Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta mezinárodních vztahů



Pavla Kroupová 2011

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta mezinárodních vztahů

Hlavní specializace: Komerční právo

Název diplomové práce:

VEŘEJNÁ OBCHODNÍ SPOLEČNOST A KOMANDITNÍ SPOLEČNOST Z POHLEDU DAŇOVÝCH POVINNOSTÍ V ČR A VE STÁTECH EU

Vypracovala: Pavla Kroupová

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Hana Marková, CSc.

Akademický rok 2010/2011

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma **„Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost z pohledu daňových povinností v ČR a ve státech EU“** vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a zdroje, z nichž jsem čerpala, v práci řádně cituji a uvádím je v přiloženém seznamu literatury.

V Praze dne..... .....

Podpis

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce
doc. JUDr. Haně Markové, CSc. za cenné rady, připomínky a chápavý přístup v průběhu zpracování této práce.

Obsah

1. Úvod 8
2. Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost 11
2.1 Právní úprava 11
2.2 Založení a vznik společnosti 12
2.3 Vkladová povinnost 12
2.4 Postavení společníků 13
3. Veřejná obchodní společnost 13
3.1 Založení/vznik, společenská smlouva 14
3.2 Jednání 14
3.3 Práva a povinnosti společníků 14
3.4 Ručení společníků 15
3.5 Zrušení/zánik 15
4. Komanditní společnost 16
4.1 Založení komanditní společnosti 16
4.2 Společenská smlouva 17
4.3 Podíl na zisku/ztrátě 18
4.4 Zrušení/zánik 18
5. Zastoupení osobních obchodních společností v České republice 19
6. Pojmy vztahující se k tématu 20
6.1 Obchodní majetek, vlastní kapitál 20
6.2 Účetní hospodářský výsledek / základ daně 21
6.3 Vedení účetnictví 21
7. Daňový systém ČR - obecně, druhy daní 22
7.1 Přímé daně důchodové v České republice 23
7.1.1 Daň z příjmů právnických osob 23
7.1.2. Daň z příjmů fyzických osob 25
7.2. Složitost daňového systému v České republice v kontextu Evropské unie 25
7.3. Harmonizace a koordinace v oblasti přímých daní 26
7.4. Přímé daně v zemích Evropské unie 27
7.5. Zamezení dvojího zdanění 29
8. Zdanění osobních obchodních společností v EU 31
8.1. Právní subjektivita osobních obchodních společností v EU 31
8.2. Principy zdanění - transparence/subjektivita 34
9. Zdanění veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti v České republice 38
9.1. Zdanění v.o.s. v České republice 39
9.2. Zdanění k.s. v České republice 42
9.3. Shrnutí zdanění v.o.s. a k.s. v České republice 44
10. Zdanění osobních obchodních společností v Německu 45
10.1. Charakteristika osobních obchodních společností („Personengesellschaften“) 46
10.1.1. Offene Handelsgesellschaft (OHG) 47
10.1.2. Kommanditgesellschaft (KG) 47
10.2. Zdanění OHG 48
10.3. Zdanění KG 50
11. Zdanění osobních obchodních společností ve Španělsku 51
11.1. Charakteristika osobních obchodních společností 53
11.1.1. Sociedad Colectiva 53

11.1.2. Sociedad Comanditaria 54
11.2. Zdanění Sociedad Colectiva 54
11.3. Zdanění Sociedad Comanditaria 55
12. Zdanění o.o.s. ve Velké Británii 56
12.1. Charakteristika osobních obchodních společností ve Velké Británii 57
12.1.1. General Partnership 58
12.1.2. Limited Partnership 58
12.2. Zdanění Partnership 59
12.3. Zdanění Limited Partnership 60
13. Zdanění o.o.s. v Belgii 61
13.1. Charakteristika osobních obchodních společností 62
13.2. Zdanění osobních obchodních společností 63
14. Příklad na zdanění veřejné obchodní společnosti v uvedených státech 65
15. Závěr 67
16. Seznam literatury a použitých zdrojů 70
17. Přílohy 73

Seznam zkratek

DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPPO	daň z příjmů právnických osob
ESD	Evropský soudní dvůr
EstG	Einkommensteuergesetz
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
k.s.	komanditní společnost
KG	Kommanditgesellschaft
o.o.s.	osobní obchodní společnost
ObchZ	obchodní zákoník
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PO	právnická osoba
v.o.s.	veřejná obchodní společnost

1. Úvod

Osobní obchodní společnosti, tedy veřejná obchodní společnost a komanditní společnost patří v České republice, a ve většině zemí Evropské unie k nepříliš používaným právním formám podnikání. Jejich protějšky s více či méně odlišnými znaky můžeme nalézt ve všech členských státech Evropské unie. Ačkoliv oba typy osobních obchodních společností vykazují společné znaky, nelze je považovat za jednotnou skupinu, neboť každá z těchto společností má kromě znaků, které ji klasifikují do kategorie osobních obchodních společností (například osobní účast společníka na podnikání) i určité rysy, kterými se odlišuje od společnosti druhé.

Kromě odlišných znaků, které je možné sledovat z obchodně-právního hlediska, se nabízí porovnání těchto společností z hlediska daňového, a to jak na úrovni vnitrostátní, tedy porovnání komanditní společnosti s veřejnou obchodní společností, tak na mezinárodní úrovni, kdy se srovnávají daňové povinnosti osobních obchodních společností v různých vnitrostátních systémech navzájem. Toto porovnání je nesporně rozmanitější, neboť je možné srovnávání pomocí celé škály pohledů, a to například z pohledu obchodně-právního, konkrétně srovnání postavení společníků, jejich práv a povinností, nebo srovnání různých přístupů ke konstrukci právní subjektivity společností. Z daňového hlediska se nabízí porovnání celkových výší částek odváděných společnostmi do rozpočtů nebo z hlediska jednotlivých společníků je možné zkoumání rozdílů konstrukcí jejich daňových povinností nebo porovnání jejich daňového zatížení.

Je zřejmé, že se naskýtá obrovské spektrum pohledů na osobní obchodní společnosti jejich vzájemné srovnávání na úrovni vnitrostátní i mezinárodní, a toto téma je velice široké přesahující možnosti diplomové práce. Z tohoto důvodu se ve své práci zaměřím na problematiku úžeji, a to z hlediska daňového, konkrétně z hlediska přímých daní, a to daně z příjmu. Dalším důvodem pro zaměření právě na tento druh daně je skutečnost, že oblast přímých daní není na úrovni Evropské unie harmonizována do takové míry, jako je tomu u daní nepřímých a tudíž se naskytuje lepší možnost

srovnání, právě z důvodu určitých odlišností na úrovni jednotlivých zemí Evropské unie. Tématu harmonizace a koordinace je věnována jedna kapitola mé práce, ve které vysvětlím oba pojmy a nastíním tuto problematiku, avšak vhledem k její šíři, která by jistě byla nad rámec mé diplomové práce, se tématu harmonizace a koordinace budu věnovat velmi okrajově, ovšem ve vztahu k hlavnímu tématu této práce. Ve své práci budu porovnávat jak celkové principy zdanění společností, resp. jednotlivých společníků tak výši daňové zátěže placením daně z příjmu.

Základem pro dosažení cíle této práce, kterým je srovnání a zhodnocení systémů zdanění daní z příjmů veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti v České republice a ve vybraných státech Evropské unie, je určení protějšků těchto společností v jiných zemích. Tyto protějšky se vyskytují ve všech evropských zemích, z nichž jsem si pro svou práci vybrala kromě České republiky také Německo, Španělsko, Velkou Británii a Belgii. Důvodem pro tuto konkrétní volbu je skutečnost, že uvedené státy zastupují rozdílné koncepce zdanění daní z příjmů, a z tohoto důvodu je zřejmější pohled na jejich rozdíly. Dalším důvodem je poměrně omezené množství zdrojů týkající se této problematiky, a to zejména z jazykového hlediska, kdy většina informací existuje pouze v národním jazyce konkrétního státu.

Domnívám se, že toto relativně malé množství zdrojů, ať už legislativních či vyskytujících se v odborné literatuře je důsledkem poměrně nízkého zastoupení osobních obchodních společností nejen v České republice, ale i ve většině jiných států. Z tohoto důvodu je například oproti společnostem kapitálovým malý tlak na zákonodárce a na vytvoření podrobnější právní úpravy. Dle mého názoru je osobním obchodním společnostem věnován velice nepatrný prostor v literatuře odborné zejména z důvodu značně nejasné právní úpravy, která je velmi často operativně doplňována nejrůznějšími výklady, pokyny a sděleními Ministerstva financí.

Jak jsem již uvedla výše, cílem této práce je srovnání daňových koncepcí a principů zdanění daní z příjmů právnických resp. fyzických osob ve vybraných zemích Evropské unie, zhodnocení těchto systémů a možnosti případných změn, které by mohly systém zjednodušit či zefektivnit. Vzhledem k šíři tématu a požadavkům na

rozsah diplomové práce se nebudu zabývat podrobným rozborem obchodně-právních aspektů společností a společníků, tuto problematiku nastíním v úvodní části práce a budu se věnovat pouze oblastem, které mají z hlediska zdanění pro tuto práci význam.

Hlavním těžištěm mé práce je pohled na vnitrostátní úpravu v České republice a komparace s jinými vnitrostátními systémy, avšak nastíním i aspekty mezinárodního zdanění příjmů, jelikož se domnívám, že tato problematika je v současné době velmi aktuální a nelze se domnívat, že při současných možnostech volného pohybu osob, služeb a kapitálu a prakticky neomezené možnosti účastnit se na podnikání v jiných státech Evropské unie, je tato oblast zanedbatelná. Avšak k tomuto tématu se zmíním krátce, neboť i zde se jedná o poměrně širokou tématiku samu o sobě, a tudíž by bylo možné se oblasti mezinárodního zdanění věnovat v samostatné práci.

Domnívám se, že toto téma je zajímavé zejména z důvodu poměrně široké škály přístupů ke zdanění osobních obchodních společností, z nichž jsou v jednotlivých státech zastoupeny jak krajní extrémy těchto koncepcí, tak se vyskytují i nejrůznější smíšené formy, tudíž se nabízí zajímavý pohled na tyto koncepce, a na možné dopady případných změn, které se u jednotlivých přístupů pokusím navrhnout.

V první části své práce se budu věnovat základním charakteristikám osobních obchodních společností, a to velice okrajově z důvodu šíře tématu a značné obecnosti. Osvětlím tudíž pouze některé charakteristiky, které jsou relevantní z hlediska daňového.

Dále se budu zabývat zastoupení osobních obchodních společností v České republice, které jak jsem již uvedla není příliš velké, zamyslím se i nad možnými důvody tohoto stavu a nad možnostmi případného zlepšení a jejich dopadů. V další části popíšu a rozeberu zdanění osobních obchodních společností na úrovni Evropské unie jako celku, tedy obecné principy, poukážu na možné společné znaky a na rozdíly.
Po těchto obecných částech následují kapitoly věnující se přímo jednotlivým vybraným zemím, tedy České republice, Německu, Španělsku, Velké Británii a Belgii, ve kterých v tomto pořadí nejprve hrubě nastíním protějšky českých osobních

obchodních společností a jejich případné odlišnosti, pouze však z hledisek, které se vztahují k hlavnímu tématu práce.

Hlavním těžištěm těchto kapitol je popis systémů zdanění těchto společností, jejich vzájemné porovnání, poukázání na pozitiva a negativa jak z objektivního tak ze subjektivního hlediska a možnosti určitého zlepšení těchto systémů pomocí navrhnutých změn, které by se v budoucnu mohly uplatnit.

Vzhledem k velmi omezené dostupnosti zdrojů, zejména zdrojů týkajících se hlubších daňově-právních aspektů osobních obchodních společností je tato práce věnována především základním, avšak poměrně praktickým otázkám, které mohou dle mého názoru pomoci případnému čtenáři při jeho rozhodování o volbě právní formy podnikání či účasti na podnikání, případně při volbě státu, jehož daňový systém nabízí nejvýhodnější podmínky pro podnikání formou veřejné obchodní společnosti či komanditní společnosti.

2. Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost

V této kapitole uvedu základní charakteristiky osobních obchodních společností v České republice, jejich právní úpravu, podmínky založení a fungování, toto téma nebudu rozebírat příliš do hloubky, pouze okrajově tak, abych uvedla hlavní téma této práce.

2.1 Právní úprava

Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost jsou v České republice upraveny v Obchodním zákoníku.[1] Jedná se o osobní obchodní společnosti, jejichž podstatou je již dle samotného označení jejich osobní povaha, na rozdíl od společností kapitálových, u kterých převažuje povaha kapitálová. Určitým „mezipólem“ je

[1] zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

komanditní společnost, která v sobě spojuje prvky společnosti osobní (představované neomezeně ručícími komplementáři) a prvky kapitálové společnosti (komanditisté, jejichž právní postavení je možné srovnat s postavením společníků společnosti s ručením omezeným). Na komanditní společnost se z tohoto důvodu použije právní úprava veřejné obchodní společnosti, ovšem s určitými výjimkami, které právě komanditní společnosti přisuzují určité prvky společnosti kapitálové.

2.2 Založení a vznik společnosti

Společnost se zakládá společenskou smlouvou (jež upravuje práva a povinnosti společníků a může se odchýlit od dispozitivních ustanovení obchodního zákoníku) a vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku. Osobní obchodní společnosti, tedy veřejná obchodní společnost (v.o.s.) a komanditní společnost (k.s.) mohou být založeny pouze za účelem podnikání, na rozdíl od kapitálových společností (a.s., s.r.o.), které mohou být založeny i za jiným účelem než je dosahování zisku.

2.3 Vkladová povinnost

Jedním z charakteristických znaků, který odlišuje osobní obchodní společnosti od společností kapitálových je skutečnost, že společnost povinně nevytváří základní kapitál ani rezervní fond. Výjimkou je vkladová povinnost komanditisty v komanditní společnosti, který je povinen vložit do základního kapitálu společnosti vklad ve výši určené společenskou smlouvou, minimálně však 5 000 Kč.[2] U veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti (co se týče komplementářů) je však možné vkladovou povinnost stanovit ve společenské smlouvě, jelikož se jedná o ustanovení dispozitivní. Dle mého názoru je vhodné vkladovou povinnost ve společenské smlouvě dohodnout, a to zejména z důvodu financování činnosti společnosti a snazší dostupnosti kapitálu. Zároveň je možné kdykoliv v průběhu fungování společnosti vkladovou povinnost zavést, zrušit, popřípadě snížit či zvýšit výši vkladů ať už všech či několika společníků. Tyto změny ovšem musí být učiněny změnou společenské smlouvy.

[2] §97a zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

Vkladem mohou být peněžité prostředky nebo penězi ocenitelné hodnoty, avšak musí se jednat o majetek, jehož hospodářská hodnota je zjistitelná a je hospodářsky využitelný v souvislosti s podnikáním.[3] Vkladem nemůže být závazek společníka týkající se provedení prací nebo služeb. Jelikož zákon neukládá vkladovou povinnost, vklady se ani nezapisují do obchodního rejstříku, stejné je to u základního jmění.

2.4 Postavení společníků

Pro společníky platí zákaz konkurence, to znamená, že žádný z nich nesmí podnikat ve stejném předmětu podnikání bez svolení ostatních společníků. Z důvodu rizikového neomezeného ručení společníků, je stanovena podmínka, aby žádný ze společníků nemohl být společníkem s neomezeným ručením ve více než jedné společnosti. Společnost odpovídá za své závazky celým svým majetkem.[4]

Společníkem může být jak fyzická tak právnická osoba, přičemž práva spojená s účastí ve společnosti vykonává u právnické osoby její statutární orgán, popřípadě jím pověřený zástupce.[5]

3. Veřejná obchodní společnost

Veřejnou obchodní společnost mohou založit alespoň dva zakladatelé - společníci, může se jednat o fyzickou či právnickou osobu. Zákon stanoví různé podmínky, které musí jednotlivé osoby splňovat. Pokud se jedná o fyzickou osobu, musí splňovat všeobecné podmínky provozování živnosti a zároveň u ní nesmí být dána překážka provozování živnosti podle §8 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. U právnické osoby jako společníka v.o.s. musí tyto podmínky splňovat její statutární orgán.

[3] §59 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
[4] §86 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
[5] §76 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

3.1 Založení/vznik, společenská smlouva

Zakládajícím dokumentem je společenská smlouva, jejíž forma musí být písemná s úředně ověřenými podpisy všech zakladatelů.[6] Smlouva musí obsahovat obchodní firmu a sídlo, identifikaci společníků a předmět podnikání. Změnit společenskou smlouvu lze pouze na základě rozhodnutí všech společníků, v případech, kdy tak stanoví sama společenská smlouva postačí souhlas většiny společníků. K platnosti změny se vyžaduje písemná forma a úředně ověřené podpisy, stejně jako u zakládání společenské smlouvy. Po ukončení procesu založení v.o.s. následuje proces vzniku, který je ukončen okamžikem zápisu společnosti do Obchodního rejstříku.

