

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

PRÁVNICKÁ FAKULTA

Zuzana Důjková

**ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ
A JEJICH SPOLEČNÍKŮ
(SROVNÁNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY V ČESKÉ
REPUBLICCE A SLOVENSKÉ REPUBLICCE)**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný

Katedra finančního práva

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 30. listopadu 2010

Prohlášení

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

V Praze dne 30. listopadu 2010

Zuzana Důjková

Poděkování

Velmi ráda bych zde poděkovala JUDr. Petru Novotnému, vedoucímu této diplomové práce, za jeho hodnotné rady a připomínky a ochotný přístup, které mi velmi pomohly při přípravě diplomové práce.

Obsah

Obsah	1
Úvod.....	4
1. Obchodní společnosti v českém právu.....	5
1.1 Veřejná obchodní společnost.....	5
1.1.1 Základní ustanovení.....	5
1.1.2 Vznik a založení veřejné obchodní společnosti.....	5
1.1.3 Práva a povinnosti společníků	6
1.1.4 Statutární orgán veřejné obchodní společnosti	6
1.1.5 Ručení veřejné obchodní společnosti a jejích společníků	7
1.2 Komanditní společnost	7
1.2.1 Základní ustanovení.....	7
1.2.2 Vznik a založení komanditní společnosti	8
1.2.3 Práva a povinnosti společníků komanditní společnosti	8
1.2.4 Právní vztahy k třetím osobám	9
1.3 Společnost s ručením omezeným.....	9
1.3.1 Základní ustanovení.....	9
1.3.2 Vznik a založení společnosti.....	10
1.3.3 Práva a povinnosti společníků společnosti s ručením omezeným	11
1.3.4 Orgány společnosti s ručením omezeným	11
1.4 Akciová společnost	12
1.4.1 Základní ustanovení.....	12
1.4.2 Vznik a založení společnosti.....	13
1.4.3 Práva a povinnosti akcionářů.....	14
1.4.4 Orgány akciové společnosti	15
2. Daň z příjmů v České republice – zdanění příjmů českých daňových rezidentů ...	17
2.1 Zákon o daních z příjmů a další předpisy	17
2.2 Daň z příjmů fyzických osob	18
2.2.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob.....	18
2.2.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob.....	19
2.2.3 Osvobození od daně z příjmů fyzických osob	20
2.2.4 Základ daně z příjmů fyzických osob a daňová ztráta; odpočty.....	20
2.2.5 Sazba daně z příjmů fyzických osob.....	21
2.3 Daň z příjmů právnických osob	22
2.3.1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob.....	22
2.3.2 Předmět daně z příjmů právnických osob.....	22
2.3.3 Osvobození od daně z příjmů právnických osob	22
2.3.4 Základ daně z příjmů právnických osob	23
2.3.5 Sazba daně z příjmů právnických osob.....	23
2.4 Úprava na základ daně, výpočet daňové povinnosti.....	24
2.4.1 Položky snižující / zvyšující základ daně	24
2.4.2 „Daňové“ a „nedaňové“ výdaje	25
2.4.3 Sleva na dani	26
2.4.4 Zvláštní sazba daně, srážková daň.....	27
3. Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v ČR.....	28
3.1 Zdanění příjmů osobních obchodních společností a jejich společníků.....	28

3.1.1	Zdanění příjmů osobních obchodních společností.....	28
3.1.2	Zdanění příjmů společníků veřejných obchodních společností.....	29
3.1.3	Zvláštní úprava zdanění příjmů komanditní společnosti a jejich společníků	30
3.2	Zdanění příjmů kapitálových obchodních společností a jejich společníků	32
3.2.1	Zdanění příjmů kapitálových obchodních společností	32
3.2.2	Zdanění příjmů společníků kapitálových obchodních společností	33
4.	Mezinárodní zdanění příjmů obchodních společností	35
4.1	Opatření k řešení mezinárodního zdanění	36
4.1.1	Jednostranná opatření	36
4.1.2	Dvoustranná opatření.....	36
4.1.3	Vícestranná opatření	37
4.2	Základní metody opatření	38
4.2.1	Zápočet daně	38
4.2.2	Metoda vynětí příjmů.....	38
4.2.3	Daň zaplacená v zahraničí jako daňově uznatelný náklad.....	39
4.3	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	39
4.3.1	Modelová smlouva Organizace spojených národů	39
4.3.2	Modelová smlouva OECD.....	40
4.4	Mezinárodní zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků	41
4.4.1	Stálá provozovna.....	41
4.4.2	Výluky ze stálé provozovny	43
4.4.3	Dividendy a podíly na zisku	43
4.4.4	Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Slovenskou republikou	44
4.5	Mezinárodní zdanění příjmů osobních obchodních společností.....	46
4.6	Mezinárodní zdanění příjmů kapitálových obchodních společností.....	47
5.	Srovnání s právní úpravou Slovenska.....	49
5.1	Základní rozdíly v obecné úpravě zdanění příjmů v České republice a na Slovensku.....	49
5.1.1	Daň z příjmů fyzických osob	50
5.1.2	Daň z příjmů právnických osob	51
5.1.3	Právní úprava společná pro daň z příjmů právnických i fyzických osob.....	53
5.1.4	Srážková daň.....	54
5.2	Základní rozdíly v právní úpravě zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v České republice a na Slovensku	54
5.2.1	Zdanění příjmů osobních obchodních společností a jejich společníků na Slovensku.....	54
5.3.2	Zdanění příjmů kapitálových obchodních společností a jejich společníků na Slovensku	56
6.	Návrhy de lege ferenda	57
6.1	Evropská společnost	57
6.2	Budoucnost právní úpravy zdaňování příjmů v České republice	58
6.2.1	Změny účinné od roku 2011	58
6.2.2	Daňová reforma a nový zákon o daních z příjmů.....	59
6.3	Změny právní úpravy chystané na Slovensku	62
7.	Závěr	63

7.1	Příklad zdanění veřejné obchodní společnosti se sídlem v České republice a jejich společníků – českých a slovenských daňových rezidentů	64
7.2	Příklad zdanění veřejné obchodní společnosti se sídlem na Slovensku a jejich společníků – českých a slovenských daňových rezidentů	65
7.3	Příklad zdanění společnosti s ručením omezeným se sídlem v České republice a jejich společníků – českých a slovenských daňových rezidentů.....	66
7.4	Příklad zdanění společnosti s ručením omezeným se sídlem na Slovensku a jejich společníků – českých a slovenských daňových rezidentů	67
7.5	Shrnutí.....	68
	Seznam zkratk	70
	Použitá literatura	71
	Resumé v českém jazyce a klíčová slova	73
	Resumé v anglickém jazyce a klíčová slova.....	75

Úvod

Česká právní úprava nabízí hned několik možností pro osoby, které se rozhodly začít podnikat. Fyzická osoba může podnikat samostatně, tj. jako osoba samostatně výdělečně činná, může i dle svého uvážení s kýmkoli spolupracovat či založit sdružení bez právní subjektivity. Může se také sama či ve společenství dalších osob stát společníkem již existující právnické osoby, tj. obchodní společnosti či družstva, či založit právnickou osobu novou. Každá z těchto forem podnikání má svá specifika a výhody a nevýhody. Přirozenou snahou všech podnikajících subjektů je dosažení co nejvyššího čistého zisku, a proto každá osoba, která chce začít podnikat, by měla zvážit všechny tyto výhody a nevýhody a vybrat si právě tu formu podnikání, která probude pro ni a pro činnost, kterou hodlá vykonávat, představovat tu nejvhodnější možnost.

Způsob a míra zdanění je jedním z důležitých faktorů, které výši čistého zisku ovlivňují. Liší se u různých forem podnikání a v různých zemích.

V této diplomové práci se budu zabývat právě vlivem způsobu a míry zdanění na zisk jednotlivých typů účastníků obchodních společností, a to v závislosti na tom, kterou právní formu obchodní společnosti si vybrali a zda vybraná obchodní společnost sídlí v České či Slovenské republice. Pro srovnání jsem si vybrala právě Slovenskou republiku, a to proto, že jsem chtěla zjistit, jak se v současnosti liší systémy zdanění příjmů v obou zemích s ohledem na skutečnost, že v minulosti byly příjmy v obou zemích zdaňovány na základě jediné právní úpravy a i po rozpadu obou republik si byla zákonná úprava zdanění příjmů v obou zemích velmi podobná. Obě země se však zejména v poslední době vydaly cestou zásadních daňových reforem, a proto mě zajímalo, jaké změny tyto reformy přinesly a jak moc oba systémy od sebe odlišily.

Nejprve popíšu způsob zdanění obchodních společností a jejich společníků v České republice, způsob zdanění příjmů plynoucích českým daňovým rezidentům ze zdrojů v zahraničí a zahraničním (zejména slovenským) daňovým rezidentům ze zdrojů na území České republiky a poté se zaměřím na zásadní rozdíly mezi českou a slovenskou právní úpravou. Zmíním také několik aktuálních témat diskutovaných de lege ferenda a v závěru porovnáám výhodnost jednotlivých typů účasti na obchodní společnosti z pohledu zdanění příjmů účastníků, a to jak dle české tak i slovenské právní úpravy.

1. Obchodní společnosti v českém právu

Podle § 56 odst. 1 ObchZ je obchodní společnost právnickou osobou založenou za účelem podnikání, nestanoví-li právo Evropských společenství či zákon jinak. Obchodními společnostmi jsou veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. V této práci se budu zabývat zejména prvními čtyřmi typy obchodních společností.

1.1 Veřejná obchodní společnost

1.1.1 Základní ustanovení

Veřejná obchodní společnost je takovým typem obchodní společnosti, kde nejméně dvě osoby podnikají pod společnou firmou a ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem. ObchZ stanoví, že společníkem veřejné obchodní společnosti může být fyzická osoba, která splňuje všeobecné podmínky provozování živnosti podle ŽivZ a u níž není dána překážka provozování živnosti stanovená ŽivZ, bez ohledu na předmět podnikání společnosti. Společníkem veřejné obchodní společnosti však může být rovněž právnická osoba; v takovém případě vykonává práva a povinnosti spojené s účastí ve společnosti její statutární orgán, popřípadě jím pověřený zástupce, který splňuje podmínky pro společníka veřejné obchodní společnosti – fyzickou osobu dle ŽivZ.

1.1.2 Vznik a založení veřejné obchodní společnosti

Veřejná obchodní společnost může vzniknout dvěma způsoby, a to založením nebo v rámci procesu přeměny obchodní společnosti.

Veřejná obchodní společnost může být založena pouze společenskou smlouvou, jelikož „založení zakladatelskou listinou vzhledem k předepsanému minimálnímu počtu společníků nepřipadá v úvahu“¹. Společenská smlouva musí obsahovat alespoň firmu a sídlo veřejné obchodní společnosti, určení jejích společníků uvedením firmy nebo názvu a sídla právnické osoby nebo jména a bydliště fyzické osoby a předmět podnikání veřejné obchodní společnosti. Společenskou smlouvou se dále řídí práva a povinnosti

¹ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 10., podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, str. 283

společníků veřejné obchodní společnosti a nestanoví-li ObchZ jinak, je k její změně nutný souhlas všech společníků veřejné obchodní společnosti.

1.1.3 Práva a povinnosti společníků

Společníci mají především povinnost splatit svůj vklad ve lhůtě stanovené ve společenské smlouvě, jinak bez zbytečného odkladu po vzniku společnosti, popřípadě po vzniku své účasti ve společnosti. Dále jsou společníci povinni postupovat při plnění svých povinností s péčí řádného hospodáře. Co se týče obchodního vedení veřejné obchodní společnosti, je k němu oprávněn každý společník v rámci zásad mezi společníky dohodnutých. Společníci mohou ve společenské smlouvě pověřit obchodním vedením společnosti zčásti nebo zcela jednoho nebo více společníků. V tomto případě pak ostatní společníci tohoto oprávnění v daném rozsahu pozbývají. Pověřený společník však není oprávněn jednat libovolně, je totiž povinen řídit se při výkonu obchodního vedení zásadami dohodnutými s ostatními společníky. Jestliže společníci rozhodli o určité záležitosti většinou hlasů, je pověřený společník povinen se tímto rozhodnutím řídit. Na základě dohody ostatních společníků může být pověření společníka odvoláno. Pokud by nastala situace, že pověřený společník by porušoval své povinnosti podstatným způsobem, může kterýkoli společník podat návrh soudu na odejmutí pověření a soud toto pověření odejme, i když je pověření podle smlouvy neodvolatelné. Společník pověřený obchodním vedením může své pověření z důležitých důvodů písemně vypovědět.

Neuvádí-li společenská smlouva něco jiného, dělí se zisk veřejné obchodní společnosti mezi jednotlivé společníky rovným dílem a podíl na zisku, který byl stanoven na základě účetní závěrky, je splatný do tří měsíců od jejího schválení. Stejně tak ztrátu vyčíslenou v účetní závěrce nesou všichni společníci stejným dílem, nestanoví-li společenská smlouva jinak.

1.1.4 Statutární orgán veřejné obchodní společnosti

Dle ObchZ jsou statutárním orgánem veřejné obchodní společnosti všichni společníci, avšak společenská smlouva může stanovit, že statutárním orgánem jsou pouze někteří společníci nebo jeden společník. *„Má-li společnost více společníků v postavení statutárních orgánů, lze rovněž stanovit, že v některých věcech jednají*

*samostatně, zatímco v jiných jednájí společně.*² Jakékoli omezení jednatelského oprávnění statutárního orgánu může být provedeno pouze společenskou smlouvou. Takové omezení však není účinné vůči třetím osobám.

1.1.5 Ručení veřejné obchodní společnosti a jejích společníků

Za své závazky odpovídá veřejná obchodní společnost celým svým obchodním majetkem. Společníci veřejné obchodní společnosti ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně, jedná se o tzv. „*solidární neomezené ručení*“³ společníků. Solidární neomezené ručení společníků za závazky společnosti „*je nejcharakterističtějším znakem této formy společnosti. Riziko spojené s podnikáním nesou společníci ve stejném (neomezeném) rozsahu jako při podnikání individuálním. To je základní nevýhodou této formy, která je důvodem početní převahy společností s ručením omezeným*“⁴.

Od této právní úpravy se nelze ve společenské smlouvě odchýlit. Znamená to, že věřitel může svou pohledávku za společností, jestliže tato ji ani po výzvě věřitele neuhradila, uplatnit vůči kterémukoli ze společníků veřejné obchodní společnosti nebo i vůči všem společníkům. Ten společník, který věřiteli poskytl plnění, má vůči ostatním společníkům právo regresního postihu.

1.2 Komanditní společnost

1.2.1 Základní ustanovení

Komanditní společnost je obchodní společnost se dvěma typy společníků lišícími se dle rozsahu jejich ručení za závazky společnosti. Prvý typ společníků – komanditisté – ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku (komanditista je totiž povinen vložit do základního kapitálu společnosti vklad v minimální hodnotě 5 000 Kč) a druhý typ – komplementáři – ručí celým svým majetkem. Výjimkou je případ, kdy je ve firmě komanditní společnosti obsaženo jméno komanditisty – ručí poté ve stejném rozsahu jako komplementář, tedy celým svým majetkem. Komanditní společnost musí mít od obou z uvedených typů společníků alespoň jednoho.

² Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 10., podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, str. 298

³ např. Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 10., podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, str. 299

⁴ Pelikánová, I. Komentář k obchodnímu zákoníku. 2. díl, 3. vyd., Praha: Aspi Publishing, 2004, str. 399

Komanditní společnost „je obvykle zařazována mezi osobní společnosti, lze se však setkat i s jejím zařazením mezi tzv. smíšené společnosti, neboť její úprava obsahuje některé prvky kapitálových společností, a to ve vztahu ke komanditistům, kteří se nepodílejí osobně na řízení společnosti, mají povinnost vložit do společnosti určitý vklad a až do zápisu jeho splacení do obchodního rejstříku ručí za závazky společnosti“⁵.

Pro komplementáře komanditní společnosti platí stejná pravidla jako pro společníka veřejné obchodní společnosti, a to jak pro fyzickou osobu, tak i právnickou osobu. Nestanoví-li ObchZ něco jiného, použijí se na komanditní společnost jako takovou přiměřeně ustanovení o veřejné obchodní společnosti a na právní postavení komanditistů ustanovení o společnosti s ručením omezeným.

1.2.2 Vznik a založení komanditní společnosti

Komanditní společnost může vzniknout jak založením, tak v rámci přeměny obchodní společnosti.

Společenská smlouva, jíž má být komanditní společnost založena, musí obsahovat firmu a sídlo komanditní společnosti, určení jejích společníků uvedením firmy nebo názvu a sídla právnické osoby nebo jména a bydliště fyzické osoby, předmět podnikání komanditní společnosti, určení, kteří z jejích společníků jsou komplementáři a kteří komanditisté, a výši vkladu každého komanditisty.

1.2.3 Práva a povinnosti společníků komanditní společnosti

Právo obchodního vedení komanditní společnosti náleží výhradně komplementářům. Ve všech ostatním záležitostech rozhodují všichni společníci většinou hlasů. „Obchodní vedení“ ani „ostatní záležitosti“ bohužel nejsou v ObchZ definovány. Z teorie plyne, že „mimořádná a závažná rozhodnutí, která nejsou provozní povahy, budou muset být rozhodována všemi společníky. Do rámce obchodního vedení vedle toho bezpochyby nespádají záležitosti týkající se pouze společnosti jakožto právnické osoby, jakožto subjektu. (...) Obchodní vedení pokrývá jenom provoz podniku, ale netýká se rozhodování ve věcech právního subjektu.“⁶

⁵ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 10., podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, str. 323-324

⁶ Pelikánová, I. Komentář k obchodnímu zákoníku. 2. díl, 3. vyd., Praha: Aspi Publishing, 2004, str. 530-531

Zisk komanditní společnosti se dělí na dvě části dle poměru stanoveného společenskou smlouvou. Není-li o takovém poměru ve společenské smlouvě zmínka, rozdělí se zisk komanditní společnosti na dvě stejné části. První část připadne komplementářům, kteří si ji rozdělí mezi sebe rovným dílem nebo v poměru určeném opět společenskou smlouvou. Druhá část zisku zůstává ziskem komanditní společnosti a není-li ve společenské smlouvě stanovena jiná úprava, rozdělí si tuto část zisku po jeho zdanění komanditisté, a to v poměru dle svých splacených vkladů. V případě, že komanditní společnosti vznikne ztráta, nesou ji pouze komplementáři. Komanditisté nejsou povinni se podílet na úhradě ztráty, ledaže je to stanoveno ve společenské smlouvě.

1.2.4 Právní vztahy k třetím osobám

Statutárním orgánem komanditní společnosti jsou dle ObchZ pouze komplementáři. Jsou oprávněni jednat za společnost samostatně, ledaže společenská smlouva stanoví něco jiného. Co se týče způsobu jednání komplementářů jménem společnosti, *„zákon nijak neomezuje ujednání o způsobu jednání komplementářů jménem společnosti ve společenské smlouvě. Společenská smlouva tedy může stanovit nejen, že jménem společnosti musí jednat dva či více komplementářů společně, ale i že více komplementářů jedná společně jen v některých věcech“*⁷.

Jestliže komanditista uzavřel bez zmocnění smlouvu jménem společnosti, ručí za závazky z těchto smluv ve stejném rozsahu jako komplementář.

1.3 Společnost s ručením omezeným

1.3.1 Základní ustanovení

Společnost s ručením omezeným *„se zařazuje mezi kapitálové společnosti. Není však ryze kapitálovou společností, v její právní úpravě se objevují některé prvky společností osobních, zejména částečné osobní ručení společníků (viz § 106 odst. 2), právo společníků přijímat rozhodnutí i mimo valnou hromadu (viz § 130), do určité míry omezená převoditelnost obchodního podílu...“*⁸.

