

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Božena Rochfalušiová

**Zdanění obchodních společností a společníků
(komparace právní úpravy České republiky,
Slovenské republiky a Velké Británie v procesu
harmonizace přímých daní v rámci EU)**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 10. srpna 2011

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 10. srpna 2011

.....

Božena Rochfalušiová

Obsah

Úvod.....	1
1. Potřeba harmonizace nebo koordinace?	2
1.1 Daňová harmonizace a daňová koordinace.....	2
1.2 Vývoj harmonizačního procesu u přímých daní	4
1.2.1 Směrnice č. 77/799/EC.....	5
1.2.2 Směrnice č. 90/434/EEC	5
1.2.3 Směrnice č. 90/435/EEC	6
1.2.4 Směrnice č. 2003/49/EC.....	9
1.2.5 Konvence č. 90/436/EEC	9
1.3 Zdaňování dividend a podílů na zisku podle smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění	10
2. Typy právních kultur	11
3. Právní vymezení obchodních společností.....	12
3.1 Právní vymezení obchodních společností v České republice	13
3.2 Právní vymezení obchodních společností v Slovenské republice.....	14
3.3 Právní vymezení obchodních společností ve Velké Británii	14
4. Společníci obchodních společností.....	17
4.1 Společníci obchodních společností dle českého a slovenského práva	17
4.2 Společníci obchodních společností dle britského práva	18
5. Vybrané pojmy z daňové teorie	18
5.1 Třídění daní.....	19
5.2 Daňový systém.....	19
5.2.1 Daňová soustava České republiky.....	20
5.2.2 Daňová soustava Slovenské republiky	20
5.2.3 Daňová soustava Velké Británie	21
5.3 Základní konstrukční prvky daní	22
5.3.1 Subjekt daně	23
5.3.2 Předmět daně	23
5.3.3 Základ daně	24
5.3.4 Daňová sazba	24
5.3.5 Zdaňovací období.....	24
6. Zdanění příjmů obchodních společností a společníků v České republice	25
6.1 Zdanění příjmů obchodních společností	25
6.1.1 Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob	25
6.1.1.1 Subjekt daně	25
6.1.1.2 Předmět daně.....	26
6.1.1.3 Základ daně	26
6.1.1.4 Daňová sazba	27
6.1.1.5 Zdaňovací období.....	27
6.1.1.6 Úprava základu daně a stanovení daně.....	28
6.1.2 Zdanění příjmů dle jednotlivých typů obchodních společností	29
6.1.2.1 Zdanění veřejné obchodní společnosti.....	30
6.1.2.2 Zdanění komanditní společnosti	30
6.1.2.3 Zdanění společnosti s ručním omezeným, akciové společnosti a evropské společnosti	30
6.2 Zdanění příjmů společníků obchodních společností	30
6.2.1 Konstrukční prvky daně z příjmů fyzických osob.....	30
6.2.1.1 Subjekt daně	31
6.2.1.2 Předmět daně.....	31
6.2.1.3 Základ daně	32
6.2.1.4 Daňová sazba	34
6.2.1.5 Zdaňovací období.....	34
6.2.2 Zdanění příjmů společníků dle jednotlivých typů obchodních společností	34

6.2.2.1 Zdanění podílu na zisku společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti	34
6.2.2.2 Zdanění příjmů společníků společnosti s ručním omezeným, akciové společnosti, evropské společnosti a komanditistů komanditní společnosti	35
7. Zdanění příjmů obchodních společností a společníků ve Slovenské republice	36
7.1 Zdanění příjmů obchodních společností	36
7.1.1 Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob	37
7.1.1.1 Subjekt daně	37
7.1.1.2 Předmět daně	37
7.1.1.3 Základ daně	38
7.1.1.4 Daňová sazba	38
7.1.1.5 Zdaňovací období	39
7.1.1.6 Úprava základu daně a stanovení daně	39
7.1.2 Zdanění příjmů dle jednotlivých typů obchodních společností	41
7.1.2.1 Zdanění veřejné obchodní společnosti	41
7.1.2.2 Zdanění komanditní společnosti	42
7.1.2.3 Zdanění společnosti s ručním omezeným, akciové společnosti a evropské společnosti	42
7.2 Zdanění příjmů společníků obchodních společností	42
7.2.1 Konstrukční prvky daně z příjmů fyzických osob	42
7.2.1.1 Subjekt daně	42
7.2.1.2 Předmět daně	43
7.2.1.3 Základ daně	44
7.2.1.4 Daňová sazba	47
7.2.1.5 Zdaňovací období	47
7.2.2 Zdanění příjmů společníků dle jednotlivých typů obchodních společností	47
7.2.2.1 Zdanění příjmů společníků veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti	48
7.2.2.2 Zdanění příjmů společníků společnosti s ručním omezeným, akciové společnosti a evropské společnosti	49
8. Zdanění příjmů obchodních společností a společníků ve Velké Británii	50
8.1 Zdanění příjmů obchodních společností	51
8.1.1 Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob	52
8.1.1.1 Subjekt daně	52
8.1.1.2 Předmět daně	53
8.1.1.3 Základ daně	53
8.1.1.4 Daňová sazba	54
8.1.1.5 Zdaňovací období	55
8.1.1.6 Úprava základu daně a stanovení daně	55
8.1.2 Zdanění příjmů dle jednotlivých typů obchodních společností	55
8.1.2.1 Zdanění příjmů limited liability company	55
8.1.2.3 Zdanění příjmů společností, které spadají pod režim Zákona o společnostech 2006	56
8.2 Zdanění příjmů společníků obchodních společností	57
8.2.1 Konstrukční prvky daně z příjmů fyzických osob	57
8.2.1.1 Subjekt daně	57
8.2.1.2 Předmět daně	57
8.2.1.3 Základ daně	58
8.2.1.4 Daňová sazba	58
8.2.1.5 Zdaňovací období	59
8.2.2 Zdanění příjmů z podílů na ziscích (dividend) společníků	60
9. Komparace	60
Závěr	65
Seznam zkratk	67
Použitá literatura	68

Úvod

Změny a vývoj ekonomického prostředí se odrážejí i v přístupech jednotlivých států ve zdaňování příjmu právnických a fyzických osob. V roce 1951 započaly evropské státy proces integrace, který vyústil v hospodářskou a měnovou unii s dalším cílem ještě hlubší integrace. Česká republika se rovněž zapojila do evropských integračních procesů a následně dne 1. května 2004 vstoupila do Evropské unie, čímž omezila a zároveň předala část kompetencí ve prospěch rozšiřujícího se společenství evropských států. Evropskou unii dnes nejpřesněji charakterizují čtyři svobody, a to svoboda volného pohybu zboží, svoboda pohybu pracovních sil, svoboda usazování a svoboda pohybu kapitálu. Tyto svobody ke svému životu potřebují zejména odstranit bariéry, které brání fungování společnému trhu a deformují tak hospodářskou soutěž. Právě daň z příjmu korporací je typem daně, která velmi významně ovlivňuje podnikání na jednotném trhu neboť kapitál, na rozdíl od práce, je vysoce mobilním faktorem, který se může operativně přesouvat do zemí s výhodnějšími daňovými podmínkami. Rozdílnost ve zdanění korporací způsobuje ekonomické deformace, neboť ovlivňuje podniky při rozhodování o umístování a financování investic¹. Přímé daně důchodového typu mají bezprostřední dopad na výsledek hospodaření. Úprava těchto daní však zůstává i nadále v jurisdikci suverénních států. Přímé daně podléhají unifikujícím tendencím jen pomalu a to spíše cestou koordinace, než harmonizace a představují tak jistý prvek konkurence mezi státy, kterým je možno udržovat stávající investory a stimulovat nové investice.

Ve své diplomové práci se budu věnovat porovnání zdaňování příjmů právnických osob s důrazem na zdaňování kapitálových obchodních společností a příjmů z podílů na ziscích jejich společníků v rozlišení dle anglosaské a kontinentální právní kultury a to v procesu neustálého sbližování právních řádů členských států Evropské unie. Smyslem práce je poukázat na společné znaky a hlavní rozdíly procesu zdaňování příjmu kapitálových společností a kapitálových příjmů jejich společníků v jednotlivých právních kulturách.

¹ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI 2008 s. 58

Ve své práci se zaměřím na porovnání zdaňování příjmů právnických osob založených za účelem podnikání, jakož i dividendových příjmů společníků těchto právnických osob a to podle vybraných zástupců kontinentální a anglosaské právní kultury. První kapitoly stručně načrtávají harmonizační proces úpravy přímých daní v Evropské unii a poukazují na teoretické rozdíly mezi kontinentální a anglosaskou právní kulturou. Pátá kapitola stručně vysvětluje jednotlivé daňové pojmy, se kterými ve své práci nejčastěji pracuji. Další kapitoly se věnují zdaňování příjmu obchodních společností a společníků obchodních společností postupně dle českých, slovenských a britských právních předpisů, jakožto vybraných zástupců kontinentální a anglosaské právní kultury. Poslední kapitola je věnovaná praktickému příkladu zdaňování příjmu společnosti podobné společnosti s ručním omezeným dle jednotlivých daňových systémů a zdaňování podílu na zisku společníka společnosti podobné společnosti s ručním omezeným dle jednotlivých daňových systémů. Praktický příklad rovněž poslouží na stručnou komparaci.

1. Potřeba harmonizace nebo koordinace?

1.1 Daňová harmonizace a daňová koordinace

Daňová politika patří od vzniku Evropských společenství k jedné z nejcitlivějších oblastí vládní politiky, neboť ovlivňuje příjmy státních rozpočtů členských států. Na druhé straně daňová harmonizace a daňová koordinace představuje přirozený a logický proces, protože právo jednotlivých suverénních států nemůže upravovat vzájemné soužití a řešení ekonomické integrace bez dosažení postupného sjednocení principů v daňové oblasti.

Z právního hlediska se proces harmonizace přímých daní nepřímo dovozuje z článku 94 Smlouvy o Evropských společenstvích z roku 1957. Předmětem harmonizace v oblasti korporativního zdaňování se tak stala zejména ta ustanovení, jež bránila hladkému fungování vnitřního trhu. Spíše než o harmonizaci, můžeme však na poli přímých daní důchodového typu, hovořit o koordinaci.

Daňová harmonizace znamená proces sblížení daňových soustav států na základě společných pravidel. Cílem daňové harmonizace není dosažení jednotné daňové

soustavy, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých soustav. V oblasti zdaňování společností je nezbytný alespoň určitý stupeň daňové harmonizace. Daňová konkurence by totiž neumožňovala společnostem podnikajícím v Evropské unii naplno využít výhody, které jednotný trh poskytuje². Harmonizace v pozitivním smyslu představuje sbližování národních daňových systémů států prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů, které má Evropská unie k dispozici. V negativním smyslu je harmonizace dosahováno rozhodovací činností Evropského soudního dvora, jež však nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy³. Z jiného pohledu lze harmonizaci dělit na přímou a nepřímou. Přímou harmonizací se rozumí proces, který se snaží harmonizovat daňová ustanovení přímo prostřednictvím daňových směrnic. V oblasti zdaňování společností se nejvíc uplatňuje nepřímá harmonizace, jež je chápána jako snaha o dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva. V oblasti zdaňování společností jde zejména o obchodní právo a o harmonizaci daňového základu prostřednictvím harmonizace účetnictví (povinnost účtovat dle IFRS⁴).

Daňovou koordinací se pak rozumí jakékoliv přizpůsobování daňových systémů jednotlivých členských zemí. Daňová koordinace představuje první stupeň mezinárodního postupu ke sbližování daňových systémů. Jedná se především o vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů⁵. Daňovou koordinací lze rozdělit na dva základní typy, a to smluvní a spontánní⁶. Smluvní daňová koordinace pak představuje smluvní vyjednávání států, při kterém se zavazují chovat určitým způsobem. Typickým příkladem smluvní daňové koordinace jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Spontánní daňová koordinace je naopak výsledkem daňové soutěže mezi státy. Příkladem spontánní daňové koordinace je snižování nominálních národních sazeb daně z korporátních

² Randzio Plath, J Tax Coordination in the enlarged European Union, EC Tax Review, 2004, Vol. 13, No. 4, p 128

³ Např. rozsudkem č. C – 234/01 ve věci Gerritse ESD nařídil Německu, aby umožnilo i nerezidentům uplatňovat výdaje v případě, kdy se jejich příjem daní srážkovou daní (neboť jinak dochází k jejich diskriminaci oproti rezidentům). Rozsudek ale nestanovuje, jakým způsobem by mělo Německo výše uvedené nerezidentům umožnit. Výsledkem tedy je, že od 1. ledna 2005 Německo tuto možnost zavedlo, ovšem další státy (vyjma Rakouska) nikoliv.

⁴ Mezinárodní účetní standardy (International Financial and Reporting Standards). Např. v České republice má každá společnost, jejíž akcie jsou veřejně obchodovány na regulovaném trhu v Evropské unii povinnost vést účetnictví dle IFRS.

⁵ Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2006

⁶ Nerudová, D *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI 2008

příjmů, a to především pod tlakem daňové konkurence, která v oblasti korporativního zdaňování v současnosti panuje.

1.2 Vývoj harmonizačního procesu u přímých daní

V Evropské unii se o potřebě daňové harmonizace začíná mluvit již od počátku integračních snah. Harmonizace nepřímých daní⁷ v rámci Evropské unie je již určitým způsobem dokončena a v nejbližší době se neplánují podstupovat žádné podstatné kroky. Naopak je možné očekávat, že větší pozornost bude nyní věnována harmonizaci přímých daní. U daně z příjmu by harmonizace měla proběhnout podobně jako u daní nepřímých, tj. nejprve by měla proběhnout strukturální harmonizace a následně harmonizace sazeb. Vývoj v oblasti harmonizace daně z příjmů ukázal, že snahy o harmonizaci jsou členskými státy chápány spíše jako pokusy o omezení fiskální suverenity, což je důvodem, proč na tomto poli nebylo dosaženo výraznějšího úspěchu (celá řada harmonizačních snah v této oblasti v 70. a 80. letech 20. století selhala)⁸. Další důvod neúspěchu lze spatřovat v harmonizačních nástrojích Evropské komise - směrnicích. Závaznost směrnic pro členské státy závisí na jejich přijetí členskými zeměmi, což do přijetí Lisabonské smlouvy, která revidovala způsob hlasování, vyžadovalo jednomyslnost.

V roce 1990 ustavila Evropská komise tzv. Rudigův výbor, jehož úkolem bylo zmapovat daňové systémy členských zemí. Výsledkem činnosti tohoto výboru bylo zjištění, že daňové systémy členských zemí se značně liší nejen v daňové sazbě, ale také ve struktuře daně z příjmu. Výbor dále zjistil, že tyto rozdíly skutečně ovlivňují rozhodování národních korporací a způsobují deformace hospodářské soutěže.

Ačkoliv v 80. letech 20 století došlo k určitému sblížení přímých daní, jednalo se spíše o opatření na národní úrovni v rámci spontánní harmonizace, nežli o implementaci směrnic Evropské komise. Časem se proto cílem sjednocovacích snah Evropské unie stala strukturální harmonizace na úrovni sjednocení daňových základů, nežli harmonizace daňových sazeb.

⁷ Zejména daně z přidané hodnoty a spotřebních daní.

⁸ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI 2008, s 58

1.2.1 Směrnice č. 77/799/EC

Základní směrnici v oblasti přímého zdaňování je směrnice č. 77/799/EC o vzájemné pomoci mezi příslušnými úřady členských států v oblasti přímých a nepřímých daní⁹ ze dne 16. listopadu 2004. Tato směrnice upravuje výměnu informací, součinnost při zjišťování, vyšetřování a přítomnost úředníků jednoho členského státu na území jiného členského státu z důvodu kontroly aktivit nadnárodních korporací. Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a majetku.

1.2.2 Směrnice č. 90/434/EEC

Další směrnice týkající se přímého zdaňování je směrnice č. 90/434/EEC z 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převezech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států známá pod názvem Směrnice o fúzích¹⁰, která upravuje odklad daňové povinnosti vyplývající z kapitálových výnosů tj. vzniku eventuálního příjmu z titulu přecenění vlastněného majetku (podílu) při fúzi, rozdělení společnosti, převodu aktiv a přeshraniční výměnu akcií v rámci Evropské unie až do doby skutečného prodeje přeceněného majetku. Cílem směrnice je zabránit zdanění zisku, který při fúzi může vzniknout z rozdílu mezi hodnotou převáděných aktiv a pasiv za jejich účetní hodnotou. Rozdíl mezi daňovou hodnotou a skutečnou cenou transakce je daňově neutrální v případě, že přijímající (nástupnická) společnost pokračuje v odepisování, v uplatňování ztrát a tvorbě daňově relevantních opravných položek a rezerv podle stejných pravidel jako převádějící společnost. Např. v případě převádění aktiv, směrnice umožňuje odložení zdanění kapitálových zisků vztahujících se k převáděným aktivům až do doby jejich skutečného převodu, a přitom zaručuje jejich konečné zdanění státem převádějící společnosti ke dni vzniku společnosti. Z daňového hlediska v případě fúzí, rozdělení, nebo převodu akcií, ve většině případů dojde ke vzniku stálé provozovny u nástupnické společnosti. Důvodem je, že obvykle aktiva - podnik či jeho část - se převádějí jen účetně, ale fyzicky zůstávají ve státě zanikající společnosti.

⁹ Concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, certain excise duties and taxation of instance premiums nebo známa i jako the Mutual Assistance Directive

¹⁰ The Merger Directive

Směrnice zavádí jednotný systém zdanění fúzí, ponechává však členským státům možnost odepřít výhody, jež směrnice poskytuje společnostem v případě, že hlavním nebo jediným cílem fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií je daňový únik nebo vyhnutí se daňovým povinnostem. Směrnice byla novelizována směrnicí č. 2005/19/EC, směrnicí č. 2006/98/ES a směrnicí č. 2009/133/ES, jež rozšiřují působnost dosavadní směrnice také na evropskou společnost a evropskou družstevní společnost. Směrnice zejména umožňuje přemísťovat sídlo a reorganizovat evropské společnosti a evropské družstevní společnosti v rámci Evropské unie bez jakýchkoliv daňových překážek. Směrnice dále zahrnuje nový typ transakce tzv. částečné rozdělení. Částečné rozdělení definuje směrnice jako situaci, kdy stávající společnost převede jednu nebo více svých poboček do již existující nebo nově založené sesterské společnosti. Směrnice rovněž zaručuje, že přeměna pobočky na dceřinou společnost již nebude mít žádné daňové důsledky a dále snižuje velikost podílu přijímající společnosti na základním kapitálu převádějící společnosti zaručujícího, že zisk přijímající společnosti vyplývající ze zrušení jejího podílu nepodléhá zdanění na minimálně 15%. Tedy za takto stanovených podmínek může při fúzi mateřské a dceřiné společnosti dojít k úplné daňové neutralitě a ne jenom k odložení daňové povinnosti.

1.2.3 Směrnice č. 90/435/EEC

Další směrnice, která byla v souvislosti se zavedením jednotného trhu vytvořena je směrnice č. 90/435/EEC o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z roku 1990, známá též pod názvem Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech¹¹. Zmiňovaná směrnice upravuje systém zdanění skupin společností, které působí v rámci celé Evropské unie. V roce 2003 byla tato směrnice rozsáhle novelizována a to směrnicí č. 2003/123/EC, která doplnila a rozšířila působnost původní směrnice zejména o tzv. evropské akciové společnosti a evropská družstva a v roce 2006 směrnicí Rady 2006/98/ES.