3.2 Jednání

Veřejná obchodní společnost je právnickou osobou, jedná buď osobně, nebo prostřednictvím zástupce. Osobní jednání je jednání statutárního orgánu, kterým jsou ze zákona všichni společníci. Odchylku umožňuje pouze společenská smlouva, která může stanovit, že statutárním orgánem je pouze jeden popřípadě více společníků, potom má oprávnění jednat každý z nich samostatně, přičemž se jedná o ustanovení dispozitivní, a tedy je možná odchylka ve společenské smlouvě.[7]

3.3 Práva a povinnosti společníků

Práva a povinnosti společníků v.o.s. se řídí společenskou smlouvou a nejčastěji se dělí do dvou skupin na základě jejich charakteristiky, a to na práva majetková a práva nemajetková. Mezi majetková práva patří například právo na podíl na zisku (na druhé straně povinnost podílet se na ztrátě). Právo podílet se na zisku a ztrátě má každý ze společníků veřejné obchodní společnosti. V tomto případě se společenská smlouva nemůže odchýlit od právní úpravy, neboť ta je kogentní, a ustanovení ve společenské smlouvě, které by některého ze společníků zbavovalo práva na podíl na zisku či ztrátě, by bylo v rozporu se zákonem, a tudíž neplatné.

Právo na podíl na zisku může být uplatněno až na základě řádné účetní závěrky, přičemž zisku musí být skutečně dosaženo. Na základě ustanovení §65a Obchodního

[6] §57 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
[7] §85 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

zákoníku je potřeba splnění další podmínky, a to odepsání dlouhodobého majetku nejpozději do 5 let ode dne vzniku společnosti, pokud tento majetek je vykazován v aktivech jako zřizovací výdaje.[8]

Zisk a ztráta jsou po splnění těchto podmínek rozděleny mezi společníky rovným dílem, jedná se ovšem o dispozitivní ustanovení zákona, proto je možné společenskou smlouvou určit jiné rozdělení. Je ale potřeba ctít zásadu dobrých mravů a ekvity, aby nedocházelo ke zjevně nespravedlivé situaci, kdy některý společník obdrží vyšší podíl na zisku bez zjevného důvodu.[9]

3.4 Ručení společníků

Veřejná obchodní společnost za splnění svých závazků odpovídá celým svým majetkem a společníci ručí za splnění jejích dluhů společně a nerozdílně, neomezeně celým svým majetkem.[10] Pokud má věřitel vůči společnosti pohledávku, je povinen se v první řadě obrátit přímo na společnost samotnou, a teprve pokud ta dluh nesplní, může věřitel plnění požadovat po společníkovi, popřípadě po několika či všech, a to na základě jejich solidárního ručení. Na kterého z nich se věřitel obrátí, je pouze na jeho uvážení. Ručení společníků trvá i po zániku společnosti, a to nadále solidárně a neomezeně až do doby zániku pohledávky věřitele.

3.5 Zrušení/zánik

Zániku společnosti představovanému okamžikem výmazu z obchodního rejstříku předchází proces jejího zrušení, jehož fáze závisí na tom, zda se společnost zrušuje s likvidací nebo bez likvidace, tedy s právním nástupcem. Kromě obecných případů zrušení společnosti, uvedených v §68 odst. 3 Obchodního zákoníku, jako například uplynutí doby, na kterou byla společnost založena či dosažení účelu, pro který byla založena, existují u veřejné obchodní společnosti zvláštní případy zrušení, které vyplývají právě ze specifického postavení společníků a jejich osobní účasti ke společnosti. Pokud totiž účast společníka na společnosti zanikla, například smrtí,

[8] §65a zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
[9] DVOŘÁK, Tomáš. Osobní obchodní společnosti. Praha : ASPI, 2008. 318 s., str.89
[10] §86 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

výpovědí, zánikem právnické osoby jako společníka aj., jedná se o důvod k zániku společnosti.

Je ale možné změnou společenské smlouvy (a tedy souhlasem všech zbývajících společníků) dohodnout, že společnost bude trvat i po zániku účasti společníka. Tato dohoda musí být učiněna do tří měsíců od zrušení společnosti, jinak společnost vstupuje do likvidace.[11]

4. Komanditní společnost

Právní úprava komanditní společnosti je v zákoně uvedena odkazem na ustanovení veřejné obchodní společnosti s určitými odlišnosti, které jsou specifické právě pro komanditní společnost a na které se v následující části zaměřím. Obchodní jméno musí obsahovat označení „komanditní společnost“, „kom. spol.“ nebo „k.s.“. Může obsahovat i jméno komanditisty, v tomto případě ale komanditista ručí za závazky společnosti stejným způsobem jako komplementář.[12]

4.1 Založení komanditní společnosti

Komanditní společnost mohou založit alespoň 2 společníci, z nichž jeden musí být v postavení komanditisty a druhý v postavení komplementáře. Komanditista ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Jedná se tedy o jistou analogii společníků společnosti s ručením omezeným, avšak s tím rozdílem, že ti ručí za závazky společnosti do výše souhrnu nesplacených částí vkladu svých společníků, jedná se o ručení solidární. Pokud komanditista svůj vklad splatí, jeho ručení zaniká, popřípadě pokud vklad splatí ještě před zápisem do obchodního rejstříku, jeho ručení vůbec nevznikne.

[11] §88 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
[12] §95 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

Postavení komplementářů je shodné s postavením společníků veřejné obchodní společnosti, za závazky společnosti ručí společně a nerozdílně celým svým majetkem. Komanditistou se může stát osoba, která je plně způsobilá k právním úkonům, komplementářem osoba, která splňuje všeobecné podmínky provozování živnosti a u níž není dána překážka provozování živnosti (opět se tedy jedná o analogii společníků veřejné obchodní společnosti).[13]

Vkladovou povinnost mají u komanditní společnosti pouze komanditisté, a to ve výši alespoň 5 000 Kč. To nevylučuje možnost komplementářů se k vkladové povinnosti zavázat dobrovolně ve společenské smlouvě s tím, že v případě komplementáře není minimální výše vkladu zákonem stanovena. Naproti tomu komanditista se své povinnosti zprostit nemůže, je mu dána zákonem. Pouze komplementáři jsou oprávněni k obchodnímu vedení společnosti a fungují tedy jako statutární orgán, k jednání je oprávněn každý z nich samostatně.

4.2 Společenská smlouva

Kromě obligatorních záležitostí, které jsou shodné s náležitostmi u veřejné obchodní společnosti (obchodní firma a sídlo, identifikace společníků, předmět podnikání), musí společenská smlouva komanditní společnosti obsahovat také určení, kteří ze společníků jsou komanditisté a kteří komplementáři, výši vkladu každého komanditisty a určení správce vkladu.[14]

Na rozdíl od veřejné obchodní společnosti, kdy je ke změně společenské smlouvy zapotřebí souhlasu všech společníků, právní úprava komanditní společnosti stanoví, že ke změně je nutný souhlas většiny komplementářů a většiny komanditistů. Jedná se tedy o spravedlivou úpravu, neboť nedává ani jedné skupině společníků možnost přehlasovat tu druhou.[15]

[13] §93 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
[14] §94 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
[15] DVOŘÁK, Tomáš. Osobní obchodní společnosti. Praha : ASPI, 2008. 318 s., str. 239

4.3 Podíl na zisku/ztrátě

Podle dispozitivního ustanovení obchodního zákoníku se zisk dosažený společností dělí na dvě poloviny a to tak, že jedna část připadá společnosti samotné a druhá část komplementářům.[16] Jak vyplývá z povahy dispozitivního ustanovení, je však možné společenskou smlouvou určit rozdělení jiné.

Část zisku připadající komplementářům je vyplacena nezdaněna společností přímo jim, a to rovným dílem, opět je možná výjimka ve společenské smlouvě. Tento zisk není tedy předmětem daně z příjmů právnických osob, ale je zdaňován až v rámci daně z příjmů komplementářů jako fyzických osob. Část zisku připadající komanditistům je naproti tomu předmětem daně z příjmů právnických osob a po zdanění, tedy jako čistý zisk je rozdělena komanditistům v poměru jejich splacených vkladů (popřípadě v jiném poměru stanoveném ve společenské smlouvě).[17] Daňové problematice se budu podrobněji věnovat v dalších částech práce.

Ztrátu zjištěnou účetní závěrkou nesou komplementáři rovným dílem a komanditisté jen pokud tak stanoví společenská smlouva, a to v rozsahu v ní uvedeném. Pokud společenská smlouva rozsah nijak nespecifikuje, jsou povinni se na úhradě ztráty podílet solidárně rovným dílem. Nejsou však povinni vrátit jim již vyplacené podíly na zisku.

4.4 Zrušení/zánik

Kromě obecných důvodů zrušení společnosti existují u komanditní společnosti specifické důvody, které jsou dány právě zvláštní povahou dvou typů společníků. Co se týče komplementáře, úprava jeho vzniku a zániku účasti na společnosti je stejná jako u veřejné obchodní společnosti, to znamená, že zánik jeho účasti je zpravidla důvodem ke zrušení společnosti.

Na rozdíl od komplementářů není zánik účasti komanditisty na společnosti důvodem ke zrušení společnosti (avšak společnost musí mít po celou dobu své existence oba dva

[16] §100 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
[17] §100 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

typy společníků). Zákon stanoví zvláštní důvody, které vedou k zániku účasti komanditisty na společnosti. Jedná se například o:

1. prohlášení konkursu na majetek komanditisty
2. pravomocné nařízení výkonu rozhodnutí postižením podílu komanditisty
3. smrt komanditisty[18]

Jak jsem již uvedla, tyto skutečnosti nejsou důvodem ke zrušení společnosti, ovšem za podmínky stanovené výše (tj. minimální počet společníků).

5. Zastoupení osobních obchodních společností v České republice

Jak vyplývá ze statistických údajů Českého statistického úřadu zpracovaných k datu 31.12.2009, osobní obchodní společnosti nepatří k příliš používaným právním formám společností. Z celkového počtu 329 100 všech evidovaných obchodních společností zaujímají největší podíl společnosti s ručením omezením, a to počtem 297 647, což je přibližně 90%, oproti osobním obchodním společnostem (pod kterými můžeme rozumět veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení) s počtem pouze 8 141 a tudíž zhruba dvouprocentním podílem na celkovém počtu všech evidovaných obchodních společností.[19]

Z těchto údajů bychom při určitém zjednodušeném pohledu mohli předpokládat, že při rozhodování ekonomických subjektů o tom, kterou právní formu zvolit, převažují u veřejné obchodní společnosti, resp. u komanditní společnosti nevýhody nad výhodami. Nevýhodou může být zejména značně rizikové ručení společníků celým svým majetkem (u komanditní společnosti ručení komplementářů), dalším možným

[18] §102 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
[19] Počty jednotek v registru ekonomických subjektů podle převažující činnosti a vybraných právních forem.Organizační statistika za 4. čtvrtletí 2009 [online]. 2010, [cit. 2011-01-06]. Dostupný z WWW: <http://www.czso.cz >

negativem může být fakt, že při úmrtí jednoho ze společníků ve většině případů dochází k zániku celé společnosti. Jednou z výhod je například relativní snadnost a nutnost splnění méně podmínek při založení společnosti, nebo spolehlivost společníků z pohledu třetích stran vyplývající z jejich neomezeného ručení celým svým majetkem.

Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost mají v právních řádech států Evropské unie mnoho protějšků, které se více či méně odlišují od zmíněných dvou. Tyto protějšky je možné nacházet z několika možných pohledů, a to z obchodně-právního hlediska, kdy hledáme protějšky, které mají stejnou či podobnou úpravu týkající se například podmínek založení společnosti, vztahů společníků, ustanoveních o kapitálu a dalších ustanovení především v Obchodním zákoníku. Dalším hlediskem, podle kterého je možné nalézt protějšky k českým osobním obchodním společnostem je hledisko daňově-právní, kdy se porovnává způsob placení daní, principy zdanění apod.

6. Pojmy vztahující se k tématu

V následující kapitole vysvětlím pojmy, které se vztahují úžeji k tématu mé diplomové práce a jsou důležité pro další kapitoly. Nejedná se o všechny daňově relevantní pojmy a zásady, avšak domnívám se, že pro základní pochopení jsou dostačující.

6.1 Obchodní majetek, vlastní kapitál

Obchodním majetkem právnické osoby se rozumí veškerý její majetek.[20] Nemusí se jednat o majetek určený k podnikatelské činnosti, rozumí se jím všechno, co je schopné být předmětem vlastnického práva.

Obchodním majetkem z účetního hlediska jsou:

1. hmotný investiční majetek
2. nehmotný investiční majetek

[20] §6 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

3. zásoby
4. pohledávky
5. peněžní prostředky a ceniny, a
6. finanční majetek (např. cenné papíry).[21]

Pokud od obchodního majetku odečteme veškeré závazky společnosti, dostaneme čistý obchodní majetek, alternativní způsob výpočtu je rozdíl mezi aktivy a pasivy.
Vlastní kapitál je tvořen vlastními zdroji financování obchodního majetku podnikatele a v rozvaze se vykazuje na straně pasiv.[22] U osobních společností je tvořen základním kapitálem, ziskem a fondy, pokud je společnost zřizuje.

6.2 Účetní hospodářský výsledek / základ daně

Hospodářský výsledek a základ daně nejsou totožné pojmy. Účetní hospodářský výsledek se zjišťuje jako rozdíl mezi výnosy a náklady, avšak slouží pouze jako podklad pro zjištění výše daňového základu. Ten je zjištěn upravením hospodářského výsledku, a to přičtením nákladů, které neovlivňují základ daně (např. cestovné) a výnosů, které nebyly proúčtovány. Od hospodářského výsledku se odečtou výnosy, které jsou od daně osvobozené, nebo které jsou zdaňovány srážkovou daní. Tímto způsobem se tedy od hospodářského výsledku dospěje k základu daně.

6.3 Vedení účetnictví

Společnosti jsou povinny vést účetnictví podle Zákona o účetnictví, a to po celou dobu své existence, tedy ode dne vzniku až do dne zániku.23 Pokud společnost poruší povinnost vést řádně účetnictví, může jí být uložena pokuta příslušným finančním orgánem, a to v subjektivní lhůtě 1 roku a 3leté objektivní lhůtě.

Společnost má povinnost vést řádnou účetní závěrku, která se přikládá k dani z příjmu fyzických či právnických osob jako společníků. Pouze na základě řádné účetní závěrky může být společníkům přiznáno právo na podíl na zisku, je tedy nezbytnou podmínkou tohoto práva. Ve zvláštních případech stanovených zákonem musí společnost sestavit také konsolidovanou, mimořádnou či mezitímní účetní závěrku.

[21] DVOŘÁK, Tomáš. Osobní obchodní společnosti. Praha : ASPI, 2008. 318 s., str. 183
[22] §6 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
[23] §4 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem má společnost, která splňuje alespoň dvě ze tří kritérií uvedených v zákoně o účetnictví, týkajících se výše aktiv, obratu a počtu zaměstnanců v účetním období, za něž se účetní závěrka ověřuje a v účetním období bezprostředně předcházejícím.[24]

7. Daňový systém ČR - obecně, druhy daní

Daňový systém České republiky je tvořen následujícími druhy daní:

1. daň z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb.)[25]
    a. daň z příjmů fyzických osob
    b. daň z příjmů právnických osob
2. daň z nemovitostí (zákon č. 338/1992 Sb.)[26]
    a. daň z pozemků
    b. daň ze staveb
3. daň silniční (zákon č. 16/1993 Sb.)[27]
4. daně převodové (zákon č. 357/1992 Sb.)[28]
    - daň dědická
    - daň darovací
    - daň z převodu nemovitosti
5. daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb.)[29]
6. daně spotřební (zákon č. 353/2003 Sb.)[30]
    - daň z minerálních olejů
    - daň z piva
    - daň z vína a meziproduktů

[24] §20 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
[25] Zákon o daních z příjmů
[26] Zákon o dani z nemovitostí
[27] Zákon o dani silniční
[28] Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
[29] Zákon o dani z přidané hodnoty
[30] Zákon o spotřebních daních

- daň z lihu
- daň z tabákových výrobků

7. daně ekologické (zákon č. 261/2007 Sb.)

Nejpoužívanějším členěním uvedených druhů daní je členění na daně přímé a nepřímé, přičemž kritériem je způsob vybírání a přiznávání daní.

