 182 – 184.

³¹ Mirčevská, Dalimila. Kapitálové společnosti – daně, účetnictví, právo. Praha: Grada Publishing, a.s. str. 118 a 119.

Vyplácení dividend je také zakázáno, pokud dosud nebyly účetně odepsány zřizovací výdaje, vykazované v aktivech jako dlouhodobý nehmotný majetek. Podíl na zisku by mohl být v tomto případě rozdělen mezi akcionáře, pouze když bude nerozdělený zisk minulých období a disponibilní zdroje nejméně rovny neodepsané části zřizovacích výdajů. Částka určená k vyplacení nesmí být vyšší než výsledek hospodaření účetního období vykázaný v účetní závěrce snížený o povinný příděl do rezervního fondu a o úhradu neuhrazené ztráty minulých let a zvýšený o nerozdělený zisk minulých let a fondy vytvořené ze zisku. Jak vyplývá z toho, co jsem již uvedla výše, je tato úprava pro kapitálové společnosti shodná.

3.1.5 Rozdělování výsledku hospodaření v evropském hospodářském zájmovém sdružení

Již z charakteristiky evropského hospodářského zájmového sdružení, o kterém jsem se zmínila v první části této práce, vyplývá, že evropské hospodářské zájmové sdružení je z pohledu českého práva právnickou osobou s plnou právní způsobilostí a též účetní jednotkou. Tato samostatnost je však omezena vzhledem k analogii evropského hospodářského zájmového sdružení a veřejné obchodní společnosti v daňové oblasti.

Proto je i rozdělování výsledku hospodaření v evropském hospodářském zájmovém sdružení shodné s rozdělováním výsledku hospodaření ve veřejné obchodní společnosti. Zisk sdružení a případná ztráta je tedy mezi jednotlivé členy sdružení rozdělován v poměru určeném ve smlouvě o sdružení, jinak rovným dílem.

3.1.6 Rozdělování výsledku hospodaření v evropské společnosti

Jako se svým charakterem podobá evropské hospodářské zájmové sdružení osobním společenstvem, především veřejné obchodní společnosti, má evropská společnost velmi blízko ke kapitálovým společnostem českého práva, konkrétně k akciové společnosti.

Právě z toho důvodu, že není v Nařízení č. 2157/2001 o evropské společnosti, ani v zákoně o evropské společnosti č. 627/2004 Sb., který toto nařízení transponoval do české právní úpravy, žádná specifická úprava, týkající se rozdělení výsledku hospodaření mezi akcionáře evropské společnosti, vztahuje se na evropskou společnost

subsidiárně úprava akciové společnosti. S rozdělením výsledku hospodaření bude muset tedy dát souhlas valná hromada společnosti a výše podílu akcionáře na zisku společnosti bude záviset na poměru výše jmenovité hodnoty akcií konkrétního akcionáře k jmenovité hodnotě všech akcií, pokud tedy stanovy společnosti nestanoví jinak. Obdobně pak budou muset být splněny podmínky pro rozdělení výsledku hospodaření evropské společnosti, které jsou závazné pro rozdělení výsledku hospodaření u akciové společnosti.

3.2 Zdanění příjmů společníků obchodních společností

3.2.1 Zdanění příjmů společníků veřejné obchodní společnosti

3.2.1.1 Podíl na zisku veřejné obchodní společnosti

Jak je již uvedeno výše, celý výsledek hospodaření veřejné obchodní společnosti za účetní období se převádí v podílech na zisku nebo na ztrátě na jednotlivé společníky veřejné obchodní společnosti. Samotné veřejné obchodní společnosti tedy nezbude žádný vlastní výsledek hospodaření.³² Proto bude trvale vykazovat nulový základ daně z příjmů a bylo by zcela zbytečné, aby pouze formálně podávala přiznání k dani z příjmů právnických osob. Této povinnosti je zbavena přímo ustanovením § 38m odst. 7 písm. b) ZDP.³³ Za předmět daně z příjmů veřejné obchodní společnosti se považují pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou v souladu s § 36 ZDP.³⁴

Samostatně tak zdaňují převedený podíl společníci veřejné obchodní společnosti. Míra zdanění, resp. sazba daně z příjmů, pak bude odvislá od právní subjektivity společníka. Bude-li společník fyzickou osobou, pak bude podíl na zisku podléhat 15% sazbě daně z příjmů fyzických osob, bude-li společník naopak osobou právnickou, pak bude daný příjem zdaňován v roce 2010 19 % sazbou daně z příjmů právnických osob. Na společníky veřejné obchodní společnosti – fyzické osoby je pak pohlíženo jako na osoby samostatně výdělečně činné, to znamená se všemi důsledky doplatku sociálního a zdravotního pojištění z obdržení podílu na zisku. Jde-li o společníka veřejné

³² Děrgel, Martin. Specifika veřejné obchodní společnosti. Účetnictví v praxi 2009/6. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009.

³³ Viz § 38m odst. 7 písm. b) ZDP – (7) Povinnost podat daňové přiznání podle zvláštního právního předpisu nemá b) veřejná obchodní společnost.

³⁴ Viz § 18 odst. 9 ZDP.

obchodní společnosti – právnickou osobu, postupuje se podobně jako u společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti. V případě, že je společník fyzickou osobou, pak má zdanění jeho podílu na zisku charakter příjmu z podnikání.³⁵ Dílčím základem daně bude zmíněná část základu daně veřejné obchodní společnosti stanoveného po vyloučení nedaňových výdajů, příjmů, přepočtu účetních odpisů na daňové atd. Specifikem je, že poplatník nemůže u těchto příjmů uplatnit žádné paušální výdaje procentem z příjmů, ale vždy jen skutečné výdaje prokázané účetnictvím veřejné obchodní společnosti.³⁶

Stejně jako je mezi společníky veřejné obchodní společnosti rozdělován výsledek hospodaření, je na ně dle daného poměru rozdělován i možný odpočet z titulu darů poskytnutých veřejnou obchodní společností, výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje i slev na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením.³⁷

Je-li společník české veřejné obchodní společnosti daňovým nerezidentem České republiky (a současně nejde o rezidenta státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru) a plynou-li mu z této společnosti příjmy, považují se tyto příjmy za dosažené prostřednictvím stálé provozovny v České republice. Proto bude podléhat obecně zajištění daně, a to sazbou odpovídající zdanění obecného základu daně, tedy pokud půjde o fyzickou osobu 15%, u právnické osoby 19%.³⁸

3.2.1.2 Podíl na likvidačním zůstatku

Příjmy z podílů na likvidačním zůstatku společníků veřejné obchodní společnosti jsou ze zdanění vyloučeny, a to proto, že zisk veřejné obchodní společnosti se nezdaňuje u této společnosti, ale byl již daní z příjmů zdaněn samotnými společníky, a to v souladu s ustanovením § 7 odst. 1 písm. d) ZDP. Podíl na likvidačním zůstatku byl v případě zdanění u těchto osob zdaněn dvakrát.³⁹

Příjmy z podílů na likvidačním zůstatku společníků veřejné obchodní společnosti – právnických osob jsou pak ze zdanění vyloučeny ve smyslu ustanovení § 23 odst. 4 písm. f) ZDP.

³⁵ Viz § 7 odst. 1 písm. d) ZDP.

³⁶ Děrgel, Martin. Specifika veřejné obchodní společnosti. Účetnictví v praxi 2009/6. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009.

³⁷ Viz § 34 odst. 4 až 7 ZDP a § 35 odst. 1 ZDP.

³⁸ Viz § 38e odst. 3 ZDP.

³⁹ Mirčevská, Dalimila. Kapitálové společnosti, daně, účetnictví, právo. Havlíčkův Brod: GRADA Publishing, a.s., 2009. str. 111 - 113.

3.2.2 Zdanění příjmů společníků komanditní společnosti

3.2.2.1 Podíl na zisku komanditní společnosti

Naproti veřejné obchodní společnosti je komanditní společnost poplatníkem daně z příjmů právnických osob.

Základ daně si komanditní společnost stanoví jako právnická osoba celkově za celou společnost.⁴⁰ Od toho se pak odečtou podíly připadající na komplementáře. Zbýlý základ daně je základem daně komanditní společnosti. Ten se pak zdaní sazbou daně z příjmů právnických osob, která je pro rok 2010 na úrovni 19%.

Do zdanitelných příjmů se samozřejmě nezahrnují příjmy, jež nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené a příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně. Logicky se proto musí při zjišťování příjmů a výdajů respektovat jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

U poplatníka daně z příjmů fyzických osob, který je komplementářem komanditní společnosti, je předmětem daně ta část základu daně komanditní společnosti, která připadá komplementářům. Pro zjištění základu daně z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti se tedy použijí ustanovení společná pro obě daně z příjmů, a to § 23 až 33 ZDP.⁴¹ Způsob zdanění jeho podílů na zisku je obdobný jako u výše popsaného zdanění společníků veřejné obchodní společnosti. Zdanění podílů na zisku komanditistů komanditní společnosti je pak podobné jako zdanění podílů na zisku společníků společnosti s ručením omezeným, kterému se budu věnovat v následující části mé diplomové práce.

3.2.2.2 Podíl na likvidačním zůstatku

Co se týká zdanění příjmů z podílů na likvidačním zůstatku, opět bude záviset, zda půjde o osobu komplementáře, či komanditisty a opět je možné odkázat na úpravu, kterou jsem popsala v případě komplementáře u veřejné obchodní společnosti a v případě komanditisty u společnosti s ručením omezeným.

⁴⁰ Základem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy minus výdaje na jejich dosažení, udržení a zajištění. U poplatníků účtujících v účetnictví je to hospodářský výsledek, který se dále upravuje o připočitatelné a odpočitatelné položky uvedené v ZDP. U poplatníků vedoucích pouze evidenci příjmů a výdajů je základem daně rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji.

⁴¹ Sovová, Olga; Fiala, Zdeněk. Základy finančního a daňového práva. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2009. str. 71 – 73.

3.2.3 Zdanění příjmů společníků společnosti s ručením omezeným

3.2.3.1 Podíl na zisku společnosti s ručením omezeným

Podobně jako akciová společnost, o jejímž zdanění a zdanění jejích společníků budu psát následně, podává i společnost s ručením omezeným daňové příznání k dani z příjmů právnických osob. Základ daně z příjmů právnických osob a pak samotná daň z příjmů právnických osob se určí ze zjištěného výsledku hospodaření společnosti, který představuje hrubý účetní zisk.

Podíly na zisku z majetkového podílu na společnosti s ručením omezeným, které připadají na jednotlivé společníky – fyzické osoby, jsou dle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP příjmem z kapitálového majetku. Proto budou zdaňovány zvláštní sazbou daně ve výši 15%, jak je stanoveno v § 36 odst. 2 písm. b) ZDP. Jde o daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou, která je odváděna společností jako plátcem této daně. Společnost pak sníží výplatu podílu na zisku společníkovi právě o odvedenou srážkovou daň. Toto zdanění pak bude konečné a příjemce podílu na zisku společnosti s ručením omezeným již tento podíl nezahrne do obecného základu daně v souladu s ustanovením §5 odst. 5 ZDP.⁴²

Jiná situace nastane, pokud je společníkem společnosti s ručením omezeným právnická osoba a pokud jsou splněny podmínky uvedené v § 19 ZDP. V tomto případě budou podíly na zisku od daně z příjmů osvobozeny a plátce podílů na zisku z podílů srážkovou daň nesráží a podíly nevstupují ani do daňového základu příjemce dle ustanovení § 23 odst. 4 písm. a) ZDP.

Výše uvedené platí v situaci, kdy společník - poplatník je rezidentem České republiky. Pokud by podíly na zisku plynuly nerezidentovi z území České republiky, podléhal by tento příjem srážkové dani v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 písm. b) ZDP ve výši 15 %, a to pokud by nešlo o příjmy osvobozené od daně v souladu s § 19, stejně jako výše, nebo pokud by smlouva o zamezení dvojího zdanění, je-li se zemí rezidentství právnické nebo fyzické osoby uzavřena, nestanovila jinak.

