

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Adam Lindauer

**Zdanění příjmů obchodních společností a jejich
společníků (srovnání právní úpravy v ČR a ve
vybraných zemích EU)**

Diplomová práce

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

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 29. 2. 2024

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

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 111 503 znaků včetně mezer.

.....

Adam Lindauer

V Praze dne 29. 2. 2024

Na tomto místě bych chtěl velmi poděkovat paní prof. JUDr. Haně Markové, CSc. za odborné vedení mé práce, její doporučení a čas, který mi věnovala v rámci konzultací. Dále bych rád vyjádřil poděkování své rodině za podporu při studiu a v průběhu psaní diplomové práce. V neposlední řadě bych rád poděkoval Anastasii Triantafyllidou za trpělivost a pomoc s překladem kyperských zákonů.

Obsah

Úvod.....	1
1. Daň z příjmů v ČR.....	4
1.1. Právní konstrukce daně z příjmů v ČR.....	5
1.1.1. Subjekt daně	5
1.1.2. Předmět daně	8
1.1.3. Základ daně	9
1.1.4. Sazba daně.....	10
1.1.5. Ostatní konstrukční prvky	12
1.1.5.1. Úpravy základu daně.....	12
1.1.5.2. Zdaňovací období a splatnost daně	12
2. Právní úprava obchodních společností v ČR	14
2.1. Osobní společnosti	14
2.1.1. Veřejná obchodní společnost	14
2.1.2. Komanditní společnost.....	16
2.2. Kapitálové společnosti	17
2.2.1. Společnost s ručením omezeným	17
2.2.2. Akciová společnost	18
3. Zdanění obchodních korporací a jejich společníků v českém právu	21
3.1. Zdanění kapitálových společností.....	21
3.1.1. Stanovení daňové povinnosti	21
3.1.2. Výsledek hospodaření běžného účetního období a jeho úpravy	24
3.2. Zdanění osobních společností	25
4. Daň z příjmů v Kyprské republice	26
4.1. Geopolitická historie na ostrově.....	26
4.2. Právní konstrukce daně z příjmů v Kyprské republice.....	28
4.2.1. Subjekt daně	28
4.2.2. Předmět daně	29
4.2.3. Základ daně	31
4.2.4. Sazba daně a zdaňovací období.....	31
5. Právní úprava obchodních společností v Kyprské republice	34
5.1. Sdružení společníků	35
5.1.1. Sdružení společníků bez omezeného ručení.....	35
5.1.2. Sdružení společníků s omezeným ručením	36
5.2. Soukromé společnosti	37
5.2.1. Soukromé společnosti s omezeným ručením	37

5.3.	Veřejná společnost s omezeným ručením	39
5.3.1.	Zdanění společností s omezeným a neomezeným ručením	40
5.3.2.	Opatření pro boj proti daňovým únikům.....	42
6.	Porovnání české a kyperské úpravy zdanění společníků obchodních korporací	43
6.1.	Daň z příjmů právnických osob	43
6.2.	Zdanění dividend.....	44
6.3.	Příjmy z kapitálového majetku.....	45
	Závěr.....	47
	Seznam zkratk	49
	Seznam použitých zdrojů	50
	Abstrakt	54
	Abstract	55

Úvod

Právo státu vybírat daně a povinnost daňových poplatníků se těmto povinným platbám do veřejných rozpočtů podrobit je součástí předpokladu fungující veřejné správy. Až na výjimky je tento předpoklad naplňován ve státních útvarech napříč historickými obdobími, od antických říší až po současnost. Stejně tak jsou daňové systémy formovány a aktivně řízeny v demokratických zřízeních i těch autokratických či diktátorských. Hodnotový právní základ pro výběr daní je odlišný, reálný důvod však stejný, a tím je zajistit dostatečný příjem veřejných rozpočtů.

Pokud bychom se zaměřili na optimální daňový systém z pohledu teoretického, nabízí se se pohled známého amerického ekonoma Josepha Stiglitze. Ten tvrdí, že dobrá daň „*musí být ekonomicky efektivní a neměla by tudíž bránit efektivní alokaci finančních prostředků v ekonomice, administrativně jednoduchá, přičemž taková daň je vymahatelná s minimem nákladů, flexibilní, kdy daň lze snadno změnit v případě změny ekonomických podmínek, transparentní, protože poplatníci by měli znát výši své daňové zátěže v hrubém i v čistém vyjádření (po započtení), a konečně spravedlivá.*“¹ Tyto vlastnosti pak více či méně naplňují daně přímé i nepřímé vybírané v České republice (dále „ČR“). Jelikož se jedná o vlastnosti teoretické, v reálném prostředí jsou znaky naplňovány v různé míře. Například, dle Nejvyššího kontrolního úřadu jsou administrativní náklady na vymáhání silniční daně až čtyřikrát vyšší, než je to v průměru u daních ostatních.² Charakteristika, kterou autor shledává obzvláště zajímavou a bude se jí chtít zabývat i v pozdějších částech této práce je pak „spravedlivost“ či také rovnost relativní daňové zátěže, do které se tato vlastnost promítá v daních stanovovaných poměrovým procentem. Zdali se jedná o daň silniční, z přidané hodnoty či z příjmu, uplatní se princip, že čím je základ daně vyšší, tím je pak vyšší i částka daně vypočtené v absolutních jednotkách. Předpokládá se tedy, že člověk, který si může dovolit koupit dražší výrobek, služby nebo dokáže za svou odvedenou práci získat větší odměnu, je schopen unést i vyšší částku daňového zatížení.³ S nadsázkou lze konstatovat, že konstrukce daňového systému mají tendence zohledňovat předpoklad spravedlivého daňového zatížení, kdy bohatší poplatníci by měli odvádět do veřejných rozpočtů více než ti méně movití.

Určitý nesoulad s předpokladem spravedlivé distribuce daňové zátěže však lze vidět v případě, kdy se daňový poplatník snaží snížit výši daní, které do systému odvede. Vysoké daně oslabují motivaci lidí k pracovním výkonům v zaměstnání, zvětšují motivaci lidí k daňovým únikům a zvyšují

¹ Optimální daňový systém. In cdk.cz [online]. [cit. 2022-05-22].

² Výběr silniční daně je administrativně náročný a daň provází i nízká efektivita. Za jednu korunu stát vybere v porovnání s ostatními daněmi čtyřikrát méně. In nku.cz [online]. [cit. 2022-05-22].

³ Toto neplatí však pro institut „daňového břemene“. Tento termín bude relevantní v pozdějších kapitolách práce.

odliv kapitálu do jiných zemí.⁴ Následky nadměrné spravedlnosti daňového zatížení pak mohou mít opačný účinek, kdy se část populace bude snažit daňové legislativě vyhnout. Buď tak učiní protiprávním jednáním, která budou mít povahu trestného činu,⁵ nebo budou aktivně usilovat o snížení placené daně za pomoci znalosti právních a daňových nástrojů.⁶ O třetí možnost se pak bude jednat právě v případě vyvedení kapitálu ze země ve formě převedení daňového domicilu. Vyvedení v tomto smyslu může být spíše nepřímé povahy, jelikož sem lze započítávat ušlé příjmy státu na daních právě od osob, které přestaly být poplatníky v daném státě. Vše se tak událo legálně v pořádku a zejména v případě obchodních korporací je toto poměrně častý jev. V praxi se druhým dvěma legálními aktivitám snižování daňové povinnosti říká daňová optimalizace. Pro lepší formulaci lze pak využít: „*Daňová optimalizace je legální cesta, jak snížit daňovou povinnost bez porušení zákona.*“⁷ Různé legislativy pak prostřednictvím daňových zákonů mohou zapříčinit legální redukci základu daně, a tím zároveň i snižovat daň z příjmů fyzických či právnických osob. Lze také poznamenat, že jejich využití je do jisté míry logickým jednáním každého daňového subjektu. Chování subjektů související s daňovou optimalizací jsou pak velice dobře vidět na dani z příjmů. Na ni se rozhodl zaměřit i autor této práce.

Tématika je svým objemem rozsáhlá, pro účely diplomové práce je proto nutné si vybrat pouze část dané problematiky. Fenoménem, který i v této době získává mnoho mediálního prostoru jsou změny sídel obchodních korporací pro účely daňové optimalizace koncových vlastníků, společníků. V případě států Evropské unie se pak můžeme často setkat s přesídlováním společností mezi jednotlivými členskými státy. ČR není výjimkou. Smyslem této práce je proto přiblížit problematiku daní z příjmů, a to konkrétně zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků. Za vybranou členskou zemi Evropské unie, která bude sloužit ke komparaci problematiky, si autor zvolil Kyperskou republiku (neboli „Kypr“). Ta je často označována jako daňový ráj Evropské unie a porovnání s Českou republikou se proto jeví jako velice zajímavé, kdy dochází k podstatným rozdílům mezi oběma úpravami. Cílem práce je pak srovnat právní úpravu zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v ČR s úpravou v Kyperské republice. Vzhledem k rozsahu problematiky se autor práce rozhodl komparaci provést pouze mezi ČR a jedním členským státem Evropské unie, aby práce tvořila jeden ucelený a komplexně zpracovaný

⁴ HOLMAN, Robert. *Základy ekonomie pro studenty vyšších odborných škol a neekonomických fakult*. 2.. vyd. Praha: C.H.Beck, 2005. s. 337 s ISBN 80-7179-890-8.

⁵ Hmotněprávním předpisem je pak v tomto případě zákon č. 40/2009 Sb. Zákon trestní zákoník, díl 2, Trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Konkrétně pak například: § 240 - Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, § 241 - Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby a § 243 - Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

⁶ Autor práce tím má na mysli zejména např. daňové slevy, odpočty a jiné úlevy, které budou ještě popsány v obsahové části.