⁷ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 10., podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, str. 337

⁸ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 10., podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, str. 355-356

Základní kapitál společnosti s ručením omezeným je tvořen vklady společníků, přičemž tito společníci ručí za závazky společnosti až do okamžiku zápisu splacení vkladů do obchodního rejstříku. ObchZ stanoví, že společnost s ručením omezeným může být založena jednou osobou, avšak takováto společnost s ručením omezeným s jediným společníkem již nemůže být zakladatelem ani společníkem další společnosti s ručením omezeným. Nejvyšší počet společníků ve společnosti s ručením omezeným je padesát. U fyzické osoby platí další omezení, a to takové, že může být společníkem maximálně tří společností s ručením omezeným.

Co se týče rozsahu odpovědnosti společnosti s ručením omezeným, tato odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem. Jak už napovídá označení tohoto typu obchodní společnosti, její společníci ručí za závazky společnosti omezeně, a to pouze do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků podle stavu zápisu v obchodním rejstříku. Společníci ručí společně a nerozdílně. Jakmile je do obchodního rejstříku zapsáno splacení všech vkladů společníků, ručení společníků zaniká.

ObchZ stanoví minimální výši základního kapitálu společnosti s ručením omezeným, a to 200 000 Kč. Vklad každého ze společníků musí činit nejméně 20 000 Kč a být dělitelný tisíci. Vklad mohou společníci splatit i v nepeněžní podobě.

1.3.2 Vznik a založení společnosti

Společnost s ručením omezeným může vzniknout buď založením nebo právním nástupnictvím v rámci přeměny obchodních společností.

Společnost s ručením omezeným může být založena společenskou smlouvou, jejíž základní náležitosti stanoví § 110 ObchZ. Před podáním návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku je nutno splatit celou hodnotu emisního ážia a 30% každého z peněžitých vkladů společníků. Celkem musí být splaceny peněžité či nepeněžité vklady v hodnotě minimálně 100 000 Kč.

V případě společnosti s ručením omezeným s jediným zakladatelem musí být celá výše základního kapitálu splacena ještě před zápisem společnosti do obchodního rejstříku.

1.3.3 Práva a povinnosti společníků společnosti s ručením omezeným

Společník společnosti s ručením omezeným „*může mít ke své společnosti volnější vztah, než jak je tomu ve společnostech osobních. Tak možnost jmenovat jednatele i osoby, které nejsou společníky, takové uvolnění umožňuje*“⁹.

Základní povinností každého společníka je splatit vklad, k němuž se zavázal ve společenské smlouvě, a to ve lhůtě a za podmínek stanovených společenskou smlouvou, nejpozději však do pěti let od vzniku společnosti nebo od převzetí závazku ke zvýšení vkladu nebo k novému vkladu. Povinnosti splatit vklad nelze společníka zprostit, ledaže by z titulu prominutí dluhu došlo ke snížení základního kapitálu. Základní kapitál však nikdy nemůže klesnout pod zákonem stanovenou mez, tj. 200 000 Kč. Jestliže společník svou povinnost splatit peněžitý vklad nesplní ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost platit úrok z prodlení. Jestliže společník nesplatí svůj vklad ani v dodatečné lhůtě, kterou mu společnost určila ve výzvě ke splacení vkladu pod pohrůzkou vyloučení ze společnosti, může být společník ze společnosti vyloučen – jedná se o tzv. *kaduční řízení*¹⁰.

Veškerá práva společníků související s řízením společnosti a kontrolou její činnosti vykonávají společníci na valné hromadě, která je nejvyšším orgánem společnosti. Společníci mají právo na podíl na zisku, který určí valná hromada k rozdělení, a to v poměru svých obchodních podílů nebo dle společenské smlouvy.

1.3.4 Orgány společnosti s ručením omezeným

Jak už bylo napsáno výše, je valná hromada nejvyšším orgánem společnosti s ručením omezeným. Do její působnosti náleží nejen záležitosti stanovené v § 125 odst. 1 Obchz, ale může si vyhradit další záležitosti, o nichž bude rozhodovat a které jinak náleží do působnosti jiných orgánů společnosti. Neobsahuje-li společenská smlouva jinou úpravu, valná hromada je usnášeníschopná za účasti společníků s alespoň polovinou všech hlasů a každý společník má jeden hlas na každých 1 000 Kč svého vkladu. K přijetí rozhodnutí je potřeba prostá většina hlasů, ledaže zákon či společenská smlouva určí jinak. V některých případech (např. při rozhodnutí o zrušení společnosti

⁹ Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006, str. 392

¹⁰ Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006, str. 396

s likvidací) ObchZ požaduje alespoň dvoutřetinovou většinu všech hlasů a pořízení notářského zápisu o tomto rozhodnutí.

Valná hromada musí být sjednána nejméně jednou ročně a ta valná hromada, která schvaluje řádnou účetní závěrku, se musí konat nejpozději do 6 měsíců od posledního dne minulého účetního období. Valnou hromadu svolávají jednatelé a v některých případech společníci, např. když společnost jednatele nemá, nebo tito nesvolali valnou hromadu ani do měsíce od doručení žádosti společníků na svolání valné hromady. V případě, kdy má společnost s ručením omezeným jen jednoho společníka, valná hromada se nekoná a její působnost vykonává tento společník.

Statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným je jeden jednatel nebo více jednatelů. Každý jednatel je oprávněn jednat jménem společnosti samostatně, avšak společenská smlouva nebo stanovy mohou toto oprávnění upravit jinak. Jednatelé jsou jmenováni valnou hromadou. Jednatelům náleží obchodní vedení společnosti a jsou povinni zajistit řádné vedení účetnictví, seznamu společníků a jiných povinných evidencí a informovat společníky o záležitostech společnosti.

Stanoví-li to zvláštní zákon nebo společenská smlouva, zřídí se ve společnosti rovněž dozorčí rada, která zejména dohlíží nad činností jednatelů, nahlíží do účetních a obchodních knih a jiných dokumentů a kontroluje zde obsažené údaje, přezkoumává účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku a referuje o svých zjištěních valné hromadě. *„Lze říci, že zřízení dozorčí rady ve společnosti s ručením omezeným není příliš obvyklé, většinu případů, kdy tyto společnosti dozorčí radu mají, tvoří případy, kdy byly zakládány krátce před vstupem obchodního zákoníku v platnost. Jeho původní návrh totiž zakládal pro společnost s ručením omezeným povinnost dozorčí radu zřídit.“¹¹*

1.4 Akciová společnost

1.4.1 Základní ustanovení

Akciová společnost je takovým typem obchodní společnosti, ve které je základní kapitál tvořen určitým počtem akcií o určité jmenovité hodnotě. Akciová společnost odpovídá za své závazky celým svým majetkem, avšak akcionář žádným způsobem neručí za závazky společnosti. *„Lze konstatovat, že majetková odpovědnost akciové společnosti je samostatná, protože za porušení svých závazků odpovídá zásadně*

¹¹ Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 10., podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, str. 462

společnost sama svým majetkem, a výlučná, protože společnost neodpovídá za závazky jednotlivých akcionářů. Pro úplnost je třeba dodat, že zákonné ručení akcionářů může nastoupit v případě, že akciová společnost zanikla po provedení likvidace.“¹²

Akcie je cenným papírem, s nímž jsou spojena práva akcionáře – společníka akciové společnosti – podílet se na řízení společnosti, jejím zisku a likvidačním zůstatku. Akcie může být buď listinná nebo zaknihovaná a může znít na jméno nebo na majitele. V případě, že společnost vydala akcie na jméno, je povinna vést seznam akcionářů. Práva spojená s akcií na jméno vykonávají výhradně akcionáři zapsaní v tomto seznamu, ledaže zákon stanoví jinak nebo se prokáže, že zápis v seznamu není shodný se skutečností. Naopak práva spojená s akcií na majitele vykonává ten, kdo akcií předloží, nebo ten, kdo písemným prohlášením osoby, která vykonává úschovu nebo uložení podle zvláštního právního předpisu prokáže, že akcie je pro něj u této osoby uložena. Je-li akcie převedena, jsou zároveň převedena všechna práva s ní spojená, avšak některá práva lze převést i samostatně, např. právo na vyplacení dividendy.

1.4.2 Vznik a založení společnosti

„Akciová společnost může vzniknout dvojitým způsobem. Bud’:

a) ab initio, tedy založením nové společnosti s následným zápisem do obchodního rejstříku, nebo

b) přeměnou, tedy odvozením od existence jiné obchodní společnosti či družstva.“¹³

Akciová společnost může mít jediného zakladatele jen v případě, že je jím právnická osoba. Ta společnost založí zakladatelskou listinou. Jinak musí mít dva a více zakladatelů, kteří uzavřou zakladatelskou smlouvu. Jestliže však následně všechny akcie společnosti drží jedna osoba, není založena neplatnost ani důvod pro zrušení společnosti soudem. Základní kapitál akciové společnosti, jež byla založena s veřejnou nabídkou akcií je nejméně 20 milionů Kč, avšak zvláštní předpis může stanovit vyšší částku. Daleko vyšší částky základního kapitálu jsou zákonem požadovány pro akciové společnosti vykonávající činnost bank, pojišťoven a zajišťoven atd. U ostatních akciových společnostech je to alespoň 2 miliony Kč.

Částka, za kterou akciová společnost vydává akcie, se označuje jako emisní kurs, který nesmí být nižší než jmenovitá hodnota akcie. Jedná se o „*zákaz vydávat*

¹² Černá, S. Obchodní právo. Akciová společnost. 3. díl, Praha: ASPI, 2006, s. 19

¹³ Černá, S. Obchodní právo. Akciová společnost. 3. díl, Praha: ASPI, 2006, s. 41

akcie sub pari, který má zajistit reálné vytvoření základního kapitálu“¹⁴. Emisní kurs je tudíž „*cena, za kterou může získat akcii její první nabyvatel.*“¹⁵ Kladný rozdíl mezi emisním kursem a jmenovitou hodnotou akcie se označuje jako emisní ážio.

Jestliže je akciová společnost zakládána s veřejnou nabídkou akcií, je vytvoření základního kapitálu společnosti, který převyšuje jmenovitou hodnotu akcií upsaných zakladateli, zajištěno upsáním akcií jinými osobami než zakladateli. Tyto osoby jsou zapsány do listiny upisovatelů a je jim stanovena lhůta na splacení upsaných akcií, přičemž alespoň 30% jmenovité hodnoty upsaných akcií musí být splaceno do zahájení ustavující valné hromady. Ustavující valná hromada rozhoduje o založení společnosti, schvaluje stanovy společnosti a volí orgány společnosti, jež je podle stanov oprávněna volit valná hromada.

V případě, kdy celou výši základního kapitálu upisují zakladatelé, veřejná nabídka akcií není nutná a nekoná se ustavující valná hromada – právní postavení ustavující valné hromady mají v tomto případě zakladatelé a rozhodnutí, které jinak přijímá ustavující valná hromada, musí být obsaženo v zakladatelské smlouvě.

1.4.3 Práva a povinnosti akcionářů

Práva akcionářů lze rozdělit na hlavní a vedlejší. „*Hlavní práva, která určují vztah akcionáře vůči společnosti, jsou:*

- a) právo na podíl na zisku,*
- b) právo na podíl na likvidačním zůstatku,*
- c) právo účasti na řízení společnosti.*

Vedle nich má akcionář i další práva, tradičně označovaná jako vedlejší. Například právo na zápis do seznamu akcionářů, na vydání výpisu z tohoto seznamu, na vydání kopie zápisu o valné hromadě...“¹⁶

Základní povinností akcionáře akciové společnosti je splatit emisní kurs upsaných akcií. „*Kromě povinnosti splatit emisní kurs upsaných akcií má akcionář i další povinnosti. Patří sem povinnost respektovat rozhodnutí valné hromady, pokud nebylo soudem prohlášeno za neplatné, dodržovat zákaz výkonu hlasovacích práv, jsou-*

¹⁴ Černá, S. Obchodní právo. Akciová společnost. 3. díl, Praha: ASPI, 2006, s. 112

¹⁵ Černá, S. Obchodní právo. Akciová společnost. 3. díl, Praha: ASPI, 2006, s. 112

¹⁶ Černá, S. Obchodní právo. Akciová společnost. 3. díl, Praha: ASPI, 2006, s. 158

*li dány zákonné podmínky, dodržovat pravidla tzv. vnitřního obchodování, nabývá-li od společnosti majetek nebo na ni majetek převádí.*¹⁷

1.4.4 Orgány akciové společnosti

*„Tuzemská úprava vychází z dualistického modelu organizační struktury, i když jej nepřebírá důsledně. Tuzemské organizační schéma tvoří valná hromada jako vrcholný orgán, představenstvo jako orgán řídící společnost a jednající jejím jménem a dozorčí rada s kontrolní a částečně i rozhodovací působností.*¹⁸

Nejvyšším orgánem akciové společnosti je tedy valná hromada. Povinně se koná nejméně jednou za rok ve lhůtě určené stanovami, nejpozději však do 6 měsíců od posledního dne účetního období. Valná hromada akciové společnosti je usnášeníschopná, jestliže jsou na ní přítomni akcionáři s akciemi ve jmenovité hodnotě více než 30% základního kapitálu. Valná hromada rozhoduje většinou hlasů přítomných akcionářů, nestanoví-li stanovoy jinak.

Statutárním orgánem akciové společnosti je představenstvo. Řídí činnost společnosti a jedná jejím jménem. Má zbytkovou působnost, tj. rozhoduje o všech záležitostech společnosti, pokud nejsou vyhrazeny k rozhodování valné hromadě nebo dozorčí radě. Neurčí-li stanovoy jinak, jedná navenek za představenstvo každý člen představenstva. Způsob jednání se zapisuje do obchodního rejstříku. Členy představenstva volí a odvolává valná hromada. Úlohou představenstva je především zabezpečit obchodní vedení společnosti, řádné vedení účetnictví. Předkládá valné hromadě ke schválení účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty. Představenstvo je povinno řídit se zásadami a pokyny, které schválila valná hromada, nejsou-li v rozporu s právními předpisy nebo stanovami. Představenstvo se může skládat výhradně z bezúhonných fyzických osob starších 18 let s plnou způsobilostí k právním úkonům, u nichž nenastala skutečnost, jež je překážkou provozování živnosti podle ŽivZ.

Dalším orgánem akciové společnosti je dozorčí rada. Ta dohlíží na výkon působnosti představenstva a na uskutečňování podnikatelské činnosti akciové společnosti. Kontroluje rovněž řádné vedení účetních zápisů a jejich soulad se

¹⁷ Černá, S. Obchodní právo. Akciová společnost. 3. díl, Praha: ASPI, 2006, s. 193

¹⁸ Černá, S. Obchodní právo. Akciová společnost. 3. díl, Praha: ASPI, 2006, s. 220

skutečností, přezkoumává všechny typy účetních závěrek společnosti včetně návrhů na rozdělení zisku či úhradu ztráty.

2. Daň z příjmů v České republice – zdanění příjmů českých daňových rezidentů

2.1 Zákon o daních z příjmů a další předpisy

Základním právním předpisem, který upravuje daň z příjmů v České republice, je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Je však nutné vzít v potaz, že v případě zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území České republiky, či příjmů daňových rezidentů plynoucích ze zahraničních zdrojů, bude mít přednost smlouva o zamezení dvojího zdanění, pokud ji Česká republika s daným státem uzavřela a je účinná.

ZDP upravuje jak daň příjmů fyzických osob, tak daň z příjmů právnických osob. Obsahuje 6 částí se 42 paragrafy a 3 přílohy:

- ČÁST PRVNÍ – Daň z příjmů fyzických osob: § 2 – 16,
- ČÁST DRUHÁ – Daň z příjmů právnických osob: § 17 – 21,
- ČÁST TŘETÍ – Společná ustanovení: § 22 – 38fa,
- ČÁST ČTVRTÁ – Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů: § 38g – 38t,
- ČÁST PÁTÁ: § 39 – 39a,
- ČÁST ŠESTÁ – Přejídná a závěrečná ustanovení: § 40 – 42,
- Příloha 1 – Třídění hmotného majetku do odpisových skupin,
- Příloha 2 – Postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob a
- Příloha 3 – Postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob.

ZDP je zákonem, který je velmi často obměňován, „byl do konce roku 2007 novelizován více než 90 krát. Mimoto rovněž narůstá rozsah právní regulace. Při přijímání zákona o daních z příjmů měl zákon cca 12 000 slov, nyní má skoro 70 000 slov.

Problémem ovšem není jen četnost změn a rozsah právní regulace, ale i způsob právní regulace. V této souvislosti je nutné upozornit na určitá základní pravidla normotvorby, která jsou obsažena v Legislativních pravidlech vlády. (...) Ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů má celkem 14 odstavců a ustanovení odstavce 2 obsahuje 43 pododstavců, které jsou označeny od a) do z). Toto zákonné ustanovení obsahuje

více než 6 000 slov. Je nepochybné, že taková právní úprava je nejen v rozporu s výše uvedenými základními pravidly normotvorby obsaženými v Legislativních pravidlech vlády, ale i v rozporu se zásadami přehlednosti, srozumitelnosti, jasnosti, jednoznačnosti a transparentnosti daňového práva“¹⁹.

Při zjišťování základu daně z příjmů ať už fyzických či právnických osob budeme nutně potřebovat některé další předpisy. Jedná se např. o zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, na nějž se ZDP v mnoha případech odkazuje, a vyhlášky k jeho provedení – zejména vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dále zcela s jistotou využijeme zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. ZDP se odkazuje ještě na několik dalších právních předpisů, např. zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ObchZ i občanský zákoník, zákoník práce atd.

Vedle těchto obecně závazných předpisů můžeme v oblasti zdaňování příjmů využít i další zdroje, jejichž závaznost není stanovena zákonem. Jedná se např. o pokyny Ministerstva financí České republiky – tzv. „pokyny řady D“, z nichž nejdůležitějším je pravděpodobně pokyn D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V některých oblastech nám rovněž mohou pomoci tzv. závěry z Koordinačního výboru Komory daňových poradců České republiky a Ministerstva financí České republiky. Na těchto koordinačních výborech předkládají daňoví poradci své návrhy na řešení některých nejasností v daňové oblasti a Ministerstvo financí České republiky (resp. jeho zástupci) k danému tématu vyjádří své oficiální stanovisko, podle nějž pak ve většině případů postupují finanční úřady při správě daní.

2.2 Daň z příjmů fyzických osob

2.2.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

V souladu s ustanovením § 2 ZDP jsou poplatníky daně z příjmů fyzických osob fyzické osoby. ZDP dále vymezuje tzv. daňové rezidenty – poplatníky daně z příjmů

¹⁹ Pavel Šturma, Michal Tomášek et al. Nové jevy v právu na počátku 21. století. III., Proměny veřejného práva. Praha : Karolinum, 2009, str. 260

fyzických osob s neomezenou daňovou povinností, jimiž jsou všechny fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště (tím se rozumí stálý byt a úmysl se v něm trvale zdržovat) nebo se zde obvykle zdržují (pobývají zde alespoň 183 dní v kalendářním roce). Daňoví rezidenti mají v České republice daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Ostatní fyzické osoby, osoby zdržující se v České republice pouze za účelem studia nebo léčení nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouva – tj. daňoví nerezidenti, jsou povinni v České republice platit daň z příjmů plynoucích výhradně ze zdrojů na území České republiky. *„Existují osoby, jež mohou splnit kritéria daňové rezidence ve dvou státech. Dvojitou rezidenci řeší mezinárodní daňové smlouvy (tzv. smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů) tak, že určí pouze jeden stát, který bude považován za stát rezidence daňového poplatníka; druhý stát se rezidence vzdává.*

Při zdanění příjmů zahraničních osob je třeba přihlížet k mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění, které daňovou povinnost založenou zvláštním zákonem mohou omezit (nikoli však založit)... “²⁰

Problém pak nastává v situaci, kdy poplatník splňuje kritéria daňové rezidence ve dvou státech, které mezi sebou nemají uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V takovém případě totiž není vyloučena dvojitá rezidence a poplatník tak musí své příjmy zdanit v obou státech.