Je dlouhodobou ekonomickou realitou, že všechny úspěšné podnikatelské struktury na světě jsou zastřešeny tzv. holdingovou mateřskou společností. Hlavním cílem směrnice je proto zaručit, že členský stát mateřské společnosti buď nezdaní příjmy dceřiné společnosti sídlící v jiné členské zemi, nebo pokud tyto příjmy zdaní, umožní mateřské společnosti od základu daně odečíst daň z příjmu, kterou platí dceřiná

¹¹ The Parent Subsidiary Directive

společnost v jiné členské zemi, nejvýše však do částky odpovídající dani z příjmů mateřské společnosti připadající na přijaté dividendy, tj. metodu úplného zápočtu. Možnost zápočtu daně se vztahuje i na daň z dividend hrazenou společností, ve které se mateřská společnost podílí na základním kapitálu nepřímo, tj. podíl drží prostřednictvím další společnosti. Směrnice má dále vyloučit rozdělení zisku po zdanění dceřiné společnosti ze srážkové daně. Osvobození zdanění rozdělovaných zisků od srážkové daně se nevztahuje pouze na vyplácené podíly na zisku (dividendy), ale také na zisky převáděné na základě smluvních ustanovení, případně na dříve vytvořené zisky, které jsou nyní mateřskou společností získávány formou snížení základního kapitálu. Novelizované znění směrnice rozšiřuje společná pravidla také na dividendy přijaté stálými provozovny mateřských společností. Pravidla se vztahují i na dividendy přijaté stálou provozovnou umístěnou v jiném členském státě než je členský stát mateřské společnosti a plynoucí od dceřiné společnosti z jiného členského státu, než ve kterém je umístěna stálá provozovna. Novelizované znění se rovněž vztahuje na dividendy přijaté stálou provozovnou umístěnou v jiném členském státě, než je členský stát dceřiné společnosti, který je shodný s členským státem mateřské společnosti. Pro naplnění definice mateřské a dceřiné společnosti, novelizovaná směrnice snižuje hranici, kterou se rozumí podíl na dceřiné společnosti. Minimální hranice 25% byla snížena na 20% a od 1. ledna 2007 dále na 15% až na momentálních konečných 10% od 1. ledna 2009. Pro účely stanovení výše podílu v dceřiné společnosti ve stejném členském státě lze podíl mateřské společnosti zvýšit o podíl držený stálou provozovnou umístěnou v jiném členském státě.

Směrnice nijak neomezuje právo jednotlivých členských států na zdanění zisků dosažených v daném státě tam usídlenou společností nebo stálou provozovnou. Řeší a sjednocuje pouze (ne)zdanění následně rozdělených zisků vyplácených do jiného členského státu EU. Daňové výhody (osvobození) se nevztahují na zisky rozdělené při likvidaci dceřiné společnosti.

Na základě Dohody mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací¹² se od 1. července 2005 rozšířila použitelnost daňových výhod mateřských a dceřiných společností v rámci EU také na švýcarské společnosti.

Česka republika promítla Směrnici o mateřských a dceřiných společnostech do svého právního řádu novelizací ZDP. Česko zvolilo jednodušší variantu – osvobození rozdělených zisků od daně – namísto složitějšího započítání poměrné části daně ze zisku dceřiné společnosti. Ustanovení § 19 ZDP osvobozuje od české daně z příjmů

¹² 2004/C385/30, viz Úřední věstník C 385, 29.12. 2004

právnických osob rozdělované podíly na zisku, a to jedním samostatným ustanovením jejich výplaty plynoucí od české dceřiné společnosti a druhým samostatným ustanovením příjmy plynoucí naopak české mateřské společnosti, případně zdejší stále provozovně mateřské společnosti. Od daně z příjmů právnických osob jsou podle § 19 odst. 1 písm. ze) osvobozeny příjmy z dividend a jiných podílů na zisku vyplácené dceřinou společností, která je daňovým rezidentem České republiky mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem České republiky nebo jiného státu EU. Podmínkou přitom je, že příjemce těchto příjmů z dividend a jiných podílů na zisku je jejich skutečným vlastníkem, tedy že platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.

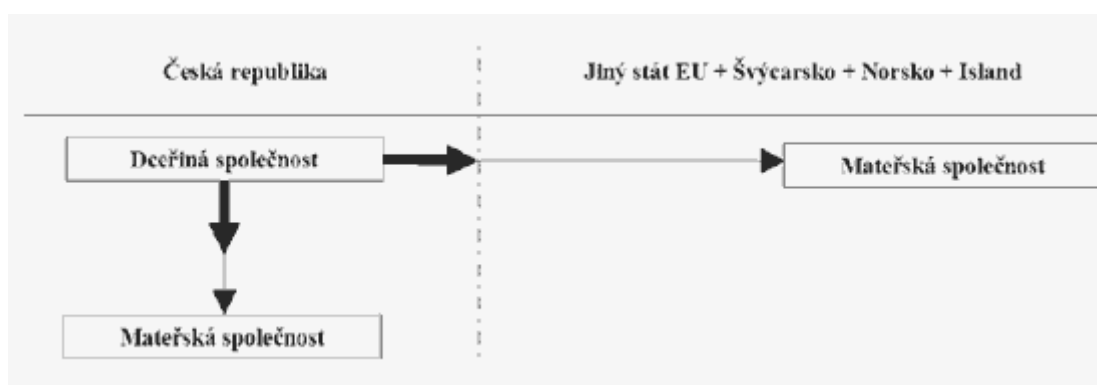


Schéma 1: Osvobození podílů na zisku podle ZDP v rámci EU

Zdroj: Děrgel, M. Osvobození příjmů právnických osob z podílů na zisku. *Daně a právo v praxi*, 2009, 7

Slovenská republika respektovala Směrnici o mateřských a dceřiných společnostech již při přijímání nového zákona č. 595/2003 Z. z., o daních z příjmů, který nepokládá příjmy z dividend ani podílů na ziscích za předmět daně. Slovensko tak přijalo režim (ne)zdanění příjmů z dividend a z podílů na ziscích nad rámec povinností daných Směrnici o mateřských a dceřiných společnostech.

Velká Británie byla rovněž povinna promítnout Směrnici o mateřských a dceřiných společnostech do svého práva. Na rozdíl od České republiky, si Velká Británie zvolila komplikovanější variantu a to přes osvobození rozdělených zisků od daně započítáním poměrné části daně ze zisku dceřiné společnosti. Obecně platí, že všechny příjmy z dividend a podílů na ziscích vyplácené dceřinou společností, která je rezidentem členského státu EU mateřské společnosti, která je rezidentem Velké Británie, podléhají dani z příjmu. Mateřská společnost však spolu s vyplácenými

dividendami obdrží tzv. daňový kredit, jehož uplatněním si mateřská společnost může snížit svou vlastní daňovou povinnost a to tak že si započte na svou vlastní daňovou povinnost, celou anebo část daně, již zaplacenou dceřinou společností. Na druhé straně je nutno podotknout, že příjmy z dividend a podílů na ziscích vyplácené dceřinou společností, která je rezidentem Velké Británie své mateřské společností, která je rovněž rezidentem Velké Británie, je osvobozeno od daně z příjmů právnických osob. Od 1. července 2009¹³ platí nový režim zdaňování příjmů z dividend a z podílů na ziscích a to jak pro britské tak i pro „nebritské“ propojené společnosti. Příjmy z dividend a podílů na ziscích jsou vyňaty, pokud splňují zákonné podmínky. Pravidla pro vynětí zdaňování příjmů z dividend jsou složitá a v případě jejich nesplnění, tak příjmy z dividend a podílů na ziscích podléhají zdanění. Zejména dochází k rozdílné aplikaci pravidel a to v závislosti od velikosti společnosti.

1.2.4 Směrnice č. 2003/49/EC¹⁴

Směrnice Rady o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi různých členských států byla přijata 3. června 2003 a dále novelizována směrnicí Rady 2004/66/ES a směrnicí Rady 2006/98/ES. Cílem směrnice o licencích je odstranit srážkovou daň a daň z úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami, pokud jsou tyto vypláceny přes hranice jednotlivých členských států. Osvobození se vztahuje jen na transakce mezi přidruženými společnostmi a jejich stálé provozovny se sídlem v Evropské unii, a to tak, že platba provedená společností členského státu nebo stálou provozovnou umístěnou v jiném členském státě se považuje za platbu mající zdroj v tomto členském státě.

1.2.5 Konvence č. 90/436/EEC

V roce 1990 byla podepsána Konvence č. 90/436/EEC - Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených podniků¹⁵, tzv. Arbitrážní konvence eliminující dvojí zdanění ve smyslu úpravy zisků spojených podniků, která měla po dobu pěti let stanovit principy a metody zamezení dvojího zdanění, ke kterému by mohlo dojít odlišnou interpretací transferových cen v jednotlivých členských státech. Konvence nabyla účinnosti v roce 1995 a po uplynutí působnosti byla vždy prodloužena

¹³ http://www.grant-thornton.co.uk/tax_services/tax_stories/finance_bill_2009_introduced.aspx

¹⁴ Interest and Royalties Directive

¹⁵ Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises

o dalších pět let. Její platnost vypršela v roce 2010 a platila i pro nově přistoupivší státy Evropské unie.

1.3 Zdaňování dividend a podílů na zisku podle smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění

MS OECD byla poprvé formulovaná v roce 1956 a od té doby je neustále novelizována Fiskální komisi OECD podle potřeb vyvíjející se ekonomické společnosti. Její neoddelitelnou součástí je aj Komentář MS OECD, který obsahuje interpretační a aplikační doporučení MS OECD a na který je možné odkázat při aplikaci smluv uzavřených na bázi vzoru MS OECD. Je nutné však zdůraznit, že Komentář není právním předpisem.

Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění je určena pro státy srovnatelné hospodářské úrovně. Jedná se o modelovou smlouvu, na základě, které státy uzavírají konkrétní bilaterální nebo i multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Kromě modelu OECD, existuje i modelová smlouva OSN.

Podle čl. 10 MS OECD se pod pojmem dividendy rozumějí podíly na zisku a příjmy z akcií, příjmy z pohledávek spojených s účastí na zisku a příjmy z jiných společenských práv, které jsou podrobeny ve smluvních státech stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií. Jde zejména o vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku a zisky vyplácené tichému společníkovi. Nepatří sem příjmy z převodu podílů a akcií.

Podle čl. 10 odst. 1 MS OECD mohou být dividendy, které platí společnost, usídlená v jednom smluvním státě osobě, usídlené v druhém smluvním státě, zdaněny ve druhém státě. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění stále častěji přiznávají právo na zdanění dividend státu, ve kterém je příjemce (skutečný vlastník) dividendového příjmu daňovým rezidentem. Podmínkou je přitom určitá míra účasti na základním kapitálu společnosti, která dividendu vyplácí (nejčastěji podíl ve výši 25%). Podle MS OECD však mohou být dividendy zdaněny také v tom smluvním státě, ve kterém je usídlena společnost platící dividendy, a to podle práva tohoto státu. V takovém případě však daň nesmí, jestliže je příjemce dividend oprávněný k užívání, přesáhnout buď 5% hrubé částky dividend, jestliže je oprávněna k užívání společnost (avšak žádná osobní společnost), která disponuje bezprostředně minimálně 25% kapitálu společnosti, platící dividendy; anebo 15% hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

Většina mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění umožňuje dnes zápočet daně, která byla z dividend sražena ve státě jejich zdroje a umožňuje tak

zabránit dvojímu zdanění stejného příjmu. Většinou je zápočet konstruován tak, že není možné, aby přesahoval výši daně z příjmů připadající na výnos již zdaněný ve státě svého zdroje.

2. Typy právních kultur

Ve světě najdeme mnoho různých právních řádů. Některé z nich jsou si více podobné, jiné naopak vůbec. I přesto, že každá země se vyznačuje svým specifickým právním pořádkem, v průběhu dějin se vytvořili skupiny, které spojuje podobnost právních řádů.

V současné době právní makrokomparatistika člení právní kultury na velké právní systémy, které literatura někdy označuje jako právní rodiny. Představují je velké skupiny blízkých právních systémů států s určitým typem právní kultury, které mají společné základní charakteristické znaky. Především jsou mezi nimi podobné, nebo stejné formy vyjádření práva (pramene práva), vnitřní členění práva, způsob tvorby práva, interpretace a aplikace práva. Tradičně se rozeznávají dva základní typy právních kultur a to konkrétně kontinentální a anglosaská.

Kontinentální právní kultura vychází z recepce římského práva a psaný zákon je pro ni primárním zdrojem práva. Výraznou charakteristickou črtou kontinentálního typu právní kultury je tradiční členění práva na veřejné a soukromé. Za domovinu kontinentálního právního systému se považuje kontinentální Evropa a země, které byly v minulosti koloniemi evropských států. Česká i Slovenská republika jsou představiteli kontinentálního právního řádu.

Naopak anglosaská právní kultura, která je zastoupena zejména americkým a britským právem, považuje za pramen práva kromě zákonů a jiných normativních právních aktů, rovněž i soudní rozhodnutí, obyčej a zvyky. Anglosaské právo nebylo ovlivněno římským právem do té míry jako kontinentální, což se projevuje i v dodnes používané právní terminologii. Anglosaské právo nerozeznává dělení práva na veřejné a soukromé. Velká Británie je představitel anglosaského právního řádu.

3. Právní vymezení obchodních společností

Obchodní společnosti, jakožto sdružení fyzických nebo právnických osob, jsou právnické osoby. Mají právem přiznanou právní subjektivitu, tedy způsobilost k právům a právním úkonům. Obchodní společnosti mohou vlastním jménem vstupovat do právních vztahů, nabývat majetek apod. Dle právní teorie se obchodní společnosti rozdělují na společnosti osobní a společnosti kapitálové. Mezi osobní společnosti zejména patří společnosti typu veřejná obchodní společnost a komanditní společnost. Kapitálovou společností jsou pak společnosti typu akciová společnost a společnost s ručením omezeným. Evropskou společnost lze přiřadit ke společnostem kapitálovým. Evropské hospodářské zájmové sdružení, které se řídí subsidiárně úpravou veřejné obchodní společnosti, i když vykazuje i některé prvky společnosti s ručením, lze proto přiřadit ke společnostem osobním. V teorii se zpravidla používá přesnější rozčlenění obchodních společností, podle kterého komanditní společnost a zejména společnost s ručením omezeným nepatří do žádné z uvedených skupin, ale mají smíšený charakter. Pro jednoduchost bych si dovolila dále považovat společnost s ručením omezeným za kapitálovou společnost a komanditní společnost za společnost osobní.

Základní rozdíl mezi osobními a kapitálovými společnostmi spočívá v tom, že zatímco všichni nebo alespoň někteří společníci osobních společností ručí za závazky společnosti neomezeně, celým svým majetkem, společníci kapitálových společností neručí za závazky společnosti za trvání společnosti vůbec nebo je jejich ručení určitým způsobem omezeno (např. v ČR u společnosti s ručením omezeným do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků podle stavu zápisu v obchodním rejstříku). Mezi další rozdíly patří osobní účast společníků na řízení osobních společností proti účasti prostřednictvím k tomu účelu zřízeného orgánu u kapitálových společností, povinnost podílet se na podnikání kapitálových společností majetkově předem určeným vkladem do společnosti, kterou společníci osobních společností s výjimkou komanditistů nemají, a to, že zánik účasti neomezeně ručícího společníka v osobní společnosti způsobuje zásadně ze zákona její zánik, který však mohou zbývající společníci ve vzájemné dohodě odvrátit, zatímco na trvání kapitálové společnosti ukončení účasti společníka takový vliv nemá.

3.1 Právní vymezení obchodních společností v České republice

Obchodní společnost vymezuje zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění, v § 56 odst. 1. Obchodní společnost je právnickou osobou založenou za účelem podnikání, nestanoví-li právo Evropských společenství či zákon jinak. Společnostmi jsou veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Za kapitálové společnosti se pak považují akciová společnost, společnost s ručením omezeným a evropská společnost.

Obchodní zákoník vychází z toho, že obchodní společnost se zakládá zpravidla za účelem podnikání, připouští však, aby zákon či právo Evropských společenství stanovily z této zásady výjimky. Sám obchodní zákoník stanoví výjimku pro kapitálové společnosti; společnosti založené za jiným účelem, než je podnikání, jsou podle § 2 odst. 2 písm. a) obchodního zákoníku podnikateli. Případy založení obchodní společnosti za jiným než podnikatelským účelem však v praxi nejsou příliš časté.

Veřejnou obchodní společností je společnost, ve které alespoň dvě osoby podnikají pod společnou firmou a ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem.

Komanditní společnost je společnost, v níž jeden nebo více společníků ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku (komanditisté) a jeden nebo více společníků celým svým majetkem (komplementáři).

Společností s ručením omezeným je společnost, jejíž základní kapitál je tvořen vklady společníků a jejíž společníci ručí za závazky společnosti, dokud nebylo zapsáno splacení vkladů do obchodního rejstříku.

Akciovou společností je společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě. Společnost odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem. Akcionář neručí za závazky společnosti.

3.2 Právní vymezení obchodních společností v Slovenské republice

Obchodní společnost vymezuje zákon č. 513/1991 Z.z., obchodní zákoník, v platném znění, v § 56 odst. 1 a odst. 2. Obchodní společnost je právnickou osobou založenou za účelem podnikání. Společnostmi jsou veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost. Společnost s ručením omezeným a akciová společnost mohou být založeny i za jiným účelem, pokud to zvláštní zákon nezakazuje. Postavení obdobné postavení společností mají i právnické osoby založené podle práva Evropských společenství. Mezi osobní společnosti se řadí veřejná obchodní společnost, komanditní společnost a mezi kapitálové společnosti patří akciová společnost a společnost s ručením omezeným. Obecné právní vymezení obchodní společnosti i vymezení konkrétních typů obchodních společností v českém a slovenském právu je obdobné. Lze to přičíst zejména okolnosti, že obě republiky recipovaly zákon č. 513/1991, jež vznikl ještě za doby Československého státu.

3.3 Právní vymezení obchodních společností ve Velké Británii

Na rozdíl od českého a slovenského obchodního zákoníku, vymezuje britský právní řád společnosti vícero zákony. Mezi osobní společnosti bez právní subjektivity patří *partnership* resp. veřejná obchodní společnost¹⁶ a *limited partnership* resp. klasická verze komanditní společnosti,¹⁷ jak jí známe z českého práva. Tyto společnosti nejsou považovány za právnické osoby resp. obchodní společnosti.

Mezi obchodní společnosti s právní subjektivitou anglické právo řadí *limited liability partnership* resp. omezenou komanditní společnost upravenou zákonem o omezené komanditní společnosti z roku 2000¹⁸ a z roku 2001¹⁹ a dále všechny druhy obchodních společností upravených Zákonem o společnostech z roku 2006²⁰, jenž dne 8. listopadu 2006 získal královský souhlas a stal se účinným 9. října 2009.