V obou případech je plátce povinen srazit daň při výplatě podílů na zisku, nejpozději pak do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada schválila řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku

⁴² Mirčevská, Dalimila. Kapitálové společnosti, daně, účetnictví, právo. Havlíčkův Brod: GRADA Publishing, a.s., 2009. str. 122.

společnosti s ručením omezeným. Odvést sraženou daň je pak povinen do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku.

V případě, že plynou podíly na zisku poplatníkovi ze zdrojů v zahraničí, pak nejde-li o příjmy osvobozené dle ustanovení § 19 ZDP nebo pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená se zemí rezidentství právnické osoby nestanoví jinak, budou tyto příjmy zahrnuty do samostatného základu daně v souladu se zněním § 20b ZDP. Je-li poplatníkem fyzická osoba, budou tyto příjmy ze zdrojů v zahraničí nesnížené o výdaje, dílčím základem daně a zdaněné obecnou sazbou daně dle § 16 ZDP. Do samostatného základu daně se tyto příjmy zahrnují ve výši včetně daně sražené v zahraničí.⁴³

3.2.3.2 Převod obchodního podílu

Převod obchodního podílu je jedním z nástrojů, kterým lze docílit konce účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným, změny výše obchodních podílů společníků anebo uskutečnění vstupu nového společníka do společnosti.

Za existence společnosti může společník ukončit svoji účast na společnosti buď převodem obchodního podílu, nebo může být účast společníka ukončena z následujících důvodů:

- vyloučení společníka rozhodnutím valné hromady podle § 113 odst. 4 a § 121 odst. 1 ObchZ, a to dnem účinnosti tohoto rozhodnutí,
- vyloučení společníka rozhodnutím soudu, a to dnem právní účinnosti tohoto rozhodnutí podle § 149 ObchZ,
- smrt společníka v případě, že obchodní podíl nepřejde na dědice podle § 116 odst. 2 ObchZ, a to dnem smrti tohoto společníka,
- zánik právnické osoby s přechodem jmění na právního nástupce v případě, že obchodní podíl nepřejde na právního nástupce podle § 116 odst. 1 ObchZ, a to dnem zániku právnické osoby,
- rozhodnutí soudu o zrušení účasti společníka ve společnosti podle § 148 odst. 1 ObchZ, a to dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí,

⁴³ Mirčevská, Dalimila. Příjmy plynoucí z držby podílu na obchodních společnostech. Daně a finance 4/2008. Praha: LexisNexis s.r.o., 2008.

- prohlášením konkursu na majetek společníka podle § 148 odst. 2 ObchZ, a to dnem vyvěšení rozhodnutí na úřední desce soudu,
- zamítnutí návrhu na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku podle § 148 odst. 2 ObchZ, a to dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí,
- dohoda společníků o zániku účasti společníka ve společnosti, a to dnem uvedeným v této dohodě, jinak dnem účinnosti smlouvy podle § 149a ObchZ,
- zrušení účasti dědice ve společnosti,
- pravomocné nařízení výkonu rozhodnutí postižením podílu společníka, nebo vydání exekučního příkazu k postižení podílu společníka podle § 148 odst. 2 ObchZ⁴⁴,

pak má nárok na vypořádací podíl. K převodu obchodního podílu ve společnosti s ručením omezeným dochází prostřednictvím smlouvy o převodu obchodního podílu. Nabývací cena, za kterou se bude obchodní podíl převádět, je smluvní a může tedy dojít i k situaci, kdy bude takový převod bezúplatný. V případě bezúplatného převodu na základě smlouvy o převodu obchodního podílu vzniká nabyvateli povinnost podat přiznání k dani darovací.

Příjem z prodeje obchodního podílu ve společnosti s ručením omezeným je předmětem daně z příjmů, pokud není osvobozen, a vstupuje do obecného základu daně. U společníka – fyzické osoby je tento příjem předmětem daně ve smyslu ustanovení § 10 odst. 1 písm. c) ZDP, pokud nebyl obchodní podíl součástí obchodního majetku společníka. V opačném případě by pak šlo o příjem ve smyslu ustanovení § 7 ZDP jako součást příjmů z podnikání. U společníka – právnické osoby pak vstupuje příjem z tohoto prodeje do obecného základu daně ve smyslu ustanovení § 18 ZDP. Základ daně tvoří příjem z prodeje obchodního podílu snížený o nabývací cenu podílu, viz Příloha č. 1. U společníka - fyzické osoby bude tento příjem podléhat 15% daňové sazbě, u společníka – právnické osoby je pak pro letošní rok tento příjem zdaňován 19% daňovou sazbou.

Příjmy z převodu obchodního podílu u společníků – fyzických osob jsou od daně z příjmů osvobozeny dle § 4 odst. 1 písm. r), jestliže doba mezi nabytím⁴⁵ a převodem

⁴⁴ Skálová, Jana; Pčouková, Pěva. Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008. str. 116 - 119

⁴⁵ Den nabytí je definován v Pokynu D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů.

obchodního podílu přesahuje dobu 5 let. Tato doba se zkracuje o dobu, po kterou byl poplatník společníkem společnosti s ručením omezeným před přeměnou této společnosti. Doba pěti let mezi nabytím a převodem se nepřerušuje v případě výměny podílů, fúzí společností nebo rozdělení společnosti. Osvobození nebude možné využít v případě, že příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným byly pořízeny z obchodního majetku poplatníka, a to do pěti let po ukončení podnikatelské, nebo jiné samostatné výdělečné činnosti.

3.2.3.3 Vypořádací podíl

Nárok na vypořádací podíl ve společnosti s ručením omezeným vychází z držby obchodního podílu, představující majetkovou účast společníka ve společnosti.⁴⁶ Právo na vypořádání vzniká společníkovi společnosti s ručením omezeným při zániku účasti společníka ve společnosti za trvání společnosti jinak než převodem podílu. Výše vypořádacího podílu se stanoví ke dni zániku účasti společníka ve společnosti z vlastního kapitálu, který bude zjištěn z mezitímní, řádné nebo mimořádné účetní závěrky sestavené ke dni zániku účasti společníka ve společnosti, nestanoví-li společenská smlouva, že se má zjistit z čistého obchodního majetku na základě posudku znalce ustanoveného obdobně podle § 59 odst. 3 ObchZ.⁴⁷ V žádném případě ale není možné, aby se hodnota vypořádacího podílu stanovila dohodou. Vypořádací podíl se vyplácí v penězích, nestanoví-li společenská smlouva nebo stanoví něco jiného.

Vypořádací podíl je splatný uplynutím třetího měsíce od schválení účetní závěrky podle § 61 odst. 3 ObchZ, nebo ode dne doručení posudku znalce podle § 61 odst. 2 ObchZ společnosti, nestanoví-li zákon, dohoda účastníků nebo společenská smlouva jinak. Pokud by nebyla účetní závěrka bez vážnějších důvodů schválena, je právo na vyplacení vypořádacího podílu splatné uplynutím tří měsíců ode dne, kdy měla být účetní závěrka schválena.

Při výplatě vypořádacího podílu je společnost povinna vyplacený vypořádací podíl společníkovi zdanit zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 2 písm. e) ZDP, která činí 15%, viz Příloha č. 2. Výjimkou bude situace, kdy společník zemře, pak vzhledem

⁴⁶ Mirčevská, Dalimila. Kapitálové společnosti, daně, účetnictví, právo. Havlíčkův Brod: GRADA Publishing, a.s., 2009. str. 77 - 78.

⁴⁷ Skálová, Jana; Pčouková, Pěva. Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008. str. 116 - 119

k ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) ZDP nejsou příjmy získané zděděním předmětem daně z příjmů, nýbrž předmětem daně dědické. Základem daně je výše vypořádacího podílu snížená o nabývací cenu podílu na společnosti, je-li odcházejícím společníkem nabývací cena podílu podle § 24 odst. 7 ZDP prokázána. Povinnost doložit hodnotu nabývací ceny podílu má dle ustanovení ZDP odcházející společník. Pokud by tato cena prokázána nebyla, bude 15% sazba daně odvedena společností z hodnoty vypořádacího podílu bez snížení o nabývací cenu podílu.

Režim zdanění vypořádacího podílu je stejně jako podíl na zisku společnosti odvislý od mnoha okolností, jako na příklad od skutečnosti, zda je vypořádací podíl vyplácen rezidentovi nebo nerezidentovi České republiky, zda je vyplácen ze zdrojů na území České republiky nebo ze zdrojů v zahraničí, zda se jedná o příjem právnické či fyzické osoby a zda byl daný obchodní podíl u konkrétní fyzické osoby součástí obchodního majetku nebo ne. Vzhledem ke shodám, které jsou mezi právní úpravou zdanění podílu na zisku, a vypořádacího podílu ve společnosti s ručením omezeným se dá říci, že na skutečnosti, které jsem zde popsala, se použije ta samá úprava, která je popsána výše u zdanění podílu na zisku u společnosti s ručením omezeným.

3.2.3.4 Podíl na likvidačním zůstatku

Jak již z termínu likvidační zůstatek vyplývá, je spjat se zrušením a zánikem společnosti. Je-li právě se zrušením společnosti spojena likvidace, má společník dle ustanovení § 61 odst. 4 ObchZ právo na podíl na majetkovém zůstatku, který vyplynul z likvidace (podíl na likvidačním zůstatku). Výše podílu na likvidačním zůstatku může být stanovena společenskou smlouvou, nebo je dána poměrem vkladu společníka k základnímu kapitálu společnosti.

Podíl společníka společnosti s ručením omezeným na likvidačním zůstatku při likvidaci společnosti je v případě společníka – fyzické osoby příjmem podle ustanovení § 10 odst. 1 písm. f) ZDP pokud majetková účast nebyla součástí obchodního majetku a příjmem podle ustanovení § 7 odst. 1 ZDP pokud majetková účast součástí obchodního majetku byla. U společníka – právnické osoby se jedná o příjem ve smyslu ustanovení § 18 ZDP. Jedná-li se o příjem ze zahraničí, použijí se stejná pravidla jako u zdanění vypořádacího podílu a podílu na zisku společnosti s ručením omezeným.

Základem daně v případě podílu na likvidačním zůstatku je výše tohoto podílu snižená o jeho nabývací cenu.⁴⁸ Tento příjem společníka společnosti s ručením omezeným pak podléhá zdanění srážkovou daní dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. f) ZDP ve výši 15 % u rezidentů a dle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP ve výši 15 % u nerezidentů, nestanoví-li smlouva o zamezení dvojího zdanění něco jiného. Příjem společníka plynoucí z podílu na likvidačním zůstatku vstupuje do obecného základu daně z příjmů ve smyslu ustanovení § 5 ZDP v případě fyzických osob a v případě právnických osob do samostatného základu daně ve smyslu ustanovení § 20b ZDP, je-li vyplácen podíl na likvidačním zůstatku společníkům ze zdrojů v zahraničí. Srážku daně je pak povinen provést plátce daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka v případě společníka, který je rezidentem České republiky. U nerezidentů je plátce povinen provést srážku nejpozději v den, kdy o závazku účtuje.

3.2.4 Zdanění příjmů akcionářů akciové společnosti

3.2.4.1 Dividendové příjmy

Akciová společnost podává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Základ daně z příjmů právnických osob se stanoví neúčtní úpravou zjištěného výsledku hospodaření společnosti, jež představuje hrubý účetní zisk a následně se vypočte i samotná daň z příjmů právnických osob.

Dividenda, tj. podíl na zisku z majetkového podílu na akciové společnosti je u akcionářů – fyzických osob příjmem z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP⁴⁹ a je pak podle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP zdaňována konečnou srážkovou daní ve výši 15%. U akcionářů právnických osob mohou být příjmy z dividend při splnění podmínek, jež jsou uvedeny v § 19 ZDP od daně osvobozeny. Z toho pak plyne, že plátce dividendy z ní nesráží srážkovou daň a dividenda nevstupuje ani do daňového základu příjemce dividendy. Tento postup odpovídá situaci, kdy poplatníkem je rezident České republiky a kdy dividenda pochází ze zdroje z území České republiky.

