

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE  
PRÁVNICKÁ FAKULTA



Pavel Bobek

**ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ A  
JEJICH SPOLEČNÍKŮ (SROVNÁNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY  
V ČR A VE VYBRANÝCH STÁTECH EU)**

**diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce: 7. listopadu 2014

## **ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ**

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

V Praze dne 7. listopadu 2014

.....

podpis

## **PODĚKOVÁNÍ**

Děkuji panu JUDr. Petru Novotnému Ph.D. za vedení mé diplomové práce a za pomoc poskytnutou při jejím vypracování. Dále bych chtěl poděkovat rodině, přítelkyni a přátelům za jejich podporu.

## **OBSAH:**

ÚVOD.....	1
1 Daň z příjmů v České republice.....	3
1.1 Právní úprava zdanění příjmů.....	3
1.2 Daň z příjmů fyzických osob.....	5
1.2.1 Subjekt daně z příjmů fyzických osob.....	5
1.2.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob.....	6
1.2.3 Osvobození od daně z příjmů fyzických osob.....	7
1.2.4 Základ daně z příjmů fyzických osob.....	8
1.2.5 Položky upravující základ daně z příjmů fyzických osob.....	9
1.2.6 Sazba daně z příjmů fyzických osob.....	10
1.2.7 Slevy na dani.....	10
1.2.8 Samostatný základ daně.....	11
1.3 Daň z příjmů právnických osob.....	12
1.3.1 Subjekt daně z příjmů právnických osob.....	12
1.3.2 Předmět daně z příjmů právnických osob.....	13
1.3.3 Osvobození od daně z příjmů právnických osob.....	13
1.3.4 Základ daně z příjmů právnických osob.....	14
1.3.5 Položky upravující základ daně.....	16
1.3.6 Sazba daně z příjmů právnických osob.....	17
1.3.7 Slevy na dani z příjmů právnických osob.....	17
1.3.8 Samostatný základ daně z příjmů právnických osob.....	18
2 Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků.....	19
2.1 Zdanění příjmů osobních společností a jejich společníků.....	19
2.1.1 Zdanění příjmů veřejné obchodní společnosti a jejich společníků.....	19
2.1.2 Zdanění příjmů komanditní společnosti a jejich společníků.....	21
2.2 Zdanění příjmů kapitálových společností.....	22
2.2.1 Zdanění příjmů společnosti s ručením omezeným a jejich společníků.....	22
2.2.2 Zdanění příjmů akciové společnosti a jejich společníků.....	24

3	Mezinárodní dvojí zdanění příjmů.....	30
3.1	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění .....	31
3.2	Opatření k zamezení dvojího zdanění.....	32
3.2.1	Jednostranná opatření .....	32
3.2.2	Dvoustranná opatření.....	32
3.2.3	Vícestranná opatření .....	33
3.3	Metody zamezení dvojího zdanění .....	33
3.3.1	Metoda započtení daně .....	33
3.3.2	Metoda vynětí příjmů.....	34
3.3.3	Zaplacená daň jako daňový náklad.....	35
4	Zdanění příjmů ve Slovenské republice.....	36
4.1	Základní pojmy .....	36
4.1.1	Subjekt daně.....	36
4.1.2	Předmět daně.....	37
4.1.3	Základ daně.....	38
4.1.4	Sazba daně .....	38
4.1.5	Osvobození od daně.....	39
4.2	Zdanění příjmů osobních společností .....	40
4.2.1	Veřejná obchodní společnost a její společníci .....	40
4.2.2	Srovnání právních úprav .....	41
4.2.3	Komanditní společnost a její společníci .....	41
4.2.4	Srovnání právních úprav .....	42
4.3	Zdanění příjmů kapitálových společností .....	43
4.3.1	Zdanění příjmů společnosti s ručením omezeným a jejich společníků .....	43
4.3.2	Srovnání právních úprav .....	45
4.3.3	Zdanění příjmů akciové společnosti a jejich akcionářů.....	46
4.3.4	Srovnání právních úprav .....	47
5	Zdanění příjmů v Nizozemí .....	48
5.1	Základní pojmy .....	49
5.1.1	Subjekt daně.....	49

5.1.2	Předmět daně a osvobození od daně .....	50
5.1.3	Základ daně .....	51
5.1.4	Sazba daně .....	52
5.2	Zdanění příjmů osobních společností a jejich společníků .....	53
5.3	Srovnání právních úprav .....	55
5.4	Zdanění příjmů kapitálových společností a jejich společníků .....	56
5.5	Srovnání právních úprav .....	60
	ZÁVĚR .....	61
	POUŽITÉ ZKRATKY .....	65
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ .....	66
	RESUMÉ .....	71
	ABSTRACT .....	72
	KLÍČOVÁ SLOVA – KEY WORDS .....	73
	NÁZEV DIPLOMOVÉ PRÁCE V ANGLICKÉM JAZYCE .....	73

# ÚVOD

Zdanění příjmů obchodních společností a další daňové aspekty podnikání jsou stále aktuálním tématem pro veškeré tuzemské i cizozemské investory. Daňová zátěž obchodních společností je také jedním z hlavních faktorů, podle kterých se zakládající členové společnosti rozhodují, ve kterém státě svoji společnost založí. V současnosti se veškeré obchodní společnosti i jejich společníci snaží o co největší daňovou optimalizaci, a tedy následně o co nejnižší daňovou povinnost. Toto téma jsem si zvolil proto, abych umožnil srovnání možností, které nabízejí daňově právní úpravy různých států. Přestože je dané téma poměrně široké, mým cílem je poskytnout informace o právní úpravě zdanění všech obchodních společností tak, aby bylo možné komplexněji porovnávat právní úpravy zdanění v různých státech.

Bohužel, lze obecně říci, že daňový systém v České republice nepatří k těm nejefektivnějším. Daňové zatížení v České republice je dlouhodobě nad průměrem členských zemí Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD z anglického názvu *Organization for Economic Co-operation and Development*). Toto břemeno tvoří podle průzkumu Doing Business 2015, zkoumajícího daňovou zátěž<sup>1</sup>, pro podnikatele v ČR až 48,5 % ze zisků, podnikatel v průměru provede 8 daňových plateb za rok a příprava podání daňového přiznání trvá 413 hodin ročně. S tímto nelichotivým výsledkem se Česká republika uvedeném průzkumu umístila až na 119. místě ze 189 hodnocených. Slovenská republika se umístila na 100. místě s daňovou zátěží ve výši 48,6 % ze zisků společnosti, 20 daňovými platbami za rok, ale s časovou náročností pouze 207 hodin.<sup>2</sup> Třetím státem, který budu zkoumat z pohledu právní úpravy daní z příjmů, je Nizozemí. Tento stát je jeden z nejvyspělejších v západní Evropě a v žebříčku Doing Business 2015 se v kategorii daňové zátěže umístil na 23. místě.<sup>3</sup> V této práci budu zkoumat, proč se Česká republika umístila až daleko za Slovenskou republikou, která měla při svém vzniku, po rozpadu

---

<sup>1</sup> Doing Business in Czech republic: Paying taxes. *Doing Business* [online]. 2014 [cit. 2014-10-31]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/czech-republic/#paying-taxes>

<sup>2</sup> Doing Business in Slovak republic: Paying taxes. *Doing Business* [online]. 2014 [cit. 2014-10-31]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/slovakia/#paying-taxes>

<sup>3</sup> Doing Business in Netherlands: Paying taxes. *Doing Business* [online]. 2014 [cit. 2014-10-31]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/netherlands/#paying-taxes>

společného státu, stejnou právní úpravu jako Česká republika. Také budu srovnávat právní úpravu zdanění příjmů mezi vyspělým Nizozemím, jakožto státem západní Evropy, a právní úpravu v České republice, jakožto státu střední Evropy, který byl v minulosti součástí tzv. východního bloku.

Pro umožnění srovnání právních úprav se zaměřuji jednak na konkrétní zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků, jednak na konstrukční prvky daně z příjmů. Tyto konstrukční prvky jsou popsány vždy na začátku kapitol týkajících se jednotlivých států a jsou nezbytným základem pro další zkoumání aspektů zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků. V kapitole týkající se České republiky jsou uvedeny veškeré podstatné změny provedené zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, jehož jednotlivá ustanovení nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2014, a poprvé i novelou ve formě zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Tyto novely přinášejí mnoho nových pojmů a institutů, ale zároveň jsou pouze dílčí novelou, které neobsahují koncepční změny. Stále tedy oproti Slovenské republice máme zákon o daních z příjmů z roku 1992. Slovenská republika zažila v roce 2004 velkou daňovou reformu, během které byl přijat i nový zákon o daních z příjmů.

Vzhledem ke stále větší globalizaci a mezinárodní obchodní činnosti společností se v jedné z kapitol budu věnovat i mezinárodnímu dvojímu zdanění. Za velmi důležitou považuji znalost mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, jelikož tyto smlouvy jsou jedním z nejdůležitějších aspektů pro rozhodnutí o založení obchodních společností v jiných státech, ale také pro zahraniční investice nebo pro kapitálovou účast v zahraničních společnostech. Druhotným cílem této kapitoly je přiblížit proces mezinárodního zdanění, včetně vysvětlení opatření a metod užitých k zamezení dvojího zdanění.

Pro vypracování této práce budu využívat veškeré právní předpisy, jakož i komentáře k nim vydané, a judikaturu, která se daných ustanovení týká. Pro vymezení konstrukčních prvků použiji různé odborné publikace, odborné daňové a právní časopisy a také daňově-právní webové portály. Při vypracování této práce využiji metodu kompilační, analytickou a především metodu komparační.



# 1 Daň z příjmů v České republice

## 1.1 Právní úprava zdanění příjmů

Základním právním předpisem, který upravuje daně z příjmů na území České republiky, je zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, účinný od 1. ledna 1993 (dále jen zákon o daních z příjmů).

Zákon o daních z příjmů je rozdělen na osm částí. Část první upravuje daň z příjmů fyzických osob a další aspekty této daně, např. kdo je poplatníkem, co je předmětem osvobození od daně, základ daně, různé typy činností zatížených touto daní a další. V části druhé je upravena daň z příjmů právnických osob, včetně jejich aspektů. Systematika této části je téměř shodná se systematikou první části. Část třetí pak obsahuje společná ustanovení pro daň z příjmů fyzických i právnických osob. Mezi ustanovení této části patří např. úprava nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zisků (náklady), odpisy hmotného majetku, položky odčitatelné od základu daně, slevy na dani, zálohy na daň a další. Část čtvrtá, pátá a šestá se také vztahují na daň z příjmů fyzických i právnických osob. Část šestá, konkrétně pak ustanovení §39c až §39o, bude účinná až od 1. ledna 2015. Tato část bude upravovat odvod z úhrnu mezd. Část sedmá upravuje pravomoci vlády a Ministerstva financí a část osmá obsahuje přechodná a závěrečná ustanovení.

Zákon o daních z příjmů je často kritizován členy odborné právnické obce. Vytýkána je mu zejména jeho komplikovanost, nesrozumitelnost a netransparentnost. Některá ustanovení zákona o daních z příjmů jsou označena číslem a písmenem, např. § 38mc, protože časté novelizace donutily zákonodárce vsunovat nové a nové paragrafy. Také členění jednotlivých paragrafů je komplikované a nalezneme i odstavce označené písmenem zk). Takto složité členění nepřispívá ke srozumitelnosti právní úpravy pro podnikatelské subjekty. Dalším z problémů je nestálost zákona o daních z příjmů, jelikož za dobu své účinnosti byl již více než 130krát novelizován, což znamená v průměru více než 6 novel za rok.

Stěžejní změnu v daních z příjmů přineslo zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Jednou ze zásadních změn je prodloužení doby vlastnictví cenného papíru pro účely osvobození příjmů plynoucích z jeho převodu, kdy se doba 6 měsíců prodlužuje na 3 roky. Pokud se však bude jednat o kmenový list,

tedy cenný papír k podílu na společnosti s ručením omezeným, prodlužuje se tato doba na 5 let (tedy shodně jako doba pro osvobození příjmů z převodu podílu na společnosti s ručením omezeným).<sup>4</sup> Novelizovaný zákon o daních z příjmů také nově obsahuje osvobození od daně pro příjmy z prodeje cenného papíru, pokud jejich úhrn nepřesáhne částku 100.000 Kč za rok.<sup>5</sup> Novela také přináší zvýšení obecného limitu pro odpočet hodnoty daru z 5 % na 10 % základu daně z příjmů právnických osob, a navíc nyní i bez rozdílu obdarované osoby. U fyzických osob je tento limit zvýšen z 10 % na 15 % základu daně z příjmů fyzických osob. Dále zákon o daních z příjmů doznává změn pojmových a systémových, a to především v návaznosti na rekodifikaci soukromého práva. Bohužel tak činí ne vždy zcela důsledně, a proto se v zákoně o daních objevují jak pojmy starší, tak pojmy novější nebo pojmy zvláštní pouze pro zákon o daních, například „společně hospodařící domácnost“.

Novela provedená zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. je svou rozsáhlostí jednou z největších. Bohužel však větší transparentnost a srozumitelnost do zákona o daních z příjmů nepřináší. Natolik používaný zákon, jako je bezesporu zákon o daních z příjmů, by si zcela jistě zasloužil zásadní změnu, díky níž by poskytoval právní jistotu a svojí jednoduchostí přispěl k zjednodušení výpočtu daňové povinnosti všech daňových poplatníků. Vzhledem k politicko-ekonomické situaci a plánu legislativních prací Ministerstva financí České republiky pro roky 2015 až 2017 se tato možnost jeví jako velmi nepravděpodobná.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> NOVOTNÝ, Petr. Hlavní změny zákona o daních z příjmů. *Daňové zákony: úplná znění platná k ...* Praha: Grada, 1999-. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9. s. 7.

<sup>5</sup> Novinky na daních z příjmů od roku 2014. Finanční správa [online]. 2014 [cit. 2014-06-03]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2014/novinky-na-danich-z-prijmu-od-roku-2014-4706>

<sup>6</sup> Výhled legislativních prací MF na léta 2015 až 2017. Ministerstvo financí ČR [online]. 2014 [cit. 2014-06-03]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/plan-legislativnich-praci-ministerstva/2014/vyhled-legislativnich-praci-mf-na-leta-2-17408>

## 1.2 Daň z příjmů fyzických osob

### 1.2.1 Subjekt daně z příjmů fyzických osob

Ustanovení § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů nám stanovuje, že subjektem daně z příjmů fyzických osob jsou všechny fyzické osoby. Oproti dřívější úpravě pak nově tyto poplatníky dále dělí na daňové rezidenty České republiky a daňové nerezidenty. Rozdělení na daňové rezidenty a nerezidenty je otázkou daňové terminologie a v jiných oblastech práva se nevyskytuje.

Za daňového rezidenta České republiky se považuje každá fyzická osoba mající na území České republiky trvalé bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Daňovým rezidentem, který se zde obvykle zdržuje, je fyzická osoba, která v daném kalendářním roce pobývala na území České republiky alespoň po dobu 183 dnů, a to buď souvisle nebo i přerušovaně. Poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří splňují podmínky stanovené v zákoně o daních, mají tzv. neomezenou daňovou povinnost. Příjmy poplatníka podléhají dani z příjmů bez ohledu na místo zdroje těchto příjmů.

Daňoví nerezidenti jsou vymezeni v § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů negativně jako všichni poplatníci, kteří nejsou daňovými rezidenty České republiky, nebo pokud to o nich stanoví mezinárodní smlouva. Daňoví nerezidenti mají tzv. omezenou daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy, které pocházejí ze zdrojů na území České republiky. Výjimkou jsou osoby, které se zdržují na území České republiky za účelem studia nebo léčení. I v případě překročení doby 183 dnů, stanovené v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů, se tyto osoby považují se za daňové nerezidenty. Daňovým nerezidentem může být i občan České republiky s bydlištěm nebo trvalým pobytem v zahraničí<sup>7</sup>.

Za subjekt daně z příjmů fyzických osob lze označit rovněž plátce této daně, kterým může být jak fyzická, tak právnická osoba (srov. ustanovení § 20 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem k ...* 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2000-. *Daně (ANAG)*. 1119 s. ISBN 978-80-7263-867-3. s. 29.

<sup>8</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, 519 s. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

## 1.2.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob

Zákon o daních z příjmů v § 3 odst. 1 stanoví druhy příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob. Jedná se následující druhy: příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy. Zákon o daních z příjmů vymezuje předmět daně z příjmů fyzických osob jak pozitivně (viz výše), tak negativně a činí tak v ustanovení § 3 odst. 4. Příjmem ve smyslu zákona o daních je peněžní i nepeněžní příjem, který může být dosažený i směnou. Zákon o daních z příjmů nikde nedefinuje, co se rozumí příjmem. Ze souvislostí a pomocí teleologického výkladu lze dovodit, že příjmem se rozumí hrubá mzda, plat, odměny, držba kapitálového majetku, podíl na zisku, majetkový prospěch za nájem apod. Dále je pro potřeby zákona o daních z příjmů považováno za příjem pouze takové navýšení majetku daňového poplatníka, které je schopné se v právní sféře poplatníka projevit. V opačném případě se jedná pouze o zdánlivé navýšení.<sup>9</sup>

Negativní vymezení předmětu daně z příjmů fyzických osob nalezneme v ustanovení § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Tyto příjmy nepodléhají daňové povinnosti. Zákonodárce do § 3 odst. 4) písm. j) zákona o daních z příjmů správně a logicky zařadil i ustanovení o majetkovém prospěchu při bezúročném zápůjčce, výpůjčce a výprose. Obecné vyloučení tohoto prospěchu z předmětu daně z příjmů fyzických osob zřejmě vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004-57.<sup>10</sup> Další případy příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nalezneme např. v ustanovení § 6 odst. 7 a odst. 11 zákona o daních z příjmů.

Od 1. ledna 2014 byl zrušen zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a příjmy z dědění a darování byly inkorporovány do zákona o daních z příjmů. Pro příjmy spadající před 1. lednem 2014 pod daň darovací a daň dědickou byl v zákoně o daních z příjmů zaveden nový pojem „bezúplatný příjem“. Výčet příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, se postupně rozšiřoval o příjmy, které nemají za následek zvýšení majetku.

<sup>9</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136

<sup>10</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. Daně z příjmů: s komentářem k ... 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2000-, Daně (ANAG). 1119 s. ISBN 978-80-7263-867-3. s. 46.

### 1.2.3 Osvobození od daně z příjmů fyzických osob

Některé příjmy, které jsou předmětem daně, jsou na základě ustanovení § 4 a 4a zákona o daních z příjmů osvobozeny od daňové povinnosti. Osvobození od daně pro konkrétní druh příjmu nalezneme v ustanovení § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Na rozdíl od vymezení z předmětu daně z příjmů jde v tomto případě o to, že příjmy uvedené v citovaném ustanovení § 4 obecně podléhají dani z příjmů a pouze za splnění určitých podmínek jsou od této daně osvobozeny. Nejčastější podmínkou je časový test, ale zákon může stanovit i další podmínky. Novela zákona o daních z příjmů přinesla změny i v této oblasti, a to konkrétně prodloužení časového testu u příjmů z prodeje cenných papírů z 6 měsíců na 3 roky. Pokud by se jednalo o příjem z prodeje kmenového listu, jako cenného papíru k podílu na společnosti s ručením omezeným, pak se tato doba prodlužuje na 5 let.<sup>11</sup> U osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nabytých před 1. lednem 2014 se postupuje podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném před 1. lednem 2014.<sup>12</sup>

Příjmy z prodeje cenných papírů, které nebyly zařazeny do obchodního majetku, mohou být osvobozeny od daně z příjmů. Časový test je zákonem stanoven na 3 roky. V případě, že tyto cenné papíry byly zařazeny do obchodního majetku, činí doba časového testu pro osvobození od daně 3 roky od ukončení samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů. Definici obchodního majetku nalezneme v ustanovení § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů, která vychází z definice uvedené v ustanovení § 495 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen ObčZ), ve spojení s § 1011 ObčZ. Důležitou otázkou je počítání času pro běh doby časového testu. Za den nabytí se považuje den převzetí u listinných cenných papírů nebo den registrace převodu nebo přechodu u zaknihovaných cenných papírů. V případě nabytí akcie výměnou za zatímní list u téhož majitele je dnem nabytí den předání nebo zaknihování zatímního listu.<sup>13</sup>

Osvobození od daně může však mít na poplatníka i negativní dopady. Pokud je některý z příjmů poplatníka osvobozen od daně z příjmů, není pak tento poplatník

---

<sup>11</sup> ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů

<sup>12</sup> Čl. II bod 2 zákona č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

<sup>13</sup> Pokyn GFŘ č. D-6. Daně ... a předpisy související: s přehledy změn. Olomouc: ANAG, 2000-, 1311 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-849-9. s. 279 – 281.

oprávněn uplatňovat pro tento příjem položky, které by za jiných okolností mohl použít ke snížení základu daně. Za této situace nemůže poplatník uplatnit ani daňovou ztrátu.