¹⁶ Partnership Act 1890

¹⁷ Limited Partnership Act 1907

¹⁸ Limited Liability Partnership Act 2000

¹⁹ Limited Liability Partnership Regulations 2001

²⁰ Companies Act 2006

Limited liability partnership představuje relativně novou formu podnikání ve Velké Británii. Při tomto typu se všichni společníci přímo podílejí na řízení společnosti, ale mají omezené ručení. Pro založení *limited liability partnership* je zapotřebí alespoň dvou společníků. Společníkem může být jak fyzická tak právnická osoba. *Limited liability partnership* je založena na základě zakladatelského dokumentu (*Incorporation Document*) a vzniká zápisem do obchodního rejstříku²¹. Dalším specifikem *limited liability partnership* je, že v každý okamžik svého fungování musí mít alespoň dva *designated members* (pojmenovaní společníci). V případě, že by došlo k poklesu těchto členů na počet nižší než dva, pak jsou za *designated members* považováni všichni členové. Tito *designated members* mají ve vztahu ke společnosti stejná práva a povinnosti jako ostatní členové. Zákon jim ale navíc ukládá některé zvláštní povinnosti jako je jmenování auditora, podepisování účetních výkazů jménem všech společníků, doručování různých dokumentů včetně výročních zpráv na obchodní rejstřík a ohlašování některých změn týkajících se společnosti, jednání jménem společnosti při jejími ukončení.

Zákon o společnostech 2006 vymezuje obchodní společnost hned v části první odstavec 1 následovně, nevyplývá-li ze Zákona o společnostech 2006 něco jiného, považuje se za obchodní společnost, společnost, která je založená a zapsaná do obchodního rejstříku podle tohoto Zákona o společnostech 2006, a ty společnosti, které byly založeny a zapsané do obchodního rejstříku podle starého zákona o společnostech z roku 1985²². Zákon o společnostech 2006 hned v části první rozděluje obchodní společnosti na tzv. *limited* (omezené) a *unlimited* (neomezené) společnosti a to podle ručení společníků. Společnost může být omezená jak akciemi (*by shares*) tak ručením (*by guarantee*). Dále, Zákon o společnostech 2006 rozlišuje veřejné (*public*) a soukromé (*private*) obchodní společnosti podle toho zda jsou jejich akcie (podíly) určeny k obchodování na veřejných trzích. Za soukromou společnost se považuje každá společnost, která není veřejná. Za veřejnou společnost se považuje společnost, která je takto označena již ve společenské smlouvě a která při založení upíše akcie alespoň ve výši £50 000.

²¹ The Companies House

²² Companies Act 1985

Dle Zákona o společnostech 2006 existují ve Velké Británii tyto základní typy obchodních společností:

- (i) *Private company limited by shares* – neboli společnost s ručením omezeným nemůže nabídnout své akcie k prodeji široké veřejnosti, a její společníci ručí za závazky společnosti jen omezeně, do výše nesplacených akcií, které drží. Společníci nemohou prodat nebo převést své akcie, aniž by je nejprve nabídli ostatním akcionářům. Společníci rovněž nejsou oprávněni nabídnout akcie ani dluhopisy na prodej veřejnosti na burze.
- (ii) *Private company limited by guarantee* – je alternativní typ společnosti, který se využívá v případě potřeby založit společnost s právní subjektivitou za jiným než podnikatelským účelem. Jde zejména o různé neziskové organizace. Od Zákona o společnostech 2006, již nemůže takováto společnost vytvářet základní kapitál. Jako ručitelé společnosti pak vystupují její členové.
- (iii) *Private unlimited company* – neboli společnost s ručením neomezeným je druh společnosti, kde společníci ručí neomezeně. Společnost může, ale nemusí vytvářet základní kapitál.
- (iv) *Public limited company* – neboli akciová společnost je standardní právní označení společnosti, která nabízí své akcie široké veřejnosti a jejíž společníci ručí omezeně jen do výše nesplacených akcií, které drží. Jen akcie takovéto společnosti mohou být kótovány na Londýnské burze.

Shrneme-li, v anglickém právu jsou typickým představitelem kapitálové obchodní společnosti *public limited company*, *private company limited by shares* a *private company limited by guarantee*. Zástupkyní osobní společnosti je *limited liability partnership*.

4. Společníci obchodních společností

4.1 Společníci obchodních společností dle českého a slovenského práva

Právní úprava postavení společníků v obchodních společnostech je v České i v Slovenské republice upravena zejména obchodním zákoníkem, tj. zákon č. 513/1991Sb. resp. Z. z.

Zakladatelem obchodní společnosti podle obchodního zákoníku je osoba, která se podílela na uzavření společenské či zakladatelské smlouvy či která sepsala zakladatelskou listinu obchodní společnosti. Kromě originárního nabytí účasti v obchodní společnosti založením, lze nabýt účast i derivativně, a to zejména přistoupením do veřejné obchodní či komanditní společnosti, převodem obchodního podílu či podílu komanditisty, nabytím účastnických cenných papírů akciové společnosti, účastí na zvýšení základního kapitálu, děděním a v důsledku právního nástupnictví. Jak na založení všech forem obchodních společností, tak i na jejich dalším podnikání se mohou podílet jak fyzické osoby, tak i osoby právnické.

Je potřeba si uvědomit, že společník obchodní společnosti je subjekt odlišný a oddělený od obchodní společnosti. Společník osobní obchodní společnosti se osobně účastní na podnikání společnosti. Naopak, společník kapitálové obchodní společnosti se účastní na společnosti zejména prostřednictvím vloženého majetkového vkladu. Vlastnické právo k poskytnutému vkladu nabývá pak společnost samotná. Společník k němu ani k jiným součástem společnostem nemá žádná vlastnická ani jiná obdobná práva.

Rozsah práv a povinností, které určují právní postavení společníka ve společnosti je dán konkrétní formou obchodní společnosti dle obchodního zákoníku resp. vzhledem k dispozitivnosti většiny ustanovení upravujících společnosti, také její společenskou smlouvou či stanovami. Právní vztah společníka a obchodní společnosti je vyjádřen podílem společníka na společnosti, jenž *de facto* představuje účast společníka ve společnosti a tedy rozsah společníkových oprávnění a povinností. V teorii se rozlišují majetková a nemajetková práva a povinnosti, ke kterým je společník oprávněn resp. povinen. Mezi majetková práva se řadí zejména právo na podíl na zisku, právo na vypořádací podíl a podíl na likvidačním zůstatku. Opakem majetkových práv jsou pak

majetkové povinnosti, mezi které zejména patří vkladová povinnost, případně povinnost podílet se na ztrátě společnosti, ale i zákonná ručiteltská povinnost za závazky společnosti. Nemajetková práva pak obsahují právo na informace a právo podílet se na řízení společnosti. Nemajetkové povinnosti pak zahrnují zákaz konkurence, jakož i další povinnosti vyplývající zejména ze společenské smlouvy.

4.2 Společníci obchodních společností dle britského práva

Právní úprava postavení společníků v *limited liability partnership* je upravena *Limited Liability Partnership Act 2000*. Společníkem se může stát každý, kdo přistoupí ke společenské smlouvě. Účast společníka na společnosti končí smrtí společníka, zánikem samotné společnosti, dále pak z důvodů a způsobem stanovenými ve společenské smlouvě a v případě absence společenské smlouvy uvedením rozumného důvodu ukončení účasti na společnosti a jeho oznámením ostatním společníkům. Osobní účast společníka na společnosti se nepovažuje za zaměstnanecký poměr ke společnosti. Vzájemná práva a povinnosti společníku se řídí dohodou mezi společníky a společností, v případě neexistence této dohody, se vzájemná práva a povinnosti řídí § 15 (c) *Limited Liability Partnership Act 2000*. Každý společník společnosti může zavazovat společnost navenek. V případě zániku členství společníka na společnosti, společnost nezaniká, ale společník má nárok na tzv. vyrovnávací částku.

Právní úprava postavení společníků v anglických kapitálových společnostech je upravena Zákonem o společnostech 2006. Společníkem se stane osoba, která souhlasí s tím, aby se stala členem společnosti, a jejíž jméno bude zapsáno do rejstříku členů. Postavení společníka se liší podle typu společnosti, ale obecně má právo na podíl na zisku a právo na majetkové vyrovnání v případě ukončení účasti na společnosti. Mezi jeho práva patří rovněž právo na informace. Povinnosti společníka je zejména vložit vklad do společnosti, případně povinnost podílet se na ztrátě společnosti, ale i zákonná ručiteltská povinnost za závazky společnosti.

5. Vybrané pojmy z daňové teorie

Úkolem státu je plnit nejrůznější ekonomické, sociální, zákonodárné, bezpečnostní apod. funkce. K tomu, aby stát tyto své funkce mohl adekvátně plnit, potřebuje finanční prostředky. Daň představuje ekonomicko-právní institut, kterým se

mocensky odnímá část důchodů právnických a fyzických osob na zabezpečení úhrady státních a jiných veřejných potřeb. Daň je peněžítá, nenávratná a neúčelová platební povinnost stanová zákonem k naplnění státního rozpočtu, aniž přitom stát poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Daň tak plní fiskální, redistribuční, alokační a stabilizační funkci.

5.1 Třídění daní

Namísto jedné univerzální daně, si každý stát postupem času vytvořil soustavu daní, daňový systém, jenž se skládá z různých daní, kde každá z nich postihuje jiný zdaňovaný předmět. Aby se zajistila přehlednost jednotlivých daní, daňová teorie je začala postupně třídit. Nejčastěji jsou daně rozlišované na přímé a nepřímé. Jako přímé daně se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku a/nebo u nichž neexistuje možnost přenesení daňové povinnosti na jiný subjekt. Jsou viditelnější než nepřímé daně a i hůře snášeny. Pro svoji adresnost mají lepší schopnost se přizpůsobit platebním schopnostem poplatníků. Nepřímé daně nebo spotřební daně se spojují s příjmem při jeho upotřebení. Plátcem daně je jiná osoba, než ta, která daň skutečně nese.

Z hlediska předmětu se daně rozlišují na daně majetkového typu a daně důchodového typu. Podle periodicity vzniku daňové povinnosti se dělí na daně pravidelně se opakující a daně případové. Členit daně můžeme i podle jednotky, ve které se základ daně stanoví a to na daň stanovenou bez vztahu k velikosti základu daně, např. daň z hlavy, dále na specifickou daň, kde základ daně je vyjádřen v jednotkách fyzického objemu a nakonec na hodnotovou daň (*ad valorem*), kde základ daně je vyjádřen v peněžních jednotkách. Daňová teorie udává i další členění daní, ale pro další výklad, považuji toto rozdělení za dostačující.

5.2 Daňový systém

Daňový systém představuje souhrn všech daní, které se na daném území vybírají. Daňový systém by měl být spravedlivý, jednoduchý a srozumitelný pro každého, a přitom právně perfektní. Každý daňový systém by měl být vybudován na principu platební schopnosti, kde každý by měl platit právě tolik, kolik odpovídá jeho

možnostem a zároveň kolik odpovídá principu prospěchu, podle kterého daně má platit ten, kdo má užitek z veřejných služeb.

5.2.1 Daňová soustava České republiky

Daňovou soustavu České republiky tvoří přímé a nepřímé daně.

Mezi přímé daně se řadí daň z příjmů (daň fyzické osoby a právnické osoby) upravena zákonem č. 586/1992 Sb., daň z nemovitostí²³ (z pozemků a ze staveb), daň silniční²⁴ a tzv. převodové daně²⁵ (daň dědická, daň darovací a daň z převodů nemovitostí).

Nepřímé daně pak představují daň z přidané hodnoty upravené zákonem č. 235/2004 Sb., spotřební daně²⁶ (z minerálních olejů, z lihu, z piva, z vína a meziproductů a z tabákových výrobků) a energetické daně²⁷ (ze zemního plynu a některých dalších plynů, z pevných paliv a z elektřiny).

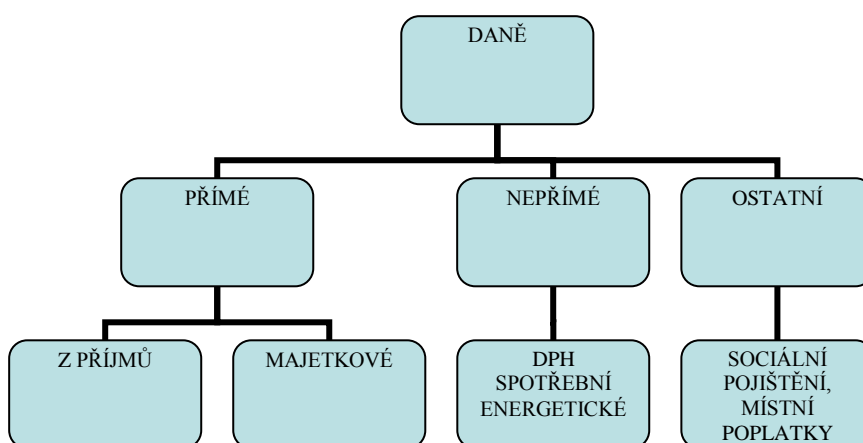


Schéma 2: Daňový systém České republiky

Zdroj: Vlastní zpracování

5.2.2 Daňová soustava Slovenské republiky

Daňovou soustavu Slovenské republiky tvoří přímé a nepřímé daně.

Mezi přímé daně se řadí daň z příjmů (daň fyzické osoby a právnické osoby), která je upravena zákonem č. 595/2003 Z. z. a ostatní přímé daně (daň z nemovitostí,

²³ Zákon č. 338/1992 Sb.

²⁴ Zákon č. 16/1993 Sb.

²⁵ Zákon č. 357/1992 Sb.

²⁶ Zákon č. 353/2003 Sb.

²⁷ Zákon č. 261/2007 Sb.

mezi které se řadí daň z pozemků, daň ze staveb, daň z bytů a nebytových prostor v bytovém domě; daň ze psů, daň za užívání veřejného prostranství, daň za ubytování, daň za prodejní automaty, daň za nevýherní hrací přístroje, daň za vjezd a setrvaní motorového vozidla v historické části města, daň za jaderné zařízení, daň z motorových vozidel), které upravuje zákon č. 528/2004 Z. z., o místních daních.

Nepřímé daně pak tvoří daň z přidané hodnoty upravená zákonem č. 222/2004 Z. z. a spotřební daně (spotřební daň z vína²⁸, spotřební daň z piva²⁹, spotřební daň z lihu³⁰, spotřební daň z tabákových výrobků³¹, spotřební daň z minerálního oleje³², spotřební daň z elektřiny, uhlí a zemního plynu³³).

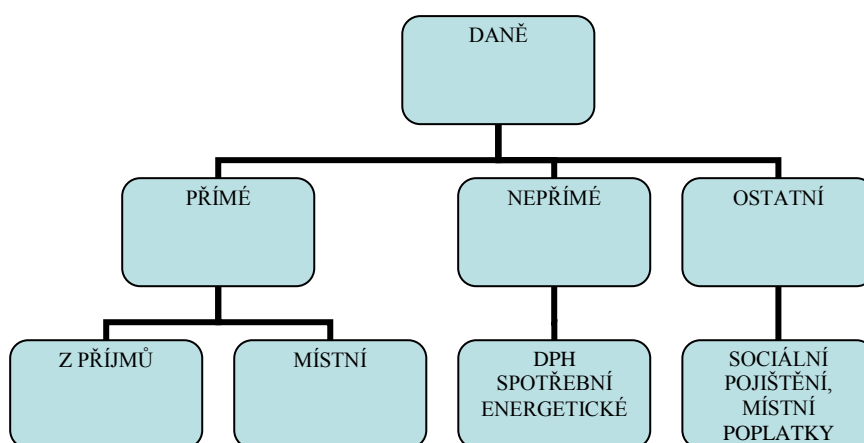


Schéma 3: Daňový systém Slovenské republiky

Zdroj: Vlastní zpracování

5.2.3 Daňová soustava Velké Británie

Ve Velké Británii, přednáší kancléř státní pokladny každoročně tzv. rozpočtový projev v tzv. rozpočtový den, ve kterém navrhuje změny ve výdajích, daních a clech. Změny v daních jsou přijímány ročně ve formě finančního zákona tzv. *Finance Act*. Podrobná pravidla, kterými se řídí jednotlivé daně a způsoby jejich zdanění jsou pak

²⁸ Zákon č. 104/2004 Z. z.

²⁹ Zákon č. 107/2004 Z. z.

³⁰ Zákon č. 105/2004 Z. z.

³¹ Zákon č. 106/2004 Z. z.

³² Zákon č. 98/2004 Z. z.

³³ Zákon č. 609/2007 Z. z.

upravena v příslušných daňových zákonech. Například daň z kapitálových zisků je upravena zákonem o ziscích 1992³⁴.

Britský daňový systém³⁵ je založen na tradičním rozdělení daní na přímé a nepřímé.

Mezi přímé daně se řadí daň z příjmů fyzických osob³⁶, daň z příjmů právnických osob³⁷, daň z kapitálových zisků³⁸, dědická daň³⁹, příspěvky národního pojištění⁴⁰ a daň z těžby v Severním moři.

Nepřímé daně se skládají z daně z přidané hodnoty⁴¹, z daně z pojistného⁴², z tzv. kolkovné daně⁴³, která se vztahuje na majetkové převody kromě převodu akcií. V praxi jde většinou o převody nemovitostí (domů a půdy). Dále se mezi nepřímé daně řadí spotřební daně⁴⁴ (daň z paliv a pohonných hmot, daň z tabákových výrobků, daň z alkoholu), daň z motorových vozidel, daň ze sázkařské činnosti včetně daně z bingo, hraní a provozování hracích automatů, ekologické daně (daň z cestujícího v letecké dopravě, daň ze skládky, daň z komerčního využití kamene, písku a šterku, daň z tzv. změny klimatu, předmětem které je průmyslové a komerční využití elektrické energie, uhlí, zemního plynu a zkapalněného ropného plynu).

Vedle daní vybíraných na národní úrovni jsou vybírány také místní daně⁴⁵, jež představuje zejména daň z využívání nebytových prostor, obchodů, skladů a továren.

5.3 Základní konstrukční prvky daní

Základní konstrukční prvky daně jsou daňovou teorií vytvořené určité typové znaky, z nichž se jednotlivé daně obvykle skládají. K základním konstrukčním prvkům daní patří subjekt daně, předmět daně, základ daně, daňová sazba a splatnost daně.

³⁴ Taxation on chargeable gains 1992

³⁵ Uvedené platí pro země Anglie, Skotsko a Wales. V Severním Irsku existují některé výjimky, zejména u obecních daní.

³⁶ Personal Income Tax

³⁷ Corporate Income Tax

³⁸ Capital Gains Tax

³⁹ Inheritance Tax

⁴⁰ National Insurance Contributions

⁴¹ Value Added Tax

⁴² Premium insurance tax

⁴³ Stamp duty

⁴⁴ Excise Tax

⁴⁵ Council Tax

5.3.1 Subjekt daně

Subjektem daně je osoba, která je povinná strpět, odvádět nebo platit daň. Tradičně z hlediska daňové techniky se subjekt daně dělí na poplatníka a plátce daně. Poplatníkem daně je daňový subjekt, jehož předmět, tj. především příjem nebo majetek je dani podroben. Poplatník daň zpravidla nejenom nese, ale je jí také povinen i sám platit a odvádět. Plátcem daně je pak daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.

Vznik daňověprávního vztahu daňového subjektu ke státu je založen buď tím, že se na území tohoto státu určitou specifickou dobu zdržuje nebo že zde dosahuje příjmů, či zde má umístěn majetek. Při uplatňování daní z příjmů v mezinárodním měřítku se proto ujal rozdělání poplatníka na daňového rezidenta a nerezidenta. Daňový rezident určitého státu je poplatník s neomezenou tedy celosvětovou daňovou povinností vůči tomuto státu. Jeho daňová povinnost se tudíž vztahuje jak na příjmy plynoucí z tohoto státu tak na příjmy ze zahraničí. Daňová rezidence poplatníka obvykle souvisí s jeho pobytem na určitém území a s jeho osobními a hospodářskými vazbami a v některých případech i s jeho občanstvím⁴⁶. Daňový nerezident určitého státu je poplatník s omezenou daňovou povinností vůči tomuto státu. Omezenost znamená, že se zdaňují jenom příjmy plynoucí ze zdroje na území daného státu, nebo z majetku, který se nachází na území daného státu apod.