2.2.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob, jak jsou vymezeni výše, mají povinnost platit daň z následujících peněžních i nepeněžních příjmů:

- ze závislé činnosti a funkčních požitků,
- z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,
- z kapitálového majetku,
- z pronájmu a
- ostatních příjmů.

Některé příjmy však předmětem daně nejsou. Mezi tyto patří například příjmy získané zděděním nebo darováním (ty jsou předmětem daně dědické, resp. darovací),

²⁰ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1. 9. 2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009, str. 25

dále úvěry a půjčky, příjem plynoucí z vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky nebo z vypořádání společného jmění manželů atd.

2.2.3 Osвобоzení od daně z příjmů fyzických osob

Od příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů, je nutno odlišit příjmy osvobozené. Tyto příjmy jsou sice předmětem daně z příjmů, jsou od ní však z různých důvodů osvobozeny. Výčet osvobozených příjmů je obsažen v ustanovení § 4 ZDP a jedná se např. o příjmy z prodeje rodinného domu, měl-li v něm prodávající bydliště alespoň dva roky před prodejem, nebo použije-li prostředky získané prodejem na uspokojení bytové potřeby, dále také příjem z převodu účasti na obchodních společnostech nebo z prodeje cenných papírů neuvedených v § 4 odst. 1 písm. w) ZDP (toto ustanovení obsahuje osvobození příjmů z prodeje cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců, avšak vztahuje se pouze na osoby, jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu 5 let, příjmy z prodeje většiny movitých věcí, přijatou náhradu škody, dotace ze státního rozpočtu atd. Některé příjmy, které jsou osvobozeny od daně z příjmů, jsou uvedeny i v jiných ustanoveních ZDP, např. v ustanovení § 6 odst. 9 ZDP či § 10 odst. 3 ZDP.

2.2.4 Základ daně z příjmů fyzických osob a daňová ztráta; odpočty

Základ daně příjmů z fyzických osob je součet dílčích základů daně podle jednotlivých druhů příjmů. „*U jednotlivých druhů příjmů existují různé daňové režimy (např. možnost uplatnění daňových výdajů procentem – tzv. paušální výdaje).*“²¹ Dílčím základem daně je pak obecně částka příjmů poplatníka převyšující výdaje (skutečně vynaložené či vyjádřené paušální částkou), které v souvislosti s dosažením, zajištěním nebo udržením zdanitelných příjmů prokazatelně vynaložil, ve zdaňovacím období, jímž je u fyzických osob výlučně kalendářní rok. Snížení dosažených příjmů o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení nelze uplatnit u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků dle § 6, kde je stanoven jiný postup pro zjištění (dílčího) základu daně.

²¹ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1. 9. 2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009, str. 101

Jestliže výdaje v daném zdaňovacím období překročí příjmy poplatníka, vzniká daňová ztráta. To však platí pouze u příjmů dle § 7 a 9 ZDP. Vzniklou daňovou ztrátou lze odečíst od úhrnu dílčích základů daně poplatníka dle § 7 až 10 (nikoli od dílčího základu daně dle § 6 ZDP), a to v nejvýše pěti následujících zdaňovacích obdobích.

Základ daně z příjmů fyzických osob se snižuje o tzv. odpočty. *„I když odpočty jsou mezinárodně uznávaným termínem, zákon o daních z příjmů v této souvislosti hovoří o nezdanitelných částkách a odčitatelných položkách. Až do roku 2005 se používaly standardní i nestandardní odpočty. Od roku 2006 byly standardní odpočty nahrazeny slevami na dani, proto se nyní využívají jen nestandardní odpočty. Odpočty (s výjimkou daňové ztráty) se odečítají od základu daně, a to každý z nich nezávisle na ostatních, tj. bez jakéhokoli pořadí.²²*

Mezi nezdanitelné části základu daně patří mimo jiné dary, které jsou jako výdaj poplatníka vždy daňově neuznatelné, avšak jsou-li splněny zákonem stanovené podmínky, lze jeho hodnotu odečíst od základu daně. Těmito podmínkami je minimální hodnota daru ve výši 1 000 Kč a poskytnutí subjektům vyjmenovaným v § 15 odst. 1 ZDP za účelem zde uvedeným. Dále lze od základu daně poplatníka odečíst hodnotu úroků z úvěru použitého na financování bytových potřeb (úvěr ze stavebního spoření, hypoteční či jiný úvěr poskytnutý v souvislosti s prvními dvěma jmenovanými) do výše 300 000 Kč v jedné domácnosti, za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek také příspěvek zaplacený poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem snížený o 6 000 Kč či pojistné na soukromé životní pojištění – u každého maximálně 12 000 Kč, atd.

ZDP umožňuje od základu daně odečíst rovněž tzv. odčitatelné položky, které jsou uvedeny v § 34 ZDP. Tato úprava je společná pro fyzické i právnické osoby a patří sem např. odpočet daňové ztráty, odčitatelná položka na výzkum a vývoj, atd.

2.2.5 Sazba daně z příjmů fyzických osob

Po odečtení nezdanitelných částí daně a odčitatelných položek od základu daně se výsledná částka zaokrouhlí na celé stovky dolů a zdaní sazbou 15%. Takto vypočtená daň však není konečnou daňovou povinností, uplatní se ještě slevy na dani – viz dále.

²² Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX, 2008.

2.3 Daň z příjmů právnických osob

2.3.1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Ustanovení § 17 ZDP stanoví, že poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu, jímž je zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. I u právnických osob zákon stanoví neomezenou daňovou povinnost (tj. povinnost zdaňovat zde příjmy plynoucí ze zdrojů na území jak České republiky, tak i v zahraničí) pro daňové rezidenty, jimiž jsou poplatníci, kteří mají v České republice své sídlo nebo místo svého vedení. Ostatní poplatníci mají povinnost zdaňovat příjmy plynoucí jim ze zdrojů na území České republiky; „*pokud bude mít právnická osoba se sídlem v cizině na území České republiky stálou provozovnu, i příjmy z podnikatelské činnosti této stálé provozovny se považují za zdroj příjmů na území České republiky*“²³. Od daně z příjmů právnických osob je osvobozena Česká národní banka a veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení.

2.3.2 Předmět daně z příjmů právnických osob

Obecně jsou předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy či výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

Stejně jako u fyzických osob nejsou předmětem daně z příjmů např. příjmy získané děděním nebo darováním, avšak příjmy plynoucí z takto získaných nemovitostí, movitých věcí či majetkových práv již předmětem daně z příjmů jsou.

2.3.3 Osvobození od daně z příjmů právnických osob

Ustanovení § 19 ZDP vyjmenovává druhy příjmů, které jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny. Jsou mezi nimi mimo jiné příjmy z provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, větrných elektráren, tepelných čerpadel, solárních zařízení, zařízení na výrobu a energetické využití bioplynu a dřevoplynu a dalších podobných ekologických zařízení, a to v roce uvedení do provozu a po dobu následujících pěti let, jestliže se poplatník tohoto osvobození nevzdá. Od daně jsou dále osvobozeny také příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností – českým daňovým rezidentem nebo rezidentem jiného členského státu

²³ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1. 9. 2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009, str. 252

Evropské unie nebo rezidentem jiného státu, má-li s ním Česká republika uzavřenu účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění – mateřské společnosti a rovněž příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí českému daňovému rezidentovi nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie. Pro tento druh osvobození je však stanovena řada dalších požadavků, např. vymezená právní forma mateřských a dceřiných společností v jednotlivých členských státech Evropské unie, resp. třetích zemích, dále je stanoven požadavek na minimální podíl mateřské společnosti na dceřiné společnosti ve výši 10% a doba držby tohoto podílu alespoň po dobu 12 měsíců, přičemž tuto lhůtu je možné splnit i následně, atd. Osvobozením tohoto typu příjmů byla do ZDP implementována Směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění Směrnice Rady č. 2003/123/ES.

2.3.4 Základ daně z příjmů právnických osob

Základ daně z příjmů právnických osob vychází zejména z výsledku hospodaření poplatníka v daném účetním období (bez vlivu Mezinárodních účetních standardů), vede-li účetnictví, jinak z rozdílu mezi příjmy a výdaji, přičemž je nutno respektovat věcnou a časovou souvislost v daném zdaňovacím období. Takto zjištěný hospodářský výsledek, resp. rozdíl mezi příjmy a výdaji se pak upravuje dle § 23 až 33 ZDP.

Základ daně může být i u právnických osob snížen o dary poskytnuté určeným právnickým osobám či za vymezeným účelem dle § 20 odst. 8 ZDP. Hodnota daru musí být nejméně 2 000 Kč. Celkovou sumu hodnot darů poskytnutých v souladu s § 20 odst. 8 ZDP lze odečíst až do výše 5% základu daně (resp. 10% v případě poskytnutí darů vysokým školám a veřejným výzkumným institucím).

Vedle toho se do samostatného základu daně podle § 20b ZDP zahrnují veškeré příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, a to ve výši včetně daně sražené v zahraničí, plynoucí českým daňovým rezidentům ze zdrojů v zahraničí v příslušném zdaňovacím období.

2.3.5 Sazba daně z příjmů právnických osob

Obecně činí v roce 2010 sazba daně z příjmů právnických osob 19% a vztahuje se na základ daně snížený o položky dle § 20 odst. 7 a 8 ZDP a odčitatelné položky dle

§ 34 ZDP (po zaokrouhlení na celé tisícikoruny dolů). Odlišná sazba daně je stanovena pro investiční, podílový a penzijní fond a instituce penzijního pojištění (5%) a pro samostatný základ daně (15%). Užitím sazby daně na daňový základ ještě nemusí být zjištěna konečná daňová povinnost poplatníka – mohou se ještě uplatnit případné slevy na dani.

2.4 Úprava na základ daně, výpočet daňové povinnosti

Proces úpravy hospodářského výsledku či rozdílu mezi příjmy a výdaji u fyzických osob a právnických osob, které nevedou účetnictví, na základ daně z příjmů není jednoduchý, zejména kvůli poměrně složitému znění ZDP v části tento postup upravující.

2.4.1 Položky snižující / zvyšující základ daně

Ustanovení § 23 odst. 3 ZDP postupně stanoví několik typů částek, o které se hospodářský výsledek či rozdíl mezi příjmy a výdaji vždy zvyšuje (částky neoprávněně zkracující příjmy, částky, které nelze podle ZDP zahrnout do nákladů (tzv. „nedaňové“ výdaje dle § 24 a 25), částky neuhrazených závazků zachycených v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, atd.), snižuje (částky smluvních pokut, úroků z prodlení apod. zúčtované ve prospěch výnosů, které převyšují částky přijaté ve zdaňovacím období, částky nákladů, které lze uplatnit jako daňově uznatelné náklady, jen pokud byly zaplacené, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření atd.) a o které jej lze snížit, ale poplatník nemá povinnost tak učinit (částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy, částky nezahrnuté do nákladů, které lze podle ZDP do nákladů zahrnout, částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla daňově uznatelným nákladem, oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí majetku, atd.).

Některé částky se do základu daně vůbec nezahrnují (např. příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou, částky, které již byly u téhož poplatníka daní z příjmů zdaněny, příjmy související s náklady, které byly v předchozích zdaňovacích obdobích daňově neuznatelnými atd.). V některých případech by měl být základ daně zvýšen o rozdíl mezi tzv. transferovými cenami, tj. sjednanými mezi kapitálově či jinak spojenými osobami, jak je definuje ZDP, a cenami, které by byly sjednány mezi

nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (tj. „vztahy, jež se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže – nedeformované ekonomickým nebo personálním spojením účastníků trhu“²⁴) za stejných nebo obdobných podmínek; jedná se o tzv. pravidlo tržního odstupu.

2.4.2 „Daňové“ a „nedaňové“ výdaje

Ne všechny výdaje, které poplatník ve zdaňovacím období vynaloží, mohou být pro účely zjištění základu daně odečteny od získaných příjmů. Hlavním kritériem, které je nutno v souladu s § 24 odst. 1 ZDP sledovat, je to, zda byly výdaje vynaloženy výhradně za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů poplatníka. U nákladů vyjmenovaných v § 24 odst. 2 ZDP „se podmínka souvislosti se zdanitelnými příjmy považuje automaticky za splněnou za předpokladu, že v příslušném ustanovení není omezující podmínka jinými ustanoveními tohoto zákona nebo jiného zvláštního předpisu“²⁵. Výše takto vynaložených výdajů (resp. nákladů u účetních jednotek) musí rovněž být dostatečným způsobem prokazatelná. Náklady, které lze od získaných příjmů odečíst v souladu s ustanovením § 24 a násl. ZDP, se často označují jako „daňové“, „daňově uznatelné“ či „daňově účinné“.

Mezi daňově uznatelné náklady výslovně uvedené v § 24 odst. 2 ZDP (lze však uznat i jiné náklady, jsou-li vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP) patří např. odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, zůstatková cena prodaného či zlikvidovaného hmotného majetku, který lze daňově odepisovat, náklady na opravu majetku (tyto je občas obtížné, avšak nutné odlišit od technického zhodnocení dle § 33 ZDP – „při rozlišení, zda jde o opravy, případně výdaje na údržbu nebo náklady na technické zhodnocení, budou rozhodující konkrétní okolnosti jednotlivých případů“²⁶), pojistné na sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem, daň z převodu nemovitostí, daň z nemovitostí a ostatní daně a poplatky, rezervy a opravné položky vytvořené v souladu se ZoR, náklady na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců – ať už zmíněné přímo v ZDP, tak smluvně sjednané se zaměstnancem či stanovené vnitřním předpisem. Některé vyjmenované náklady ZDP omezuje stanoveným limitem

²⁴ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1. 9. 2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009, str. 347

²⁵ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1. 9. 2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009, str. 398

²⁶ Janoušek, L. a kol. Daňové a nedaňové náklady a výdaje. 3. vyd., Praha: Aspi Publishing, 2002

– buď konkrétní výslovně uvedenou částkou (paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem ve výši 5 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc) nebo jiným kritériem (např. zůstatková cena hmotného majetku vyřazeného v důsledku škody může být uplatněna jako daňově uznatelný náklad jen do výše náhrad, pořizovací cena pozemku jen do výše příjmů z prodeje, náklady, které nejsou podle § 25 ZDP považovány za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jen do výše výnosů s nimi přímo souvisejících atd.). Speciální podmínky pro daňovou uznatelnost nákladů jsou stanoveny rovněž pro nájemné z finančního pronájmu.

Za daňově účinné náklady pak nelze v souladu s ustanovením § 25 ZDP uznat zejména odměny členů statutárních a jiných orgánů právnických osob, vyplácené podíly na zisku, příspěvky zaměstnavatele poskytnuté v nepeněžní formě zaměstnanci na kulturní pořady, zájezdy a sportovní akce, náklady vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně, manka a škody přesahující náhrady, technické zhodnocení, výdaje na reprezentaci, na osobní potřebu poplatníka, finanční náklady související s přijatými úvěry a půjčkami, které nesplnily tzv. test nízké kapitalizace (k této problematice bylo v dubnu roku 2009 vydáno sdělení Ministerstva financí), atd.

2.4.3 Sleva na dani

Jakmile je stanoven základ daně z příjmů poplatníka zohledněním všech položek dle ustanovení § 23 až 33 ZDP a odčitatelných položek dle § 34 ZDP, vypočte se s použitím příslušné sazby daně daňová povinnost poplatníka. Tu je však možno ještě snížit uplatněním slev na dani podle § 35 a následujících ZDP. „*Sleva na dani znamená slevu na vlastní daňové povinnosti poplatníka (nikoliv slevu, odpočet apod. z daňového základu), je to snížení konkrétní daňové povinnosti, snížení vlastní daně. Daňová účinnost slevy je tak silnější, sytější (což má význam při propočtu daňové optimalizace).*“²⁷

Poplatník může uplatnit slevu na dani za zaměstnance se zdravotním postižením, slevu z titulu investičních pobídek udělených poplatníkovi rozhodnutím Ministerstva obchodu a průmyslu, fyzické osoby jsou oprávněny si dále snížit svou daňovou povinnost o slevu na dani stanovenou v určité výši na každého poplatníka, dále je

²⁷ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1. 9. 2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009, str. 575

možné daň snížit o slevu na manžela či manželku poplatníka s příjmem nižším než 68 000 Kč ročně, dále v případě, že poplatník pobírá invalidní důchod nebo je držitelem průkazu ZTP/P nebo připravuje-li se na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem a je mu méně než 26 let. Lze uplatnit rovněž daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti.

Uplatnění zmíněných slev je posledním krokem před zjištěním konečné daňové povinnosti poplatníka.

2.4.4 Zvláštní sazba daně, srážková daň

Ustanovení § 36 ZDP vymezuje některé typy příjmu, na které se uplatní zvláštní sazba daně. „*V takovém případě pak příjem podléhající této zvláštní sazbě daně není již obvykle zahrnován do celkového ročního příjmu pro výpočet daně v daňovém přiznání.*

Specifikem případů, kdy je používána zvláštní sazba, které jsou také někdy označovány jako „zdanění u zdroje příjmů“ nebo „srážková daň“, je skutečnost, že odvod daně provádí plátce daně (např. při zdanění úroků z bankovních vkladů banka), nikoliv poplatník.“²⁸

Nestanoví-li ZDP jinak, základem daně pro daň sráženou u zdroje dle § 36 ZDP jsou pouze příjmy nesnížené o jakékoli výdaje či nezdanitelné části daně. Pro některé druhy příjmů je však základ daně stanoven již jako částka očištěná o výdaje.

Zvláštní sazba daně činí 15% (resp. 5 % z nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci plynoucí nerezidentovi ze zdroje na území České republiky) a vztahuje se např. na dividendový příjem, podíl na zisku z členství v družstvu, z účasti na společnosti s ručením omezeným, z účasti komanditisty na komanditní společnosti, nebo tichého společníka, vypořádací podíl při zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a při zániku členství v družstvu, podíl na likvidačním zůstatku kapitálové společnosti nebo družstva, atd.

²⁸ Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, str. 217.

3. Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v ČR

3.1 Zdanění příjmů osobních obchodních společností a jejich společníků

3.1.1 Zdanění příjmů osobních obchodních společností

Typickým zástupcem osobní obchodní společnosti v České republice je veřejná obchodní společnost. Obecně je zisk vytvořený obchodními společnostmi a družstvy předmětem daně z příjmů právnických osob. Zisk vytvořený veřejnou obchodní společností však může být výjimkou. Ustanovení § 18 odst. 9 ZDP totiž stanoví, že předmětem daně z příjmů veřejné obchodní společnosti jsou pouze ty příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou dle § 36 ZDP (tj. např. z podílu na zisku účasti na společnosti s ručením omezeným). ZDP dále stanoví, že při stanovení základu daně společníka veřejné obchodní společnosti se k předchozí větě nepřihlíží. To znamená, že „základ daně společníka veřejné obchodní společnosti se stanoví bez ohledu na skutečnost, že některé příjmy veřejné obchodní společnosti nejsou předmětem daně z příjmů“²⁹. Veřejná obchodní společnost tedy není poplatníkem daně z příjmů právnických osob, nepodává ani daňové přiznání a zisk veřejné obchodní společnosti se daní až na úrovni společníků – jedná se o tzv. „transparentní entitu“. Je-li společníkem veřejné obchodní společnosti fyzická osoba, nebude se zisk vytvořený veřejnou obchodní společností zdaňovat daní z příjmů právnických osob, ale daní z příjmů fyzických osob.