⁷ Daňová optimalizace. In ustavprava.cz [online]. [cit. 2022-05-20].

celek. Na tomto místě by autor práce rád uvedl, že ač má ČR s Kypru uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, v této práci bude zejména brán zřetel na jednotlivé vnitřní zákonné úpravy obou zemí.

Kyperská republika se díky své příznivé daňové politice ve prospěch obchodních korporací v ní sídlících stala v posledních letech (pro účely této práce je myšleno od roku 2004, kdy vstoupila do EU) populární destinací pro sídlo českých společností. Kypr se stal velmi atraktivní jurisdikcí pro usazení mateřské (holdingové) společnosti skupiny. Kombinaci faktorů pak umocňuje fakt, že Kypr v minulosti umožňoval silnou anonymitu skutečných vlastníků společností. Tyto důvody pak měly za následek, že mezi roky 2011-2021 na Kypru sídlilo v průměru okolo 2 000 společností s „českými kořeny“.⁸

V práci autor užívá zejména metodu deskriptivní v případě popisu jednotlivých právních úprav, posléze metodu analytickou a komparace v rámci porovnání národních předpisů, zhodnocení rozdílů a z nich plynoucích důsledků. První část této práce je věnována právní úpravě daně z příjmů v ČR. Druhá a třetí část mapuje úpravu obchodních korporací na našem území a zdanění jejich společníků. Zrcadlově pak čtvrtá a pátá část pojedná o odpovídající právní úpravě na území Kyperské republiky. Šestá část se zabývá zásadními rozdíly ve zdanění v mezích daňové optimalizace. Důraz rozborů a zamýšlení autora této práce pak bude dán na přiblížení důvodů, proč je právě tato země častou destinací společností původně založených a sídlících v ČR. V závěru pak autor nastíní i budoucnost daňové optimalizace přesídlením společností na Kypr, jelikož je stále vyvíjen větší tlak na tento ostrovní stát, aby části své daňové politiky upravil.⁹

⁸ Úprk z Kypru. Daňový ráj, kde má domicil řada českých a slovenských byznysmenů, odhalí skutečné, dosud zastřené, vlastníky. In ekonomickydenik.cz [online]. [cit. 2022-05-22].

⁹ Cyprus could block EU adoption of minimum corporate tax plan. In theguardian.com [online]. [cit. 2022-05-20].

1. Daň z příjmů v ČR

Následující část je věnována zdanění fyzických a právnických osob v ČR. Je totiž třeba poznamenat, že v případě stanovení daňové povinnosti pro společníky obchodních korporací záleží na právní formě těchto společností. Nutno také dodat, že budoucí společníci při svém výběru nezohledňují pouze relativní či reálný dopad daně na jejich příjmy, rozumíme budoucí zisky. Berou v potaz i faktory zákonného ručení, předmětu činnosti budoucí společnosti, obchodní plán atd. Cílem těchto kapitol je pak přinést srozumitelný přehled daně z příjmů, který bude posléze sloužit jako teoretický, ale i porovnávací základ, pro kyperský případ.

Zákonné východisko pro daně vybírané na území ČR plyne z článku 11, odst. 5 Listiny základních práv a svobod ČR (dále také „Listina“), a to konkrétně, že: *„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“* Ač to při prvním zamyšlení není zcela patrné, takto formulovaný odstavec posléze působí komplikace v posuzování zákonnosti daňových předpisů. Obecně lze říci, že správní právo (do kterého právo daňové patří) se musí řídit zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Ta praví, že státní moc může být uplatňována jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Tím, že Listina stanoví, že daně lze stanovovat, respektive ukládat, pouze na základě zákona, tak při aplikaci této zásady je pravidlo soudy interpretováno poměrně kogentně. Dochází pak k situacím, kdy je legislativa týkající se daňového práva, konkrétně pak zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“),¹⁰ velmi nepřehledná.

Ústavní soud ČR zastávající právě omezující výklad odstavce 5 článku 11 popsal mimo jiné svou argumentaci následovně: *„...nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno – čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius).“*¹¹

V praxi to pak znamená, že zákonodárce se při daňové normotvorbě snaží konkrétní normy předkládat v podobě nových či, zejména v případě zákona o dani z příjmů, novelizovaných zákonů. Následkem je pak stav, kdy se v tomto zákoně setkáme s odstavci označenými dvojitými

¹⁰ Již z čísla zákona lze vyvodit, že se jedná o poměrně „starý“ zákon, což se i posléze promítá do jeho podoby.

¹¹ Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

písmeny (az, ab, atd.) a pro poplatníka laika, ale i odbornější veřejnost¹² je právní norma velice nepřehledná. Obzvláště pak v případě výjimek z jednotlivých ustanovení, kterých je nepřehledné množství.

Tento fakt potvrdila i zpráva Nejvyššího kontrolního úřadu (dále „NKÚ“) z roku 2017, který zkoumal správu daně z příjmů fyzických osob. Ač zde NKÚ kritizoval zejména přístup a postup finanční správy v daňových věcech, samotné Ministerstvo financí ČR v reakci uznalo, že systém daně z příjmů fyzických osob a zákona jako takového je nepřehledný a složitý. Zároveň dodalo, že má v přípravě nový zákon, který bude jednoduchý a odolnější proti častému zavádění daňových výjimek.¹³ Zde lze poznamenat, že takový nový zákon ještě Ministerstvo financí ČR nepředstavilo.

1.1. Právní konstrukce daně z příjmů v ČR

Daň z příjmů splňuje již z podstaty věci charakteristické vlastnosti daně obecně, tedy povinné, nenávratné, zákonem určené peněžité plnění do veřejného rozpočtu, které je nesankční a neekvivalentní.¹⁴ Tyto vlastnosti jsou brány jako fakt a dále budou rozváděny pouze ty pro tuto práci podstatné. Jelikož se jedná o platbu zákonnou, je to zákon, který stanoví tzv. konstrukční prvky daně. Tyto prvky pak rozhodují o tom, respektive určují (jelikož rozhoduje zákonodárce), na koho daň dopadá, do jaké míry a jiné podstatné náležitosti, bez nichž by efektivní správa daní ani nebyla možná. Teorie se shoduje na následujících základních konstrukčních prvcích: subjekt daně, daňový objekt (předmět), základ daně a daňová sazba.¹⁵

Hlavní a základní zákonnou úpravu daně z příjmů, jak fyzických, tak právnických osob, lze najít v zákonu ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který byl již rozveden výše. Následující podkapitoly přibližují konstrukční prvky pro správu daně z příjmů fyzických a právnických osob důležité.

1.1.1. Subjekt daně

Definici tohoto pojmu nám žádný zákon nepřináší. Jako *lex generalis* však v tomto případě působí zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále pouze „daňový řád“), který obecně stanoví, že: „*daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje*

¹² Zde autor podotýká, že již na přednáškách na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, konkrétně předmětech dotýkajících se finančního práva, byla právní úprava často předmětem kritiky a poznámek ze strany mnohých přednášejících.

¹³ Nejen daň z příjmů pod drobnohledem NKÚ. In *danovky.cz* [online]. [cit. 2022-05-20].

¹⁴ KARFÍKOVÁ Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 150. ISBN: 978-80-7552-935-0.

¹⁵ KARFÍKOVÁ Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 157. ISBN: 978-80-7552-935-0.

*zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.*¹⁶ Již zde si tedy lze opět všimnout, že nám daňová legislativa situaci nezlehčuje, protože subjektem daně může být více osob. Zjednodušeně lze říci, že se bude jednat o osobu, která je povinna daň platit nebo odvést.

ZDP nejdříve v § 2 stanoví jako poplatníka daně z příjmů fyzických osob předvídatelně fyzickou osobu, která je v ČR daňovým rezidentem. Rezidenství je pak stanoveno na základě bydliště nebo toho, že se na daném místě osoba obvykle zdržuje. Poslední, 4. odstavec tohoto ustanovení, pak stanoví, že k tomu, aby se osoba posuzovala jako „obvykle se zdržující“ je potřeba časový test alespoň 183 dní, kdy daná osoba pobývá v ČR. Bydlištěm se pak rozumí byt, u nějž lze předvídat úmysl osoby se v něm trvale zdržovat.

Na tomto místě je třeba ještě zmínit § 233 a následující daňového řádu, který stanoví povinnosti plátce daně pro daně vybírané srážkou. Ten je povinen vybrat nebo srazit daň nebo úhradu na zajištění daně a tuto sraženou daň odvést. Tzv. srážková daň bude ještě rozvedena později, obzvláště pro případy výplaty dividend je užívána v případě společníků obchodních korporací.

Subjektem daně, poplatníkem daně z příjmů právnických osob, pak ZDP stanoví právní entity¹⁷ v § 17 a následující. Pro tuto práci je nejrelevantnější písm. a), odst. 1., které jmenuje právnické osoby. Za takovéto osoby se budou považovat zejména obchodní korporace založené podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále pouze „ZOK“), tedy zejména veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciovou společnost. Dále připadají v úvahu i právnické osoby založené dle obecné úpravy v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále „OZ“). Těmi jsou sdružení, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, spolky, společnosti, hnutí, kluby. Pak také osoby založené na základě zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů nebo společnosti na základě zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (registrované církve a náboženské společnosti). Písmeno b), odst. 1 § 17 ZDP pak dále určí organizační složky státu jako poplatníky daně. Konkrétně se pak bude jednat o ministerstva a jiné správní úřady státu, Ústavní soud ČR, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, atd.¹⁸ Organizační složka

¹⁶ Ustanovení § 20 odst. 1 daňového řádu.

¹⁷ Čímž autor rozumí různé právní útvary společenství osob.