5.3.2 Předmět daně

Objektem daně je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Zpravidla jí bývá určitý důchod, majetek, spotřeba, nebo i činnost. Vynětí z předmětu daně určuje hranici, za kterou předmět daně už nesahá. Osvobození od daně pak definuje část předmětu daně, ze které se daň nevybírání resp., kterou daňový subjekt není povinen, ale ani zpravidla oprávněn zahrnout do základu daně. Zpravidla se rozlišuje úplné a částečné osvobození.

⁴⁶ Např. USA

5.3.3 Základ daně

Základ daně je v penězích, nebo i v jiných měrných jednotkách vyjádřený předmět daně a dále upravený podle zákonných pravidel, z něhož se daň vyměřuje. Základem daně může být veličina stavová (např. v České republice u daně z nemovitostí), kdy je základ daně zjišťován podle stavu k určitému dni, nebo veličina toková, kdy se základ daně načítá za celé zdaňovací období (např. daň z příjmů právnických osob). V případě potřeby lze v rámci celkového základu daně vymezit dílčí základy daně, popřípadě samostatné základy daně.

5.3.4 Daňová sazba

Sazba daně představuje algoritmus, prostřednictvím kterého se z upraveného základu daně stanoví velikost daně. Dle druhu předmětu daně nebo poplatníka rozeznáváme lineární sazbu, jež je stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně a diferencovanou sazbu, která se liší podle druhu předmětu daně, resp. jeho kvality nebo podle daňového subjektu. Podle typu základu daně, je pak daňová sazba dělená na pevnou, relativní (*ad volarem*), proporcionální a progresivní. Pevná sazba je vztažena k objemové jednotce základu daně. Relativní sazba se používá tam, kde základ daně má hodnotový charakter, sazba udává určitý podíl. V případě, že daň roste s růstem základu daně ve stejném poměru, sazba, která se používá, je proporcionální. U progresivní sazby, roste, s růstem základu daně, daň relativně rychleji než základ daně.

5.3.5 Zdaňovací období

Zdaňovací období je časový interval, za který se stanovuje základ a výše daně a za který se daň platí. U většiny daní je zdaňovacím obdobím 12 měsíců, ale u některých z nich se můžeme potkat se zdaňovacím obdobím i jen kalendářní měsíc, nebo kalendářní čtvrtletí. Ve většině případů je zdaňovací rok rovný s kalendářním rokem. U zdaňování příjmů právnických osob se můžeme setkat i s hospodářským rokem, který je většinou shodný s účetním obdobím této právnické osoby resp. mateřské společnosti, v případě že takováto společnost je součástí konsolidovaného celku.

6. Zdanění příjmů obchodních společností a společníků v České republice

Současným světovým trendem je snižování daňové zátěže. V roce 2007 patřila České republice 11. příčka nejnižší daňové zátěže ze všech členských států EU. V roce 2009 dokázala snížit index daňové mizérie⁴⁷ ze 102,5% bodů z roku 2008 na 99,5% v roce 2009. Česká republika patří mezi země, kde došlo od roku 2000 k největšímu snížení daňových sazeb. I přesto, že se vyhnula trendu východních států v zavádění jednotné sazby, Česká republika snížila sazbu daně z příjmu právnických osob z 35% platné v roce 1999 na současných 19%.

6.1 Zdanění příjmů obchodních společností

V poslední době se stále více diskutuje o nutnosti existenci daně z příjmů právnických osob, a to především z toho důvodu, že vlastníky právnických osob jsou ve svých konečných důsledcích vždy fyzické osoby. Daň z příjmů právnických osob tvoří více než 10% daňových příjmů a z obchodních společností jí podléhají komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciová společnost. V České republice je upravena zákonem č. 586/1992 Sb.

6.1.1 Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob

O konstrukčních prvcích daně jsem pojednala výše. Nyní bych ráda přešla k základním prvkům, z nichž je složena daň z příjmů právnických osob v České republice.

6.1.1.1 Subjekt daně

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu. Daňovým rezidentem je každá právnická osoba, která má na území České republiky sídlo nebo místo vedení, tedy místo, odkud se daná právnická osoba operativně řídí. Daňovým nerezidentem je pak právnická osoba se sídlem v zahraničí, která má omezenou daňovou povinnost. Dani z příjmů právnických

⁴⁷ Misery tax index je index, který každoročně sestavuje časopis Forbes a představuje součet horních sazeb u nejdůležitějších daní a povinných odvodů jako daň z příjmů fyzických a právnických osob, daň z bohatství, DPH a sociální odvody.

osob podléhají pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky a to i příjmy dosažené prostřednictvím stálé provozovny.

6.1.1.2 Předmět daně

Předmětem daně obchodních společností založených za účelem podnikání jsou všechny příjmy z činností a z nakládání s majetkem. Předmětem daně, kromě jiného, nejsou příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou z nich plynoucích příjmů, anebo příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění priznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit. Od daně jsou dále osvobozeny příjmy taxativně vypočtené v § 19 ZDP.

Předmětem daně u společnosti s ručením omezeným a u akciové společnosti, které byly založeny za jiným než podnikatelským účelem, jsou jen příjmy z činností uskutečňovaných za účelem dosahování zisku. Naopak, u těchto společností jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, příjmy z členských příspěvků a příjmy z nájemného s výjimkou příjmů z pronájmů státního majetku, které jsou příjmem státního rozpočtu.

Za příjmy se považuje jak peněžité, tak i nepeněžité plnění.

6.1.1.3 Základ daně

Základ daně se vypočte jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmy, které jsou osvobozeny od daně, převyšují náklady, a to při respektování jejich časové a věcné souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle ZDP. Základ daně se u obchodních společností odvozuje od účetního výsledku hospodaření před zdaněním, sníženého o položky odečitatelné od základu daně vyjmenované v § 34 ZDP. Od takto sníženého základu daně si obchodní společnost může dále odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám států a právnickým osobám se sídlem na území České republiky, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek na účely stanovené zákonem a fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, rovněž za podmínek stanovených zákonem.

Od základu daně je dále potřeba odečíst příjmy, které nejsou zahrnované do základu daně a to z důvodu, že takové příjmy tvoří samostatné základy daně, např. příjmy z dividend, podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku, a to ve výši zahrnující srážky daně v zahraničí, plynoucí poplatníkům ze zdrojů v zahraničí v příslušném zdaňovacím období. Takto dosažený příjem z vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku anebo z obdobného plnění zahrnovaného do samostatného základu daně se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti.

VÝSLEDEK HOSPODÁŘENÍ před zdaněním
- příjmy vyňaté z předmětu daně
- osvobozené příjmy
- příjmy nezahrnované do základu daně (samostatné základy daně)
- výnosové nebo nákladové položky (mimoúčetní náklady daňově uznatelné, očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové, rozdíl o který jsou účetní odpisy nižší než daňové odpisy apod.)
+ účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné, o rozdíl o který jsou účetní odpisy vyšší než daňové
+ - vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacený
= ZÁKLAD DANĚ

Schéma 4: Výpočet základu daně z příjmů právnických osob

Zdroj: VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, 9.vyd., Vox, 2008

6.1.1.4 Daňová sazba

Sazba daně je lineární a činí 19%. Ze samostatného základu daně činí sazba daně 15%.

6.1.1.5 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je buď kalendářní rok, nebo hospodářský rok⁴⁸, jenž začíná jiným dnem než 1. lednem, ale musí trvat rovněž dvanáct měsíců. V případě přeměny společnosti⁴⁹ je zdaňovacím obdobím období od rozhodného dne fúze nebo

⁴⁸ V případě, že účetní jednotka požádala správce daně, aby mohla za účetní období považovat hospodářský rok.

⁴⁹ Zákon č. 125/2008, o přeměnách obchodních společností a družstev

převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku. Zdaňovacím obdobím může být rovněž i účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

6.1.1.6 Úprava základu daně a stanovení daně

Všechny obchodní společnosti jsou povinné vést účetnictví. Jak již bylo uvedeno výše, základ daně odvozujeme od účetního výsledku hospodaření před zdaněním, který musí být zpracován bez vlivu Mezinárodních účetních standard⁵⁰.

Výsledek hospodaření se neúčetně upraví o položky, které nelze podle ZDP zahrnout do nákladů, o částky, které jsou do nákladů zahrnuty v nesprávné výši, o veškeré částky neoprávněně zkracující výnosy, o výnosy, které jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny apod. Výsledkem těchto úprav je základ daně, který může být kladný nebo záporný (daňová ztráta). Základ daně můžeme dále snížit o odpočitatelné položky. Mezi odpočitatelné položky zahrnujeme daňovou ztrátu z minulých let a odpočet nákladů vynaložených na výzkum a vývoj. Záporný základ daně nemůžeme dále snižovat o odpočitatelné položky. Splatnou daň z příjmů vypočteme vynásobením základu daně upraveného o odpočitatelné položky a sazby daně z příjmů právnických osob. Vypočtenou daň můžeme dále snížit slevami na dani. Slevy na dani jsou přímým snížením daňové povinnosti. Pokud vznikne nárok na slevu vyšší, než činí aktuální daňová povinnost, není možné nepoužitou slevu na dani použít v následujícím zdaňovacím období. Mezi slevy na dani zahrnujeme slevy z titulu zaměstnávání pracovníků se zdravotním postižením a z titulu investiční pobídky. Rozdíl pak představuje výslednou daňovou povinnost, na níž se započtou již zaplacené zálohy na daň z příjmů, a nakonec se stanoví konečná daňová povinnost, jež může být buď daňový přeplatek, tedy nárok poplatníka na vrácení zaplacené daně, nebo daňový nedoplatek neboli povinnost doplatit daň.

⁵⁰ Společnosti, jejichž akcie jsou obchodované na regulovaném trhu, mají povinnost vést své účetnictví dle Mezinárodních účetních standardů. Pro účely výpočtu daně z příjmů právnických osob musí proto takovéto společnosti upravit svůj výsledek hospodaření dle českých účetních pravidel.

ZÁKLAD DANĚ
- ODCÍTELNÉ POLOŽKY (ODPOČTY):
- odpočet ztráty z podnikatelské činnosti
- odpočet výdajů na výzkum a vývoj
= mezisoučet
- dary na veřejně prospěšné účely
= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)
* sazba daně
= DAŇ
- SLEVY NA DANI:
- slevy na zaměstnance se zdravotním postižením
- sleva z titulu investiční pobídky
= DAŇ PO SLEVĚ = DAŇOVÁ POVINNOST
- zaplacené zálohy na daň z příjmů právnické osoby
= vyrovnání daňové povinnosti (nedoplatek, přeplatek)

Schéma 5: Výpočet konečné daňové povinnosti

Zdroj: VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, 9.vyd., Vox, 2008

6.1.2 Zdanění příjmů dle jednotlivých typů obchodních společností

Všechny obchodní společnosti jsou sice právnické osoby, ale ne všechny obchodní společnosti jsou povinné stejně danit svůj příjem dle ZDP. Všechny kapitálové společnosti, tedy společnost s ručením omezeným a akciová společnost, podléhají dani z příjmů právnických osob bez výhrady. Osobní společnosti na druhé straně nejsou povinny zdaňovat dosažené zisky, ale zdanění podléhají až příjmy společníků, kterým byl dosažený zisk vyplacen. Osobní společnosti jsou považovány za tzv. transparentní entity, tedy subjekty bez vlastní daňové povinnosti.

6.1.2.1 Zdanění veřejné obchodní společnosti

Veřejná obchodní společnost není povinna podávat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a ani o ní neúčtuje. Jedná se o tzv. transparentní entitu. Veřejná obchodní společnost je povinna přiznat a odvést daň pouze z příjmů, u kterých je daň vybírána srážkou dle § 36 ZDP. Dále má společnost povinnost stanovit a vypočítat základ daně dle ustanovení ZDP, aby následně mohla případný zisk resp. ztrátu rozdělit mezi své společníky. Mezi společníky nerozdělí jen zisk resp. ztrátu, ale i daňově neuznatelné náklady a výnosy.

6.1.2.2 Zdanění komanditní společnosti

Komanditní společnost je povinna za společnost jako celek stanovit a vypočítat základ daně dle § 23- 33 ZDP. Následně se základ daně rozdělí na část připadající komanditní společnosti a na část připadající komplementářům a to ve stejném poměru jako se rozděluje zisk. Rozdělení zisku upravuje obchodní zákoník v § 100 a násl. resp. společenská smlouva.

Od základu daně tedy komanditní společnost odečte výše podílů připadajících na komplementáře, zbývající částka je základ daně komanditní společnosti, jenž podléhá zdanění sazbou daně z příjmů právnických osob. Komanditní společnost je tudíž poplatníkem daně z příjmů právnických osob pouze ze zisku, který na ní připadá.

6.1.2.3 Zdanění společnosti s ručním omezeným, akciové společnosti a evropské společnosti

Všechny tzv. kapitálové společnosti mají povinnost podat daňové přiznání. Její konečná daňová povinnost se stanoví způsobem uvedeným výše v bodě 6.1.1.6.

6.2 Zdanění příjmů společníků obchodních společností

6.2.1 Konstrukční prvky daně z příjmů fyzických osob

Technicky se daň z příjmů fyzických osob skládá ze stejných prvků jako daň z příjmů právnických osob. Některé jejich jednotlivé součásti jsou si velmi podobné, jiné se naopak liší.

6.2.1.1 Subjekt daně

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Za daňové rezidenty jsou považováni poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, tzn. že na území České republiky pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích, nikoli však za účelem studia nebo léčebného pobytu.

6.2.1.2 Předmět daně

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou veškeré příjmy fyzických osob s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob. Mezi příjmy vyňaté z daně z příjmů fyzických osob patří zejména příjmy z dědictví, příjmy získané darováním, s výjimkou darů získaných v souvislosti se závislou činností nebo s podnikáním a jinou samostatnou výděleční činností (např. spropitné), přijaté úvěry a půjčky a příjmy, které tvoří dílčí daňový základ. Od daně jsou pak ještě dále osvobozeny příjmy taxativně vypočtené v § 4 ZDP.

Předmětem daně jsou příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy.

VEŠKERÉ PŘÍJMY POPLATNÍKA	
- PŘÍJMY, KTERÉ NEJSOU PŘEDMĚTEM DANĚ	
= PŘÍJMY PODLÉHAJÍCÍ DANI	
- OSVOBOZENÉ PŘÍJMY	
= PŘÍJMY ZDAŇOVANÉ V ZÁKLADU DANĚ	= PŘÍJMY TVOŘÍCÍ SAMOSTATNÉ ZÁKLADY DANĚ

Schéma 6: Stanovení základu daně

Zdroj: VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, 9.vyd., Vox, 2008

Samostatný základ daně se nabízí tam, kde je možno najít vhodného plátce daně, který by daň srazil a odvedl. I proto se příjmy tvořící samostatný základ daně zdaňují zvláštními lineárními sazbami daně.

6.2.1.3 Základ daně

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Základem daně je součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů.

Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky
+ pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění
= dílčí daňový základ příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků

Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti
- výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
= dílčí daňový základ příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (nebo záporný rozdíl mezi příjmy a výdaji)
Příjmy z pronájmu
- výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů
= dílčí daňový základ příjmů z pronájmu (nebo záporný rozdíl mezi příjmy a výdaji)

Příjmy z kapitálového majetku
= dílčí daňový základ příjmů z kapitálového majetku
Ostatní příjmy
- výdaje na dosažení příjmu (podle druhů příjmů do výše daného druhu příjmů)
= dílčí daňový základ ostatní příjmy

Schéma 7: Dílčí daňové základy

Zdroj: VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, 9.vyd., Vox, 2008

Takto stanovený základ daně se sníží o tzv. nezdanitelné částky daně, které jsou uvedeny v § 15 ZDP. Jde o tzv. nestandardní odpočty, jež jsou charakteristické tím, že je lze uplatnit buď v prokázané výši, anebo v zákonem limitované maximálně výši. Patří mezi ně např. dary, částky úroků zaplacených ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, úroky z hypotečního úvěru, zaplacené životní pojistné, úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání, zaplacené členské příspěvky odborové organizace, jejíž je poplatník členem.

Vypočtenou daň můžeme dále snížit slevami na dani, mezi které zahrnujeme jak slevy, které platí i pro právnické osoby, tak pevné částky slev, jež reflektují sociální situaci poplatníka. Jde o slevu na poplatníka, na manžela/lku žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující 68.000 Kč ročně, sleva na poplatníka, jež pobírá plný nebo částečný důchod, sleva na poplatníka, který je držitelem ZTP/P, sleva poplatníka na studenta, sleva na vyživované dítě, které žije s poplatníkem ve společné domácnosti. Rozdíl pak představuje výslednou daňovou povinnost, na níž se započtou již zaplacené zálohy na daň z příjmů fyzických osob, a nakonec se stanoví konečná daňová povinnost, jež může být buď daňový přeplatek, tedy nárok poplatníka na vrácení zaplacené daně, nebo daňový nedoplatek, neboli povinnost zaplatit daň.

ZÁKLAD DANĚ
- NESTANDARDNÍ ODPOČTY:
- zaplacené členské příspěvky
- úroky z úvěru na stavebné spoření a z hypotečního úvěru
- úhrady za zkoušky ověřující další vzdělávání
- dary na veřejně prospěšné účely
= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)
* sazba daně
= DAŇ
- SLEVY NA DANI:
- slevy na zaměstnance se zdravotním postižením
- slevy z titulu investiční pobídky
- slevy na poplatníka, studenta, dítě, manžel/ku, invaliditu
= DAŇ PO SLEVĚ = DAŇOVÁ POVINNOST
- zaplacené zálohy na daň z příjmů fyzické osoby
= vyrovnání daňové povinnosti (nedoplatek, přeplatek)

Schéma 8: Výpočet konečné daňové povinnosti

Zdroj: VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, 9.vyd., Vox, 2008

6.2.1.4 Daňová sazba

Sazba daně je lineární a činí 15%.

6.2.1.5 Zdaňovací období

Interpretačně lze dovodit, že zdaňovacím obdobím je jen kalendářní rok.

6.2.2 Zdanění příjmů společníků dle jednotlivých typů obchodních společností

Společníkem obchodní společnosti může být jak fyzická tak právnická osoba. Potencionální příjem společníka od společnosti lze omezit na příjem z výkonu práce pro společnost, na odměny členů statutárních orgánů, v případě, že společník vykonává obě funkce, na podíl na zisku společnosti, na vypořádací podíl resp. na podíl na likvidačním zůstatku. V dalším výkladu bych se ráda věnovala pouze zdaňování podílu zisku společníka, daňového rezidenta České republiky, na společnosti, jež je nejběžnějším příjmem společníka plynoucí mu od společnosti.

Předpokladem práva na podíl na zisku je, že společnost dosáhne zisk a tento zisk rozdělí. V osobních společnostech se zisk obvykle rozděluje vždy, naopak v kapitálových společnostech se vyžaduje rozhodnutí valné hromady.