Stejný režim jako pro zdanění veřejné obchodní společnosti se uplatní u té části základu daně komanditní společnosti, který připadá na komplementáře komanditní společnosti, a rovněž komplementáři komanditní společnosti zdaňují své příjmy ve stejném režimu jako společníci veřejné obchodní společnosti.

Pro úplnost je třeba dodat, že pro stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti evropského hospodářského zájmového sdružení a jeho členů se v souladu s ustanovením § 37a ZDP užití ustanovení pro stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti veřejné obchodní společnosti, resp. jejich společníků.

²⁹ Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1. 9. 2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009, str. 269

3.1.2 Zdanění příjmů společníků veřejných obchodních společností

Společníkem veřejné obchodní společnosti může být jak fyzická tak právnická osoba. Jak již bylo řečeno výše, zisk vytvořený veřejnou obchodní společností se nezdaňuje na úrovni společnosti, ale až na úrovni jejích společníků. Zisk zjištěný na základě účetní závěrky veřejné obchodní společnosti se upraví na základ daně dle § 23 až 33 ZDP.

V rámci ustanovení § 23 až 33 ZDP můžeme nalézt několik typů úprav hospodářského výsledku na základ daně, které platí pouze pro veřejnou obchodní společnost, resp. její společníky. Jedná se např. o ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) ZDP, které stanoví, že mezi daňově uznatelné náklady veřejné obchodní společnosti patří mimo jiné také náklady na pracovní cesty společníků veřejných obchodních společností a silniční daň zaplacená veřejnou obchodní společností za společníky veřejné obchodní společnosti, kteří pro pracovní cesty používají vlastní vozidlo. Z daňově uznatelných nákladů je naopak nutno vyloučit pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené veřejnou obchodní společností za společníky této společnosti.

Takto upravený základ daně se rozdělí mezi společníky ve stejném poměru, jako se rozděljuje zisk dle společenské smlouvy nebo rovným dílem a jednotliví společníci si pak svůj podíl na zisku zdaní v rámci svých příjmů. Jestliže veřejné obchodní společnosti vznikne ztráta, rozděljuje se na společníka část této ztráty stejně jako základ daně. Co se týče darů, které veřejná obchodní společnost poskytla za účelem vymezeným v ustanovení § 15 odst. 1, resp. § 20 odst. 8 ZDP, tyto se posuzují jako dary poskytnuté jednotlivými společníky veřejné obchodní společnosti, a ti jsou tedy oprávněni je uplatnit v rámci nezdanitelných částí základu daně z příjmů fyzických osob nebo odečíst od základu daně z příjmů právnických osob, a to opět v poměru, ve kterém se rozděljuje základ daně nebo daňová ztráta veřejné obchodní společnosti mezi jednotlivé společníky. To stejné platí i o uplatňování slevy na dani dle § 35 ZDP – společníci veřejné obchodní společnosti si mohou od vypočtené daňové povinnosti odečíst pouze poměrnou část slevy na dani.

Fyzická osoba zdaní část daňového základu veřejné společnosti plynoucí jí jako společníkovi veřejné obchodní společnosti v rámci dílčího základu daně z příjmů fyzických osob – příjmů z podnikání dle § 7 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 7 odst. 4

ZDP (náhrady cestovních výdajů poskytované společníkům veřejných obchodních společností se nepovažují za příjem dle těchto ustanovení). Tyto příjmy si nemůže snížit o žádné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Některé příjmy související s účastí společníka ve veřejné obchodní společnosti, které jsou spíše nahodilého charakteru, budou zdaněny v rámci dílčího základu daně z ostatních příjmů dle § 10 – jedná se o příjmy, které společník veřejné obchodní společnosti obdrží v souvislosti s ukončením účasti na veřejné obchodní společnosti od jiné osoby než od veřejné obchodní společnosti, v níž ukončil účast.

U právnické osoby – společníka veřejné obchodní společnosti – je dle § 20 odst. 5 ZDP součástí základu daně také příslušná část základu daně nebo část daňové ztráty veřejné obchodní společnosti stanovené dle § 23 až 33 ZDP, tj. tento společník zdaní příslušnou část daňového základu veřejné obchodní společnosti v rámci svého přiznání k dani z příjmů právnických osob, resp. uplatní příslušnou část daňové ztráty. Právnická osoba, která je společníkem veřejné obchodní společnosti, rovněž v rámci samostatného základu daně musí zdanit i příslušnou část příjmů veřejné obchodní společnosti, které se jinak zahrnují do samostatného základu daně dle § 20b odst. 1 ZDP.

Závěrem je důležité zmínit, že je-li společníkem veřejné obchodní společnosti daňový nerezident, považují se příjmy plynoucí mu z účasti na této společnosti a rovněž příjmy z úvěrů a půjček poskytnutých této společnosti za příjem dosahovaný v České republice prostřednictvím stálé provozovny.

3.1.3 Zvláštní úprava zdanění příjmů komanditní společnosti a jejich společníků

Režim zdanění příjmů komanditní společnosti se dílem shoduje s režimem zdanění veřejné obchodní společnosti, ale to pouze v té části zisku komanditní společnosti, která připadá na komplementáře komanditní společnosti. Stejně jako v případě společníků veřejné obchodní společnosti se totiž jedná o společníky neomezeně ručící. Komanditní společnost je tedy rovněž částečně transparentní entitou. Komanditní společnost je však na rozdíl od veřejné obchodní společnosti také poplatníkem daně z příjmů právnických osob, a to z těch příjmů, které odpovídají části zisku připadající na komanditisty.

V souladu se ZDP se nejprve stanoví základ daně z příjmů komanditní společnosti, resp. daňová ztráta, postupem dle § 23 až 33 ZDP. Takto zjištěný základ

daně nebo daňová ztráta se následně rozdělí na část připadající na komplementáře komanditní společnosti a na část připadající na samotnou komanditní společnost, a to v poměru, jaký určí společenská smlouva nebo rovným dílem, tj. na polovinu. Stejným způsobem budou mezi jednotlivé komplementáře a komanditní společnost děleny i další odčitatelné položky, slevy na dani a hodnota darů poskytnutých komanditní společností za účelem vymezeným v § 20 odst. 8 ZDP.

Část základu daně či daňové ztráty připadající na komplementáře si komplementáři rozdělí mezi sebe, a to v poměru stanoveném společenskou smlouvou nebo rovným dílem. Následně každý komplementář zahrne příslušnou část základu daně či daňové ztráty do svého základu daně – ať už dílčího základu daně z příjmů fyzických osob z podnikání dle § 7 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 7 odst. 5 ZDP v případě komplementáře komanditní společnosti – fyzické osoby, či základu daně právnických osob dle § 20 odst. 6 ZDP v případě komplementáře komanditní společnosti – právnické osoby, přičemž pro zdanění jejich příjmů platí v podstatě stejná pravidla jako pro společníky veřejné obchodní společnosti – viz výše. Právnická osoba, která je komplementářem komanditní společnosti, rovněž v rámci samostatného základu daně musí zdanit i příslušnou část příjmů komanditní společnosti, které se jinak zahrnují do samostatného základu daně dle § 20b ZDP. Je-li společníkem komplementářem komanditní společnosti daňový nerezident, považují se příjmy plynoucí mu z účasti na této společnosti a rovněž příjmy z úvěrů a půjček poskytnutých této společnosti stejně jako v případě veřejné obchodní společnosti za příjem dosahovaný v České republice prostřednictvím stálé provozovny.

„Zbylá“ část základu daně komanditní společnosti, tj. základ daně komanditní společnosti stanovený dle ustanovení § 23 až 33 ZDP snížený o částku připadající komplementářům, představuje základ daně z příjmů právnických osob komanditní společnosti, který komanditní společnost zdaní dle části druhé ZDP, a to sazbou 19% (v roce 2010).

Po zdanění se zisk komanditní společnosti rozděljuje mezi jednotlivé komanditisty, a to v poměru stanoveném ve společenské smlouvě, jinak v poměru splacených vkladů. Takto určený podíl na zisku, který komanditistovi plyne z jeho majetkového podílu, musí tento komanditista ještě jednou zdanit, a to zvláštní sazbou daně ve výši 15% dle § 36 odst. 2 písm. b) ZDP. Daň srazí a odvede komanditní

společnost při výplatě podílů, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada nebo členská schůze schválila řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty. Vzniká zde dvojitý zdanění jednoho příjmu.

Jen pro doplnění je třeba zmínit, že příjmy, které komanditisté dostávají za práci v komanditní společnosti, jsou součástí dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, a to i v případě, kdy nejsou povinni dbát příkazů plátce takového příjmu.

3.2 Zdanění příjmů kapitálových obchodních společností a jejich společníků

3.2.1 Zdanění příjmů kapitálových obchodních společností

Mezi české kapitálové společnosti řadíme společnost s ručením omezeným, akciovou společnost a evropskou společnost. Všechny uvedené společnosti jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob bez ohledu na to, jestli je jejich společníkem fyzická nebo právnická osoba. Ustanovení § 37a odst. 5 ZDP výslovně stanoví, že evropská společnost postupuje při stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti a v daňovém řízení obdobně jako akciová společnost.

Při stanovení základu daně z příjmů právnických osob se vychází ze všech příjmů kapitálových společností, které v daném zdaňovacím období realizovaly. Výsledek hospodaření vycházející z účetní závěrky, resp. rozdíl mezi příjmy a výdaji u společností, které nevedou účetnictví, se upravuje na základ daně postupem dle ustanovení § 23 až 33 ZDP, přičemž pro zdanění takto upraveného základu daně se použijí ustanovení druhé části ZDP. Uplatní se rovněž slevy na dani a odčitatelné položky dle § 34 a násl. ZDP. Výsledkem je stanovení celkové daňové povinnosti obchodní společnosti.

Jestliže společnosti plynou některé druhy příjmů vymezené v § 20b ZDP ze zahraničí, je povinna je zahrnout do samostatného základu daně a zdanit zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP.

3.2.2 Zdanění příjmů společníků kapitálových obchodních společností

Zisk společnosti s ručením omezeným či akciové společnosti po zdanění či jeho část může být na základě rozhodnutí valné hromady rozdělen mezi společníky společnosti.

V případě, že bude společníkem fyzická osoba, bude její podíl na zisku (resp. dividenda) považován za příjem z kapitálového majetku dle § 8 odst. 1, písm. a) ZDP, a bude se tedy zdaňovat zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 2, písm. b) ZDP, která činí 15%. Stejnému režimu zdanění podléhá i podíl na likvidačním zůstatku či vypořádací podíl při ukončení účasti společníka na společnosti s ručením omezeným a příjem společníků při snížení základního kapitálu. Proti tomuto příjmu nelze uplatnit žádné výdaje, nelze tedy dosáhnout daňové ztráty. I zde tudíž vzniká dvojí zdanění jednoho příjmu. Příjmy společníka společnosti s ručením omezeným za jeho práci pro společnost budou podléhat zdanění jako příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1, písm. b) ZDP. Příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným plynoucí fyzické osobě budou zdaňovány v rámci dílčího základu daně z ostatních příjmů dle § 10 ZDP.

Stejný režim zdanění podílu na zisku či dividendy plynoucí z účasti na kapitálové společnosti bude uplatněn i u společníka – právnické osoby, který nesplňuje podmínky pro osvobození tohoto příjmu dle § 19 odst. 1 písm. ze) nebo zi) ZDP. Příjem takového poplatníka bude zdaněn u zdroje srážkovou daní ve výši 15% dle § 36 odst. 2, písm. b) ZDP.

Osvobození podílu na zisku a dividend dle § 19 odst. 1, písm. ze) a zi) ZDP se uplatní pouze u kapitálových společností, které splňují definici mateřské či dceřiné společnosti, jak ji vymezuje § 19 odst. 3 ZDP, a další podmínky dle ZDP.

V rámci zdanění příjmů českých daňových rezidentů mohou nastat následující situace:

- mateřská společnost i dceřiná společnost jsou českými daňovými rezidenty,
- mateřská společnost je českým daňovým rezidentem a je jí vyplácen podíl (dividenda) od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie,
- mateřská společnost je českým daňovým rezidentem a je jí vyplácen podíl (dividenda) od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem třetí země.

Aby mohlo být uplatněno toto osvobození, musí mít mateřská společnost formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným a držet nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti.

Dceřiná společnost – český daňový rezident musí mít rovněž formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným a mateřská společnost musí mít na jejím základním kapitálu nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl.

Dceřiná společnost – rezident jiného členského státu musí mít některou z forem uvedených v předpisech Evropských společenství, musí být podle daňových zákonů členských států Evropské unie považována za daňového rezidenta a nesmí být považována za daňového rezidenta mimo Evropskou unii podle ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění s třetím státem, musí podléhat některé z daní uvedených v příslušném právním předpisu Evropských společenství, které mají stejný nebo podobný charakter jako daň z příjmů, přičemž se nesmí jednat o společnost, která je od daně osvobozena, nebo si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od této daně, a mateřská společnost musí mít na jejím základním kapitálu nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl.

Dceřiná společnost – rezident třetího státu musí být daňovým rezidentem třetího státu, se kterým má Česká republika uzavřenou účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, musí mít právní formu se srovnatelnou právní charakteristikou jako společnost s ručením omezeným, akciová společnost nebo družstvo a musí být v obdobném vztahu vůči poplatníkovi, kterému příjmy z dividend a jiných podílů na zisku nebo z převodu podílu ve společnosti plynou, jako dceřiná společnost vůči mateřské společnosti (tj. tento poplatník musí mít na jejím základním kapitálu nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl) a musí podléhat dani obdobné dani z příjmů právnických osob, u níž sazba daně není nižší než 12 %, přičemž se nesmí jednat o společnost, která je od daně osvobozena, nebo si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od této daně. V případě, že dividendy a jiné podíly na zisku nebo příjmy z převodu podílu vyplácí tato společnost, musí být příjemce tohoto příjmu jejich skutečným vlastníkem.

Jsou-li tyto podmínky splněny, bude příjem mateřské společnosti osvobozen od daně. Příjem lze osvobodit při splnění podmínky 10% podílu na základním kapitálu i před splněním podmínky 12 měsíců nepřetržitě držby podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti, avšak následně musí být tato podmínka splněna.

4. Mezinárodní zdanění příjmů obchodních společností

Jelikož daně tvoří hlavní zdroj příjmů státního rozpočtu, existuje snaha státu pokrýt daňovou povinností co nejširší spektrum transakcí. Stát tedy stanoví povinnost placení daní nejen svým občanům a právnickým osobám české příslušnosti, nýbrž se snaží postihnout veškeré příjmy a transakce, jež se odehrávají na území České republiky. Pokud však Česká republika na našem území zdaňuje i příjmy zahraničních osob, vzniká riziko dvojího zdanění jednoho příjmu, které jsou státy pod větším či menším veřejným nátlakem nuceny omezit. Stát tímto způsobem také zásadně ovlivňuje rozhodování potencionálních investorů o umístění svých prostředků, a tudíž je ve vlastním zájmu státu dvojí zdanění regulovat. Kromě podmínek, které stanoví komunitární právní předpisy, se Česká republika podřizuje omezením v daňové oblasti uzavíráním dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění s různými státy světa. Takováto mezinárodní smlouva zavazuje Českou republiku ve vztahu k daňovým rezidentům daného státu, ale i vůči vlastním občanům.

Jedním z důsledků mezinárodního zdanění může být daňový únik. Takto je možno obecně označit neplacení daní v rozporu se zákonem. „*Je v něm obsaženo utajování příjmů, zfalšované účetnictví a další nezákonné postupy, které lze v krajním případě trestat vězením. Obcházení daní je naopak vytvoření takové situace, kdy je daňové břemeno odlehčeno na minimum.*“³⁰

K daňovým únikům jsou využívány zejména tzv. „daňové oázy“³¹ neboli „offshore finanční centra“³². Jedná se o státy, které poskytují nadmíru výhodné zdanění příjmů, které přese vše nelze považovat za nelegální. Charakteristická je velmi nízká či dokonce nulová sazba daně, dále dobré bankovní služby, možnost snadného založení pobočky, nízká administrativní zátěž. Důležitá je také politická stabilita a záruky proti vyvlastnění nebo znárodnění. Mezi takovéto daňové oázy patří např. Bahamy, Bermudy, Kajmanské ostrovy, Britské Panenské ostrovy a v minulosti také Kypr. „*Díky důrazu kladenému na diskrétnost poskytování informací je obtížné zjistit, kolik majetku je v současnosti drženo v offshore. Přitom jen na Britských Panenských ostrovech je*

³⁰ Rylová, Z. Mezinárodní dvojí zdanění, 3 aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009, str. 15

³¹ Rylová, Z. Mezinárodní dvojí zdanění, 3 aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009, str. 16

³² Medved', J. a kol. Daňová teória a daňový systém. Bratislava: Sprint dva, 2009, str. 194

registrováno na 400 000 společností a na Bahamách je jich registrováno 117 000 (viz www.akont.cz)! Odhaduje se, že v offshore centrech je drženo okolo 60% celkového objemu zdrojů.³³

K daňovým únikům může docházet při manipulování s převodními cenami mezi mateřskou a dceřinými společnostmi, kdy jsou upravovány ceny zboží tak, aby se jeho následným „přeprodáváním“ mezi společnostmi patřícími do jednoho koncernu docílilo co nejnižšího zdanění ve státě s výhodným daňovým režimem a co nejvyššího uplatnění nákladů v ostatních zemích. Dále se daňový únik realizuje např. manipulováním s náklady, kdy jsou fakturovány neexistující služby za účelem zvýšení nákladů a snížení daňového základu.

4.1 Opatření k řešení mezinárodního zdanění

„Existence dvojího zdanění výrazně omezuje zájem daňových nerezidentů o ekonomické aktivity na území státu zdroje příjmů. Není náhodou, že hodnocení budoucího daňového zatížení patří k základním rozhodovacím kritériím nadnárodních investorů. Dvojí zdanění není ani zájmem státu rezidenta, protože omezuje investice i jiné ekonomické aktivity v zahraničí a vede k uzavírání a následnému zaostávání národní ekonomiky. K zamezení dvojího zdanění se proto přijímají opatření jednostranná i dvoustranná nebo vícestranná (na úrovni komunitárního práva).“³⁴

4.1.1 Jednostranná opatření

V České republice existovalo pouze jedno takovéto opatření, to však bylo účinné do konce roku 2000. Jednalo se o ustanovení § 38f ZDP, které umožňovalo poplatníkům podrobit zahraniční příjmy výhodnějšímu režimu, než jaký stanovila příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění.

V současnosti se jednostranná opatření omezují pouze na možnost zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově uznatelných nákladů společnosti v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, čímž se sníží základ daně.

4.1.2 Dvoustranná opatření

Dvoustrannými opatřeními jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění, v nichž se určují přesná kritéria, podle kterých se právo na zdanění vyhradí jednomu ze smluvních

³³ Medved', J. a kol. Daňová teória a daňový systém. Bratislava: Sprint dva, 2009, str. 194

³⁴ Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, str. 32

států, nebo se přiznává omezené právo na zdanění daňového nerezidenta státu zdroje jeho příjmu. Daňový výnos je tak rozdělen mezi oba smluvní státy.

Zde je vhodné zmínit, že pro tento typ smluv existuje všeobecně uznávaný „vzor“, jímž je modelová smlouva OECD, kterou vytvořila tato organizace za účelem postupného sjednocení daňového ošetření mezi jednotlivými státy. Modelová smlouva stanoví základní kostru smlouvy o zamezení dvojího zdanění, principy a oblasti úpravy, je však na státech, jak se vzájemně dohodnou na podrobnostech, např. na sazbách daně, předmětu osvobození od daně, atd.