#### **1.2.4 Základ daně z příjmů fyzických osob**

Základem daně z příjmů fyzických osob je rozdíl mezi veškerými příjmy poplatníka a prokazatelně vynaloženými výdaji na jejich dosažení, udržení a zajištění. Při stanovování základu daně je velmi nutné pozorně zkoumat, zda daný příjem je předmětem daně z příjmů a zda není od daně osvobozen. Pro daň z příjmů, jakožto daň valorickou, se používá základ daně stanovený v penězích a na jeho základě se poté stanovuje daň z příjmů. Tento rozdíl se počítá za zdaňovací období, kterým je pro fyzické osoby kalendářní rok (viz nově § 16b zákona o daních z příjmů). Zdaňovacím obdobím je tedy časový interval, za který se stanovuje základ a výše daně a daň se platí.

Pokud má poplatník různé příjmy podle ustanovení § 6 až 10 zákona o daních z příjmů, pak každý jednotlivý příjem je dílčím základem daně a jejich součet je základem daně. Do základu daně se podle ustanovení § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů nezahrnují příjmy zahrnuté do samostatného základu daně. O samostatném základu daně bude pojednáno dále.

Dosažené příjmy se následně snižují o výdaje, které jsou odlišné u každého druhu příjmu. U zákonem stanovených příjmů lze uplatnit výdaje buď prokazatelně vynaložené, nebo pomocí paušální částky. V některých případech však zákon o daních z příjmů snížení základu daně pomocí výdajů vylučuje. Také lze dovodit z dikce ustanovení § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že výdaj lze uplatnit pouze v případě, že je vynaložen z důvodu dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy v souvislosti s podnikáním, pokud zákon o daních z příjmů neuvádí jinak (viz § 23 až § 33).<sup>14</sup>

Ve zdaňovacím období může nastat i situace, kdy výdaje přesáhnou dosažené příjmy, a poté se bude jednat o daňovou ztrátu. Jelikož základ daně nemůže být záporný, lze takto vzniklou daňovou ztrátu použít ke snížení dílčích základů daně s výjimkou dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Poplatník, který nemůže uplatnit celou daňovou ztrátu ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, má možnost

---

<sup>14</sup> DVORÁKOVÁ, Veronika. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. Praha: Linde Praha, 2013, 327 s. ISBN 978-80-7201-916-8. s. 62.

ji uplatnit v nejvýše pěti následujících zdaňovacích obdobích po zdaňovacím období, ve kterém daňová ztráta vznikla.<sup>15</sup>

### **1.2.5 Položky upravující základ daně z příjmů fyzických osob**

Před stanovením výše daně z příjmů je možné od základu daně odečíst zákonem stanovené položky. Tyto položky lze rozdělit na dvě skupiny, a to na nezdanitelnou část základu daně a položky snižující základ daně. Terminologicky se jedná o různé položky, účinek mají však stejný. Díky nim dochází ke snížení základu daně. Nezdanitelné části základu daně jsou legální formou daňové optimalizace, která slouží pouze fyzickým osobám jako daňové zvýhodnění za jejich dobrodiní.

Nejvýznamnější nezdanitelnou částí základu daně jsou dary, které jsou upraveny v ustanovení § 15 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. Zákonnou podmínkou však je poskytnutí tohoto daru pouze určitým příjemcům a pouze na konkrétní účel. Novela zákona o daních z příjmů zvýšila maximální částku, kterou lze ze základu daně odečíst z 10 % na 15 %. Nově lze také darovat i do jiného členského státu Evropské unie (dále jen EU), pokud příjemce bude splňovat podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů. Dále zde patří úroky z hypotečního úvěru nebo z úvěru ze stavebního spoření, příspěvky na penzijní pojištění a připojištění, příspěvky na soukromé životní pojištění, členské příspěvky odborové organizaci a úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. Od 1. ledna 2015 již poplatník nebude moci odečíst položky podle ustanovení § 15 odst. 7 a 8 zákona o daních z příjmů. K zrušení těchto odstavců došlo novelou zákona o daních z příjmů zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

Položky odčitatelné od základu daně jsou upraveny v ustanovení § 34 a násl. zákona o daních z příjmů a patří zde daňová ztráta (viz předchozí kapitola), odpočet na podporu výzkumu a vývoje, odpočet na podporu odborného vzdělávání a odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta.

---

<sup>15</sup> ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů

### 1.2.6 Sazba daně z příjmů fyzických osob

Z upraveného základu daně o položky upravující základ daně stanovíme daň z příjmů za použití daňové sazby, která je ve výši 15 %.<sup>16</sup> Tato výše je aktuální pro rok 2014 a na stejné výši se drží od roku 2008. Tato sazba je poměrná lineární. Před rokem 2008 byla sazba daně klouzavě progresivní. Zde vyvstává otázka, která ze sazeb je výhodnější. Dle mého názoru by sazba měla být vrácena zpět na mírně klouzavě progresivní, protože stát potřebuje pomoc majetných občanů. Tímto by docházelo k získávání peněžních prostředků od osob, které jsou schopny snížit svoje čisté příjmy, aniž by ohrozily svoji životní úroveň. To vše je podmíněno efektivním fungováním státní správy, na základě které by majetnější osoby byly ochotny odvádět vyšší daně s vědomím, že jejich odvedená daň je efektivně využita, popřípadě se jim tato odvedená daň vrátí ve službách.

Ustanovení § 16a zákona o daních z příjmů stanoví solidární zvýšení daně, pokud příjem za zdaňovací období poplatníka přesáhne 48násobek průměrné mzdy, stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.

### 1.2.7 Slevy na dani

Zákon o daních z příjmů umožňuje dále snížit vypočtenou daň o slevy na dani. Tyto slevy jsou upraveny v ustanovení § 35 a násl. zákona o daních z příjmů. Poplatník může získat slevu na dani v případě, že zaměstnává osobu se zdravotním postižením nebo s těžším zdravotním postižením. Sleva na dani pak činí 18.000 Kč, respektive 60.000 Kč.

Další slevy na dani zohledňují osobní postavení poplatníka. Tyto slevy na dani lze uplatňovat až po snížení daně o slevy podle § 35, § 35a a §35b zákona o daních z příjmů. Nejvýznamnější slevou na dani je sleva na poplatníka, kterou mohou uplatnit všechny fyzické osoby, kterým byla vypočtena daň podle ustanovení § 16 zákona o daních z příjmů. Od 1. ledna 2014 tuto slevu na dani nemohly využít osoby pobírající starobní důchod k 1. lednu zdaňovacího období. Tato část ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů byla zrušena nálezem sp. zn. Pl. ÚS 31/13 dnem vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů pod číslem 162/2014 Sb. dne 4. srpna 2014. Důvodem pro jeho zrušení byl rozpor s čl. 1 a čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5

---

<sup>16</sup> ustanovení § 16 zákona o daních z příjmů



Listiny základních práv a svobod.<sup>17</sup> Mezi slevy na dani patří také sleva na manžela, sleva na studenta, základní a rozšířená sleva na invaliditu a sleva na držitele průkazu ZTP/P.

Posledním institutem slev na dani je daňové zvýhodnění na vyživované dítě. Podmínkou je, že vyživované dítě žije s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti<sup>18</sup>. Další podmínky stanoví § 35c odst. 6 zákona o daních z příjmů. Zvláštností tohoto institutu je možnost uplatnit ho formou slevy na dani, daňového bonusu nebo kombinací obou forem. Z tohoto důvodu se daňové zvýhodnění uplatňuje až po ostatních slevách na dani.

### 1.2.8 Samostatný základ daně

Zákon o daních z příjmů stanovuje vedle základu daně i institut samostatného základu daně. Pravděpodobným záměrem zákonodárce bylo, aby určité druhy příjmů byly vyjmuty ze základu daně z důvodu potřeby větší kontroly nad zdaněním těchto příjmů.<sup>19</sup> Tato přísnější úprava je dána tím, že povinnost odvést daň z příjmů zdaněných zvláštní sazbou daně podle ustanovení § 36 zákona o daních z příjmů má plátce daně namísto poplatníka. Příjmy, které spadají pod samostatný základ daně, jsou například příjmy podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Novelou účinnou od 1. ledna 2014 byl zvýšen zákonný limit pro příjem z dohody o provedení práce z 5.000 Kč na 10.000 Kč za kalendářní měsíc. Samostatným základem daně je i příjem autorů podle ustanovení § 7 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Zdanění samostatného základu daně se provádí pomocí zvláštní sazby daně, která je aktuálně ve výši 15 %. Tato sazba je stejně jako sazba daně z příjmů fyzických osob daní lineární.

---

<sup>17</sup> bod 63. nálezu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 (162/2014 Sb.)

<sup>18</sup> ustanovení § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů

<sup>19</sup> NOVÁKOVÁ, Karolina. *Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků (srovnání právní úpravy v ČR a ve vybraných státech EU)*. Praha, 2012. 68 s. Diplomová práce. Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze. s. 6.

## **1.3 Daň z příjmů právnických osob**

### **1.3.1 Subjekt daně z příjmů právnických osob**

Subjektem daně z příjmů právnických osob jsou poplatníci uvedení v ustanovení § 17 a 17a zákona o daních z příjmů. Konkrétně se pak jedná o právnické osoby, organizační složky státu, podílové a investiční fondy, fondy penzijní společnosti, svěřenský fond a nově od 1. ledna 2014 je subjektem daně i veřejně prospěšný poplatník. Pro účely zákona o daních z příjmů se nerozlišuje, jestli právnické osoby vznikly zápisem do obchodního rejstříku nebo ne, a poplatníkem budou tudíž veškeré právnické osoby. Subjektem jsou tedy například i nadace a nadační fondy, občanská sdružení, veřejnoprávní média a další. Pro účely této diplomové práce se zaměříme pouze na obchodní společnosti, tedy na veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciovou společnost.

Zákon o daních z příjmů rozděluje právnické osoby stejně jako fyzické osoby na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Podmínkou rezidentství, respektive nerezidentství, je v tomto případě umístění sídla nebo místa vedení na území České republiky. Místem vedení se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen.<sup>20</sup> Daňovým nerezidentem může být i poplatník, o kterém tak stanoví mezinárodní smlouva, přestože splňuje zákonnou podmínku pro daňové rezidentství.

Dani z příjmů právnických osob podléhají příjmy daňového rezidenta plynoucí mu jak ze zdrojů na území České republiky, tak ze všech zdrojů ze zahraničí. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost vztahující se pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů nacházejících se na území České republiky. Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se považují i příjmy daňového nerezidenta dosahované prostřednictvím stálé provozovny.<sup>21</sup>

Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb. přineslo nový termín pro právnické osoby založené za účelem vykonávání činnosti, která není podnikáním, a to termín veřejně prospěšný poplatník. Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 17a odst. 2 pak vyjmenovává právnické osoby, které nejsou veřejně prospěšným poplatníkem.

---

<sup>20</sup> ustanovení § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů

<sup>21</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014. 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6. s. 92.

Se statutem veřejně prospěšného poplatníka se pojí výhody spočívající v odlišné úpravě základu daně, v omezeném rozsahu zdanění příjmů a další. Podrobněji se otázce veřejně prospěšného poplatníka pro účely této práce věnovat nebudu.

### **1.3.2 Předmět daně z příjmů právnických osob**

Zákon o daních z příjmů obecně upravuje předmět daně z příjmů právnických osob jako příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li v zákoně o daních z příjmů stanoveno jinak.<sup>22</sup> Oproti obecnému vymezení předmětu daně z příjmů fyzických osob je toto vymezení poměrně široké a je výrazem univerzálnosti daně. Na druhou stranu však zákon o daních z příjmů poměrně rozsáhle upravuje negativní vymezení předmětu daně pomocí výčtu příjmů. Obchodní společnosti mají od 1. ledna 2014, kdy byla zrušena daň darovací a daň dědická, jen velmi malou šanci dosáhnout na příjmy vyloučené z předmětu daně. Předmětem daně z příjmů jsou i prostředky (příjmy) vložené do podnikání a poplatník je povinen prokázat, že tyto prostředky (příjmy) byly řádně zdaněny. Tento názor vyslovil Nejvyšší správní soud České republiky ve svém rozsudku ze dne 21. 6. 2012, č. j. 9 Afs 15/2012-30.<sup>23</sup>

Zákon o daních z příjmů obsahuje od 1. ledna 2014 nově i zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšného poplatníka. Zcela nekoncepčně je v tomto ustanovení § 18a zákona o daních z příjmů uveden výčet příjmů, které nejsou předmětem daně před příjmy, které jsou předmětem daně. Tato zvláštnost jenom podtrhuje zákonodárcovu nedokonalou přípravu novel a nejednotnost zákona o daních z příjmů a o to více volá po přijetí zcela přepracovaného zákona o daních z příjmů. Nové ustanovení § 18b upravuje předmět daně u osobních obchodních společností, který byl dříve v ustanovení § 18 odst. 9 až 11 zákona o daních z příjmů.

### **1.3.3 Osvobození od daně z příjmů právnických osob**

Stejně jako některé příjmy fyzických osob, tak i některé příjmy právnických osob jsou osvobozeny od daňové povinnosti. Zákon o daních z příjmů vyjmenovává

---

<sup>22</sup> ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů

<sup>23</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem k ...* 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2000-, Daně (ANAG). 1119 s. ISBN 978-80-7263-867-3. s. 280.

jednotlivé druhy příjmů v ustanovení § 19. Pro obchodní společnosti je významné ustanovení o osvobození týkající se příjmů z podílu na zisku vypláceného dceřinou společností, která je daňovým rezidentem, mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU než České republiky a naopak. Toto osvobození je výsledkem implementace Směrnice č. 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států tak, aby zisky, které dceřiná společnost rozdělí své mateřské společnosti, pokud mateřská společnost drží minimálně 25% podíl na kapitálu dceřiné společnosti nepřetržitě po dobu 24 měsíců, nepodléhaly dvojímu zdanění.<sup>24</sup> Nad rámec směrnice je osvobozen i příjem z převodu podílu na zisku mezi dceřinou a mateřskou společností, které jsou daňovými rezidenty.<sup>25</sup> Od 1. ledna 2014 zákon o daních z příjmů nově obsahuje další podmínku pro osvobození od daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) a zi) a odst. 10. Toto osvobození nelze uplatnit, pokud jedna z obchodních společností (ať dceřiná nebo mateřská) je od daně z příjmů právnických osob nebo obdobné daně osvobozena.

Dále jsou osvobozeny licenční poplatky, ale pouze za předpokladu vydání rozhodnutí podle ustanovení § 38nb zákona o daních z příjmů. Toto rozhodnutí se vydává, pokud to připouští smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Do ustanovení § 19b zákona o daních z příjmů bylo začleněno osvobození od daně pro případ bezúplatného příjmu. Tuto oblast pro potřeby této práce nebudu podrobněji popisovat.

### **1.3.4 Základ daně z příjmů právnických osob**

Základem daně z příjmů právnických osob je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle zákona o daních z příjmů.<sup>26</sup> Už samotná definice základu daně naznačuje složitost jeho stanovení. Na začátku má obchodní společnost účetní výsledek hospodaření, což je rozdíl mezi výnosy (příjmy) a náklady (výdaji). U nákladů je

---

<sup>24</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem k ...* 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2000-, Daně (ANAG). 1119 s. ISBN 978-80-7263-867-3. s. 305.

<sup>25</sup> ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů

<sup>26</sup> Přímé daně: Daň z příjmů právnických osob. BAKESŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, 519 s. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 209.

v rámci obecných pravidel důležité dodržovat tzv. časové rozlišení, které má vliv na základ daně. Výkladu časového rozlišení se věnuje Pokyn Generálního finančního ředitelství D-6.<sup>27</sup> Výsledek hospodaření se musí dále upravit o položky zvyšující a snižující výsledek hospodaření. Takto vzniklý obecný základ daně popřípadě daňová ztráta se musí upravit o odčitatelné položky od základu daně. O těchto položkách bude pojednáno v následující podkapitole. Po této úpravě dostáváme základ daně, z kterého se následně pomocí sazby daně stanovuje daňová povinnost. Celý proces stanovení základu daně z příjmů právnických osob je velmi složitý jak z daňového, tak účetního hlediska a toto téma by mohlo vydat na samostatnou práci. Z tohoto důvodu se tímto tématem nebudu více zabývat a pro názornost uvádím zjednodušenou metodiku stanovení základu daně a daňové povinnosti u právnických osob.

**Tabulka č. 1: Metodika stanovení základu daně a daňové povinnosti u právnických osob<sup>28</sup>**

Výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví (zisk nebo ztráta)
+
Položky zvyšující výsledek hospodaření
-
Položky snižující výsledek hospodaření
=
<b>Obecný základ daně (daňová ztráta)</b>
-
Odčitatelné položky od základu daně (pouze při kladném základu daně)
=
<b>Základ daně snížený</b>
x
Sazba daně z příjmů právnických osob
=
Daň z obecného základu daně
+
Daň ze samostatného základu daně
=
<b>Daňová povinnost celkem</b>
-
Slevy na dani

<sup>27</sup> Pokyn GFŘ č. D-6. *Daně ... a předpisy související: s přehledy změn*. Olomouc: ANAG, 2000-, Daně (ANAG). 1311 s. ISBN 978-80-7263-849-9.

<sup>28</sup> DVOŘÁKOVÁ, Veronika et al. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. 328 s. ISBN 978-80-7201-916-8. s. 105

-

Zaplacené zálohy na daň

=

**Přeplatek/doplatek daně**

Zdaňovací období pro účely zdanění příjmů právnických osob má odlišnou úpravu oproti osobám fyzickým. Právnická osoba si může zvolit z více možností podle ustanovení § 21a zákona o daních z příjmů. Právnická osoba tedy může danit svoje příjmy za kalendářní rok, hospodářský rok, období od rozhodného dne do konce kalendářního nebo hospodářského roku za situaci stanovených zákonem nebo za účetní období.

### 1.3.5 Položky upravující základ daně

Mezi tyto položky patří stejně jako u fyzických osob daňová ztráta, výdaje na projekty a výzkum, bezúplatné plnění a odečet prostředků veřejně prospěšným poplatníkem. Výkladem ustanovení § 20 odst. 7 a 8 zákona o daních z příjmů dojdeme k závěru, že nejprve se od základu daně odečítají odpočty podle ustanovení § 34 citovaného zákona a až následně se odečítají položky podle odstavců 7 a 8.

Daňovou ztrátu může právnická osoba umořit stejně jako osoba fyzická nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích, které bezprostředně navazují na zdaňovací období, ve kterém daňová ztráta vznikla. Daňovou ztrátou se rozumí rozdíl mezi příjmy a výdaji, které vznikly poplatníkovi ve zdaňovacím období, kdy výdaje převyšují příjmy.

Poplatník daně z příjmů právnických osob si může odečíst od základu daně hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého konkrétní osobě za konkrétním účelem. Podmínky pro bezúplatné plnění jsou stanoveny v ustanovení § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud řešil poměrně často zneužívání tohoto odpočtu a judikoval velký počet rozsudků na toto téma. V rozsudku ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 7/2007-101, Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud „*lze uznat dar pouze k určitému stanovenému účelu, musí být v řízení prokázáno, že tento účel byl naplněn*“.<sup>29</sup> Stanovený účel tedy musí být naplněn a nelze od obdarovaného očekávat protiplnění. Také je nepřípustné bezúplatné plnění poskytnuté např. spolku,

<sup>29</sup> JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 123 s. ISBN 978-80-7478-034-9.

který je ovládaný osobami spřízněnými s osobou poskytující toto bezúplatné plnění, za účelem financování vlastní sportovní nebo kulturní činnosti a zároveň za účelem odpočtu ze základu daně.

### **1.3.6 Sazba daně z příjmů právnických osob**

Zákon o daních z příjmů stanoví pro rok 2014 sazbu daně z příjmů právnických osob ve výši 19 %. Odlišně jsou pak zdaněny příjmy investičního fondu, podílového fondu a fondu penzijní společnosti, a sice ve výši 5 % ze základu daně. Sazba daně z příjmů právnických osob je tedy stejně jako u fyzických osob lineární, ale diferencovaná, jelikož pro různé poplatníky platí různé sazby daně. Sazbou daně pro příjmy spadající pod samostatný základ daně se budu zabývat v podkapitole 1.3.8.

Dlouhodobý vývoj sazby daně je klesající, a to postupně od roku 1999, kdy byla výše sazby daně 35 % až na dnešních 19 %.<sup>30</sup> Od roku 2010 se sazba daně drží na stejné výši a je velmi pravděpodobné, že tato situace zůstane stejná i v následujícím roce. Až ekonomický vývoj v dalších letech ukáže, zda dojde ke změně této sazby. Dle mého názoru by se tato sazba měla změnit z důvodu zlepšení podmínek pro obchodní společnosti, a tedy příliv investic a nárůstu počtu zahraničních obchodních společností na území České republiky.