6.2.2.1 Zdanění podílu na zisku společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti

Jak už bylo uvedeno výše, u poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementář komanditní společnosti, je předmětem daně z příjmů také upravená část základu daně dle ZDP veřejné obchodní společnosti resp. komanditní společnosti. Podíl na zisku tak zdaňují přímo společníci v rámci daně z příjmů fyzických resp. právnických osob. Přitom tato část základu daně (resp. daňové ztráty) se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem.

U společníka – fyzické osoby - je podíl na zisku (ztrátě) dílčím základem daně příjmu z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti⁵¹. Výpočet konečné daňové povinnosti se řídí postupem, který byl vysvětlen v bodě 6.2.1 a násl. výše.

⁵¹ § 7 odst. 1 písm. d ZDP

Dle § 20b ZDP, jde-li o společníka, kterým je právnická osoba, tvoří příjmy z podílu na zisku (ztrátě) společnosti samostatné základy daně a nejsou tudíž zahrnovány do základu daně z příjmů právnické osoby, a proto je potřeba jej od základu daně odečíst.

6.2.2.2 Zdanění příjmů společníků společnosti s ručním omezeným, akciové společnosti, evropské společnosti a komanditistů komanditní společnosti

Rozdělení zisku upravuje obchodní zákoník a svěřuje ho do výhradní působnosti valné hromady. Valná hromada nejenom schvaluje řádnou, mimořádnou či mezitímní účetní závěrku, ale schvaluje také návrh na rozdělení zisku nebo návrh na úhradu ztráty. U akciové společnosti tak činí až po předložení návrhu od představenstva a po vyjádření dozorčí rady, v případě že se ustanovuje. U společnosti s ručením omezeným se musí valná hromada konat nejpozději do šesti měsíců od posledního dne účetního období a valnou hromadu svolávají jednatelé. Při rozdělení zisku musí být respektována zákonná pravidla stanovená v ustanoveních § 65a, § 123 a § 178 obchodního zákoníku, tedy zejm. k výplatě zisku nesmí být použito základního kapitálu, rezervního fondu, ani ostatních kapitálových fondů, a ani jiných prostředků, které mají být použity k doplnění těchto fondů. Povinností společností s ručením omezeným je zřídit rezervní fond. Rezervní fond musí být ročně doplňován o částku určenou ve společenské smlouvě nebo ve stanovách, nejméně však o 5 % z čistého zisku, až dokud není dosažena výše rezervního fondu určená ve společenské smlouvě nebo ve stanovách, nejméně však do výše 10 % základního kapitálu. Akciová společnost je povinna vytvořit rezervní fond z čistého zisku vykázaného v řádné účetní závěrce za rok, v němž poprvé čistý zisk vytvoří, a to ve výši nejméně 20 % z čistého zisku, avšak ne více než 10 % z hodnoty základního kapitálu. Rezervní fond se pak každoročně doplňuje o částku určenou stanovami, nejméně však 5 % z čistého zisku, až do dosažení výše rezervního fondu určené ve stanovách, nejméně však do výše 20 % základního kapitálu. To neplatí, jestliže rezervní fond akciová společnost již vytvořila příplatky nad emisní kurs akcií. Takto vytvořený rezervní fond do výše 20 % základního kapitálu lze použít pouze k úhradě ztráty. Skutečně dosažený výsledek hospodaření se při dodržení zákonných pravidel mezi společníky rozděluje až v následujícím účetním období.

Podíl společníka – fyzické osoby na zisku je považován za příjem z kapitálového majetku dle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP. Tento příjem tvoří samostatný základ daně a je

zdaněn zvláštní srážkovou sazbou ve výši 15 % dle § 8 odst. 3 ve spojení s § 36 odst. 2 písm. b) ZDP.

Dle § 20b ZDP, jde-li o společníka, kterým je právnická osoba, tvoří příjmy z podílu na zisku (ztrátě) společnosti samostatné základy daně. Jsou přitom zdaněné zvláštní srážkovou sazbou ve výši 15 % dle § 21 odst. 4 ZDP.

Jelikož jde u podílu na ziscích o sraženou daň, je sice poplatníkem daně jednotlivý konkrétní společník, ale plátcem daně je konkrétní komanditní, akciová společnost resp. společnost s ručením omezeným. Společnost musí při sražení daně postupovat dle § 38d ZDP tzn. srazit daň při výplatě podílů, nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada schválila řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty.

7. Zdanění příjmů obchodních společností a společníků ve Slovenské republice

7.1 Zdanění příjmů obchodních společností

Ve Slovenské republice je daň z příjmů fyzických i právnických osob upravena zákonem č. 595/2003 Z. z. Tento zákon je v porovnání se svým předchůdcem⁵² významný z více aspektů. Například zavedl rovnou daň, tj. zdaňování veškerých druhů příjmů fyzických i právnických osob jednou lineární sazbou daně ve výšce 19%, zjednodušil způsob zdanění příjmů tím, že zrušil dosud uplatňovanou zvláštní sazbu daně z příjmů, z kterých se daň vybírala srážkou, omezil uplatňování srážkové daně, a to zejména uplatněním systémů zápočtu sražené daně, odstranil široký okruh výjimek a osvobození, zrušil institut paušální daně, který se projevil jako nesystémový prvek v zdaňování příjmů atd.⁵³

Od zavedení nového daňového systému od 1. ledna 2004 se celkové daňové zatížení snížilo na 29,7% k HDP platné k roku 2009, což je nejnižší hodnota ze všech členských zemí EU⁵⁴. Slovenská republika patří mezi země s nejstálejší daňovou legislativou. Od daňové reformy v roce 2004 došlo pouze k minimálním změnám.

⁵² Zákon č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov

⁵³ Balko L., Babčák V. a kol. *Finančné právo*. 2. Vydanie. Bratislava: 2009

⁵⁴ A to z 2 důvodů: nízké daňové sazby a vysokého růstu HDP v letech 2004 - 2007

7.1.1 Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob

Teoreticky je daň z příjmů právnických osob složena ze stejných konstrukčních prvků, o kterých je pojednáváno výše v části 5. Slovenský zákon o daních z příjmů v § 2 upravuje legální definice většiny pojmů, se kterými zákon pracuje. Jedná se zejména o definice základních součástí, z nichž se daň z příjmů skládá. V následujících odstavcích bych se ráda věnovala obecnému stanovování a výpočtu základu daně z příjmů právnických osob.

7.1.1.1 Subjekt daně

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou právnické osoby. Poplatníkem s neomezenou daňovou povinností je právnická osoba, která má na území Slovenské republiky sídlo nebo místo skutečného vedení. Za místo skutečného vedení se považuje místo, kde se přijímají řídicí a obchodní rozhodnutí statutárních a dozorčích orgánů, a to i v případě, že se tato adresa neshoduje s adresou zapsanou v obchodním rejstříku. Daňovým nerezidentem je pak právnická osoba, která není daňovým rezidentem.

Slovenský zákon o daních z příjmů vymezuje i osobu poplatníka členského státu EU. Je jím právnická osoba, která podléhá zdanění na území tohoto členského státu EU z příjmů plynoucích ze zdrojů na území tohoto členského státu EU, jakož i ze zdrojů mimo území tohoto členského státu EU, a která na území Slovenské republiky není poplatníkem s neomezenou daňovou povinností.

7.1.1.2 Předmět daně

Předmětem daně je příjem (výnos) z činnosti poplatníka a z nakládání s majetkem poplatníka kromě zvlášť vymezeného předmětu daně podle § 12. Z daně z příjmů právnických osob jsou vyňaty příjmy získané darováním, děděním, podíly na zisku, vyrovnávací podíly, likvidační zůstatky vyplácené společníkovi – právnické osobě s výjimkou společníka ve veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti, a dále příjem, který plyne z důvodu nabytí nových akcií a podílů při zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti.

U společností, které byly založeny za jiným účelem než podnikání, jsou předmětem daně pouze příjmy z činností, ze kterých jsou dosahovány zisky, nebo kterými se zisk dá dosáhnout a to včetně příjmů z prodeje majetku, příjmů z nájemného,

příjmů z reklam, příjmů z členských příspěvků a příjmů, z kterých se daň vybírá srážkou. Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou rovněž příjmy dle § 13 zákona o daních z příjmů, které ale jsou od daně osvobozeny.

7.1.1.3 Základ daně

Obecně se základem daně rozumí rozdíl, o který zdanitelné příjmy převyšují daňové výdavky (§ 19) při respektování věcné a časové souvislosti zdanitelných příjmů a daňových výdajů v příslušném zdaňovacím období. Za daňový výdavek se považuje výdavek (náklad) na dosáhnutí, zabezpečení a udržení příjmů prokazatelně vynaložených poplatníkem a zaúčtovaným v účetnictví poplatníka. V případě, že výši daňového výdavku limituje zvláštní předpis nebo samotný zákon o daních z příjmů, prokázaný výdavek (náklad) možno zahrnout do daňových výdajů jenom do výše tohoto limitu. Ustanovení § 21 zákona o daních z příjmů vyjmenovává výdavky, které nelze uznat za daňové výdavky. Jde zejména o výdavky, jež nesouvisí se zdanitelným příjmem, dále výdavky, jejichž vynaložení na daňové účely nebylo dostatečně prokázané a další výdavky vyjmenované v tomto paragrafu.

VÝSLEDEK HOSPODÁŘENÍ před zdaněním
- příjmy vyňaté z předmětu daně
- osvobozené příjmy
- výnosové nebo nákladové položky (mimoúčetní náklady daňově uznatelné, očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové, rozdíl o který jsou účetní odpisy nižší než daňové odpisy apod.)
+ účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné, o rozdíl o který jsou účetní odpisy vyšší než daňové
+ - vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacený
= ZÁKLAD DANĚ

Schéma 9: Stanovení základu daně

Zdroj: Vlastní zpracování

7.1.1.4 Daňová sazba

Sazba daně je lineární a činí 19%.

7.1.1.5 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Zákon o dani z příjmů může stanovit, že zdaňovacím obdobím je i jiné období. V případě že právnická osoba považuje za účetní období hospodářský rok, je současně hospodářský rok i zdaňovacím obdobím. Při změně zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok, na hospodářský rok se období od začátku kalendářního roka do dne předchozího změně zdaňovacího období na hospodářský rok považuje za samostatné zdaňovací období. V některých situacích, jako je prohlášení konkurzu na společnost nebo likvidace společnosti, jakož i v případě přeměn společností počítá zákon o daních z příjmů s nepravidelnými zdaňovacími obdobími.

7.1.1.6 Úprava základu daně a stanovení daně

Základ daně odvozujeme od upraveného účetního výsledku hospodaření před zdaněním resp. od rozdílu mezi příjmy a výdaji. Výsledek hospodaření se zvýší o sumy, které neoprávněně zkrátily příjmy a nepeněžitě plnění v případě, že již nejsou součástí výsledku hospodaření. Dále se výsledek hospodaření zvýší o smluvní pokuty, poplatky a úroky z prodlení kromě úvěrů poskytnutých bankami a přijatých ve zdaňovacím období, za které se daňové přiznání podává, dále o výdavky podle § 21 zákona o daních z příjmů a výdavky, které byli vynaložené v rozporu s § 19 zákona o daních z příjmů. Výsledek hospodaření se zvyšuje i o rozdíl, o který odpisy hmotného majetku uplatněného v účetnictví převyšují daňové odpisy tohoto majetku a dále o kursovní rozdíly. Výsledek hospodaření se sníží o příjmy vyňaté a osvobozené, dále o smluvní pokuty, poplatky a úroky z prodlení kromě úvěru poskytnutých bankami, které nebyli přijaté ve zdaňovacím období, za které se daňové přiznání podává a o rozdíl, o který daňové odpisy převyšují účetní odpisy tohoto majetku.

Takto upravený základ daně se dále sníží o položky odpočitatelné od základu daně, které v současnosti představuje jen odpočet daňové ztráty a to maximálně do výše upraveného základu daně. Daňovou ztrátu lze uplatnit nejvýše po dobu sedmi let bezprostředně po sebe následujících zdaňovacích období.

Konečnou daň stanovíme tak, že základ daně snížený o odpočet daňové ztráty vynásobíme jednotnou daňovou sazbou. Vypočtenou daň si pak poplatník může ještě snížit slevami na dani, jež představují sleva na dani pro příjemce investiční pomoci a sleva na dani pro příjemce stimulů. Slevu na dani pro příjemce investiční pomoci a slevu na dani pro příjemce stimulů si může poplatník uplatnit jen v případě, že bylo v jeho prospěch vydáno rozhodnutí o schválení investiční pomoci podle zákona č. 561/2007 Z. z. o investiční pomoci resp. zákona č. 595/2009 Z.z. o stimulech pro výzkum a vývoj. Poplatník si může uplatnit nárok na slevu na dani jen do výše daně připadající na poměrnou část základu daně. Poměrná část základu daně se vypočítá tak, že základ daně se vynásobí koeficientem. Koeficient je stanoven jako podíl oprávněných nákladů, na které byla poskytnutá investiční pomoc a součtu hodnoty vlastního majetku poplatníka vykázaného v účtovní závěrce v daném zdaňovacím období.

Poplatník je dle § 50 zákona o daních z příjmů oprávněn v daňovém přiznání ve lhůtě pro podání daňového přiznání prohlásit, že podíl zaplacené daně do výšky 2 % se má poukázat jím určenému příjemci a to za podmínky, že takto určenému příjemci daroval finanční prostředky nejméně ve výši 0,5 % zaplacené daně. V případě, že poplatník neposkytl finanční prostředky takto určenému příjemci, je poplatník oprávněn v daňovém přiznání ve lhůtě pro podání daňového přiznání prohlásit, že se mu má poskytnout podíl ve výši 1,5 % ze zaplacené daně. Příjemcem může být pouze občanské sdružení, nadace, neinvestiční fond, nezisková organizace poskytující obecně prospěšné služby, účelové zařízení církví a náboženské společnosti, organizace s mezinárodním prvkem, Slovenský Červený kříž, subjekty výzkumu a vývoje, Protidrogový fond, Fond rozvoje odborného vzdělávání a přípravy a to jen za účelem ochrany a podpory zdraví; prevence, léčby, resocializace drogově závislých v oblasti zdravotnictví a sociálních služeb, podpory a rozvoje tělesné kultury, poskytování sociální pomoci, zachování kulturních hodnot, podpora vzdělávání, ochrana lidských práv, ochrana a tvorba životního prostředí, vědy a výzkumu.

ZÁKLAD DANĚ
- ODCÍTELNÉ POLOŽKY (ODPOČTY):
- Odpočet ztráty z podnikatelské činnosti
= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY (zaokrouhlený na celé setiny centů dolů)
* 0,19 (sazba daně)
= DAŇ
- SLEVY NA DANI:
- slevy na dani pro příjemce investiční pomoci
- sleva na dani pro příjemce stimulů
= DAŇ PO SLEVĚ = DAŇOVÁ POVINNOST
- zaplacené zálohy na daň z příjmů právnické osoby
= vyrovnání daňové povinnosti (nedoplatek, přeplatek)

Schéma 10: Výpočet konečné daňové povinnosti

Zdroj: Vlastní zpracování

7.1.2 Zdanění příjmů dle jednotlivých typů obchodních společností

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou z obchodních společností akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a komanditní společnost. Slovensko aplikuje tzv. jednoduchý systém korporativního zdaňování. Zisk je plně zdaněn na úrovni společnosti a rozdělený zisk v rukou korporátních a individuálních společníků již dále zdaněn není. Veřejná obchodní společnost není povinna zdaňovat dosažené zisky, ale zdanění podléhají až příjmy společníků, kterým byl dosažený zisk vyplacen. Veřejná obchodní společnost je i ve slovenském právu považována za tzv. transparentní entitu, tedy subjekt bez vlastní daňové povinnosti.

7.1.2.1 Zdanění veřejné obchodní společnosti

Předmětem daně poplatníka, který je veřejnou obchodní společností, jsou jen příjmy, z nichž se daň vybírá srážkovou daní dle § 43 zákona o daních z příjmů. Veřejná obchodní společnost není povinna podávat daňové příznání k dani z příjmů právnických osob a ani o ní neúčtuje. Základ daně zjišťuje veřejná obchodní společnost za společnost jako celek podle § 17 až 29 zákona o daních z příjmů. Tento základ daně

se mezi jednotlivé společníky dělí v poměru, v jakém se mezi ně rozděluje zisk podle společenské smlouvy. V případě že společenská smlouva neobsahuje způsob rozdělení zisku, základ daně se dělí mezi jednotlivé společníky rovným dílem. Daňová ztráta se dělí stejně.

7.1.2.2 Zdanění komanditní společnosti

Základ daně komanditní společnost zjišťuje za společnost jako celek podle § 17 až 29 zákona o daních z příjmů. Od takto zjištěného základu daně se odpočítá podíl připadající na komplementáře, který se určí ve stejném poměru, v jakém se dělí zisk před zdaněním mezi komanditisty a komplementáře. Stávající základ daně je základem daně komanditní společnosti. Daňová ztráta se dělí stejně.

Komanditní společnost je tedy poplatníkem daně z příjmů právnických osob pouze ze zisku, který na ní připadá.

7.1.2.3 Zdanění společnosti s ručním omezeným, akciové společnosti a evropské společnosti

Všechny tzv. kapitálové společnosti mají povinnost podat daňové přiznání. Daňové přiznání musí být podáno nejpozději do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období. Správce daně může tuto lhůtu prodloužit o tři měsíce. Její konečná daňová povinnost se stanoví způsobem uvedeným výše v bodě 7.1.1.6.

7.2 Zdanění příjmů společníků obchodních společností

Slovenský zákon o daních z příjmů v § 2 zavádí legální definice, jež se aplikují, jak pro zdaňování příjmů právnických osob, tak pro zdaňování příjmů fyzických osob. V dalším textu se zaměřím na konstrukci daně z příjmů fyzických osob, která je blíže rozvedena v § 3 – 11 zákona o daních z příjmů.

7.2.1 Konstrukční prvky daně z příjmů fyzických osob

7.2.1.1 Subjekt daně

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Za daňové rezidenty jsou považováni poplatníci, kteří mají na území Slovenské republiky trvalý

pobyt nebo se zde obvykle zdržují. Fyzická osoba se na území Slovenské republiky obvykle zdržuje, když na území Slovenské republiky nemá trvalý pobyt, ale pobývá zde alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích. Za daňového nerezidenta se považuje fyzická osoba, která se na území Slovenské republiky zdržuje jen za účelem studia nebo léčení nebo která hranice Slovenské republiky překračuje denně nebo v dohodnutých časových intervalech jen za účelem výkonu závislé činnosti, jejíž zdroj je na území Slovenské republiky.

Stejně jako u poplatníka – právnické osoby, i u fyzické osoby vymezuje zákon o daních z příjmů i osobu poplatníka členského státu EU. Je jím fyzická osoba, která podléhá zdanění na území tohoto členského státu EU z příjmů plynoucích ze zdrojů na území tohoto členského státu EU, jakož i ze zdrojů mimo území tohoto členského státu EU a která na území Slovenské republiky není poplatníkem s neomezenou daňovou povinností.

7.2.1.2 Předmět daně

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou veškeré příjmy fyzických osob s výjimkou příjmů, které předmětem daně nejsou. Příjmem se rozumí peněžité i nepeněžité plnění dosažené i směnou. Kromě příjmů definuje zákon o daních z příjmů i zdanitelný příjem, za který považuje příjem, který je předmětem daně a není osvobozený od daně podle tohoto zákona o daních z příjmů nebo podle mezinárodní smlouvy. Předmět daně pak tvoří tyto taxativně vyjmenované příjmy: příjmy ze závislé činnosti, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti a pronájmu, příjmy z kapitálového majetku a ostatní příjmy.