4.1.3 Vícestranná opatření

Vícestranná opatření k zamezení dvojímu zdanění existují zejména na úrovni komunitárního práva. Patří sem například Směrnice Rady 90/434/EHS, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy, Směrnice Rady 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, Směrnice Rady 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, Směrnice Rady 2003/49/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.³⁵

Přes výše uvedený výčet směrnic, které jsou aplikovány v oblasti přímých daní, lze konstatovat, že harmonizace přímých daní v rámci Evropské unie, jak proběhla například u nepřímých daní, zdaleka nebylo dosaženo. „*Po několika neúspěšných pokusech ES harmonizovat důchodové daně se na harmonizaci v této oblasti víceméně rezignovalo.*

Příčinou je, že členské země se nehodlají ve prospěch společného trhu vzdávat svých zvyklostí a považují zásahy do základů a sazeb důchodových daní za vměšování do vlastních záležitostí. Harmonizace se tak stává politickým problémem. Některé, zejména menší členské země, se naopak snaží těžit z daňové konkurence a snižují sazby daní (hlavně korporativních daní) na minimum.“³⁶

³⁵ Pavel Šturma, Michal Tomášek et al. Nové jevy v právu na počátku 21. století. III., Proměny veřejného práva. Praha: Karolinum, 2009, str. 267-268

³⁶ Medved', J. a kol. Daňová teória a daňový systém. Bratislava: Sprint dva, 2009, str. 191.

4.2 Základní metody opatření

4.2.1 Zápočet daně

Poplatník je ve státě své daňové rezidence povinen do základu daně zahrnout veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, ať jich dosáhl kdekoli. Metoda zápočtu daně poplatníkovi daně dovoluje, aby daň z příjmů vypočtenou na základě předpisů státu své daňové rezidence snížil o výši daně zaplacené v zahraničí. Rozlišujeme metodu zápočtu úplného a prostého.

Úplný zápočet je v České republice aplikován např. na příjmy z úspor úrokového charakteru v souladu s § 38f odst. 12 ZDP. „Úplný zápočet lze ale najít např. v SZDZ se Srí Lankou jako metodu, která se pro některé příjmy použije na straně druhého smluvního státu.“³⁷ Metoda úplného zápočtu, byla-li sjednána, stanoví povinnost států, aby uznaly celkovou výši daně zaplacenou v zahraničí a umožnily ji odečíst z daňové povinnosti poplatníka na svém území. Výše započtené daňové povinnosti se tak v závislosti na rozdílech v sazbách daně jednotlivých států může odrazit i u jiných příjmů, než jen těch, které pocházejí z daného státu. Úplný zápočet daně tak může mít negativní dopad na státní rozpočet státu daňové rezidence poplatníka.

Metoda prostého zápočtu je dojednána ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění mnohem častěji, neboť nemá fiskálně negativní dopad. Z daňové povinnosti poplatníka v zemi jeho daňové rezidence je možno odečíst pouze takovou poměrnou část daně, která připadá na příjmy dosažené v zahraničí, i když v zahraničí mohla být zaplacená daň vyšší.

4.2.2 Metoda vynětí příjmů

Tato metoda „se vyskytuje spíše ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění (např. SRN či Velká Británie). Zásadně se přitom neuplatňuje vůči příjmům z dividend, úroků a licenčních poplatků“³⁸. Při aplikaci této metody jsou některé příjmy zdaněné již ve státu zdroje zcela nebo částečně vyloučeny z dalšího zdanění ve státě rezidenta.

Při plném vynětí se příjem dosažený ve státě zdroje při zdanění dalších příjmů v zemi rezidenta vůbec nezohledňuje.

³⁷ Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, str. 33

³⁸ Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, str. 37

Metoda vynětí s výhradou progresu sice rovněž příjmy dosažené v zahraničí nezdaňuje, ale přihlíží k nim při stanovení míry zdanění ostatních příjmů. Pokud se v zemi rezidenta uplatňuje progresivní sazba daně podle výše dosažených příjmů, použije se na zdanění domácích příjmů taková sazba, jakou by byly příjmy zdaněny, kdyby dosahovaly výše součtu celosvětových příjmů.

4.2.3 Daň zaplacená v zahraničí jako daňově uznatelný náklad

Daň zaplacená v zahraničí uplatněná jako daňově uznatelný náklad snižuje základ daně z příjmů v tuzemsku. Nejedná se tedy o metodu zamezující dvojímu zdanění příjmů, ale pouze zmírňující daňové zatížení. Je ze všech uvedených metod tou nejméně výhodnou. Tuto metodu lze obecně použít pouze na takové příjmy, které se zahrnují do základu daně, tedy ne na ty příjmy, které podléhají metodě vynětí. Jelikož v České republice chybí jiné jednostranné opatření na zamezení dvojího zdanění, uplatňuje se tato metoda vždy, pokud jde o příjmy dosažené v zemi, se kterou Česká republika nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Právním základem této metody je § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Toto ustanovení neumožňuje zahrnout do daňově účinných nákladů daň zaplacenou v zahraničí, která byla použita pro započtení oproti tuzemské daňové povinnosti ani daň, která byla v zahraničí zaplacená ve větší výši, než jak ji zahraniční daňové zákony stanoví.

4.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění započalo svůj velký rozvoj již v meziválečné době. Největší světové organizace postupně vypracovaly dva základní modely smlouvy o zamezení dvojího zdanění. První z nich je modelová smlouva Organizace spojených národů a druhou modelová smlouva OECD.

4.3.1 Modelová smlouva Organizace spojených národů

Modelová smlouva Organizace spojených národů se zaměřuje na zdanění příjmů v zemi jejich zdroje, čímž se snaží o ochranu daňových příjmů smluvní strany, která má nesrovnatelně nižší ekonomickou výkonnost. V současnosti tento typ modelové smlouvy ustoupil do pozadí a státy světa upřednostňují uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění podle modelu OECD.

4.3.2 Modelová smlouva OECD

Modelová smlouva OECD je určena pro státy se srovnatelnou hospodářskou úrovní. Na rozdíl od modelové smlouvy OSN klade důraz na zdanění příjmů ve státě, ve kterém je daňový poplatník rezidentem.

Modelová smlouva OECD obsahuje obecná ustanovení svou povahou zásadní pro uplatňování sjednaných práv a povinností. Mezi základní principy modelové smlouvy OECD patří:

- zákaz diskriminace,
- řešení sporů dohodou,
- výměna informací.

V dalších obecných ustanoveních si smluvní státy dojednávají především následující podmínky:

- osobní rozsah smlouvy (obecně se smlouva vztahuje na daňové rezidenty obou států bez ohledu na jejich státní občanství),
- věcný rozsah smlouvy (tj. daně, na které se smlouva vztahuje; obecně na všechny přímé daně),
- pojmy užívané ve smlouvách (zde si strany stanoví vymezení všeobecných definic),
- postavení diplomatů (potvrzení jejich postavení a výsad podle mezinárodního práva),
- závěrečné články (úprava územní působnosti, způsob provádění smlouvy, vstup v platnost a možnost výpovědi, případně může smlouva obsahovat také dodatkový protokol).³⁹

Podstatný význam pro aplikaci modelové smlouvy OECD mají komentáře k ní. Nejsou sice závazným legislativním předpisem, nicméně obsahují rozsáhlé zkušenosti mnoha států s uplatňováním ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění a slouží tak k jejich výkladu. Komentáře však lze aplikovat na příslušná ustanovení smluv pouze v takovém znění, v jakém existovaly v době uzavření smlouvy.

³⁹ Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, str. 222-227

4.4 Mezinárodní zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků

Co se týče příjmů vymezených v § 22 ZDP dosažených na našem území daňovými rezidenty států, se kterými Česká republika nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, podléhají tyto vždy zdanění u zdroje srážkou 15% z příjmů. Naopak smlouvy o zamezení dvojího zdanění dovolují zdanit příjmy rezidentů smluvních států pouze tehdy, vznikne-li jim na území druhého smluvního státu stálá provozovna. Poté jsou povinni zdanit své příjmy na základě podaného daňového přiznání ve státě zdroje. Dokud stálá provozovna nevznikne, příjmy u zdroje zdaňovány nejsou. Je proto velmi důležitá ta pasáž smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která podmínky vzniku stálé provozovny definuje.

4.4.1 Stálá provozovna

*„Stálá provozovna není žádnou institucionální formou podnikání, nýbrž pouze jiným označením pro existující povinnost daňového nerezidenta na dani z příjmů“.*⁴⁰ Jedná se pouze o splnění podmínek daných zákonem či smlouvou o zamezení dvojího zdanění pro vznik stálé provozovny, tedy pro vznik daňové povinnosti nerezidenta ve státě zdroje. Stálá provozovna může vzniknout z důvodu trvalého místa pro podnikání, nebo i bez takového místa, jedná-li se o poskytování služeb po dobu delší, než stanoví časový test.

Modelová smlouva OECD definuje stálou provozovnu jako trvalé místo pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo zčásti svou činnost. *„Kritérium lokalizace stálé provozovny musí být splněno reálně, nikoli pouze formálně. Samotné spojení zahraničního subjektu s určitou adresou zaznamenanou např. jako sídlo organizační složky v obchodním rejstříku nebo jako místo podnikání v živnostenském listu ještě neznamená, že tím vzniklo trvalé místo pro podnikání, a tedy i stálá provozovna.“*⁴¹

Definice dále požaduje určitou míru stálosti neboli trvalosti podnikatelské činnosti. V některých případech není o stálosti pochyb (výstavba továrny za účelem výroby, těžební činnost, atd.), v některých případech je však možná určitá míra

⁴⁰ Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, str. 57

⁴¹ Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, str. 61

pochybnosti. Tuto situaci řeší ustanovení § 22 odst. 2 ZDP, které stanoví šestiměsíční časový test pro vznik stálé provozovny. Výjimkou je vznik stálé provozovny v případě staveb a montážních prací, kdy je tento test nejčastěji dvanáctiměsíční a posuzuje se u jednoho poplatníka pro každý stavební nebo montážní projekt samostatně.

Třetí podmínkou je účel stálé provozovny, kdy je potřeba, aby byla jejím prostřednictvím vykonávána zcela nebo alespoň zčásti podnikatelská aktivita daňového poplatníka.

Je třeba si uvědomit, že stálá provozovna může vzniknout nejen aktivní činností poplatníka, nýbrž také prostřednictvím závislého smluvního zástupce, který na území jiného státu působí např. jako obchodní reprezentace a vykonává oprávnění uzavírat jménem poplatníka smlouvy, které jsou pro něj závazné. Poplatníkovi pak vzniká stálá provozovna ve vztahu ke všem činnostem, které za něj tento závislý zástupce vykonává.

Pro rezidenty nesmluvních států je stálá provozovna definována v § 22 odst. 2 a 3 ZDP, a to tak, že se jí rozumí místo k výkonu činností daňových nerezidentů na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště.

Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování služeb (s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky) a nezávislá činnost vykonávána poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení daňového nerezidenta a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.

Příjem společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti anebo účastníka ve sdružení bez právní subjektivity plynoucí z účasti na této společnosti nebo na tomto sdružení a z úvěrů a půjček poskytnutých této společnosti se považuje za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny.

4.4.2 Výluky ze stálé provozovny

Podle modelové smlouvy OECD můžeme vymezit několik činností a zařízení, jejichž provozováním stálá provozovna obvykle nevzniká. Jedná se o:

- zařízení používané pouze k uskladnění, vystavení nebo dodání zboží (distribuční sklady, vzorkovny) a zásoba udržovaná za stejným účelem (nesmí však docházet k aktivní činnosti, např. současné poskytování servisních služeb či provoz prodejního skladu),
- zásoba zboží udržovaná pouze za účelem zpracování jiným podnikem (např. zušlechťovací operace),
- zařízení udržované pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro zřizovatele (pochybnosti mohou vzniknout, nejedná-li se v daném případě pouze o pomocné či přípravné činnosti, ale o předmět podnikatelské činnosti),
- zařízení udržované pouze za účelem provádění dalších činností pomocného a přípravného charakteru (povahu činností je nutné důsledně zkoumat).

Zastoupení vykonávané prostřednictvím makléře, generálního komisionáře nebo jiného nezávislého zástupce, pokud jednají v rámci své běžné činnosti, vůbec nesplňuje definiční znaky stálé provozovny.

4.4.3 Dividendy a podíly na zisku

Zahrnujeme zde příjmy z akcií a podílů na zisku, příjmy z pohledávek spojených s účastí na zisku a příjmy z jiných společenských práv podléhající stejnému daňovému režimu, např. zisky vyplácené tichému společníkovi, podíly na likvidačním zůstatku apod. Nezařazují se sem příjmy z převodu podílů a akcií.

Ve snaze přilákat investory sazba zdanění dividend má tendenci se celosvětově snižovat či dokonce rušit. Proto i v České republice byla sazba zdanění snížena z 25% na 15% pro daňové rezidenty i nerezidenty. Některé další země dokonce tento typ zdanění zcela ruší, např. na Slovensku se tato daň zrušila úplně. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění velmi často stanoví právo zdanění příjmu ve státě, kde je skutečný vlastník příjmu daňovým rezidentem – za předpokladu, že je splněna určitá míra účasti na základním kapitálu společnosti, která dividendy vyplácí (nejčastěji 25%). Smlouvy o zamezení dvojího zdanění pak v této souvislosti stanoví dvě sazby daně, přičemž ta nižší je určena výhradně právnickým osobám s požadovanou účastí na kapitálu

vyplácející společnosti a ta vyšší je určena všem ostatním poplatníkům. V současnosti se v tomto ohledu jako nejvýhodnější jeví smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená s Rakouskem v roce 2008, kde je daň nulová, má-li poplatník 10% účast na základním kapitálu vyplácející společnosti, v ostatních případech dosahuje 10%.

Existují dva způsoby vybírání daně z dividendového zisku. Jedná se o tzv. refundační systém, který spočívá v tom, že plátce daně sráží příjemci daň, jak ji stanoví právní předpisy v jeho zemi, aniž by se zabýval úpravou v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Je pak na poplatníkovi, aby si od příslušných daňových orgánů vyžádal vrácení rozdílu mezi daní zaplacenou a stanovenou ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Druhým způsobem je systém čistě plátcovský, kdy osoba vyplácející dividendy daň na vlastní odpovědnost vyčíslí, sráží a odvede.

V České republice je plátce daně povinen informovat správce daně o odvodu srážkové daně prostřednictvím tiskopisu Oznámení plátce o dani z příjmů vybírané srážkou.

4.4.4 Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Slovenskou republikou

Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku byla podepsána dne 26. března 2002 v Bratislavě a nabyla platnosti dne 14. července 2003. V České republice byla vyhlášena ve Sbírce zákonů pod číslem 100/2003 Sb. SZDZ CZ-SK nahradila původní Smlouvu mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku z roku 1992.

SZDZ CZ-SK vylučuje dvojí daňovou rezidenci fyzické osoby v České republice a na Slovensku. Fyzická osoba bude daňovým rezidentem vždy jen v jednom státě, i když splní podmínky pro daňovou rezidenci v obou státech, a to v tom, ve kterém má k dispozici stálý byt. Jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů). Jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje. Jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem.

Jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

U jiných než fyzických osob se předpokládá, že je rezidentem pouze toho státu, v němž se nachází místo jejího skutečného (hlavního) vedení. V případě pochybností upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

SZDZ CZ-SK definuje rovněž stálou provozovnu. Rozumí se jí zejména místo vedení části podniku, pobočka, kancelář, továrna, dílna či důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo, kde se těží přírodní zdroje, ale také staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený (pouze pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než dvanáct měsíců) a tzv. „službová“ stálá provozovna, tj. poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu nebo prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel (pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období). V této úpravě se tedy SZDZ CZ-SK zásadně neodlišuje od Modelové smlouvy OECD.

Zisky z podnikání dosažené rezidentem jednoho na území druhého smluvního státu mohou být zdaněny na území tohoto druhého státu jen v případě, že jsou dosaženy prostřednictvím stálé provozovny, avšak pouze ty příjmy, které jsou stálé provozovně přiřitatelné, tj. zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou. Od zisků stálé provozovny se povoluje odečíst náklady vynaložené pro účely stálé provozovny, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, v němž je stálá provozovna umístěna, či jinde. SZDZ CZ-SK obsahuje rovněž zvláštní úpravu pro zdanění zisků plynoucích kapitálově či personálně spojeným osobám na základě skutečnosti, že postupují dle podmínek, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky.

Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v obou státech. Ve státě, jehož je společnost, která dividendy vyplácí, rezidentem, mohou dividendy být zdaněny podle

právních předpisů tohoto státu. Jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne:

- 5 procent hrubé částky dividend, jestliže skutečným vlastníkem je kapitálová společnost, která přímo vlastní nejméně 10 procent kapitálu společnosti vyplácející dividendy;
- 15 procent hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

Jestliže příjemce dividend má na území státu, jehož rezidentem je vyplácející společnost, stálou provozovnu a dividendy jsou této stálé provozovně přiřitatelné, zdaní se jako zisk stálé provozovny.

SZDZ CZ-SK určila pro zamezení dvojího zdanění metodu prostého zápočtu.

4.5 Mezinárodní zdanění příjmů osobních obchodních společností

Vzhledem ke skutečnosti, že osobní obchodní společnosti se považují za tzv. „transparentní entity“ a nejsou poplatníky daně z příjmů v zemi své rezidence, mohou případnému mezinárodnímu dvojímu zdanění podléhat pouze příjmy společníků těchto společností, ledaže by se jednalo o příjem, který je zdaňován zvláštní sazbou daně. Do základu daně, který se následně rozděluje mezi společníky, je nutno zahrnout rovněž příjmy plynoucí společnosti ze zdrojů v zahraničí – ve smluvních státech pouze takové, které jsou přiřitatelné stálé provozovně společnosti.

ZDP stanoví, že příjem společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti, který je daňovým nerezidentem, plynoucí z účasti na této společnosti a z úvěrů a půjček poskytnutých této společnosti se považuje za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny. Jedná se tedy o příjem zdaňovaný v režimu příjmů z podnikání – tj. tzv. „aktivní příjem“; přitom ani není zcela nutné, aby se společník aktivně podílel na podnikatelské činnosti společnosti.

Společník osobní obchodní společnosti tak bude zdaňovat své příjmy plynoucí mu z účasti na společnosti jak v České republice jako příjem přiřitatelný stálé provozovně, tak v rámci svých celosvětových příjmů v zemi své daňové rezidence, přičemž k zamezení dvojímu zdanění užije metodu stanovenou příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Není-li se státem daňové rezidence společníka taková smlouva uzavřena, nastane reálné dvojí zdanění jeho příjmu v obou státech.

Relevantní ustanovení SZDZ CZ-SK odlišnou úpravu neobsahuje, a proto bude společník veřejné obchodní společnosti či komplementář komanditní společnosti

zdaňovat své zisky plynoucí mu z účasti na veřejné obchodní společnosti či komanditní společnosti jako zisky dosažené stálou provozovnou v jednom ze smluvních států a zároveň v rámci svých celosvětových příjmů ve státě své daňové rezidence, přičemž k zamezení dvojímu zdanění se uplatní prostý zápočet daně zaplacené na území druhého smluvního státu.

4.6 Mezinárodní zdanění příjmů kapitálových obchodních společností

Na rozdíl od osobních obchodních společností jsou kapitálové společnosti poplatníky daně z příjmů právnických osob v zemi své daňové rezidence ze všech svých celosvětově dosažených příjmů. Příjmy kapitálových společností plynoucí ze zdrojů v jiných zemích budou plně zdaněny rovněž v těchto zemích dle jejich daňových předpisů, jedná-li se o země, se kterými země daňové rezidence kapitálové společnosti nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V České republice jsou příjmy, které zde rezidenti nesmluvních států musí zdanit, vymezeny v § 22 odst. 1 ZDP.