⁴⁸ Nabývací cena je definována v ustanovení § 24 odst. 7 ZDP.

⁴⁹ Brychta, Ivan; Bulla, Miroslav a kol. Meritum účetnictví podnikatelů. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008. str.

Srážku daně je povinen dle ustanovení § 38d odst. 2 ZDP provést plátce a o tuto srážku následně také snížit výplatu příjmu akcionáři. Daňová povinnost akcionáře se následně považuje za splněnou a získaný příjem se, pokud se jedná o akcionáře – právnickou osobu již nezahrnuje do základu daně (§ 23 odst. 4 písm. a) ZDP), v případě akcionáře – fyzické osoby se pak již nezahrnuje do obecného základu daně (§5 odst. 5 ZDP).

Pokud plynou dividendové příjmy akcionáři – nerezidentovi České republiky z území České republiky, pak je tento příjem zdaněn srážkovou daní ve výši 15 % dle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP, nejde-li však o příjmy osvobozené od daně v souladu s ustanovením § 19 ZDP nebo pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená se zemí rezidentství právnické nebo fyzické osoby nestanoví jinak.

Plynou-li dividendové příjmy poplatníkovi – rezidentovi České republiky a jedná-li se o právnickou osobu, bude tento příjem, pokud není od daně osvobozen dle § 19 ZDP, součástí samostatného základu daně dle ustanovení § 20b ZDP a uplatní se daňová sazba 15 % dle ustanovení § 21 odst. 4 ZDP. Bude-li v tomto případě poplatníkem fyzická osoba, jsou dividendové příjmy ze zdrojů v zahraničí nesnížené o výdaje dílčím základem daně ve smyslu ustanovení § 8 odst. 4 ZDP a budou zdaněny obecnou sazbou daně dle § 16 ZDP.

3.2.4.2 Vypořádací podíl a podíl na likvidačním zůstatku

Na rozdíl od společnosti s ručením omezeným nemají akcionáři nárok na vypořádací podíl, tato skutečnost vyplývá z ustanovení § 179 odst. 2 ObchZ – po dobu trvání společnosti, ani v případě jejího zrušení není akcionář oprávněn požadovat vrácení svých vkladů.

Po zrušení společnosti s likvidací má ale akcionář právo na podíl na likvidačním zůstatku, a to ve smyslu § 179 odst. 3 obchodního zákoníku.

Způsob stanovení základu daně u podílu na likvidačním zůstatku a následného výpočtu daně z příjmů právnických či fyzických osob se v případě akcionářů akciové společnosti shoduje s úpravou zdanění podílu na likvidačním zůstatku u společníků společnosti s ručením omezeným, proto bych tímto ráda odkázala na úpravu, kterou jsem popsala již výše, právě u zdanění podílu na likvidačním zůstatku u společníků společnosti s ručením omezeným.

3.2.4.3 Příjem z prodeje cenných papírů

U akciových společností na rozdíl od společnosti s ručením omezeným může akcionář ukončit svoji účast na existující společnosti na příklad prodejem akcií, či jejich darováním. Příjem z prodeje cenných papírů je předmětem daně z příjmů, pokud není osvobozen a vstupuje do obecného základu daně.

U právnických osob se příjmy z prodeje cenných papírů vždy zahrnují do základu daně. Jedinou výjimkou pak jsou příjmy Podpůrčího a garančního rolnického a lesnického fondu, a.s., které plynou z prodeje cenných papírů v majetku fondu – ty jsou pak osvobozeny.⁵⁰

U fyzických osob závisí, zda jde o příjmy z prodeje cenných papírů, které byly zahrnuty do obchodního majetku⁵¹ fyzické osoby, či nikoli. Pokud jde o cenné papíry, jež byly zahrnuty do obchodního majetku fyzické osoby, budou příjmy z prodeje takových cenných papírů patřit do dílčího základu daně dle § 7 ZDP. Jednalo-li by se však o příjmy z prodeje cenných papírů, které do obchodního majetku fyzické osoby zahrnuty nebyly, patřily by tyto příjmy do základu daně podle ustanovení § 10 ZDP. Na příjmy z prodeje cenných papírů fyzickými osobami se pak může vztahovat osvobození od daně dle § 4 ZDP.

Jedná-li se o prodej cenných papírů zahrnutých do obchodního majetku fyzické osoby, bude postup záviset na skutečnosti, zda daný poplatník vede účetnictví nebo daňovou evidenci dle ustanovení § 7b ZDP. V opačném případě, tedy při prodeji cenných papírů nezahrnutých do obchodního majetku fyzické osoby může poplatník vedle nabývací ceny akcie a pořizovací ceny ostatních cenných papírů uplatnit i výdaje související s uskutečněním prodeje a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořizování cenných papírů.⁵² Z toho plyne, že se nehodnotí prodej jednotlivého

⁵⁰ Viz § 19 odst. 1 písm. j) ZDP.

⁵¹ Obchodním majetkem se zde dle § 4 odst. 4 ZDP rozumí souhrn majetkových 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. V pokynu D – 300 pak byla tato definice Ministerstvem financí ČR upřesněna – „majetkem zahrnutým v obchodním majetku se rozumí majetek, o kterém poplatník s příjmy podle § 7 zákona účtuje nebo ho eviduje v daňové evidenci“.

⁵² Viz § 10 odst. 5 ZDP

cenného papíru, ale úhrn všech prodejů cenných papírů, s tím že je možné zisky i ztráty z jednotlivých cenných papírů kompenzovat.⁵³

Úprava dotýkající se osvobození příjmů z prodeje cenných papírů je obsažena v ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Toto ustanovení říká, že osvobozeny jsou ty příjmy z prodeje investičních cenných papírů a cenných papírů kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, pokud přesáhne doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců. Další podmínkou pak je, že celkový podíl na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti (přímý i nepřímý) osoby prodávající cenné papíry nesmí přesáhnout v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5%, viz Příloha č. 3.

Toto osvobození se však nebude vztahovat na případy, kdy cenné papíry byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 6 měsíců od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a na příjmy z kapitálového majetku.

V ostatních případech jsou příjmy z prodeje cenných papírů osvobozeny od daně, pokud přesáhne doba mezi nabytím a převodem⁵⁴ dobu 5 let, dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) ZDP.

3.2.5 Zdanění příjmů společníků evropského hospodářského zájmového sdružení

Jak jsem uvedla hned v první kapitole mé práce, evropské hospodářské zájmové sdružení je z pohledu českého práva právnickou osobou s plnou právní způsobilostí a je také účetní jednotkou. Co se však týká oblasti daňové, zde svou samostatnost vzhledem k analogii evropského hospodářského zájmového sdružení a veřejné obchodní společnosti ztrácí.⁵⁵

Tato skutečnost vyplynula z novely ZDP, která byla součástí zákona o evropském hospodářském zájmovém sdružení, a v níž bylo stanoveno, že sdružení a jeho členové mají také v relaci k daním z příjmů postavení veřejné obchodní

⁵³ Vychopeň, Jiří. Cenné papíry a zdaňování příjmů s nimi souvisejících v roce 2008. Daně a právo v praxi 4/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008. str. 14 - 15.

⁵⁴ Při uplatnění osvobození příjmů z prodeje cenných papírů je potřeba správně posuzovat dobu mezi nabytím a převodem cenných papírů. Den nabytí je konkretizován Ministerstvem financí v pokynu D-300.

⁵⁵ Dráb, Ondřej. Evropské hospodářské zájmové sdružení a jeho právní a daňové aspekty. Daně a právo v praxi 10/2004. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2004.

společnosti, respektive jejích členů. Proto je evropské hospodářské zájmové sdružení poplatníkem daně z příjmů pouze, jde-li o příjmy podléhající srážkové dani, ale u zdanění ostatních příjmů sdružení je potřeba základ daně evropského hospodářského zájmového sdružení dle ustanovení § 37a ZDP ve spojení s § 18 odst. 11 ZDP rozdělit mezi členy sdružení.

Příslušná část základu daně připadající na jednotlivého člena sdružení pak podléhá zdanění. U členů sdružení – fyzických osob bude tento příjem zdaňován v rámci dílčího základu daně stanoveného z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP, u členů sdružení – právnických osob pak v rámci obecného základu daně. Pokud jde o ostatní okolnosti zdanění příjmů v evropském zájmovém hospodářském sdružení, je možné odkázat na úpravu veřejné obchodní společnosti.

Je-li členem sdružení se sídlem v České republice subjekt se sídlem či bydlištěm v jiném členském státě, vzniká mu na základě ustanovení § 37 odst. 3 ZDP stálá provozovna v České republice.⁵⁶ Jelikož členem evropského hospodářského zájmového sdružení může být pouze subjekt z Evropské unie, při převodu podílu na zisk evropského hospodářského zájmového sdružení není povinnost plátce provést zajištění daně. Přesto však bude daný subjekt povinen podat přiznání k dani z příjmů v České republice.

Přesto, že evropské hospodářské zájmové sdružení není poplatníkem daně z příjmů, co se týká ostatních daní, na příklad daně z přidané hodnoty, daně z nemovitostí, daně silniční a jiných, poplatníkem při splnění podmínek stanovených příslušnými daňovými zákony samozřejmě být může.

3.2.6 Zdanění příjmů společníků evropské společnosti

Z hlediska daně z příjmů je u evropské společnosti nutné obecně vyjít ze skutečnosti, že pokud se některý postup v ZDP aplikuje na akciovou společnost, respektive akcie nebo jiné cenné papíry, bude se vztahovat také na evropskou společnost, tedy také na podíl na evropské společnosti, a to bez ohledu na to, kde bude mít tato společnost své sídlo. Toto tvrzení mohou podpořit nařízením Rady č. 2157/2001

⁵⁶ Dráb, Ondřej. Evropské hospodářské zájmové sdružení a jeho právní a daňové aspekty. Daně a právo v praxi 10/2004. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2004.

ze dne 8. října 2001 o statutu evropské společnosti, které ve svém článku 1 bodu 2 stanoví, že základní kapitál evropské společnosti je rozvržen na akcie.

Jedná-li se pak o prodej podílu v evropské společnosti, a to bez ohledu na to, zda bude mít evropská společnost sídlo v České republice či nikoli, bude tento prodej posuzován jako prodej cenných papírů – akcií, což znamená možnost aplikace § 4 odst. 1 písm. w) ZDP a dále v návaznosti na účetní zachycení postup dle § 24 odst. 2 písm. r) nebo w) ZDP.⁵⁷

3.3 Mateřské a dceřiné společnosti

Novelou č. 438/2003 Sb. ZDP byl upraven systém zdanění dividend tak, aby odpovídal po vstupu České republiky do Evropské unie směrnici č. 90/435/EHS o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Tato nová úprava postihla zejména ustanovení § 19 odst. 1 písm. zf) až zj) ZDP. Na tuto novelu pak v roce 2007 navázala novela č. 261/2007 Sb. ZDP, jež rozšířila osvobození dividend a podílů na zisku i na dividendy přijaté od dceřiných společností založených mimo Evropskou unii ve státech, se kterými má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění a nově zavedla osvobození příjmů z převodu podílů mateřských společností v dceřiných společnostech poplatníků, kteří jsou rezidenty České republiky nebo stále provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, umístěné mimo území České republiky.⁵⁸

Ráda bych nejprve objasnila pojem mateřská a dceřiná společnost z daňového hlediska, jelikož již z této charakteristiky budou vyplývat podmínky pro uplatnění osvobození příjmů mezi těmito společnostmi od daně z příjmů a zároveň bych se tak ráda dostala k jádru problematiky.