### **1.3.7 Slevy na dani z příjmů právnických osob**

Zákon o daních z příjmů poskytuje poplatníkům výhody ve formě slev na dani, které si poplatníci odečítají ze stanovené daně. Tímto faktorem tedy ovlivňují výslednou daňovou povinnost mnohem více než položkami upravujícími základ daně a jsou významnějším prvkem daňové optimalizace. Poplatníkům daně z příjmů právnických osob jsou přiznány pouze dva druhy slev, a to sleva na zaměstnance se zdravotním postižením a sleva pro poplatníka, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky.

Sleva na zaměstnance se zdravotním postižením je dále diferencována podle míry zdravotního postižení a podle poměru počtu zaměstnanců se zdravotním postižením vůči počtu ostatních zaměstnanců. Ustanovení § 35 odst. 1 písm. a) a b)

---

<sup>30</sup> Sazba daně z příjmů právnických osob. Daňari online [online]. 2013 [cit. 2014-06-09]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/sazby--vzory--tabulky/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnicky-ch-osob/>

zákona o daních z příjmů stanovuje výši slevy na dani za každého zaměstnance se zdravotním postižením. Nárok na tuto slevu vzniká i při situaci, kdy zaměstnanec se zdravotním postižením nepracuje během celého zdaňovacího období. Výše slevy se určí jako násobek maximální výše slevy na dani a průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců. Tuto slevu na dani nelze uplatnit na daň stanovenou podle samostatného základu daně podle ustanovení § 20b zákona o daních z příjmů.

Sleva na dani, při získaném příslibu investiční pobídky je dána formou „daňových prázdnin“ a spočívá v tom, že po dobu deseti let může takovýto poplatník uplatnit slevu na dani až do výše daňové povinnosti.<sup>31</sup> Poplatníci, kteří chtějí uplatnit tuto slevu na dani, musí splňovat všeobecné podmínky stanovené zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, a zvláštní podmínky stanovené v ustanovení § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů.

### **1.3.8 Samostatný základ daně z příjmů právnických osob**

Samostatný základ daně z příjmů právnických osob je upraven v ustanovení § 20b zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení podává demonstrativní výčet příjmů, které spadají do samostatného základu daně a které jsou zdaněny zvláštní srážkovou sazbou daně. Demonstrativní výčet příjmů zahrnuje příjmy z podílů na zisku, z vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku a jim obdobná plnění. Příjmy z vypořádacího podílu a z podílu na likvidačním zůstatku jsou pro stanovení daně sníženy o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti. Poplatník zde dle obecných ustanovení nezapočítává příjmy od daně osvobozené. Základním principem samostatného základu daně je, že jde o jednotlivý hrubý příjem nesnížený o výdaje a odpočty.<sup>32</sup>

Ustanovení § 20b zákona o daních z příjmů se týká daňového rezidenta a na jeho příjmy plynoucí ze zahraničí. Zde je důležité si ověřit, zda Česká republika neuzavřela s daným státem smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Pokud ano, je nutné se primárně řídit ustanoveními této smlouvy a až následně použít ustanovení § 20b zákona o daních

---

<sup>31</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, 519 s. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 210.

<sup>32</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6. s. 125.



z příjmů. Zdanění příjmů zvláštní sazbou daně se týká obdobně i daňového nerezidenta, v případě, že příjmy uvedené v citovaném ustanovení plynou jeho stálé provozovně umístěné na území České republiky.

Zvláštní sazba daně je určena stejně jako pro fyzické osoby v ustanovení § 36 zákona o daních z příjmů ve výši 15 %.

## **2 Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků**

### ***2.1 Zdanění příjmů osobních společností a jejich společníků***

#### **2.1.1 Zdanění příjmů veřejné obchodní společnosti a jejich společníků**

Veřejná obchodní společnost (dále jen VOS) je společnost alespoň dvou osob, které se účastní na jejím podnikání nebo správě jejího majetku a ručí za její dluhy společně a nerozdílně.<sup>33</sup> Předmětem daně z příjmů VOS jsou pouze příjmy, které podléhají zvláštní sazbě daně podle ustanovení § 36 zákona o daních z příjmů. Toto pravidlo se však nevztahuje na stanovení základu daně společníka VOS a předmětem daně společníka VOS jsou tak i tyto příjmy podléhající zvláštní sazbě daně.

Zisk i ztráta se rozdělují mezi společníky rovným dílem, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Zisk nebo ztráta se určují na základě schválené řádné nebo mimořádné účetní závěrky a takto zjištěný zisk (ztráta) je splatný do 6 měsíců od konce účetního období, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. VOS neúčtuje o dani z příjmů, protože veškerý zisk převede na své společníky, a tudíž vzniká nulový základ daně. Mezi společníky se rozděljuje pouze účetní zisk, přičemž neúčetně rozdělí i daňově neuznané náklady a výnosy.<sup>34</sup> Zákon o daních z příjmů ve svém ustanovení

---

<sup>33</sup> ustanovení § 95 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (dále jen ZOK)

<sup>34</sup> BRYCHTA, Ivan, MACHÁČEK, Ivan, DĚRGEL, Martin. *Daň z příjmů ...: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni ...* 10. vyd. Praha: ASPI, 2009-, Meritum (ASPI). 584 s. ISBN 978-80-7357-995-1. s. 171.

§ 38mb písm. c) paušálně zbavuje VOS povinnosti podávat daňové přiznání. Samotné zdanění pak závisí na skutečnosti, jestli je společník fyzickou nebo právnickou osobou.

Pokud je společníkem VOS fyzická osoba, pak je podíl na zisku zdaněn na jeho úrovni v rámci dílčího základu daně podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Základem daně je tedy část základu daně VOS podle ustanovení § 23 až 33 zákona o daních z příjmů, která je rozdělena mezi společníky ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy nebo rovným dílem podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen ZOK). Dle ustanovení § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů nelze tento dílčí základ daně snížit o daňově uznatelné výdaje ani o paušální výdaje. Při snižování základu daně je také potřeba pamatovat na ustanovení § 20 odst. 9 zákona o daních, které stanoví, že si společník VOS může snížit základ daně pouze o část bezúplatného plnění, která se stanoví ve stejném poměru, jakým se společník podílí na zisku VOS. Stejně se postupuje i podle ustanovení § 34d zákona o daních z příjmů v případech odpočtů na podporu výzkumu a vývoje. Pro účely předpisů o sociálním zabezpečení a všeobecném zdravotním pojištění se na fyzickou osobu jako společníka VOS hledí jako na osobu samostatně výdělečně činnou, a tudíž se podíly na zisku použijí v rámci výpočtu vyměřovacího základu.<sup>35</sup> Nevýhoda postavení společníka VOS spočívá v nemožnosti uplatnit paušální výdaje, a tedy nemožnosti snížit si základ daně z příjmů.

V případě, že společníkem je právnická osoba, pak se část základu daně VOS započítává do základu daně z příjmů této právnické osoby. Toto pravidlo vychází z ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kdy předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Pro stanovení základu daně a jeho části se postupuje obdobně jako u společníka, kterým je fyzická osoba. Stejný postup se použije i u stanovení výše části bezúplatného plnění a dalších položek upravujících základ daně. Pro právnické osoby je tento příjem zahrnut do samostatného základu daně podle § 20b zákona o daních z příjmů. Právnická osoba jako společník VOS bude proto příjem z podílu na zisku danit sazbou 15 % podle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

---

<sup>35</sup> BRYCHTA, Ivan, MACHÁČEK, Ivan, DĚRGEL, Martin. *Daň z příjmů ...: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni ...* 10. vyd. Praha: ASPI, 2009-, Meritum (ASPI). 584 s. ISBN 978-80-7357-995-1. s. 171.

## 2.1.2 Zdanění příjmů komanditní společnosti a jejich společníků

Komanditní společnost (dále jen KS) je forma podnikání, která je svým charakterem na pomezí osobní a kapitálové obchodní společnosti. Komanditní společnost je společnost, v níž alespoň jeden společník ručí za její dluhy omezeně (komanditista) a alespoň jeden společník neomezeně (komplementář).<sup>36</sup> Z tohoto ustanovení plyne rozdílné postavení komanditisty a komplementáře v KS. Na základě různých postavení bude docházet i k rozdílům ve zdanění příjmů těchto společníků. Toto postavení lze vyvodit z ustanovení § 126 odst. 1 a 3 ZOK. Podle těchto ustanovení se zisk a ztráta dělí mezi společnost a komplementáře a část zisku, která připadla společnosti, se po zdanění rozdělí mezi komanditisty v poměru jejich podílů.

Základem daně je výsledek hospodaření upravený o převod podílů na výsledku hospodaření komplementářům.<sup>37</sup> Dle ZOK se zisk nebo ztráta (zákon o daních z příjmů používá termín výsledek hospodaření) dělí mezi společnost a komplementáře na polovinu, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Část připadající společnosti je základem daně a je zdaněna sazbou daně z příjmů právnických osob ve výši 19 %. Po odvedení daňové povinnosti může komanditní společnost rozdělit čistý zisk mezi komanditisty, což je podobný způsob zdanění jako u společníků společnosti s ručením omezeným.<sup>38</sup> Rozdělení proběhne podle poměru jejich podílů, jestliže společenská smlouva nestanoví jinak. Vyplácený podíl na zisku je příjmem z kapitálového majetku podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a ve spojení s odst. 3 citovaného paragrafu je zdaněn pomocí zvláštní sazby daně ve výši 15 % stanovené v ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tuto daň odvádí KS jako plátce daně za komanditistu. Tímto dochází k negativní kompenzaci menší míry odpovědnosti za závazky KS ve formě dvojího zdanění jak na úrovni KS, tak na úrovni komanditisty.

Zdanění podílů na zisku komplementářů je velmi podobné se zdaněním společníků VOS. I zde bude záležet na tom, zde je komplementář fyzickou nebo právnickou osobou. Pokud je komplementářem fyzická osoba, pak bude danit

---

<sup>36</sup> ustanovení § 118 odst. 1 ZOK

<sup>37</sup> ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů

<sup>38</sup> MACHÁČEK, Ivan. *Podíl na zisku v obchodních společnostech - podmínky jeho výplaty a zdanění. Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2011, XVI, 1/2011, s. 19.

tento příjem podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů a tento příjem bude v daňovém přiznání uveden jako dílčí základ daně. Co je základem daně, je stanoveno v ustanovení § 7 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Podmínky pro daňové odpočty jsou stejné jako pro společníky VOS. Shodně také platí, že nelze uplatnit paušální výdaje podle ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Je-li komplementářem právnická osoba, pak je předmět daně stanoven podle ustanovení § 18 odst. 1 a § 18b odst. 2 zákona o daních z příjmů. Základem daně je poměrná část základu daně nebo daňové ztráty v poměru, který odpovídá podílu komplementáře na zisku KS. Obdobně jako u společníka VOS může využít položek snižujících základ daně pouze ve výši poměrné části. Základ daně je poté zdaněn srážkovou sazbou ve výši 15 %.

## ***2.2 Zdanění příjmů kapitálových společností***

### **2.2.1 Zdanění příjmů společností s ručením omezeným a jejich společníků**

Společnost s ručením omezeným (dále jen SRO) je nejrozšířenější kapitálovou společností na území České republiky. Rozdílem od osobních společností je fakt, že SRO ručí za své dluhy pouze svým majetkem, nikoliv majetkem společníků. Společníci ručí za dluhy obchodní společnosti pouze do výše nesplacené vkladové povinnosti. Od 1. ledna 2014 je stanoven vklad v minimální výši 1 Kč, tudíž situace, kdy by byl společník ručitelem, je prakticky nemožná. Výjimku může stanovit společenská smlouva. Podíl společníka ve společnosti s ručením omezeným se určuje podle poměru jeho vkladu na tento podíl připadající k výši základního kapitálu, pokud společenská smlouva nestanoví jinak.<sup>39</sup> Základní kapitál tak tvoří součet vkladů všech společníků.

Podíly na zisku jsou rozdělovány mezi společníky podle schválené řádné nebo mimořádné účetní závěrky, a to nejpozději do 3 měsíců od dne rozhodnutí o jeho rozdělení valnou hromadou. I zde platí dispoziční zásada, kdy společenská smlouva může stanovit rozdělení zisku odlišně. O výplatě podílů na zisku rozhoduje jednatel a nesmí tyto podíly vyplatit, pokud by touto výplatou došlo k úpadku

---

<sup>39</sup> ustanovení § 133 ZOK

společnosti.<sup>40</sup> Zdanění podílů na zisku z majetkového podílu na SRO je upraveno v ustanovení § 8 odst. 1) písm. a) zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů stanovuje, že tyto příjmy jsou samostatným základem daně, a tudíž se na ně vztahuje sazba daně stanovená v ustanovení § 36 zákona o daních z příjmů ve výši 15 %. Odlišná sazba ve výši 35 % je stanovena pro rezidenty tzv. daňových rájů. Jedná se o poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty jiného členského státu Evropské unie a ani nejsou rezidenty třetího státu, se kterým má Česká republika uzavřenu platnou a účinnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Samostatný základ daně se zaokrouhluje na celé koruny dolů a stejně tak i následně vypočtená daň. Zaokrouhlování vypočtené daně dolů je výjimkou oproti obecnému pravidlu, kdy se vypočtená daň zaokrouhluje nahoru.

Předmět daně z příjmů SRO je upraven v ustanovení § 18 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že jím jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Pro účely sledování těchto činností a takového nakládání musí SRO vést účetnictví. Výsledek hospodaření před zdaněním za určité zdaňovací období nám dává základ pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob, tzv. hrubý zisk. Nejprve je nutné od tohoto výsledku hospodaření odečíst příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny. O osvobozených příjmech pojednává podkapitola 1.3.3. Následně od takto upraveného výsledku hospodaření odečteme příjmy, které se do základu daně z příjmů nezapočítávají. Jedná se o příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně podle ustanovení § 36 zákona o daních z příjmů nebo částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zákona o daních z příjmů, jsou-li zahrnuty ve výnosech.<sup>41</sup> Dále je potřeba výsledek hospodaření upravit o daňově uznatelné náklady. Jedná se například o opravné položky, rezervy a další. Tyto daňové náklady musí splňovat zákonné podmínky, aby mohly být uznány. Náklady musí souviset se zdanitelnými příjmy, a to z důvodu, aby nebyl základ daně krácen o náklady, které vznikly s příjmy osvobozenými nebo vyňatými. K dalším podmínkám například patří, že poplatník musí být schopen tyto náklady dostatečně prokázat, některé druhy nákladů nelze zahrnout do základu daně, náklady musí být nutné pro dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a v neposlední řadě i fakt, že tyto

---

<sup>40</sup> ustanovení § 34 odst. 3 ZOK

<sup>41</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6. s. 95.

náklady lze uznat jen v limitované výši. Celý proces zjišťování výsledku hospodaření je velmi náročný a klade značné požadavky na řádné vedení účetnictví.

Získaný základ daně je potřeba upravit o odčitatelné položky. O těchto položkách pojednává podkapitola 1.3.5. Výsledkem je poté upravený základ daně, který se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů. Ustanovení § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů nám stanoví sazbu daně ve výši 19 % ze základu daně. Pomocí této sazby stanovíme výši daně z příjmů SRO. Od takto vypočtené daně z příjmů odečteme slevy na dani. Konkrétně se jedná o slevy na zaměstnance se zdravotním postižením.<sup>42</sup> Po těchto úpravách získáme daňovou povinnost SRO. Tuto daňovou povinnost snížíme o zálohy daně z příjmů zaplacené v průběhu zdaňovacího období, za které se daňová povinnost vypočítala.

Veškeré výpočty daně z příjmů musí SRO uvést v daňovém přiznání, které se podává do tří měsíců od skončení zdaňovacího období. Poslední den lhůty k podání daňového přiznání je i dnem splatnosti daňové povinnosti.

## **2.2.2 Zdanění příjmů akciové společnosti a jejích společníků**

Akciová společnost (dále jen AS) je kapitálovou společností, jejíž základní kapitál je rozdělen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě. Společníky AS jsou tedy všichni akcionáři. Úprava formy AS je velmi podobná formě SRO, a proto jsou mnohé aspekty a procesy zdanění příjmů podobné nebo stejné. Akcionáři neručí za závazky AS. Akciová společnost stejně jako SRO podává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Předmětem daně z příjmů AS jsou stejně jako u SRO příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.<sup>43</sup> Stejná úprava jako u SRO platí i pro zdaňovací období. Výsledek hospodaření AS představuje hrubý účetní zisk společnosti za zdaňovací období. Tento hrubý účetní zisk je nutné neúčetně upravit pro účely zjištění základu daně. Pro tento postup se použije ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů. Základ daně můžeme dále zkrátit o položky odčitatelné od základu daně. Mezi tyto položky patří daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje a odpočet

---

<sup>42</sup> ustanovení § 35 odst. 1 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů

<sup>43</sup> ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů

na podporu odborného vzdělávání. Od takto sníženého základu daně lze odečíst položky snižující základ daně. Jedná se například o hodnotu bezúplatného plnění na veřejně prospěšné účely, kdy v úhrnu lze nejvýše odečíst 10 % ze základu daně. Zákon o daních z příjmů tak umožňuje poměrně širokou škálu možností, jak snížit základ daně. Ze získaného základu daně se následně stanoví pomocí sazby daně z příjmů právnických osob ve výši 19 % daň z příjmů. Zákon o daních z příjmů následně umožňuje využít slevy na dani, které se odečítají od vypočtené daňové povinnosti.

Každý akcionář, tedy společník AS, má právo na podíl na zisku AS. Od 1. ledna 2014 došlo k pojmovým změnám, kdy ZOK oproti dřívější úpravě v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, již neuvádí pojem dividendy, a v návaznosti na tuto změnu došlo i k vypuštění tohoto výrazu ze zákona o daních z příjmů.<sup>44</sup> Jednotlivý akcionář se podílí na zisku zásadně podle poměru svého podílu k základnímu kapitálu, avšak stanovám přísluší odchýlená úprava.<sup>45</sup> Podíl na zisku se zjišťuje na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky, kterou schvaluje valná hromada. Podíl na zisku lze rozdělit jen v případě, že existuje rozdělitelný zisk. Ustanovení § 350 ZOK stanovuje zákaz rozdělení zisku z důvodu ochrany základního kapitálu nebo pro případ nevyrovnaných ztrát z předchozích účetních období. O vyplácení podílu na zisku akcionářům rozhoduje statutární orgán AS. Podíly na zisku se nevyplácí, pokud je rozhodnutí o jejich vyplácení v rozporu se ZOK<sup>46</sup> nebo pokud by si AS vyplácením podílů na zisku přivodila úpadek.<sup>47</sup>

Pro zjištění právní úpravy zdanění podílu na zisku je potřeba vymezit některé důležité pojmy a rozdělit si různé případy zdanění. Nejprve musíme rozlišit společníky, kteří jsou fyzickými osobami, a společníky, kteří jsou právnickými osobami. Pro oba typy osob platí rozdílná úprava zdanění. Následně je nutné zjistit, zda je daňový poplatník daňovým rezidentem nebo nerezidentem. Podmínky pro toto rozdělení nalezneme v ustanovení § 17 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů pro právnické osoby a v ustanovení § 2 odst. 2 a 3 téhož zákona pro fyzické osoby. Toto vymezení daňového

---

<sup>44</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem k ...* 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2000-, Daně (ANAG). 1119 s. ISBN 978-80-7263-867-3. s. 207.

<sup>45</sup> KOTÁSEK, Josef, POKORNÁ, Jarmila. *Právo cenných papírů*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2013, Academia iuris. 264 s. ISBN 978-80-7400-515-2. s. 65.

<sup>46</sup> ustanovení § 34 odst. 3 ZOK

<sup>47</sup> ustanovení § 40 odst. 1 ZOK

rezidentství, resp. nerezidentství, nereflektuje úpravu v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Tento způsob rozdělení je v mezinárodních smlouvách až třetím kritériem pro řešení konfliktů rezidentství. Prvním je kritérium stálého bytu, druhým kritérium střediska životních zájmů, třetím výše zmíněné kritérium a čtvrtým státní příslušnost. Vždy je potřeba zkoumat konkrétní mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi konkrétními státy, mezi kterými je daný konflikt rezidentství. U právnických osob je situace komplikovanější z důvodu vymezení pojmů sídla a místa svého vedení, které jsou stěžejní pro určení daňového rezidentství.

Zdanění příjmů společníků AS je nutno si rozdělit podle situace, kdy společníkem je fyzická osoba nebo právnická osoba jako daňový rezident České republiky, a situaci, kdy plynou příjmy z podílu na zisku daňovým nerezidentům ze zdrojů na území České republiky nebo kdy příjmy z podílů na zisku plynou daňovým rezidentům České republiky ze zdrojů ze zahraničí.