Příjmy dosažené podnikatelskou činností, plynoucí ze zdrojů na území států, se kterými smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřena byla, budou v tomto státě zdaněny, jen jestliže se jedná o příjmy dosažené stálou provozovnou, která kapitálové společnosti na území dané země vznikla (viz čl. 7 Modelové smlouvy OECD). „*Příjmy dosažené před vznikem stálé provozovny rezidenty smluvních států nejsou ve státě zdroje zdaňovány, zatímco stejné příjmy dosažené ze zdrojů na území ČR daňovými rezidenty bezesmluvních států podléhají zdanění u zdroje srážkou ve výši 15%...*“⁴²

Poplatníci tedy zdaní zisky přičitatelné stálé provozovně vzniklé na území smluvního státu jak v tomto státě, tak ve státě své daňové rezidence a k zamezení dvojímu zdanění použijí metodu, kterou určuje uzavřená smlouva k zamezení dvojímu zdanění, což je v případě SZDZ CZ-SK metoda prostého zápočtu.

Příjmy společníků kapitálových společností, tj. dividendy, podíly na zisku atd., plynoucí ze zdrojů v zahraničí jsou poplatníci povinni zdanit v zahraničí dle relevantní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, byla-li uzavřena, či lokálních daňových předpisů. Uplatní se srážková daň. Jak již bylo zmíněno výše, většina smluvních států stanoví na dividendy dvě sazby srážkové daně, přičemž první z nich – ta nižší je určena pro příjemce dividend, kteří mají určitý minimální podíl na základním kapitálu společnosti

⁴² Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, str. 56

vyplácející dividendy. Druhá sazba daně – ta vyšší se uplatní ve všech ostatních případech.

V zemi své daňové rezidence pak poplatník zdaní dividendy znovu, nejsou-li osvobozeny, a uplatní příslušnou metodu k zamezení dvojího zdanění. Osvobození tohoto typu příjmu v České republice upravuje pro právnické osoby § 19 ZDP, kde je stanoveno, že od daně je osvobozena dividenda či jiný podíl na zisku plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem v jiném členském státě či třetí zemi, přičemž musí splňovat další podmínky – zejména se testuje kapitálová účast mateřské společnosti a doba držby podílu v dceřiné společnosti.

Nejsou-li podmínky pro osvobození splněny, zdaní právnická osoba dividendu či jiný podíl na zisku v rámci samostatného základu daně dle § 20b ZDP, a to zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 2 ZDP ve výši 15%. Zápočet daně pak provede v běžném daňovém přiznání.

Fyzická osoba zdaní dividendu či jiný podíl na zisku plynoucí jí sazbou 15% v rámci dílčího základu daně z příjmů z kapitálového majetku dle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP a uplatní zápočet daně zaplacené v zahraničí.

Dividendy a jiné podíly na zisku plynoucí poplatníkům – fyzickým i právnickým osobám, kteří nejsou daňovými rezidenty v České republice a nemají zde ani stálou provozovnu, zde budou zdaněny srážkovou daní – obecně ve výši 15%, ale smlouva o zamezení dvojího zdanění může stanovit jinou sazbu. Od daně jsou zcela osvobozeny dividendy plynoucí od tuzemské dceřiné společnosti mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem v jiném členském státě Evropské unie či Švýcarska, Norska nebo Islandu.

V zemi své daňové rezidence pak zdaní dividendy znovu dle místních daňových zákonů, ledaže by byly osvobozeny. Budou-li daňovými rezidenty států, s nimiž je uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění, budou moci při zdanění dividend využít stanovenou metodu k zamezení dvojímu zdanění.

5. Srovnání s právní úpravou Slovenska

5.1 Základní rozdíly v obecné úpravě zdanění příjmů v České republice a na Slovensku

Slovenská právní úprava zdaňování příjmů dostala zásadních změn zejména v průběhu daňové reformy započaté v roce 2004.

Záměrem daňové reformy na Slovensku bylo zejména vytvoření příznivého podnikatelského a investičního prostředí v rámci konkurenčního a nedeformovaného tržního prostředí, odstranění deformačních účinků daňových zákonů, dosažení vysokého stupně daňové spravedlnosti rovným zdaněním, odstranění dvojího zdanění příjmů.⁴³

Díky této reformě se alespoň částečně podařilo zjednodušit právní úpravu zdaňování příjmů, zejména zúžením okruhu výjimek a osvobození. Došlo ke zúžení okruhu příjmů zařazovaných do nezdavitelných částí základu daně a samostatného základu daně a okruhu příjmů osvobozených od daně. Zúžení doznal i rozsah výjimek, které způsobovaly rozdíly mezi hospodářským výsledkem a základem daně (což byly např. limity pro uznatelnost některých daňových nákladů či možnost jejich uplatnění až po skutečném zaplacení, přestože již byly zaúčtovány), a předpisů vymezujících daňové výdaje (došlo ke zrušení zákona č. 368/1999 Z., o rezervách a opravných položkách na zistenie základu dane z príjmov). Zcela zrušen byl institut paušální daně.⁴⁴

Reforma se však nedotýkala pouze daní z příjmů, ale také daně z přidané hodnoty a v jejím rámci došlo rovněž ke zrušení tzv. „trojdaně“ – daně dědické a darovací (od 1. 1. 2004) a daně z převodu nemovitostí (od 1. 1. 2005). Daňová reforma souvisela rovněž s reformou sociálního zabezpečení, důchodovou reformou a reformou systému zdravotnictví, které však doposud nebyly na Slovensku dokončeny.⁴⁵

Základním právním předpisem, který upravuje zdanění příjmů ve Slovenské republice, je zákon č. 595/2003 Z.z., ve znění pozdějších předpisů. „*Obdobně jako v České republice, i slovenský zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov (dále jen „slovenský ZDP“), stanoví, že „mezinárodní smlouva, která byla schválena, ratifikována a vyhlášena způsobem stanoveným zákonem, má přednost před zákonem o*

⁴³ Pauličková, A., Bakeš, M. a kol. Finančné právo na Slovensku a v Čechách. Bratislava: Eurounion, spol. s r.o., 2007, str. 93

⁴⁴ Bieliková, M., Faiglová, S. a kol. Nová příručka k dani z příjmov s příkladmi. Bratislava: EPOS, 2004

⁴⁵ Pauličková, A., Bakeš, M. a kol. Finančné právo na Slovensku a v Čechách. Bratislava: Eurounion, spol. s r.o., 2007, str. 93

daních z příjmu“. Nejprve tedy použijeme smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a až subsidiárně slovenský ZDP. Zároveň ale platí, že i když SZDZ dává Slovenské republice právo konkrétní příjem zdanit, nepovažuje-li slovenský ZDP určitý příjem za předmět daně, osvobozuje-li ho od zdanění nebo ho zdaňuje nižší sazbou, než jí dovoluje SZDZ, použije se výhodnější lokální princip.“⁴⁶

5.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

SZDP pro účely zdaňování příjmů fyzických osob vymezuje poplatníky s omezenou a neomezenou daňovou povinností. Poplatníkem s neomezenou daňovou povinností, tj. daňovým rezidentem, je fyzická osoba, která má na území Slovenské republiky trvalý pobyt (v České republice se posuzuje bydliště, tj. stálý byt s úmyslem trvale se v něm zdržovat) anebo se tam obvykle zdržuje, tj. zdržuje se zde alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle anebo v několika obdobích, přičemž se započítává každý započatý den pobytu. Poplatníkem s omezenou daňovou povinností jsou pak všechny ostatní fyzické osoby, ale také osoby, které se na území Slovenské republiky zdržují jen za účelem studia či léčení anebo ty, které překračují hranice Slovenské republiky denně anebo v dohodnutých časových obdobích jen za účelem výkonu závislé činnosti, jejíž zdroj je na území Slovenské republiky (vyloučení daňové rezidence z důvodu dojíždění zaměstnanců do České republiky česká právní úprava nezná).

Stejně jako ZDP i SZDP stanoví různé okruhy příjmů fyzických osob, které mají různý režim stanovení základu daně, tyto okruhy jsou však pouze čtyři (příjem z pronájmu, který je u nás samostatným dílčím základem daně, je na Slovensku zahrnován do dílčího základu daně spolu s příjmem z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti). Slovenští poplatníci zdaňují své příjmy:

- a) ze závislé činnosti,
- b) z podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu,
- c) z kapitálového majetku a
- d) ostatní příjmy.

Rovněž slovenská právní úprava obsahuje možnost snížení základu daně poplatníka o nezdanitelnou část základu daně. Poplatník si může v souladu s § 11 odst.

⁴⁶ Vyškovská, M., Černý, J. Aplikace smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Slovenskou republikou v praxi. In *Bulletin KDPČR*, č. 4/2010. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, str. 14-18

2 SZDP základ daně snížit o 19,2násobek ročního životního minima platného k 1. lednu daného roku, jestliže jeho základ daně, který se rovná anebo je nižší než 100násobek ročního životního minima platného k 1. lednu daného roku. Je-li základ daně poplatníka vyšší než 100násobek ročního životního minima platného k 1. lednu daného roku, rovná se nezdanitelná část základu daně rozdílu mezi 44,2násobkem ročního životního minima platného k 1. lednu daného roku a jednou čtvrtinou základu daně poplatníka. U poplatníka lze uplatnit další nezdanitelnou část základu daně na manžela/manželku, a to ve výši 19,2násobku ročního životního minima sníženého o vlastní příjem jeho manžela/manželky, nepřesahuje-li základ daně poplatníka 176,8násobek ročního životního minima. Přesahuje-li základ daně poplatníka 176,8násobek ročního životního minima, činí nezdanitelná část základu daně na manžela/manželku 63,4násobek ročního životního minima snížený o jednu čtvrtinu základu daně poplatníka a vlastní příjem jeho manžela/manželky. Dále lze základ daně snížit o příspěvky na doplňkové důchodové spoření, účelové spoření a pojistné na životní pojištění – vše do výše 398,33 EUR.

Stejně jako v České republice nelze daňovou ztrátu vzniklou poplatníkovi odečíst od základu daně ze závislé činnosti.

Sazba daně z příjmů fyzických osob je totožná se sazbou daně z příjmů právnických osob, a to 19% ze základu daně sníženého o nezdanitelné části základu daně a daňovou ztrátu, vznikla-li. Je tedy vyšší než sazba daně z příjmů fyzických osob v České republice. V případě příjmů ze závislé činnosti to však neplatí, a to vzhledem k odlišnému stanovení základu daně, kterým je na Slovensku hrubá mzda, kdežto v České republice tzv. „superhrubá“ mzda, která obecně činí 1,34násobek hrubé mzdy.

Daňový poplatník si může uplatnit daňový bonus na každé vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti ve výši 20 EUR (resp. 20,02 EUR od 1. 7. 2010) měsíčně, avšak pouze v případě, že jeho příjem (ze závislé činnosti, podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti nebo pronájmu) dosáhl alespoň 6násobku minimální mzdy a vykazuje základ daně. O tuto částku se snižuje přímo daňová povinnost poplatníka.

Někteří zaměstnanci s nízkými příjmy mají nárok na tzv. „zaměstnaneckou prémii“ dle ustanovení § 32a SZDP.

5.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Subjektem daně z příjmů právnických osob jsou právnické osoby, u nichž rovněž rozlišujeme, zda je jejich daňová povinnost neomezená (daňoví rezidenti) či

omezená (daňoví nerezidenti). Neomezenou daňovou povinností, a daňovým rezidentem na Slovensku tudíž je ta právnická osoba, která má na území Slovenské republiky sídlo anebo místo skutečného vedení. Místem skutečného vedení je místo, kde se přijímají řídicí a obchodní rozhodnutí statutárních orgánů a dozorných orgánů právnické osoby, a to i v případě, že adresa tohoto místa není zapsaná v obchodním rejstříku. Všechny ostatní právnické osoby, kterým plyne příjem ze zdrojů na území Slovenské republiky, mají povinnost zde zdanit pouze tyto příjmy.

Předmětem daně z příjmů právnických osob na Slovensku jsou zejména příjmy dosahované kapitálovými společnostmi – tedy společností s ručením omezeným a akciovou společností – a družstvy. Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost (z části zisku připadajícího na komplementáře) jsou stejně jako v České republice poplatníkem daně pouze z některých typů příjmů. Od daně jsou zcela osvobozeny *„příjmy zájmových sdružení právnických osob, profesních komor, občanských sdružení včetně odborových organizací, politických stran, státem uznaných církví, obcí a vyšších územních celků, rozpočtových a příspěvkových organizací, vysokých škol a neziskových organizací, pokud se jedná o příjmy z činností, pro které byly tyto subjekty založeny. Od daně z příjmů jsou rovněž osvobozeny úroky ze státních dluhopisů, úroky z poskytnutých úvěrů a půjček a finanční prostředky plynoucí z grantů“*⁴⁷. Za určitých podmínek je také zcela osvobozen příjem plynoucí ze zdrojů na území Slovenska ve formě úroků z úvěrů a půjček, plyne-li právnické osobě, která je daňovým rezidentem členského státu Evropské unie a která je i konečným příjemcem těchto příjmů nebo také stálé provozovně této právnické osoby umístěné na území jiného členského státu Evropské unie, jestliže je konečným příjemcem těchto příjmů.

Co se týče vnitrostátního dvojího zdanění, Slovensko zavedlo takovou právní úpravu, že zisky dosažené kapitálovými obchodními společnostmi se zdaňují pouze na úrovni společnosti daní z příjmů právnických osob. Příjmy plynoucí společníkům z rozdělení zisku společnosti po zdanění vůbec nejsou v souladu s § 3 odst. 2 písm. c), resp. § 12 odst. 7 písm. c) SZDP předmětem daně z příjmů.

V roce 2010 je sazba daně z příjmů právnických osob shodná v České i Slovenské republice (19% ze základu daně sníženého o daňovou ztrátu), avšak do letošního roku byla daňová sazba v České republice vyšší.

⁴⁷ Široký, J. Daně v Evropské unii. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, 2010, str. 289-290

5.1.3 Právní úprava společná pro daň z příjmů právnických i fyzických osob

Stejně jako v České republice se základ daně stanoví úpravou rozdílu mezi příjmy a výdaji nebo hospodářského výsledku, a to postupem, který stanoví SZDP v ustanoveních § 17 až 29.

Co se týče právní úpravy daňových a nedaňových výdajů dle ustanovení § 19 SZDP a souvisejících ustanovení, existují jisté rozdíly oproti české úpravě. Například limit hmotného majetku, který je již nutno odepisovat podle ZDP, činí 40 000 Kč a 1 700 EUR na Slovensku, u nehmotného majetku je to 60 000 Kč a 2 400 EUR. Majetek, jehož pořizovací cena nedosahuje uvedeného limitu, může poplatník uplatnit do daňových nákladů již v roce pořízení majetku. Slovenští daňoví rezidenti si tedy mohou uplatnit do nákladů na drobný majetek o nepatrný rozdíl více. Samotný postup odepisování majetku se poněkud liší. Hmotný majetek se při odepisování zařazuje do jedné ze čtyř odpisových skupin, s celkovou dobou odepisování 4, 6, 12 a 20 let (na rozdíl od ČR, kde se uplatňuje 6 odpisových skupin s dobou odepisování od 3 do 50 let). Slovenská právní úprava je tak výhodnější zejména při odepisování budov. Odepisovat lze rovnoměrně, nebo zrychleně, přičemž koeficienty pro zrychlené odepisování hmotného majetku stanoví § 28 SZDP, a to i pro případ, kdy bylo provedeno technické zhodnocení. Tvorbu opravných položek upravuje přímo SZDP, nikoli zvláštní zákon.

U nehmotného majetku odkazuje SZDP na zákon o účetnictví⁴⁸. To znamená, že na rozdíl od úpravy v České republice kopírují daňové odpisy nehmotného majetku účetní odpisy a SZDP nestanovuje v tomto případě zvláštní úpravu. Tento systém byl uplatňován v České republice v období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2003.

Daňovou ztrátu, která slovenskému poplatníkovi vznikla, může odečíst v následujících dokonce až sedmi letech, dosáhne-li kladného základu daně, což je právní úprava výhodnější než v České republice (ztrátu zde lze uplatnit pouze v období následujících 5 let).

Sleva na dani pro příjemce investičních pobídek existuje rovněž ve slovenské daňové legislativě, podmínky jejího využití upravuje ustanovení § 30a SZDP. Dále

⁴⁸ Zákon č. 431/2002 Z.z., o účtovníctve, ve znění pozdějších předpisů.

v SZDP můžeme nalézt slevu na dani pro příjemce tzv. „stimulů“ dle § 30b SZDP, kterou česká právní úprava nezná.

Slovenští poplatníci mohou ve svém daňovém přiznání prohlásit, že podíl jimi zaplacené daně do výšky 2 % má být poukázán jimi vybrané právnické osobě, která je občanským sdružením, nadací, neinvestičním fondem atd.

5.1.4 Srážková daň

SZDP v ustanovení § 43 vyjmenovává příjmy, které podléhají zdanění zvláštní sazbou. Ta je v souladu s § 43 odst. 1 SZDP rovněž 19%. Úprava okruhu příjmů podléhající srážkové dani je obdobná jako česká právní úprava. Ustanovení § 43 odst. 2 SZDP stanoví okruh příjmů, které plynou daňovým nerezidentům ze zdrojů na území Slovenské republiky a které podléhají srážce přímo u slovenského zdroje. Odstavec 3 pak stanoví příjmy daňových rezidentů i nerezidentů, ze kterých je daň vybírána srážkou. Obecně jsou základem daně pouze příjmy, avšak v některých případech lze odečíst částky stanovené SZDP. Zaplacení srážkové daně je považováno za splnění daňové povinnosti pouze u daňových nerezidentů a některých dalších subjektů, u ostatních poplatníků se jedná o tzv. „předdavek na daň“, který si poplatník může odečíst od daně v rámci daňového přiznání.

5.2 Základní rozdíly v právní úpravě zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v České republice a na Slovensku

5.2.1 Zdanění příjmů osobních obchodních společností a jejich společníků na Slovensku

Slovenská republika užívá stejný model zdanění příjmů veřejných obchodních společností jako Česká republika, tj. určuje pouze omezený okruh příjmů, z nichž daň platí sama společnost (jedná se o příjmy, z nichž se daň vybírá srážkou dle § 43 SZDP), a zbylý okruh příjmů ponechává ke zdanění jednotlivým společníkům veřejné obchodní společnosti. Veřejná obchodní společnost na Slovensku podává přiznání k dani z příjmů, ale daň neplatí. Komanditní společnost je poplatníkem daně z příjmů odpovídajících sumě podílů na zisku připadající na komanditisty.

Pro účely zdaňování veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se dle ustanovení § 14 odst. 4, resp. 5 SZDP stanoví základ daně společnosti v souladu s ustanovením § 17 až 29 SZDP a ten se rozdělí mezi jednotlivé společníky veřejné obchodní společnosti, resp. komplementáře komanditní společnosti a komanditní

společnost v poměru určeném společenskou smlouvou, jinak rovným dílem. Stejným způsobem se rozdělí i daňová ztráta, jestliže společnosti vznikla.

Příjmy společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti – fyzických osob jsou příjmem z podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu dle § 6 odst. 1 písm. d) SZDP. Do základu daně poplatníka se zahrne i podíl společníka na likvidačním zůstatku při likvidaci společnosti a vyrovnací podíl při zániku účasti společníka ve společnosti. Tyto příjmy se v souladu s § 6 odst. 9 SZDP snižují o pojistné a příspěvky, které jsou společníci veřejné obchodní společnosti či komplementáři komanditní společnosti povinni platit, avšak pouze za předpokladu, že nejsou nákladem u společnosti. Jsou-li tyto pojistné a příspěvky nákladem společnosti, jsou nákladem daňovým a na straně společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti jsou osvobozeny od daně.