Nepřímé daně jsou uvaleny na zboží a odvádí je prodávající tohoto zboží. Kupující je poplatníkem této daně, ale daňové přiznání podává osoba jiná, a to plátce, tedy prodávající. Z tohoto důvodu se nazývají daněmi nepřímými. Přímé daně jsou uvaleny na příjem nebo majetek poplatníka a ten podává daňové přiznání k příslušnému finančnímu úřadu. Do přímých daní patří daně uvedené pod body 1.-4.

7.1 Přímé daně důchodové v České republice

Tato kapitola je věnována přímým daním důchodovým v České republice, tedy dani z příjmů fyzických osob a dani z příjmů právnických osob. Nejdůležitější právní normou pro zdanění příjmů v České republice je Zákon o daních z příjmů[31]. Je rozdělen na následující části – daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, společná ustanovení (týkající se daně z příjmů fyzických i právnických osob), zvláštní ustanovení pro vybíraní daně z příjmů a přechodná a závěrečná ustanovení. Dalšími poměrně významnými normami jsou Zákon o rezervách[32] (upravující daňově uznatelné rezervy v oblasti podnikání) a nejrůznější pokyny Ministerstva financí.

7.1.1 Daň z příjmů právnických osob

Předmětem daně z příjmů právnických osob (neboli daně ze zisku korporací, jak je někdy tato daň nazývána v odborné literatuře) jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Existují však výjimky uvedené v §18 zákona o daních z příjmů, který z předmětu daně z příjmů právnických osob vyjímá například příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti, movité věci nebo majetkového

[30] Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů
[31] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[32] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

práva (kromě příjmů z nich plynoucích).[33] Některé subjekty, jako je banka, investiční fond, zdravotní pojišťovna, veřejná vysoká škola aj., se zdaňují odlišným způsobem.

Poplatníky daně jsou osoby, která nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu. Osoby, které mají sídlo nebo místo svého vedení na území České republiky, mají daňovou povinnost jak z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky, tak ze zdrojů ze zahraničí (tzv. celosvětová povinnost).[34]

Česká republika patří co se týče základu daně k systému zemí anglosaských, neboť hospodářský výsledek se musí podstatně upravit, aby mohl být určen základ daně. Tím je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady).[35] Výdaji jsou například pojistné na sociální zabezpečení, na všeobecné zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (s výjimkou tohoto pojistného hrazeného v.o.s. za společníky a k.s. za komplementáře pro účely zjištění základu daně pro zdanění daní z příjmů fyzických osob), odpisy, výdaje spojené se služebními cestami apod. V případě pochybností, zda jsou výdaje oprávněné, může příslušný finanční úřad na žádost vydat závazné posouzení.

Základ daně se snižuje o daňovou ztrátu, o 100% výdajů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Z takto vypočteného daňového základu lze ještě odečíst dary v minimální výši 2 000 Kč a maximální výši 5% upraveného daňového základu.[36] Výsledný daňový základ se vynásobí sazbou daně 19%, která je platná od 1.1.2010 (v roce 2009 činila 20%) a výsledkem je výše daně, kterou musí společnost zaplatit. Zdanitelným obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok.[37] Podle zákona č. 563/1991, o účetnictví je hospodářským rokem účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden.[38]

[33] §18 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[34] §17 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[35] §23 (1) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[36] §34 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[37] §17a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
[38] §3 (2) zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

7.1.2. Daň z příjmů fyzických osob

Zákon o daních z příjmů stanoví jako předmět daně z příjmů fyzických osob (neboli osobní důchodové daně) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy.[39]

V souvislosti s hlavním tématem mojí práce jsou relevantní příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, jimiž jsou mimo jiných právě podíly na zisku společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů společnosti komanditní. Daň zaměstnanců (z příjmů ze závislé činnosti) je strhávána zaměstnavatelem, osoby samostatně výdělečně činné samy každoročně podávají daňové přiznání a platí zálohy na daň.

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje. U poplatníka, kterému plyne ve zdaňovacím období souběžně více druhů příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně.[40] Základ daně se snižuje například o odpočty příspěvků na penzijní připojištění, pojistného životního pojištění a rovněž o dary s minimální hodnotou 1000 Kč a maximem 10% daňového základu.

7.2. Složitost daňového systému v České republice v kontextu Evropské unie

Český daňový systém je považován za relativně složitý. Dokládá to studie vypracovaná Světovou bankou ve spolupráci se společností Pricewaterhouse Coopers, která hodnotila 183 světových ekonomik z hlediska jejich daňových systémů, přičemž kritérii pro srovnání byly daňové zatížení (měřené podílem všech placených daní společností na obchodnímu zisku), časová náročnost (čas potřebný k vyplnění všech potřebných formulářů) a počet plateb (kolik druhů daní musí společnost každý rok odvést). Srovnávání probíhalo v období červen 2008 až květen 2009.

[39] §3 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[40] §5 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Česká republika v žebříčku zaujala 121. místo (přičemž 1. místo patří Maledivám, kde existuje nejjednodušší daňový systém, je zde pouze jediná daň, a to daň z majetku). Ze studie vyplývá skutečnost, že nejpodstatnějším kritériem, jehož důsledkem je relativně nízké umístění České republiky v žebříčku, je vysoká časová a administrativní náročnost spojená s daňovou agendou. To může být důsledkem skutečnosti, že v České republice existuje oddělené odvádění sociálního a zdravotního pojištění, což zvyšuje jak časovou tak administrativní náročnost. V mnoha členských státech Evropské unie je sociální a zdravotní pojištění součástí jednoho celku, a je odváděno jediné instituci. V některých zemích je dokonce součástí vybíraných daní, které jsou potom z tohoto důvodu vyšší.[41]

Z evropských zemí dopadlo nejlépe Irsko, které se dostalo do první desítky, další zemí, která má relativně jednoduchý daňový systém, je Švédsko (42. místo).

7.3. Harmonizace a koordinace v oblasti přímých daní

Nejprve je třeba odlišit pojmy koordinace a harmonizace, znamenající určitou úroveň spolupráce členských zemí Evropské unie. Součástí koordinačního procesu je především uzavírání dohod s cílem vytvořit transparentní standard, který by zamezoval například dvojímu zdanění nebo boji proti daňovým rájům. Příkladem koordinačního procesu jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Ačkoliv byla v době zakládání Evropských společenství harmonizace přímých daní všeobecně pokládána za jednodušší v porovnání s harmonizací daní nepřímých, spolupráce v oblasti koordinace dosáhly na úrovni EU významných pokroků, avšak právě harmonizační procesy, jejichž cílem je zavedení jednotného trhu, stagnují. Příčinu můžeme najít ve skutečnosti, že v některých zemích (např. Německo, Rakousko) existuje tzv. daňové účetnictví, kdy je hospodářský výsledek shodný s daňovým základem a na druhou stranu ve většině anglosaských zemí se k daňovému základu dojde až po několika úpravách a operacích.[42] Dalším a neméně významným

[41] Paying Taxes 2010 : The global picture [online]. 2010, [cit. 2011-01-12]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/en_CZ/cz/ >
[42] Široký, J. Daně v Evropské unii. Praha: Linde, 2010, str. 61

důvodem poměrně pomalého procesu v oblasti harmonizace je nutnost jednomyslné shody při schvalování směrnic právě v této oblasti.[43]

Základní směrnicí v oblasti přímých i nepřímých daní je směrnice č. 77/799/EHS ve znění pozdějších změn[44], která upravuje spolupráci mezi finančními orgány Společenství, výměnu informací, součinnost při kontrole aktivit nadnárodních korporací.[45] Kromě směrnic se harmonizačního procesu velmi významně dotýká judikatura Evropského soudního dvora („ESD"), jedná se o tzv. negativní harmonizaci, jejíž podstatou je nutnost členských států činit opatření v souladu s judikaturou ESD a nikoliv na základě nařízení, nestanovuje tedy shodné postupy k dosažení cíle. Negativní harmonizace prostřednictvím rozhodnutí ESD je především v oblasti přímých daní, a to konkrétně zdanění osobních příjmů a příjmů společností, z nichž nejčastěji jsou před ESD projednávány případy zdaňování přeshraničních pracovníků[46] nebo zdaňování dividend.[47] Jedná se o oblasti, které nejsou zcela vyřešeny formou směrnic nebo nařízení, popřípadě oblasti, které se jednotlivým státům nepodařilo zcela správně implementovat do svých právních řádů, a tedy judikatura ESD je v tomto směru jedinou formou harmonizace.[48]

7.4. Přímé daně v zemích Evropské unie

Jak dokládá následující tabulka, principy zdanění daní z příjmů fyzických osob neboli osobní důchodovou daní a daní z příjmů právnických osob neboli daní ze zisků firem jsou v členských státech EU velice různorodé jak z hlediska počtu daňových pásem tak z hlediska počtu daňových sazeb a progresivitou daňových sazeb. Nejvíce, a to 17 daňových pásem má Lucembursko, oproti České republice, Bulharsku, Lotyšsko a některým dalším, kde existuje sazba jediná.

---

[43] *Nerudová, D.* Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, a.s., 2005, 236 s., str. 55

[44] Směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých spotřebních daní a daní z pojistného a 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

[45] *Nerudová, D.* Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, a.s., 2005, 236 s., str. 56

[46] Např. případ Schumacker č. C-279/93 či případ Gerritse č. C-234/01.

[47] Např. případ Manninen č. C-319/02 či případ Lenz č. C-315/02

[48] *Nerudová, D.* Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, a.s., 2005, 236 s., str. 64

Česká republika má hned po Bulharsku druhou nejnižší sazbu daně z příjmu fyzických osob, naproti tomu stojí například Německo se svým relativně vysokým progresivním zdaněním. Co se týče výše daně ze zisků firem, liší se často nominální sazba od sazby skutečné, a to z důvodu možnosti uplatnění různých metod odepisování, uplatňování ztrát a dalších zvýhodnění firem.

Barevně zvýrazněné jsou země, kterým se ve své práci budu podrobněji věnovat.

Tabulka č.1: Přímé daně důchodové v zemích Evropské unie

	Osobní důchodová daň		Daň ze zisků firem
Členský stát EU	Nejvyšší sazba (%)	Počet sazeb	Nominální sazba (%)
Belgie	50	5	33,99
Bulharsko	10	1	10
Česká republika	15	1	19
Dánsko	60	3	25
Estonsko	22	1	20
Finsko	30,5	4	26
Francie	40	5	33,3
Irsko	41	2	25
Itálie	43	5	27,5
Kypr	30	4	10
Litva	5	1	15
Lotyšsko	26	1	15
Lucembursko	38	17	28,8
Maďarsko	32	2	19
Malta	35	4	35
Německo	45	5	15
Nizozemí	52	4	25
Polsko	32	2	19
Portugalsko	42	7	25
Rakousko	50	4	25
Rumunsko	16	1	16
Řecko	45	9	20

	Osobní důchodová daň		Daň ze zisků firem
Členský stát EU	Nejvyšší sazba (%)	Počet sazeb	Nominální sazba (%)
Slovensko	19	1	19
Slovinsko	41	3	20
Španělsko	45	6	30
Švédsko	55	3	26,3
Velká Británie	50	4	28

Základní charakteristiky přímých daní v Evropské unii k 1.1.2011, zdroj: Široký, J., Daně v Evropské unii, str. 63, vlastní průzkum - internet

7.5. Zamezení dvojího zdanění

Se vstupem České republiky do Evropské unie významně vzrostl počet mezinárodních podnikatelských aktivit ve smyslu vstupu podnikatelských subjektů na trhy ostatních států Evropské unie. Ať již způsob, kdy se v jiném státě založí přímo společnost, nebo případ, kdy se podnikatelský subjekt pouze účastní podnikání na osobě v jiném členském státě, obě dvě zmíněné možnosti mají dopad na zdanění co se týče příjmu podnikatelského subjektu. Zmíněné situace řeší smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které má Česká republika v současné době uzavřeny se všemi členskými státy Evropské unie a několika desítkami států dalších. Tyto smlouvy primárně řeší daně z příjmů, daně z majetku a v několika případech i daně darovací a dědické, ovšem nezabývají se vůbec daněmi nepřímými (na ty se primárně orientují směrnice, o kterých jsem se zmínila dříve).

Základní rolí smluv je zabránit dvojímu zdanění mezi dvěma státy, které se tradičně rozdělují na stát zdroje (stát, kde je daný příjem vytvořen) a na stát rezidence (stát, kde má vlastník příjmu bydliště, popř. sídlo).[49] Státy při uzavírání těchto smluv jednají především o tom, kde a jak bude příjem zdaněn – zda ve státě zdroje či ve státě rezidence, z tohoto důvodu je výše uvedené rozdělení nezbytné.

[49] VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. Umíme používat smlouvy o zamezení dvojího zdanění?. *Bulletin KDPČR*. 2010, 02

Podstatou smluv o zamezení dvojího zdanění je tedy předpoklad existence více metod zamezení dvojího zdanění, jejichž důsledkem je skutečnost, že pokud je příjem zdaněn již ve státě zdroje, druhý stát (tedy stát rezidence) má povinnost určitou metodu příjemci příjmu povolit využít tak, aby nebyl z tohoto titulu postižen.[50] Ačkoliv podstata a smysl smluv o zamezení dvojího zdanění je ve všech případech stejná, je třeba si uvědomit, že každá smlouva uzavřena s jednotlivým státem se více či méně liší. Při smluvním vyjednávání se sice využívají modelové smlouvy OSN, avšak každé dvě smluvní strany si mohou vyjednat nejrůznější požadavky a výjimky, které pak tvoří součást smlouvy jako takové, navíc existuje možnost si ke smlouvě sjednat ještě tzv. protokol, který upravuje například upřesnění pojmů či možnost si v budoucnu upravit daňovou sazbu. [51]

Co se týče vzájemného vztahu zákonů (konkrétně zákona o dani z příjmů) a smluv o zamezení dvojího zdanění, je třeba se řídit ustanovením Ústavy, která říká:

„Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.“[52]

Z tohoto ustanovení vyplývá nadřazenost smluv o zamezení dvojího zdanění nad ostatními zákony (kromě Ústavy, která vyšším právním předpisem), a tedy i nad zákonem o daních z příjmů. Při řešení konkrétní situace se tedy nejprve použije mezinárodní smlouva, a teprve pokud danou situaci neřeší, popř. odkazuje na vnitrostátní daňový předpis, použije se ten.

[50] VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. Umíme používat smlouvy o zamezení dvojího zdanění?. *Bulletin KDPČR*. 2010, 02
[51] VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. Umíme používat smlouvy o zamezení dvojího zdanění?. *Bulletin KDPČR*. 2010, 02
[52] Čl. 10 Ústavy, ústavní zákon č. 1/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů

8. Zdanění osobních obchodních společností v EU

V této části své práce se budu zabývat daňovými povinnostmi osobních obchodních společností v členských státech Evropské unie. Protějšky obou forem, tedy veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti lze najít ve všech zemích EU, přičemž se kromě názvu odlišují především v tom, zda je jim přiznána právní subjektivita, popřípadě mají právní subjektivitu částečnou. Zároveň jsou protějšky českých osobních obchodních společností v některých zemích téměř shodné s českými, co se týče hlediska jak daňově-právního tak obchodně-právního (příkladem je Slovensko) jinde jsou analogické z hlediska obchodně-právního, avšak mohou mít odlišné principy zdanění, jako je tomu například ve Španělsku a na druhou stranu mohou mít shodné principy zdanění, ale odlišné obchodně-právní charakteristiky, například Německo, kterému se budu věnovat v jiné části své práce.

8.1. Právní subjektivita osobních obchodních společností v EU

Jedním z hledisek, podle kterého je možné porovnávat osobní obchodní společnosti v různých státech je skutečnost, zda jsou společnosti právním subjektem. Český právní systém přiznává plnou právní subjektivitu jak veřejné obchodní společnosti, tak společnosti komanditní. Odlišná je úprava v Německu, kde právní systém oběma typům osobních obchodních společností statut právnické osoby nepřiznává, společnost může přesto pod svou firmou nabývat práva a vstupovat do závazků, nabývat vlastnické právo a jiná věcná práva k nemovitostem a žalovat a být žalována před soudem.[53] Rakouský právní systém až do roku 2007 osobním obchodním společnostem stejně jako v Německu plnou právní subjektivitu nepřiznával, od roku 2007 ale mají jak OHG (Offene Handelsgesellschaften) tak KG (Kommanditgesellschaften) plnou právní subjektivitu, jsou-li registrované v obchodním rejstříku. Vzhledem k tomu, že od roku 2007 zároveň všechny osobní obchodní společnosti mají povinnost se do obchodního rejstříku zapisovat, vyplývá, že všechny společnosti založené po tomto roce mají automaticky plnou právní subjektivitu (společnosti založené před tomto

[53] §124 (1) Handelsgesetzbuch

rokem se zapisují fakultativně, a proto se jejich právní subjektivita odvíjí od toho, zda zapsány jsou).[54]

V následující tabulce je seznam všech 27 členských států Evropské unie spolu s jejich protějšky k veřejné obchodní společnosti a společnosti komanditní.