¹⁸ Mezi další takové patří: Úřad vlády ČR, Kancelář veřejného ochránce práv, Akademie věd ČR a jiná zařízení, o kterých to stanoví zvláštní právní předpis obdobné postavení jako organizační složka státu má Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu.

státu není právnickou osobou.¹⁹ Další 3 písmena c), d), e) v rámci stejného odstavce a paragrafu ZDP jsou pak věnovány třem druhům fondů, konkrétně podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,²⁰ podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy a fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření.²¹ Zajímavějším je pak písmeno f) odst. 1 § 17 ZDP, které vyjmenovává svěřenský fond, jež se řídí § 1448 OZ a dalšími. Svěřenský fond vzniká vyčleněním majetku z majetku zakladatele a je určen zakladatelem ke stanovenému účelu. Jeho účel může být veřejně prospěšný, anebo soukromý a svěřenský fond zřízený k soukromému účelu slouží ku prospěchu určité osoby nebo na její památku. Tento fond lze zřídit i za účelem investování pro dosažení zisku k rozdělení mezi zakladatele, zaměstnance, společníky či jiné osoby.²² Je nutno dodat, že fond nemá právní subjektivitu, ale poplatníkem dle zákona je. Pro takového poplatníka, který není právnickou osobou, ale je založen nebo zřízen podle právních předpisů ČR, se má za to, že má na území ČR sídlo.²³ Tím je dobře vidět různorodost či dokonce možnost, jakou společníci nebo osoby při výběru způsobu zdanění mají, předmětem této práce však tematika svěřenských fondů není. Písmeno g) odst. 1 § 17 pak slouží jako zbytková kategorie, která se snaží zamezit opomenutí subjektů, kteří nejsou rezidenti a jejich označení se nemusí krýt s terminologií právních předpisů platných v ČR. Je to tedy jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem. Poslední podmnožinou je pak dle písm. h) odst. 1 fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu. Takový fond je však zmiňován pouze pro účel celkového výčtu subjektů, jelikož nebude více pokryt v této práci.

Daňovým rezidenstvím právnických osob se pak zabývají ostatní odstavce § 17 ZDP. Poplatníci jsou daňovými rezidenty ČR, pokud mají na území své sídlo nebo místo svého vedení, respektive jeho adresu. Odst. 4 pak pojednává o zdanění daňových nerezidentů. Daňoví nerezidenti jsou ti, kteří nespádají pod výše zmíněná pravidla nebo je z těchto pravidel vyjme mezinárodní smlouva. Jejich daňová povinnost se pak vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR.

¹⁹ PELC Vladimír. *Daně z příjmů, 1. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2021, s. 159. ISBN: 978-80-7400-833-7.

²⁰ Zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ Zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů.

²² PELC Vladimír. *Daně z příjmů, 1. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2021, s. 159. ISBN: 978-80-7400-833-7.

²³ PELC Vladimír. *Daně z příjmů, 1. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2021, s. 159. ISBN: 978-80-7400-833-7.

1.1.2. Předmět daně

Dalším základním konstrukčním prvkem daně z příjmů je předmět daně, někdy také označován jako objekt daně z příjmů. Jeho obecnou definici stejně jako v případě subjektu v jednom zákoně nenajdeme. Objektem zdanění tedy rozumíme veličinu, určitý předmět, ze kterého se daň vybírá. Přesnější vymezení se pak nachází v konkrétních zákonech. Jeho označení je pak většinou součástí názvu takového daňového zákona, v našem případě tedy daň z příjmů. Určení předmětu daně je posléze zásadní pro určení základu daně, z kterého se daň vypočítá, a tím pádem i pro výši daňového příjmu státu a na druhou stranu daňového výdaje poplatníka.

Ustanovení § 3 odst. 1 ZDP vymezí předmět daně z příjmů fyzických osob. Předmětem daně podle tohoto ustanovení jsou příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Příjmem se pak rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený směnou.²⁴ Za zmínku ještě stojí odst. 4, který určí, co naopak předmětem daně není. Pro účely této práce zde však relevantní ustanovení výslovně týkající se společníků obchodních korporací nenajdeme.

V případě předmětu daně z příjmů právnických osob není situace tak jednoznačná jako v případě příjmů fyzických osob. Ustanovení § 18 odst. 1 stanoví, že předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Nejvyšší správní soud ČR ve svém judikátu tuto normu ještě upřesnil. Dané ustanovení tím má na mysli: *„...takovou hospodářskou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, což znamená, že není samoučelné v tom smyslu, že jeho jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy nutné pečlivě rozlišovat situaci, kdy: „daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění.“²⁵*

Pro tuto práci obzvláště relevantní je pak ustanovení § 18b, které na sebe upozorňuje již svým názvem: Zvláštní ustanovení o předmětu daně osobních obchodních společností a jejich společníků. Odst. 1 konkrétně stanoví, že u veřejné obchodní společnosti se zdaňují příjmy podléhající zvláštní sazbě daně. Touto sazbou je 15 %, na což nás navede ustanovení § 36 ZDP. Odst. 2 dále rozvádí, že předmětem daně společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti jsou příjmy dané obchodní společnosti, ovšem ne příjmy společníka takové obchodní společnosti. Rozdělení zisku na část připadající komanditistům a část

²⁴ Ustanovení § 3 odst. 2 ZDP.

²⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108.

případající komplementářům v rámci komanditní společnosti se určí poměrem stanoveným ve společenské smlouvě. Pokud tak určeno není, zisk se mezi ně dělí na polovinu. Nevyplývá-li ze společenské smlouvy něco jiného, rozdělí si komplementáři část zisku, která na ně připadá, rovným dílem a komanditisté podle výše splacených vkladů.²⁶

Pro úplnost je třeba doplnit, že v zákoně najdeme ustanovení § 18a, které je zvláštním ustanovením o předmětu daně, pokud je poplatníkem veřejně prospěšný poplatník. Pro účely této práce však pravidlo není relevantní.

1.1.3. Základ daně

*„Smyslem zdanění na dani z příjmů není zdaňovat „holý“ příjem, nýbrž zdanitelný zisk (základ daně) vzniklý z činnosti poplatníka a z nakládání s majetkem po odečtení oprávněných nákladů.“*²⁷ Tyto jednoduché definice by posléze mohly být rozvedeny do koncepčních znaků, jež by zákonná definice základu daně měla splňovat. Takovými by pak byly: z čeho a v jakých intervalech má být základ daně stanoven, jaké položky a v jaké hodnotě do základu daně vstupují a také v jakém období takovéto položky do základu daně rozhodného pro výpočet pozdější daňové povinnosti vstupují.²⁸ Zjednodušeně řečeno lze říct, že základ daně reflektuje předmět daně vyjádřený v určitých jednotkách, jehož výše je stanovena a upravena podle zákona.

ZDP s výše zmíněnými koncepčními znaky pracuje v případě fyzických osob v ustanovení § 5 až § 15, kdy jako základní definice slouží právě § 5 odst. 1, který stanoví, že základem je částka, o niž příjmy poplatníka ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Bude tak učiněno za předpokladu, že jednotlivé příjmy dle § 6 až 10 nestanoví něco jiného. Čímž lze také uvést fakt, že definice v § 5 je základem daně obecným, který posléze tvoří dílčí základy daně zmíněné v § 6 až § 10. Obecný základ daně je posléze zdaňován obecnou sazbou daně z příjmů. Zásadou ovládající snižování a navyšování základu daně, tedy snižování a navyšování příjmů a výdajů, je pak zásada věcné a časové souvislosti. Stejně se tato zásada uplatní i v případě příjmů od daně osvobozených. Je ještě třeba dodat, že ustanovení o dílčích základech daně také stanoví, zdali je možné daňově účinné výdaje uplatnit, jako tomu je například v případě příjmů ze závislé činnosti a kdy toto možné naopak není. Zvláštním případem, který je třeba ještě zmínit je samostatný základ daně. Takové základy se do obecného základu nezahrnují, pracuje se s nimi samostatně, a měly by být zdaňovány i jinou

²⁶ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů, 1. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2021, s. 209-210. ISBN: 978-80-7400-833-7.

²⁷ JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Wolters Kluwer, 2020, s. 15. ISBN 978-80-7598-822-5.

²⁸ JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Wolters Kluwer, 2020, s. 13. ISBN 978-80-7598-822-5.

sazbou. Jelikož je ve většině případech v současné době sazba stejná, hmatatelný rozdíl je tak pouze ve způsobu vybírání daně vypočtených ze samostatných základů. Ta je vybírána, srážena již u zdroje výplaty.²⁹

Stanovení základu daně pro právnické osoby se odvíjí od formy právnické osoby, z tohoto důvodu bude tato problematika rozvedena později v části druhé a třetí, které konkrétně pojednávají o specifikách jednotlivých obchodních korporací. Nad rámec prvního odstavce této podkapitoly lze dodat, že stěžejním zdrojem pro určení základu daně bude účetnictví. Nepřímo se tak za tímto účelem přebírá i řada účetních principů jako požadavek průkaznosti, úplnosti a správnosti účetnictví, chronologičnost jednotlivých účetních zápisů, kontinuita bilančních a účetních metod či vymezení okamžiku účetního případu. Stejně tak je judikováno, že příjem a výdaj slouží pouze jako legislativní zkratka, a jako taková zahrnuje i výnosy a náklady. Pro poplatníky, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví se tak v případě stanovení základu daně vychází z hospodářského výsledku, který představuje rozdíl mezi nákladovými a výnosovými položkami.³⁰ Na závěr je ještě třeba výše zmíněné korigovat judikaturou Nejvyššího správního soudu ČR s tím, že bez zákonné opory není možné bezprostředně dovozovat, že ZDP přebírá účetní terminologii a že výnos či náklad je bez dalšího příjmem pro účely stanovení daňového základu.³¹ V ustanovení § 20b ZDP je dále popsán samostatný základ daně v případě právnických osob, který je pro tuto práci více relevantní než v případě fyzických osob. Za takový se považují veškeré příjmy z podílů na zisku, vypořádací podíly, stejně tak jako podíly na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, a to ve výši včetně daně srážené v zahraničí, plynoucí poplatníkům ze zdrojů v zahraničí v daném zdaňovacím období. Jednotlivý příjem zahrnovaný do samostatného základu daně se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci.