Mateřská a dceřiná společnost je definována v § 19 odst. 3 a 9 ZDP. Mateřskou společností je obchodní společnost nebo družstvo, pokud je rezidentem České republiky a má formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva, nebo je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie a má některou formu

⁵⁷ Nesrovnal, Jiří; Fekar, Pavel. Některé daňové a účetní aspekty evropské společnosti. Daně a právo v praxi 4/2006. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006.

⁵⁸ Mirčevská, Dalimila. Příjmy plynoucí z držby podílu na obchodních společnostech. Daně a finance 4/2008. Praha: LexisNexis s.r.o., 2008.

uvedenou v předpisech Evropských společenství. Zároveň pak tato společnost podléhá některé z daní uvedených v příslušném právním předpisu Evropských společenství, které mají stejný nebo podobný charakter jako daň z příjmů. Tato společnost má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné společnosti. Dceřinou společností je obchodní společnost nebo družstvo, je-li rezidentem České republiky a má formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva, nebo je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, na jejímž kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl. Budou-li všechny tyto podmínky splněny, bude příjem z podílu na zisku či dividendy vyplacené dceřinou společností společnosti mateřské osvobozeny od daně z příjmů, viz Příloha č. 4.

Příjmy z převodu obchodního podílu mezi mateřskou a dceřinou společností jsou pak od daně z příjmů osvobozeny ve smyslu § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. ZDP, pokud plynou z převodu podílu mateřské společnosti od dceřiné společnosti.

3.4 Srovnání zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků

Na závěr stěžejní kapitoly mé práce bych se chtěla především věnovat srovnání zdanění příjmů, a to jak z pohledu jednotlivých obchodních společností, tak především z pohledu jejich společníků. Jak jsem v předchozích částech této kapitoly uvedla, existuje celá řada možností podnikání a několik odvodových povinností, které se formou od formy podnikatelských seskupení liší. Objektivně srovnat výhodnost jednotlivých forem obzvlášť pouze z pohledu míry daňové zátěže nebude zcela jednoduché. Máme totiž mnoho faktorů, které ovlivňují míru zdanění.

Pokud bychom se nejprve zaměřili na míru zdanění obchodních společností a seřadili je podle výše daně z příjmů právnických osob, od těch s nejnižší mírou zdanění až po ty s nejvyšší, na prvním místě by samozřejmě stála veřejná obchodní společnost, která neplatí žádnou daň z příjmů právnických osob. Další v pořadí by pak byla společnost komanditní a na konci by stála společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Podíváme-li se však na tuto stupnici z pohledu výše disponibilních prostředků, pořadí se nám zcela změní. Na prvních místech pak bude figurovat akciová společnost a společnost s ručením omezeným, dále pak komanditní společnost a veřejná

obchodní společnost skončí jako poslední. Z toho plyne, že přesto, že kapitálové společnosti odvádějí nejvyšší daň, zbývá jim nejvíce disponibilních prostředků.

Objektivnější, a proto i významnější je však podle mého názoru srovnání daňového zatížení jednotlivých společníků obchodních společností. Z výše uvedeného porovnání zdanění příjmů společníků obchodních společností, a to při respektování zdanění společníků fyzických či právnických osob a dále zdanění společností osobních a kapitálových, dovozují, že v současné době se jeví jako nejvýhodnější zdanění mateřských a dceřiných společností s držbou podílu alespoň ve výši 10 % obchodního podílu po dobu alespoň 12 měsíců. V tomto případě je totiž výplata podílů na zisku i převod podílu na zisku od daně z příjmů osvobozen.

4. Zdaňování příjmů společníků obchodních společností v Evropské Unii

4.1 Harmonizace právní úpravy daní z příjmů

Přesto, že jsem již o problematice harmonizace právní úpravy daní z příjmů psala v kapitole o vývoji právní úpravy daní z příjmů, ráda bych se tomuto tématu nyní věnovala hlouběji.

Oblast daní z příjmů stála na počátku harmonizačních snah v Evropské unii na okraji zájmu a mnohem intenzivněji byla vnímána potřeba harmonizovat daně nepřímé. Tato skutečnost byla spjata se snahou o vytvoření jednotného trhu.

V roce 1962 se objevil první pokus o prozkoumání situace v oblasti přímého zdanění – konkrétně korporativního zdanění. Byla ustanovena pracovní skupina, jejímž úkolem bylo posoudit, zda rozdílné sazby daně z příjmů korporací v jednotlivých členských státech ovlivňují rozhodování o umístění investic, a tím deformují trh.⁵⁹ Očekávaným výsledkem bylo zjištění, že sazba daně z příjmů korporací je jedním z důležitých faktorů, jež na dané rozhodování vliv má. Na toto zjištění navázaly první pokusy o harmonizaci v této oblasti. Ty však narazily na podmínku jednomyslnosti, která je potřeba pro schválení směrnice, která má být závazná pro všechny členské státy. Snaha o prosazení směrnice, která měla zavést daňové pásmo pro daň z příjmů korporací v rozmezí 45% - 55% zůstala tedy nakonec bez výsledku. Podobně pak dopadla v roce 1984 i směrnice, která měla harmonizovat převody ztrát v rámci společenství.

Prvním uskutečněným krokem k harmonizaci přímých daní bylo přijetí směrnice č. 77/799/EEC o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní. Jejím cílem je boj proti daňovým únikům v mezinárodním měřítku.

V souvislosti s vytvářením jednotného trhu v 90. letech, se začala problematika harmonizace přímých daní stupňovat. Proto byla opět vytvořena pracovní skupina, jejímž cílem bylo posouzení vlivu rozdílných systémů korporativního zdanění na

⁵⁹ Nerudová, Danuše. Zdaňování korporací v Evropské unii, Návrh základní úpravy systému společného konsolidovaného základu daně korporací, I. část. Daně a právo v praxi 2/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

vytváření bariér na vnitřním trhu. Výsledkem bylo zjištění, že zmíněné rozdíly ovlivňují rozhodování o umístování investic a způsobují deformace hospodářské soutěže. Navržena proto byla směrnice, která měla zavést minimální sazbu korporativní daně ve výši 30%, ve druhé etapě pak ve výši 40%. Návrh se však neseťkal s podporou a následně byl stažen.

Mezi směrnice, jež přímo souvisely se zavedením jednotného trhu a byly přijaty v 90. letech, patří směrnice č. 90/434/EEC o fúzích, která upravuje odklad daňové povinnosti vyplývající z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti, převodu aktiv a přeshraniční výměně akcií v rámci Evropských společenství, a směrnice č. 90/435/EEC, která je známá jako směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a upravuje systém zdanění skupin společností, které působí v rámci celé Evropské unie. Obě tyto směrnice byly v následném vývoji podrobeny novelizacím.

Vzhledem k neúspěšnosti pokusů o alespoň částečnou harmonizaci či koordinaci v oblasti daní z příjmů, konkrétně pak zejména struktury zdaňování a daňových sazeb byl v roce 2003 přijat tzv. daňový balíček. Úkolem tohoto balíčku bylo eliminovat ustanovení národních zákonů, jež mohou být příčinou škodlivé daňové soutěže. Balíček je koncipován do třech částí – smluvená pravidla pro zdaňování korporací, směrnice č. 2003/48/EEC o zdaňování příjmů z úspor ve formě úrokových plateb a směrnice č. 2003/49/EEC o jednotném systému zdaňování úrokových plateb a licenčních poplatků mezi společnostmi ve skupině.

V roce 2000 byla opět vypracována studie, posuzující vliv rozdílů v korporativních sazbách daně na rozhodování společnosti o umístění investic. Opět dospěla daná pracovní skupina ke stejnému výsledku, na základě kterého byly navrženy čtyři možné scénáře korporativního zdaňování v Evropské unii. Jednak zdanění v domácí zemi, jako volitelný systém společnosti s celoevropskými aktivitami, společný konsolidovaný základ daně korporací (CCCTB - Common Consolidated Corporate Tax Base), evropská korporativní daň, nebo povinný harmonizovaný základ daně. Vzhledem k dosavadnímu vývoji a neochotě členských států k jakékoli harmonizaci v oblasti přímého zdanění byla varianta obsahující evropskou korporativní daň a povinný harmonizovaný základ daně Evropskou komisí vyřazena.

Proto upřela Evropská komise svou pozornost na první dva projekty. Zdanění v domácí zemi si zvolila jako krátkodobý cíl, který měl být určen především pro malé a

střední společnosti. Byl vypracován pilotní projekt, jehož se měly účastnit vybrané státy a společnosti a měl trvat pět let. V současnosti jsou však veškeré práce na tomto projektu zastaveny, jelikož se Komisi nepodařilo vyjednat praktické zahájení projektu.

Veškeré úsilí Evropské komise se proto soustřeďuje do projektu společného konsolidovaného základu daně korporací /dále jen „CCCTB“/. Tento projekt byl zvolen jako dlouhodobý cíl. Úkolem CCCTB je definovat pravidla pro vytvoření společného konsolidovaného základu daně korporací pro společnosti s celoevropskými aktivitami.⁶⁰ Právě model s možností skupinové konsolidace je jako jediný schopen garantovat zvýšení konkurenceschopnosti a je schopen osvobodit společnosti od problémů s transfer pricing⁶¹ v rámci skupiny, umožnit konsolidaci ztrát a snížit vyvolané náklady zdanění. Implementace systému CCCTB by přinesla korporacím celou řadu výhod:

1. měly by být splněny všechny předpoklady pro nastolení spravedlivé daňové soutěže, jelikož jeho zavedením se nominální sazby daně stávají pro společnost transparentnější;
2. pomůže odstranit překážky mezinárodních fúzí a akvizicí;
3. odstraní problém transfer pricing, což vyvolává snížení vyvolaných nákladů zdanění u firem, ale také pokles administrativních nákladů vlád;
4. sníží vyvolané náklady zdanění pro společnosti, jelikož společnosti se již nebudou skládat z 27 odlišných systémů zdanění;
5. umožní přeshraniční kompenzaci ztrát.

Kromě výhod s sebou přináší CCCTB i nevýhody. Největší nevýhodou je to, že společnosti bez celoevropských aktivit na systém CCCTB nedosáhnou, čímž dojde k diskriminaci malých a středních společností. Další nevýhodou je pak skutečnost, že existence dvou systémů zdanění vedle sebe otevírá prostor pro spekulace, daňové arbitráže a daňové úniky. Právě z těchto důvodů je potřeba velmi podrobně popsat možnosti vstupu a výstupu ze systému CCCTB.

Za účelem realizace systému CCCTB byla ustanovena pracovní skupina, jejímž cílem je zejména definovat společný konsolidovaný základ daně, základní daňové

⁶⁰ Nerudová, Danuše. Zdaňování korporací v Evropské unii, Návrh základní úpravy systému společného konsolidovaného základu daně korporací, I. část. Daně a právo v praxi 2/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

⁶¹ Transfer pricing – převodní ceny, tj. nastavení cen uplatňovaných mezi podniky uvnitř skupiny tak, aby byla co největší část zisku v rámci skupiny tvořena v zemích s co nejmenším daňovým zatížením, avšak při respektování domácích daňových pravidel ve všech státech, kde podniky ze skupiny operují.

principy, základní účetní operace jako je odepisování, oceňování majetku, apod. a definovat mechanismus, jenž bude sloužit k rozdělování CCCTB mezi členské státy.⁶²

V současné době je návrh základních principů CCCTB z velké části hotov. Dokončení projektu se plánuje zhruba v roce 2011. To znamená, že například od roku 2012 by mohla směrnice Evropského společenství k CCCTB platit. Zatím není zcela jasné, zda a které státy návrh Evropské komise podpoří. Je však jisté, že projekt je již ve fázi, kdy dříve či později budeme mít novou evropskou směrnicí k CCCTB, která bude v podstatě představovat evropský zákon o daních z příjmů právnických osob upravující i procesní ustanovení vážící se k CCCTB.