V tomto odstavci se budu věnovat pouze příjmu z podílů na zisku, který je ze zdrojů na území České republiky. Příjem fyzické osoby jako společníka AS z podílu na zisku je dle zákona o daních z příjmů považován za kapitálový příjem a bude se na něj vztahovat ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Pro příjmy plynoucí od českého daňového rezidenta zákon o daních z příjmů stanoví v ustanovení § 8 odst. 3 pravidlo, že tyto příjmy jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně. K výdajům se nepřihlíží a z těchto příjmů nemůže být vykázána ztráta.<sup>48</sup> Ustanovení § 36 odst. 2 zákona o daních z příjmů stanovuje zvláštní sazbu daně ve výši 15 %. Příjmy z podílu na zisku jsou tedy zdaňovány přímo u zdroje a jejich plátcem je akciová společnost. Na akciovou společnost tedy přešla i odpovědnost za vyměření a odvedení této daně. Poplatník tak již neuvádí tento příjem v daňovém přiznání, resp. nemá povinnost je podat. Postup výpočtu srážkové daně z příjmů z podílu na zisku má jistá specifika. Základ daně se zjišťuje pro každý jednotlivý podíl zvlášť a zaokrouhlí se na celé haléře dolů. Z tohoto základu daně se pomocí zvláštní sazby daně vypočte srážková daň připadající na jeden podíl na zisku, a to bez zaokrouhlení. Na celé koruny dolů se zaokrouhluje až výsledná vyplacená daň

---

<sup>48</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem k ...* 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2000-, Daně (ANAG). 1119 s. ISBN 978-80-7263-867-3. s. 207.



podle počtu podílů na zisku držených danou osobou.<sup>49</sup> Výhodou této úpravy zdanění je jednoduchost výpočtu daně a následně její odvedení státu plátcem daně. Další nespornou výhodou je určení lhůt pro sražení a odvedení daně v ustanovení § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů. Díky tomu se tato daň dostává rychleji do státního rozpočtu, protože se nemusí čekat na její odvedení po skončení zdaňovacího období. V nepolepší řadě se i minimalizují daňové úniky, jelikož AS je odpovědná za řádné odvedení daně, a dá se tedy předpokládat, že tak bude činit.

Další situací je, kdy příjmy z podílů na zisku plynou právnické osobě ze zdrojů na území České republiky. V tomto případě je postup zdanění velmi podobný výše popsanému zdanění příjmů z podílů na zisku fyzické osoby, ale má i výjimky stanovené v zákoně o daních z příjmů. Pokud nejsou příjmy z podílů na zisku osvobozeny od daně z příjmů právnických osob, použije se ustanovení § 20b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tedy budou tyto příjmy zdaněny stejným způsobem, jaký se užije u fyzických osob, který jsem popsal v předchozím odstavci. Výjimkou oproti úpravě vztahující se na fyzické osoby je možnost osvobození od daně z příjmů, která byla implementována na základě směrnice Rady o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, a to i pro případ vnitrostátních mateřských a dceřiných společností.<sup>50</sup> Osvobození od daně z příjmů je možné v případě splnění podmínek v ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) zákona o daních z příjmů. Jedná se o případy vyplácení nebo převodu příjmů z podílů na zisku nebo zisku plynoucích od dceřiné společnosti společnosti mateřské. Zákon o daních z příjmů obsahuje výkladové ustanovení, které stanoví, že mateřskou společností pro účely zákona o daních z příjmů je obchodní korporace, která má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné obchodní korporace.<sup>51</sup> Dceřinou společností pro účely zákona o daních z příjmů je pak obchodní korporace, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 1. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 428 s. ISBN 978-80-7478-388-3. s. 225.

<sup>50</sup> směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990

<sup>51</sup> ustanovení § 19 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů

<sup>52</sup> ustanovení § 19 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů

Vlastníkem podílu na zisku může být i daňový nerezident, a proto je nutné se zabývat i touto situací. Daňový nerezident má dle zákona o daních z příjmů povinnost zdanit veškeré příjmy mu plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona o daních z příjmů řadí příjmy z podílu na zisku vyplácených daňovými rezidenty daňovým nerezidentům mezi příjmy ze zdrojů na území České republiky. Pro fyzické osoby jako daňové nerezidenty není možnost osvobození od daně, a takovéto příjmy jsou tedy zdaňovány vždy jako kapitálový příjem dle ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních. U právnických osob, které jsou daňovým rezidentem jiného členského státu EU, může dojít k osvobození od daně při splnění podmínek v ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) zákona o daních z příjmů. Osvobození od daně z příjmů se vztahuje i na příjmy daňových nerezidentů a na příjmy společností, které jsou daňovými rezidenty jiného členského státu EU, plynoucí od obchodní korporace za splnění následujících podmínek:

1. obchodní korporace musí být daňový rezident třetího státu (stát, který není členským státem EU<sup>53</sup>);
2. mezi třetím státem a Českou republikou musí být uzavřena účinná smlouva o zamezení dvojího zdanění;
3. obchodní korporace má právní formu srovnatelnou s právní formou společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti nebo družstva;
4. obchodní korporace je v obdobném vztahu vůči poplatníkovi, jako je mezi mateřskou a dceřinou společností;
5. obchodní korporace podléhá dani podobné dani z příjmů právnických osob a sazba daně není nižší než 12 %.

Z výše uvedeného vyplývá nutnost znalosti konkrétních mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a konkrétním státem. Jedná se především o případy, kdy je zahraniční osoba rezidentem státu, se kterým Česká republika uzavřela mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Nejprve je tedy potřebné zjistit, zdali je možné tento příjem zdanit srážkovou daní nebo nikoli. Podle zjištění se následně přistoupí buď ke zdanění tohoto příjmu, nebo je tento příjem vyňat a je zdaněn na území smluvního státu. Pokud však Česká republika neuzavřela

---

<sup>53</sup> ustanovení § 19 odst. 3 písm. d) zákona o daních z příjmů

se státem, ve kterém je zahraniční osoba daňovým rezidentem, mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, pak dojde ke zdanění tohoto příjmu podle zákona o daních z příjmů. Procesní postupy při srážce a odvodu daně z příjmů z podílů na zisku nejsou součástí mezinárodních smluv, a jsou tedy ponechány plně na vnitrostátní úpravě každého státu.<sup>54</sup>

V poslední řadě zde máme pak situaci, kdy daňovému rezidentovi České republiky plynou příjmy z podílů na zisku ze zdrojů v zahraničí. Z daňového rezidentství tedy vyplývá i povinnost zahrnout veškeré příjmy, tedy i ty plynoucí ze zdrojů v zahraničí do daňového priznání. Stejně jako v ostatních případech i zde musíme rozlišovat, zda je příjemcem právnická nebo fyzická osoba. Fyzické osoby musí tento příjem podřadit pod ustanovení § 8 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a tedy budou dílčím základem daně. Citované ustanovení však stanovuje omezení spočívající v nemožnosti si snížit tento příjem o výdaje. Následně jsou tyto příjmy z podílů na zisku zdaněny 15% sazbou daně dle § 16 zákona o daních z příjmů. Právnické osoby mají možnost tento příjem od daně osvobodit, ale pouze v případě splnění podmínek v ustanovení § 19 odst. 1 písm. zi) zákona o daních z příjmů, tedy musí se jednat o příjmy plynoucí od dceřiné společnosti mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem České republiky. Pokud se nejedná o tento případ, je nutné podřadit tento případ pod ustanovení § 20b odst. 1 zákona o daních z příjmů a následně zdanit tento příjem srážkovou daní ve výši 15 %, přičemž musíme aplikovat konkrétní mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění a uplatnit adekvátní metodu o zamezení dvojího zdanění.<sup>55</sup> Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění shodně s ustanovením § 38f zákona o daních z příjmů určují pro zamezení dvojího zdanění v případě podílů na zisku vždy metodu prostého započtení.<sup>56</sup> Příjmy z podílů na zisku plynoucí ze státu, se kterým Česká republika nemá uzavřenu účinnou

---

<sup>54</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 169

<sup>55</sup> DVOŘÁKOVÁ, Veronika et al. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. 1. vyd. Praha: Linde Praha. 2013. s. 328. ISBN 978-80-7201-916-8. s. 307.

<sup>56</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 171.

smlouvu o zabránění dvojího zdanění, jsou zdaněny jak v místě zdroje příjmu, tak v České republice. Toto dvojí zdanění může poplatník zmírnit, pokud vykáže tuto prokazatelně zaplacenou daň jako daňově uznaný náklad.<sup>57</sup>

### 3 Mezinárodní dvojí zdanění příjmů

Mezinárodní dvojí zdanění se stává stále běžnějším jevem vzhledem k ekonomické aktivitě obchodních společností, přesahující hranice jednoho státu. Jedná se o situace, kdy daňový rezident má příjmy nejen ve státě, kde je rezidentem, ale má i další příjmy ze zdrojů v zahraničí. Rozdílem od vnitrostátního dvojího zdanění je, že jeho vznik není v úmyslu zákonodárce a nemá přímé ani fiskální důvody.<sup>58</sup> V České republice v současné době není vnitrostátní dvojí zdanění příjmů možné, jelikož nenalezneme dvě různé daně směřující proti stejnému předmětu daně. Mezinárodní situace je však jiná, protože se zde střetávají zájmy státu zdroje příjmů na zdanění tohoto příjmu se zájmy státu, ve kterém je poplatník daňovým rezidentem. Pro podnikatelské aktivity nebo investice je tedy zcela zásadní rozhodovací faktor, ve kterém státě je jaká daňová povinnost a v jaké výši. Z tohoto důvodu bylo nutno přistoupit ke smluvní úpravě mezinárodního dvojího zdanění. Tuto problematiku začala řešit jako první OECD a následně se připojila Organizace spojených národů (dále jen OSN) a v dnešní době i EU. Konkrétním úmluvám a smlouvám se budu věnovat v následujících kapitolách. Lze tedy shrnout, že mezinárodní dvojí zdanění je jevem negativním a je potřebné se jím zabývat a řešit ho tak, aby nedocházelo k daňovým únikům (v anglické terminologii tax evasion) nebo k vyhýbání se daňové povinnosti (tax avoidance). Bohužel, nestálost, složitost a v určitých případech i značná neurčitost vnitrostátní úpravy daní v České republice je důvodem pro snahu o nenápadné obcházení zákona, nebo přímo o pokusy daňových úniků. Tato situace je tedy dalším stimulem pro rekonstrukci daňového práva v České republice.

---

<sup>57</sup> ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

<sup>58</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 33.

### **3.1 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Potřeba uzavírat mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění vyplývá z motivace smluvních států jednak zamezit dvojímu zdanění, jednak motivovat investory a podnikatelské subjekty v hospodářské činnosti na území oněch států. A v neposlední řadě jde také o spravedlivé rozdělení daňových výnosů. Za tímto účelem má Česká republika uzavřeno již 82 mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Jako základ mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění se používá Modelová smlouva OECD (Model Tax Convention on Income and Capital) nebo Modelová smlouva OSN (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries). V současné době Česká republika uzavírá smlouvy zásadně na bázi Modelové smlouvy OECD s tím, že jsou v některých případech sjednány ustanovení obsahující prvky Modelové smlouvy OSN.<sup>59</sup> Z tohoto důvodu je nutné zkoumat každou smlouvu zvlášť, mohou totiž obsahovat odlišné prvky. Nelze pak ani zapomenout na ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů, který stanovuje aplikační přednost mezinárodních smluv před ustanoveními tohoto zákona.

Modelová smlouva OECD je tedy v dnešní době východiskem pro uzavírání mezinárodních smluv. Tyto smlouvy jsou většinou dvoustranné, jen zřídka pak vícestranné. Odlišností od Modelové smlouvy OSN je pak pojetí hlavního kritéria pro určení, ve kterém státě má daný příjem podléhat daňové povinnosti. Modelová smlouva OECD preferuje hledisko sídla či bydliště daňového poplatníka, zatímco Modelová smlouva OSN preferuje stát zdroje příjmu. V průběhu historického vývoje se obě modelové smlouvy svým obsahem značně přiblížily, a tudíž se od používání Modelové smlouvy OSN postupně upouští. K poslední změně Modelové smlouvy OECD došlo v roce 2010.

---

<sup>59</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 236.

## 3.2 Opatření k zamezení dvojího zdanění

### 3.2.1 Jednostranná opatření

Jednostranná opatření zamezující dvojí zdanění se též někdy nazývají vnitrostátní. Jedná se tedy o opatření v rámci právního řádu České republiky, jejichž účelem je zamezení dvojímu zdanění. Těmito opatřeními je umožněno poplatníkovi daně využít pro něj výhodnější vnitrostátní úpravy, než jaká je stanovena v mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Historicky byla jednostranná opatření spíše sporadická a v současné době se zákon o daních z příjmů přednostně orientuje na opatření dvoustranná, o kterých bude pojednáno v příští podkapitole. Tato orientace na dvoustranná opatření vychází z toho, že dřívější koncepce jednostranných opatření ve formě prostého zápočtu daně dávala prostor pro daňové úniky prostřednictvím jurisdikcí států se zvýhodněnými daňovými režimy.<sup>60</sup> I přesto však zákon o daních z příjmů stále obsahuje některá jednostranná opatření. Jedná se o možnost uplatnit metodu vynětí příjmů i v případě, že mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění stanoví metodu zápočtu daně.<sup>61</sup> Druhým jednostranným opatřením je možnost uplatnit zaplacenou daň z příjmů ve státu zdroje tohoto příjmu jako daňově uznatelný náklad.<sup>62</sup>

### 3.2.2 Dvoustranná opatření

Mezi nejčastější dvoustranná opatření patří mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku. Vzhledem k dvoustrannosti těchto smluv je možné nejpřesněji a neúčinněji vymezit vztahy tak, aby nedocházelo k dvojímu zdanění. Státy se v nich tedy domluví, jestli právo zdanit určitý příjem bude mít pouze jeden ze smluvních států, nebo toto právo v omezené míře bude mít i stát zdroje. Druhý případ se zdá býti spravedlivější, jelikož dojde ke spravedlivému rozdělení daňového výnosu z příjmů i do státu zdroje. Velmi častou chybou je mylná představa poplatníka daně, která může pramenit z nepochopení dikce mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Jedná se například o formulaci: „*Dividendy (...)*

---

<sup>60</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 35.

<sup>61</sup> ustanovení § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů.

<sup>62</sup> ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

*mohou být zdaněny v tom druhém státě.*<sup>63</sup> Poplatník daně zde nemá možnost výběru státu, ve kterém zdaní daný příjem, ale jedná se o dispozitivní úpravu pro smluvní státy.

### **3.2.3 Vícestranná opatření**

V tomto případě se především jedná o aktivitu OSN, OECD a v poslední době stále častěji EU. Tato vícestranná opatření mají za cíl sjednotit úpravu dvojího zdanění, omezit problémy se zdaněním mezinárodních transakcí, jakož i úpravu institutů na evropské nebo celosvětové úrovni. Jedná se například o Směrnici Rady č. 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností. Většina z takových opatření byla implementována do zákona o daních z příjmů.

## **3.3 Metody zamezení dvojího zdanění**

### **3.3.1 Metoda započtení daně**

Započtení daně je jednou z metod, kterou mohou smluvní státy využít k zamezení dvojího zdanění příjmů. Principem započtení daně je možnost snížit si vypočtenou daň ve státě daňového rezidentství o daň odvedenou ve státě zdroje příjmu. Z toho vyplývá, že poplatníkovi je vyměřena daň z příjmů ve státě zdroje, ve kterém ji musí i odvést, a je mu následně vystaven doklad o odvedení daně. Následně ve státě, ve kterém má daňové rezidentství, podává daňové přiznání, do kterého zahrne i příjmy ze zdrojů ze zahraničí a z těchto celkových příjmů vypočte pomocí sazby daně z příjmů daňovou povinnost. Tuto daňovou povinnost si může snížit o částku, kterou odvedl ve státě zdroje. Musíme však rozlišovat mezi započtením úplným a prostým.

O úplný zápočet se jedná v případě, že od vypočtené daně poplatníku rezidentovi České republiky se odečte celá výše odvedené daně v zahraničí. Tato metoda byla použita například ve Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění

---

<sup>63</sup> ustanovení čl. 10 bod 1 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňových úniků v oboru daní z příjmů a z majetku vyhlášenou jako zákon č. 100/2003 Sb.m.s.

daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku.<sup>64</sup> V roce 2012 byl však podepsán Protokol, který mění výše uvedenou Smlouvu s účinností od 31. 5. 2013.<sup>65</sup> Změna se dotkla právě uvedeného článku. Protokol mění metodu úplného zápočtu na metodu prostého zápočtu.

V dnešní době je používanější metodou započtení prosté, byť je ve výsledku pro poplatníka méně výhodné. Jediný rozdíl je, že poplatník si nemůže odečíst celou daň, kterou odvedl ve státu zdroje příjmu, ale pouze její poměrnou část. Při použití této metody lze daňovou povinnost českého rezidenta z celosvětových příjmů snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, avšak nejvýše o částku české daně z příjmu, která by připadla na příjmy ze zdrojů v zahraničí.<sup>66</sup> Výpočet pomocí této metody skrývá velké množství úskalí, ale vzhledem k tématu práce se tímto tématem nebudu více zabývat.

### 3.3.2 Metoda vynětí příjmů

Další metodou, která se využívá pro zamezení dvojího zdanění je metoda vynětí (anglicky „exemption“). Stejně jako metoda zápočtu i tato metoda se dále dělí na dva typy, a to na vynětí úplné a na vynětí s výhradou progrese, označované v odborné literatuře jako metoda vynětí s progresí. Tato metoda je zastaralejší a nalezneme ji spíše ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Zásadně se přitom neuplatňuje vůči příjmům z dividend, úroků a licenčních poplatků.<sup>67</sup> Podstatou této metody je, že určitý příjem rezidenta ze zdrojů v zahraničí nepodléhá dani ve státu rezidentství.

---

<sup>64</sup> článek 25 odst. B bod 2 Smlouvy vyhlášené pod č. 138/1974 Sb.

<sup>65</sup> vyhlášen pod č. 58/2013 Sb.m.s.

<sup>66</sup> KYSELÁK, Pavel. Příjmy fyzických osob ze zahraničí. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI. 2011. č. 1. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d29053v36252p1-prijmy-fyzicky-ch-osob-ze-zahranici/>.

<sup>67</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 40.



O úplné vynětí se jedná v situaci, kdy se příjem plynoucí poplatníkovi ze státu zdroje nezapočítává do základu daně pro výpočet daňové povinnosti. Tuto metodu obsahuje například Smlouva s Brazílií.<sup>68</sup>

Druhým typem metody vynětí je vynětí s výhradou progrese. Jedná se o metodu, která se používá ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, pokud není použito metody prostého zápočtu. Přehlednosti mezinárodního zdanění pomocí této metody nepřispívá fakt, že i tato metoda se dále dělí na dva typy. Konkrétně se jedná o metodu vrchního dílku a o metodu zprůměrování. Metoda vynětí s výhradou progrese je aplikovatelná pouze v případě, že příjem by podléhal progresivní dani. Do roku 2013 jsme měli pouze lineární daň z příjmů, a proto de facto docházelo k vynětí úplnému. Od roku 2013 je v zákoně o daních z příjmů ustanovení § 16a o solidárním zvýšení daně. Tedy jedná se o zvláštní formu progresivní daně. V praxi tato metoda znamená, že ve státě příjemce se sice do základu daně nezahrne příjem podléhající zdanění v zahraničí, avšak pro výpočet daně ze zbylého příjmu se použije sazba, která odpovídá základu daně zvýšenému o tento vyňatý příjem.<sup>69</sup>

### 3.3.3 Zaplacená daň jako daňový náklad

Tento institut nalezneme v ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Dle Pokynu GFŘ č. D-6 slouží toto ustanovení ke zmírnění dopadu dvojího zdanění příjmů v případech, kdy příjem daňového rezidenta pochází ze státu zdroje, se kterým Česká republika nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.<sup>70</sup> V praxi to pro poplatníka znamená, že příjmy ze zahraničí musí zahrnout do základu daně pro výpočet daňové povinnosti, ale tento dílčí základ daně si může snížit o daň odvedenou státu zdroje. Tento daňový náklad lze uplatnit ve zdaňovacím období nebo ve zdaňovacím období následujícím. Podmínkou uplatnění zaplacené daně jako daňového nákladu je potvrzení o zaplacení od zahraničního správce daně.

---

<sup>68</sup> č. 200/1991 Sb., Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oblast daní z příjmů.

<sup>69</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck. 2012. Právnícké učebnice. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 281.