1.1.4. Sazba daně

„Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpočty) stanoví velikost daně.“³² Z teoretického hlediska lze mluvit o dvou základních dělení daňových sazeb: dle druhu předmětu daně nebo poplatníka a dle typu základu daně. V prvním případě pak sazby dělíme na jednotné či diferencované. Jednotná sazba daně byla aplikovaná v případě daně z převodu z nemovitosti, která již není v ČR aktuální. Diferencovaná je pak i daň z příjmů právě proto, že se liší výše sazby pro fyzické a právnické osoby. V druhém případě pak

²⁹ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů, 1. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2021, s. 80-87. ISBN: 978-80-7400-833-7.

³⁰ JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Wolters Kluwer, 2020, s. 13-14. ISBN 978-80-7598-822-5.

³¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 01. 2013, č. j. 5 Afs 56/2012-37.

³² KLAZAR, Stanislav. Sazba daně. In Nb.vse.cz [online]. 2007 [cit. 2022-05-31].

sazby dělíme na pevné a relativní. Pevná sazba se vztahuje k jednotce objemu základu daně, typicky tedy daň ve výši Kč na 1 kus, 1 hl., atd. Stejně jako v případě jednotné skupiny daní ani tento typ pro tuto práci nebude relevantní. Druhý případ, a to sazba relativní, se týká výpočtů, kde je základ daně nikoliv ve fyzických jednotkách, ale v hodnotě vyjádřené v Kč. Relativní sazby daně pak ještě dále lze používat buď jako lineární nebo progresivní zdanění. Lineární je stanovena jako určité procento základu daně, které se se s růstem tohoto základu nemění. Progresivní zdanění je pak výpočetně složitější, kdy se mohou aplikovat různé metody. Tou nejpoužívanější jsou tzv. pásmové sazby, kdy se základ daně rozdělí do pásem a při překročení hranice pásma se na hodnotu základu nad tuto hranici aplikuje jiná sazba než na pásmo předešlé.

V českém právním prostředí je pracováno se sazbou daně z příjmů jako se sazbou diferenciovanou. V případě fyzických osob, podle ustanovení § 16 ZDP platí sazba ve výši 15 % pro část základu daně, který je pod hranicí 48násobku průměrné mzdy. Cokoliv nad tuto hranici se pak daní vyšší sazbou, a to 23%. Toto zvýšení představuje určité solidární navýšení a do jisté míry i progresivitu v českém daňovém systému, kdy vyšší daňovou zátěž by jedinec s vyššími příjmy měl pocítit méně než poplatník s příjmy nižšími. ZDP se touto normou také nepřímou odkazuje na zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů, který lépe rozvede, co se konkrétně myslí průměrnou mzdou (pomocí § 21g ZDP). Pro samostatný základ daně pak ustanovení § 16a ZDP určí stejnou procentní sazbu pro samostatný základ daně. Na druhou stranu ustanovení týkající se právnických osob v § 21 ZDP taxativně určí sazby pro jednotlivé formy právních entit, nikoliv pouze obchodních korporací. Pro tuto práci proto bude relevantní odst. 1, který sazbu určí jako 21 %³³ ze základu daně. Zde nutno podotknout, že chybí koncept podobný solidárnímu navýšení v případě fyzických osob. Může být diskutováno nad důvodem, každopádně jedním z těch nejpravděpodobnějších je předcházení účelového snižování základu pomocí dělení společností.³⁴ § 21 odst. 4 ZDP pak určí stejnou sazbu jako v případě fyzických osob pro samostatný základ daně. Tou je 15 %.

³³ Zde by autor rád uvedl, že rok 2024 je prvním zdaňovacím obdobím s touto 21% sazbou. Ta byla ještě do roku 2023 19%, avšak v rámci tzv. konsolidačního balíčku veřejných financí byl zákon novelizován.

³⁴ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů, 1. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2021, s. 237-238. ISBN: 978-80-7400-833-7.

1.1.5. Ostatní konstrukční prvky

Nad rámec výše uvedeného je třeba doplnit, že mezi další konstrukční prvky daně jsou počítány i úpravy základu daně, slevy na dani a zdaňovací období či splatnost.³⁵ Tyto prvky jsou v této práci záměrně označovány jako ostatní, protože daň z příjmů a jí obdobné povinné platby lze stanovit ve smyslu efektivního vybírání i pouze na základě základních konstrukčních prvků. Lze uvažovat, že nejdůležitějším prvkem, který není řazen mezi základní, je zdaňovací období. Zbytek prvků představuje určitou úpravu základu či výše daně jako takové.

1.1.5.1. Úpravy základu daně

Institut osvobození od daně z příjmu znamená, že dané plnění (či také daňová skutečnost) je předmětem daně z příjmů, nastává zde tedy svrchovanost ZDP, avšak dané plnění je od daně osvobozeno, jinými slovy se nedaní. Důvody pro využití tohoto institutu zákonodárcem mohou být různé, výběr daně by byl neefektivní, podpora určitých činností jako například osvobození od daně darovací, kdy je osvobozeno bezúplatné nabytí majetku tuzemskou právnickou osobou, jenž je určen k zabezpečování této činnosti v oblasti ekologie.³⁶

V případě fyzických osob bude pro tuto práci podstatné ustanovení písm. q) odst. 1 § 4 ZDP, které určí časový test pěti let mezi nabytím a prodejem podílu v obchodní korporaci pro osvobození uvedených příjmů z prodeje od daně z příjmů fyzických osob. Avšak pouze v případě, kdy jde o úplatný převod podílu v obchodní korporaci, nikoliv o jeho bezúplatný převod, čili darování, který je od daně z příjmů osvobozen podle § 10 tohoto zákona. Osvobozením od daně z příjmů právnických osob se pak zabývá § 19 ZDP, jenž bude dále rozveden v následujících částech této práce. Každopádně lze na tomto paragrafu dobře připomenout nadměrnou podrobnost úpravy, jelikož se skládá z 12 odstavů, kdy jen rozdělení odstavce 1 končí u písmena zl).

1.1.5.2. Zdaňovací období a splatnost daně

Zdaňovacím obdobím se rozumí časové období, během kterého se stanovuje daňový základ pro výpočet daně. Toto období může být buď kalendářní rok, který trvá od 1. ledna do 31. prosince, což platí zejména pro fyzické osoby podle § 16b ZDP. Nicméně pro právnické osoby existuje možnost volby jiného časového úseku, také označovaný jako hospodářský rok, nebo mohou být stanoveny jiná specifická období, jak je uvedeno v § 21a ZDP. Písmeno b) § 21a ZDP určí, že hospodářský rok může začínat prvním dnem jiného měsíce než ledna. Účetní období, které

³⁵ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 424. ISBN: 978-80-7676-237-4.

³⁶ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů, 1. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2021, s. 8-9. ISBN: 978-80-7400-833-7.

bezprostředně předchází změně účetního období, může být kratší nebo delší než standardních 12 kalendářních měsíců. Písmeno c) § 21a ZDP upřesňuje, jaké zdaňovací období platí v případě vybraných typů přeměn obchodních korporací. U písmena d) § 21a ZDP je uvedeno, že účetní období může být delší než standardní rok z několika důvodů, jako je založení nebo zánik účetní jednotky v blízkosti kalendářního roku nebo hospodářského roku, nebo pokud to vyžaduje zvláštní právní předpis. Dále je stanoveno, že pro nástupnické účetní jednotky a účetní jednotky rozdělované odštěpením se zvláštní pravidla uplatňují, pokud k přeměně obchodní korporace dojde v blízkosti skončení kalendářního nebo hospodářského roku a současně dojde k zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Je důležité respektovat a dodržovat toto zdaňovací období, protože na základě něj se určuje, jakou daň bude poplatník povinen uhradit.³⁷

Z odst. 3 § 135 daňového řádu plyne, že daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání. § 136 stejného zákona pak doplňuje základní pravidlo pro určení lhůty, a to že za zdaňovací období trvajících nejméně 12 měsíců je daňové přiznání podáváno nejpozději do 3 měsíců po skončení tohoto zdaňovacího období.

³⁷ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů, I. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2021, s. 239-240. ISBN: 978-80-7400-833-7.

2. Právní úprava obchodních společností v ČR

Komplexní zákonná úprava obchodních společností v ČR se nachází v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech neboli zákon o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZOK“). Jak název této práce napovídá, předmětem zkoumání práce jsou obchodní společnosti, a proto nebude blíže pojednávat o úpravě družstev.

Teorie obchodních společností rozlišuje dvě základní kategorie – osobní a kapitálové obchodní společnosti. Mezi osobní společnosti je řazena veřejná obchodní společnost a komanditní společnost, u nichž se předpokládá osobní angažování společníků v řízení a provozu společnosti. Stejně tak i osobní ručení za její závazky, které se jeví jako zásadní v případě neschopnosti společnosti je splácet. Zde je nutno odlišit tichou společnost, neboť se jedná o zvláštní formu smluvního jednání.³⁸ Dále existuje i společnost civilního práva, zakládaná za účelem hospodářského či ekonomického, známá také jako *societas*.³⁹

Na druhé straně kapitálovými společnostmi jsou společnost s ručením omezením a akciová společnost. Pro ně je typická vyšší míra profesionalizace řídicích orgánů, znatelnější oddělení společníků a jejich vlivu od obchodního vedení společnosti, stejně jako minimální osobní ručení takových osob za dluhy společnosti.