O projektu CCCTB se předpokládá, že bude normou, kterou si budou moci pro plnění svých daňových povinností poplatníci zvolit. To znamená, že evropské společnosti či jejich skupiny se budou moci dobrovolně přihlásit ke zdanění za použití CCCTB nebo v něm pokračovat dle národní legislativy. Mnoho evropských expertů nesouhlasí s touto možností dobrovolné volby zdanění dle CCCTB či národní legislativy. Pokud v konečné verzi směrnice k CCCTB bude tato dobrovolnost zachována, lze předpokládat, že půjde o dočasné opatření pro určité přechodné období. Již v roce 2007 Evropská komise publikovala materiál (CCCTB/WP/053), ve kterém konstatuje, že experti se spíše kloní k názoru, že by zdaňování dle CCCTB mělo být povinné pro všechny společnosti či jejich specificky definovaný okruh v rámci EU. Evropská komise zatím navrhuje dobrovolnost zdanění dle CCCTB. Připouští však také, že členské státy mohou rozšířit začlenění CCCTB i na národní úroveň. To předpokládá zrušení domácí legislativy v oblasti daně z příjmů právnických osob.⁶³ Dobrovolná volba domácích či CCCTB pravidel proto bude zřejmě pouze dočasná a minimálně

⁶² Podrobněji viz:

Nerudová, Danuše. Zdaňování korporací v Evropské unii, Návrh základní úpravy systému společného konsolidovaného základu daně korporací, I. část. Daně a právo v praxi 2/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

Nerudová, Danuše. Zdaňování korporací v Evropské unii, Konsolidace v rámci systému společného konsolidovaného základu daně korporací, II. část. Daně a právo v praxi 3/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

Nerudová, Danuše. Zdaňování korporací v Evropské unii, Mechanismus rozdělování společného konsolidovaného základu daně korporací mezi jednotlivé členské státy, III. část. Daně a právo v praxi 4/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

Nerudová, Danuše. Zdaňování korporací v Evropské unii, Přenášení a kompenzace ztrát a návrh úpravy v systému společného konsolidovaného základu daně korporací, IV. část. Daně a právo v praxi 5/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

⁶³ www.mfcr.cz

musí nastat výrazné sjednocení obou systémů. Pokud přímo nebude úplně nahrazen domácí systém zdanění právnických osob CCCTB.

4.2 Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v Irsku

Často se dnes v České republice hovoří o opětovném zavedení progresivního zdanění u daně z příjmů fyzických osob. Právě proto jsem si ve své diplomové práci pro popis zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků vybrala Irsko, jehož systém zdanění příjmů fyzických osob je vhodným kompromisem mezi rovnou sazbou daně a progresivním zdaněním s pěti a více sazbami. V Irsku jsou totiž zavedeny pouze dvě sazby daně z příjmů fyzických osob. Rovněž zdanění příjmů právnických osob se od systému zdanění v České republice liší. Z těchto důvodů bývá právě daňový systém Irska uváděn jako příklad, jímž by se mohla Česká republika inspirovat, jelikož dle mnoha renomovaných mezinárodních institucí (např. Světová banka) má Irsko dobrý a přehledný daňový systém.

Pro daňové účely Irsko zahrnuje území Irské republiky, jejích ostrovů a teritoriálního moře.

Od 6. dubna 1999 má Irsko klasický systém zdanění, to znamená, že společnosti podléhají dani z příjmů právnických osob a akcionáři (společníci) zdaňují příjmy z dividend, neboli zisky podniků jsou zdaňovány nejprve na úrovni společnosti a po rozdělení na úrovni jejich společníků (akcionářů).⁶⁴

Hlavním pramenem práva, upravujícím jak zdanění příjmů společností, tak zdanění kapitálových zisků a upravujícím veškeré daně z příjmů, je Daňový konsolidační zákon (Taxes Consolidation Act) z roku 1997. Veškeré daňové zákony ale musí být vykládány v souladu s tzv. Interpretačním zákonem (Interpretation Act) z roku 2005 a na základě Evropské úmluvy o lidských právech (The European Convention on Human Rights Act) musí také soudy interpretovat a aplikovat veškerá zákonná ustanovení způsobem kompatibilním s touto úmluvou. Protože v Irsku existuje anglosaský precedenční právní systém, a nikoli kontinentální, budou mít tato a veškerá ostatní soudní rozhodnutí velký význam a budou právně závazná.

⁶⁴ Skalická, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii, Irsko, 7. část. Daně a právo v praxi 12/2009. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2009.

Daň z příjmů právnických osob se uplatní na veškeré korporátní entity, tedy na veškeré společnosti založené podle Zákonů o společnostech (Companies Acts) a veškeré entity registrované podle Zákonů o průmyslových a spořicíh společnostech (Industrial and Provident Societies Acts).

Veřejná obchodní společnost, komanditní společnost (obecně partnership) a evropské hospodářské zájmové sdružení jsou považovány za fiskálně transparentní entity, proto budou zdaňovány na úrovni jejich společníků. Zahraniční entity, které jsou považovány za ekvivalentní k partnershipu podle irského práva, pak budou považovány rovněž za transparentní entity.

Společnosti v Irsku nejsou zdaňovány podle zisku, kterého nabyly v příslušném zdaňovacím období, ale podle zisků za účetní období. Toto období začíná okamžikem, kdy se společnost poprvé stane poplatníkem daně z příjmů a ukončeno je okamžikem, kdy společnost zaniká bez právního nástupce, který byl poplatníkem daně z příjmů. Účetní období skončí nejdříve uplynutím 12 měsíců od začátku účetního období, dnem účetní závěrky společnosti, když společnost přestane vykonávat obchodní činnost, když společnost přestane být irským daňovým rezidentem nebo když společnost přestane být subjektem daně z příjmů.⁶⁵

Co se týče zdanitelného příjmu a základu daně z příjmů zdaňují irští rezidenti v Irsku svůj celosvětový příjem, včetně kapitálových zisků. Společnost se ale může rozhodnout, zda bude svůj účetní hospodářský výsledek zjišťovat dle IFRS nebo národních účetních standardů. Celkový zisk pak může být snížen o daňově uznatelné náklady a další úlevy. Před zdaněním je pak zisk dále upravován tak, aby došlo k vyloučení položek, které plně nesouvisejí s obchodem nebo nespádají mezi příjmy. Zdanitelný příjem se dělí do následujících kategorií a podkategorií:

- Schedule D Case I/II: příjem z podnikání (včetně licenčních poplatků za užití patentu),
- Schedule D Case II: profesionální příjem (příjem z výkonu profese),
- Schedule D Case III: úroky, které nepodléhají dani, a dále veškeré příjmy z ciziny,

⁶⁵ Skalická, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii, Irsko, 7. část. Daně a právo v praxi 12/2009. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2009.

- Schedule D Case IV: zdanitelné úroky, licenční poplatky, příjmy, které nespádají pod jiný Schedule,
- Schedule D Case V: příjem z irského nehmotného majetku,
- Schedule E: příjmy ze zaměstnání (není aplikovatelné pro společnosti),
- Schedule F: irské dividendy (obvykle osvobozené, pokud je obdrží irská rezidentní společnost).⁶⁶

Na tyto kategorie příjmů se dále uplatňují různá pravidla kalkulace příjmů.

Za daňově uznatelné náklady jsou v irském daňovém systému považovány ty, které jsou plně a výhradně použity pro účely podnikání. V opačném případě půjde o náklad daňově neuznatelný. Mezi výjimky z tohoto pravidla a tedy mezi daňově uznatelné náklady budou dále patřit na příklad, náklady na vědecký výzkum přesto, že se nevztahují přímo k podnikání, určité dary vybraným fyzickým a právníckým osobám atd. Mezi nevýznamnější daňově neuznatelné náklady pak patří náklady na reprezentaci, ostatní dary a náklady, jež nejsou plně a výhradně použity pro účely dosažení obchodního příjmu.

Na dělení příjmů do určitých kategorií navazuje problematika uplatnitelnosti daňových ztrát. Ztráty z jedné kategorie mohou být totiž započítávány zpravidla pouze vůči ziskům z téže kategorie příjmů. Proti ziskům z jiné kategorie může pak být započtena jen část takové ztráty, a to za přísně stanovených podmínek. Převádět ztrátu do budoucna je možné jen tak dlouhou dobu, po kterou společnost vykonává stejnou činnost, ze které příjmy nebo ztráty vznikly.⁶⁷

Sazby daně jsou určovány pro zdaňovací období, které je totožné s kalendářním rokem. Standardní sazba daně z příjmů právnických osob činí 12,5%. V daných případech je však možné uplatnit sníženou daňovou sazbu ve výši 10% - na příklad pro společnosti zabývající se produkcí ryb na rybích farmách v Irsku. Na druhou stranu se však může uplatnit i daňová sazba vyšší, a to ve výši 25% - např. při nakládání s pozemky v Irsku, na které bylo vydáno stavební povolení.

V případě kapitálových zisků z tzv. off-shore center se uplatní sazba daně dokonce ve výši 40%.

⁶⁶Skalická, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii, Irsko, 7. část. Daně a právo v praxi 12/2009. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2009.

⁶⁷ Skalická, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii, Irsko, 7. část. Daně a právo v praxi 12/2009. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2009.

V Irsku je také mimo jiné možné skupinové zdanění, přičemž skupina je zde definována buďto podle výše obchodního podílu v dceřiné společnosti, nebo dle konceptu příslušného členského státu. Mezi výhody skupinového zdanění patří bezpochyby uplatnitelnost ztrát v rámci skupin.

V oblasti daně z příjmů fyzických osob, jež má charakter progresivní daně, se uplatňují dvě daňové sazby, a to sazba ve výši 20% a 41%.

Srážková daň z dividend se v irském daňovém systému uplatní zpravidla v případech, kdy dividendy vyplácí irská rezidentní společnost. Sazba srážkové daně zde činí 20%. Dividendy jsou od srážkové daně osvobozeny v případě, že příjemcem je rovněž irská rezidentní společnost. Irsko stejně jako Česká republika implementovalo směrnici č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, proto se i zde uplatní výše popsaná pravidla osvobození od srážkové daně.

4.3 Srovnání zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v Irsku a v České republice, širší světový kontext

Jak již vyplývá z popisu zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků České republiky a Irsku, kterému jsem se věnovala výše, je systém zdanění na několika místech shodný, na druhé straně však najdeme i mnoho odlišností.

Co se týká daně z příjmů právnických osob, má Česká republika potom, co došlo za posledních deset let k postupnému snižování sazby daně, jednu z nejnižších sazeb daně mezi vyspělými státy světa. Také v Irsku je základní sazba daně velmi nízká (12,5%), zde však závisí na tom, o jaký druh příjmu se jedná a může tedy dojít k uplatnění snížené, ale také vyšší sazby daně z příjmů právnických osob. Všeobecně dochází ke zvýšení sazby daně z příjmů právnických osob ve světě velice výjimečně a současným trendem je tedy spíše snižování přímých daní a kompenzace daňového výnosu zvýšením nepřímých daní, viz Příloha č. 5.

V oblasti daně z příjmů fyzických osob je stejně jako u daně z příjmů právnických osob světovým trendem snižování daňové sazby, přesto jsou v rámci Evropské unie nejvyšší daňové sazby na světě. Daňové odvody na dani z příjmů fyzických osob jsou pak v rámci tohoto srovnání v Česku, jak proti zemím Evropské

unie, tak členským zemím OECD jedny z nejnižších, viz Příloha č. 6. Ve většině vyspělých zemí světa je zavedeno více sazeb daně z příjmů fyzických osob, příjmy lépe vydělávajících občanů tak podléhají následně vyšší sazbě daně, výjimkou budou pak země s tzv. rovnou daní. Avšak rozdíly je možné najít i u zemí majících více daňových sazeb, a to zejména ve výši těchto daňových sazeb a v nastavení příjmových pásem.