Předmětem daně není přijatá náhrada oprávněné osoby podle zvláštních předpisů, příjem získaný vydáním, darováním anebo děděním nemovitostí, bytů, nebytových prostorů⁵⁵ anebo jejich částí anebo movité věci, práva anebo jiné majetkové hodnoty kromě příjmu z něho plynoucího a kromě darů poskytnutých v souvislosti s výkonem závislé činnosti anebo příjmů z podnikání aneb o jiné samostatné činnosti a pronájmu. Dále předmětem daně není úvěr a půjčka, podíl na zisku (dividenda), vyrovnací podíl, podíl na likvidačním zůstatku vyplácený ze zisku obchodní společnosti určeného na rozdělení společníkům i v případě, že jsou zaměstnanci této obchodní

⁵⁵ Pouze po splnění zákonem stanovených podmínek.

společnosti, dále podíl člena pozemkového společenství s právní subjektivitou na výnosech a na majetku určenému na rozdělení mezi členy, daň z přidané hodnoty uplatněné v ceně zboží anebo služeb v případě, že jde o plátce takovéto daně a příjem plynoucí z důvodu nabytí nových akcií a podílů, jakož i příjem plynoucí z důvodu jejich výměny při zrušení poplatníka bez likvidace.

Od daně jsou pak ještě dále osvobozeny příjmy taxativně vypočtené v § 9 zákona o daních z příjmů. Vesměs jde o příjmy z prodeje nemovitostí, různé příjmy poskytované ve formě dávek, podpor a služeb, příjmy, osvobození, od nichž je založeno na zásadě dodržování mezinárodních zvyklostí, příjmy vyjadřující aktivní vztah poplatníka k různým soutěžím a hrám a příjmy ekologického charakteru.

VEŠKERÉ PŘÍJMY POPLATNÍKA
- PŘÍJMY, KTERÉ NEJSOU PŘEDMĚTEM DANĚ DLE § 3 Odst. 2, § 5 Odst. 5 ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ
= PŘÍJMY PODLÉHAJÍCÍ DANI
- OSVOBOZENÉ PŘÍJMY DLE § 5 Odst. 7, § 9, § 52 Odst. 2, 5, 7, 20, 21 ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ A DLE MEZINÁRODNÍCH SMLUV
= PŘÍJMY ZDAŇOVANÉ V ZÁKLADU DANĚ

Schéma 11: Stanovení základu daně

Zdroj: Vlastní zpracování

S účinností od roku 2011, se novelizovala ustanovení paragrafů zabývajících se zdaňováním příjmu z kapitálového majetku. Před novelizací tento příjem podléhal srážkové dani a sražená a zaplacená daň se považovala za konečnou daňovou povinnost. Od roku 2011 jsou taxativně určeny příjmy, ze kterých daňová povinnost není sražením daně považovaná za vypořádanou, ale jen za tzv. předdavek. Při všech ostatních příjmech je sražením daně, daňová povinnost z těchto příjmů vypořádaná a není součástí základu daně poplatníka, a to bez ohledu na to, zda o nich účtuje, nebo ne.

7.2.1.3 Základ daně

Vycházejíc ze základní definice základu daně z § 2 písm. j) zákona o daních z příjmů, je základem daně rozdíl, o který zdanitelné příjmy převyšují daňové výdavky při respektování věcné a časové souvislosti. Zdanitelným příjmem je příjem, který je předmětem daně a není osvobozený od daně z příjmů fyzických osob. Do základu daně

se dále nezahrne příjem, pro který je stanoveno, že se daň bude vybírat srážkou a považuje se to za splnění daňové povinnosti.

Základ daně tvoří součet dílčích základů daně podle jednotlivých příjmů uvedených v § 5 – 8 zákona o daních z příjmů tj. jako součet dílčích základů daně z příjmů ze závislé činnosti, z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu, z kapitálového majetku a z ostatních příjmů. Protože každý z těchto příjmů má svůj specificky určený způsob výpočtu dílčího základu daně je nevyhnutné, pro odpovídající vyčíslení daňové povinnosti poplatníka, správné zařazení příjmů dosaženého poplatníkem do jednotlivých příjmů.

Příjmy ze závislé činnosti
- pojistné a příspěvky, které je zaměstnanec povinen platit, anebo příspěvky na zahraniční pojištění zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění rovnáného druhu
= dílčí daňový základ příjmů ze závislé činnosti

Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu
- výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 17 – 29 zákona o daních z příjmů
= dílčí daňový základ příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu (nebo záporný rozdíl mezi příjmy a výdaji)

Příjmy z kapitálového majetku
= dílčí daňový základ příjmů z kapitálového majetku
Ostatní příjmy
- výdaje na dosažení příjmu (podle druhů příjmů do výše daného druhu příjmů)
= dílčí daňový základ ostatní příjmy

Schéma 12: Stanovení dílčích základů daně

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě že, daňové výdavky jsou větší než zdanitelný příjem, jde o daňovou ztrátu. U poplatníků – fyzických osob, daňová ztráta může vzniknout pouze při příjmech dosahovaných podle § 6 zákona o daních z příjmů, a to pouze u těch, u kterých se uplatňují prokazatelné daňové výdavky. Poplatník může uplatnit daňovou ztrátu nejdéle po dobu sedmých let bezprostředně po sebe následujících zdaňovacích období.

Před samotným výpočtem daně z daňového základu za celý rok se od tohoto základu odečtou zákonem stanovené peněžní částky. Jde o zákonné právo poplatníka na uplatnění tzv. nezdanitelných částek daně, které jsou uvedeny v § 11 zákona o daních z příjmů a jimiž se snižuje základ daně. Pro jejich uplatnění musí poplatník splnit

zákonem stanovené požadavky. Patří mezi ně např. suma odpovídající 19,2 násobku sumy životního minima, platné k 1. lednu příslušného zdaňovacího období, ročně na poplatníka jakož i na manžel/ku žijící s poplatníkem v domácnosti v případě, že nedisponuje vlastním příjmem; příspěvky na doplňkové důchodové spoření, účelové spoření a pojistné na životné pojištění a to maximálně do výše 398,33 EUR, nebo v prokazatelně vynaložené výši⁵⁶.

Vypočtenou daň můžeme dále snížit slevami na dani, mezi které zahrnujeme daňový bonus.

Dále si může poplatník s neomezenou daňovou povinností a s trvalým pobytem na území Slovenské republiky snížit daň uplatněním daňového bonusu nebo zaměstnanecké prémie. Daňový bonus si může uplatnit poplatník, který v zdaňovacím období měl zdanitelné příjmy buď ze závislé činnosti anebo příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti alespoň ve výši 6násobku minimální mzdy a vykázal z těchto příjmů základ daně. O sumu daňového bonusu se snižuje daň. Zaměstnanecká prémie představuje stejně jako daňový bonus tzv. zápornou daň, tedy nárok poplatníka na vrácení určité sumy od státu. Nárok na zaměstnaneckou prémie budou mít pouze poplatníci, kteří mají příjmy ze závislé činnosti a nemají žádné příjmy z podnikání a jiné samostatné činnosti a z pronájmu a to za splnění dalších podmínek vyjmenovaných v § 32a zákona o daních z příjmů.

Rozdíl pak představuje výslednou daňovou povinnost, na níž se započtou již zaplacené zálohy na daň z příjmů fyzických osob, a nakonec se stanoví konečná daňová povinnost, jež může být buď daňový přeplatek, nebo daňový nedoplatek.

⁵⁶ Novela zákona platná od roku 2011 ruší příspěvky na doplňkové důchodové spoření a pojistné na životné pojištění.

ZÁKLAD DANĚ
- NESTANDARDNÍ ODPOČTY:
- Odpočet na poplatníka a jeho manželku
- příspěvky na doplňkové důchodové spoření, účelové spoření a pojistné na životné pojištění
= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY (zaokrouhlený na eurocenty dolů)
* 0,19 (sazba daně)
= DAŇ
- SLEVY NA DANI:
- daňový bonus
- zaměstnanecká prémie
= DAŇ PO SLEVĚ = DAŇOVÁ POVINNOST
- zaplacené zálohy na daň z příjmů fyzické osoby
= vyrovnání daňové povinnosti (nedoplatek, přeplatek)

Schéma 13: Výpočet konečné daňové povinnosti

Zdroj: Vlastní zpracování

7.2.1.4 Daňová sazba

Sazba daně je lineární a činí 19%.

7.2.1.5 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je vždy kalendářní rok. To platí i pro poplatníky, kteří jsou zaměstnanci zaměstnavatele (právnícké osoby), který nemá zdaňovací období shodné s kalendářním rokem.

7.2.2 Zdanění příjmů společníků dle jednotlivých typů obchodních společností

Příjem, který plyne společníkům z titulu společníka lze omezit na příjmy z podílu na zisku a v případě zániku účasti společníka na společnosti jde i o příjmy z vyrovnávacího podílu a likvidačního zůstatku. V dalším výkladu se zaměřím na zdanění příjmu z podílu na zisku, který plyne společníkovi, protože režim zdanění příjmu z vyrovnávacího a podílu a příjmu z likvidačního zůstatku je obdobný.

Předpokladem práva na podíl na zisku je, že společnost dosáhne zisku a tento zisk rozdělí. V osobních společnostech se zisk obvykle rozděluje vždy, naopak v kapitálových společnostech se vyžaduje rozhodnutí valné hromady.

7.2.2.1 Zdanění příjmů společníků veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti

Na rozdíl od „kapitálových“ společníků je příjem společníka u veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti z podílu na zisku předmětem daně dle § 12 odst. 5 a 6 zákona o daních z příjmů.

Veřejná obchodní společnost vyčíslí základ daně nebo daňovou ztrátu za společnost jako celek dle § 17 – 29 zákona o daních z příjmů. Takto vyčíslený základ daně anebo daňová ztráta se nezdaní na úrovni veřejné obchodní společnosti, ale se rozdělí mezi jednotlivé společníky. Poměr, v jakém se základ daně anebo daňová ztráta rozdělí se mezi jednotlivé společníky, plyne z rozdělení zisku podle ustanovení společenské smlouvy, jinak rovným dílem. Část základu daně anebo daňové ztráty veřejné obchodní společnosti, která připadne na jednotlivého společníka, představuje pro tohoto společníka příjem, který je předmětem daně ve smyslu § 12 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Tato část základu daně z příjmů anebo daňové ztráty veřejné obchodní společnosti připadající na společníka se zahrne do jeho základu daně v tom zdaňovacím období, za které veřejná obchodní společnost podává daňové přiznání. Základem daně veřejné obchodní společnosti jsou pouze příjmy, které podléhají srážkové dani. Sražením daně srážkou se považuje daňová povinnost veřejné obchodní společnosti za konečnou. Naopak, společník se může rozhodnout, že daň vybranou srážkou veřejné obchodní společnosti, bude považovat za předdavek na daň podle § 43 odst. 7. Tento předdavek může odečíst od jeho daňové povinnosti v daňovém přiznání, přičemž je možné odpočítat jen poměrnou část daně sražené veřejné obchodní společnosti, která připadne na tohoto společníka v poměru, v jakém se rozděluje zisk mezi jednotlivé společníky.

Postup zdanění příjmu z podílu na zisku u komplementáře komanditní společnosti je identický s postupem u veřejné obchodní společnosti. Jediný rozdíl je možné spatřit v tom, že poté co komanditní společnost vyčíslí základ daně anebo daňovou ztrátu za společnost jako celek, takto zjištěný zisk anebo ztrátu rozdělí mezi komplementáře a komanditisty.

7.2.2.2 Zdanění příjmů společníků společnosti s ručním omezeným, akciové společnosti a evropské společnosti

Úprava postupu při rozdělení zisku je svěřena obchodnímu zákoníku. Ten ji upravuje podobně jako v České republice. Rozdělení zisku je svěřeno do výhradní působnosti valné hromady. Valná hromada nejenom schvaluje řádnou, mimořádnou či mezitímní účetní závěrku, ale schvaluje také návrh na rozdělení zisku nebo návrh na úhradu ztráty. Při rozdělení zisku musí být respektována zákonná pravidla stanovená v ustanoveních § 123 a § 178 obchodního zákoníku, tedy zejména k výplatě zisku nesmí být použito základního kapitálu, rezervního fondu, a ani jiných prostředků, které mají podle obchodního zákoníku, společenské smlouvy nebo stanov být použity k doplnění rezervního fondu. Jak společnost s ručením omezeným tak akciová společnost jsou povinné vytvářet rezervní fond, jenž musí být doplňován dle zákonných pravidel a to předtím, než dojde k rozdělení zisku mezi společníky. Společnost s ručením omezeným vytváří při svém vzniku rezervní fond ve výši nejméně 5% základní kapitálu. Tento fond je společnost povinná každoročně doplňovat o sumu určenou ve společenské smlouvě anebo ve stanovách, nejméně však ve výši 5 % z čistého zisku vyčísleného v roční účetní závěrce. Akciová společnost má povinnost vytvářet rezervní fond v době a ve výši určené stanovami. V případě, že společnost nevytvoří rezervní fond při vzniku společnosti, je společnost povinná ho vytvořit z čistého zisku vykázaného v řádné účetní závěrce za rok, v kterém po prvé zisk vytvoří, a to ve výši nejméně 20 % z čistého zisku, ne však víc než 10 % z hodnoty základního kapitálu. Tento fond se ročně doplní o sumu určenou stanovami, nejméně však 5 % z čistého zisku, až do dosáhnutí výše rezervního fondu určeného v stanovách, nejméně však do výšky 20 % základního kapitálu.

Od roku 2004 platí u zdaňování podílů na zisku princip, podle kterého příjem z podílů na zisku bez ohledu na to, zda příjemcem je tuzemská fyzická anebo tuzemská právnická osoba s majetkovým podílem, není předmětem daně dle § 3 odst. 2 písm. c) resp. § 12 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů.

Princip „nezdanění podílů na zisku“ platí i v případě podílů na zisku vyplácených do zahraničí tj. v případě, kdy společníky ve slovenských obchodních společnostech jsou zahraniční fyzické nebo právnické osoby, a jsou jim vyplácené podíly na zisku vykázané ve výsledku hospodaření po 1. lednu 2004. Uvedené příjmy

plynoucí z území Slovenské republiky zahraničním poplatníkům nejsou předmětem daně a jsou vyplácené v plné výši.

Stejný princip se uplatní i v případě, kdy slovenským fyzickým nebo právnickým osobám jsou vypláceny podíly na zisku ze zahraničí z důvodu majetkové účasti na zahraniční společnosti. Ani takovéto příjmy nejsou předmětem daně. V případě, že podíly na zisku, které vyplácí zahraniční společnost slovenským společníkům, jsou předmětem daně v uvedeném státě, musí slovenská právnická osoba jako příjemce zahrnout tyto příjmy do výsledku hospodaření. Představují však položku snižující výsledek hospodaření. Sražená daň v zahraničí však nemůže být započtena do výsledné daňové povinnosti v tuzemské právnické osobě, protože podíly na zisku vyplácené ze zahraničí nejsou předmětem daně. Příjemce – fyzická osoba příjem neuvede v daňovém přiznání, protože jde o příjem, který není předmětem daně.

Stejně se posuzuje i zdanění vyrovnacích podílů při zániku účasti na obchodní společnosti, podílů na likvidačním zůstatku.

Novinkou platnou od letošního roku však je, že podíly na zisku budou podléhat zdravotním odvodům, a to ze zisku vykázaného z roku 2011⁵⁷.

8. Zdanění příjmů obchodních společností a společníků ve Velké Británii

Velká Británie prošla během posledních šedesáti let od skončení druhé světové války většími sociálními a ekonomickými změnami než za jakékoli jiné srovnatelné období. Na základě Beveridgeho zprávy z roku 1942 byl v roce 1948 představen systém národního zdravotního pojištění a postupně byla zavedena celá řada dalších sociálních opatření.

Novodobá daň z příjmů právnických osob byla představena kancléřem a pozdějším předsedou vlády Jamesem Callaghanem v roce 1965. Před rokem 1965 podléhaly příjmy jak obchodních společností, tak i jednotlivců jednotné dani z příjmů s tím, že na některé příjmy obchodních společností se aplikovala zvláštní dodatečná pravidla. *Finance Act 1965* nahradil dosavadní jednotná pravidla pro zdaňování příjmů fyzických a právnických osob a zavedl novou daň z příjmů právnických osob. *Finance Act 1965* původně představil klasický daňový systém, ve kterém podléhají příjmy

⁵⁷ Společník bude muset platit zdravotní a sociální odvody ve výši platné pro zaměstnavatele.

obchodních společností korporátní dani a následně jsou společníci obchodních společností rovněž povinni přiznat a odvést daň z vyplacených podílů na zisku (dividend). V roce 1973 přešla Velká Británie na uplatňování tzv. částečného imputačního systému⁵⁸, známého i pod názvem ACT systém. Podle něho fyzická osoba, která obdržela dividendu, si byla oprávněna odečíst od základu daně částku, jejíž výše se rovnala dani, kterou již zaplatila společnost, jež dividendu vyplatila. V roce 1999 prošel systém zdaňování příjmů obchodních společností dalšími změnami. Zejména bylo zrušeno schéma tzv. *advanced corporation tax*, podle něhož byly společnosti povinné dopředu platit daň z vyplacených dividend. Rovněž sazba daně z příjmů byla rozdělena do tří pásem podle velikosti společnosti.

Britský daňový systém je v neustále pozornosti Evropského soudního dvora, a to z důvodů neslučitelnosti britské zejména korporátní daně s evropským právem a jeho principy. Je kritizována zejména jeho složitost, jež napomáhá daňovým únikům⁵⁹. I to byl důvod proč Labouristická vláda s podporou opozičních stran, prosadila rozsáhlé reformy v této oblasti a uzákonila *Corporation Tax Act 2009* a *2010*. Cílem těchto zákonů ani nebylo novelizovat stávající daňový systém, ale spíše zprůhlednit platná pravidla.

Hlavním výběřčím daní je berní úřad – *HM Revenue and Customs (HMRC)*. Ten inkasuje daně přímé, nepřímé, spotřební, cla a celní poplatky.

8.1 Zdanění příjmů obchodních společností

Corporation Tax Act z roku 2009 a *Corporation Tax Act* z roku 2010 jsou hlavními zákony, které upravují zdaňování příjmů obchodních společností ve Velké Británii a které nahradily po dlouhou dobu platný *Income and Corporation Taxes Act* z roku 1988.

Corporation Tax Act z roku 2009 získal královský souhlas dne 26. března 2009 a nabyl účinnosti dne 1. dubna 2009. Zákon upravuje zejména základní konstrukční prvky daní z příjmů právnických osob jako je zdaňovací období, rezidentství poplatníků, vypočítavá aktivity, ze kterých příjmy nepodléhají dani z příjmů právnických osob,

⁵⁸ Partial Imputation System neboli známy i jako Advanced Corporate Tax

⁵⁹ Judgment of the Court of Justice in Case C-196/04 Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue

definuje příjmy ze zdrojů na území Velké Británie, které naopak jsou předmětem daně apod.