Tato část je rozdělena do dvou kapitol, které blíže přiblíží problematiku obou základních kategorií společností, stejně tak jako forem pod ně se řadící.

Nakonec by autor práce ještě rád doplnil, že si je vědom forem obchodních společností dle evropské legislativy jako je evropská společnost, evropská družstevní společnost a evropské hospodářské a zájmové společenství, které lze založit a mohou působit na území ČR. Pro účely této práce však nejsou relevantní, protože, již z podstaty společného evropského prvku, se evropské normy je upravující budou vztahovat i na kyperské relevantní zákony.

2.1. Osobní společnosti

2.1.1. Veřejná obchodní společnost

*„Veřejná obchodní společnost je společnost alespoň dvou osob, které se účastní na jejím podnikání nebo správě jejího majetku a ručí za její dluhy společně a nerozdílně.“*⁴⁰ Stejně ustanovení pak stanoví, že společníkem veřejné obchodní společnosti může být i právnická osoba, což do jisté míry logikou popírá základní kategorizaci této společnosti. V praxi se tak lze setkat

³⁸ Upraveno v § 2747–2755 OZ.

³⁹ Upraveno v § 2716–2746 OZ.

⁴⁰ Ustanovení § 95 odst. 1 ZOK.

s případem, kdy může být společníkem i kapitálová společnost. Firma takovéto společnosti obsahuje označení „veřejná obchodní společnost“, „veř. obch. spol.“ nebo „v. o. s.“. Obsahuje-li firma jméno alespoň jednoho ze společníků, může být nahrazeno „a spol.“.⁴¹

Jednou z povinností společníka veřejné obchodní společnosti je podle ustanovení § 95 ZOK osobní účast na podnikání společnosti nebo jejím majetku. V rámci podnikatelských neúspěchů může být relevantní povinnost společníků ručit celým svým majetkem. Společníci ručí společně a nerozdílně, ale i neomezeně, ač to zákon vysloveně nestanoví, což vyplývá z právní povahy této společnosti. Návodné srovnání lze najít i v úpravě ručení komplementáře, jehož postavení je shodné s postavením společníka veřejné obchodní společnosti. U něho zákon neomezenost jeho ručení již upravuje. Každý společník disponuje jedním hlasem, ledaže společenská smlouva určí jinak.⁴²

Společníci nemají zákonnou vkladovou povinnost, ale mohou ji dobrovolně převzít ve společenské smlouvě. Má-li společník takovou povinnost, splní ji ve lhůtě, způsobem a v rozsahu určeném společenskou smlouvou, jinak v penězích bez zbytečného odkladu po vzniku své účasti. Oproti obecné úpravě společenská smlouva může připustit se souhlasem všech společníků splnění této povinnosti také provedením práce nebo poskytnutím služby. V takovém případě obsahuje společenská smlouva i ocenění práce nebo poskytované služby.⁴³

Společník má povinnost neúčastnit se na podnikání jiných osob v předmětu podnikání veřejné obchodní společnosti, stejně jako má povinnost zdržet se zprostředkování obchodů společnosti ve prospěch jiných osob. Společník nemůže být členem statutárního nebo jiného orgánu jiné obchodní korporace s obdobným předmětem podnikání, ledaže jde o koncern. Společenská smlouva může zákaz konkurence upravit odlišně.⁴⁴

Dle ustanovení § 44 odst. 1 jsou všichni společníci nejvyšším orgánem veřejné obchodní společnosti. Ti tedy rozhodují o fungování společnosti a její existenci. Statutárním orgánem jsou všichni společníci, pokud splňují podmínky pro výkon této funkce a společenská smlouva nestanoví jinak.⁴⁵

⁴¹ Ustanovení § 96 ZOK.

⁴² Ustanovení § 99 odst. 3 ZOK.

⁴³ MORAVEC, Tomáš, ANDREISOVÁ Lucie. *Obchodní společnosti pohledem Corporate Governance*. Praha: Grada Publishing, 2021, s. 38. 978-80-271-1217-3.

⁴⁴ MORAVEC, Tomáš, ANDREISOVÁ Lucie. *Obchodní společnosti pohledem Corporate Governance*. Praha: Grada Publishing, 2021, s. 48. 978-80-271-1217-3.

⁴⁵ Ustanovení § 106 odst. 1 ZOK.

2.1.2. Komanditní společnost

„Komanditní společnost je společnost, v níž alespoň jeden společník ručí za její dluhy omezeně (dále jen „komanditista“) a alespoň jeden společník neomezeně (dále jen „komplementář“).“⁴⁶ Firma nese označení „komanditní společnost“, nebo místo toho zkratku „kom. spol.“ nebo „k. s.“. Určitým specifíkem pak je, že komanditista, jehož jméno je uvedeno ve firmě, ručí za dluhy společnosti jako komplementář.⁴⁷

Komanditní společnost představuje stupeň osobní společnosti, který se na pomyslné ose přibližuje společností kapitálovým. Proto zde i komplementář představuje prvek spíše osobního charakteru a komanditista prvek kapitálový. O tom svědčí i ustanovení § 119 a § 123 ZOK, která stanoví, že na úpravu komanditní společnosti se přiměřeně použijí ustanovení o veřejné obchodní společnosti. Na převod podílu komanditisty, určení výše vypořádacího podílu komanditisty se použijí přiměřeně ustanovení o převodu obchodního podílu společnosti s ručením omezeným. Není-li ve společenské smlouvě stanoveno jinak, jsou podíly komplementářů stejné. Podíly komanditistů jsou určeny dle poměru jejich vkladů. Každý komplementář může mít jen jeden podíl. Počet podílů v držení komanditisty není omezen.⁴⁸

Pokud společnost generuje ztrátu, mají komplementáři povinnost ji uhradit. Komanditisté ztrátu komanditní společnosti nenesou s výjimkou komanditisty v případě sjednání komanditní sumy. Ztráta se dělí mezi komplementáře rovným dílem, neurčí-li společenská smlouva jinak. Komanditista, jenž si sjednal komanditní sumu, uhradí ztrátu s ostatními společníky podle svého podílu, avšak jen do výše své komanditní sumy. Společník má povinnost zákazu konkurence stejně jako v případě veřejné obchodní společnosti.⁴⁹

Nejvyšším orgánem společnosti jsou opět všichni společníci stejně jako u veřejné obchodní společnosti. ZOK uvádí, že oba druhy společníků rozhodují společně, avšak hlasují zvlášť komplementáři a zvlášť komanditisté. Statutárním orgánem jsou všichni komplementáři, pokud splňují podmínky pro výkon této funkce a společenská smlouva nestanoví jinak.⁵⁰

⁴⁶ Ustanovení § 118 odst. 1 ZOK.

⁴⁷ Ustanovení § 118 odst. 2 ZOK.

⁴⁸ Ustanovení § 120 odst. 1 ZOK.

⁴⁹ MORAVEC, Tomáš, ANDREISOVÁ Lucie. *Obchodní společnosti pohledem Corporate Governance*. Praha: Grada Publishing, 2021, s. 48. 978-80-271-1217-3.

⁵⁰ Ustanovení § 125 ZOK.

2.2. Kapitálové společnosti

2.2.1. Společnost s ručením omezeným

„Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění.“⁵¹ Firma nese označení „společnost s ručením omezeným“, či zkráceně pouze „spol. s r.o.“ nebo „s.r.o.“. Podíl společníka ve společnosti s ručením omezeným je určen na základě poměru jeho penězi vyjádřené výše vkladu a celkové výši základního kapitálu, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Společenská smlouva může připustit vznik různých druhů podílů. Podíl, se kterým nejsou spojena žádná zvláštní práva a povinnosti, je podíl základní. Stanoví-li tak společenská smlouva, společníkovi může náležet více podílů, a to i různého druhu. Společníci se zapisují do seznamu společníků vedeným společností.⁵² Minimální výše vkladu je dle § 142 ZOK stanovena symbolicky a značně ve prospěch tržního hospodářství a volného přístupu k podnikání jako 1 Kč.⁵³

Poměrně zajímavou je forma podílu, kdy společenská smlouva umožní, aby byl podíl společníka představován kmenovým listem.⁵⁴ Kmenový list však lze vydat pouze k podílu, jehož převoditelnost není omezena nebo podmíněna. Nelze ho tedy vydat jako zaknihovaný cenný papír, nemůže být veřejně nabízen nebo přijat k obchodování na evropském regulovaném trhu ani na jiném veřejném trhu. Jedná se o cenný papír na řad.⁵⁵

Nejvyšším orgánem ve společnosti s ručením omezeným je valná hromada, kterou tvoří všichni společníci. Rozsah jejích pravomocí je stanoven v § 190 odst. 2 ZOK. 3. odstavce pak stanoví, že valná hromada má právo si vyhradit rozhodování o záležitostech, které spadají do kompetencí jiných orgánů společnosti. K dosažení většiny rozhodnutí je potřeba souhlasu nadpoloviční většiny přítomných společníků, přičemž každý společník má váhu hlasu na každou 1 Kč svého vkladu. Zákon nebo společenská smlouva mohou stanovit přísnější podmínky pro schvalování některých záležitostí. Valná hromada se musí sejít alespoň jednou za účetní období. Nejpozději do šesti měsíců od skončení předchozího účetního období musí být projednána řádná účetní závěrka, přičemž v některých případech musí být ověřena nezávislým auditorem.⁵⁶

⁵¹ Ustanovení § 132 odst. 1 ZOK.