Potom co se v České republice začala uplatňovat 15% sazba daně z příjmů fyzických osob se, jednak podstatně snížila celková daňová povinnost poplatníků daně, ale i celkové odvody na dani z příjmů fyzických osob jsou od té doby v České republice jedny z nejnižších z členských zemí OECD. Nejvíce samozřejmě ušetří občané s nadprůměrnými příjmy. Nižší odvody na dani z příjmů fyzických osob jsou pak v rámci Evropské unie již pouze na Slovensku a právě v Irsku.

Na příkladu České republiky je sice vidět, že rovnice „rovná daň = nízké daně“ platí, ale současně neznamená, že tam kde není rovná daň zavedena, je celková daňová povinnost nutně vyšší.⁶⁸ Před zavedením rovné daně v České republice patřila výše daňových odvodů mezi nejnižší v rámci OECD. Na příklad v Irsku, Lucembursku, Švýcarsku, Velké Británii či v USA jsou i přesto, že se zde uplatňuje progresivní sazba daně, velice nízké odvody na dani z příjmů. Z toho plyne, že závisí zejména na celkové zákonné úpravě (např. na všech zákonných odpočitatelných položkách a jejich výši, počtu slev na dani a jejich výši, atd.) a ne pouze na výši sazby daně.

Výše daní, administrativní náročnost a veškerá zákonná úprava má přímý vliv na každodenní život občanů. I přes vyšší daňové zatížení jsou proto země s jednoduchým daňovým systémem a rychlou státní administrativou pro zahraniční investory atraktivní. Index jednoduchosti daňové soustavy je každoročně sestavovaný Světovou bankou a zohledňuje především celkový počet vybíraných daní, časovou náročnost spojenou s daňovou agendou, počet výjimek a rozdílných přístupů k vypočtení daňové povinnosti u jednotlivých daní. Nejlépe z členských zemí OECD je z tohoto úhlu pohledu hodnoceno Irsko. Právě v Irsku jsou nejnižší přímé daně ze všech členských zemí OECD a dle Světové banky je irský daňový systém nejjednodušší ze všech členských zemí. Státní kasu se zde snaží vláda naplnit především nepřímými daněmi. Díky své nízké dani ze zisku (12,5%) je Irsko také velkým lákadlem pro zahraniční investory. Pro Irsko je také typický malý počet výjimek a odčitatelných položek, v čemž vidím jeden

⁶⁸ Gola, Petr. Porovnání daňového zatížení firem ve světě a sazeb daně z příjmů fyzických osob v zemích OECD. Daně a finance 4/2009. Praha: LexisNexis s.r.o., 2009.

z dalších podstatných rozdílů oproti daňovému systému České republiky, který je právě pro velké množství výjimek velice nepřehledný. Co se týče administrativních požadavků, jsou daňová přiznání v Irsku jednoduchá a málo náročná, což je opět pravý opak daňového přiznání v České republice.

5. Perspektiva právní úpravy daní z příjmů

Výchozí a základní normou upravující oblast zdaňování příjmů fyzických a právnických osob je zákon ČNR č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, účinný od 1. 1. 1993 v rámci zavedení nové daňové soustavy. V průběhu dosavadního více než patnáctiletého působení byl tento zákon předmětem celkem 93 novel.

Charakteristickým znakem v současnosti platné právní úpravy se stal velký počet dílčích novel, kde významná část během více než patnáctileté doby existence zákona byla navržena přímo v Poslanecké sněmovně. Výsledek těchto častých zásahů do zákona o daních z příjmů lze hodnotit ve dvou rovinách. Pozitivem je bezesporu výrazné precizování jednotlivých ustanovení a systémového přístupu k nim, naopak negativem je nepřehlednost a snížená srozumitelnost zákona.

Trvalou snahou vládní politiky je podpora hospodářského růstu realizovaná prostřednictvím podpory podnikatelského prostředí a podpory přílivu zahraničních investic. K tomu jsou využívány i daňové nástroje, zejména daň z příjmů. Platí, že největší podporou podnikání jsou jednoduché daně, s minimem výkladových nejasností. A právě zjednodušení právní úpravy je hlavním cílem návrhu zákona o daních z příjmů. Zjednodušená a přehledně uspořádaná právní úprava sníží náklady podnikatelů vynakládané na plnění povinností, jež jim zákon o daních z příjmů ukládá.

Dalším krokem ke snížení administrativních nákladů vynakládaných na plnění povinností a zvýšení efektivnosti celého systému je navrhované sjednocení výběrního místa pro veškeré odvodové povinnosti. V této souvislosti by mělo dojít také ke sjednocení metody stanovení základu pro výpočet veškerých odvodových povinností. Tento postup navazuje na záměry dané Reformou daňového systému 2010. V návaznosti na tuto problematiku je zvažován alternativní způsob výběru a redistribuce vybraných příjmů do veřejných rozpočtů.

Nový zákon by měl přinést další prvky zatraktivnění podnikatelského prostředí v ČR. Ty by měly být reprezentovány zejména zjednodušením a přehledným uspořádáním právní úpravy, zjednodušením odpisování, snížením počtu okruhů a tedy dílčích základů daně z příjmů fyzických osob. Současně by měly být zachovány prvky, jako je

daňová podpora vědě a výzkumu či osvobození od zdanění dividend a kapitálových zisků ve skupině.⁶⁹

Co se týká systematiky zákona lze dosáhnout zjednodušení a zlepšení srozumitelnosti předpisu důsledným oddělením problematiky daně z příjmů fyzických osob, včetně všech ustanovení týkajících se pouze těchto poplatníků, od problematiky daně z příjmů právnických osob a ustanovení společných pro obě daně. Přesto se navrhuje ponechat zdaňování příjmů fyzických i právnických osob v jedné normě, neboť řešení jedné ucelené oblasti v jedné normě lépe zajistí terminologickou provázanost a vyloučí duplicity, které by se nutně vyskytovaly v případě, že by problematika byla řešena dvěma zákony.

Vzhledem k ekonomické krizi se také uvažuje o parametrických změnách daní z příjmů. Mělo by dojít ke zpětnému zavedení progresivního zdanění u daně z příjmů fyzických osob a navýšení daně z příjmů právnických osob.

Otázka, zda bude ponechána rovná daň nebo zda bude zavedeno progresivní zdanění fyzických osob je předmětem politického rozhodnutí, většina politických stran však uvažuje spíše o znovuzavedení progresu daňové sazby a to v různých variantách. Nejčastěji se hovoří o ponechání 15% daňové sazby pro nižší výši příjmu a zavedení daňové sazby, jejíž hodnota by měla činit 30 až 31 % pro fyzické osoby s příjmy vyššími.

Případné zvýšení daně z příjmů právnických osob o jeden procentní bod přinese do státního rozpočtu dle propočtů Ministerstva financí České republiky maximálně tři miliardy korun. Na základě těchto skutečností se domnívám, že by pro státní rozpočet bylo účelnější podpořit podnikatelské subjekty při vytváření nových pracovních míst než zvyšovat zdanění společností. Zdanění zaměstnanců pak přinese do státního rozpočtu finance jednak ve formě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a jednak ve formě odvodů sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnancem a zaměstnavatelem.

⁶⁹ www.mfcr.cz

Závěr

Cílem této práce byla snaha zodpovědět alespoň základní otázky problematiky zdanění příjmů společníků obchodních společností, a to jak fyzických tak i právnických osob a dále zdanění příjmů dle právních forem obchodních společností, a to nejenom z pohledu právních předpisů České republiky, ale také z hlediska harmonizačních snah Evropské unie.

V této práci jsem se věnovala zdaňování příjmů společníků obchodních společností, a to všech právních forem obchodních společností, které se mohou dle právní úpravy v České republice uplatňovat. Z pohledu společníků obchodních společností jsem se tedy věnovala, jak právnickým osobám, tak osobám fyzickým, jež jsou společníky veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti, společnosti s ručením omezeným, akcionáři akciové společnosti, ale i společníky evropského hospodářského zájmového sdružení a evropské společnosti. Systém zdanění jsem pak popisovala u následujících příjmů: příjmů z podílu na zisku, respektive příjmů z dividend, příjmů z převodu obchodního podílu, respektive příjmů z prodeje cenných papírů, příjmů z vypořádacího podílu a příjmů z podílu na likvidačním zůstatku.

Z pohledu zdanění příjmů společníků jako právnických nebo fyzických osob dovozují, že je jednoznačně výhodnější postavení právnické osoby. V případě, kdy společník jako právnická osoba drží podíl v obchodní společnosti alespoň ve výši 10 % po dobu alespoň 12 měsíců, bude příjem z podílu na zisku případně příjem z převodu tohoto obchodního podílu od daně z příjmů právnických osob osvobozen.

Domnívám se, že z pohledu jednotlivých právních forem obchodních společností je pak výhodnější postavení společníků kapitálových společností, tedy společníků společností s ručením omezeným, akcionářů akciových společností a komanditistů komanditních společností, než společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, jelikož příjmy společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti z podílů na zisku jsou považovány za příjmy ze samostatné výdělečné činnosti, a proto podléhají jednak dani z příjmů fyzických osob a jednak pojistnému na sociální zabezpečení a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění osob samostatně výdělečně činných.

Mezi hlavní prameny této práce patřily odborné články. Jelikož se právní úprava velmi často novelizuje, lze tento zdroj považovat za nejaktuálnější a pro danou oblast nepřijatelnější. Samozřejmě jsem ve své práci vycházela také ze zákona o daních z příjmů a přínosným zdrojem informací mi byly také komentáře k zákonu o daních z příjmů.

I přesto, že jsem se snažila vynechat otázky spadající do oblasti obchodního práva, jsem si vědoma toho, že v některých pasážích se pohybuji na hranici oboru obchodního práva. Myslím si však, že bylo potřeba učinit alespoň stručnou zmínku k dané problematice, protože úzce s daným tématem souvisela.

Úplným závěrem bych ráda podotkla, že výběr práce byl pro mě osobně správnou volbou. Je pro to hned několik důvodů. Předně se jedná o zajímavou oblast, která mi umožnila blíže se seznámit obecně s problematikou zdaňování příjmů společníků obchodních společností a hlavně tato práce vyžadovala práci s právními předpisy, jejich vyhledávání a orientaci v nich a jejich novelizacích. A právě toto považuji pro mě za významný přínos, který jistě ocením i ve své další právní praxi.

Použitá literatura

1. Knižní publikace

Bakeš, Milan; Karfíková, Marie a kol. Finanční právo, 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009.

Starý, Marek; Karfíková, Marie a kol. Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Bain Team, 2009.

Bakeš, Milan a kol. Československé finanční právo. Praha: Ústav státní správy, 1987.

Pelikánová, Irena; Černá, Stanislava. Obchodní právo, 2. díl., Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006.

Černá, Stanislava. Obchodní právo, 3. díl. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2006.

Sovová, Olga; Fiala, Zdeněk. Základy finančního a daňového práva. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2009.

Kubátová, Květa; Vitek, Leoš. Daňová politika, teorie a praxe. Praha: Codex s.r.o., 1997.

Macháček, Ivan. Daň z příjmů právnických osob, praktické možnosti její optimalizace. Praha: Linde nakladatelství s.r.o., 2002.

Brychta, Ivan; Bulla, Miroslav a kol. Meritum účetnictví podnikatelů. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

Skálová, Jana; Pčouková, Pěva. Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

Mirčevská, Dalimila. Kapitálové společnosti, daně, účetnictví, právo. Havlíčkův Brod: GRADA Publishing, a.s., 2009.

Pelech, Petr; Pelc Vladimír. Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009. Olomouc: Nakladatelství ANAG s.r.o., 2009.

2. Odborné články

Kořínek, M. Obrysy daňové reformy (1. část). Daňová a hospodářská kartotéka 8/2003. Praha: Linde nakladatelství s.r.o., 2003.

Dráb, Ondřej; Drábová, Milena. Změny v daňových předpisech od 1.1.2008, I.část. Daně a právo v praxi 1/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2008.

Dráb, Ondřej; Drábová, Milena. Změny v daňových předpisech od 1.1.2008, II. část. Daně a právo v praxi 2/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2008.