Corporation Tax Act z roku 2010 získal královský souhlas dne 3. března 2010 a stal se účinným 1. dubna 2010. Zákon obsahuje ustanovení týkající se daňové ztráty, pravidla pro poskytování darů charitám a pro uplatnění různých daňových úlev jako jsou např. skupinové úlevy, upravuje zdanění některých konkrétních typů společností a jejich aktivity apod.

8.1.1 Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob

8.1.1.1 Subjekt daně

Subjektem daně z příjmů právnických osob jsou:

- (i) všechny společnosti s omezeným ručením (*limited companies*), které byly založeny a vznikly podle britského práva;
- (ii) zahraniční společnosti, které mají sídlo nebo místo podnikání ve Velké Británii;
- (iii) členské spolky (kluby) jako jsou společenské kluby, sportovní kluby a prázdninové kluby;
- (iv) sdružení jako jsou bytová družstva nebo zájmové profesní sdružení;
- (v) družstva;
- (vi) nadace a charity;
- (vii) další subjekty nezapsané v obchodním rejstříku anebo sdružení podnikajících osob v případě že nejde o *partnership*;
- (viii) NHS⁶⁰ trusty, pokud vykonávají významné podnikatelské činnosti, které nespádají pod poskytování základní zdravotní péče, jako je například spuštění komerční prádelny.

Kapitola druhá část třetí *Corporation Act* 2009 upravuje pravidla pro rezidentství poplatníků korporátní daně. Za daňového rezidenta se považuje společnost, která je zaregistrována podle britského práva. Tyto osoby mají daňovou povinnost vztahující se na příjmy plynoucí ze zdrojů na území Velké Británie i ze zdrojů plynoucích ze zahraničí. Za rezidenta mohou být považované i společnosti, které sice

⁶⁰ National Healthcare Service

nejdou registrované ve Velké Británii v případě, že jsou z Velké Británie řízeny a spravovány. Ostatním společnostem, které ve Velké Británii jen obchodují přes svou stálou provozovnu, podléhají zdanění pouze zisky z ekonomických činností uskutečněných na území Velké Británie.

8.1.1.2 Předmět daně

Předmětem korporátní daně jsou všechny zisky dosažené poplatníky za období finančního roku, o kterých tak stanoví zákon. Za zisky se považují všechny příjmy; zejména příjmy z obchodování a zdanitelné zisky za podmínky, že zákon nestanoví něco jiného. Dosažený zisk z podnikání musí být upraven a vypočten v souladu s obecně uznávanými účetními postupy, s výjimkou úprav požadovaných zákonem pro daňové účely.

Naopak předmětem korporátní daně nejsou zisky z podnikání dosažené charitami a nadacemi určené pro charitativní účely a zisky ze všech charitativních událostí organizovaných charitativními nebo dobrovolnými organizacemi za předpokladu, že tyto zisky budou použity na dobročinné účely. Od korporátní daně jsou také osvobozeny příjmy ze zemědělských výstav a představení organizovaných zemědělskými společnostmi, a jež budou využity zemědělskými společnostmi pro vlastní účely; prodej zdravotního nebo nemocenského pojištění přátelskými společnostmi a příjmy z nekomerčních aktivit prováděné nadacemi NHS a spojených s poskytováním zdravotní péče.

8.1.1.3 Základ daně

Základ daně je podobně jako v České a ve Slovenské republice počítán úpravami účetního zisku. K účetnímu zisku jsou přičteny položky daňově neuznatelných výdajů (odpisy, náklady na reprezentaci, pokuty, atd.) a odečteny zejména:

- odpisy a kapitálové odpočty v určité výši výdajů nahrazující odpisy (výdaje na rostliny a stroje, výdaje průmyslové budovy a hotely, dlouhodobá aktiva, výdaje na rostliny, budovy a stroje nakoupené k účelům výzkumu a vývoje- v. 100% odpočet těchto výdajů může být ještě navýšen v závislosti na velikosti společnosti);
- běžné výdaje (mzdy, suroviny, vzdělávání atd.);
- ztráty z obchodování z minulých let.

Britské daňové právo umožňuje i tzv. *group relief*, tedy přenos a zápočet daňové ztráty do daňové povinnosti majetkově propojených subjektů holdingu. Úprava prakticky znamená možnost převést ztrátu jednoho subjektu holdingu na subjekt druhý, který si tak o ní sníží vlastní příjmy a tím i svou daňovou povinnost.

8.1.1.4 Daňová sazba

Podobně jako Česká a Slovenská republika snižovala postupně sazbu daně z příjmů právnických osob, i Velká Británie přistoupila k jejímu snižování. Sazba daně z příjmů je však nadále ve Velké Británii vyšší, než je tomu v České nebo Slovenské republice.

Tradičně je ve Velké Británii uplatňováno několik platných sazeb z příjmů právnických osob. Od 1. dubna 2010 Velká Británie zavedla novou terminologii používanou k popisu aplikací daňových sazeb. Došlo ke zrušení rozdělení sazeb podle velikosti společnosti na tzv. velké a malé společnosti a namísto toho byla zavedena základní sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 26%, která se použije v případě, kdy společnost dosáhne zisku přesahující £1.500.000 a vždy tam, kde společnost nemá nárok na použití jiné sazby daně z příjmů právnických osob např. sazby platné pro společnosti s menšími zisky. V případě, že roční zisk společnosti nepřesáhne £300.000, uplatní se sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 20%.

Pro jednotky trustů⁶¹, podílové fondy a investiční společnosti platí speciální sazba ve výši 20%.

Sazba	2009	2010	2011	2012
Společnosti s menšími příjmy	21%	21%	20%	
Základní sazba	28%	28%	26%	25%
Jednotky trustu, podílové fondy a investiční společnosti	20%	20%	20%	

Schéma 14: Sazby z daně příjmů právnických osob

Zdroj: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/corp.htm>

⁶¹ Trust v doslovním překladu tzv. svěření, je formou podnikání, při níž prospěch z majetku, který vlastní jedna strana (tzv. správce trustu) plyne druhé straně (tzv. beneficiantovi).

8.1.1.5 Zdaňovací období

Ve Velké Británii se zdaňovacím obdobím rozumí finanční rok nebo fiskální rok. Období finančního roku začíná 1. dubna a končí 31. března. Finanční rok se ve většině případů neshoduje s účetním obdobím společnosti. Pokud se účetní období společnosti neshoduje s periodou finančního roku, je společnost povinna podat dvě samostatná přiznání k dani z příjmů právnických osob, kde platí poměrnou část daně za každý rok zvlášť. Termín platby daně je do 9 měsíců po ukončení finančního roku. Jestliže zisk společnosti přesahuje 1,5 milionu liber, platba probíhá ve čtyřech splátkách po třech měsících, a to do jednoho roku po ukončení finančního roku.

8.1.1.6 Úprava základu daně a stanovení daně

Poplatník je povinen vyplnit daňové přiznání – formulář CT600 a ostatní doprovodné formuláře, vyplněním kterého získá svou konečnou daňovou povinnost.

Od upraveného základu daně se odečtou všechny úlevy a slevy (v České a Slovenské republice známé jako odečitatelné položky). Na takto upravený základ daně se aplikuje příslušná sazba a vypočte se daň.

Od vypočtené daně se odečtou příslušné daňové kredity⁶² a veškeré sražené a zaplacené daně z úrokových výnosů, které byly poplatníkovi vyplaceny (například si může odečíst bankou sraženou a zaplacenou daň z úrokových výnosů). V případě, že společnost dosáhne zisku většího £300.000 ale menšího než £1.500.000 může společnost požadovat tzv. mezní slevu na dani (*marginal relief*), kterou si společnost odečte od vypočtené daňové povinnosti. Nakonec si na vypočtenou daň poplatník započte již zaplacenou korporátní daň nebo zálohy na korporátní daň, anebo přeplatek na korporátní dani.

8.1.2 Zdanění příjmů dle jednotlivých typů obchodních společností

8.1.2.1 Zdanění příjmů *limited liability company*

Zdanění *limited liability partnership* je upraveno v § 10 a násl. *Limited Liability Partnership Act* z roku 2000, který byl novelizován *Financial Act* 2001 v oddíle 75 a

⁶² Tax credits

příloze 25. I když z hlediska obchodního práva se *limited liability partnership* považuje za samostatnou entitu s vlastní právní subjektivitou, pro daňové účely není *limited liability partnership* považováno za právnickou osobu, ale spíš se přibližuje *partnership*. *Limited liability company* není poplatníkem daní z příjmů právnických osob. Pokud *limited liability partnership* provozuje obchodní nebo jinou podnikatelskou činnost za účelem dosažení zisku, všechny činnosti *limited liability partnership*, se pro účely zdanění považují za činnosti jakoby vykonávané společníky *limited liability partnership* a ne *limited liability partnership* jako takovou. I příjmy z nakládání s majetkem *limited liability partnership* je považováno, jako by s takovým majetkem nakládal některý ze společníků. *Limited liability partnership* je pro daňové účely považována za transparentní entitu a daní podléhá až zisk rozdělený mezi společníky, jenž se řídí pravidly pro zdanění *partnership* podle *Partnership Act 1890*. Vzhledem k tomu, že se zdaňuje až zisk rozdělený mezi jednotlivé společníky, jsou to právě oni, kdo musí zaplatit daň z těchto zisků, a nikoliv *limited liability partnership*. Každý společník zahrne příjmy, které mu plynou ze členství v *limited liability partnership* do svého daňového přiznání, které každoročně odevzdává. Všechny příjmy plynoucí z členství v *limited liability partnership* jsou považovány za příjmy osoby samostatně výdělečně činné a to bez ohledu na skutečnost, že některý člen může být ve společnosti rovněž zaměstnán. Každý společník je také sám za sebe odpovědný za příspěvky národního pojištění, které odvádí. Pokud nastane situace, že členem společenství je společnost, tak potom platí z příjmů, které jí plynou ze členství v *limited liability partnership* daň z příjmu právnických osob.

Existují dvě výjimky z tohoto pravidla zdaňování *limited liability partnership*. Za prvé pokud *limited liability partnership* nevykonává činnosti za účelem dosažení zisku a za druhé pokud je *limited liability partnership* v likvidaci. Za těchto okolností bude *limited liability partnership* považována za "právnickou osobu" i pro daňové účely a bude ze svých zdanitelných zisků či příjmů podléhat korporátní dani.

8.1.2.3 Zdanění příjmů společností, které spadají pod režim *Zákona o společnostech 2006*

Všechny společnosti, kromě *private unlimited company*, které spadají pod režim *Zákona o společnostech 2006*, podléhají zdanění podle *Corporation Tax Act 2009* a 2010 tak, jak bylo popsáno výše.

Společnost typu *private unlimited company* se používá k podnikání jen zřídka. *Private unlimited company* není poplatníkem daní z příjmů právnických osob a ve většině případů není ani povinna ukládat své roční účetní závěrky do obchodního rejstříku. Jestliže však *private unlimited company* je dceřinou společností *limited company* nebo je součástí holdingu, musí své roční účetní závěrky založit do obchodního rejstříku. Zdanění podléhá až vyplacený zisk na úrovni společníků.

8.2 Zdanění příjmů společníků obchodních společností

V této kapitole se zaměřím pouze na zdanění příjmů z podílů na zisku společníků obchodních společností. Zdanění příjmů z podílů na zisku podléhá režimu zdanění podle *Income Tax Act 2007* který získal královský souhlas dne 20. března 2007 a stal se účinným dne 6. dubna 2007.

8.2.1 Konstruktivní prvky daně z příjmů fyzických osob

8.2.1.1 Subjekt daně

Dani z příjmů fyzických osob podléhají fyzické osoby a trusty. Za rezidenta se považuje poplatník, který má na území Velké Británie trvalé bydliště nebo se zde zdržuje 183 dní v roce. Poplatníky jsou i daňoví nerezidenti, které zdaňují jen příjmy ze zdrojů na území Velké Británie.

8.2.1.2 Předmět daně

Předmětem daně z příjmu fyzických osob jsou:

- (i) příjmy ze závislé činnosti;
- (ii) příjmy ze samo-zaměstnání (osoby samostatně výdělečně činné);
- (iii) příjmy ze starobního důchodu;
- (iv) úroky z úspor;
- (v) příjmy z podílů na ziscích (z dividend);
- (vi) příjmy z pronájmu;
- (vii) příjmy vyplacené poplatníkovi z trustu;
- (viii) a ostatní zdanitelné příjmy.

Předmětem daně zejména nejsou dětské přídavky a mateřské příspěvky, příspěvky na bydlení a obdobné sociální dávky a dále příjem ve výši £4.250 z pronájmu bytu nebo rodinného domu, ve kterém poplatník rovněž bydlí, výhry z prémiových bondů⁶³, zaměstnanecký daňový bonus a daňový bonus na dítě.

Na rozdíl od České a Slovenské republiky, předmětem daně z příjmu fyzických osob nejsou příjmy kapitálového majetku, které se ve Velké Británii zdaňují samostatnou daní, a to daní z kapitálových příjmů.

8.2.1.3 Základ daně

Základ daně se stanoví tak, že se od zdanitelných příjmů odečtou daňově uznatelné náklady a slevy (v České republice známe jako odečitatelné položky). Některé slevy na dani z příjmu fyzických osob ukazuje tabulka níže.

Slevy na dani z příjmů fyzických osob	2009-10	2010-11	2011-12
Na poplatníka	£6,475	£6,475	£7,475
Maximální limit pro poplatníka	N/A	£100,000	£100,000
Na poplatníka ve věku 65-74 let	£9,490	£9,490	£9,940
Na poplatníka ve věku nad 75 let	£9,640	£9,640	£10,090
Pro manželský pár starších než 75 let	£6,965	£6,965	£7,295
Minimální sleva pro manželský pár	£2,670	£2,670	£2,800
Slepé osoby	£1,890	£1,890	£1,980

Schéma 15: Slevy na dani z příjmu fyzických osob

Zdroj: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>

Příjmy a výnosy určené ke spoření a výnosy z dividend tvoří dílčí základ daně a zdaňují se i zvláštní sazbou.

8.2.1.4 Daňová sazba

Sazby daně z příjmů fyzických osob jdou rozdělené do dvou pásem a to na základní a zvýšenou, jak ukazuje tabulka níže. Tyto pásma se každoročně mění. Od

⁶³ Premium bond je typ spořicího účtu, kde výše úroku závisí od měsíčního slosování cen, a kde majitelé účtu můžou vyhrát mezi £25 až £1 000 000.

zdaňovacího roku 2008/2009 byla zavedena nová sazba ve výši 10%, která se uplatní pouze na příjmy určené ke spoření a i to pouze ve vymezené výši.

Rate	2009-10	2010-11	2011-12
Počáteční sazba pro úspory: 10%	£0-£2.440	£0-£2.440	£0-£2.560
Základní sazba: 20%	£0-£37.400	£0-£37.400	£0-£35.000
Zvýšená sazba: 40%	Nad £37.400	£37.401- £150.000	£35.001- £150.000
Dodatečná sazba: 50%	N/A	Nad £150.000	Nad £150.000

Schéma 16: Sazby daně z příjmů fyzických osob

Zdroj: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>

Zvláštní sazby se rovněž uplatní v případě zdanění dividend. Za zdaňovací období 2009/2010 platila sazba daně z příjmů z dividend ve výši 10% a to na příjmy z dividend, které nepřesáhly £35 000 za rok, a základní sazba daně z příjmů z dividend ve výši 32,5%. Od zdaňovacího období 2010/2011 se bude aplikovat rovněž i dodatečná sazba daně z dividend ve výši 42,5%, a to na příjmy z dividend, které přesáhnou £150 000 za rok.

Příjmy z dividend	Sazba daně platná pro příjmy z dividend 2010-11
£35.000	10%
£35.000 - £150.000	32.5%
Nad £150.000	42.5%

Schéma 17: Sazby daně z příjmů z dividend

Zdroj: <http://www.hmrc.gov.uk/taxon/uk.htm#1>

8.2.1.5 Zdaňovací období

Zdanitelným obdobím je 12 měsíců začínajících 6. dubna a končících 5. dubna následujícího roku. Daňové přiznání musí být podáno do 31. ledna. Poplatníci mají

povinnost platit zálohy na daň dvakrát ročně (s výjimkou příjmů ze závislé činnosti, kde se aplikuje systém PAYE⁶⁴).

8.2.2 Zdanění příjmů z podílů na ziscích (dividend) společníků

Velká Británie aplikuje imputační systém zdaňování korporátních zisků. Na začátku je proto důležité si uvědomit, že dividendový výnos, který společníkovi z držby akcií plyne, není stejný jako suma dividend, které společník obdrží. Dividendy jsou vypláceny společníkům ze zisku (příjmů), které již jednou zdaněny byly, a to na úrovni společností. Aby se zabránilo dvojímu ekonomickému zdanění, je společníkům poskytnut tzv. daňový kredit, na základě kterého si mohou započíst celou nebo jen část společností zaplacené daně vůči své daňové povinnosti.

Základní sazba daně ve výši 32,5% se aplikuje na příjmy z dividend ve výši £35.000 - £150.000. Tato sazba se snižuje o 1/9 (tzv. daňový nebo imputační kredit) a tedy efektivní sazba daně z příjmů z dividend se bude rovnat 22,5%. V případě, že celkový poplatníkův příjem nepřesáhne 35 000 GBP za rok, se dividendy zdaňují sazbou daně ve výši 10%, která se rovněž sníží o 1/9, tedy o výši imputačního kreditu. V takovémto případě nebude poplatník platit již žádnou daň⁶⁵.

9. Komparace

Zdaňování dividend prochází v posledních letech značnými změnami a vývojem. Konkurence daňových systémů jednotlivých států vede, ve snaze přilákat investory, ke snižování nebo dokonce rušení daně z dividend jako formy vnitrostátního dvojího zdanění. To vedlo i v České republice ke snížení daně z dividend vůči daňovým rezidentům i nerezidentům z 25% na 15% a na Slovensku k úplnému zrušení této daně.

Kromě daňové konkurence státu tlačí na úpravu zdaňování dividend i mezinárodní závazky státu. Na evropské úrovni jde zejména o Směrnici o mateřských a dceřiných společnostech, na základě které členské státy neuplatňují zdanění dividend v případě propojených osob. Na mezinárodní úrovni jde zejména o mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění podle modelu MS OECD. V konečném důsledku můžeme zjednodušeně říct, že státy přistupují ke zdanění dividend pouze vůči fyzickým

⁶⁴ Pay as you ear tzn. plat, když vyděláš, kde se zálohy na daň odvádí měsíčně.

⁶⁵ <http://www.hmrc.gov.uk/taxon/uk.htm>

osobám - jejich konečným příjemcům - a vůči vlastníkům menších majetkových podílů (společník – právnická osoba s nižším než 25% podílem na společnosti).

Česká republika aplikuje tzv. klasický daňový systém zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků. Zisk je zdaněn jak na úrovni společnosti podle pravidel platných pro zdaňování příjmů právnických osob tak i následně vyplacené podíly na zisku společníkům podléhají dani, tentokrát však z příjmů fyzických resp. právnických osob. V konečném důsledku tento model vede ke dvojímu ekonomickému zdanění. V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie je v zákoně o daních z příjmů zohledněna směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností formou osvobození od daně z příjmů právnických osob. Pokud splňuje mateřská a dceřiná společnost příslušné podmínky, jsou vyplácené podíly na zisku osvobozeny od daně z příjmů.