⁵² MULLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ Michal. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností*. Praha: Grada Publishing, 2022, s. 11. ISBN 978-80-271-3459-5.

⁵³ Dle ustanovení § 142 ZOK.

⁵⁴ MACHÁČEK IVAN. *Fyzické osoby a daň z příjmů, 4. aktualizované a rozšířené vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 188. ISBN: 978-80-7676-075-2.

⁵⁵ Ustanovení § 137 ZOK.

⁵⁶ Dle ustanovení § 181 a následující ZOK.

Dozorčí rada není povinně zřízena ve společnosti s ručením omezeným, ale pokud to stanoví společenská smlouva nebo zákon, musí být dozorčí rada ustavena. Dohlíží na činnost jednatelů, nahlíží do obchodních a účetních knih, jiných dokladů, vyjadřuje se k účetní závěrce atd. Dozorčí rada pravidelně informuje valnou hromadu o svých aktivitách, minimálně však vydává 1 ročně zprávu o své činnosti.⁵⁷

Posledním a výkonným orgánem je pak jednatel, příp. jednatelé. Ti mohou tvořit kolektivní orgán, pokud tak společenská smlouva stanoví. Tomuto orgánu náleží obchodní vedení společnosti a jako statutární orgán zastupují společnost ve všech záležitostech navenek.⁵⁸ Stejně jako v případě osobních společností, i zde platí zákaz konkurence, který bude ještě lépe popsán i níže v případě akciové společnosti.

2.2.2. Akciová společnost

Akciová společnost je obchodní korporací s kapitálem rozvrženým na určitý počet akcií. Její firma obsahuje označení „akciová společnost“, zkrácené „akc. spol.“ nebo jen „a.s.“. Formou vnitřního uspořádání stejně jako řízení má tato korporace představovat vrchol oddělení kapitálu od vedení společnosti. A proto, v závislosti na monistickém či dualistickém uspořádání společnosti, jsou výkonný a vrcholný orgán výrazně odděleny. Základní kapitál akciové společnosti je rozdělen na akcie, vyjadřuje se v českých korunách, avšak zákon o účetnictví počítá i s možností, že účetnictví je vedeno v eurech. Pak základní kapitál může být vyjádřen v této evropské měně. Výše základního kapitálu musí dosahovat alespoň 2 000 000 Kč, nebo 80 000 EUR.⁵⁹

Emisní kurz akcie, respektive cena, za jakou je akcie vydána, nemůže být nižší než jmenovitá hodnota akcie. Emisní kurz specifického druhu akcie, a to akcie kusové, nemůže být nižší, než je její účetní hodnota. Účetní hodnota kusové akcie je určena podílem výše základního kapitálu a počtu vydaných kusových akcií. Pokud je emisní kurz akcie vyšší než její jmenovitá nebo účetní hodnota, tvoří tento rozdíl emisní ážio. Rozdíl mezi cenou nepeněžitého vkladu a jmenovitou nebo účetní hodnotou akcií, se považuje za emisní ážio, ledaže stanovy nebo valná hromada určí, že se tento rozdíl vrátí upisovateli či se využije na tvorbu rezervního fondu.⁶⁰

Orgány akciové společnosti jsou zřizovány podle toho, jaké struktury společnost podléhá. Pokud je určena systémem monistickým, zřizuje správní radu jakožto orgán statutární a kontrolní.

⁵⁷ Dle ustanovení § 201 ZOK.

⁵⁸ Dle ustanovení § 194 a následující ZOK.

⁵⁹ MULLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ Michal. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností*. Praha: Grada Publishing, 2022, s. 16. ISBN 978-80-271-3459-5.

⁶⁰ Dle ustanovení § 245–247 ZOK.

Tyto dvě role se tedy ve správní radě spojují a nejsou odděleny. Pokud však zřizuje představenstvo, jako orgán výkonný a dozorčí radu jako orgán kontrolní, jedná se o systém struktury dualistický.⁶¹

Nejvyšším orgánem akciové společnosti je valná hromada. Akcionáři vykonávají své právo podílet se na řízení společnosti na valné hromadě nebo mimo ni. Akcionář se účastní valné hromady osobně nebo v zastoupení, tedy je nutná plná moc. Valná hromada je svolávána statutárním orgánem (nebo jeho členem) alespoň jednou za účetní období. Řádnou účetní závěrku musí valná hromada projednat nejpozději do šesti měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období. Valná hromada je svolána bez zbytečného odkladu poté, pokud celková ztráta společnosti na základě účetní závěrky dosáhla takové výše, že při jejím uhrazení z disponibilních zdrojů společnosti by neuhrazená ztráta dosáhla poloviny základního kapitálu nebo to lze s ohledem na všechny okolnosti očekávat. Zároveň statutární orgán navrhne valné hromadě zrušení společnosti nebo přijetí jiného vhodného opatření. Pokud statutární orgán společnosti dlouhodobě neplní své povinnosti a valnou hromadu nesvolá ani jeho člen, svolá valnou hromadu dozorčí rada. Ta zároveň navrhne potřebná opatření.⁶²

Valná hromada je schopna se usnášet, pokud jsou přítomni akcionáři vlastníci akcie, jejichž jmenovitá hodnota nebo počet přesahuje 30 % základního kapitálu, ledaže stanovy určí jinak. Při posuzování schopnosti valné hromady se usnášet se nepřihlíží k akciím nebo vydaným zatímním listům, s nimiž není spojeno hlasovací právo, nebo pokud nelze hlasovací právo podle zákona nebo stanov vykonávat. Valná hromada rozhoduje většinou hlasů přítomných akcionářů, ledaže zákon nebo stanovy stanoví jinak.⁶³

Statutárním orgánem v dualistickém systému je představenstvo, jemuž náleží obchodní vedení společnosti. Představenstvo zajišťuje řádné vedení účetnictví, předkládá valné hromadě ke schválení účetní závěrku a také návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty. Členy představenstva volí a odvolává valná hromada, ledaže stanovy určí, že tato působnost náleží dozorčí radě. Pokud stanovy neurčí jinak, má představenstvo 3 členy. A pokud ani smlouva o výkonu funkce nestanoví něco jiného, funkční období člena je 1 rok. Představenstvo volí a odvolává svého předsedu. Představenstvo rozhoduje většinou hlasů přítomných členů. Každý člen představenstva má 1 hlas, pokud stanovy nestanoví něco jiného.⁶⁴ Pro členy představenstva platí zákaz konkurence, což mimo jiné znamená, že nesmí podnikat v předmětu činnosti společnosti, nesmí být členem

⁶¹ Dle ustanovení § 397 ZOK.

⁶² MULLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ Michal. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností*. Praha: Grada Publishing, 2022, s. 21. ISBN 978-80-271-3459-5.

⁶³ MULLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ Michal. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností*. Praha: Grada Publishing, 2022, s. 22. ISBN 978-80-271-3459-5.

⁶⁴ MULLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ Michal. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností*. Praha: Grada Publishing, 2022, s. 23. ISBN 978-80-271-3459-5.

statutárního orgánu jiné právnické osoby se stejným nebo obdobným předmětem činnosti nebo osobou v obdobném postavení, ledaže se jedná o koncern. Zároveň nemůže být společníkem s neomezeným ručením nebo ovládající osobou jiné osoby se stejným nebo obdobným předmětem činnosti.⁶⁵

Na výkon působnosti představenstva v rámci dualistického systému dohlíží dozorčí rada, Ta je oprávněna nahlížet do všech dokladů a záznamů týkajících se činnosti společnosti a kontrolovat, zda jsou účetní zápisy vedeny řádně a jestli se činnost společnosti děje v souladu s jinými právními předpisy a stanovami. Dozorčí rada přezkoumává účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku nebo na úhradu ztráty a svá vyjádření předává valné hromadě. Základní ustanovení o počtu, volbě a rozhodování jsou stejná jako v případě představenstva. Rozdílná je však zákonná délka funkce, kdy platí, že byla pro každého člena dozorčí rady sjednána na 3 roky. Člen dozorčí rady nesmí být současně členem představenstva nebo jinou osobou oprávněnou jednat za společnost. Členové dozorčí rady se zúčastňují valné hromady. Zákaz konkurence platí i pro členy dozorčí rady.⁶⁶

V monistickém systému působnost představenstva a dozorčí rady vykonává správní rada. Neurčí-li stanovy něco jiného, má 3 členy. Správní radě přísluší obchodní vedení a dohled nad činností společnosti. Zajišťuje proto řádné vedení účetnictví, předkládá valné hromadě ke schválení účetní závěrku a v souladu se stanovami také návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty. Zákaz konkurence platí i pro její členy.⁶⁷

⁶⁵ Dle ustanovení § 441 ZOK.

⁶⁶ Dle ustanovení § 448 ZOK a následující.

⁶⁷ Dle ustanovení § 456 ZOK a následující.

3. Zdanění obchodních korporací a jejich společníků v českém právu

Hlavním zdrojem právní úpravy zdanění obchodních společností v českém právu je již dříve zmíněný zákon o daních z příjmů. Konkrétněji o něm pak pojednává část druhá zákona, Daň z příjmů právnických osob.

Jak je popsáno již v 2. části této práce předmětem daně z příjmů obchodních společností jsou výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Také je třeba připomenout, že některé výnosy (příjmy) do předmětu daně nepatří anebo jsou od této daně osvobozeny, avšak nikoliv podle § 19 ZDP, ale dle § 20 ZDP. Způsob zdanění pak lze rozdělit do dvou kategorií. První jsou příjmy představující tzv. samostatné základy daně, na které se zpravidla uplatňuje srážková daň. Mezi takové patří mimo jiné příjmy plynoucí ze zahraničních podílů na zisku (v případě, že nejsou osvobozené), z vypořádacích podílů a podílů na likvidačních zůstatcích.⁶⁸ Druhou kategorií jsou pak příjmy tvořící obecný základ daně.