Je-li společníkem veřejné obchodní společnosti či komplementářem komanditní společnosti právnická osoba, zahrne v souladu s § 14 odst. 6 či 7 SZDP do svého základu daně část základu daně, resp. daňové ztráty veřejné obchodní společnosti či komanditní společnosti, která na něj dle společenské smlouvy či zákona připadá. Tuto část základu daně pak zdaní v rámci svého celkového základu daně sazbou daně z příjmů právnických osob.

Je-li společníkem veřejné obchodní společnosti či komplementářem obchodní společnosti daňový nerezident, je povinen zdanit příjmy plynoucí mu v souvislosti s jeho účastí na společnosti a z úvěrů a půjček této společnosti poskytnutých jako příjem dosažený stálou provozovnou na území Slovenska.

Část základu daně komanditní společnosti po úpravách dle § 17 až 29 SZDP, která připadá na komanditisty, tvoří základ daně komanditní společnosti. Ta je zdaní sazbou daně z příjmů právnických osob (19%). Zisk po zdanění se rozdělí podle výše splacených vkladů mezi jednotlivé komanditisty, u nichž už však v souladu s § 3 odst. 2 písm. c), resp. § 12 odst. 7 písm. c) SZDP ke zdanění nedochází.

Příjmy z převodu účasti na komanditní společnosti jsou zdaňovány jako ostatní příjem fyzické osoby dle § 8 odst. 1 písm. f) SZDP, přičemž výdajem uplatnitelným proti tomuto příjmu je nabývací cena podílu. Základem je tedy rozdíl mezi cenou, za kterou poplatník obchodní podíl nabyt, a cenou, za kterou jej prodal.

Příjmy za práci komanditistů pro komanditní společnost jsou příjmem ze závislé činnosti dle § 5 odst. 1 písm. b) SZDP.

5.3.2 Zdanění příjmů kapitálových obchodních společností a jejich společníků na Slovensku

Příjem kapitálových společností – slovenských daňových rezidentů – z veškeré jejich podnikatelské činnosti je předmětem daně z příjmů právnických osob dle SZDP. Základ daně se vypočte úpravou hospodářského výsledku či rozdílu mezi příjmy a výdaji postupem dle § 17 až 29 SZDP. Sazba daně dosahuje 19%. Některé typy příjmu musí být zdaněny srážkovou daní, tyto příjmy jsou vymezeny v ustanovení § 43 SZDP.

Příjem, který plyne ze zdrojů na území Slovenska kapitálovým společností – daňovým nerezidentům – bude zdaněn na Slovensku a zároveň v zemi daňové rezidence kapitálové společnosti. Bude-li kapitálová společnost pocházet ze země, se kterou Slovensko uzavřelo SZDZ, bude na Slovensku zdaňovat pouze příjmy přičitatelné stálé provozovně, jakmile tato nerezidentovi na Slovensku vznikne, přičemž v zemi své daňové rezidence následně uplatní smlouvenou metodu k zamezení dvojímu zdanění. Co se týče stálé provozovny společnosti, která je českým daňovým rezidentem, užití se SZDZ CZ-SK, jestliže je to v daném případě výhodnější než SZDP. V některých případech však může výhodnější úpravu obsahovat SZDP, a proto se užití tento.

„Slovenský ZDP v § 16 odst. 2, který vymezuje, co se považuje za stálou provozovnu, zní ve většině případů obdobně jako SZDZ. Tam, kde je slovenský ZDP nevýhodnější než SZDZ, jako je tomu v případě montážních stálých provozoven s pouze šestiměsíční lhůtou pro vznik stálé provozovny, se použije SZDZ. Naopak, je-li slovenský ZDP výhodnější, použije se tento lokální zákon. Bude to určitě v případě službových stálých provozoven, jejichž vznik slovenský ZDP spojuje pouze s trvalým místem pro jejich výkon. Tím se podle § 16 odst. 2 slovenského ZDP rozumí v případě jednorázově vykonávané činnosti místo nebo zařízení, v kterém je činnost vykonávána, pokud doba výkonu činnosti přesáhne šest měsíců (souvisle nebo v několika obdobích dvanácti měsíců po sobě jdoucích). Na rozdíl od České republiky tedy ad hoc služby

*vykonávané českou společností na různých místech území Slovenské republiky nemohou založit tzv. službovou stálou provozovnu.*⁴⁹

Příjem, který plyne společníkům slovenských kapitálových společností, tedy akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným, z jejich účasti na společnosti se označuje jako dividenda či podíl na zisku. Ta v souladu s § 3 odst. 2 písm. c), resp. § 12 odst. 7 písm. c) SZDP není předmětem daně z příjmů. Příjem je tedy zdaněn pouze na úrovni společnosti a nedochází tak ke dvojímu zdanění příjmů.

Předmětem daně z příjmů není ani vyrovnací podíl, podíl na likvidačním zůstatku a podíl vyplácený tichému společníkovi společnosti.

Příjem jednatele společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost představuje příjem ze závislé činnosti dle § 5 odst. 1 písm. b) SZDP.

6. Návrhy de lege ferenda

6.1 Evropská společnost

Jedním z možných směrů, kterým se investoři při posuzování výhodnosti daňových režimů jednotlivých zemí budou uchýlovat, může být právě založení evropské společnosti. Tato sice zatím z hlediska zdanění svých příjmů neposkytuje žádné zvláštní výhody, nicméně *„hlavní výhoda evropské společnosti v porovnání se „standardními“ právními formami spočívá právě v možnosti přesunu sídla v rámci EU bez provedení likvidace a bez ztráty právní subjektivity“*⁵⁰. Evropská společnost pak bude mít možnost se rozhodnout, ve které zemi chce mít své sídlo, a tudíž jaká právní úprava se bude vztahovat na její existenci a provoz a rovněž zdanění jejich příjmů.

Evropská komise však pracuje na vytvoření systému jednotného způsobu zdanění příjmů evropské společnosti, který by měl zajistit zjednodušení při stanovení základu daně evropské společnosti ze všech příjmů, které na celém území Evropské unie dosáhne. V návrhu figurují 4 možnosti, a to:

- *„zdanění dle státu řídicí společnosti,*
- *jednotný konsolidovaný základ daně,*
- *povinně harmonizovaný základ daně,*

⁴⁹ Vyškovská, M., Černý, J. Aplikace smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Slovenskou republikou v praxi. In *Bulletin KDPČR, č. 4/2010*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, str. 14-18

⁵⁰ Široký, J. Daně v Evropské unii. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, 2010, str. 107

- evropská korporativní daň⁵¹.

Všechny uvedené projekty jsou však v současnosti více či méně pozastaveny a s největší pravděpodobností nebude žádný z nich v nejbližší době zaveden do praxe; viz „Do projektu zdanění dle státu řídicí společnosti se však žádná členská země EU nepřihlásila, a proto se projekt v současnosti (2010) dále nerozvíjí. (...) Zatímco dvěma posledně uvedeným možnostem harmonizace firemních daní se velká šance na jejich zavedení do praxe nedává (a Komise tyto návrhy detailněji nerozpracovává), zdálo se, že projekt společného konsolidovaného firemního základu daně (CCCTB) má větší šanci na přijetí. (...) V současnosti (2010) jsou práce na projektu CCCTB výrazně zpomaleny, o čemž svědčí neustále se snižující počet schůzek Pracovní skupiny pro společný konsolidovaný firemní základ daně. Nový komisař A. Šemeta však chce projekt CCCTB oživit“⁵².

6.2 Budoucnost právní úpravy zdaňování příjmů v České republice

6.2.1 Změny účinné od roku 2011

Daň z příjmů v České republice čeká v nejbližší době několik změn. S účinností od 1. ledna 2011 bude s největší pravděpodobností například zrušeno pětileté osvobození příjmů plynoucích z ekologických zdrojů a zařízení, a to i pro poplatníky, kteří zařízení uvedli do provozu před tímto datem. Změny se dotknou také finančního leasingu a odpisování fotovoltaických elektráren – do ZDP bude vložen nový § 30b – Odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření. Nepatrně se sníží sleva na dani na poplatníka – fyzickou osobu. Bude zavedena 50% daň z příjmů ze státní podpory ke stavebnímu spoření.

ZDP sice byl již měněn mnohokrát, ale nevyhne se ani dalším změnám v budoucnosti, zejména kvůli své složitosti a problémy s výkladem některých ustanovení, které by bylo potřeba zpřesnit či sjednotit jejich výklad. Jedním z možných řešení, jak se dalším změnám a komplikacím s nimi spojeným vyhnout, je vytvoření zcela nového zákona. Ministerstvo financí pracuje na přípravě návrhu nového zákona o daních z příjmů, který by měl komplexně zpracovávat celou problematiku, být

⁵¹ Široký, J. Daně v Evropské unii. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, 2010, str. 108

⁵² Široký, J. Daně v Evropské unii. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, 2010, str. 109

přehledný, jasný a srozumitelný. Nový zákon o daních z příjmů však pravděpodobně nenabude účinnosti dříve než v roce 2012.

6.2.2 Daňová reforma a nový zákon o daních z příjmů

Jak jsem již uvedla výše, v době svého vzniku měl ZDP cca 12 000 slov, nyní jich má kolem 70 000. Tento rozsah si ZDP získal zejména postupným zapracováváním množství výjimek, které byly reakcí na vyvíjející se právní úpravu jiných relevantních odvětví, která byla v první polovině devadesátých let „čerstvá“, neexistovalo s ní mnoho praktických zkušeností, a proto doznávala častých změn, které měly dopad i na zdaňování příjmů fyzických a právnických osob. Jednalo se například o situace související s restitucí a privatizací, nové jevy objevující se v ekonomice, vznik systému investičních pobídek, atd.

Současný ZDP však není problematický jen svým rozsahem, ale také značnou nepřehledností, složitostí, nesystematičností a celkově se v něm nese snadno orientuje. Některé novely ZDP totiž nebyly zapracovány zcela systematicky a ještě více zákon komplikovaly. Ostatní novely vždy přispěly alespoň co do rozsahu ZDP, což mu v jasnosti a přehlednosti rovněž nepřidalo.

Mezi nejvýznamnější zásahy do původního znění ZDP patří implementace práva Evropské unie s cílem dosažení harmonizace s právem Společenství, která byla doplněna do zákonné úpravy s účinností k 1. květnu 2004 a zavedla např. definici daňové evidence, minimální základ daně, opětovně také daňové odpisy nehmotného majetku či nový způsob odepisování administrativních a kancelářských budov. Dalším takovýmto zásahem byla i novela schválená v souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, která zavedla mimo jiné jednotnou sazbu daně z příjmů fyzických osob, základ daně pro zaměstnance ve výši tzv. „superhrubé“ mzdy, výrazné zvýšení slev na dani, byl zrušen minimální základ daně, společné zdanění manželů, zpřísnily se podmínky pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje cenných papírů, atd.

Skutečnost, že při zjišťování základu daně z příjmů fyzických i právnických osob a výše jejich konečné daňové povinnosti musíme aplikovat ještě jiné právní předpisy, se kterými je ZDP provázán nebo z nich přebírá pojmy a definice (např. ZoR, obchodní zákoník, zákon o oceňování majetku, zákoník práce, zákon o správě daní a poplatků, zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku

zaměstnanosti, zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, zákon o investičních pobídkách atd.) a které rovněž doznávají častých změn, má za důsledek, že mnoho poplatníků daně z příjmů musí podstoupit složitý a komplikovaný postup, aby zjistili svou daňovou povinnost a odvedli daň ve správné výši. Často jsou pak nuceni vyhledat odbornou pomoc daňových poradců, aby byli schopni některá ustanovení zákona správně aplikovat.

Aplikaci ZDP neusnadňují ani časté změny některých hodnot, které jsou pravidelně valorizovány a na jejichž použití se ZDP odkazuje, jako např. výše maximálního vyměřovacího základu.

„Postupnými změnami byla narušena systematickosti zákona, zavedení řady titulů osvobození, slev a odpočtů je výsledkem dřívější přehnané snahy řešit po vzoru ekonomicky rozvinutých států hospodářskou politiku, příjmové či sociální otázky poplatníků a jejich ekonomické chování prostřednictvím daně z příjmů. V novém zákonu proto musí dojít zejména ke zpřehlednění a systematickému rozřídění jednotlivých ustanovení a dále k významnému omezení jednotlivých titulů obsahujících různé formy daňových úlev.“⁵³

Ministerstvo financí České republiky se proto rozhodlo provést daňovou reformu, a to nejen vytvořením nového zákona o daních z příjmů, ale také reformu daňového procesu a institucionální reformu – to jsou tři pilíře daňové reformy. Dle vyjádření Ministerstva financí⁵⁴ je hlavním cílem celé daňové reformy snížení administrativní zátěže pro poplatníky a státní správu. Tento cíl je pak blíže vymezen jako maximální zjednodušení legislativy (přehlednost a srozumitelnost zákonů (rekodifikace), zákony založené na zásadách, principech a obecných pravidlech, snižování počtu daní a odvodů) a maximální zjednodušení správy daní (zjednodušení a zrychlení daňového procesu – nový daňový řád, jedno výběrní místo – sloučení výběru daní, cel a odvodů pojistného (jeden formulář, jedno podání, jedna platba), sjednocení vyměřovacích základů daně z příjmů a pojistného, klientský přístup k poplatníkům, centralizace a elektronizace procesů při vytváření efektivní organizace výběru daní a odvodů).

⁵³ Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi. I. Úvod. Webové stránky Ministerstva financí České republiky www.mfcr.cz. Duben 2008.

⁵⁴ Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi. II. Reforma zdaňování příjmů a majetku. Webové stránky Ministerstva financí České republiky www.mfcr.cz. Duben 2008.

Některé z plánovaných kroků již byly téměř dokončeny – jedná se zejména o nový daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád), který nabude účinnosti ke dni 1. ledna 2011, a nahradí tak doposud platný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Postup vytvoření jednoho inkasního místa (JIM), které sjednotí výběr daní, cel i pojistného na veřejnoprávní pojištění, je rozdělen do čtyř fází, přičemž první z nich má za cíl vytvořit Generální finanční ředitelství, které vznikne také ke dni 1. ledna 2011.

Samotný návrh nového zákona o daních z příjmů by měl být předložen Poslanecké sněmovně v první polovině roku 2011. Mezi nejdůležitější změny, které by měl nový zákon o daních z příjmů přinést, patří zrušení daně dědické a darovací, přehlednější uspořádání textu zákona, posílení boje proti vyhýbání se daňové povinnosti a obcházení zákona a důsledné prosazení základních zásad a principů zákona, podpora vědy a výzkumu, podpora usazování mateřských společností v České republice a jednotný základ pro stanovení výše daně z příjmů, sociálního a zdravotního pojistného⁵⁵.

V novém zákoně o daních z příjmů by měla dle dostupných informací⁵⁶ být upřednostněna nižší daňová sazba a široký daňový základ oproti velkému množství úlev a výjimek. Předmětem daně z příjmů by měly obdobně jako doposud být veškeré celosvětové příjmy poplatníků – daňových rezidentů – a příjmy ze zdrojů na území České republiky u daňových nerezidentů. Do předmětu daně z příjmů by se nově měl zahrnout také příjem získaný darováním či děděním, přičemž u fyzických osob, které dle stávající právní úpravy patří do I. a II. skupiny, by tento příjem měl být od daně osvobozen, ledaže se bude jednat o příjem plynoucí z darů přijatých v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo s ekonomickou činností.

Velký důraz je kladen na základní zásady, které by měly být výslovně uvedené v textu zákona a měly by být vodítkem při jakékoli aplikaci zákona. Měla by mezi ně patřit např. zásada, že vyhýbání se daňové povinnosti je zakázáno, atd.

V oblasti daně z příjmů fyzických osob by měly příjmy být nově rozděleny pouze do tří oblastí (příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z ekonomické

⁵⁵ Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi. I. Úvod. Webové stránky Ministerstva financí České republiky www.mfcr.cz. Duben 2008.

⁵⁶ Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi. II. Reforma zdaňování příjmů a majetku. Webové stránky Ministerstva financí České republiky www.mfcr.cz. Duben 2008.

činnosti a ostatní příjmy). Podmínky pro osvobození příjmů z prodeje movitých i nemovitých věcí by měly doznat znatelného zpřísnění. Nezdánitelné části základu daně by měly být z převážné části zachovány v takové právní úpravě, jaká existuje doposud.

Zatím jsou zveřejněny dvě alternativy, jak by měly být zdaněny osobní společnosti a jejich společníci. První varianta počítá s tím, že by osobní obchodní společnosti byly podrobeny dani z příjmů právnických osob, přičemž druhá varianta se přiklání ke stávající právní úpravě, kdy jsou zdaňovány pouze příjmy společníků těchto společností.

Co se týče zdaňování příjmů právnických osob, významnějších změn by se mělo dočkat zejména zdaňování příjmů neziskových subjektů.

Úprava tvorby rezerv a daňově uznatelných položek by měla být začleněna do nového zákona o daních z příjmů, pro zachování přehlednosti jednotlivých ustanovení zákona by však měla být řešena v jeho samostatné části.

6.3 Změny právní úpravy chystané na Slovensku

Co se týče Slovenské republiky, u daně z příjmů fyzických osob by měla být především zrušena nezdánitelná část daně na doplňkové důchodové spoření, životní pojištění a účelové spoření. Dále by měla být zrušena nezdánitelná část daně na příjmy z pronájmu, kapitálového majetku a ostatní příjmy, nezdánitelná část daně tedy zůstane jen pro příjmy ze závislé činnosti a z podnikání. U právnických osob by největší změnou mělo být zdanění příjmů obcí a vyšších územně samosprávných celků z prodeje a nájmu majetku. Daňová reforma na Slovensku stále pokračuje, do konce roku 2013 by měla být dokončena první z jejích dvou fází.

7. Závěr

Analýzou českého i slovenského systému zdanění obchodních společností a jejich společníků by se dalo dospět k závěru, že oba systémy jsou si v mnoha ohledech velmi podobné. Slovenská republika však provedením daňové reformy dosáhla patrného zjednodušení daňového systému a zároveň se dostala mezi země s nejnižšími daňovými sazbami v Evropské unii. Velkou výhodou slovenského systému daně z příjmů je zejména zrušení daně z dividend a podílů na zisku. Lze také pozorovat, že Česká republika se v rámci probíhající reformy systému zdaňování příjmů inspirovala slovenskou daňovou reformou a ubírá se v současnosti v mnoha ohledech obdobným směrem; hlavní snahou je nyní vytvoření nového jednoduchého a srozumitelného zákona o daních z příjmů.

Na následujícím příkladu si uvedeme praktický dopad daně z příjmů na zisky jednotlivých společností a jejich společníků jak v České tak ve Slovenské republice. Příklad bude obsahovat ukázkou zdanění těchto příjmů:

1. příjem osobní obchodní společnosti (veřejné obchodní společnosti) se sídlem v České republice se základem daně ve výši 1 mil. Kč, která má čtyři společníky – dva z nich jsou čeští daňoví rezidenti – fyzická (A) a právnická (B) osoba – a dva slovenští daňoví rezidenti – fyzická (C) a právnická (D) osoba,
2. příjem osobní obchodní společnosti (veřejné obchodní společnosti) se sídlem na Slovensku se základem daně ve výši 1 mil. Kč (po přepočtu), která má čtyři společníky – dva z nich jsou čeští daňoví rezidenti – fyzická (A) a právnická (B) osoba – a dva slovenští daňoví rezidenti – fyzická (C) a právnická (D) osoba,
3. příjem kapitálové obchodní společnosti (společnosti s ručením omezeným) se sídlem v České republice se základem daně ve výši 1 mil. Kč, která má čtyři společníky – dva z nich jsou čeští daňoví rezidenti – fyzická (A) a právnická (B) osoba – a dva slovenští daňoví rezidenti – fyzická (C) a právnická (D) osoba,
4. příjem kapitálové obchodní společnosti (společnosti s ručením omezeným) se sídlem na Slovensku se základem daně ve výši 1 mil. Kč (po přepočtu), která má čtyři společníky – dva z nich jsou čeští daňoví rezidenti – fyzická (A) a

právnícká (B) osoba – a dva slovenští daňoví rezidenti – fyzická (C) a právnícká (D) osoba.