<sup>70</sup> bod 9. K § 24 odst. 2 Pokynu GFŘ č. D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## 4 Zdanění příjmů ve Slovenské republice

Právní úprava zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků ve Slovenské republice měla v roce 1993 při rozdělení obou republik velmi podobný základ jako právní úprava v České republice. Stejně jako v České republice byl tehdejší zákon č. 286/1992 Zb., o daniach z príjmov, ve znení neskorších predpisov, mnohokrát novelizován a celá oblast daňového práva byla velmi dynamická. Vývoj situace právní úpravy daní z příjmů byl i nadále velmi podobný v obou státech. Rozdíl však nastal ve Slovenské republice přijetím zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov, ve znení neskorších predpisov (dále jen zákon o dani z příjmů). Tato novelizace daně z příjmů změnila koncepci celého zákona a zavedla nové instituty nebo zrušila mnoho do té doby platných institutů. Největší změnou bylo zavedení tzv. rovné daně, t. j. zdanění všech druhů příjmů fyzických i právnických osob jednou lineární sazbou daně ve výši 19 %.<sup>71</sup> Dále pak novelizace podstatně zúžila podmínky vynětí a osvobození od daně a zavedla poměrně rovnocenné podmínky zdanění jak fyzických, tak právnických osob. Velmi významnou změnou bylo i zrušení zdanění dividend (v České republice je tento pojem nahrazen pojmem podíl na zisku). Odlišná je i struktura zákona o dani z příjmů, která již v ustanovení § 2 upravuje základní pojmy společně jak pro fyzické, tak pro právnické osoby. V tomto ohledu se právní úprava zdanění příjmů ve Slovenské republice zjednodušila, a tím se svojí vyspělostí vzdálila od právní úpravy zákona o daních z příjmů v České republice.

### 4.1 Základní pojmy

#### 4.1.1 Subjekt daně

Zákon o dani z příjmů upravuje subjekt daně již v ustanovení § 2 písm. d) a e), a to jak pro fyzické, tak právnické osoby. Zároveň tyto osoby rozděluje na daňové rezidenty a nerezidenty, kdy určujícím hlediskem je pro fyzické osoby trvalý pobyt nebo místo obvyklého zdržování se po dobu alespoň 183 dnů a pro právnické osoby je hlediskem místo sídla nebo místo skutečného vedení. V ustanovení § 12 odst. 3

---

<sup>71</sup> BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos. 2012. 570 s. ISBN 9788080579715. s. 263.

zákona o dani z příjmů nalezneme výčet právnických osob, které jsou daňovými poplatníky daně z příjmů. Jedná se o právnické osoby, které nevznikly za účelem podnikání, avšak za poplatníky budou považováni pouze pro určité, zákonem stanovené příjmy.

Lze tedy shrnout, že právní úprava subjektu daně je obsahově totožná v obou státech. Rozdílná je pouze terminologie – slovenská úprava nepoužívá pojem daňový rezident, resp. nerezident, nýbrž pojem poplatník s neomezenou daňovou povinností, resp. s omezenou daňovou povinností.

#### **4.1.2 Předmět daně**

Předmětem daně jsou stejně jako v České republice příjmy z výdělečné činnosti poplatníka, jakož i příjmy z nakládání s majetkem. Toto obecné vymezení předmětu daně uvedené v ustanovení § 2 písm. b) zákona o dani z příjmů je následně konkretizováno v části určené pro daň z příjmů fyzických osob a v části určené pro daň z příjmů právnických osob. Příjmy fyzických osob, které jsou předmětem daně, zákon o dani z příjmů rozděluje do čtyř skupin:

1. příjmy ze závislé činnosti;
2. příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu;
3. příjmy z kapitálového majetku;
4. ostatní příjmy.

Oproti právní úpravě České republiky je zde rozdíl v tom, že slovenský zákonodárce zařadil příjmy z pronájmu k příjmům z podnikání. Dle mého názoru je česká úprava vhodnější z důvodu odlišnosti příjmu z podnikání a příjmu z pronájmu. Úpravu předmětu daně z příjmů právnických osob pak obsahuje ustanovení § 12 zákona o dani z příjmů.

Stejně jako pozitivní vymezení předmětu daně, tak i negativní vymezení nalezneme v obou právních úpravách. Předmětem daně z příjmů ve Slovenské republice například nejsou podíly na zisku vyplácené obchodními společnostmi nebo družstvy (neplatí pro podíl na zisku společníka VOS a komplementáře KS). Vyjmutí z předmětu daně těchto příjmů je jednou z největších odlišností mezi právními úpravami obou států. Následkem takového vyjmutí je zabránění dvojího zdanění na vnitrostátní úrovni, které je nežádoucí pro všechny ekonomické subjekty. Slovenská úprava již od roku

2004 vylučuje z předmětu daně příjmy získané děděním a darováním. Z těchto důvodů je možné považovat slovenskou úpravu předmětu daně z příjmů za výhodnější, než jaká je v České republice.

### 4.1.3 Základ daně

Způsob výpočtu základu daně je upravený v části čtvrté zákona o dani z příjmů. Dle tohoto zákona můžeme základ daně definovat jako rozdíl příjmů, které jsou předmětem daně a daňově uznatelných výdajů. Do základu daně z příjmů se musí započítat i nepeněžní příjem, jelikož i takový příjem může být předmětem daně. Pokud nastane situace, kdy daňově uznatelné výdaje přesahují příjmy, bude se jednat o daňovou ztrátu. V tomto rozsahu se obě právní úpravy shodují a rozdíly nalezneme především v úpravě nezdanitelné části základu daně a položek odčitatelných od základu daně.

S účinností od 1. ledna 2011 byla možnost odpočtu položek, jako např. příspěvku na penzijní připojištění, zrušena. Pokud jde o další možnosti odpočtu, právní úprava obsahuje několik variant v různé míře, zpravidla pak v závislosti na druhu a výši příjmu.<sup>72</sup> Dalším podstatným rozdílem mezi oběma úpravami je snížení základu daně z příjmů fyzických osob o nezdanitelnou část daně ve výši 19,2 nebo 44,2násobku životního minima podle zvláštních předpisů. Jedná se tedy o kompletně odlišnou úpravu. Vzhledem k velkému počtu institutů ovlivňujících daňovou povinnost poplatníka nelze srovnávat tento institut izolovaně, ale pouze v souhrnu celkové daňové zátěže toho kterého poplatníka.

### 4.1.4 Sazba daně

Do konce roku 2003 byla ve Slovenské republice progresivní daň z příjmů fyzických osob ve výši 10 až 38 %. Tato progresivní daň byla nahrazena daní přímou lineární ve výši 19 %. Tento stav vydržel až do roku 2013, kdy byla opět zavedena daň progresivní. V současné době je výše sazby progresivní daně stanovena na 25 %. Tato zvýšená sazba se použije pouze na tu část základu daně, který přesáhne

---

<sup>72</sup> ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges. 2012. Teoretik. 466 s. ISBN 9788087576212. s. 107.

176,8násobek platného životního minima. Část základu daně, která tento násobek životního minima nepřesáhne, podléhá dani z příjmů ve výši 19 %.

Výše sazby daně z příjmů právnických osob rovněž prošla postupným snižováním stejně jako v České republice. V roce 1999 byla výše sazby 40 % a postupně klesala. A až při novelizaci došlo k vyrovnání sazby daně se sazbou daně z příjmů fyzických osob na 19 %. Pro rok 2013 byla tato sazba zvýšena na 23 % a následně pro rok 2014 naopak snížena na 22 %. Pokud bychom tedy porovnali pouze sazbu daně, pak je na tom Česká republika nepatrně lépe. Avšak stejně jako u základu daně nelze hodnotit celkové daňové zatížení poplatníka pouze pomocí sazby daně. Navíc časté změny značně snižují důvěryhodnost v daňové zákony ve Slovenské republice.

#### 4.1.5 Osvobození od daně

Osvobození od daně ve Slovenské republice má stejnou právní konstrukci jako v České republice. Jedná se o určité zákonem stanovené příjmy, které by za normálních situací byly dílčím základem daně, ale které dani z příjmů z určitých důvodů nepodléhají. Je nutné tyto příjmy odlišovat od příjmů, které nejsou předmětem daně. Nelze tedy osvobodit od daně příjem, který nepodléhá dani.<sup>73</sup>

Případy osvobození od daně z příjmů fyzických osob upravuje ustanovení § 9 zákona o dani z příjmů. Mezi tyto osvobozené příjmy patří například příjmy ve formě finančních příspěvků z grantů poskytovaných na základě mezinárodních smluv, příjmy ve formě dávek, podpor a služeb z veřejného zdravotního pojištění nebo také příjmy z prodeje nemovitostí získaných děděním za současného splnění podmínek uvedených v zákoně. Zákon o dani z příjmů také osvobozuje příjmy poskytnuté ve formě nepeněžního plnění.<sup>74</sup>

Osvobození od daně pro právnické osoby se ve většině případů vztahuje na určitou konkrétní formu a také se většinou jedná o právnické osoby nezaložené za účelem podnikání. Jedná se o příjmy z kostelních sbírek, členské příspěvky členů

---

<sup>73</sup> BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos. 2012. 570 s. ISBN 9788080579715. s. 268.

<sup>74</sup> ustanovení § 5 odst. 7 zákona o dani z příjmů.

profesních komor a další. Tyto osvobozené příjmy jsou uvedeny v ustanovení § 13 zákona o dani z příjmů.

## **4.2 Zdanění příjmů osobních společností**

### **4.2.1 Veřejná obchodní společnost a její společníci**

Veřejnou obchodní společnost definuje zákon č. 513/1991 Zb., obchodný zákoník, ve znení neskorších predpisov (dále jen obchodný zákoník), v ustanovení § 76 jako společnost, ve které alespoň dvě osoby podnikají pod společným obchodním jménem a ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem. Z této charakteristiky budou i následně vyplývat odlišnosti od ostatních obchodních společností.

Veřejná obchodní společnost, jakožto právnická osoba, bude podléhat dani z příjmů právnických osob, avšak s tím rozdílem, že nedaní veškeré své příjmy, ale pouze ty, které podléhají srážkové dani. Výčet těchto příjmů nalezneme v ustanovení § 43 zákona o dani z příjmů a jako příklad lze uvést úroky z peněžních prostředků na běžném účtu nebo příjem autorů za příspěvky do novin.

Veřejná obchodní společnost na základě výsledků hospodaření zjišťuje základ daně za společnost jako celek. Takto zjištěný základ daně se následně rozděluje mezi společníky veřejné obchodní společnosti rovným dílem, ledaže společenská smlouva stanoví jinak. Tato část základu daně společníka veřejné obchodní společnosti je jeho příjmem z podnikání a bude podléhat daňové povinnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o dani z příjmů. Společník veřejné obchodní společnosti si může snížit tento dílčí základ daně o pojistné a příspěvky, pokud tyto náklady nejsou nákladem veřejné obchodní společnosti. Dále si může společník veřejné obchodní společnosti odečíst poměrnou část daně, která byla sražena veřejné obchodní společnosti, a to rovným dílem, pokud společenská smlouva nestanoví něco jiného.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos. 2012. 570 s. ISBN 9788080579715. s. 290.

## 4.2.2 Srovnání právních úprav

Právní úprava zdanění příjmů veřejné obchodní společnosti a jejich společníků je jak v České republice, tak ve Slovenské republice stejná z hlediska struktury, systematického zařazení do zákona a dalších institutů. V obou úpravách zdaňují veřejné obchodní společnosti své příjmy srážkovou daní a veškeré další příjmy jsou pak příjmem společníků, kteří je daní v rámci daně z příjmů fyzických osob. Rozdíl tedy nastává v sazbě daně, která činí v České republice 15 % a ve Slovenské republice 19 %. Obě právní úpravy obsahují i solidární zvýšení daně při příjmech přesahující určitou částku. V České republice se jedná o kladný rozdíl mezi součtem příjmů podle ustanovení § 6 a § 7 zákona o daních z příjmů a 48násobku průměrné mzdy. Pro rok 2014 je 48násobek průměrné mzdy roven částce 1.245.216,00 Kč.<sup>76</sup> Solidární zvýšení daně činí 7 % z tohoto rozdílu. Ve Slovenské republice je hranicí částka rovnající se 176,8násobku životního minima. Jedná se o částku 35.022,31 € (v přepočtu se jedná o částku 962.413,13 Kč).<sup>77</sup> Z částky, která přesáhne tento násobek, se vypočítá solidární zvýšení daně ve výši 25 %. Můžeme tedy shrnout, že právní úprava České republiky nabízí nižší základní sazbu daně, ale i nižší solidární zvýšení daně a také vyšší limit, při kterém se solidární zvýšení použije.

## 4.2.3 Komanditní společnost a její společníci

Komanditní společnost právní nauka řadí mezi tzv. osobní společnosti, ale v praxi se jedná o společnost stojící na pomezí osobních a kapitálových společností. Hlavním důvodem je fakt, že se jedná o společnost, ve které je alespoň jedna fyzická osoba komplementářem, tedy osoba ručící za závazky společností veškerým svým majetkem, a alespoň jedna osoba je komanditistou, která ručí za závazky pouze do výše svého nesplaceného vkladu.<sup>78</sup> Subsidiárně se použijí ustanovení upravující veřejnou obchodní společnost a společnost s ručením omezeným. Z tohoto rozdílného postavení společníků vyplývá i rozdílné zdanění jejich příjmů.

---

<sup>76</sup> Výpočet pojistného. *Česká správa sociálního zabezpečení* [online]. 2013 [cit. 2014-10-09]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/pojistne-na-socialni-zabezpeceni/vyse-a-platba-pojistneho/vypocet-pojistneho.htm>.

<sup>77</sup> přepočítáno dle středového kurzu 27,46 Kč/EUR vyhlášeného Českou národní bankou dne 9. 10. 2014.

<sup>78</sup> ustanovení § 93 odst. 1 obchodního zákoníku.

Základ daně z příjmů komanditní společnosti se zjišťuje za společnost jako celek z výsledků hospodaření. Tento základ daně se následně rozdělí na část, která připadá komplementářům, a na část, která připadá komanditistům. Část, která připadá komanditistům, je základem daně z příjmů komanditní společnosti. Toto rozdělení na podíly je shodné s rozdělením podílů na zisku před zdaněním mezi komplementáře a komanditisty dle obchodního zákoníku. Pokud společenská smlouva neurčí jinak, rozdělí se základ daně rovným dílem. Následně je část základu daně připadající komanditní společnosti zdaněna podle sazby daně z příjmů právnických osob. Tato sazba je pro rok 2014 ve výši 22 %. Novinkou od roku 2014 jsou tzv. daňové licence. Jedná se o minimální daň z příjmů právnických osob. Výše daňové licence je závislá od výše ročního obrátu společnosti a také od toho, zda je společnost plátcem daně z přidané hodnoty nebo není. Daňové licence upravuje ustanovení § 46b zákona o dani z příjmů. Po zdanění příjmů komanditní společnosti je komanditistům vyplácen podíl na zisku společnosti, a to v poměru odpovídajícím jejich podílu na základním jmění společnosti. Tyto podíly na zisku mohou být vypláceny, jen pokud byl na základě řádné účetní závěrky zjištěn čistý zisk a za splnění dalších podmínek stanovených v obchodním zákoníku. Komanditisté nemají povinnost tyto podíly na zisku již dále zahrnovat do daňového přiznání. Vyplývá to z ustanovení § 3 odst. 2 písm. c) zákona o dani z příjmů, kdy tyto podíly na zisku nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob.

Část základu daně připadající komplementářům je jejich dílčím základem daně dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o dani z příjmů. Komplementáři mají stejné postavení a daňovou povinnost jako společníci veřejné obchodní společnosti. Podléhají tedy dani z příjmů fyzických osob a také jejímu solidárnímu zvýšení při překročení určitého limitu, který je popsán v kapitole o veřejné obchodní společnosti. Komplementáři mohou tento dílčí základ daně snížit o pojistné a příspěvky.<sup>79</sup>

#### **4.2.4 Srovnání právních úprav**

Srovnávat právní úpravu zdanění komanditních společností a jejich společníků lze z mnoha úhlů a vždy bude záležet na konkrétní situaci. Při pohledu na sazbu daně je pro komanditní společnost jako takovou výhodnější právní úprava České republiky.

---

<sup>79</sup> legislativní zkratka – výklad nalezneme v ustanovení § 5 odst. 7 písm. e) zákona o dani z příjmů.



Toto tvrzení je možné pouze za předpokladu, že nedochází k úpravám základu daně o odpisy hmotného majetku, položky odčitatelné od základu daně a položky snižující základ daně. Novela slovenského zákona o dani z příjmů mnohé tyto instituty zrušila nebo značně omezila. Z těchto důvodů považují právní úpravu zdanění příjmů komanditní společnosti za výhodnější v České republice. Pro komanditisty je výhodnější právní úprava ve Slovenské republice, a to z důvodu vynětí příjmů z podílu na zisku z předmětu daně, a tedy jednotné zdanění příjmů. Tato výhoda zůstává i přes vyšší daňovou zátěž komanditní společnosti ve Slovenské republice, pokud však nedojde ke snížení základu daně komanditní společnosti v České republice o výše uvedené instituty. Tedy čím více se komanditní společnosti podaří využít možnosti snížení základu daně, tím bude pro ni výhodnější právní úprava v České republice. Pro srovnání zdanění příjmů komplementářů můžeme použít podkapitulu o srovnání právních úprav zdanění společníků veřejné obchodní společnosti, a to z důvodu stejného postavení a zdanění příjmů těchto společníků dle stejných ustanovení daných zákonů.

### ***4.3 Zdanění příjmů kapitálových společností***

#### **4.3.1 Zdanění příjmů společnosti s ručením omezeným a jejich společníků**

Společnost s ručením omezeným je společnost, jejíž základní jmění tvoří předem určené vklady společníků.<sup>80</sup> Tato společnost může být založena nejméně jedním společníkem, anebo maximálně padesáti. Obchodný zákoník v ustanovení § 105b odst. 1 dále stanovuje, že společnost s ručením omezeným nemůže založit osoba, která má daňové nedoplatky. Společnost s ručením omezeným se, jakožto kapitálová společnost, liší od předchozích společností svojí strukturou. Nejvýznamnějším rozdílem je, že za závazky ručí společnost celým svým majetkem, nikoliv její společníci.

Společnost s ručením omezeným je dle zákona právnickou osobou, a tedy její příjmy budou podléhat dani z příjmů právnických osob. Zákon o dani z příjmů rozděluje právnické osoby na osoby s neomezenou daňovou povinností (daňové rezidenty dle zákona o daních z příjmů) a na osoby s omezenou daňovou povinností (daňoví nerezidenti). V této kapitole se budu zabývat situací, kdy má společnost

---

<sup>80</sup> ustanovení § 105 odst. 1 obchodního zákonníku.

s ručením omezeným neomezenou daňovou povinností. Předmětem daně v tomto případě budou veškeré příjmy plynoucí ze zdrojů na území Slovenské republiky i ze zdrojů plynoucích ze zahraničí. Základ daně z příjmů se vypočítá jako rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a daňovými výdaji. Pokud by byl výsledek záporný, jednalo by se o daňovou ztrátu, kterou může společnost s ručením omezeným rovnoměrně započíst proti zdanitelným příjmům v dalších čtyřech zdaňovacích obdobích, následujících po zdaňovacím období, ve kterém daňová ztráta vznikla.<sup>81</sup> Tato změna od 1. ledna 2014 nahradila sedmiletou lhůtu pro odpočet daňové ztráty. Do základu daně se nezařazují příjmy osvobozené od daně z příjmů a také příjmy zdaněné srážkou daně podle ustanovení § 43 zákona o dani z příjmů. Příklady příjmů osvobozených od daně z příjmů jsou uvedeny v kapitole 4.1.5. Od základu daně nelze odečíst nezdanitelné části daně tak, jak to je umožněno fyzickým osobám. Při posuzování otázky daňové uznatelnosti nákladů je třeba se řídit základním pravidlem, které stanoví, že všechny náklady vynaložené na dosažení, zajištění, jakož i udržení příjmů jsou plně uznatelné, pokud je zákon neoznačuje za neuznatelné, nebo pokud se nejedná o položky omezeně uznatelné, které je možné uplatnit pouze do výše stanovené zákonem.<sup>82</sup> Mezi tyto výdaje patří například odpisy hmotného majetku, výdaje spojené s pracovními cestami, pojistné, nájemné a další. Zdanitelné příjmy a výdaje se zjistí na základě výsledků hospodaření. Takto zjištěný základ daně je zdaněn sazbou daně ve výši 22 %. Tato sazba byla snížena o jeden procentní bod oproti platné sazbě pro rok 2013. Druhá změna sazby daně z příjmů během dvou let velmi oslabuje stálost a předvídatelnost daňového práva, která může být rozhodujícím faktorem pro rozhodování společností. Navíc od 1. ledna 2014 byla zavedena tzv. daňová licence. Tato minimální daň z příjmů právnických osob může být dalším důvodem pro volbu jiné formy podnikání, než jakou je společnost s ručením omezeným. Tuto licenci však

---

<sup>81</sup> ustanovení § 30 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

<sup>82</sup> ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges. 2012. Teoretik. 466 s. ISBN 9788087576212. s. 186.

bude platit pouze poplatník, jehož daňová povinnost vypočítaná v daňovém přiznání je nižší než výše daňové licence stanovená pro daného konkrétního poplatníka.<sup>83</sup>

Po zdanění příjmů musí společnost s ručením omezeným dle ustanovení § 124 odst. 1 obchodního zákonníku vytvořit rezervní fond. Po odvedení příslušné částky do tohoto rezervního fondu má společnost k dispozici čistý zisk, který může rozdělit mezi společníky. O vyplacení podílu na zisku rozhoduje valná hromada na základě účetní závěrky. Takto vyplacené podíly na zisku nepodléhají dani z příjmů, bez ohledu na to, zda je společníkem fyzická nebo právnická osoba.<sup>84</sup> Podíly na zisku mohou být vypláceny i zpětně za předešlé roky. Předmětem daně z příjmů nejsou podíly na zisku vykázaného až po 1. lednu 2004. Společník navíc nemá povinnost platit odvody na sociální a zdravotní pojištění ani zahrnovat tyto příjmy do daňového přiznání.