Dle § 23 odst. 2 ZDP se pro zjištění základu daně vychází 1) z výsledku hospodaření u poplatníků, kteří vedou účetnictví, a to bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, 2) z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, nebo vedou jednoduché účetnictví.

3.1. Zdanění kapitálových společností

3.1.1. Stanovení daňové povinnosti

Výsledek hospodaření se upravuje o určité položky. Jedná se především o takové položky, které z různých důvodů nevstupují do základu daně či které nepředstavují v účetnictví daného účetního období náklad nebo výnos, součástí daňového základu však být mohou. Dále je také třeba výsledek ponížít o příjmy od daně osvobozené. Pro obchodní korporace připadají v úvahu spíše takové dle § 19 a § 19b ZDP. Například: členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin přijaté zájmovými sdruženími, profesními komorami, spolky, odborovými organizacemi či politickými stranami a hnutími, výnosy kostelních sbírek, příjmy z úroků z přeplatků na dani orgánem správy sociálního zabezpečení, dividendy vyplácené dceřinou společností (daňovým rezidentem jiného členského státu EU) mateřské společnosti (rezident v ČR) a prodej podílu nebo cenných papírů dceřiné společnosti.

Další skupinou příjmů snižujících hospodářský výsledek pro účely základu daně jsou příjmy nezahrnované do základu daně. Zde připadá zejména v úvahu samostatný základ daně. Těmi jsou například: příjmy z podílů na zisku společníků společnosti s ručením omezeným,

⁶⁸ Dle ustanovení § 20b ZDP.

dividend, vypořádacích podílů či podílů na likvidačním zůstatku. Tyto jsou zdaňovány srážkou u zdroje ve výši 15 % většinou u nich nelze uplatnit žádné výdaje. Dalšími takovými příjmy jsou částky zaúčtované do výnosů, pokud souvisejí s náklady, které nebyly v předchozích zdaňovacích obdobích uznány jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů nebo které byly vynaloženy na vyňatý či osvobozený příjem. Pro ně platí, že tyto příjmy se nezahrnují maximálně do výše neuznaných nákladů v předchozích zdaňovacích obdobích.⁶⁹

Výsledek hospodaření je dále možné snížit o částky nesprávně zvyšující příjmy dle § 23 odst. 3 písm. c) stejného zákona. Například, přijaté zálohy, jež jsou zaúčtovány na výnosovém účtu místo na účtu závazkovém. Stejně tak lze upravit i o položky nesprávně základ snižující dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a), např. nezaúčtované nepeněžní výnosy.

Obecně lze říci, že podmínkami nutnými ke splnění, aby mohl být náklad uznán za daňově uznatelný jsou následující dle § 24 a § 25 ZDP:

- souvisí se zdanitelnými příjmy (výnosy),
- jsou nutné pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů s určitými výjimkami,
- poplatník je schopen tyto náklady prokázat – jednak je schopen prokázat samotné, fyzické (věcné) plnění a samotný náklad pomocí záznamů,
- splní další podmínky – zaplacení nebo limit výše plnění.

Takto vypočtený základ daně je posléze možno snížit o odpočty. Na ně odkazuje § 34 ZDP a následující.

Jako první lze zmínit daňovou ztrátu. Daňový subjekt si může snížit svůj základ daně, nejdéle však v pěti zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Výši uplatnitelné daňové ztráty lze rozložit do více zdaňovacích období.

Druhým odpočtem jsou pak výdaje na výzkum a vývoj dle § 34a – 34e ZDP. Tato ustanovení jsou zde z důvodu zájmu státu na rozvoji a inovacích mající vliv na ekonomiku a společnost jako celek. Výdaje na výzkum a vývoj lze uplatnit dvakrát – nejdříve jako daňově uznatelný náklad a podruhé jako odpočet od základu daně. Musí se však jednat o výdaje specifikované zákonem a tyto výdaje musí být skutečně vynaložené v daném období. Další podmínkou pak je, že na ně nebyla ani z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. Pokud není možné odpočet odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, lze ho odečíst nejpozději ve třetím období následujícím po období, v němž vznikly. Nutno také uznat, že tato podpora je častá v mnoha zemích, protože výdaje na vývoj a inovace jsou velice populární

⁶⁹ Dle ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) a g) ZDP.

nákladová položka, která zajímá ne jenom společníky, stát ale i externí investory. Může totiž působit jako jeden z predikčních faktorů pro budoucí úspěch společnosti na trhu.

Třetí kategorií je podpora odborného vzdělávání. Tento odpočet se skládá z odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání dle § 34f – 34h ZDP. Cílem zavedení tohoto odpočtu je opět snaha státu o spolupráci škol (SŠ, VOŠ, VŠ) a zaměstnavatelů v daném oboru, což posléze podporuje výkonnost hospodářství skrz odbornou pracovní sílu. Tímto vzděláváním má zákon na mysli praktické vyučování u středních škol, odbornou praxi u vyšších odborných škol anebo také praktickou výuku v rámci akreditovaného programu na vysoké škole. Vždy je nutné, aby škola uzavřela smlouvu se subjektem pro daný vzdělávací obor. Majetek musí být pořízen pro účely odborného vzdělávání a musí splnit další podmínky. Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta je omezen hranicí dvou set korun vynásobených počtem odučených hodin na pracovišti poplatníka a počtem studentů. Pokud není možné odpočet na podporu odborného vzdělávání odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, postupuje se stejně jako v případě výdajů na výzkum a vývoj.

Posledním typem je odpočet na bezúplatné plnění poskytnuté právnickým osobám (ale i obcím, krajům, organizačním složkám státu, příp. fyzickým osobám) na veřejně prospěšné účely ve výši alespoň 2 000 Kč. Veřejně prospěšné účely jsou vymezeny v § 20 odst. 8 ZDP a jedná se o humanitární a zdravotnické účely, dále financování výzkumu, vzdělání, sportu či kultury. V rámci tohoto odpočtu však lze odečíst od základu daně nejvýše 10 % hodnoty základu daně sníženého o předchozí tři odpočty, přičemž lze hranice navýšit na 30 % pro zdaňovací období, která skončila v období od 1. 3. 2020 do 28. 2. 2022.⁷⁰

Sazba daně z příjmů právnických osob (§ 21 ZDP) je v současné době ve výši 21 %. Ovšem existuje i nižší 5% sazba daně, a to pro základní investiční fond. Dále se aplikuje nulová sazba daně u institucí penzijního pojištění a fondů penzijních společností (s výjimkou penzijní společnosti obhospodařující fondy obdobné fondům penzijního pojištění). Sazbou daně se vynásobí základ daně z příjmů právnických osob, který se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů. Vypočtenou daň lze snížit o slevu na dani za zaměstnance se zdravotním postižením. Výše této slevy je diferencována podle stupně zdravotního postižení. Pokud se jedná o zaměstnance s těžším zdravotním postižením, je sleva poskytována v hodnotě 60 000 Kč, v ostatních případech zdravotního postižení je sleva 18 000 Kč. Výše uvedené částky se vztahují na jednoho tzv. přepočteného zaměstnance se zdravotním postižením.

⁷⁰ MULLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ Michal. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností*. Praha: Grada Publishing, 2022, s. 66. ISBN 978-80-271-3459-5.

3.1.2. Výsledek hospodaření běžného účetního období a jeho úpravy

Valná hromada schvaluje návrh na rozdělení zisku, který předkládá vedení společnosti. Po splnění povinných přidělů do statutárních fondů mohou být vyplaceny podíly na zisku společníkům. Je však třeba splnit následující podmínky:

- Dle § 34 odst. 2 ZOK částka k rozdělení nesmí překročit součet výsledku hospodaření posledního uzavřeného účetního období, výsledku hospodaření minulých let a ostatních fondů, které může kapitálová společnost vytvářet, snížený o přiděly do rezervních a jiných fondů v souladu se zákonem a společenskou smlouvou.
- Dle § 40 odst. 1 ZOK kapitálová společnost nemůže rozdělit zisk nebo jiné vlastní zdroje, pokud se ke dni skončení posledního uzavřeného účetního období vlastní kapitál vyplývající z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo vlastní kapitál po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle zákona nebo společenské smlouvy rozdělit.
- Dle § 40 odst. 2 ZOK nemůže společnost rozdělit zisk nebo jiné vlastní zdroje, jsou-li v aktivech rozvahy vykazovány náklady na vývoj, pokud není částka k rozdělení podle § 34 odst. 2 alespoň rovna neodepsané části nákladů na vývoj. O částku neodepsaných nákladů na vývoj se tedy snižuje částka k rozdělení podle § 34 odst. 2 ZOK.
- Dle § 40 odst. 3 ZOK společnost nemůže vyplatit podíl na zisku, pokud by si tím přivodila úpadek podle insolvenčního zákona.

Dle § 34 ZOK je podíl na zisku v kapitálových společnostech splatný do 3 měsíců ode dne, kdy o jeho rozdělení bylo rozhodnuto. Lhůta může být upravena ve společenské smlouvě.

Podíly na zisku, které byly přiznané společníkům, fyzickým osobám, musí být zdaněny zvláštní sazbou daně, které v současné době činí 15 %, jak již zmíněno výše. Pro kompletnost je třeba uvést ještě ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) ZDP, podle kterého srážková daň činí 35 % pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty států Evropské unie nebo států, s nimiž má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

V případě mateřských společností, jež mají sídlo v ČR nebo v některém z členských států Evropské unie, a jimž připadá podíl na zisku dceřiné společnosti, která je českým daňovým rezidentem, platí, že budou od srážkové daně osvobozeny dle § 19 ZDP.