7.1 Příklad zdanění veřejné obchodní společnosti se sídlem v České republice a jejich společníků – českých a slovenských daňových rezidentů

Veřejná obchodní společnost není poplatníkem daně z příjmů právnických osob v České republice, její základ daně tedy bude rozdělen mezi jednotlivé společníky, zde rovným dílem. Stejný způsob zdanění bude použit u komplementářů komanditní společnosti.

Veřejná obchodní společnost

Základ daně společnosti = 1 000 000 Kč

Daňová povinnost = 0

Společník A – fyzická osoba český daňový rezident

Základ daně společníka A = 1 000 000 Kč / 4 = 250 000 Kč

Daňová povinnost = 250 000 * 0,15 = 37 500 Kč

Čistý zisk = 250 000 – 37 500 = 212 500 Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 15 %

Společník B – právnícká osoba český daňový rezident

Základ daně společníka B = 250 000 Kč

Daňová povinnost = 250 000 * 0,19 = 47 500 Kč

Čistý zisk = 250 000 – 47 500 = 202 500 Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 19 %

Společník C – fyzická osoba slovenský daňový rezident

Základ daně společníka C = 250 000 Kč

Daňová povinnost v České republice = 250 000 * 0,15 = 37 500 Kč

Daňová povinnost na Slovensku = 250 000 * 0,19 – 37 500 = 10 000 Kč

Celková povinnost po zápočtu daně = 37 500 + 10 000 = 47 500 Kč

Čistý zisk = 250 000 – 37 500 – 10 000 = 202 500 Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 19 %

Společník D – právnícká osoba slovenský daňový rezident

Základ daně společníka C = 250 000 Kč

Daňová povinnost v České republice = 250 000 * 0,19 = 47 500 Kč

Daňová povinnost na Slovensku = $250\,000 * 0,19 - 47\,500 = 0$ Kč

Celková povinnost po zápočtu daně = $47\,500 + 0 = 47\,500$ Kč

Čistý zisk = $250\,000 - 47\,500 = 202\,500$ Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 19 %

7.2 Příklad zdanění veřejné obchodní společnosti se sídlem na Slovensku a jejích společníků – českých a slovenských daňových rezidentů

Veřejná obchodní společnost není poplatníkem daně z příjmů právnických osob na Slovensku, její základ daně tedy bude rozdělen mezi jednotlivé společníky, zde rovným dílem. Stejný způsob zdanění bude použit u komplementářů komanditní společnosti.

Veřejná obchodní společnost

Základ daně společnosti = 1 000 000 Kč

Daňová povinnost = 0

Společník A – fyzická osoba český daňový rezident

Základ daně společníka A = $1\,000\,000 \text{ Kč} / 4 = 250\,000$ Kč

Daňová povinnost na Slovensku = $250\,000 * 0,19 = 47\,500$ Kč

Daňová povinnost v České republice = $250\,000 * 0,15 - 37\,500 = 0$

Celková povinnost po zápočtu daně = $47\,500 + 0 = 47\,500$ Kč

Čistý zisk = $250\,000 - 47\,500 = 202\,500$ Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 19 %

Společník B – právnická osoba český daňový rezident

Základ daně společníka B = 250 000 Kč

Daňová povinnost na Slovensku = $250\,000 * 0,19 = 47\,500$ Kč

Daňová povinnost v České republice = $250\,000 * 0,19 - 47\,500 = 0$

Celková povinnost po zápočtu daně = $47\,500 + 0 = 47\,500$ Kč

Čistý zisk = $250\,000 - 47\,500 = 202\,500$ Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 19 %

Společník C – fyzická osoba slovenský daňový rezident

Základ daně společníka C = 250 000 Kč

Daňová povinnost = $250\,000 * 0,19 = 47\,500$ Kč

Čistý zisk = $250\,000 - 47\,500 = 202\,500$ Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 19 %

Společník D – právnická osoba slovenský daňový rezident

Základ daně společníka C = 250 000 Kč

Daňová povinnost = 250 000 * 0,19 = 47 500 Kč

Čistý zisk = 250 000 – 47 500 = 202 500 Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 19 %

7.3 Příklad zdanění společnosti s ručením omezeným se sídlem v České republice a jejich společníků – českých a slovenských daňových rezidentů

Společnost s ručením omezeným bude platit daň ze svých příjmů v České republice a zisk po zdanění rozdělí mezi své společníky, kteří je pak znovu zdaní srážkovou daní v České republice (nejedná se o dceřinou a mateřskou společnost, již plynoucí dividendy by byly v České republice od daně osvobozeny). Pro společníky – slovenské daňové rezidenty se pro účely zdanění na Slovensku nebude jednat o příjem, který by byl předmětem slovenské daně z příjmů. Stejný způsob zdanění bude použit u komanditistů komanditní společnosti i akcionářů akciové společnosti.

Společnost s ručením omezeným

Základ daně společnosti = 1 000 000 Kč

Daňová povinnost = 1 000 000 * 0,19 = 190 000 Kč

Čistý zisk společnosti = 810 000 Kč

Společník A – fyzická osoba český daňový rezident

Základ daně společníka A = 810 000 Kč / 4 = 202 500 Kč

Daňová povinnost = 202 500 * 0,15 = 30 375 Kč

Čistý zisk = 202 500 – 30 375 = 172 125 Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 31,15 %

Společník B – právnická osoba český daňový rezident

Základ daně společníka B = 202 500 Kč

Daňová povinnost = 202 500 * 0,15 = 30 375 Kč

Čistý zisk = 202 500 – 30 375 = 172 125 Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 31,15 %

Společník C – fyzická osoba slovenský daňový rezident

Základ daně společníka C = 202 500 Kč

Daňová povinnost v České republice = $202\,500 * 0,15 = 30\,375$ Kč

Daňová povinnost na Slovensku = 0

Celková povinnost = 30 375 Kč

Čistý zisk = $202\,500 - 30\,375 = 172\,125$ Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 31,15 %

Společník D – právnická osoba slovenský daňový rezident

Základ daně společníka C = 202 500 Kč

Daňová povinnost v České republice = $202\,500 * 0,15 = 30\,375$ Kč

Daňová povinnost na Slovensku = 0

Celková povinnost = 30 375 Kč

Čistý zisk = $202\,500 - 30\,375 = 172\,125$ Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 31,15 %

7.4 Příklad zdanění společnosti s ručením omezeným se sídlem na Slovensku a jejich společníků – českých a slovenských daňových rezidentů

Společnost s ručením omezeným bude platit daň ze svých příjmů na Slovensku a zisk po zdanění rozdělí mezi své společníky, který na Slovensku nebude předmětem daně, nicméně v České republice se znovu zdaní srážkovou daní. Stejný způsob zdanění bude použit u komanditistů komanditní společnosti i akcionářů akciové společnosti.

Společnost s ručením omezeným

Základ daně společnosti = 1 000 000 Kč

Daňová povinnost = $1\,000\,000 * 0,19 = 190\,000$ Kč

Čistý zisk společnosti = 810 000 Kč

Společník A – fyzická osoba český daňový rezident

Základ daně společníka A = $810\,000 \text{ Kč} / 4 = 202\,500$ Kč

Daňová povinnost na Slovensku = 0

Daňová povinnost v České republice = $202\,500 * 0,15 = 30\,375$ Kč

Celková povinnost = 30 375 Kč

Čistý zisk = $202\,500 - 30\,375 = 172\,125$ Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 31,15 %

Společník B – právnická osoba český daňový rezident

Základ daně společníka B = 202 500 Kč

Daňová povinnost na Slovensku = 0

Daňová povinnost v České republice = $202\,500 * 0,15 = 30\,375$ Kč

Celková povinnost = 30 375 Kč

Čistý zisk = $202\,500 - 30\,375 = 172\,125$ Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 31,15 %

Společník C – fyzická osoba slovenský daňový rezident

Základ daně společníka C = 202 500 Kč

Daňová povinnost = 0

Čistý zisk = 202 500 Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 19%

Společník D – právnická osoba slovenský daňový rezident

Základ daně společníka C = 202 500 Kč

Daňová povinnost = 0

Čistý zisk = 202 500 Kč

Celková míra zdanění základu daně společnosti u společníka = 19%

7.5 Shrnutí

V následující tabulce shrnující míru zdanění jednotlivých společníků vůči základu daně jednotlivých společností lze názorně vidět, který režim je nejvýhodnější:

Společník →	Společník fyzická osoba český daňový rezident	Společník právnická osoba český daňový rezident	Společník fyzická osoba slovenský daňový rezident	Společník právnická osoba slovenský daňový rezident
Společnost ↓				
Veřejná obchodní společnost se sídlem v ČR	15%	19%	19%	19%
Veřejná obchodní společnost se sídlem v SR	19%	19%	19%	19%
Komanditní společnost se sídlem v ČR	Komplementář 15%	Komplementář 19%	Komplementář 19%	Komplementář 19%
	Komanditista 31,15%	Komanditista 31,15%	Komanditista 31,15%	Komanditista 31,15%

Komanditní společnost se sídlem v SR	Komplementář 19%	Komplementář 19%	Komplementář 19%	Komplementář 19%
	Komanditista 31,15%	Komanditista 31,15%	Komanditista 19%	Komanditista 19%
Společnost s ručením omezeným se sídlem v ČR	31,15%	31,15%	31,15%	31,15%
Společnost s ručením omezeným se sídlem v SR	31,15%	31,15%	19%	19%
Akciová společnost se sídlem v ČR	31,15%	31,15%	31,15%	31,15%
Akciová společnost se sídlem v SR	31,15%	31,15%	19%	19%

Ze souhrnu vidíme, že daleko nejvýhodnější režim zdaňování příjmů má společník české veřejné obchodní společnosti či komplementář komanditní společnosti – český daňový rezident; míra zdanění je 15%, v případě slovenské veřejné obchodní či komanditní společnosti je to 19%. Nízké daňové zatížení je však v tomto případě vyváжено jinými nevýhodami, tj. zejména skutečností, že společník veřejné obchodní společnosti či komplementář komanditní společnosti ručí neomezeně za závazky společnosti celým svým majetkem.

Největší rozdíl v režimu zdaňování příjmů v České republice a Slovenské republice je u společníků kapitálových společností a komanditistů komanditních společností, jelikož se projevuje skutečnost, že dividendy a podíly na zisku nejsou na Slovensku předmětem daně z příjmů, kdežto v České republice jsou zdaňovány srážkovou daní ve výši 15%. Společníci kapitálových společností – čeští daňoví rezidenti – tak „přijdou“ v České republice až o 31,15% původního zisku společnosti – ať už českého či slovenského daňového rezidenta, kdežto společníci kapitálových společností – slovenští daňoví rezidenti v případě účasti na společnosti – slovenském daňovém rezidentovi – „přijdou“ pouze o 19% zisku společnosti.

Seznam zkratek

ObchZ	zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
SZDP	zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů
SZDZ	smlouva o zamezení dvojímu zdanění
SZDZ CZ-SK	sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZoR	zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
ŽivZ	zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

Použitá literatura

1. Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník. Komentář. 10., podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2005
2. Pelikánová, I. Komentář k obchodnímu zákoníku. 2. díl, 3. vyd., Praha: Aspi Publishing, 2004
3. Pelikánová, I., Černá, S. a kol. Obchodní právo. Společnosti obchodního práva a družstva. II. díl, Praha: ASPI, a.s., 2006
4. Černá, S. Obchodní právo. Akciová společnost. 3. díl, Praha: ASPI, 2006
5. Pavel Šturma, Michal Tomášek et al. Nové jevy v právu na počátku 21. století. III., Proměny veřejného práva. Praha : Karolinum, 2009
6. Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem k 1. 9. 2009. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009
7. Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX, 2008
8. Janoušek, L. a kol. Daňové a nedaňové náklady a výdaje. 3. vyd., Praha: Aspi Publishing, 2002
9. Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009
10. Rylová, Z. Mezinárodní dvojí zdanění, 3 aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009
11. Medved', J. a kol. Daňová teória a daňový systém. Bratislava: Sprint dva, 2009
12. Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008
13. Pauličková, A., Bakeš, M. a kol. Finančné právo na Slovensku a v Čechách. Bratislava: Eurounion, spol. s r.o., 2007, str. 93
14. Bieliková, M., Faiglová, S. a kol. Nová příručka k dani z příjmov s příklady. Bratislava: EPOS, 2004
15. Široký, J. Daně v Evropské unii. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, 2010

ČLÁNKY

1. Vybrané závěry z jednání Koordinačního výboru KDP ČR s Ministerstvem financí ČR - www.kdpcr.org
2. Vybrané články z bulletinu Komory daňových poradců České republiky

WEBOVÉ STRÁNKY

www.mfcr.cz – webové stránky Ministerstva financí České republiky

(zejména materiály k reformě daňového systému 2010 ze stránky

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html)

<http://cds.mfcr.cz> – webové stránky České daňové správy

www.kdpcr.org – webové stránky Komory daňových poradců České republiky

www.finance.gov.sk – webové stránky Ministerstva financí Slovenskej republiky

PŘÁVNÍ PŘEDPISY

1. zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
2. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
3. zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
4. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
5. sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
6. zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů
7. modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění

Resumé v českém jazyce a klíčová slova

Moje diplomová práce s názvem „Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků (srovnání právní úpravy v České republice a Slovenské republice)“ se zabývá zejména rozdíly mezi právní úpravou systému zdanění příjmů v České a Slovenské republice. Zatímco obchodní společností může být pouze právnická osoba, společníkem obchodní společnosti může být rovněž fyzická osoba. Proto jsou do porovnání v této diplomové práci zahrnuty obě oblasti daně z příjmů – jak fyzických tak i právnických osob.

Diplomová práce obsahuje úvod a dále sedm kapitol. První kapitola popisuje nejdůležitější charakteristické rysy jednotlivých obchodních společností, jak jsou upraveny v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Představila jsem klíčové rysy nejčastějších právních forem obchodních společností – veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti, společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti. Právní úprava těchto typů obchodních společností je v České a Slovenské republice obdobná.

Druhá kapitola pojednává o právní úpravě daně z příjmů fyzických i právnických osob v České republice – dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Kapitola je rozdělena dle jednotlivých částí ZDP, tj. nejprve popisuje specifika daně z příjmů z fyzických osob, dále specifika daně z příjmů právnických osob a je zakončena popisem ustanovení společných pro oba druhy daně.

Legislativa specifická pro systém zdanění osobních (veřejných obchodních společností), „hybridních“ (komanditních společností) a kapitálových (společností s ručením omezeným a akciových společností) obchodních společností a jejich společníků v České republice je popsána ve třetí kapitole.

Čtvrtá kapitola této diplomové práce se zaměřuje na základní principy mezinárodního zdanění, tj. principy stanovené v Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku a jednotlivé metody k zamezení dvojímu zdanění příjmů. Dále obsahuje popis obecného systému zdanění příjmů českých daňových rezidentů plynoucí jim ze zdrojů v zahraničí a českých daňových nerezidentů plynoucí jim ze zdrojů na území České republiky. Zvláštní pozornost je věnována

mezinárodnímu zdanění příjmů jednotlivých právních forem osobních a kapitálových obchodních společností a jejich společníků.

Slovenská právní úprava daně z příjmů fyzických a právnických osob je zkoumána v páté kapitole, přičemž důraz je kladen na hlavní rozdíly mezi českou a slovenskou právní úpravou zdanění příjmů. Nejprve je popsán obecný systém zdanění příjmů a následně je přiblíženo zdanění příjmů osobních a kapitálových obchodních společností a jejich společníků. Základní pravidla mezinárodního zdanění dle slovenské právní úpravy jsou rovněž zmíněna.

Šestá kapitola se zaměřuje na návrhy *de lege ferenda* v oblasti daně z příjmů, přičemž diskutovanými tématy jsou možné výhody obchodních společností v právní formě evropské společnosti, novela ZDP účinná od 1. ledna 2011, česká daňová reforma založená na třech pilířích a navrhovaný nový zákon o daních z příjmů. Změny slovenské legislativy, které mají nabýt účinnosti od 1. ledna 2011, jsou rovněž zmíněny.

Závěr v sedmé kapitole shrnuje všechna uvedená pravidla aplikovaná při zdaňování příjmů v České a Slovenské republice do praktického příkladu znázorňujícího daňové dopady české a slovenské právní úpravy na příjmy jednotlivých právních forem obchodních společností a jejich společníků s ohledem na skutečnost, ve které zemi je daná společnost považována za daňového rezidenta.

Klíčová slova

daň z příjmů, mezinárodní zdanění

Resumé v anglickém jazyce a klíčová slova

Taxation of income of business companies and their members (comparison of legal regulation in the Czech Republic and the Slovak Republic)

My diploma thesis called “Taxation of income of business companies and their members (comparison of legal regulation in the Czech Republic and the Slovak Republic)” focuses mainly on the differences between legal regulation of system of income taxation in the Czech and Slovak Republic. Whereas a business company could be considered solely a legal entity, a member of a business company could be an individual as well. Therefore both areas of income taxation – personal and corporate income tax – are included into the comparison in this diploma thesis.

After the introduction the thesis is divided into seven chapters. The first one describes the most important characteristics of particular business companies as they are stipulated in Act No. 513/1991 Coll., Commercial Code, as amended. I have introduced the key features of the most known legal forms of business companies – general partnership, limited partnership, limited liability company and joint stock company. The legal regulation of these types of business companies is similar in the Czech and Slovak Republic.

The second chapter deals with legal regulation of both personal and corporate income taxation in the Czech Republic – according to Act No 586/1992 Coll., Act on Income Taxes, as amended (hereinafter “Act on Income Taxes”). The chapter is subdivided in compliance with the particular sections of the Act on Income Taxes, i.e. describes the personal income tax specifications at first, then corporate income tax specifications and ends with description of provisions common for both kinds of the tax.

Legislation special for the system of income taxation of personal (general partnership), “hybrid” (limited partnership) and capital (limited liability company and joint stock company) companies and their members in the Czech Republic is described in the third chapter.

The fourth chapter of this thesis concentrates on basic principles of international taxation, i.e. principles set in the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and particular methods avoiding double taxation of income. Then it describes

general system of taxation of Czech tax residents' income arising from the sources abroad and Czech tax non-residents' income arising from the sources located in the Czech Republic. Special attention is paid to the international taxation of income of particular legal forms of the personal and capital business companies and their members.

Slovak personal and corporate income tax legislation is examined in the fifth chapter while the stress is put on the main differences between Czech and Slovak legal regulation of income taxation. At first the general system of income taxation is analyzed and then the taxation of income of personal and capital business companies and their members is more detailed. Basic principles of the international taxation according to Slovak legislation are also mentioned.

The sixth chapter focuses on *de lege ferenda* proposals in the field of income taxation, whereas the discussed topics are possible advantages of business companies in the legal form of *Societas Europaea*, new amendment to the Czech Act on Income Taxes effective as of 1st January 2011, Czech tax reform based on three pillars and proposed new income tax act. Changes of Slovak legislation that should become effective as of 1st January 2011 are mentioned as well.

The conclusion in the seventh chapter resumes all the mentioned rules applied in income taxation in the Czech and Slovak Republic into a practical example of tax impacts of Czech and Slovak income tax legislation on the income of particular legal forms of the business companies and their members with respect to the fact where the business company is considered a resident for income tax purposes.

Keywords

Income tax, international taxation