### **4.3.2 Srovnání právních úprav**

Společnost s ručením omezeným je nejčastější formou podnikání jak v České republice, tak ve Slovenské republice, a proto právní úprava zdanění ovlivňuje velký počet subjektů. Česká právní úprava zdanění poskytuje více možností, jak snížit základ daně, ať už pomocí daňových nákladů, položek snižujících základ daně nebo pomocí položek odčitatelných od základu daně. Úprava odpočtů je také mezi oběma státy odlišná. Ve Slovenské republice jsou pouze čtyři odpisové skupiny oproti šesti v České republice. Z toho plyne i odlišné rozdělení majetku do skupin. Například odpisování osobního automobilu je ve Slovenské republice výhodnější, protože doba jeho odpisování je pouze čtyři roky, oproti pěti rokům v České republice. Závěrem lze říci, že právní úprava zdanění příjmů společnosti s ručením omezeným je v určitých situacích výhodnější v České republice, a to nejen z důvodů nižší sazby daně. Opačným případem je poté zdanění příjmů společníků. Zde je zcela bez pochybností výhodnější úprava ve Slovenské republice. Koncepce jediného zdanění příjmů je dle mého názoru správné řešení zdaňování příjmů. V České republice zavedený systém dvojího zdanění,

---

<sup>83</sup> Daňové licence pre právnické osoby. *Podnikajte.sk* [online]. 2014 [cit. 2014-10-13]. Dostupné z: <http://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/1193/category/dan-z-prijmov/article/danove-licencie-2014.xhtml>.

<sup>84</sup> ustanovení § 2 odst. 2 písm. c) zákona o dani z příjmů.

tedy zdanění podílu na zisku srážkovou daní ve výši 15 %, je značně zatěžující pro společníky, a smazává tak výhodnější úpravu sazby daně a dalších možností, jak snížit základ daně.

### **4.3.3 Zdanění příjmů akciové společnosti a jejich akcionářů**

Právní úpravu akciové společnosti nalezneme v ustanovení § 154 odst. 1 obchodního zákonníku, které stanoví, že se jedná o společnost, jejíž základní jmění je rozděleno na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě. Akciová společnost ručí za své závazky celým svým majetkem a její společníci, tedy akcionáři, neručí za závazky společnosti. Akciovou společnost může založit jedna právnická osoba nebo dvě fyzické osoby, čímž se liší od společnosti s ručením omezeným. Mezi základní práva akcionáře patří i právo na podíl na zisku (ve Slovenské republice stále používán pojem dividenda). Tento podíl na zisku se určuje jako podíl jmenovité hodnoty jeho akcií vůči jmenovité hodnotě akcií všech akcionářů.<sup>85</sup> O rozdělení zisku, stejně jako o způsobu a místě výplaty podílů na zisku, rozhoduje valná hromada akciové společnosti.

Vzhledem k podobnosti formy podnikání se společnostmi s ručením omezeným se i zde projevují stejné nebo podobné postupy při stanovení daně z příjmů. Tedy i u akciové společnosti se pro výpočet daňové povinnosti vychází z výsledků hospodaření za určité zdaňovací období. Tímto zdaňovacím obdobím může být jak kalendářní, tak hospodářský rok. Předmětem daně z příjmů je příjem z veškeré činnosti daňového poplatníka a z nakládání s veškerým majetkem. Tato činnost a nakládání s majetkem akciovou společností se projeví ve výsledku hospodaření jako rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji. Výsledek hospodaření je nutno upravit o příjmy podléhající zdanění srážkovou daní. Tyto příjmy se již neuvádějí do daňového přiznání. Dále je nutné výsledek hospodaření upravit o příjmy osvobozené od daně z příjmů a také o příjmy, které nejsou předmětem daně. Příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob nalezneme v ustanovení § 13 zákona o dani z příjmů. V ustanovení § 12 téhož zákona nalezneme jak pozitivní, tak negativní vymezení předmětu daně z příjmů. Oproti takto zjištěnému základu daně může být následně započtena daňová ztráta z předchozích let. Účinná právní úprava

---

<sup>85</sup> ustanovení § 178 odst. 1 obchodního zákonníku.

dovoluje pouze rovnoměrné započtení daňové ztráty, a tudíž si společnost nemůže sama zvolit výši této započtené daňové ztráty. Tento konečný základ daně je následně zdaněn sazbou daně ve výši 22 %. V závislosti na výši vypočtené daňové povinnosti vznikne nebo nevznikne povinnost akciové společnosti zaplatit daňovou licenci. Pokud by byla akciová společnost příjemcem investiční pomoci nebo příjemcem stimulů, pak může využít slev na dani podle ustanovení § 30a a 30b zákona o dani z příjmů. Tyto slevy na dani se odečítají až od vypočtené daňové povinnosti.

Mezi základní práva akcionářů patří i právo na podíl na zisku.<sup>86</sup> Podíl na zisku může být vyplacen i členům statutárního a dozorčího orgánu, pokud o tom rozhodne valná hromada. Zdanění tohoto příjmu členů statutárního a dozorčího orgánu podléhá stejné právní úpravě jako zdanění podílů na zisku akcionářů. Tato možnost vyplacení podílu na zisku není v české právní úpravě zakotvena.

Po zdanění základu daně na úrovni akciové společnosti zůstane této společnosti čistý zisk (v případě, že nevykázala daňovou ztrátu). Z tohoto čistého zisku musí akciová společnost podle ustanovení § 217 odst. 1 obchodního zákonníku odvést část tohoto zisku do rezervního fondu a dále může valná hromada určit část zisku na krytí ztrát z předchozích hospodářských období. Následně valná hromada rozhoduje o rozdělení zisku mezi akcionáře. Podíl na zisku se určuje jako poměr jmenovité hodnoty akcií určitého akcionáře vůči jmenovité hodnotě akcií všech akcionářů. Stejně jako u společníků společnosti s ručením omezeným není relevantní, zda je akcionářem fyzická nebo právnická osoba. Podíly na zisku akciové společnosti nejsou totiž předmětem daně ani fyzických osob podle ustanovení § 3 odst. 2 písm. c) zákona o dani z příjmů, ani právnických osob podle ustanovení § 12 odst. 7 písm. c) téhož zákona. Tato situace platí pro daňové poplatníky s neomezenou i omezenou daňovou povinností. Z důvodu vynětí příjmů z podílu na zisku z předmětu daně z příjmů, nevztahuje se na tyto příjmy ani srážková daň.

#### **4.3.4 Srovnání právních úprav**

Srovnání je vzhledem k podobnosti právní úpravy s úpravou zdanění společnosti s ručením omezeným stejná. Zdanění akciové společnosti jako takové se jeví výhodnější v České republice. Naopak pro akcionáře je výhodnější právní úprava ve Slovenské

---

<sup>86</sup> ustanovení § 178 odst. 1 obchodního zákonníku

republiky, protože příjem z podílu na zisku není předmětem daně. Bohužel nelze obecně stanovit, která z právních úprav je celkově výhodnější, jelikož takovýto závěr lze učinit pouze v konkrétním posuzovaném případě. Bude tedy záležet na daném subjektu a na tom, v jakých daňových a obchodních okolnostech se tento subjekt nachází.

## 5 Zdanění příjmů v Nizozemí

Pro srovnání právní úpravy zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků jsem si vybral jako další stát Nizozemí, a to z důvodu úspěšnosti tohoto státu, jeho oblíbenosti mezi zahraničními investory a také jeho výrazně lepšího hodnocení z hlediska daňového zatížení. Dle studie *Doing Business* vypracované Světovou bankou se Nizozemí umístilo na 23. místě, pokud jde o daňovou zátěž, která se hodnotí z hlediska počtu plateb daní a odvodů za rok, času stráveného placením daní a procentuální výše daní a odvodů na celkových příjmech společnosti. V Nizozemí je podle této studie v roce 2014 daňové zatížení ve výši 39,3 % z celkových příjmů.<sup>87</sup> Oproti tomu je Česká republika s daňovou zátěží ve výši 48,1 % až na 122. místě.<sup>88</sup> Nizozemský daňový systém je založený na klasickém systému, tedy příjmy jsou plně zdaňovány jak na úrovni společností, tak na úrovni společníků.<sup>89</sup> I přesto nabízí velmi výhodné podmínky nejen pro obchodní společnosti, ale i pro finanční společnosti a další subjekty. Jako jeden z mála států má také podepsanu smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Nizozemskými Antilami. V Nizozemí taktéž nalezneme obdobné společnosti jako v České republice, a to *Naamloze Vennootschap* (akciová společnost), *Besloten Vennootschap met Beperkte Aansprakelijkheid* (společnost s ručením omezeným), *Vennootschap Onder Firma* (veřejná obchodní společnost) a *Commanditaire Vennootschap* (komanditní společnost). V následujících kapitolách se pokusím vysvětlit jednotlivé instituty zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v Nizozemí a nabídnu jejich porovnání s úpravou v České republice.

---

<sup>87</sup> *Doing Business in Netherlands: Paying Taxes. Doing Business* [online]. 2014 [cit. 2014-10-14]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/netherlands/#paying-taxes>.

<sup>88</sup> *Doing Business in Czech republic: Paying Taxes. Doing Business* [online]. 2014 [cit. 2014-10-14]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/czech-republic/#paying-taxes>.

<sup>89</sup> SCHELLEKENS, Marnix. *European tax handbook 2013*. Amsterdam: IBFD Publications 2013. 988 s. ISBN 9789087221935. s. 647.

## 5.1 Základní pojmy

### 5.1.1 Subjekt daně

Daň z příjmů právnických osob v Nizozemí se vztahuje na subjekty, které jsou uvedeny v nizozemském zákoně o daních z příjmů právnických osob (v holandštině *Wet op de vennootschapsbelasting 1969*, v angličtině *Corporate Income Tax Act 1969*). Jedná se o společnost veřejného práva, tedy obdobu akciové společnosti (dále jen NV), společnost soukromého práva, tedy obdoba společnosti s ručením omezeným (dále jen BV), otevřené komanditní společnosti (dále jen CV) a další právní entity, které jsou označeny za subjekt daně z příjmů podle výše uvedeného zákona. Nizozemská veřejná obchodní společnost (dále jen VOF) nepodléhá dani z příjmů právnických osob, a tudíž se na její příjmy bude vztahovat jiný zákon. Společníci VOF budou podléhat dani z příjmů fyzických osob podle nizozemského zákona o daních z příjmů fyzických osob (holandsky *Wet op de inkomstenbelasting 2001*, anglicky *Income Tax Act 2001*).

Stejně jako právní úprava v České republice i právní úprava v Nizozemí rozlišuje subjekty daně z příjmů právnických osob na daňové rezidenty a nerezidenty. Hlavním kritériem pro toto rozdělení je založení společností podle holandského práva. Toto obecné pravidlo se neuplatní při aplikaci tzv. participation exemption, při fúzích a v režimu fiskální jednotky.<sup>90</sup> Právnickou osobu založenou podle jiného než holandského práva lze považovat za rezidenta až podle posouzení určitých faktických okolností. Okolnosti, které se posuzují, jsou místo skutečného vedení, sídlo řídicího orgánu a místo konání valných hromad. U posouzení rezidentství fyzických osob je situace odlišná, jelikož holandská právní úprava pojem rezidentství neupravuje. Proto je otázka, zda je poplatník daňovým rezidentem, řešena tzv. vzhledem k okolnostem. Tato definice je velmi obecná, proto jsou pro účely určení daňového

---

<sup>90</sup> Zdaňování obchodních společností v Evropské unii - Nizozemí. *Daňáři online* [online]. 2010 [cit. 2014-10-15]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26641v35010-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-nizozemi/>.

rezidentství užívány závěry z judikatury.<sup>91</sup> Judikatura stanovila test rezidentství podle splnění následujících podmínek: 1) byt, kde žije poplatník, je na území Nizozemska, 2) místo, kde žije manžel/ka a děti, 3) místo, kde má ekonomické vztahy (např. zaměstnání). Daňoví rezidenti daní své celosvětové příjmy a daňoví nerezidenti pouze příjmy ze zdrojů na území Nizozemska. Okruh příjmů daňových rezidentů a nerezidentů je tedy stanoven stejně jako v České i Slovenské republice.

### 5.1.2 Předmět daně a osvobození od daně

Jak jsem již výše uvedl, daňoví rezidenti daní své celosvětové příjmy. Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré zdanitelné příjmy. Za zdanitelné příjmy se považují veškeré příjmy bez ohledu na jejich povahu. Tedy za zdanitelný příjem se považuje nejen příjem z obchodní činnosti společnosti, ale také finanční zisky, investiční příjmy a příjmy ze zahraničí. Z těchto příjmů jsou některé osvobozeny při splnění podmínek pro tzv. participation exemption. Dividendy, kurzové zisky i kapitálové zisky jsou obecně plně zdanitelné. Podmínky pro jejich osvobození od daně z příjmů právnických osob jsou následující: 1) společnost přijímající dividendy musí vlastnit alespoň 5% podíl na vyplácející společnosti nebo 5% podíl hlasovacích práv, 2) účast ve vyplácející společnosti není jen z daňových důvodů. Osvobození od daně pomocí tzv. participation exemption se použije i v případě, že není splněna podmínka uvedená v bodu 2) za předpokladu splnění podmínky, že společnost vyplácející dividendy nemá více než 50 % aktiv v investičním portfoliu, anebo pokud má více než 50 %, musí ve státě rezidence podléhat dani z příjmů právnických osob alespoň ve výši 10 %. Dále jsou osvobozeny některé příjmy na základě smluv o zamezení dvojího zdanění, příjmy právnických osob sociální nebo charitativní povahy a další.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou stejně jako u právnických osob její celosvětové příjmy, pokud se jedná o daňového rezidenta, nebo příjmy ze zdrojů na území Nizozemska, pokud se jedná o daňového nerezidenta. Od 1. ledna 2001 je v Nizozemí zaveden odlišný systém zdanění (tzv. schedular tax system).

---

<sup>91</sup> ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges. 2012. Teoretik. 466 s. ISBN 9788087576212. s. 82.



Příjmy fyzických osob jsou rozděleny do tří košů. V koši 1 jsou příjmy z podnikání, tedy sem budou spadat příjmy společníků VOF. V koši 2 nalezneme příjmy z podílů na zisku společnosti, ve které má daný poplatník alespoň 5% podíl. Do koše 3 pak spadají příjmy z podílů na zisku nezařazené do koše 2 a také příjmy, které nespádají do koše 1.

### 5.1.3 Základ daně

Jak jsem již dříve uvedl, základem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré zdanitelné příjmy snížené o výdaje. Obecným pravidlem je, že veškeré výdaje, ať už přímo nebo částečně související s podnikáním, jsou daňově uznatelné.<sup>92</sup> Základ daně musí být dále upraven o odpočty dlouhodobého hmotného majetku. Tyto odpočty mohou být maximálně ve výši 20 % pořizovací ceny. Pokud je pořizovací cena nižší než 450 EUR, lze odepsat celou částku již v roce pořízení. Od základu daně lze odečíst ztrátu, a to až po 9 let následujících po roce, ve kterém vznikla. Za daňově uznatelný výdaj se považuje i ztráta při prodeji kapitálového majetku. Naopak daňově neuznatelným nákladem jsou vyplacené podíly na zisku, příspěvky do fondů zaplacené společníky, ale také daň z příjmů právnických osob, pokuty a daňové penále. Nizozemská právní úprava obsahuje i velké množství incentív ve formě položek odčitatelných od základu daně. Jedná se například o obecné investiční výdaje. Základním požadavkem pro uplatnění odpočtu je, aby se výše investice pohybovala ve stanoveném intervalu.<sup>93</sup> Tento interval je od 2.301 do 306.931 EUR. Další odpočty jsou na investice do úspory energie nebo za účelem ochrany životního prostředí.

Základ daně pro fyzické osoby se počítá pro každý koš zvlášť. Nizozemský systém má i různé sazby pro různé koše. Základem daně pro koš 1 jsou veškeré příjmy z podnikání snížené o daňově uznatelné výdaje. Obecným pravidlem je, že za daňově uznatelný výdaj se považuje každý výdaj, který byl potřebný pro získání, udržení nebo rozšíření zisku. Stejně pravidlo platí i pro příjmy v koši 2. Základ daně pro koš 3 je stanoven odlišně. Pro jeho stanovení je irelevantní výše příjmů z kapitálového

<sup>92</sup> SCHELLEKENS, Marnix. *European tax handbook 2013*. Amsterdam: IBFD Publications. 2013. 988 s. ISBN 9789087221935. s. 648.

<sup>93</sup> ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges. 2012. Teoretik. 466 s. ISBN 9788087576212. s. 163.

majetku, ale stanoví se ve výši 4 % z průměrné hodnoty celkového kapitálového majetku sníženého o závazky k 1. lednu daného zdaňovacího období.<sup>94</sup> Od základu daně z příjmů z koše 3 lze odečíst závazky přesahující hodnotu 2.900 EUR.

#### 5.1.4 Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob je oproti sazbě v České republice progresivní. Příjmy do výše 200.000 EUR se daní sazbou daně ve výši 20 % a příjmy, které převyšují tuto hranici, jsou dále zdaněny sazbou ve výši 25 %. I v Nizozemí přitom v průběhu posledních 9 let došlo k vývoji sazby daně, a sice k jejímu snížení z původních 27 a 31 %, když hranice byla pouhých 22.689 EUR.<sup>95</sup> Důvodem pro snižování sazby bylo přijetí nových států do EU, které měly nižší sazby. Na podíly na zisku vyplácené obchodní společnostmi je uvalena srážková daň ve výši 15 %, pokud nejsou tyto příjmy osvobozeny pomocí tzv. participation exemption. Srážková daň, která byla sražena, je následně zohledněna v rámci celkové daňové povinnosti daňového subjektu.<sup>96</sup>

Sazba daně z příjmů fyzických osob je různá pro každý koš příjmů. Podle druhu příjmu se tento příjem zařadí do konkrétního koše a následně bude zdaněn příslušnou sazbou daně. Pro příjmy spadající do koše 1 je zavedena progresivní daň podle výše zdanitelných příjmů. Pro přehlednost uvádím na následující stránce tabulku sazby daně pro rok 2014.<sup>97</sup>

---

<sup>94</sup> SCHELLEKENS, Marnix. *European tax handbook 2013*. Amsterdam: IBFD Publications. 2013. 988 s. ISBN 9789087221935. s. 664.

<sup>95</sup> Corporation tax. *Expatax* [online]. 2014 [cit. 2014-10-15]. Dostupné z: <https://www.expatax.nl/corporationtax.php>.

<sup>96</sup> ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges. 2012. Teoretik. 466 s. ISBN 9788087576212. s. 167.

<sup>97</sup> Tax rates 2014. *Expatax* [online]. 2014 [cit. 2014-10-16]. Dostupné z: <http://www.expatax.nl/tax-rates-2014.php>.

Zdanitelný příjem		Sazba daně	Národní pojištění Premium	Celková sazba daně
Od	Do			
0 EUR	19.645 EUR	5,10 %	31,15 %	36,25 %
19.645 EUR	33.363 EUR	10,85 %	31,15 %	42 %
33.363 EUR	56.531 EUR	42 %		42 %
56.531 EUR		52 %		52 %

Z této tabulky je tedy patrné poměrně vysoké zdanění příjmů v koši 1. Takto vysoké zdanění je dáno sociální politikou Nizozemí. Pro koš 2 je stanovena sazba daně ve výši 22 % pro příjmy nepřesahující částku 250.000 EUR a příjem přesahující tuto částku je zdaněn sazbou daně ve výši 25 %.<sup>98</sup> Jak bylo uvedeno dříve v kapitole o základu daně, příjmy patřící do koše 3 jsou irelevantní. Nizozemská právní úprava stanovuje, že čistá hodnota celosvětových aktiv vygeneruje zisk 4 % ročně a tato částka je zdaněna sazbou daně ve výši 30 %. Výsledná daňová zátěž činí 1,2 % z čistých aktiv.<sup>99</sup> Podíly na zisku a úroky jsou zdaněny srážkovou daní ve výši 15 %.