Sedláková, Eva. Novela zákona o daních z příjmů. Daně a finance 2/2008. Praha: LexisNexis CZ s.r.o., 2008

Sedláková, Eva. Novela zákona o daních z příjmů. Daně a finance 3/2008. Praha: LexisNexis CZ s.r.o., 2008

Dráb, Ondřej; Drábová, Milena. Změny v daňových předpisech od 1.1.2009, Novela zákona o daních z příjmů a dalších daňových a souvisejících předpisů, II. část. Daně a právo v praxi 2/2009. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009.

Bachor, Vlastimil a kol. Novela zákona o daních z příjmů od ledna 2009. Finanční, daňový a účetní bulletin 1/2009. Praha: Finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství, 2009.

Bachor, Vlastimil a kol. Novela zákona o daních z příjmů od ledna 2009. Finanční, daňový a účetní bulletin 2/2009. Praha: Finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství, 2009.

Běhounek, Pavel. Změny v daních od 1.1.2010. Daně a právo v praxi 1/2010. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010.

Dráb, Ondřej; Krupičková, Lenka. Nový výkladový pokyn k zákonu o daních příjmů aneb D-300 versus D-190. Daně a právo v praxi 2/2007. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2007.

Děrgel, Martin. Specifika veřejné obchodní společnosti. Účetnictví v praxi 6/2009. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009.

Dráb, Ondřej. Evropské hospodářské zájmové sdružení a jeho právní a daňové aspekty. Daně a právo v praxi 10/2004. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2004.

Nerudová, Danuše; Neruda, Robert. Evropská společnost z pohledu daně z příjmů. Daně a právo v praxi 5/2005. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2005.

Nesrovnal, Jiří; Fekar, Pavel. Některé daňové a účetní oblasti evropské společnosti. Daně a právo v praxi 4/2006. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2006.

Mírčevská, Dalimila. Příjmy plynoucí z držby podílu na obchodních společnostech. Daně a finance 4/2008. Praha: LexisNexis CZ s.r.o., 2008.

Vychopeň, Jiří. Cenné papíry a zdaňování příjmů s nimi souvisejících v roce 2008. Daně a právo v praxi 4/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2008.

Vychopeň, Jiří. Zdaňování ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. Daně a právo v praxi 5/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2008.

Machová, Helena. Zdanění ostatních příjmů. Daňová a hospodářská kartotéka, sešit 17. Praha: Linde nakladatelství s.r.o., 2008.

Běhounek, Pavel. Obchodní podíl v s.r.o. jako majetková hodnota. Daňová a hospodářská kartotéka, sešit 19. Praha: Linde nakladatelství s.r.o., 2008.

Běhounek, Pavel. Komplexní pohled na převod obchodního podílu s.r.o. Daňová a hospodářská kartotéka, sešit 21. Praha: Linde nakladatelství s.r.o., 2008.

Běhounek, Pavel. Změny ve zdanění společníků a jednatelů s.r.o. Daňová a hospodářská kartotéka, sešit 22 a 23. Praha: Linde nakladatelství s.r.o., 2008.

Mірčevská, Dalimila. Zdanění příjmů ve vazbě na rezidenství. Daně a finance 9/2008. Praha: LexisNexis CZ s.r.o., 2008.

Děrgel, Martin. Osvobození příjmů právnických osob z podílů na zisku. Daně a právo v praxi 7/2009. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009.

Nerudová, Danuše. Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii. Daně a právo v praxi 6/2005. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2005.

Nerudová, Danuše. Zdaňování korporací v Evropské unii, Návrh základní úpravy systému společného konsolidovaného základu daně korporací, I. část. Daně a právo v praxi 2/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

Nerudová, Danuše. Zdaňování korporací v Evropské unii, Konsolidace v rámci systému společného konsolidovaného základu daně korporací, II. část. Daně a právo v praxi 3/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

Nerudová, Danuše. Zdaňování korporací v Evropské unii, Mechanismus rozdělování společného konsolidovaného základu daně korporací mezi jednotlivé členské státy, III. část. Daně a právo v praxi 4/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

Nerudová, Danuše. Zdaňování korporací v Evropské unii, Přenášení a kompenzace ztrát a návrh úpravy v systému společného konsolidovaného základu daně korporací, IV. část. Daně a právo v praxi 5/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008.

Skalická, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii, Irsko, 7. část. Daně a právo v praxi 12/2009. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2009.

Gola, Petr. Porovnání daňového zatížení firem ve světě a sazeb daně z příjmů fyzických osob v zemích OECD. Daně a finance 4/2009. Praha: LexisNexis s.r.o., 2009.

Gola, Petr. Sazby daně z příjmů ve světě. Daně a finance 12/2008. Praha: LexisNexis s.r.o., 2008.

Ježková, Renáta. Daně u našich sousedů. Daně a finance 3/2009. Praha: LexisNexis s.r.o., 2009.

3. Právní předpisy a metodika

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. 360/2004 Sb., o evropské hospodářské zájmové sdružení, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti, ve znění pozdějších předpisů

Pokyn Ministerstva financí ČR D–286, ke zdaňování příjmů nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR

Pokyn Ministerstva financí ČR D–300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4. Ostatní zdroje

www.kdpcr.cz

www.danarionline.cz

www.mfcr.cz

Databáze International Bureau of Fiscal Documentation, dostupné zde: www.ibdf.org/portal/app?bookmarkablePage=home>.

Seznam příloh

Příloha č. 1 : Příklad – Porovnání zdanění příjmů společníků fyzických osob jednak přes mzdové náklady a dále formou výplaty podílů na zisku

Příloha č. 2 : Příklad, kdy převodce obchodního podílu ve společnosti s ručením omezeným nabyl majetkovou účast úplatně

Příloha č. 3 : Příklad na výpočet zvláštní sazby daně při výplatě vypořádacího podílu

Příloha č. 4 : Příklady osvobození příjmů z prodeje cenných papírů od daní z příjmů

Příloha č. 5 : Příklad – Podmínka pro osvobození podílu na zisku od daně

Příloha č. 6 : Sazba daně z příjmů právnických osob ve světě v roce 2009

Příloha č. 7 : Centrální sazby daně z příjmů fyzických osob (pro daňové přiznání za rok 2008, v národní měně)

Příloha č. 1 : Příklad – Porovnání zdanění příjmů společníků fyzických osob jednak přes mzdové náklady a jednak formou výplaty podílů na zisku

1. Výplata podílů na zisku

Základ daně z příjmů právnických osob:	250.000 Kč
Daň z příjmů právnických osob ve výši 19 %:	47.500 Kč
Čistý zisk k rozdělení – podíly na zisku schválené valnou hromadou:	202.500 Kč
Daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou ve výši 15 %:	30.375 Kč
Čistý příjem společníka:	172.125 Kč
Odvedeno na daních z příjmů celkem:	77.875 Kč

2. Mzdové náklady:

Hrubá mzda zaměstnance (společníka):	186 567 Kč
Pojistné sražené zaměstnanci (11 %):	20.523 Kč
Pojistné hrazené zaměstnavatelem (34 %):	63.433 Kč
Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (15 %):	37.500 Kč
Základní sleva na poplatníka:	24.840 Kč
Sražená daň z příjmů ze závislé činnosti:	12.660 Kč
Čistý příjem zaměstnance:	153.384 Kč
Celkem odvedeno na daních z příjmů a pojistném na sociální a všeobecné zdravotní pojištění:	96.616 Kč

Příloha č. 2 : Příklad, kdy převodce obchodního podílu ve společnosti s ručením omezeným nabytí majetkovou účastí úplatně

1. Příklad, kdy převodce je právnickou osobou a nabyvatel fyzickou osobou, která není podnikatel

Společnost Akce s.r.o. má majetkovou účast na společnosti Reakce s.r.o. Majetkovou účast nabytá v roce 2005 úplatně za 5 000 Kč. Společnost Akce s.r.o. uzavřela v roce 2009 smlouvu o převodu obchodního podílu s fyzickou osobou Františkem Novotným, který není podnikatel. František Novotný se zavázal zaplatit za obchodní podíl na společnosti Reakce s.r.o. 10 000 Kč.

Základ daně: zdanitelný příjem dle §18 ZDP	10 000 Kč
nabývací cena podílu dle § 24 odst. 7 ZDP	5 000 Kč
základ daně	5 000 Kč

Příjem z převodu obchodního podílu bude zahrnut do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se stane smlouva o převodu obchodního podílu účinná.

Zdanění na straně nabyvatele obchodního podílu: František Novotný, který není podnikatel, majetkovou účast nepořídil z prostředků zahrnutých do obchodního majetku, není účetní jednotkou, tudíž o nabyté majetkové účasti neúčtuje, ani ji neeviduje.

2. Příklad, kdy převodce je fyzická osoba, která měla obchodní podíl součástí obchodního majetku, a nabyvatel fyzická osoba není podnikatel

Základ daně: zdanitelný příjem dle §7 ZDP	10 000 Kč
nabývací cena podílu dle § 24 odst. 7 ZDP	5 000 Kč
základ daně	5 000 Kč

Příjem z převodu obchodního podílu bude zahrnut do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se stane smlouva o převodu obchodního podílu účinná v případě účetní jednotky, v ostatních případech se příjem zahrne do daňového přiznání za zdaňovací období přijetí úhrady. Zdanění na straně nabyvatele bude stejné jako v prvním příkladě.

3. *Příklad, kdy převodce je fyzická osoba, u níž nebyl obchodní podíl součástí obchodního majetku, a nabyvatel fyzická osoba není podnikatel*

Převodce nabyt majetkovou účast v roce 2005 za úplatu, finanční prostředky, které na úhradu vynaložil, nebyly součástí obchodního majetku a nebylo o ní účtováno ani nebyla evidována.

V tomto případě není převodce účetní jednotkou, tudíž o převodu obchodního podílu neúčtuje.

Základ daně: zdanitelný příjem dle §10 ZDP	10 000 Kč
nabývací cena podílu dle § 24 odst. 7 ZDP	5 000 Kč
základ daně	5 000 Kč

Příjem z převodu obchodního podílu bude zahrnut do daňového přiznání za zdaňovací období obdržení úhrady. Zdanění na straně nabyvatele bude stejné jako v prvním příkladě.

Pramen: Mirčevská, Dalimila. Kapitálové společnosti, daně, účetnictví, právo. Havlíčkův Brod: GRADA Publishing, a.s., 2009. str. 90 a 91.

Příloha č. 3 : Příklad na výpočet zvláštní sazby daně při výplatě vypořádacího podílu

Společnost vyplácí vypořádací podíl odcházejícímu společníkovi A ve výši 1 600 tisíc Kč. Pro stanovení nabývací ceny podílu byly společnosti předloženy společníkem A tyto údaje z jeho účetní evidence.

Přemět vkladu	Účetní hodnota	Daňová zůstatková cena	Nabývací cena účasti	Znalecké ocenění pro vklad
Pozemek	100 000 Kč	100 000 Kč	100 000 Kč	200 000 Kč
Budova	100 000 Kč	90 000 Kč	90 000 Kč	150 000 Kč
Know-how	0 Kč	0 Kč	0 Kč	50 000 Kč
Pohledávka	10 000 Kč	10 000 Kč	10 000 Kč	5 000 Kč
Celkem	-	-	200 000 Kč	405 000 Kč

Nabývací cena podílu je stanovena ve výši 200 tisíc Kč.

Výpočet zvláštní sazby daně	tis. Kč
Výše vypořádacího podílu	1600
Snížení o nabývací cenu	200
Základ pro zvláštní sazbu daně	1 400
15% zvláštní sazba daně	210
Čistý vypořádací podíl	1 390

Pramen: Skálová, Jana; Pčouková, Pěva. Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008. str. 118.

Příloha č. 4 : Příklady osvobození příjmů z prodeje cenných papírů od daní z příjmů

1. Fyzická osoba František Zámožný vlastnil po dobu 30 měsíců 4% podíl na základním kapitálu společnosti Akce a.s. Poté co nakoupil akcie tak, že jeho podíl na společnosti dosáhl hodnoty 7%, akcie prodal.