Tabulka č.2: Osobní obchodní společnosti ve státech EU

Členský stát EU	veřejná obchodní společnost	komanditní společnost
Belgie	Société en nom collectif - SNC	Société en commandite simple - SCS
Bulharsko	Събирателното дружество / Sabiratelno družestvo (СД / SD)	Командитното дружество / Komanditno družestvo (КД / KD)
Česká republika	Veřejná obchodní společnost - v.o.s.	Komanditní společnost - k.s.
Dánsko	Interessentskab – I/S	Komanditselskab – K/S
Estonsko	Täisühing – TÜ	Usaldusühing – UÜ
Finsko	Avoin yhtiö - Ay	Kommandiittiyhtiö - Ky
Francie	Société en nom collectif	Société en commandite – SCA
Irsko	General Partnership	Limited Partnership
Itálie	Società in nomecollettivo S.n.C	Società in accomandita semplice - S.a.S
Kypr	Ετερόρρυθμη εταιρία (E. E.) / General Partnership	Ομόρρυθμη εταιρεία / Limited Partnership
Litva	Tikroji ūkinė bendrija – TUB	Komanditinė ūkinė bendrija – KUB
Lotyšsko	Pilnas atbildības sabiedrība	Komanditsabiedrība
Lucembursko	Société en nom collectif - S. e. n. c.	Société en commandité simple - S.e.c.s.
Maďarsko	Közkereseti társaság – Kkt.	Betéti társaság – Bt.

[54] BOHÁČEK, Martin, *Obchodní společnosti ve srovnávacím právu*. Praha, 2010. Přednáška. VŠE.

Členský stát EU	veřejná obchodní společnost	komanditní společnost
Malta	General Partnership (the partnership 'en non collectif')	Limited Partnership (the partnership 'en commandite')
Německo	Offene Handelsgesellschaft (OHG)	Kommanditgesellschaft (KG)
Nizozemí	Vennootschap onder firma – VOF	Commanditaire Vennootschap – CV
Polsko	Spółka jawna (Sp.j.)	Spółka komandytowa
Portugalsko	Sociedade em nome colectivo	Sociedade em comandita simples
Rakousko	Offene Handelsgesellschaft – OHG	Komanditgesellschaft – KG
Rumunsko	Societate în nume colectiv (s.n.c.)	Societate în comandită simplă (s.c.s.)
Řecko	Eterórrythme Etaireia / Ετερόρρυθμη Εταιρεία (E.E.)	Omórrythme Etaireia / Ομόρρυθμη Εταιρεία (O.E.)
Slovensko	Verejná obchodná spoločnosť – v. o. s.	Komanditná spoločnosť – k. s.
Slovinsko	Družba z neomejeno odgovornostjo – d. n. o.	Komanditna družba – k. d.
Španělsko	Sociedad Colectiva	Sociedad comanditaria
Švédsko	Handelsbolag - HB	Kommanditbolag – KB
Velká Británie	Partnership	Limited Partnership

Zdroj: http://www.businessinfo.cz

8.2. Principy zdanění - transparence/subjektivita

Stejně tak jako se osobní společnosti liší tím, zda jim právní řád přiznává právní subjektivitu z pohledu civilního práva, je možné také z daňového hlediska společnosti rozdělit podle toho, zda je jim přiznána daňová subjektivita nebo zda je společnost zcela daňově transparentní.

Může tedy existovat společnost, která má z hlediska obchodního práva plnou právní subjektivitu, avšak z hlediska práva daňového jí daňová subjektivita přiznána není nebo pouze částečně, a naopak.[55] Příkladem je situace v České republice, kdy právní řád přiznává oběma typům osobních obchodních společností plnou právní subjektivitu, avšak komanditní společnost má subjektivitu z pohledu daně z příjmu pouze částečnou. V následující tabulce uvádím pro přehlednost různé kombinace právní a daňové subjektivity osobních obchodních společností a příklady států, kde se vyskytují.

Tabulka č.3: Právní/daňová subjektivita

právní subjektivita	daňová subjektivita	příklady států
ano	ano	Belgie, Španělsko
ne	ne	Německo, Velká Británie
ano	ne	Česká republika, Dánsko, Finsko

Zdroj: HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s.

Pojmem daňově transparentní entita se podle české právní teorie rozumí entita, jejíž příjmy nejsou zdaněny na úrovni společnosti (neboli entity), ale jsou rozděleny jejím společníkům a až poté na jejich úrovni rovněž zdaněny. Daňově transparentní entita bývá v cizí literatuře nazývána jako „flow – through entity“, což je možné přeložit jako

[55] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 25

„průtoková entita“ a to z toho důvodu, že příjmy společnosti „protékají“ k jejím společníkům.[56]

Definici pojmu daňově transparentní entita (nebo daňová transparence) v zákoně o daních z příjmů[57] nenalezneme, neobsahuje ani zmínku o těchto pojmech. Tu můžeme nalézt v pokynu Ministerstva financí č. D-286[58] a v následném sdělení k tomuto pokynu[59], které uvádí:

„V zásadě je zahraniční entita považována za daňově transparentní, pokud ve vztahu ke svým příjmům není podle daňového práva státu, ve kterém je založena, zřízena či ke kterému má úzký vztah, a to i na základě provedené volby umožněné daňovým právem tohoto státu, považována za daňového poplatníka a příjmy této entity se alespoň zčásti přičítají podle daňového práva tohoto státu jiným osobám (skutečným vlastníkům příjmů), obdobné jako je to v ČR u společníků v.o.s. a komplementářů k.s.“[60]

Jelikož pojem daňově transparentní entita se vyskytuje pouze v souvislosti se zahraniční osobou a jinde definován není, je dle mého názoru možné tuto definici převést i na osoby české.

Případ, kdy je společnosti přiznána plná daňová subjektivita je v cizí literatuře odborně označován pojmem „Trennungsprinzip“[61], neboli „princip oddělení“. Podstatou tohoto principu je dvojí oddělená daňová subjektivita, a to subjektivita společníků a subjektivita samotné společnosti. Tento princip uznává osobní obchodní společnost plně jako samostatnou daňovou entitu. To znamená, že společnost je zdaněna zcela samostatně a odděleně od svých společníků. Princip transparence naproti tomu samu společnost jako daňový subjekt neuznává, daňová povinnost je přímo na jejích

[56] NOVOTNÝ, Radek; DUŠEK, Michal. Osvobození dividend u transparentních entit - realita, či iluze?. *Daně a právo v praxi*. 2010, 9, s. 1-3.
[57] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[58] Pozn.: Pokyn Ministerstva financí č. D-286, pokyn ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, z 1. září 2005
[59] Pozn.: Sdělení k praktické aplikaci pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, z 3. března 2006
[60] Sdělení k praktické aplikaci pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, z 3. března 2006
[61] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s.

společnících. Zdanění podle principu oddělení se však nevztahuje jen na oblast materiálního daňového práva, ale také na oblast práva formálního tím, že osobní obchodní společnost jako samostatná a od svých společníků oddělená jednotka daňového práva má práva a povinnosti (v oblasti daňového řízení).[62] K takovým právům a povinnostem patří například právo na informace nebo povinnost vést účetnictví. Dalo by se říci, že z hlediska daňového je na společnost zdaňovanou podle principu oddělení nahlíženou jako na společnost kapitálovou.

Je tedy zřejmé, že ačkoliv jsou veřejná obchodní společnost i komanditní společnost osobními obchodními společnostmi a v mnohých charakteristikách se značně shodují, existují státy, kde každá z nich je zdaňována podle jiného principu, jako například v České republice, kde u veřejné obchodní společnosti je uplatněn princip transparence a komanditní společnost je tzv. částečně transparentní entitou. Na druhou stranu existují země, kde se oba typy osobních obchodních společností principem svého zdanění velmi přibližují až shodují, jak je tomu v Německu, kde jsou obě zdaněny podle principu transparence.

Mezi těmito dvěma extrémními principy zdanění, kdy je společnost zcela daňově transparentní a kdy je jí přiznána plná daňová subjektivita, je možné nalézt mnoho blíže pojmově nedefinovaných smíšených forem, které se stupněm daňové transparence liší. Dle mého názoru lze za určitý typ této smíšené formy považovat i českou komanditní společnost, neboť ta zdaňuje podle principu transparence pouze příjmy komplementářů, ale příjmy komanditistů jsou do určité míry zdaněny dle principu oddělení. Z tohoto důvodu se na komanditní společnost v České republice nahlíží jako na částečně transparentní entitu.

[62] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 36

Následující tabulka znázorňuje rozdíly v obou popsaných principech zdanění osobních obchodních společností a ve smíšené formě obou těchto principů.

Tabulka č.4: Principy zdanění osobních obchodních společností

	Princip oddělení	Smíšená forma	Princip transparence
Daňová subjektivita	plná	částečná	není
Osobní daňová povinnost	společníci mají oddělenou osobní daňovou povinnost vedle daňové povinnosti společnosti	společníci mají osobní daňovou povinnost k vypočtenému základu daně	společníci mají osobní daňovou povinnost v rámci jejich podílů na společnosti

Zdroj: HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s.

V zemích Evropské unie je možné nalézt u obou typů osobních obchodních společností nejrůznější přístupy ke zdanění jejich příjmů. Krajním případem je například Dánsko či Nizozemí, kde nejen že u veřejné obchodní společnosti existuje princip daňové transparence, a tudíž jsou příjmy zdaněny až na úrovni společníků, ale navíc mají společníci možnost vybrat metodu odpisování a tím ovlivnit do určité míry i základ daně. Protipólem k dánskému systému zdanění příjmů osobních obchodních společností je například Belgie či Španělsko, jejichž daňová legislativa uznává princip oddělení, a tedy funguje striktní oddělení zdanění společnosti a jejích společníků. Společnost je zcela samostatnou daňově-právní entitou dosahující zisku, oddělenou od svých společníků.[63]

[63] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 121

Následující tabulka ukazuje přehled států, kde jsou charakteristické jednotlivé principy v přístupu ke zdanění osobních obchodních společností.

Tabulka č.5: Přehled států podle principů zdanění

Transparence	Smíšená forma	Oddělení
Dánsko	Německo	Belgie
Nizozemí	Francie	Řecko
	Irsko	Portugalsko
	Itálie	Španělsko
	Rakousko	
	Švédsko	
	Finsko	
	Velká Británie	

Zdroj: HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 str., s. 292

Při pohledu na jiné druhy daní než pouze na daň z příjmů, je situace odlišná, neboť společnost, která není podle principu transparence daňovým subjektem z pohledu daně z příjmů, jím může být z hlediska jiných daní. Osobní obchodní společnosti logicky mohou být vlastníky majetku a podléhají tedy majetkovým daním jak z hlediska držby resp. používání majetku (daň z nemovitostí, silniční daň) tak z převodů majetku (daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí). Stejně tak v oblasti nepřímých daní (daň z přidané hodnoty, různé formy spotřebních daní) jsou osobní obchodní společnosti daňovým subjektem.

9. Zdanění veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti v České republice

Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost jsou v České republice považovány za transparentní entity (přičemž komanditní společnost je tzv. částečně transparentní entitou). V této kapitole nastíním principy zdanění těchto společností,

dopady na společnost a společníky a možné směry, kterými by se systém zdanění mohl případně ubírat.

9.1. Zdanění v.o.s. v České republice

Cílem této kapitoly je popsat principy zdanění veřejné obchodní společnosti v České republice. Uplatňuje se zde princip zdanění na úrovni neomezeně ručících společníků, a tudíž je možné říci, že se z daňového hlediska jedná o transparentní jednotku, která i když je daňovým subjektem nepodává daňové přiznání. Tento stav, jako ostatně řada dalších, prošel v průběhu uplatňování Zákona o daních z příjmů svým vývojem. Až do novely č. 149/1995 Sb. vyplývalo ze znění §38m, že při striktním dodržování zákona musí veřejná obchodní společnost podávat přiznání k dani z příjmů právnických osob. Společnost je nepochybně daňovým poplatníkem a tudíž byla de facto povinna podávat přiznání i když by daňový základ byl logicky nulový. Toto bylo odstraněno právě výše uvedenou novelou, která z povinnosti podávat přiznání k dani z příjmů veřejnou obchodní společnost vyjmula doplněním §38 m, i když s účinností až od roku 1996.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, přičemž právnickým osobám je dána možnost zvolit i rok hospodářský.[64] Kritériem rozsahu daňové povinnosti je u fyzických osob bydliště (popř. obvyklé zdržování se), u právnických osob jejich sídlo. Neomezenou daňovou povinnost (tzv. princip celosvětových příjmů) mají fyzické osoby, které mají bydliště nebo se obvykle zdržují na území České republiky a právnické osoby, které mají na území České republiky sídlo. Přičemž za obvyklý pobyt se považuje pobyt alespoň 183 dnů v kalendářním roce. Ostatní osoby (jak fyzické tak právnické) mají omezenou daňovou povinnost, tedy pouze k příjmům dosaženým v České republice.[65]

Jak jsem uvedla výše, v České republice právní úprava veřejné obchodní společnosti nepředepisuje povinnost tvořit základní kapitál, volba je ponechána přímo společníkům, ve většině případů ale základní kapitál fakultativně vytvoří, a to především z důvodu financování a lepší likvidity společnosti.

[64] §17a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[65] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Veřejná obchodní společnost je poplatníkem daně z příjmů právnických osob, avšak předmětem této daně jsou pouze příjmy, které se zdaňují srážkou u zdroje. Jedná se například o dividendy nebo o příjmy z účasti na kapitálových společnostech. Společnost jako taková tedy nepodává daňové přiznání. Základ daně, který se na rozdíl od kapitálových společností rozdělí mezi jednotlivé společníky se zjistí z ostatních příjmů běžného období, tedy příjmů, které společnost v tomto období vytvoří (popřípadě které vytvoří její společníci). Poměr, jakým se základ daně rozděluje, je stejný jako poměr, ve kterém se rozděluje zisk, a tedy určený ve společenské smlouvě, popřípadě rovným dílem, pokud se společenská smlouva k rozdělení zisku nevyjadřuje. Pokud společnost dosáhne ztráty, rozdělí se část této ztráty mezi společníky stejným způsobem jako základ daně. Ze samé podstaty transparentní entity, kterou veřejná obchodní společnost je vyplývá, že zdaněn musí být celý dosažený zisk v běžném období. Jak uvádí judikatura Nejvyššího správního soudu, společník má povinnost odvést daň z příjmu i v tom případě, pokud zisk reálné neobdrží. V rozsudku se uvádí:

„Podle soudu bylo prokázáno, že společnost I., v. o. s., dosáhla v daném období zisku a tím vznikla i žalobci, jako jednomu z jejích společníků, daňová povinnost ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) a odst. 4 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů fyzických a právnických osob, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1997 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Pro tuto povinnost nebylo rozhodné, zda žalobce tyto příjmy, respektive jejich část, skutečně obdržel.” [66]

Základ daně společníka, který je fyzickou osobou, je zdaněn jako příjem fyzických osob z podnikatelské činnosti, podle zákona o daních z příjmů[67], a to i pokud společník není podnikatelem ve smyslu ustanovení Obchodního zákoníku,[68] a mnohdy se ani aktivně neúčastní na fungování veřejné obchodní společnosti, což je částečně v rozporu s hlavní charakteristikou osobních společností, která vyplývá přímo ze

[66] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.6.2006, č.j. 2 Afs 149/2004-80, dostupné z http://www.nssoud.cz
[67] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[68] §2 (2) zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník

samého označení, a to osobní účast. Pokud společnost vykáže ztrátu, je o výši části ztráty připadající na společníka snížen jeho základ daně.