Některé státy se snaží zabránit dvojímu ekonomickému zdanění, které plyne z klasického systému zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků, a proto aplikují systémy, ve kterých různým způsobem propojují zdaňování příjmů korporací (právnických osob) a jejich společníků (fyzických a/nebo právnických osob). Dnes se ve světě rozlišují čtyři různě propojené systémy zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků⁶⁶:

- (i) úplně propojený systém, o jehož aplikaci v roce 1960 uvažovala Kanada. Nakonec ke zmiňované aplikaci nedošlo. Podstatou tohoto systému je, že příjmy společnosti nepodléhají dani, ale zdaňuje se až konečný zisk na úrovni společníků;
- (ii) tzv. jednoduchý systém korporativního zdaňování, který aplikuje Slovenská republika. Zisk je plně zdaněn na úrovni společnosti a rozdělený zisk v rukou korporátních a individuálních akcionářů již dále zdaněn není;
- (iii) tzv. *split-rate systém*, kdy společnost platí ze zadržného zisku vyšší daňovou sazbu, a naopak společníci platí z vyplacených podílů na ziscích nižší daňovou sazbu⁶⁷;

⁶⁶ Andreas Tontsch: Corporation Tax System and Fiscal Neutrality. The UK and German Systems and their recent changes. *INTERTAX*, Volume 30 Issue 5, Kluwer Law International 2002

⁶⁷ V případě nulové daňové sazby lze hovořit o daňovém odpočtu ze strany společnosti.

- (iv) tzv. imputační systém zdaňování korporátních zisků, který se i přes rozsáhlé změny v korporátním zdaňování v posledních letech nadále uplatňuje ve Velké Británii⁶⁸. Podstata imputačního systému spočívá v tom, že daň z příjmů právnických osob zaplacená obchodní společností je plně nebo částečně následně rozdělena mezi společníky. Společník obdrží určitý tzv. kredit za společností již jednou zaplacenou daň a výši tohoto kreditu si může následně započíst na svou daňovou povinnost. V rámci tohoto systému dochází tedy k částečné eliminaci dvojího zdanění zisků společnosti a to uplatňováním imputačního kreditu např. ve výši 1/9, jenž se aplikuje právě ve Velké Británii.

Nejlepší si je výše uvedené rozdíly v zdaňování vysvětlit na praktickém příkladě.

Zadání:

Společnost s ručením omezeným (*private company limited by shares*), rezident dané země, vykáže zisk před zdaněním za rok 2011 ve výši 500 000,- CZK⁶⁹ (přibližně 20 013,- EUR resp. 17 049,- GBP⁷⁰). Tato společnost má dvě společníky (rezidenti dané země, z toho 1 je fyzická osoba a 1 je právnická osoba) se stejnými podíly. Valná hromada společnosti rozhodne o celém rozdělení zisku po zdanění mezi jednotlivé společníky. Naším úkolem je stanovit základ daně a daňovou povinnost dané společníky a jejich společníků

Řešení:

⁶⁸ Někteří autoři tvrdí, že po změnách v systému zdaňování korporátních zisků se Velká Británie odchýlila od imputačního systému a zavedla systém jednoduchého korporačního zdaňování s možností společníka využít částečný odpočet od své daňové povinnosti a to ve výši společnosti již zaplacené daně.

⁶⁹ Pro větší přehlednost budu v příkladu používat jednotné vyjádření sum pouze v české měně. Při výpočtu budu zohledňovat měnové rozdíly.

⁷⁰ <http://www.tatrabanka.sk/cms/page/sk/kurzovy-listok/menova-kalkulacka.html> podle kurzovního lístku ze dne 27. července 2011

Zdanění zisku společnosti s ručením omezeným (<i>private company limited by shares</i>)			
	Česká republika	Slovenská republika	Velká Británie⁷¹
Zisk společnosti = základ daně	500 000	500 000	500 000
* daňová sazba	0,19	0,19	0,20
= daňová povinnost	95 000	95 000	100 000
Zisk k rozdělení	405 000	405 000	400 000
Imputační kredit ve výši 1/9	N/A	N/A	44 445
Hrubý podíl na zisku (dividenda) na společníka	202 500	202 500	222 223

Zdanění příjmů z vyplaceného podílu na zisku společníka – rezident, fyzická osoba			
	Česká republika	Slovenská republika	Velká Británie
Zdanitelný příjem (hrubá dividenda)	202 500	N/A	222 223
Imputační kredit	N/A	N/A	24 691
Základ daně	202 500	N/A	197 532
* sazba daně	0,15	N/A	0,1
Daň	30 375	N/A	19 753
Odpočet imputačního kreditu	N/A	N/A	24 691
Daňová povinnost	30 375	N/A	0
Čistý příjem	172 125	202 500	222 223

⁷¹ Při výpočtu jsem postupovala podle Nerudová, D *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI 2008, s. 240 a násl.

Zdanění příjmů z vyplaceného podílu na zisku společníka – rezident, právnická osoba			
	Česká republika	Slovenská republika	Velká Británie
Zdanitelný příjem (hrubá dividenda)	202 500	N/A	222 223
* sazba daně	0,15	N/A	0,1
Daň	30 375	N/A	22 222
Imputační kredit	N/A	N/A	44 445
Daňová povinnost	30 375	N/A	0
Čistý příjem	172 125	202 500	222 223

Díky nízké sazbě daně z příjmu právnických osob, jenž činí v České i ve Slovenské republice 19 %, zaplatí společnost právě v těchto státech nejmenší daň ze zisku, jen 95 000 CZK. Ve Velké Británii bude společnost povinna zaplatit na dani 100 000 při aplikaci 20% sazbě daně z příjmu právnických osob, jenž se uplatní pro společnosti s menšími příjmy (neboli malé společnosti). V případě že společnost vyplatí celý dosažený zisk, tak každý případný společník bude mít nárok na podíl na zisku ve výši 202 500 CZK⁷², který v České republice bude podléhat dále zdanění a to na úrovni společníka. Společník v České republice obdrží konečný čistý podíl na zisku ve výši 172 125 CZK, tedy o 30 375 CZK méně než obdrží společník na Slovensku. Ve Velké Británii, díky uplatnění imputačního kreditu, který jednak sníží základ daně společníka a jednak dále sníží i jeho celkovou daňovou povinnost, obdrží společník čistý podíl na zisku ve výši 222 223 CZK, tedy o 50 098 CZK víc, než dostane společník v České republice a o 19 723 CZK víc, než má vyplaceno společník na Slovensku. Celkově Český stát obdrží daň ve výši 155 750 CZK, Slovenský stát vybere na dani 95 000 CZK a Velká Británie vybere na dani 100 000. Můžeme tedy konstatovat, že nejnižší daňové zatížení je na Slovensku.

⁷² V zadaném příkladě abstrahuji od různých povinných přidělů do obligatorně vytvářených fondů.

Závěr

I 55 let od počátku integračních snah v EU a od pokusu o vybudování měnové a hospodářské unii, zůstává úprava přímých daní důchodového typu v rukách členských států EU. Daňové systémy členských států jsou totiž natolik od sebe rozdílné, že harmonizace na této úrovni probíhá jen pomalu a těžkopádně. Navíc, přímé daně představují spolehlivý a tradiční příjem státních rozpočtů a proto se členské státy jen neradi vzdávají úpravy těchto daní.

Ve své diplomové práci sem se zaměřila na zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků – rezidentů daných států - se snahou o zdůraznění rozdílů mezi právními úpravami zdaňování příjmů právnických osob a podílů na ziscích fyzických a právnických osob. Samozřejmě, že v praxi jsou časté případy, kdy společníkem obchodní společnosti je cizí státní příslušník a pravidla pro tato zdanění se mírně liší. Díky uzavřeným mezinárodním smlouvám zabraňujícím dvojímu zdanění, které kopírují ve většině případů MS OECD a díky Směrnici o mateřských a dceřiných společnostech jsou tyto pravidla víceméně podobné.

Jak vyplývá z textu této práce a zejména z praktického příkladu, je úprava zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků v právu České a Slovenské republiky a ve Velké Británii rozdílná. V této souvislosti vyniká slovenská úprava a to svou jednoduchostí, kdy nedochází k dvojímu ekonomickému zdanění a rovněž nejvyšší daňovou zátěží. Na druhé straně, uplatňováním tzv. imputačního systému, se i Velká Británie snaží o zabránění dvojitého zdanění příjmů. Za negativum britské úpravy je nutné ale považovat jeho komplikovanost a nepřehlednost. Česká republika, jako jediná ze zkoumaných zemí, zdaňuje ten samý příjem dvakrát a to jak na úrovni společnosti a to i na úrovni společníků. Je tedy pochopitelné, že to může odrazovat investoři při alokaci kapitálu do České republiky. I přesto ministr financí Miroslav Kalousek na setkání s manažery, které organizuje týdeník Euro, uvedl, že nenavrhne zrušení 15% zdanění dividend, jako o tom dříve spekovala média, ale s dvojím zdaněním společností se hodlá vypořádat "jinými prostředky". Daňová reforma představena panem ministrem by tak v případě jejího schválení měla mírně snížit daň z příjmu fyzických osob, ale daň z

příjmu právnických osob by zůstala nezměněna⁷³. Dále návrh daňové reformy obsahuje možnost daňového odpočtu zaplacené daně z dividend v následujícím zdaňovacím období. Akcionář tak sice i nadále dostane dividendu zdaněnou, nicméně společnost si v následujícím roce sníží efektivní daňovou sazbu a tedy zvýší zisk, který bude k dispozici na výplatu dividendy⁷⁴. Navrhovaná daňová reforma se jeví jako vhodný kompromis mezi vládou České republiky a přáním investorů úplně zrušit zdaňování podílů na ziscích a dividend. Zdá se, že Česká republika se nakonec vydá „britskou komplikovanou cestou“ (ne)zdaňování dividend namísto jednoduchého slovenského řešení.

⁷³ <http://www.kaminvestovat.sk/spravy-z-financnych-trhov/11422-kalousek-zruseni-zdaneni-dividend-nenavrhu-reforma-dani-by-mela-mirne-snizit-zdaneni-fyzickych-osob.html>, ze dne 10. března 2011

⁷⁴ <http://zpravy.kurzy.cz/263758-danova-reforma-nezrusi-zdaneni-dividend-ale-umozni-zapocet-dane-v-dalsim-obdobi/>

Seznam zkratek

ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů
Zákon o dani z příjmů	Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů
Companies Act 2006	Zákon o společnostech 2006
MS OECD	Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění
Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech	Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (90/435/EHS)
EU	Evropská Unie
ESD	Evropský soudní dvůr

Použitá literatura

Publikace:

ASPI, a.s. *Daně 2008*, Praha: ASPI, 2008, ISBN 978-80-7357-349-2

ASPI, a.s. *Obchodní právo*, Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-86395-90-1

BAKEŠ Milan a kol.: *Finanční právo*, 4.vyd., C.H.Beck, 2006, ISBN 80-7179-431-7

BALKO L., BABČÁK V. a kol. *Finančné právo*, 2. Vyd. EUROKÓDEX, s.r.o. 2009
ISBN: 978-80-89447-02-2

BOGUSZAK J., ČAPEK J., GERLOCH A. *Teorie práva*, 2. Vydání. Praha: ASPI, 2004
ISBN: 80-7357-030-0

BRYCHTA, I., DĚRGEL, M. a MACHÁČEK *Daň z příjmů 2009*. 1. vydání. Praha:
ASPI, 2009. 584 s. ISBN 978-80-7357-442-0

JANET D. AND KOUTSIAS M., *Company law series*. editor Marise Cremona, 6th rev.
ed. Basingstoke: Palgrave Macmillan 2007 ISBN 978-0-230-01877-8 (brož.)

KUBÁTOVÁ, Květa: *Daňová teorie a politika*, 4.vyd., Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-
7357-205-2

KUBÁTOVÁ, Květa: *Daňová teorie, úvod do problematiky*, 2.vyd., Praha: ASPI, 2009,
ISBN 978-80-7357-423-9

MELVILLE, A. *Taxation. Finance act 2009*. 15. vydanie. Gosport: Ashford Colour
Press Ltd, 2009. 626 s. ISBN 978-0-273-73015-6

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vydanie.
Praha: ASPI, 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0

PELC, V. – PELECH, P.: *Daně z příjmů s komentářem*, 9.vyd., Anag, 2009, ISBN 978-80-7263-471-2

RYLOVÁ, Zuzana: *Mezinárodní dvojí zdanění*, 3.vyd., Anag, 2009, ISBN 978-80-7263-511-5

SOJKA, Vlastimil: *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2.vyd., ASPI, 2008, ISBN 978-80-7357-354-6

SOVOVÁ, O. – FIALA, Z.: *Základy finančního a daňového práva*, Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, ISBN 978-80-7380-223-3

ŠIROKÝ, Jan: *Daně v Evropské unii*, Linde, 2006, ISBN 80-7201-593-1

ŠTENGLOVÁ, PLÍVA, TOMSA a kol.: *Obchodní zákoník. Komentář*, 13. vydání, C.H. Beck 2010, ISBN 978-80-7400-354-7

VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, 9.vyd., Vox, 2008, ISBN 978-80-86324-72-2

VANČUROVÁ, A. a kol. *Daňový systém ČR – Díl 3 cvičebnice*, Vox, 2007, ISBN 978-80-86324-66-1

PORADCA 6-7/2011. *Daň z příjmů – zákon s komentářem*, ISSN 1335-1583

Články

Gola, P. České daně rychle klesají. *Daně a právo v praxi*, 2009, 2

Děrgel, M. Osvobození příjmů právnických osob z podílů na zisku. *Daně a právo v praxi*, 2009, 7

Gola, P. Daňové zatížení v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2009, 10

Gola, P. Sazba daně z příjmu právnických osob ve světě klesá. *Daně a právo v praxi*, 2009, 12

Tontsch, A. Corporation Tax System and Fiscal Neutrality. The UK and German Systems and their recent changes. *INTERTAX*, Volume 30 Issue 5, Kluwer Law International 2002

Tenore, M. Taxation of Dividends: A Comparison of Selected Issues under Article 10 OECD MC and the Parent - Subsidiary Directive. *INTERTAX*, Volume 38 Issue 4, Kluwer Law International 2010

Gammie, M. International Tax Avoidance: A UK Perspective. *INTERTAX*, Volume 28 Issue 8-9, Kluwer Law International 2000

Merks, P. Corporate Tax and the OECD. *INTERTAX*, Volume 35 Issue 5, Kluwer Law International 2007

Professor em. Dr. Frans Vanistendael Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms? *EC Tax Review*, 2008, 2

Garcia, S.A. Rodriguez, E.F. & Arias, A.M. Corporate Tax Burden in the European Union. *EC Tax Review*, 2011, 1

O'Shea, T. the UK's CFC rules and the freedom of the establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation? *EC Tax Review*, 2007, 1

Graetz, M.J. and Warren, A.C. Jr. Dividend Taxation in Europe: When the ECJ makes tax policy. *Common Market Law Review* 44: 1577 – 1623, 2007, Kluwer Law International 2007

Elektronické zdroje:

<http://www.beck-online.cz/>

<http://www.daneauctovnictvo.sk/>

<http://www.direct.gov.uk/en/index.htm>

<http://www.finance.gov.sk/>

<http://www.ibfd.org/>

<http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>

<http://www.hm-treasury.gov.uk/>

<http://www.hmrc.gov.uk/index.htm>

<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/>

<http://www.thetaxguide.co.uk>

<http://www.wolterskluwer.com/Pages/Home.aspx>

Právní předpisy:

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění

Zákon č. 513/1991 Z.z., obchodní zákoník, v platném znění

Limited Liability Partnership Act 2000

Companies Act 1985

Companies Act 2006

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 595/2003 Z. z., o daních z příjmů

Corporation Tax Act 2009

Corporation Tax Act 2010

Income Tax Act 2007

Směrnice č. 77/799/EC o vzájemné pomoci mezi příslušnými úřady členských států v oblasti přímých a nepřímých daní ze dne 16. listopadu 2004

Směrnice č. 90/434/EEC z 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států

Směrnice č. 90/435/EEC o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z roku 1990

Směrnice Rady o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi různých členských států byla přijata 3. června 2003

Konvence č. 90/436/EEC - Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených podniků

Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění

Taxation of Corporations and their Shareholders (Comparison of the Legislation of the Czech Republic, Slovak Republic and Great Britain in the Process of Harmonization of Direct Taxes in the EU)

Abstract

The purpose of my thesis is to compare taxation of income of companies and their shareholders according to Czech, Slovak and British legislation in the process of continuous approximation of the laws of the Member States of the European Union. Direct income-related taxes have a direct impact on profit of the companies. It is corporate income tax which can significantly affect business in a single market because capital, unlike labour, is a highly mobile factor that can flexibly move to countries with favourable tax treatment. The difference in corporate tax causes economic distortions; it affects businesses when deciding on placement and investment financing.

The thesis is composed of nine chapters. The first chapter briefly examines harmonization process of direct taxes in the European Union. The chapter one consists of three subchapters. The first subchapter investigates the differences between tax harmonization and tax coordination. In second subchapter I am dealing with European directives which have direct impact on the direct-related taxes in the European Union. The third subchapter focuses on definition of dividends and its taxation according to the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Chapter two point out the theoretical differences between continental and Anglo-Saxon legal culture. Legal definition of companies and their shareholders is introduced in chapter three and four. Chapter five defines basic tax terminology used in the thesis. Chapter Six, Seven and Eight are devoted to the taxation of corporate income and taxation of income of shareholders according to Czech, Slovak and British legislation, as selected representatives of the continental and Anglo-Saxon legal culture. The last chapter is dedicated to the comparison of British, Czech and Slovak tax systems by way of using practical example of the taxation of corporate income and taxation of dividend income of shareholders.

Abstrakt

Cílem mé diplomové práce je srovnání zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků dle české, slovenské a britské právní úpravy a to v procesu neustálého sbližování právních řádů členských států Evropské unie. Přímé daně důchodového typu mají přímý dopad na zisk obchodních společností. Právě daň z příjmu korporací je typem daně, která velmi významně ovlivňuje podnikání na jednotném trhu neboť kapitál, na rozdíl od práce, je vysoce mobilním faktorem, který se může operativně přesouvat do zemí s příznivějším daňovým systémem. Rozdílnost ve zdanění korporací způsobuje ekonomické deformace, neboť ovlivňuje podniky při rozhodování o umístování a financování investic.

Tato diplomová práce se skládá z devíti kapitol. První kapitola stručně zkoumá proces harmonizace přímých daní v Evropské unii- Celá první kapitola je rozdělena do tří podkapitol. První podkapitola porovnává daňovou harmonizaci a daňovou koordinaci. Ve druhé podkapitole jsou rozebírané směrnice, jež mají přímý dopad na přímé daně v Evropské unii. Třetí podkapitola se zaměřuje na definici dividend a zdanění dividend dle modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění. Druhá kapitola poukazuje na teoretické rozdíly mezi kontinentální a anglosaské právní kulturou. Právní úprava společností a jejich společníků je představena v kapitole třetí a čtvrté. Pátá kapitola definuje základní daňové pojmy používané v této diplomové práci. Šestá, sedmá a osmá kapitola se věnuje zdanění příjmů právnických osob a zdanění příjmů společníků obchodních společností postupně dle české, slovenské a britské právní úpravy, jakožto vybraných zástupců kontinentální a anglosaské právní kultury. Poslední kapitola je věnována srovnání britské, české a slovenské daňové úpravy zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků a to cestou využití praktického příkladu.

Klíčové slova: daňové právo, zdaňování příjmů právnických a fyzických osob, obchodní společnosti a její společníci

Key words: tax law, taxation on income of legal person and individuals, companies and their shareholders