## 5.2 Zdanění příjmů osobních společností a jejich společníků

Mezi osobní společnosti podle nizozemského práva řadíme VOF (obdoba české veřejné obchodní společnosti) a CV (obdoba české komanditní společnosti). Nizozemská veřejná obchodní společnost je tvořena alespoň dvěma společníky, kteří ručí za závazky celým svým majetkem. Nizozemská komanditní společnost je založena alespoň dvěma společníky, kdy jeden z nich ručí celým svým majetkem

<sup>98</sup> DELLOITE. *Netherlands Highlights 2014: International tax* [PDF]. 2014 [cit. 2014-10-16]. Dostupné z: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-netherlands-highlights-2014.pdf>.

<sup>99</sup> SCHELLEKENS, Marnix. *European tax handbook 2013*. Amsterdam: IBFD Publications. 2013. 988 s. ISBN 9789087221935. s. 665.

a druhý pouze do výše svého vkladu. Obě tyto formy podnikání nemají právní subjektivitu.<sup>100</sup>

Vzhledem k tomu, že VOF nemá právní subjektivitu, považují se příjmy VOF za příjmy jejich společníků. Tito společníci si rozdělí zisk mezi sebe v poměru určeném ve společenské smlouvě a zahrnou ho do daňového přiznání. Tyto příjmy spadají do příjmů v koši 1, konkrétně se jedná o příjmy z podnikání.<sup>101</sup> Nizozemský zákon o dani z příjmů fyzických osob poskytuje širokou škálu možností různých odpočtů. Jedná se například o odpočet zvýšený o 2.123 EUR po dobu prvních třech let podnikání. Další možností je odpočet ve výši až 12.310 EUR, pokud se činnost týká vývoje nebo výzkumu. Společníci VOF si mohou uplatnit i veškeré incentivy, které jsou umožněny nizozemským zákonem o daních z příjmů právnických osob. Konkrétně jde o odpočty z obecných investic, z investování do úspory energie nebo z investování do ochrany životního prostředí. Po všech odpočtech je výsledný zdanitelný příjem podle jeho výše zdaněn sazbou daně dle tabulky v kapitole 5.1.4. Stejným způsobem daní své příjmy i společníci CV, kteří ručí celým svým majetkem.

Zvláštností je právní úprava CV v Nizozemí. Komanditní společnost se zde dělí na dva typy, a to na „otevřenou“ a „uzavřenou“ CV. V otevřené CV mají společníci v postavení komanditistů oprávnění disponovat se svým podílem bez souhlasu ostatních společníků. V uzavřené CV toto oprávnění komanditista nemá. Otevřená CV je považována dle nizozemských daňových zákonů za korporaci, a příjmy připadající na podíl komanditistů budou tudíž zdaněny daní z příjmů právnických osob.<sup>102</sup> Následně bude čistý zisk rozdělen mezi komanditisty podle jejich podílů. Tento příjem komanditisté zařadí do koše 2 nebo do koše 3 podle toho, jestli vlastní podstatný podíl

---

<sup>100</sup> EUROPEAN COMMISSION. *Netherlands: Business environment*. [online]. 2011. [cit. 2014-10-16]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/business-environment/files/annexes\\_accounting\\_report\\_2011/netherlands\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/business-environment/files/annexes_accounting_report_2011/netherlands_en.pdf).

<sup>101</sup> článek 3.2 zákona o daních z příjmů fyzických osob (Wet inkomstenbelasting 2001).

<sup>102</sup> ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges. 2012. Teoretik. 466 s. ISBN 9788087576212. s. 161.

nebo ne.<sup>103</sup> Uzavřené CV nepodléhají dani z příjmů právnických osob, a tedy na její komanditisty se pro daňové účely hledí jako na komplementáře a jejich příjmy budou zdaněny podle nizozemského zákona o daních z příjmů fyzických osob.

### 5.3 Srovnání právních úprav

Právní úprava zdanění příjmů VOS a VOF a jejich společníků je v zásadě v obou státech totožná. Nizozemská VOF oproti české VOS není vůbec subjektem daně z příjmů právnických osob v Nizozemí. Česká VOS pak daní pouze příjmy podléhající srážkové dani. Společníci VOF daní veškeré příjmy společnosti jako příjmy z podnikání, zatímco společníci VOS daní veškeré příjmy z podnikání snížené o příjmy zdaněné srážkovou daní. I přes tyto rozdíly jsou obě právní úpravy založeny na stejném konceptu zdanění příjmů společníků na osobní úrovni. Jak nizozemská, tak česká právní úprava označuje tyto příjmy za příjmy z podnikání. Rozdílem je odlišný typ sazby daně, kdy v Nizozemí mají progresivní sazbu daně pro příjmy spadající do koše 1 a v České republice je tato daň rovná (v případě, že daň není solidárně zvýšena). Relativně vysoké sazby daně od 5,1 % do 52 % reflektují sociální politiku Nizozemí. Na druhou stranu nizozemská právní úprava nabízí mnoho druhů odpočtů a incentív, které motivují daňové poplatníky např. k úsporám energie nebo ochraně životního prostředí. Bohužel, čistě ze srovnání právních úprav zdanění nelze rozsoudit, která z nich je výhodnější, protože na vyšší daňové zatížení se následně váží i vyšší sociální dávky a další výhody poskytované v Nizozemí.

Zdanění příjmů komanditních společností je v Nizozemí, oproti České republice, poměrně složité. Daňové úřady zde musí posuzovat, zda je CV otevřená nebo uzavřená, a podle toho musí kontrolovat, zdali společnost splnila svoji daňovou povinnost. Teoreticky lze však říct, že uzavřená CV má výhody oproti otevřené CV i KS podle českého práva. Je to z důvodu jediného zdanění příjmů, tedy příjmy nejsou zdaněny jak na úrovni společnosti, tak na úrovni společníka. Z hlediska výše sazeb je výhodnější česká právní úprava, jelikož sazba daně z příjmů právnických osob je 19 % bez rozdílu výše příjmů a sazba daně z příjmů fyzických osob je také ve výši

---

<sup>103</sup> Income from a Dutch partnership. *Tax Consultants International* [online]. 2013 [cit. 2014-10-16]. Dostupné z: <http://www.tax-consultants-international.com/read/income-from-a-dutch-partnership?submenu=13177&sublist=13176&subsublist=13169>.

19 %. Komanditisté musí zařadit tento příjem z podílu na zisku buď do koše 2 nebo do koše 3. Hlavní výhodou CV je možnost jejího využití při mezinárodním daňovém plánování.

#### **5.4 Zdanění příjmů kapitálových společností a jejich společníků**

V této kapitole se zaměřím pouze na BV (obdoba české společnosti s ručením omezeným) a na NV (obdoba české akciové společnosti). Společnost soukromého práva je stejně jako společnost s ručením omezeným kapitálovou společností, kterou může založit nejméně jedna fyzická nebo právnická osoba. Požadavek na minimální kapitál byl od 1. října 2012 zrušen. Zakladatelé tedy určí výši minimálního kapitálu ve společenské smlouvě.<sup>104</sup> Snížení požadavků na založení BV vede ke zvýšení její oblíbenosti jak mezi středními a malými podnikateli z Nizozemí, tak u zahraničních investorů a podnikatelů. O rozdělení zisku rozhoduje valná hromada společnosti, ale toto rozhodnutí musí být následně schváleno statutárním orgánem. Před schválením rozhodnutí a rozdělením zisku musí být proveden distribuční test. Jeho podstatou je zjištění, zdali po vyplacení zisku společníkům bude společnost solventní. Pokud by nebyla, pak není možné provést výplatu podílů na zisku. Obdobné pravidlo obsahuje i ZOK v ustanovení § 40 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 34 odst. 3. Lze tedy shrnout, že úprava BV je velmi podobná s úpravou české SRO. Druhou kapitálovou společností je NV. Výše základního kapitálu je stanovena na 45.000 EUR, což je podstatně nižší nárok, než jaký stanoví ZOK pro založení české akciové společnosti. Dále je možné ve stanovách určit, zda budou akcie volně převoditelné nebo ne. Také je možné, aby společnost vydala různé typy akcií. Tedy i NV můžeme považovat za obdobu české akciové společnosti, neboť se ve většině případů od sebe neliší.

Příjmy obou společností podléhají dani z příjmů právnických osob podle nizozemského zákona o daních z příjmů právnických osob. Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré celosvětové příjmy společnosti, pokud je BV nebo NV daňovým rezidentem. V případě, že společnost není daňovým rezidentem,

---

<sup>104</sup> PRICEWATERHOUSECOOPERS BELASTINGADVISEURS N.V. *Doing Business in the Netherlands 2014* [PDF]. 2014 [cit. 2014-10-29]. Dostupné z: [http://www.pwc.nl/nl\\_NL/nl/assets/documents/pwc-rapport-doing-business-in-the-netherlands.pdf](http://www.pwc.nl/nl_NL/nl/assets/documents/pwc-rapport-doing-business-in-the-netherlands.pdf).

daní pouze příjmy ze zdrojů na území Nizozemí. Jedinou výjimku tvoří vyplacené dividendy a kapitálové zisky v rámci tzv. participation exemption, která má za následek, že jsou od daně z příjmů osvobozeny.<sup>105</sup> Celosvětové příjmy se zjišťují na základě účetně vykázaných zisků podle tzv. principů „sound business practice“. Tyto principy nejsou legislativně definovány, a tak je jejich vymezení ponecháno na judikatuře.<sup>106</sup> Jedná se o principy účetnictví upravené pro daňové účely a patří mezi ně především princip transparentnosti, zásada konzistentnosti metod účetnictví, zásada uplatňování příjmů a výdajů v roce, ve kterém vznikly, a další. Následně jsou tyto veškeré celosvětové příjmy upraveny o odčitatelné položky. Mezi odčitatelné položky patří veškeré výdaje, které přímo souvisí nebo jsou blízce spojené s podnikatelskou činností. V Nizozemí se za daňově uznatelný výdaj považuje i odměna členům statutárního orgánu za podmínky, že se nejedná o skryté rozdělení zisku mezi akcionáře.<sup>107</sup> Stejně jako v České republice i v Nizozemí je možnost odpočtů hmotného majetku. Podmínky odpočtů jsem nastínil v kapitole 5.1.3. Další kategorií jsou tzv. smíšené náklady. Jedná se například o náklady na občerstvení a reprezentaci. Uznatelnost těchto výdajů řeší právní úprava stanovením limitu, v jehož rámci je možno tyto náklady uplatnit.<sup>108</sup> Nizozemská právní úprava rozlišuje ztráty na běžné a kapitálové. Běžná ztráta může být započtena oproti ziskům v předešlém zdaňovacím období a také může být odečtena v průběhu až devíti následujících zdaňovacích období. Kapitálové ztráty jsou odčitatelné v plné výši v daném zdaňovacím období. Základ daně je možno dále upravit o různé incentivy, které nizozemská právní úprava nabízí. Mezi tyto incentivy patří odpočty z investic na ochranu životního prostředí, odpočty z investic

---

<sup>105</sup> SCHELLEKENS, Marnix. *European tax handbook 2013*. Amsterdam: IBFD Publications. 2013. 988 s. ISBN 9789087221935. s. 648.

<sup>106</sup> LOYENS & LOEFF N.V. *Legal aspects of doing business in the Netherlands* [PDF]. 2014 [cit. 2014-10-30]. s. 75, Dostupné z: <http://www.loyensloeff.com/nl-NL/News/Publications/Books/Documents/Legal%20aspects%20of%20doing%20business%20in%20the%20Netherlands%20compleet.pdf>.

<sup>107</sup> SCHELLEKENS, Marnix. *European tax handbook 2013*. Amsterdam: IBFD Publications. 2013. 988 s. ISBN 9789087221935. s. 648.

<sup>108</sup> ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges. 2012. Teoretik. 466 s. ISBN 9788087576212. s. 163.

do úspory energie a také odpočty z obecných investic do určitých druhů majetku. Výše odpočtu do úspor energie se vypočítá pomocí rovné sazby ve výši 41,5 % z investic splňujících stanovené podmínky. Maximální výše odpočtu je 118 milionů EUR.<sup>109</sup> Investice na ochranu životního prostředí pro účely odpočtu musí být v minimální výši 2.500 EUR a majetek, do kterého je investováno, musí být na seznamu kvalifikovaných aktiv. Podle druhu majetku je výše odpočtu stanovena podle procentuální sazby ve výši 36 %, 27 % a 13,5%.<sup>110</sup> Velmi výraznou podporou je i nižší sazba daně z příjmů plynoucích z vlastního nehmotného majetku vyvinutého v rámci vývojové a výzkumné činnosti společnosti. Výše sazby je pro tyto příjmy stanovena na 5 %. Podmínkou pro použití nižší sazby daně je udělení patentu nebo tzv. Research & Development Declaration danému nehmotnému majetku.<sup>111</sup> Po všech možných úpravách základu daně získáme zdanitelný příjem. Daňovou povinnost obchodní společnosti stanovíme pomocí sazby daně, která je pro zdanitelný příjem do 200.000 EUR ve výši 20 % a pro příjem nad tento limit je výše sazby daně stanovena na 25 %. Slevy na dani z příjmů právnických osob v Nizozemí nejsou.

Po odvedení daně z příjmů má obchodní společnost k dispozici čistý zisk, který může rozdělit mezi společníky. O rozdělení zisku rozhoduje valná hromada, avšak o vyplacení podílů na zisku rozhoduje statutární orgán. Podíly na zisku BV i NV jsou nazývány jako dividendy. Tyto dividendy podléhají srážkové dani ve výši 15 %. Z tohoto pravidla ovšem nalezneme mnohé výjimky v závislosti na povaze a postavení příjemce dividend. Pokud je příjemcem dividendy rezidentní společnost nebo stálá provozovna nerezidentní společnosti na území Nizozemí, na kterou se vztahuje tzv. participation exemption (podmínky této výjimky jsou vysvětleny v kapitole 5.1.2),

---

<sup>109</sup> Energie-investeringsaftrek. *Belastingdienst* [online]. 2014 [cit. 2014-10-30]. Dostupné z: [http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/veranderingen\\_inkomstenbelasting\\_2014/investeringsaftrek/energie\\_investeringsaftrek](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/veranderingen_inkomstenbelasting_2014/investeringsaftrek/energie_investeringsaftrek).

<sup>110</sup> Milieu-investeringsaftrek. *Belastingdienst* [online]. 2014 [cit. 2014-10-30]. Dostupné z: [http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/veranderingen\\_inkomstenbelasting\\_2014/investeringsaftrek/milieu\\_investeringsaftrek](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/veranderingen_inkomstenbelasting_2014/investeringsaftrek/milieu_investeringsaftrek).

<sup>111</sup> NL AGENCY - MINISTRY OF ECONOMIC AFFAIRS. *Technological development is rewarding! Research and Development Promotion Act (WBSO) and Research and Development Allowance (RDA) in 2013* [PDF]. 2013 [cit. 2014-10-30]. Dostupné z: <http://english.rvo.nl/sites/default/files/2013/12/Infosheet%20WBSO%20RDA.pdf>.



pak je tento příjem z dividend od srážkové daně osvobozen. Dalším případem osvobození od srážkové daně je situace, kdy jsou dividendy vypláceny dceřinou společností mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem jiného státu EU. Podmínkou pro toto osvobození je, aby mateřská společnost podléhala ve státě rezidentství dani z příjmů právnických osob a zároveň vlastnila alespoň 5% podíl na dceřiné společnosti.<sup>112</sup> Jestliže jsou dividendy vypláceny nerezidentní společnosti, která nemá postavení mateřské společnosti, je nutné zkoumat konkrétní smlouvu o zamezení dvojího zdanění pro určení sazby daně. V případě, že by Nizozemí nemělo uzavřenu platnou a účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění se státem, ve kterém má daná společnost daňové rezidentství, uplatní se srážková daň v plné výši. Poslední možností pro osvobození dividend od srážkové daně je případ tzv. fiskální jednotky. Jedná se o situaci, kdy rezidentní společnost vlastní alespoň 95% podíl na základním kapitálu jiné rezidentní společnosti. Od 1. ledna 2013 postačí také alespoň 95 % hlasovacích práv v této druhé společnosti. Hlavní společnost této fiskální jednotky podává daňové přiznání za celou jednotku a v rámci této jednotky je možné převádět podíly na zisku bez daňové povinnosti. Společnost, které byla sražena daň z dividend, může tuto daň započíst vůči své celkové daňové povinnosti. Z toho tedy vyplývá, že společnost zahrnuje dividendy do svých zdanitelných příjmů i přesto, že je na ně uvalena srážková daň, a až následně si může snížit daňovou povinnost o tuto sraženou daň. Podobná situace nastává, pokud je příjemcem dividend fyzická osoba. Společnost vyplácející dividendy uplatní srážkovou daň a zdaněné dividendy vyplatí daňovému rezidentovi. Podle toho, zda má nebo nemá v dané společnosti podstatný podíl (alespoň 5% podíl) na základním kapitálu, zařadí tento příjem do příslušného koše. Pokud má podstatný podíl, pak je povinen tento příjem zařadit do koše 2 a zdanit takovýto příjem jednotnou sazbou ve výši 25 %. V druhém případě je hodnota podílů na základním kapitálu dané společnosti zařazena do majetku v koši 3. Sazba daně pro příjmy v koši 3 je vysvětlena v kapitole 5.1.4. Stejně jako u společností si i společník může započíst sraženou daň z dividend oproti daňové povinnosti podle nizozemského zákona o daních z příjmů fyzických osob. Pokud jsou dividendy vypláceny daňovému nerezidentovi, musíme zjistit podmínky zdanění a sazbu daně

---

<sup>112</sup> SCHELLEKENS, Marnix. *European tax handbook 2013*. Amsterdam: IBFD Publications. 2013. 988 s. ISBN 9789087221935. s. 655.

z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, protože je možné, že v určitých situacích bude daň nižší, nebo dokonce i nulová. V případě vyplácení dividend daňovému nerezidentovi fyzické osobě je nutné nejprve zkoumat smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi Nizozemím a státem rezidence příjemce dividend.

## **5.5 Srovnání právních úprav**

Právní úpravy obou států se od sebe poměrně dost liší. Hned jako první rozdíl lze uvést rozdílnou sazbu daně z příjmů právnických osob. V České republice máme jednotnou lineární sazbu a v Nizozemí výše sazby závisí na celkových zdanitelných příjmech. Čistě z tohoto hlediska je výhodnější právní úprava v České republice. Nicméně nelze porovnávat pouze sazby daně, ale je potřebné zkoumat i jiné daňové povinnosti, množství finančních prostředků a času potřebného na vyplňování daňového přiznání a další s tím spojené činnosti. Srážková daň je v obou státech ve stejné výši a vztahuje se i na stejný druh příjmů, což je pravděpodobně důsledkem sbližování právních úprav států EU v rámci harmonizace daní.

Podstatným rozdílem je fakt, že nizozemská právní úprava zdanění příjmů právnických osob nezná slevy na dani, ale pouze odpočty. Obzvláště za pozitivně stimuluje považují odpočty z investic do úspor energie a z investic na ochranu životního prostředí. Tyto odpočty motivují nizozemské společnosti k šetrnějšímu přístupu a udržitelnému rozvoji. Mezi další významné odpočty patří podpora vývoje a výzkumu. Nizozemská právní úprava nabízí odpočet ze zaměstnanecké daně, který mohou využít zaměstnavatelé, jejichž zaměstnanci konají výzkumnou nebo vývojářskou činnost. Dalším zvýhodněním je i nižší sazba daně z příjmů z vynálezů dané společnosti. Lze tedy shrnout, že pro určité předměty podnikání je nizozemská právní úprava mnohem výhodnější než česká.

Na druhou stranu je značnou nevýhodou nizozemské právní úpravy fakt, že společníci, kteří jsou rezidenty Nizozemska, musí příjmy z dividend zahrnovat do daňového přiznání i přesto, že dividendy podléhají srážkové dani. I když je možné tuto sraženou daň započíst oproti celkové daňové povinnosti, dochází k dvojímu zdanění dividend.

Lze tedy shrnout, že nizozemská právní úprava má mnohé výhody, díky kterým je výhodnější oproti české, nicméně bude záležet na konkrétním předmětu podnikání

dané společnosti, a to z důvodu, že každý ze států podporuje jiné činnosti. Pokud by předmětem podnikání byl vývoj a výzkum a nejlépe v oblasti životního prostředí a technologií na jeho ochranu, pak lze jednoznačně doporučit pro daňové účely právní úpravu Nizozemí.