U společníka, který je právnickou osobou, je jeho základ daně zdaněn sazbou daně z příjmů právnických osob. Svůj daňový základ si může společník snížit o nezdanitelné částky v souladu s ustanovením zákona o daních z příjmů.[69] Jedná se například o různé dary či úroky z úvěrů. Nemusí se jednat pouze o položky na úrovni jednotlivých společníků, ale možné je také uplatnit odečitatelné položky na úrovni společnosti tím způsobem, že daňový základ se sníží o podíl na celkové částce připadající na jednoho společníka (jedná se opět o poměr stanovený společenskou smlouvou, popřípadě rovným dílem). Příkladem může být skutečnost, kdy sama společnost poskytne dar v souladu s §15 zákona o daních z příjmů.[70] Jednotliví společníci si ve svém daňovém přiznání uplatní tento dar jako nezdanitelnou položku, a to v hodnotě podle jejich podílů na zisku.[71]

Obchodní zákoník předpokládá, že vyplácení zisku bude probíhat každoročně, což by mohlo v určitých případech představovat problém u společností, které se například ocitnou ve finanční tíži a potřebují určitou částku k uspokojení svých finančních potřeb. V tomto případě se nabízí řešení dohodnout se ve společenské smlouvě na zadržení zisku. Toto zadržení zisku ale musí být stanoveno společenskou smlouvou, jinak by se jednalo o porušení zákona.[72]

Zvláštním případem, který je třeba zmínit je skutečnost, kdy společník je vzhledem ke společnosti v pracovně-právním vztahu, tedy jejím zaměstnancem (ovšem zbavuje se tak možnosti vykonávat v tomto poměru funkci statutárního orgánu společnosti, neboť to lze pouze ve vztahu obchodně-právním).[73] V tomto případě je jeho příjmem mzda (popřípadě plat či odměna) a podle zákona o daních z příjmů je tento příjem příjmem

[69] §15 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[70] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[71] SOUKUPOVÁ, Klára. Víte, jak určit výši daně u společníka v.o.s.?. *Podnikatel* [online]. 2009, [cit. 2011-02-26]. Dostupný z WWW: <http://www.podnikatel.cz>.
[72] PŘIBYL, Martin. Jak zdanit zisk veřejné obchodní společnosti. *Hospodářské noviny* [online]. 2009, [cit. 2011-02-26]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com>.
[73] §66 (2) zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník

ze závislé činnosti[74] a tato mzda je daňově uznatelným nákladem společnosti. Tento případ je dle mého názoru z pohledu společníků nepříliš výhodný, neboť jejich odměna z pracovně-právního vztahu je nákladem společnosti, který ve výsledku snižuje celkový zisk, a tedy částku vyplácenou společníkům v obchodně-právním vztahu ke společnosti, jedná se tedy zároveň o situaci, kdy tatáž částka je zachycena ve dvou rovinách.[75]

9.2. Zdanění k.s. v České republice

V této kapitole se budu zabývat principy zdanění komanditní společnosti. Jelikož podmínkou fungování společnosti je existence dvou druhů společníků, z nichž postavení komplementářů je analogické postavení neomezeně ručících společníků veřejné obchodní společnosti, poukážu především na odlišnosti týkající se druhého typu společníků k.s., a to komanditistů.

Z daňového pohledu je komanditní společnosti tzv. částečně transparentní entitou a také částečným daňovým poplatníkem, neboť její zisk je zdaňován jak na úrovni společnosti tak na úrovni společníků, a to konkrétně komplementářů. Z toho vyplývá, že část zisku společnosti, která náleží komanditistům, podléhá dvojímu zdanění, a to jednak na úrovni společnosti a také srážkovou daní při výplatě zisku komanditistům.[76] Tato daň je srážena přímo u zdroje, tedy u společnosti a komanditisté již nepodávají daňové přiznání. Sama komanditní společnost je daňovým subjektem a jako poplatník daně z příjmů povinnost podat daňové přiznání má.

Samotný proces rozdělování zisku a následného zdaňování je komplikovanější než u veřejné obchodní společnosti, právě z důvodu existence dvou druhů společníků, z nichž každý má odlišné obchodně-právní i daňově-právní postavení. Společnost dosažený zisk zjištěný na úrovni společnosti nejprve rozdělí na dvě části, a to na část připadající komplementářům a část, která po zdanění na úrovni společnosti (tedy daní z příjmů právnických osob) připadne komanditistům. Poměr, ve kterém se zisk dělí

[74] §6 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[75] DRCHALOVÁ, Eva. *Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost z pohledu daňových povinností v ČR a ve státech EU*. Praha, 2007. 75 s. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická.
[76] §36 odst. 2 písm. b zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

mezi obě uvedené skupiny společníků, je stanoven ve společenské smlouvě, popřípadě rovným dílem, pokud toto ustanovení ve společenské smlouvě chybí. Poté se část zisku připadající komplementářům rozdělí mezi ně rovným dílem a část zisku připadající komanditistům v poměru podle výše jejich vkladů, přičemž společenská smlouva může stanovit jiný způsob rozdělení.[77]

Zisk komanditní společnosti připadající na komplementáře je dle zákona[78] považován za příjem z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti a z něj vypočtený daňový základ podléhá dani z příjmů fyzických osob. Ostatní podmínky týkající se zdanění jsou stejné jako u společníků veřejné obchodní společnosti, uvedené výše.

Pokud komanditista vykonává pro společnost činnost v pracovně-právním vztahu, nemění se jeho postavení ke společnosti z hlediska daňového (na rozdíl od společníků u veřejné obchodní společnosti a komplementářů). Je to z toho důvodu, že přímo ze zákona[79] se příjmy komanditisty považují za příjmy ze závislé činnosti a s jistým zjednodušením by se dalo říci, že jeho postavení jako komanditisty je z daňového hlediska pracovně-právní (avšak nelze ho jako pracovně-právní postavení považovat s ohledem na ostatní záležitosti).

Co se týká případného zadržení zisku, jedná se o situaci analogickou popsanou v předchozí kapitole u veřejné obchodní společnosti, a tedy je možné se ustanovením ve společenské smlouvě na tomto zadržení dohodnout.

Komanditista má z titulu svého právního postavení možnost převést svůj podíl (na rozdíl od převodu podílu společníka ve veřejné obchodní společnosti či komplementáře v komanditní společnosti, který možný není). Převod podílu komanditisty spadá pod kategorii ostatních příjmů a zdaňuje se podle §10 zákona o daních z příjmů.[80] Pokud by se ale jednalo o společníka – právnickou osobu, došlo by

[77] §100, zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník
[78] §7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[79] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
[80] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

k uplatnění principu changing rule a tudíž bez ohledu na původ příjmu by příjem spadal pod kategorii příjmů z podnikání.

Na závěr této kapitoly se zmíním o skutečnosti, která je dle mého názoru důvodem, proč je komanditní společnost stále častěji používanou formou podnikání (kromě důvodů relativní snadnosti založení a nízké kapitálové náročnosti). Jedná se o skutečnost, že vzhledem k tzv. částečné daňové transparenci, o které jsem se zmínila dříve, je komanditní společnosti dána určitá volnost a prostor pro daňovou optimalizaci. Velkou výhodou (oproti kapitálovým společnostem) je způsob vyplácení zisku komplementářům. Zisk je zdaněn na jejich úrovni v rámci jejich daňového základu a neuplatní se na něj již srážková daň, která se u kapitálových společností uplatňuje. Tudíž je zisk komplementářů zdaňován pouze jednou.

9.3. Shrnutí zdanění v.o.s. a k.s. v České republice

Je zřejmé, že princip zdanění osobních obchodních společností v České republice neodpovídá jejich právní subjektivitě, jak jim ji přiznává obchodní právo, podle kterého jsou jak veřejná obchodní společnost, tak komanditní společnost osoby s plnou právní subjektivitou, avšak z hlediska daňového jsou transparentními entitami (v případě komanditní společnosti částečně) a tudíž nenabývají subjektivitu daňovou, v případě v.o.s. vůbec, v případě k.s. zčásti.

Co se týče principu zdanění samotných společníků, je možné říci, že jejich postavení z hlediska obchodního práva velmi koresponduje s jejich daňově-právním postavením, jelikož příjmy společníků v.o.s. jako neomezeně ručících společníků jsou zdaněny stejným principem jako příjmy osob samostatně výdělečně činných, a na druhou stranu zdanění příjmů omezeně ručících společníků komanditní společnosti je možno přirovnat ke zdanění společníků společnosti s ručením omezeným.

Domnívám se, že systém zdanění osobních obchodních společností v České republice není příliš jednotný a dle mého názoru by bylo přinejmenším z administrativního hlediska užitečné systém zdokonalit například možností systému neutrality, a tedy systému, kdy všechny společnosti bez ohledu na svou právní formu by byly zdaněny

stejnou sazbou daně, pokud by měly stejný příjem. Konkrétně by se jednalo o daň z příjmů právnických osob, a tedy zeslabení principu transparence, což by na druhou stranu odporovalo základnímu principu osobních obchodních společností, a to jejich osobní povaze. Nabízí se i řešení možnosti volby zdanění, jako je tomu např. ve Francii.

Vzhledem k poměrně malému zastoupení osobních obchodních společností v České republice se domnívám, že úprava těchto společností není příliš dynamická, jelikož neexistuje dostatečně velký zájem jak u hospodářské veřejnosti tak u zákonodárců.

10. Zdanění osobních obchodních společností v Německu

Daňový systém Německa je poměrně komplikovaný. Existují zde následující druhy daní:

Přímé daně

1. Daň z příjmu fyzických osob („Einkommensteuer“)
2. Daň z příjmu právnických osob („Körperschaftsteuer“)
3. Daň solidarity („Solidaritätszuschlag“)
4. Živnostenská daň („Gewerbesteuer“)
5. Daň dědická a darovací („Erbschaftssteuer“, Schenkungssteuer“)
6. Daň z nemovitosti („Liegenschaftsteuer“, „Immobiliensteuer“)
7. Daň z převodu nemovitostí („Grundwerbsteuer“)
8. Církevní daň („Kirchensteuer“)

Nepřímé daně

1. Daň z přidané hodnoty („Umsatzsteuer“, „Mehrwertsteuer“)

2. Spotřební daň („Vebrauchssteuer“)[81]

Dani z příjmů právnických osob podléhají všechny právnické osoby (mezi které německý právní systém řadí akciovou společnost, společnost s ručením omezeným a zvláštní typ komanditní společnosti – komanditní společnost na akcie) se sídlem nebo místem vedení podniku v Německu neomezeně. Omezené daňové povinnosti podléhají nerezidenti (zdaňují pouze příjem dosažený v Německu). V Německu existuje ještě tzv. živnostenská daň („Gewerbesteuer“), kterou mají povinnost odvádět všechny podniky, které dosahují příjmy z živnostenského podnikání nebo podniky dosahující příjmy zdanitelné daní z příjmů právnických osob.[82] Tato daň je příjmem municipalit a její sazba závisí na tom, v které municipalitě je činnost vykonávána, přičemž se vztahuje jak na rezidenty tak na nerezidenty.[83] Dalším zvláštním druhem daně je daň církevní („Kirchensteuer“), kterou jsou povinny platit fyzické osoby.

10.1. Charakteristika osobních obchodních společností („Personengesellschaften“)

Německý právní řád stejně jako český rozděluje obchodní společnosti na kapitálové a osobní, ale liší se v přiznání právní subjektivity. Plnou právní subjektivitu mají akciová společnost („Aktiengesellschaft“, AG), společnost s ručením omezeným („Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, GmbH) a komanditní společnost na akcie („Kommanditgesellschaft auf Aktien“, KgaA).

Oproti tomu veřejná obchodní společnost („Offene Handelsgesellschaft“, OHG) a komanditní společnost („Kommanditgesellschaft“, KG) plnou právní subjektivitu nemají, mohou ale jednat před soudy, nabývat majetek i věcná práva k nemovitostem.[84] Důsledkem absence jejich právní subjektivity je mimo jiné skutečnost, že jmění společnosti není ve vlastnictví jí samé, nýbrž v podílovém

[81] Daňový systém v Německu. *Finance* [online]. 2008, 111, [cit. 2011-02-26]. Dostupný z WWW: <http://www.finance.cz>.
[82] ŠNEK, Vladimír. *Zásady zdaňování příjmů*. Brno : Komora daňových poradců, 1997. 72 s.
[83] SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii : Německo. *Daně a právo v praxi*. 2010, 2010, 8.
[84] §124 Handelsgesetzbuch

spoluvlastnictví jejích společníků,[85] což dle mého názoru poukazuje na lepší transparentnost těchto společností.

Osobní obchodní společnosti jsou upraveny primárně v Handelsgesetzbuch (HGB), subsidiárně v Bürgerlichengesetzbuch (BGB), kapitálové obchodní společnosti mají vlastní právní úpravu ve zvláštním zákoně.[86]

10.1.1. Offene Handelsgesellschaft (OHG)[87]

Německá veřejná obchodní společnost může být založena alespoň dvěma společníky, a to fyzickými i právnickými osobami, přičemž ke vzniku společnosti není třeba zápis do obchodního rejstříku („Handelsregister"). Společnost vzniká již okamžikem založení a není nutná ani písemná společenská smlouva. Společnost sice na rozdíl od české veřejné obchodní společnosti musí mít základní kapitál, ale konkrétní výše není zákonem stanovena.[88] Tato relativní jednoduchost založení je důvodem, že veřejná obchodní společnost (a komanditní společnost) se v Německu těší relativně značné oblibě.[89]

10.1.2. Kommanditgesellschaft (KG)[90]

Komanditní společnost je v Německu upravena v obchodním zákoníku (Handelsgesetzbuch), stejně jako OHG nemá plnou právní subjektivitu, ale také může v právních vztazích vystupovat a nabývat majetek. Dá se s jistou dávkou zjednodušení říci, že osobní obchodní společnosti v Německu vystupují tak, jako by právní subjektivitu de facto měly. Společnost může být založena alespoň dvěma společníky, z nichž alespoň jeden musí za závazky společnosti ručit neomezeně a alespoň jeden omezeně, do výše svého nesplaceného vkladu. Stejně jako u OHG, i zde je povinnost mít blíže neurčenou výši základního kapitálu. Komanditní společnost je v poslední

[85] DRCHALOVÁ, Eva. *Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost z pohledu daňových povinností v ČR a ve státech EU*. Praha, 2007. 75 s. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická.
[86] Aktiengesetz, Gesetz über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
[87] §105 Handelsgesetzbuch
[88] FLUES, S. In MEYER, J-A, a kol. *Lexikon für kleine und mittlere Unternehmen.* 1.vyd. München:Verlag Franz Valen, 2000, s.214
[89] Kammerzugehörige Unternehmen nach ihrer Rechtsform 2010. In *Kammerzugehörige Unternehmen* [online]. 2010 [cit. 2011-02-26]. Dostupné z WWW: <http://www.handelskammer-bremen.ihk24.de>.
[90] §161 Handelsgesetzbuch

době v Evropě, a zejména právě v Německu a v Rakousku velice oblíbenou formou podnikání, především u podniků rodinné povahy.

Německé obchodní právo zná ještě zvláštní druh komanditní společnosti, a to komanditní společnost na akcie („Kommanditgesellschaft auf Aktien“) upravenou v zákoně o akciové společnosti.[91] Jedná se o ryze kapitálovou společnost s plnou právní subjektivitou. Společnost může být založena alespoň pěti společníky, z nichž alespoň jeden ručí neomezeně a ostatní se na základním kapitálu podílejí akciemi.[92]

10.2. Zdanění OHG

OHG je z hlediska zdanění daní z příjmů transparentní entitou. Prvním krokem je zjištění zisku na úrovni společnosti, které se provádí tzv. metodou porovnání obchodního jmění („Betriebsvermögensvergleich“)[93] tak, jako by společnost z daňového hlediska byla zcela samostatnou jednotkou. Základem pro zjištění zisku je daňová rozvaha, která je odvozena z obchodní rozvahy. Tímto způsobem zjištěný zisk je v důsledku principu transparentního zdanění rozdělen mezi jednotlivé společníky (nezávisle na tom, zda je skutečně vyplacen), podle ustanovení ve společenské smlouvě, popřípadě podle ustanovení zákona, pokud se společenská smlouva k tomuto nevyjadřuje.

Zisk připadající společníkům spadá pod kategorii příjmů z živnostenské činnosti („Einkünften aus Gewerbebetrieb“), pokud společníci ve vztahu ke společnosti vykonávají živnostenskou činnost a zároveň jsou považování za spolupodnikatele („Mitunternehmer“) tím, že se v důsledku svého postavení společníka podílejí na riziku a vyvíjejí podnikatelskou aktivitu.[94]

Jako další krok následuje zjištění zisku na druhém stupni, tedy mimo zisku, který byl zjištěn a rozdělen mezi společníky na základě rozvahy. Jedná se o zisk zjišťovaný na

[91] Aktiengesetz
[92] BOHÁČEK, Martin, *Obchodní společnosti ve srovnávacím právu*. Praha, 2010. Přednáška. VŠE.
[93] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 137
[94] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 138

základě zvláštní rozvahy, kterou má každý společník povinnost sestavit a ve které vykazuje tzv. zvláštní obchodní jmění, které zahrnuje všechny hospodářské hodnoty patřící do vlastnictví jednoho či více společníků, pokud bezprostředně slouží k podnikání společnosti nebo jsou bezprostředně přínosné k vzniku či posílení účasti společníka ve společnosti.[95] Tento zisk je nazýván jako mimořádná odměna („Sondervergütung“ nebo „Sonderbetriebsvermögen“). Jedná se o především o odměny, které obdrží od společnosti za poskytnutí půjček, služeb nebo pronájem statků.[96]

Tímto způsobem zjištěné příjmy z živnostenské činnosti se sečtou spolu s dalšími druhy příjmů společníků a po odečtení zákonem přípustných výdajů se zjistí základ daně, který se zdaňuje progresivní sazbou daně z příjmů fyzických osob, která se pohybuje v rozmezí od 0% (příjem do 8 004 EUR/rok) do 45% (příjem nad 250 730 EUR/rok).[97]

Na spolkové úrovni ovšem existuje více druhů daní, jejichž systém a způsob odvádění je poměrně složitý, a proto se o nich zmíním pouze zevrubně. Kromě daně z příjmů fyzických a právnických osob zde existuje ještě daň solidarity („Solidaritätszuschlag“), kterou jsou povinny odvádět jak osoby fyzické tak právnické, ve výši 5,5% z objemu odváděných daní. Pouze fyzické osoby odvádějí navíc daň církevní („Kirchensteuer“), která je příjmem municipalit a právnické osoby daň živnostenskou („Gewerbesteuer“), o které jsem se již zmínila výše. Jak OHG tak KG jsou z hlediska placení této daně považovány za právnické osoby, ačkoliv z hlediska daně z příjmů jim tento statut přiznán není.