Řešení v případě prodeje akcií společnosti Akce a.s.:

Fyzická osoba František Zámožný měl přímý 4% podíl po dobu 30 měsíců, před prodejem se jeho podíl zvýšil na 7%. Držba tohoto podílu před prodejem nesplňuje podmínku maximálně 5% podílu po dobu 24 měsíců před prodejem ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Osvobození by mohl uplatnit za podmínek ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) ZDP, pokud by akcie nabyt v době delší než 5 let před prodejem.

Pramen: Mirčevská, Dalimila. Kapitálové společnosti, daně, účetnictví, právo. Havlíčkův Brod: GRADA Publishing, a.s., 2009. str. 86.

2. Poplatník prodá v roce 2008 akcie, které nabyt v rámci kupónové privatizace. Příjem z prodeje akcií bude osvobozen od daně z příjmů.

3. Poplatník s příjmy z podnikání podle §7 ZDP nakoupil v roce 2006 cenné papíry a zahrnul je do svého obchodního majetku. Dne 31.8.2007 poplatník ukončil podnikatelskou činnost, čímž došlo k vyřazení cenných papírů z obchodního majetku. V měsíci březnu 2008 poplatník tyto cenné papíry prodal. Příjem z prodeje cenných papírů je v tomto případě osvobozen od daně, jelikož k převodu cenných papírů došlo po uplynutí doby 6 měsíců od ukončení podnikatelské činnosti, která platí pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nabytých do konce roku 2007.

Pramen: Vychopeň, Jiří. Cenné papíry a zdaňování příjmů s nimi souvisejících v roce 2008. Daně a právo v praxi 4/2008. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2008. str. 15.

Příloha č. 5 : Příklad – Podmínka pro osvobození podílu na zisku od daně

Valná hromada společnosti ABCD, s.r.o. (daňový rezident České republiky) rozhodla v roce 2009, že společníkům rozdělí na podílech na zisku 1 000 000 Kč, a to ve standardním poměru jejich obchodních podílů. Jedná se o tyto společníky:

1. A je tuzemskou akciovou společností a její obchodní podíl na ABCD, s.r.o. je 51%
 - jde o vztah mateřská versus dceřiná společnost, podíl na zisku 510 000 Kč bude osvobozen od daně z příjmů právnických osob u vyplácející dceřiné společnosti ABCD, s.r.o., takže tato jej nebude zdaňovat srážkovou daní z příjmů,
 - v souladu s § 23 odst. 1 ZDP nebude tento příjem u mateřské společnosti A, a.s. zahrnován do jejího základu daně, protože nebude zdaněn v rámci jejího obecného základu daně;
2. B je fyzickou osobou a její obchodní podíl na ABCD, s.r.o. je 20%
 - fyzická osoba nemůže být nikdy mateřskou společností, podíl na zisku 200 000 Kč bude zdaněn 15% srážkovou daní,
 - podle § 23 odst. 4 písm. a) ZDP nebude tento příjem u společníka B zahrnován do jeho základu daně;
3. C je slovenskou akciovou společností a její obchodní podíl na ABCD, s.r.o. je 20%
 - jde o vztah mateřská versus dceřiná společnost, podíl na zisku 200 000 Kč bude osvobozen od daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou u vyplácející dceřiné společnosti ABCD, s.r.o., takže tato jej nebude zdaňovat srážkovou daní z příjmů,
 - daňové posouzení příjmu na straně mateřské společnosti C závisí na slovenských daňových zákonech, přičemž v souladu se směrnicí Evropské unie by zde měl být tento příjem rovněž osvobozen od daně z příjmů, což je ovšem irelevantní, protože jak je známo, na Slovensku již bylo zdanění podílů na zisku zcela zrušeno;
4. D je polskou akciovou společností a její obchodní podíl na ABCD, s.r.o. je 9%

- nejde o vztah mateřská versus dceřiná společnost, podíl na zisku 90 000 Kč bude v České republice zdaněn 10%
- obecnou českou sazbu daně 15% snížila na 10% smlouva o zamezení dvojího zdanění s Polskem
- daňové posouzení příjmu na straně společnosti D (v Polsku) závisí na polských daňových zákonech.

Pramen: Děrgel, Martin. Osvobození příjmů právnických osob z podílů na zisku. Daně a právo v praxi 7/2009. Praha: ASPI Wolters Kluwer, a.s., 2009. str. 31 a 32.

Příloha č. 6 : Sazba daně z příjmů právnických osob ve světě v roce 2009

Země	Sazba daně v %
Argentina	35
Austrálie	30
Belgie	33,99
Brazílie	34
Bulharsko	10
Černá Hora	9
Česko	20
Čína	25
Dánsko	25
Egypt	20
Estonsko	21
Filipíny	30
Finsko	26
Francie	33,33
Gruzie	20
Guatemala	21
Hongkong	16,5
Indie	30 - 40
Indonésie	28
Irsko	12,5
Itálie	31,4
Izrael	26
Japonsko	30
JAR	29
Kanada	19,5
Kypr	10
Litva	20
Lotyšsko	15
Lucembursko	21
Maďarsko	16
Malajsie	28
Malta	35
Maroko	35

Země	Sazba daně v %
Mexiko	28
Nizozemí	20 - 25,5
Norsko	28
Nový Zéland	30
Peru	27
Polsko	19
Portugalsko	25
Rakousko	25
Rumunsko	16
Rusko	20
Řecko	25
Saudská Arábie	20
Senegal	33
Singapur	18
Slovensko	19
Slovinsko	21
Srbsko	10
Španělsko	30
Švédsko	28
Švýcarsko	13 - 25
Taiwan	25
Thajsko	30
Turecko	20
Ukrajina	25
Uruguay	30
USA	15 - 35
Uzbekistán	12
Velká Británie	28
Vietnam	25
Zambie	35

Pramen: Gola, Petr. Porovnání daňového zatížení firem ve světě a sazeb daně z příjmů fyzických osob v zemích OECD. Daně a finance 4/2009. Praha: LexisNexis s.r.o., 2009.

**Příloha č. 7 : Centrální sazby daně z příjmů fyzických osob
(pro daňové přiznání za rok 2008, v národní měně)**

Země	sazba	horní hranice	sazba	horní hranice	sazba	horní hranice	sazba	horní hranice	sazba	horní hranice	sazba	horní hranice	sazba
Austrálie	0,00	6 000	15,00	25 000	30,00	75 000	40,00	150 000	45,00				
Rakousko	0,00	10 000	38,33	25 000	43,60	51 000	50,00						
Belgie	25,00	7 560	30,00	10 760	40,00	17 920	45,00	32 860	50,00				
Kanada	15,25	37 178	22,00	74 357	26,00	120 887	29,00						
Česko	15,00												
Dánsko	5,48	272 600	11,48	327 200	26,48								
Finsko	0,00	12 400	9,00	20 400	19,50	33 400	24,00	60 800	32,00				
Francie	0,00	5 614	5,50	11 198	14,00	24 872	30,00	66 679	40,00				
Německo	0,00	7 665	15,00	52 153	42,00	250 000	45,00						
Řecko	29,00	30 000	39,00	75 000	40,00								
Maďarsko	18,00	1 700 000	36,00										
Irsko	20,00	34 000	41,00										
Japonsko (v tis.)	5,00	1 950	10,00	3 300	20,00	6 950	23,00	9 000	33,00	18 000	40,00		
Korea (v tis.)	8,00	10 000	17,00	40 000	26,00	80 000	35,00						
Mexiko	3,00	5 953	10,00	50 525	17,00	88 793	25,00	103 218	28,00				
Nizozemí	2,50	17 579	10,25	31 589	42,00	53 861	52,00						
Nový Zéland	15,00	9 500	21,00	38 000	33,00	60 000	39,00						
Norsko	12,60	400 000	21,60	650 000	24,60								
Polsko	19,00	43 405	30,00	85 528	40,00								
Portugalsko	10,50	4 451	13,00	6 732	23,50	16 692	34,00	38 391	36,50	55 639	40,00	60 000	42,00
Slovensko	19,00												
Španělsko	15,66	17 707	18,27	33 007	21,14	53 407	27,13						
Švédsko	0,00	306 000	20,00	460 600	25,00								
Turecko	15,00	7 000	20,00	18 000	27,00	40 000	35,00						
Velká Británie	10,00	2 150	22,00	33 300	40,00								
USA	10,00	7 550	15,00	30 650	25,00	74 200	28,00	154 800	33,00	336 550	35,00		

Pramen: Gola, Petr. Porovnání daňového zatížení firem ve světě a sazeb daně z příjmů fyzických osob v zemích OECD. Daně a finance 4/2009. Praha: LexisNexis s.r.o., 2009.

Die Zusammenfassung

Meine Diplomarbeit beschäftigt sich mit dem Problem der ganz gleich wie der Titel der Arbeit klingt. Das heisst es geht um die Problematik des Besteuerns der Einkommen der Gesellschafter der Gesellschaften. Dieses Thema habe ich gewählt, weil es um einen interdisziplinären Bereich geht, und weil ich dieses Thema sehr interessant finde. Vor allem geht es hier um eine Auseinandersetzung des zivilrechtlichen und öffentlich rechtlichen Bereichs, die viel zu schreiben anbietet.

Die Arbeit umfasst fünf Kapitel, wobei die fünf Kapitel in folgende Unterabschnitte unterteilt sind und jedes Kapitel sich einem besonderen Aspekt des Themas widmet. Nach der Einführung folgt das erste Kapitel, in dem ich die Grundbegriffe meiner Arbeit erkläre. Es geht um die Begriffe: die Gesellschaft, die einzelnen Type der Gesellschaften (Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Handlung, Aktiengesellschaft, und die europäische Type der Gesellschaften) und der Gesellschafter.

Das zweite Kapitel beschreibt die Entwicklung der Einkommensteuer seit dem Jahr 1989 bis die Gleichzeitigkeit. Ich habe dieses Kapitel in drei Teile untergliedert, wobei der erste Teil beschäftigt sich mit dem längsten Zeitabschnitt der Entwicklung, vom 1989 bis 2004, der zweite Teil behandelt den Zeitraum des Zutritts der Tschechischen Republik in der Europäischen Union und der dritte Teil beschreibt die gleichzeitige Entwicklung.

Das dritte Kapitel ist das grundlegende. Es befasst sich mit dem Art und der Höhe des Besteuerns der einzelnen Einkommen bei den einzelnen Gesellschaftstypen. Es geht vor allem um die Einkommen aus den Dividenden, Gewinnbeteiligungen, Überweisungen der Gewinnbeteiligungen, Aktienverkauf, Liquidationsresten und um die Einkommen aus den Auseinandersetzungsguthaben. Im Hinblick auf die Tatsache, dass der Gesellschafter eine physische Person, aber auch eine juristische Person sein kann, musste ich auch diesen Aspekt in meiner Arbeit berücksichtigen. Davon zeigen sich dann die Unterschieden zwischen den einzelnen Gesellschaften, die diese Problematik darstellt.

Das vorletzte Kapitel meiner Arbeit kann man in zwei Teile untergliedern. Einer der Zwei ist den Problemen der Harmonisierungsbemühungen der Europäischen Union gewidmet, die Zweite beschreibt dann das Steuersystem im Irland und vergleicht dieses

System mit dem Tschechischen. Der Vergleich zeigt, dass das Irische System viel übersichtlicher und einfacher ist und auch die Höhe des Besteuerns niedriger als die Tschechische ist.

Zum Abschluss fasse ich die ganz Problematik zusammen und vor allem beschreibe ich die Perspektive der rechtlichen Regelung der Einkommensteuern, die meiner Meinung nach die Tschechische Republik erwartet.

Klíčová slova

Zdaňování příjmů společníků obchodních společností - daně z příjmů, obchodní společnosti, podíl na zisku.

Taxation of the partner's income in the company - income tax, companies, share in profit.