## ZÁVĚR

Hlavním cílem této práce bylo srovnání právních úprav zdanění obchodních společností a jejich společníků. Pro účely této práce jsem si vybral právní úpravy tří států, konkrétně Českou republiku, Slovenskou republiku a Nizozemí. Dílčím cílem pak bylo analyzovat konstrukční prvky daně z příjmů a nastínit aspekty mezinárodního dvojího zdanění. Vzhledem k faktu, že téma je poměrně široké a je založeno na komparaci právních úprav, bylo nutné se zabývat veškerými prvky daně z příjmů. Z tohoto důvodu jsou některé prvky analyzovány podrobněji (vzhledem k jejich většímu významu) než jiné, avšak pro pochopení a srovnání více právních úprav jsem se zabýval veškerými prvky. Následně jsem pak v jednotlivých podkapitolách zaujímal vlastní stanoviska k některým aspektům zdanění příjmů a nastiňoval důvody pro jejich případnou změnu.

V první části jsem se věnoval vysvětlení a analýze jednotlivých konstrukčních prvků daně z příjmů v České republice. V rámci této části jsem uvedl i změny provedené při rekodifikaci soukromého práva od 1. ledna 2014. Některé změny v zákoně o daních z příjmů se týkaly pouze terminologie, ale některé byly značnější a měnily zásadněji určité prvky. Z terminologických změn lze vybrat například pojem podíl na zisku, který nahradil pojem dividenda. Z porovnávaných právních úprav je tak Česká republika jediným státem, který nepoužívá termín dividenda. Další změny v terminologii jsou důsledkem přijetí ObčZ. Nově také zákon o daních z příjmů obsahuje pojem daňového rezidenta a nerezidenta, včetně jeho definice. Bohužel zákonodárce neprovedl tyto terminologické změny důsledně, a tak stále nalezneme odlišné pojmy označující stejný institut. Tyto odlišnosti navíc mohou v určitých případech působit interpretační problémy. Zásadnější změnou je pak zařazení příjmů z darování a dědění do zákona o daních příjmů. V této oblasti je právní úprava ve Slovenské republice úplně odlišná, tyto příjmy tam nepodléhají žádné dani. Další významnou změnou bylo zrušení části ustanovení týkající se slevy na dani

na poplatníka rozhodnutím Ústavního soudu. Plénum Ústavního soudu rozhodlo, že je dané ustanovení diskriminační. Na druhou stranu čtyři soudci využili svého práva na odlišné stanovisko, a tedy snížili přesvědčivost tohoto rozhodnutí. Spolu s nepřehledností a složitostí zákona o daních z příjmů je žádoucí, aby se začala připravovat nová úprava zdanění příjmů. Bohužel, dle legislativního plánu není nic takového v plánu.

Ve Slovenské republice došlo přijetím nového zákona o dani z příjmov k výraznému posunu ke zjednodušení právní úpravy zdanění příjmů. Stejně jako v České republice, a na rozdíl od Nizozemí, upravuje daň z příjmů jeden zákon. Právní úprava, účinná od roku 2004, byla považována za poměrně moderní a efektivní. Bohužel v posledních letech došlo ke změnám v zákoně o dani z příjmov, se kterými byly zavedeny nové instituty, které zhoršily postavení poplatníků. Jedná se především o zavedení tzv. daňových licencí, tedy o minimální daň z příjmů právnických osob. Tato minimální daň není zavedena ani v České republice, ani v Nizozemí. Daňová licence bude značně zatěžující zejména pro menší společnosti, které nemají velký roční obrat. Z tohoto důvodu považují daňové licence za nevhodný krok. Změnami prošla i sazba daně z příjmů jak fyzických, tak právnických osob. Pro fyzické osoby byla zavedena zvýšená sazba daně pro příjmy přesahující určitý limit. Toto zvýšení daně nalezneme i v právní úpravě České republiky, ale pouze pro příjmy za závislé a samostatné činnosti. Ve Slovenské republice platí zvýšení daně pro veškeré příjmy. Sazba daně z příjmů právnických osob se změnila 2krát za dva roky. Tato nestálost je negativním znakem slovenské právní úpravy. Velmi podobně pak zákon o dani z příjmov upravuje zdanění příjmů společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti. V obou státech nalezneme úpravu, kdy některé příjmy podléhají srážkové dani a ostatní se pak započítávají do základu daně. Způsob zdanění příjmů veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti je principiálně stejný v obou právních úpravách. Liší se pouze v sazbách daně a možnostech, jak snížit základ daně a daňovou povinnost. Největší odlišností je zdanění podílů na zisku (ve Slovenské republice se používá pojem dividenda) společníků obchodních společností. Ve Slovenské republice nepodléhají příjmy z podílů na zisku dani z příjmů. Vzhledem k tomu, že za každou obchodní společností stojí fyzická osoba jako společník, je tato úprava velmi výhodná. Vyloučením příjmů z podílů na zisku

z předmětu daně z příjmů se zamezí vnitrostátnímu dvojímu zdanění. Tato skutečnost dělá slovenskou právní úpravu zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků velmi atraktivní pro veškeré podnikatelské subjekty.

Třetí zkoumanou právní úpravou zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků byla právní úprava Nizozemí. Tento stát byl vybrán záměrně z důvodů jeho výhodnosti zejména při mezinárodní daňové optimalizaci. Nizozemská právní úprava obsahuje velké množství institutů, které ji činí velmi zajímavou pro zahraniční investory a podnikatele. Není tedy náhodou, že pro umístění sídla svých dceřiných společností na území Nizozemí se rozhodly i takové společnosti jako například Google. Pomocí metod nazývaných například „Double Irish“ a „Dutch Sandwich“ společnosti optimalizují svoje daňové povinnosti. Této mezinárodní daňové optimalizaci nahrává především velký počet uzavřených mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Jako jeden z mála států ji má uzavřenou i s Nizozemskými Antilami, ze kterých je možné převést zisky do jiných daňových rájů, jako jsou například Bahamy. Na druhou stranu, pokud se jedná pouze o vnitrostátní zdanění příjmů, je situace poměrně složitější. Nizozemská právní úprava definuje každý druh příjmů zvláštním zákonem. V Nizozemí tedy nalezneme zákon o daních z příjmů právnických osob, zákon o daních z příjmů fyzických osob, zákon o zdanění dividend, zákon o dani ze zaměstnání a další. Tato mnohost zákonů je velkým kontrastem vůči úpravě v České a Slovenské republice. Bohužel s velkým počtem zákonů se zvyšuje i nepřehlednost a s tím i náročnost na pochopení. Dalším rozdílem je i koncepce daně z příjmů fyzických osob. Rozdělení na koše je zcela odlišné od systému zdanění v České republice. Na toto rozdělení pak navazují i různé sazby daně. Nalezneme sazbu daně progresivní i lineární pro různé druhy příjmů. Sazba daně z příjmů právnických osob je závislá na výši příjmů. Obchodní společnosti dani své veškeré příjmy sazbou daně stanovenou zákonem. Oproti právní úpravě v České republice je srážkovou daní zdaněn jediný příjem, a to příjem z podílů na zisku (stejně jako ve Slovenské republice nazýván dividendou). Tento příjem je zdaněn jen v případě, že se neuplatní tzv. participation exemption nebo se nejedná o fiskální jednotku. Nizozemská právní úprava tedy nabízí poměrně značné množství institutů, které osvobodí příjem z podílů na zisku od srážkové daně. Nizozemský zákon o daních z příjmů právnických osob umožňuje snížit základ daně o odpočty. Druhů odpočtů nabízí hned několik, například odpočty z investic

na úsporu energie nebo na ochranu životního prostředí. Dále nabízí i zvýhodnění při výzkumu a vývoji hmotných i nehmotných předmětů, které určitým způsobem vylepšují stávající stav poznání. Tyto instituty značně motivují společnosti, aby vykonávaly tyto činnosti. Z těchto důvodů je nizozemská právní úprava velmi výhodná právě pro společnosti zabývající se výzkumem a vývojem. Dle mého názoru by odpočty z investic na ochranu životního prostředí mohly být inkorporovány i do české právní úpravy.

Závěrem lze tedy shrnout, že nelze stanovit, která z právních úprav je výhodnější. Každá totiž nabízí jiné instituty a bude tedy záležet na konkrétním předmětu podnikání dané obchodní společnosti. Pokud jde o celkové daňové zatížení, statistiky hovoří jasně ve prospěch nizozemské právní úpravy. Tedy i přes vyšší sazby daně a jinou koncepci daně z příjmů fyzických osob je tato úprava výhodnější. Česká republika však může svoji situaci v daňové oblasti změnit novým zákonem o daních z příjmů. Jeho tvorba a přijetí je bohužel v nedohlednu, a až další léta nám ukáží, zdali je zde dostatečná vůle pro změnu a přiblížení se právním úpravám států západní Evropy.

## POUŽITÉ ZKRATKY

<b>AS</b>	akciová společnost
<b>CV</b>	nizozemská komanditní společnost
<b>BV</b>	nizozemská společnost soukromého práva
<b>EU</b>	Evropská unie
<b>KS</b>	komanditní společnost
<b>NV</b>	nizozemská společnost veřejného práva
<b>ObčZ</b>	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
<b>Obchodný zákoník</b>	zákon č. 513/1991 Zb., obchodný zákoník
<b>OECD</b>	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (z anglického názvu <i>Organization for Economic Co-operation and Development</i> )
<b>OSN</b>	Organizace spojených národů
<b>SRO</b>	společnost s ručením omezeným
<b>VOF</b>	nizozemská veřejná obchodní společnost
<b>VOS</b>	veřejná obchodní společnost
<b>Zákon o daních z příjmů</b>	zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů
<b>Zákon o dani z příjmov</b>	zákon č. 595/2003 Z. z., zákon o dani z příjmov
<b>Zákon o obchodních korporacích, ZOK</b>	zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ

### Odborné díla a odborné časopisy:

BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. 570 s. ISBN 978-80-8057-971-5.

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, Právnické učebnice. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. *Daň z příjmů ...: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni ...* 10. vyd. Praha: ASPI, 2009-, Meritum (ASPI). 584 s. ISBN 978-80-7357-995-1.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika et al. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. 328 s. ISBN 978-80-7201-916-8.

JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 123 s. ISBN 978-80-7478-034-9.

KOTÁSEK, Josef a Jarmila POKORNÁ. *Právo cenných papírů*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2013, Academia iuris. 264 s. ISBN 978-80-7400-515-2.

KYSELÁK, Pavel. Příjmy fyzických osob ze zahraničí. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI. 2011. č. 1. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d29053v36252p1-prijmy-fyzickych-osob-ze-zahranici/>.

MACHÁČEK, Ivan. Podíl na zisku v obchodních společnostech - podmínky jeho výplaty a zdanění. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2011, XVI, 1/2011, s. 19.

NOVÁKOVÁ, Karolina. *Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků (srovnání právní úpravy v ČR a ve vybraných státech EU)*. Praha, 2012. 68 s. Diplomová práce. Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze.

NOVOTNÝ, Petr. Hlavní změny zákona o daních z příjmů. *Daňové zákony: úplná znění platná k ...* Praha: Grada, 1999-. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9.

PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů: s komentářem k ...* 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2000-. 1119 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-867-3.

Pokyn GFŘ č. D-6. *Daně ... a předpisy související: s přehledy změn*. Olomouc: ANAG, 2000-, 1311 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-849-9.

SCHELLEKENS, Marnix. *European tax handbook 2013*. Amsterdam: IBFD Publications 2013. 988 s. ISBN 978-90-8722-193-5.



SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 1. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 428 s. ISBN 978-80-7478-388-3.

ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges. 2012. Teoretik. 466 s. ISBN 978-80-8757-621-2.

### **Elektronické zdroje:**

Corporation tax. *Expatax* [online]. 2014 [cit. 2014-10-15]. Dostupné z: <https://www.expatax.nl/corporationtax.php>.

Daňové licencie pre právnické osoby. *Podnikajte.sk* [online]. 2014 [cit. 2014-10-13]. Dostupné z: <http://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/1193/category/dan-z-prijmov/article/danove-licencie-2014.xhtml>.

DELLOITE. *Netherlands Highlights 2014: International tax* [PDF]. 2014 [cit. 2014-10-16]. Dostupné z: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-netherlandshighlights-2014.pdf>.

Doing Business in Czech republic: Paying taxes. *Doing Business* [online]. 2014 [cit. 2014-10-31]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/czech-republic/#paying-taxes>.

Doing Business in Netherlands: Paying taxes. *Doing Business* [online]. 2014 [cit. 2014-10-31]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/netherlands/#paying-taxes>.

Doing Business in Slovak republic: Paying taxes. *Doing Business* [online]. 2014 [cit. 2014-10-31]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/slovakia/#paying-taxes>.

Energie-investeringsaftrek. *Belastingdienst* [online]. 2014 [cit. 2014-10-30]. Dostupné z: [http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/veranderingen\\_inkomstenbelasting\\_2014/investeringsaftrek/energie\\_investeringsaftrek](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/veranderingen_inkomstenbelasting_2014/investeringsaftrek/energie_investeringsaftrek).

EUROPEAN COMMISSION. *Netherlands: Business environment*. [online]. 2011. [cit. 2014-10-16]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/business-environment/files/annexes\\_accounting\\_report\\_2011/netherlands\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/business-environment/files/annexes_accounting_report_2011/netherlands_en.pdf).

Income from a Dutch partnership. *Tax Consultants International* [online]. 2013 [cit. 2014-10-16]. Dostupné z: <http://www.tax-consultants-international.com/read/income-from-a-dutch-partnership?submenu=13177&sublist=13176&subsublist=13169>.

LOYENS & LOEFF N.V. *Legal aspects of doing business in the Netherlands* [PDF]. 2014 [cit. 2014-10-30]. Dostupné z: <http://www.loyensloeff.com/nl-NL/News/Publications/Books/Documents/Legal%20aspects%20of%20doing%20business%20in%20the%20Netherlands%20complete.pdf>.

Milieu-investeringsaftrek. *Belastingdienst* [online]. 2014 [cit. 2014-10-30]. Dostupné z: [http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/veranderingen\\_inkomstenbelasting\\_2014/investeringsaftrek/milieu\\_investeringsaftrek](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/veranderingen_inkomstenbelasting_2014/investeringsaftrek/milieu_investeringsaftrek).

NL AGENCY - MINISTRY OF ECONOMIC AFFAIRS. *Technological development is rewarding!: Research and Development Promotion Act (WBSO) and Research and Development Allowance (RDA) in 2013* [PDF]. 2013 [cit. 2014-10-30]. Dostupné z: <http://english.rvo.nl/sites/default/files/2013/12/Infosheet%20WBSO%20RDA.pdf>.

Novinky na daních z příjmů od roku 2014. *Finanční správa* [online]. 2014 [cit. 2014-06-03]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2014/novinky-na-danich-z-prijmu-od-roku-2014-4706>.

PRICEWATERHOUSECOOPERS BELASTINGADVISEURS N.V. *Doing Business in the Netherlands 2014* [PDF]. 2014 [cit. 2014-10-29]. Dostupné z: [http://www.pwc.nl/nl\\_NL/nl/assets/documents/pwc-rapport-doing-business-in-the-netherlands.pdf](http://www.pwc.nl/nl_NL/nl/assets/documents/pwc-rapport-doing-business-in-the-netherlands.pdf).

Sazba daně z příjmů právnických osob. *Daňáři online* [online]. 2013 [cit. 2014-06-09]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/sazby--vzory--tabulky/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickych-osob/>.

Tax rates 2014. *Expatax* [online]. 2014 [cit. 2014-10-16]. Dostupné z: <http://www.expatax.nl/tax-rates-2014.php>.

Výhled legislativních prací MF na léta 2015 až 2017. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2014 [cit. 2014-06-03]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/plan-legislativnich-praci-ministerstva/2014/vyhled-legislativnich-praci-mf-na-leta-2-17408>.

Výpočet pojistného. *Česká správa sociálního zabezpečení* [online]. 2013 [cit. 2014-10-09]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/pojistne-na-socialni-zabezpeceni/vyse-a-platba-pojistneho/vypocet-pojistneho.htm>.

Zdaňování obchodních společností v Evropské unii - Nizozemí. *Daňáři online* [online]. 2010 [cit. 2014-10-15]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26641v35010-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-nizozemi/>.

### **Právní předpisy, směrnice a mezinárodní smlouvy:**

Pokyn GFŘ D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oblast daní z příjmů vyhlášenou pod č. 200/1991 Sb.

Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku vyhlášenou pod č. 138/1974 Sb., ve znění Protokolu vyhlášeného pod č. 58/2013 Sb.m.s.

Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňových úniků v oboru daní z příjmů a z majetku vyhlášenou pod č. 100/2003 Sb.m.s.

zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

zákon č. 595/2003 Z. z., zákon o dani z příjmov, ve znění pozdějších předpisů.

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

zákon č. 513/1991 Zb., obchodný zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdější předpisů

Wet inkomstenbelasting 2001 – nizozemský zákon o daních z příjmů fyzických osob.  
Dostupné z: [http://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/geldigheidsdatum\\_11-11-2014](http://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/geldigheidsdatum_11-11-2014).

### **Judikatura:**

Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, vyhlášený pod č. 162/2014 Sb. Dostupné z: [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 1 Afs 106/2004-57.  
Dostupné z: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, sp. zn. 2 Afs 7/2007-101.  
Dostupné z: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2012, sp. zn. 9 Afs 15/2012-30.  
Dostupné z: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005-136.  
Dostupné z: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

## RESUMÉ

Tématem této práce je srovnání právních úprav zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v České republice a ve vybraných státech EU. Pro účely této práce jsou srovnávány právní úpravy České republiky, Slovenské republiky a Nizozemí. Cílem je tedy poskytnout komplexní srovnání právních úprav zdanění příjmů nejběžnějších obchodních společností v uvedených státech. Srovnání je velmi důležité pro získání přehledu o daňovém zatížení, které je velmi často rozhodujícím faktorem pro rozhodnutí o umístění sídla společnosti.

Diplomová práce je rozdělena na úvod, pět kapitol a závěr. První kapitola je dále rozdělena na podkapitoly, které se věnují jednotlivým konstrukčním prvkům daně z příjmů fyzických a právnických osob. Jednotlivé konstrukční prvky jsou popsány pro účely pochopení daní z příjmů a jejich následnou analýzu a srovnání.

Druhá kapitola je věnována analýze zdanění příjmů veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti, společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti včetně jejich společníků podle českého zákona o daních z příjmů.

V třetí kapitole je popsán problém mezinárodního dvojího zdanění příjmů. V rámci této kapitoly jsou vysvětleny metody a opatření sloužící k zamezení dvojího zdanění. Jedna podkapitola je věnována i mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění a jejich významu pro zdanění příjmů.

Čtvrtá kapitola je zaměřena na právní úpravu zdanění příjmů ve Slovenské republice. V první podkapitole jsou definovány jednotlivé konstrukční prvky daně z příjmů včetně jejich srovnání s prvky v České republice. Následující podkapitoly jsou věnovány právní úpravě zdanění příjmů jednotlivých obchodních společností a jejich komparaci s českou právní úpravou.

V páté kapitole je vysvětlena právní úprava zdanění příjmů v Nizozemí včetně jednotlivých konstrukčních prvků daně z příjmů. Systém zdanění je porovnáván s právní úpravou v České republice. V závěru jsou shrnuty veškeré poznatky z komparace jednotlivých právních úprav.

## **ABSTRACT**

The topic of this thesis is comparison of income taxation of companies and their shareholders or partners in Czech republic and other EU countries. For purposes of this thesis Czech legislation is compared to legislation of Slovak republic and Netherlands. The aim of the thesis is to give a complex overview and comparison of different tax legislations. The reason for choosing this topic is that knowledge of tax burden in particular country is important for making a decision where to start a company.

The thesis is divided into an introduction, five chapters and a conclusion. First chapter is divided into several subchapters. These subchapters delimitate particular aspects of income tax in Czech republic. This delimitation is important for understanding concepts of individual and corporate taxation.

Czech tax legislation on income of general partnership, limited partnership, private limited company and public limited company and on income of their partners and shareholders is analyzed in chapter two.

Third chapter examines issue of international double taxation on income. Different types of methods and precautions used as prevention of double taxation are explained in this chapter. One subchapter is dedicated to international tax treaties and their importance on income taxation.

Forth chapter describes tax legislation in Slovak republic. In first subchapter basic aspects of income tax are delimited and compared to their counterparts in Czech legislation. Next subchapters are dedicated to analyses and comparison of income taxation of slovak companies and their shareholders.

In fifth chapter income tax legislation in Netherlands is explained. First subchapter deals with particular aspects of income tax. Dutch income tax legislation is described and compared to Czech legislation in next subchapters. All the findings are summarized in conclusion where author also gives his opinion on different concepts of income tax legislations.

## **KLÍČOVÁ SLOVA – KEY WORDS**

- zdanění příjmů
- daň z příjmů fyzických osob
- daň z příjmů právnických osob
  
- taxation on income
- individual income tax
- corporate income tax

## **NÁZEV DIPLOMOVÉ PRÁCE V ANGLICKÉM JAZYCE**

Taxation on income of companies and their shareholders (comparison of legislations in Czech republic and selected EU countries)