[95] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 140
[96] *Ratgeberrecht* [online]. 2008 [cit. 2011-02-27]. Besteuerung der KG. Dostupné z WWW: <http://www.ratgeberrecht.eu>.
[97] Worldwide Tax *[online]. 2010 [cit. 2011-03-14]. Germany Income Tax and Tax Laws. Dostupné z WWW: <http://www.worldwide-tax.com>*.

10.3. Zdanění KG

Komanditní společnost jako taková nepodléhá dani z příjmů. Na rozdíl od české komanditní společnosti, se německá KG z daňového pohledu velmi blíží postavení OHG, je daňově transparentní a dani podléhají její společníci, komplementáři i komanditisté. Komanditista má z hlediska zdanění příjmů podobné postavení jako komplementář, a tedy jako neomezeně ručící společník OHG. Komanditista i komplementář jsou spolupodnikateli („Mitunternehmer“) ve smyslu zákona.[98] Důsledkem toho patří do jejich příjmů kromě podílů na zisku nebo ztrátě také tzv. mimořádná odměna, stejně jako je to u společníků OHG. Na úrovni společnosti je placena stejně jako u OHG živnostenská daň („Gewerbesteuer“).

Na závěr této kapitoly se zmíním o tzv. smíšených formách obchodních společností, které vznikají v situaci, kdy jako společník osobních obchodních společností vystupuje právnická osoba. Na rozdíl od České republiky, kde účast právnické osoby na společnosti nemá na její právní formu vliv, vzniká v Německu v tomto případě smíšená forma společnosti. Příklady takových společností jsou GmbH & Co. KG[99], GmbH & Co. OHG[100] nebo AG & Co. OHG[101], kdy v prvním případě je společníkem komanditní společnosti (a to konkrétně komplementářem) GmbH (neboli společnost s ručením omezeným), v druhém případě je tato společnost společníkem OHG a v třetím případě je tímto společníkem AG čili akciová společnost. Takovéto společnosti, kde neomezeně ručícím společníkem je kapitálová společnost, jsou zdaněny stejně jako osobní obchodní společnosti principem transparence, tudíž společnost není z hlediska daně z příjmu právním subjektem, ačkoliv by se dalo říci, že účastí kapitálové společnosti (která má plnou právní subjektivitu) je společnosti určitá částečná subjektivita přiznána. Jak však vyplývá ze Sdělení Ministerstva financí,[102] společnost GmbH&Co.KG je považována z hlediska německého obchodního práva za osobní obchodní společnost a jako taková tedy v Německu nepodléhá z předmětných

[98] §15 Einkommensteuergesetz
[99] Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaf
[100] Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Offene Handelsgesellschaft
[101] Aktiengesellschaft & Compagnie Offene Handelsgesellschaft
[102] Pokyn č. D-269, Sdělení k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem ve vztahu k německým subjektům s právní formou GmbH&Co.KG, č.j. 49/93 874/2004-494 ze dne 30.července 2004

příjmů dani z příjmů, resp. dani právnických osob. Z tohoto ustanovení plyne, že tato společnost není právnickou osobou ani nositelem práv, který by byl pro daňové účely považován za právnickou osobou.

Ačkoliv se tento pokyn zmiňuje pouze o formě společnosti GmbH&Co.KG, je dle mého názoru důvodné předpokládat, že stejné vodítko lze použít i na další smíšené právní formy zmíněné již výše. Společníci těchto společností jsou z daňového hlediska považování za spolupodnikatele („Mitunternehmer“) přímo ze zákona.[103]

Je zřejmé, že osobní obchodní společnosti v Německu mají co se týče daňového pohledu mnoho společných rysů, na rozdíl od českých ekvivalentů těchto společností. Na druhou stranu je ale, vzhledem k mnoha druhům daní placených jak na úrovni společností, tak na úrovni společníků a také vzhledem k tzv. dvojstupňovému zjišťování zisku, zdanění německých osobních obchodních společností komplikovanější než v České republice. Myslím si, že stejně jako v České republice, by bylo užitečné zamyslet se nad možností poskytnout osobním obchodním společnostem v Německu možnost volby daně z příjmů, a tedy možnost přiblížit se ke společnostem kapitálovým. Ovšem situace je zde komplikovanější s ohledem na skutečnost, že německý právní řád společnostem nepřiznává plnou právní subjektivitu a dle mého názoru by bylo značně nepřehledné být právním subjektem z hlediska daňového a pozbývat tento statut z obchodně-právního hlediska. Myslím si, že více urgentní je otázka přiznání plné právní subjektivity těmto společnostem.

11. Zdanění osobních obchodních společností ve Španělsku

Španělský daňový systém patří k těm složitějším, kromě klasického dělení na daně přímé a nepřímé, se dále rozlišují daně stanovené centrální vládou, daně stanovené

[103] *Wenz, M.*, Besteuerung transnationaler Unternehmenmischformen – Analyse der Besteuerung einer britisch-deutschen Private Limited Company & Co. KG und einer deutsch-britischen GmbH & Co. Limited Partnership, Universität Mannheim 1999, str. 92

autonomními oblastmi a daně stanovené místními úřady.[104] Daně na centrální úrovni jsou zejména následující:

Přímé daně

1. Daň z příjmů fyzických osob („Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – IRPF“)
2. Daň z příjmů právnických osob („Impuesto de Sociedades – CIT“)
3. Daň z majetku („Impuesto sobre Bienes“

Nepřímé daně

1. Daň z přidané hodnoty („Impuesto sobre el Valor Anadido – IVA“)
2. Spotřební daň („Impuestos sobre el consumo“)[105]

Daně z příjmů fyzických osob jsou povinni platit rezidenti (pokud 183 dnů v roce pobývají na území Španělska) ze svých celosvětových příjmů. Sazba této daně je progresivní a rozdělena do 5 pásem podle výše ročního příjmu. Příjem do 17 707 eur za rok je zdaněn nejnižší sazbou daně ve výši 24% a nejvyšší sazbu daně má roční příjem nad 175 000 eur, a to 45%,[106] přičemž celková výše daně se skládá z části daně na národní úrovni a části daně na úrovni komunální (teritoriální), a to každá část zhruba polovinou. Daň z příjmů právnických osob (ačkoliv doslovný překlad zní daň z příjmů společnosti, budu nadále používat z důvodu stejnotvarosti pojem daň z příjmů právnických osob) je od reformy z roku 2007 snížena na 30% z původních 35%, přičemž podniky malého a středního rozsahu, za které se považují podniky s ročním ziskem menším než 8 000 000 eur mají sníženou sazbu daně ve výši 25% pro zisky do 102 000 euro a sazbu 30% pro zisky vyšší.[107]

[104] Španělsko. In *Pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU* [online]. Praha : Svaz obchodu a cestovního ruchu ČR, 2006 [cit. 2011-03-06]. Dostupné z WWW: <http://www.socr.cz>.
[105] Španělsko. In *Pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU* [online]. Praha : Svaz obchodu a cestovního ruchu ČR, 2006 [cit. 2011-03-06]. Dostupné z WWW: <http://www.socr.cz>.
[106] *Personal Income Tax in Spain* [online]. 2010 [cit. 2011-03-14]. Angloinfo. Dostupné z WWW: <http://spain.angloinfo.com>.
[107] Spanish accountants *[online]. 2011 [cit. 2011-03-06]. Company tax 2011. Dostupné z WWW: <http://www.spanishaccountants.com*>.

Ačkoliv jsou daně ve Španělsku rozděleny do třech skupin podle toho, na jaké úrovni jsou stanoveny, pravomoci má pouze centrální vláda, přičemž nižší územní celky mají určitou míru omezené pravomoci. Přímé daně jsou uvalovány v celostátním rozsahu, s výjimkou oblastí Baskicka a Navarry, které jsou autonomními oblastmi a mají zvláštní samostatná daňová pravidla a možnost regulovat daně z příjmů.[108]

11.1. Charakteristika osobních obchodních společností

Osobní obchodní společnosti nepatří ve Španělsku k formám podnikání, které by se těšily velké oblibě, jejich zastoupení se v roce 2009 pohybovalo kolem 0,04%.[109] Oblíbenějšími formami podnikání jsou kapitálové formy společností. Protějškem veřejné obchodní společnosti je španělská „Sociedad Colectiva", komanditní společnost je nazývána „Sociedad Comanditaria". Upraveny jsou ve španělském obchodním zákoníku, který se nazývá „Codigo de comercio", kde jsou upraveny i ostatní formy podnikání ve Španělsku. Osobní obchodní společnosti stejně jako v České republice nemají povinnost vkladu základního kapitálu, opět se ale dá předpokládat, že si takovou možnost zvolí z důvodu lepší likvidity společnosti.

11.1.1. Sociedad Colectiva

Sociedad Colectiva jako protějšek veřejné obchodní společnosti je řízena a vlastněna jejími společníky a ti osobně ručí za závazky společnosti. K založení je potřeba minimálně dvou společníků, maximální počet není nijak omezen. Je nutná i písemná a notářsky ověřená společenská smlouva a stanovy a registrace u obchodního rejstříku („Registro Mercantil"). Společnost rozděluje dosažený zisk (popřípadě ztrátu) podle podílů společníků na společnosti, pokud není společenskou smlouvou určen jiný způsob. Pro rozdělování zisku je významné rozdělení společníků na dvě skupiny, a to z hlediska toho, jaké vklady do společnosti přináší. Společník, který vkládá do společnosti statky se nazývá „Socio Capitalista" a společník přinášející služby se nazývá „Socio Industrial". Toto rozdělení je významné v případě vzniku ztráty

[108] MARSILLA, Santiago I. *Guide to Spanish Tax Law Research* [online]. Valencia : Univeridad de Valencia, 2007 [cit. 2011-03-06]. Dostupné z WWW: <http://www.uv.es/ibanezs>.
[109] Número de Declarantes por formas Juridicas de Entidades. In *El Impuesto sobre Sociedades*[online]. 2007 [cit. 2011-03-06]. Dostupné z WWW: <http://www.meh.es>.

společnosti, kdy Socio Industrial se na ztrátě vůbec nepodílí, pokud si tak výslovně neurčí ve společenské smlouvě.[110]

11.1.2. Sociedad Comanditaria

Stejně jako česká komanditní společnost je Sociedad Comanditaria složena ze dvou typů společníků, z nichž neomezeně ručící se nazývá „Socio Colectivo" a omezeně ručící „Socio Comanditario". Podmínky založení jsou stejné jako u Sociedad Colectiva, stejně jako kromě dvou typů společníků podle způsobu jejich ručení existují i zde dva typy společníků dle typu jejich vkladu do společnosti (viz výše).

11.2. Zdanění Sociedad Colectiva

Ve Španělsku mají veřejné obchodní společnosti neomezenou daňovou povinnost k dani z příjmů právnických osob, pokud jsou založeny podle španělského práva nebo pokud mají ve Španělsku své statutární sídlo případně místo vedení podniku. Jsou tedy samostatným daňově-právním subjektem a jsou zdaněny zcela odděleně od svých společníků (tedy podle principu oddělení) a je na ně z daňového hlediska nahlíženo jako na kapitálové společnosti. Dosažený zisk je nezávisle na svém zdroji nebo původu zachycen jako „renta" (příjem z podnikání), uplatněn je zde tedy princip „changing rule", jehož podstatou je změna charakteru příjmu pro daňové účely, všechny příjmy vytvořené společností jsou tedy zahrnuty do jedné kategorie.[111]

Zjištění zisku následuje – za předpokladu řádného účetnictví – podle přímé metody. Výchozím bodem je výsledek zjištěný podle roční uzávěrky, který je upraven v souladu s předpisy o dani z příjmů právnických osob. Takto zjištěný vyměřovací základ podléhá proporcionální daňové sazbě ve výši 30%. Společnost jako samostatný daňový subjekt podléhající dani z příjmu právnických osob podává daňové přiznání.

Společníci zdaňují svůj zisk teprve poté, co je jim jejich podíl (po zdanění na úrovni společnosti) přidělen. Jejich příjem je dle principu changing rule zahrnut pod kategorii příjmu z kapitálového majetku a podléhá dani z příjmů fyzických osob (popřípadě dani

[110] DRCHALOVÁ, Eva. *Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost z pohledu daňových povinností v ČR a ve státech EU*. Praha, 2007. 75 s. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická.
[111] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 255

z příjmů právnických osob, pokud se jedná o společníky – právnické osoby). Na rozdíl od České republiky, kde není rozhodné pro zdanění zisku, zda byl skutečně vyplacen, zde jsou příjmy společníků zdaněny skutečně až poté, co jim byly reálně vyplaceny. Jejich příjem tedy podléhá dvojímu zdanění, jehož nevýhody mohou být kompenzovány buď metodou částečného zápočtu neboli imputace započítané proti daňové povinnosti, a to u osob fyzických, popřípadě metodou daňového bonusu u osob právnických.[112]

Princip tohoto postupu je takový, že společník obdrží část zisku jemu připadající, který je již zdaněn daní z příjmu právnických osob na úrovni společnosti a právě z důvodu zmírnění dopadu dvojího zdanění je 140% této částky přičteno k jeho ostatním příjmům a z takto vypočteného základu daně je vypočtena daň. V druhém stupni se z této daně odečte 40% získaného podílu a výsledná daňová povinnost je tedy nižší.[113]

11.3. Zdanění Sociedad Comanditaria

Tento typ společnosti je ve Španělsku zdaněn pomocí stejných principů jako Sociedad Colectiva, bez ohledu na rozdílný typ společníků. Neliší se zde tedy daňové postavení společníka omezeně ručícího od postavení neomezeně ručícího. Oba dva podléhají dvojímu zdanění a jejich podíly se rozdělují podle stejného pravidla. Jedná se o postup zdanění uvedený výše.

Je zřejmé, že španělský systém zdanění příjmů je poměrně složitý, domnívám se ale, že je sestaven velmi logicky a výhodně. V tomto případě existuje shoda v pojetí společností z daňového i obchodně-právního hlediska. Společnost má právní subjektivitu a zároveň je samostatným subjektem daně podléhajícím dani z příjmů právnických osob, je zde tedy velmi podobný princip zdanění jako u společností kapitálových. Jedinou zvláštnost vidím v nerespektování prvku dvou typů společníků ve společnosti komanditní z pohledu jejich ručení.

[112] Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a.s., 2005, 236str., s. 167

[113] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 258

Celkově si myslím, že systém zdanění příjmů ve Španělsku je nastaven výhodně, nevýhoda dvojího zdanění je kompenzována imputační metodou, případně daňovým bonusem, výhodou je také možnost nevyplacení zisku a jeho zadržení společností. Velmi zajímavým prvkem se jeví uplatnění principu changing rule, kdy všechny příjmy spadají nezávisle na svém původu pod jednu kategorii, či skutečnost, že existuje jeden druh daně pro všechny právnické osoby.

12. Zdanění o.o.s. ve Velké Británii

Britský daňový systém je založen na klasickém rozdělení na daně přímé a daně nepřímé.

Přímé daně

1. Daň z příjmů fyzických osob („Personal Income Tax“)
2. Daň z příjmů právnických osob („Corporate Income Tax“)
3. Daň z kapitálových zisků („Capital Gains Tax“)
4. Dědická daň („Inheritance Tax“)
5. Darovací daň („Lifetime Transfers“)

Nepřímé daně

1. Daň z přidané hodnoty („Value Added Tax“ – „VAT“)
2. Spotřební daň („Excise Tax“)
3. Kolkovné („Stamp Duty“)[114]

Daň z příjmů fyzických osob je progresivní daní a její sazba se pohybuje ve třech pásmech, která se každoročně mění a vyhlašují se spolu se státním rozpočtem. Pro rok 2010/2011 jsou sazby stanoveny ve výši od 10% (roční příjem do 2 440 liber) – jedná se o tzv. „základní sazbu pro úspory“ („starting rate for savings“) do 50% (roční příjem

[114] Velká Británie. In *Pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU* [online]. Praha : Svaz obchodu a cestovního ruchu ČR, 2006 [cit. 2011-03-05]. Dostupné z WWW: <http://www.socr.cz>.

nad 150 000 liber).[115] Velká Británie jako jedna z nejliberálnějších zemí patří se svým systémem zdanění příjmů ke státům s nejnižšími sazbami. Fyzické osoby s pobytem a právnické osoby se sídlem na území Velké Británie mají celosvětovou daňovou povinnost, tedy zdaňují veškeré své příjmy. Osoby s trvalým pobytem, resp. se sídlem mimo Velkou Británii zdaňují pouze příjmy na území Velké Británie dosažené. Uplatňuje se zde stejné kritérium jako v České republice, tj. pokud osoba pobývá ve Velké Británii více než 183 dnů v roce, je považována za rezidenta. Před výpočtem daně je možné uplatnit odečitatelné položky stanovené zákonem[116], zvláštními typy jsou například položky pro osoby nad 65 let, pro manželské páry nebo pro osoby zrakově postižené.

Daň z příjmů právnických osob je rovněž progresivní daní se sazbou stanovenou podle třech pásem a pohybuje se od 21% (příjmy do 300 000 liber za rok) do 28% (příjmy nad 1 500 000 liber za rok).

Kromě daní vybíraných na národní úrovni, existují druhy daní, které jsou vybírány na úrovni regionů („Council Taxes“) z rezidenčních domů a bytů a sazby jsou stanoveny v závislosti na ploše obydlí, přičemž určité druhy osob (invalidé, postižení) mohou uplatnit nárok na sníženou sazbu.[117]

12.1. Charakteristika osobních obchodních společností ve Velké Británii

Ve Velké Británii neexistuje společný název pro všechny obchodní společnosti, jsou zde kapitálové obchodní společnosti („Companies“) a partnerství („Partnership“), které je obdobou české osobní obchodní společnosti. Partnerství se člení podle rozsahu a způsobu ručení společníků na General (Unlimited) Partnership, které je srovnatelné s veřejnou obchodní společností a Limited Partnership, jež je obdobou komanditní společnosti. Pojem partnership je možné přeložit jako sdružení, nejedná se tedy dle terminologie o společnost a i de facto se o jakési sdružení osob jedná, neboť nemá

[115] *Advice Guide* [online]. 2010 [cit. 2011-03-05]. Tax - In England. Dostupné z WWW: <http://www.adviceguide.org.uk>.
[116] Income Tax Act 2007
[117] Velká Británie. In *Pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU* [online]. Praha : Svaz obchodu a cestovního ruchu ČR, 2006 [cit. 2011-03-05]. Dostupné z WWW: <http://www.socr.cz>.

plnou právní subjektivitu. Založit Partnership mohou osoby jak fyzické tak právnické, přičemž minimální počet jsou dva a maximální počet je stanoven na 20 společníků. Zvláštností je skutečnost, že Partnership může vzniknout (kromě klasické písemné smlouvy) i smlouvou učiněnou pouze ústně, popřípadě samotným jednáním (vznik de facto), kdy se musí jednat o jednání splňující znaky pojmu. Partnerships se nezapisují do obchodního rejstříku, avšak všichni společníci mají povinnost se zaregistrovat jako osoby samostatně výdělečně činné u HM Revenue and Customs[118], což je daňový a celní úřad.

12.1.1. General Partnership

General Partnership neboli obdoba veřejné obchodní společnosti je upravena v zákoně Partnership Act 1890. Členové odpovídají společně a neomezeně celým svým majetkem za závazky společnosti. Jako transparentní entita neplatí Partnership daň z příjmů, příjmy patří pouze partnerům. Nemá vkladovou povinnost ani povinnost zapisovat se do obchodního rejstříku[119]. Má pouze částečnou právní subjektivitu, může žalovat a být žalována a vlastní majetek, který je oddělen od jejích společníků (přesněji partnerů). V roce 2008 byl vytvořen návrh reformy Partnership Act, který měl General Partnership přiznat plnou právní subjektivitu, avšak tato reforma nebyla přijata. Domnívám se, že přiznání plné právní subjektivity by zvýšilo i požadavky nutné k založení společnosti, a tudíž by společnost pozbyla jednu ze svých nesporných výhod a důvodů pro její oblibu u hospodářské veřejnosti, a to právě tuto relativní neformálnost založení typickou pro stát představující systém common law, kterým právě Velká Británie je.

12.1.2. Limited Partnership[120]

Limited Partnership jako protějšek české komanditní společnosti je ve Velké Británii méně častou formou podnikání. Může být založena minimálně dvěma partnery, a to alespoň jedním neomezeně ručícím („General Partner“) a alespoň jedním ručícím omezeně do výše svého nesplaceného vkladu („Limited Partner“), avšak výše vkladu není stanovena. Společnost vzniká stejnými způsoby jako výše uvedená Partnership,

[118] Her Majesty´s Revenue and Customs
[119] Companies Register vedený u Companies Registrar
[120] Upravena Limited Partnership Act 1907

přičemž její vznik se oznamuje písemnou smlouvou do obchodního rejstříku („Companies Register“). Maximální počet partnerů je stanoven na 20.

Ostatní úprava obou druhů Partnership se nijak významně neliší od české právní úpravy, proto se budu dále věnovat otázkám daňovým.

12.2. Zdanění Partnership[121]

Partnership je transparentní entitou, a proto jsou zdaněny příjmy jejích společníků neboli partnerů a to tím způsobem, jako kdyby svůj podíl (příp. ztrátu) na zisku sami vydělali podnikáním. Společnost sama tedy není samostatným daňovým subjektem z hlediska zjištění a určení daně z příjmů, ačkoliv z celkového daňového pohledu (tedy z hlediska jiných daní) je společnost od roku 1997 považována za samostatnou jednotku.[122]

Samotný proces zdanění probíhá ve dvou krocích. Nejprve je zjištěn účetní výsledek na úrovni Partnership, přičemž zákon nestanoví žádná pravidla, jakým způsobem má být tento výsledek zjištěn. Přitom jsou odděleny příjmy z prodeje hospodářského majetku podniku stejně jako nepodnikatelské příjmy, které společnost získala. Tyto příjmy jsou poté podle podílů rozděleny mezi partnery, u kterých jsou zdaněny. Avšak každý z těchto příjmů je zdaněn jiným druhem daně. Příjem z prodeje hospodářského majetku podniku podléhá totiž dani z kapitálových zisků („Capital Gains Tax“), zatímco nepodnikatelské příjmy po rozdělení jednotlivým partnerům odpovídají typem příjmu podléhajícímu dani z příjmů fyzických osob.

V druhém kroku jsou od takto vypočteného výsledku na úrovni společnosti nejdříve odečteny a rozděleny jednotlivým společníkům jejich odměny za činnost v rámci společnosti, a až poté je celkový výsledek rozdělen společníkům podle jejich podílů určených ve smlouvě, případně rovným dílem. [123] Tento příjem rozdělený společníkům je považován za příjem z podnikání a jako takový podléhá po přičtení části

[121] Upraveno v: Income and Corporation Taxes Act 1988, Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005
[122] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 186
[123] Odst. 24, Partnership Act 1890

nepodnikatelských příjmů připadajících společníkovi a po odečtení zákonem přípustných nezdanitelných položek (např. pro osoby starší 65 let) dani z příjmů fyzických osob a společník odvádí daň vypočtenou podle toho, v jakém pásmu se nachází.[124]

12.3. Zdanění Limited Partnership

Limited Partnership je stejně jako General Partnership transparentní entitou, to znamená, že společnost jako taková neplatí daň z příjmu, ale příjem je zdaňován na úrovni společníků (jak omezeně tak neomezeně ručících) poté, co je jim dle jejich podílů rozdělen a přičten k jejich ostatním příjmům dle zákona.[125] Systém zdanění je tedy v podstatě stejný jako u General Partnership, bez ohledu na existenci dvou typů společníků. Jejich rozdílná povaha má význam pouze z obchodně-právního hlediska, nikoliv z hlediska daňového.

Osobní obchodní společnosti ve Velké Británii sice nepodléhají samotné dani z příjmu právnických osob, ale jimi využívané základní jmění podléhá sazbě daně pozemkové, této dani podléhá veškerý zastavěný i nezastavěný pozemek, který slouží k podnikatelské činnosti partnerství. Vyměřovacím základem je hodnota nájemného stejného pozemku na volném trhu, stanovená finančním úřadem k určitému roku. Tuto pozemkovou daň je možné odečíst při zjišťování zisku na úrovni společnosti jako provozní náklady.[126]

Ve Velké Británii je možné založit zvláštní typ společnosti, a to Limited Liability Partnership, jedná se o určitou „meziformu“ mezi Partnership a Company, tedy mezi společnostmi bez právní subjektivity a společnostmi s plnou právní subjektivitou. Příjmy této společnosti jsou zdaněny stejně jako u Partnership, jelikož se jedná o transparentní entitu a tudíž zdanění probíhá na úrovni společníků, avšak v jiných ohledech se blíží charakteristikám kapitálových společností, a to především společnosti s ručením omezeným, tedy Private Limited Company. Tento typ společnosti je ve

[124] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 188
[125] Income and Corporation Taxes Act 1988
[126] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 198

Velké Británii častěji používaným typem než Limited Partnership, myslím si, že je tomu tak zejména z důvodu lepší důvěryhodnosti z pohledu třetích stran, která může být vyvolána právě skutečností, že společnost je samostatným právním subjektem a musí splňovat více náležitostí potřebných k jejímu vzniku.

Systém zdanění ve Velké Británii je dle mého názoru příliš složitý. Kromě administrativně náročnějšího systému progresivního zdanění (v porovnání se zdaněním proporcionálním) zde navíc společníkům plyne několik druhů příjmů, jimž náleží různé druhy daní. Myslím si, že vhodnější by bylo tyto daně konsolidovat do jednoho druhu, popřípadě uplatnit do určité míry tzv. princip changing rule, jehož podstatou je změna charakteru daňového příjmu, kdy například příjem z prodeje hospodářského majetku, který je zdaněn daní z kapitálových zisků, by byl z hlediska daní považován za příjem z podnikání a tudíž zdaněn stejně jako další příjmy společníka daní z příjmů fyzických osob.

13. Zdanění o.o.s. v Belgii

Belgický daňový systém patří mezi klasické systémy s dělením na daně přímé a nepřímé:

<u>Přímé daně</u>

1. Daň z příjmů fyzických osob („Impôt des Personnes Physiques“)
2. Daň z příjmů právnických osob („Impôt des Sociétés“)
3. Daň z nemovitostí („Impôt Immobilier“)
4. Daň z převodu nemovitostí („Kapitaalsbelasting/droit d´apport“)

<u>Nepřímé daně</u>

1. Spotřební daň („Impôt de Consommation“)
2. Daň z přidané hodnoty („Taxe sur la Valeur Ajoutée“)

Celosvětové příjmy mají povinnost zdanit rezidenti, opět se zde uplatňuje kritérium pobytu na území Belgie po dobu alespoň 183 dnů v roce, nerezidenti zdaňují pouze svoje příjmy dosažené ze zdrojů na území Belgie. Daňová sazba je progresivní a v rozmezí od 25% (příjem do 7 900 eur za rok) do 50% (roční příjem vyšší než 34 330 eur).[127] Jedná se tedy o poměrně vysokou daňovou zátěž fyzických osob.

Poplatníkem daně z příjmu právnických osob je každá společnost (popř. jiné seskupení), která je právnickou osobou. Sazba je ve výši 33%, k ní se připočítává ještě tzv. krizová daň ve výši 3%, jejímž předmětem je výše daně z příjmu právnických osob, reálná sazba se tak zvýší na 33,99%. Společnosti malé a střední platí nižší daňovou sazbu ve výši od 24,25 do 34,5%, přičemž jsou opět zvýšeny o výše uvedenou daňovou přirážku, takže reálně činí 24,98 až 35,54%[128]. Úpravu zdanění příjmů obsahuje belgický zákoník o daních z příjmů, který se nazývá „Code des impots sur le revenu".

13.1. Charakteristika osobních obchodních společností

České osobní obchodní společnosti stejně jako v jiných státech Evropské unie mají své protějšky i zde. Jejich charakteristika, podmínky založení, vzniku, ustanovení o ručení a další podmínky jsou srovnatelné s úpravou o.o.s. v České republice, proto se jimi zde nebudu zabývat, a zaměřím se především na daňové aspekty těchto společností. Protějškem veřejné obchodní společnosti je „Société en nom collectif" a komanditní společnost je nazývána „Société en commandite simple". Zároveň principy jejich zdanění ukážu pouze na typu veřejné obchodní společnosti, jelikož stejně jako ve Španělsku nemá rozdílné postavení společníků ve společnosti komanditní vliv na systém zdanění příjmů, a tudíž je k.s. zdaňována stejným systémem jako v.o.s.

[127] Worldwide Tax *[online]. 2010 [cit. 2011-03-14]. Germany Income Tax and Tax Laws. Dostupné z WWW: <http://www.worldwide-tax.com>.*
[128] SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování společností v Evropské unii : Belgie.* Daně a právo v praxi. *2009, 6, s. 32-35.*

13.2. Zdanění osobních obchodních společností

V Belgii podléhají neomezené daňové povinnosti platit daň z příjmů právnických osob společnosti, které mají své sídlo, hlavní pobočku nebo místo poskytování služeb v Belgii. Společnosti jsou zde zdaňovány podle principu oddělení a tudíž je striktně odděleno zdanění příjmů společnosti a zdanění příjmů samotných společníků. Stejně jako ve Španělsku zde funguje princip reálného vyplacení zisku, tzn. že pro zdanění je rozhodující, zda byl zisk skutečně rozdělen a vyplacen. Osobní obchodní společnosti jsou tedy v Belgii samostatnými daňovými subjekty, které svůj zisk dosahují a následně zjišťují zcela nezávisle a odděleně od svých společníků, můžeme tedy konstatovat, že se zde daňově-právní pojetí společnosti shoduje s jeho obchodně-právním, neboť společnost je také právním subjektem.

V prvním kroku se zjišťuje zisk na úrovni společnosti. Veškeré příjmy společnosti jsou kvalifikovány jako příjmy z podnikání a skládají se z běžných zisků a zhodnocení majetku podniku.[129] Dochází tedy k již známému principu „changing rule.“ Takto zjištěný výsledek je zdaněn sazbou daně ve výši 33%, přičemž podniky malé a střední (určené podle výše vyměřovacího základu) mohou uplatnit nižší sazbu daně z příjmu právnických osob, která je odstupňována podle skutečné výše zjištěného výsledku. V obou případech je třeba připočíst krizovou daň ve výši 3% z vypočtené daně, tudíž celková výše daně je v prvním případě 33,99%.[130]

Společnost může svým rozhodnutím o rozdělení zisku ovlivnit zdanění na úrovni společníků, neboť je zde možnost jeho nerozdělení a zanechání ve společnosti pro další použití. Ponechá-li si tedy společnost zisk, nedochází již dle principu oddělení ke zdanění na úrovni společníků, pokud ale společnost alespoň částečně rozdělí, podléhají tyto jako příjmy z kapitálového majetku druhému zdanění, na úrovni společníků, a to daní z příjmů fyzických osob. Belgické daňové právo umožňuje k zmírnění dopadů

[129] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 122
[130] *Tax Rates* [online]. 2010 [cit. 2011-03-15]. Belgium Tax Rates. Dostupné z WWW: <http://www.taxrates.cc>.

tohoto dvojího zdanění použít systém, kdy jsou rozdělené zisky zdaněny výhodnější sazbou daně z příjmů fyzických osob.[131]

Jako důsledek plné právní subjektivity, kterou belgické právo osobním obchodním společnostem přiznává, mají možnost uzavírat se společníky závazkové právní vztahy. Na tyto vztahy je z hlediska daňového nahlíženo, jako by byly uzavírány se třetí stranou a společníkovi za ně přísluší odměna. Veškeré takovéto odměny vyplácené společníkům jsou odečteny od vyměřovacího základu jako provozní výdaje a u společníka jsou přičteny k jeho podílu na zisku a zdaněny podle svého charakteru, v tomto případě se zde neuplatňuje princip „changing rule" a charakter příjmu ze závazkově-právního vztahu společníka ke společnosti zůstává zachován.

Osobní obchodní společnosti jako právnické osoby podléhají kromě daně z příjmu dalším typům daní, a to např. dani z komise („taxe sur les commisions dissimulé"), jež je speciální daní se sazbou 300%, jejímž předmětem jsou příjmy, které společnosti vyplácejí fyzickým osobám, a které nejsou správně zdokumentovány, jedná se tedy o jakousi „pokutovou" daň.[132]

Systém zdanění příjmů v Belgii je velmi podobný systému španělskému, ve srovnatelné výši se pohybují i jednotlivé daňové sazby. Zajímavým prvkem je systém omezení negativního dopadu dvojího zdanění příjmů společníků.

[131] HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s., str. 124
[132] SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování společností v Evropské unii : Belgie.* Daně a právo v praxi. *2009, 6, s. 32-35.*

14. Příklad na zdanění veřejné obchodní společnosti v uvedených státech

V předchozích částech jsem se zabývala především komparací systémů zdanění a jejich dopadů na společnost a společníky, pro lepší představu o zatížení společnosti resp. společníků v této kapitole uvedu jednoduchý příklad, na kterém ukážu jaká je celková výše daňové zátěže veřejné obchodní společnosti a jejích společníků. Tento vzorový příklad je velice zjednodušený a nelze předpokládat, že by ve skutečnosti podobná společnost existovala, avšak myslím si, že pro ilustraci mého záměru je dostačující. Vybrala jsem si fiktivní společnost ABC, v.o.s., jejímiž společníky jsou společník X, který je fyzickou osobou a jehož podíl na společnosti činí 80% a společník Y, jehož podíl je 20%, a který je taktéž fyzickou osobou. Předpokládám roční zisk generovaný společností ve výši 200 000 €.

V následující tabulce jsou uvedeny jednotlivé státy, zisk generovaný společností, výše podílů obou společníků, jejich vyměřovací základy a výše konečné daně, kterou jsou povinni platit. Ziskem/ziskem po zdanění DPPO se rozumí účetní hospodářský výsledek upravený o případné rozdíly mezi účetními a daňovými náklady (např.: odpisy, opravné položky, rezervy, v České republice sociální a zdravotní pojistné hrazené za společníky/komplementáře apod.). V tomto smyslu se pak výše základu daně liší od výše podílu na zisku.

Tabulka č. 6: Příklad na zdanění veřejné obchodní společnosti a jejích společníků

Stát	Česká republika	Německo	Španělsko	Velká Británie	Belgie
Zisk/zisk po zdanění DPPO	200 000 €	187 715 €	140 000 €	200 000 €	132 020 €
Podíl společníka A	160 000 €	150 172 €	112 000 €	160 000 €	105 616 €
Podíl společníka B	40 000 €	37 543 €	28 000 €	40 000 €	26 404 €
Vyměřovací základ spol. A	160 000 €	150 172 €	156 800 €	160 000 €	105 616 €
Vyměřovací základ spol. B	40 000 €	37 543 €	39 200 €	40 000 €	26 404 €
Daňová povinnost spol. A	**24 000 €**	**63 072 €**	**24 192 €**	**64 000 €**	**52 808 €**
Daňová povinnost spol. B	**6 000 €**	**5 256 €**	**3 304 €**	**8 000 €**	**11 881,80 €**

Zdroj: vlastní výpočty, přepočet na EUR dle kurzu ke dni 15.3.2011

Je zřejmé, že nejmenší daňovou zátěž v průměru nesou společníci španělské veřejné obchodní společnosti, a to i přestože tito společníci podléhají tzv. dvojstupňovému zdanění, a to na úrovni společnosti daní z příjmů právnických osob a na své úrovni daní z příjmů fyzických osob. Výsledná daňová povinnost je nižší z toho důvodu, jelikož od daňové povinnosti vypočtené z vyměřovacího základu (který je 1,4násobkem podílu společníka), je odečteno 40% podílu společníka, právě kvůli zmírnění dopadů dvojstupňového zdanění. Na druhé straně stojí Německo, které má nejvyšší daňovou povinnost týkající se společníka A, avšak relativně nízkou daňovou povinnost společníka B. Je tomu tak kvůli poměrně velkému rozdílu v daňové sazbě, kdy při přechodu z jednoho daňového pásma do vyššího, se sazba daně zvýší ze 14% na 42%, a tudíž společník s vyššími příjmy platí nepoměrně vyšší daň. Podobně je tomu ve Velké Británii, kdy tento přechod znamená změnu daňové sazby z 20% na 40%.

15. Závěr

Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost existují ve všech členských státech Evropské unie a jelikož se jedná o relativně málo využívanou právní formu podnikání, neexistuje u těchto společností tak podrobná právní úprava a zájem zákonodárců jako je tomu u společností kapitálových. Na druhou stranu je třeba říci, že v poslední době v některých členských státech vznikají snahy i tyto společnosti zvýhodnit a co možná nejefektivněji upravit jejich obchodně-právní i daňově-právní postavení a povinnosti. Ze států, kterým jsem se ve své práci věnovala, je tomu tak například ve Španělsku, kde osobní obchodní společnosti mají z hlediska daňového stejné postavení jako kapitálové společnosti, a tedy platí daň z příjmů právnických osob. Možnou nevýhodou by se mohlo jevit zdanění na úrovni společníků, které je na dvojí úrovni, neboť jejich příjmy podléhají jak dani z příjmů právnických osob, tak poté i dani z příjmů fyzických osob. Tento na první pohled zjevný nedostatek je však vykompenzován ve Španělsku právně dovolenou imputační metodou či daňovým bonusem.

Dalším zajímavým a dle mého názoru velmi zjednodušujícím prvkem co se týče daně z příjmů je princip changing rule, který je používán ve Španělsku a v Belgii, a jehož podstatou je změna charakteru daňového příjmu, kdy všechny příjmy jsou bez ohledu na jejich původ zařazeny pod jednu kategorii a v jejím rámci zdaněny.

Je zřejmé, že v každém vnitrostátním systému bychom mohli nalézt jak výhody tak nevýhody. Například v Německu, kde funguje princip transparence, a tedy u osobních obchodních společností jsou zdaňovány příjmy pouze na úrovni společníků a společnost jako taková není samostatným daňovým subjektem co se týče daně z příjmů, jsou v porovnání s ostatními státy poměrně vysoké daňové zátěže těchto společníků, a tedy zdánlivá výhoda zdanění pouze na jedné úrovni, oproti dvojstupňovému zdanění například v již zmíněném Španělsku, je na druhé straně vyvážena nevýhodou vyšší daňové zátěže. Podobná situace je ve Velké Británii.

Pokud bychom zkoumali opačnou situaci, a tedy situaci, kdy jsou příjmy společnosti zdaňovány podle principu oddělení, tedy jak daní z příjmů právnických osob tak daní z příjmů fyzických osob, dospěli bychom k poznatku, že tato dle mého názoru nevýhoda je naopak kompenzována nižší výší daně placenou společníky, a to již zmíněným uplatněním některé z metod uvedených výše na příkladě Španělska.

Co se týká zdanění v České republice, je dle mého názoru poměrně nejasná právní úprava, která je často doplňována různými pokyny a sděleními Ministerstva financí, je tomu tak zejména z důvodu malé hospodářské významnosti těchto společností. Myslím si, že by bylo užitečné zamyslet se nad možnou úpravou osobních obchodních společností, především posunout jejich právní úpravu blíže ke společnostem kapitálovým, zejména z hlediska daňového, například uplatnit princip neutrality, ovšem při zachování jejich hlavní podstaty vyplývající přímo z jejich samotného označení, a to osobní povahy podnikání.

V oblasti přímých daní není na Evropské úrovni dosaženo takového stupně harmonizace jako v oblasti daní nepřímých, a proto se naskýtá prostor pro vzájemné porovnávání různých vnitrostátních daňových systémů, kde se vyskytují všechny škály principů zdanění, od úplné daňové transparence až po princip oddělení. Nabízí se tedy zajímavý pohled na tyto systémy, a možnost identifikovat případné nedostatky a navrhovat změny a směry, kterými by se jednotlivé koncepce mohly ubírat. Z tohoto důvodu je odlišnost principů zdanění osobních obchodních společností výhodou, jelikož umožňuje subjektům porovnávat a vybrat si nejlépe vyhovující režim.

Na druhou stranu si myslím, že oblast přímých daní by si na úrovni Evropské unie zasloužila pozornost v oblasti harmonizačních procesů, stejně jako je tomu u daní nepřímých. Jak jsem již ve své práci uvedla, tento proces je především v kompetenci Evropského soudního dvora a jeho judikatury. V současné době se v centru pozornosti objevil tzv. Pakt pro euro, jež byl schválen 25.3.2011, avšak Česká republika se ho, stejně jako některé další státy, neúčastní. V tomto paktu se zavádí nově i harmonizace daní přímých, avšak pouze velmi nejasně, jelikož účastníci tohoto paktu, se spíše zavazují k posouzení možnosti harmonizace. Domnívám se, že tento pakt by měl být

dále rozpracován v tom smyslu, že by přímé daně byly harmonizovány na úrovni Evropské unie co se týče unifikace principů zdanění (tedy transparence/oddělení), avšak myslím si, že sazby daně by měly zůstat v pravomocích jednotlivých států, alespoň v současné době ekonomické krize, kdy hospodářské výsledky zemí nejsou srovnatelné, a sjednocení sazeb by státům bralo možnost regulovat své hospodářské podmínky. Domnívám se, že tato možnost připadá v úvahu pouze v situaci, kdy by byly ekonomické výsledky jednotnější.

16. Seznam literatury a použitých zdrojů

Odborná literatura:

1. BAKEŠ, M. *Finanční právo*. Praha: C.H. Beck, 2009.

2. BOHÁČEK, Martin. Obchodní společnosti ve srovnávacím právu. Praha, 2010. Přednáška. VŠE.

3. DRCHALOVÁ, Eva. *Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost z pohledu daňových povinností v ČR a ve státech EU*. Praha, 2007. 75 s. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická.

4. DVOŘÁK, Tomáš. *Osobní obchodní společnosti*. Praha : ASPI, 2008. 318 s.

5. DVOŘÁK Tomáš. *Komanditní společnost.* Praha: ASPI, 2004. 328 s.

6. FLUES, S. In MEYER, J-A, a kol. *Lexikon für kleine und mittlere Unternehmen.* 1.vyd. München:Verlag Franz Valen, 2000, 214 s.

7. HERMANN, Rico A. *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA*. Köln : Josef Eul Verlag, 2006. 526 s.

8. KLAUS, Herbert. *Die Kommanditgesellschaft.* Ludwigshafen: Kiehl, 1984. 449 s.

9. MARSILLA, Santiago I. *Guide to Spanish Tax Law Research* [online]. Valencia : Univeridad de Valencia, 2007. Dostupné z WWW: <http://www.uv.es/ibanezs>.

10. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a.s., 2005, 236 s.

11. NOVOTNÝ, Radek; DUŠEK, Michal. Osvobození dividend u transparentních entit - realita, či iluze?. *Daně a právo v praxi*. 2010, 9.

12. PELIKÁNOVÁ, I. *Srovnávací právo obchodní : veřejná obchodní společnost*. Praha: Orac, 2002.

13. SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii : Německo. *Daně a právo v praxi*. 2010, 2010, 8.

14. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU, včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES.* Praha: Linde, 2010. 351 s.

15. ŠNEK, Vladimír. *Zásady zdaňování příjmů*. Brno : Komora daňových poradců, 1997. 72 s.

16. ŠVARC, Z. *Srovnávací obchodní právo*. *I*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2004.

17. VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. Umíme používat smlouvy o zamezení dvojího zdanění?. *Bulletin KDPČR*. 2010, 02

18. WENZ, M. Besteuerung *transnationaler Unternehmenmischformen – Analyse der Besteuerung einer britisch-deutschen Private Limited Company & Co. KG und einer deutsch-britischen GmbH & Co. Limited Partnership*, Universität Mannheim 1999.

Právní předpisy:

1. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

2. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

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

4. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

5. Ústava, ústavní zákon č. 1/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů

6. Směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých spotřebních daní a daní z pojistného

7. Směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

8. Pokyn Ministerstva financí č. D-286, pokyn ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, z 1. září 2005

9. Sdělení k praktické aplikaci pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, z 3. března 2006

10. Handelsgesetzbuch, podle stavu k 1.3.2011

11. Einkommensteuergesetz

12. Income Tax Act 2007, podle stavu k 1.3.2011

13. Income and Corporation Taxes Act 1988, Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005, podle stavu k 1.3.2011

14. Limited Partnership Act 1907, podle stavu k 1.3.2011

Internetové zdroje:

1. http://www.adviceguide.org.uk

2. http://www.businessinfo.cz

3. http://www.czso.cz

4. http://www.europa.eu

5. http://www.finance.cz

6. http://www.handelskammer-bremen-ihk24.de

7. http://www.juraforum.de

8. http://www.meh.es

9. http://www.mfcr.cz

10. http://www.nssoud.cz

11. http://www.legislation.gov.uk

12. http://www.pwc.com

13. http://www.ratgeberrecht.eu

14. http://www.socr.cz

15. http://www.taxrates.cc

16. http://www.worldwide-tax.com

17. Přílohy

Příloha č.1:

Sazby daně z příjmu fyzických osob v členských státech Evropské unie

Stát	daň z příjmů fyzických osob
Belgie	25% (<7 900€) 30% (<11 240€) 40% (<18 730€) 45% (<34 330€) 50% (>34 330€)
Bulharsko	10%
Česká republika	15%
Dánsko	39% (<22 118€) 45% (<36 025€) 60% (>36 025€)
Estonsko	22%
Finsko	0% (<15 200€) 6,5% (<22 600€) 17,5% (<36 800€) 21,5% (<66 400€) 30% (>66 400€)
Francie	0% (<5 875€) 5,5% (<11 720€) 14% (<26 030€) 30% (<69 783€) 40% (>69 783€)
Irsko	20% (<36 400€) 41% (>36 400€)
Itálie	23% (<15 000€) 27% (<28 000€) 38% (<55 000€) 41% (<75 000€) 43% (>75 000€)
Kypr	0% (<19 500€) 20% (<28 000€) 25% (<36 300€) 30% (>36 300€)
Litva	5%
Lotyšsko	26%
Lucembursko	0%-38% (17 sazeb)
Maďarsko	17% (<18 390€) 32% (>18 390€)
Malta	0% (<8 500€) 15% (<14 500€) 25% (<19 500€) 35% (>19 500€)

Stát	daň z příjmů fyzických osob
Německo	0% (<8 004€) 14% (<52 881€) 42% (<250 730€) 45% (>250 730€)
Nizozemí	33,45% (z prvních 18 218€) 41,95% (z dalších 14 520€) 42% (z dalších 22 629€) 52% (ze zbytku)
Polsko	18% (<21 057€)32% (>21 057€)
Portugalsko	10,5% (<4 793€) 13% (<7 250€) 23,5% (<17 979€) 34% (<41 349€) 36,5% (<59 926€) 40% (<64 623€) 42% (<64 624€)
Rakousko	0% (<11 000€) 36,5% (<25 000€) 43,2143% (<60 000€) 50% (>60 000€)
Rumunsko	16%
Řecko	0% (<12 000€) 18% (z dalších 4 000€) 24% (z dalších 6 000€) 26% (z dalších 4 000€) 32% (z dalších 6 000€) 36% (z dalších 8 000€) 38% (z dalších 20 000€) 40% (z dalších 40 000€) 45% (>100 000€)
Slovensko	19%
Slovinsko	16% (<7 410€) 27% (<14 821€) 41% (>14 822€)
Španělsko	24% (<17 707,2€) 28% (<33 007,2€) 37% (<53 407,2€) 43% (<120 000,2€) 44% (<175 000,2€) 45% (>175 000,2€)
Švédsko	30% (<41 644€) 50% (<59 618€) 55% (>59 618€)
Velká Británie	10% (<2 814€) 20% (<43 136€) 40% (<173 007€) 50% (>173 007€)

Zdroj: vlastní průzkum na internetu

Pozn. Částky jsou přepočítány podle kurzu ke dni 15.3.2011

Příloha č.2:

Sazby daně z příjmu právnických osob v členských státech Evropské unie

Stát	daň z příjmů právnických osob
Belgie	33,99%
Bulharsko	10%
Česká republika	19%
Dánsko	25%
Estonsko	20%
Finsko	26%
Francie	33,30%
Irsko	25%
Itálie	27,50%
Kypr	10%
Litva	15%
Lotyšsko	15%
Lucembursko	28,80%
Maďarsko	19%
Malta	35%
Německo	15%
Nizozemí	25%
Polsko	19%
Portugalsko	12,5% (<12 500€) 25%+1,5% local tax (>12 500€)
Rakousko	25%
Rumunsko	16%
Řecko	20%
Slovensko	19%
Slovinsko	20%
Španělsko	25% (<120 202€) - malé a střední podniky 30% (>120 202€)
Švédsko	26,30%
Velká Británie	21% (<346 013€) 21%-28% (<1 730 000€) 28% (>1 730 000€)