3.2. Zdanění osobních společností

V případě zdanění osobních společností je situace poměrně jednodušší než v případě společností kapitálových. S výjimkou komanditisty budou společníci zisk danit v rámci ustanoveních o příjmech ze samostatné činnosti dle § 7 odst. 1 ZDP.

Pro veřejnou obchodní společnost platí: „*U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, je součástí základu daně poměrná část základu daně nebo daňové ztráty veřejné obchodní společnosti. Tento poměr odpovídá poměru, kterým se společník podílí na zisku veřejné obchodní společnosti.*“⁷¹ Stejný princip platí i pro komplementáře v rámci komanditní společnosti dle § 7 odst. 5 ZDP. Pro komanditistu se pak bude postupovat podle § 36 stejného zákona. Je zde tedy dobré připomenout, že zisk komanditní společnosti se v zákonem předvídaném případě rozdělí dle mezi komanditisty a komplementáře. Daňový postup pak bude pro části odlišný.

V případě stanovování výsledku hospodaření se postupuje jako pro každou jinou právnickou osobu, a tedy i postupem uvedeným v kapitole výše týkající se kapitálových společností. Na druhou stranu je třeba dodat, že stejně jako základ daně veřejné obchodní společnosti se na společníky rozdělují i nestandardní odpočty, tj. odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje, odpočet na podporu odborného vzdělání i bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely. Společníci pak tyto podíly na odpočtech ve svém základu daně uplatňují podle pravidel, která se na jeho základ daně vztahují. Také sleva na zaměstnance se zdravotním postižením, kterou si vypočetla veřejná obchodní společnost, se na společníky rozděluje podle stejných pravidel.⁷²

Společníci veřejné obchodní společnosti a komplementáři budou danit sazbou 15 % stanovenou pro příjem fyzických osob dle § 20b ZDP. Část zisku připadající na komanditisty (pokud smlouva nestanoví jinak, dělí se zisk mezi společnost a komplementáře dle § 126 ZDP na polovinu) pak bude daněna sazbou 21% pro právnické osoby. Při rozdělení zisku se posléze bude danit srážkovou daní 15 % dle ustanovení § 36 ZDP.

⁷¹ Dle § 7 odst. 4 ZDP.

⁷² VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 395. ISBN: 978-80-7676-237-4.

4. Daň z příjmů v Kyperské republice

Následující část práce bude zaměřena na úpravu daňové problematiky společníků obchodních korporací v ostrovní Kyperské republice. Před právním přehledem by však autor rád uvedl i přehled geopolitický, jelikož díky němu lze pochopit i daňové realie této ostrovní republiky ve východním středomoří.

4.1. Geopolitická historie na ostrově

Současný stát s oficiálním názvem Kyperská republika vznikl v roce 1960 z britské kolonie. Britové tento ostrov ovládali od 2. poloviny 19. století, kdy jim byl dán do správy od tehdejší Osmanské říše. Turecká dynastie na ostrově vládla po 3 staletí, což zde přirozeně vytvořilo silnou tureckou menšinu. Ještě by ovšem mělo být zmíněno, že většinovými obyvateli ostrova jsou Kypřané, kteří mají etnicky, nábožensky a kulturně velice blízko k dnešním Řekům.⁷³

V rámci rozdělení tehdejší Evropy studenou válkou nebyla nově vzniklá republika zcela jednoznačně ukotvena na jedné či druhé straně. Již od roku 1961 se stala součástí organizace Commonwealth vedené Spojeným královstvím, na druhou stranu tehdejší vláda byla závislá na podpoře tamější komunistické strany, která udržovala silné vazby s Moskvou. Ta mimo jiné i do dnešní doby pravidelně získává okolo 30 % hlasů v parlamentních volbách. Ostrovní republika se však již od svého založení potýkala s etnickými boji mezi Turky a Řeky s častými diplomatickými zásahy od mezinárodního společenství. Důležitým mezníkem pro historii ostrova byl pak červenec 1974, kdy se tamější vojenská správa s vazbami na Řecko pokusila o vojenský puč a následnou vládu. Toto se však nepodařilo, situace využilo Turecko a zabralo severní část ostrova, které odpovídá přibližně 36 % celkové rozlohy. Na tomto území byl vytvořen nový stát, který však do dnešního dne mezinárodně uznává pouze Turecko. Obyvatelstvo ostrova bylo rozděleno mezi dvě území tak, aby jih odpovídal řeckému etniku a sever tomu tureckému.⁷⁴

V roce 2004 vstoupila Kyperská republika do Evropské unie (ve stejném roce jako ČR). Je třeba poznamenat, že se dle mezinárodního práva tak stalo pro celý ostrov, tedy i pro tureckou část. Toto plyne již z výše zmíněného, a tedy že téměř všechny státy uznávají celý ostrov za jeden stát se sídlem v Nikósii (hlavní město Kyperské republiky). Na tomto území je však účinnost komunitárního práva pozastavena, respektive není zde státní moc, která by ho ani vymoci chtěla.⁷⁵

⁷³ 1915 - The Offer of Cyprus to Greece: The British Proposal. In researchnow.flinders.eu [online] [cit. 2023-09-19].

⁷⁴ KOURA, Jan. Rozdělený ostrov: studená válka a kyperská otázka v letech 1960-1974. První vydání. Praha: Epoque, 2019, s. 184–186; 213-214. ISBN 80-7557-199-1.

⁷⁵ MALLINSON, William. *Cyprus, a Modern History*. New York: I.B.Tauris & Co Ltd, 2005, s. 243. ISBN 1 85043 580 4.

Pro Kypr byl toto poměrně zlomový bod, jelikož díky tomu získal přístup na jednotný evropský trh a zejména k institutu svobody usazování.

V rámci přístupových jednání musel Kypr podstoupit řadu reforem, aby se sjednotil se zásadami fungujícího jednotného trhu. Z daňového hlediska musel navýšit korporátní daň z 4,5 % na 10 % a sjednotit daňové systémy pro rezidenty i nerezidenty. Nový daňový systém byl v mnoha ohledech pro mezinárodní obchodní společnosti atraktivnější než ten starý. Toto bylo dáno skutečností, že i pro nerezidenty platilo, že nebyli povinni platit zálohu daně z dividend, a navíc byli osvobozeni od daně z dividend a zisků plynoucích z trvalých závodů v zahraničí. To z kyperského daňového režimu udělalo jeden z nejprívětivějších nejenom pro holdingové společnosti.⁷⁶

Kypr ze svého titulu daňového ráje pro Evropskou unii ale i pro země jako Ruská federace profitoval po téměř 7 let. Potíže přišly s řeckou dluhovou krizí v roce 2011. Kyperské banky tehdy držely v různých formách 30 miliard euro řeckého dluhu. Pro představu tehdejší HDP této země dosahovalo okolo 20,5 miliardy euro.⁷⁷ Země potřebovala finanční pomoc, tzv. bail-out, ve výši 11 miliard euro. Mezinárodní měnový fond a instituce Evropské unie se rozhodly pomoci, avšak výměnou za tuto finanční injekci byl Kypr nucen přijmout řadu reforem zejména mířících na identifikaci osob s právy disponovat s majetkem uloženým na Kypru, ať již v podobě bankovních účtů či svěrenských fondů.⁷⁸ Jedním z požadavků také bylo zvýšení sazby daně z příjmů právnických osob na 12,5 %.

Během let 2016 až 2019 prošla kyperská ekonomika čtyřletým obdobím intenzivního růstu, kdy se hrubý domácí produkt průměrně zvyšoval o 4 % ročně. Avšak pozitivní trend výrazně změnila pandemie COVID-19. Obecně platí, že kyperská ekonomika je silně ovlivněna turistickým ruchem, finančními službami a dalšími odvětvími, na která má Kypr omezený vliv z hlediska poptávky zvenčí. Reakce ve fiskální oblasti na pandemii a vzestup nákladů na život způsobily nárůst veřejného dluhu, který ke konci roku 2022 dosáhl přibližně 90,1 % HDP (pod průměrem eurozóny 93 %). Po výrazném propadu HDP v roce 2020 (-4,4 %) dochází k postupnému zotavování: o 6,6 % v roce 2021 a o 5 % v roce 2022. Publikovaný růst pro rok 2023 byl stanoven na 2,5 %.⁷⁹ Podle Mezinárodního měnového fondu se inflace v roce 2023 držela kolem 4 %. Nezaměstnanost dosáhla v roce 2022 úrovně 7 % a v roce 2023 došlo k poklesu na necelých 6,6 %.⁸⁰

⁷⁶ The story of a tax haven: Cyprus. In taxjustice.net [online]. [cit. 2023-09-19].

⁷⁷ GDP – Cyprus. In worldbank.org [online]. [cit. 2023-10-19].

⁷⁸ The story of a tax haven: Cyprus. In taxjustice.net [online]. [cit. 2023-09-19].

⁷⁹ Kypr. In businessinfo.cz [online]. [cit. 2023-10-19].

⁸⁰ Cyprus. In imf.org [online]. [cit. 2024-02-19].

Posledním bodem, který je dobré zmínit, je typ právního systému na ostrově. Z důvodu výrazného vlivu Spojeného království v minulosti, a s tím související koloniální nadvládou, je právní systém Kyperské republiky velice podobný common law. Na druhou stranu se zde nachází výrazně více kodifikací. Jako příklad lze zmínit i samotnou ústavu, která na Kypru je písemně ukotvena, kdež to ve Spojeném království takový typ zákona vysloveně nenajdeme.⁸¹

4.2. Právní konstrukce daně z příjmů v Kyperské republice

Následující podkapitola si klade za cíl zmapovat právní předlohu pro danění společníků obchodních korporací na území Kyperské republiky. Pro účely nové reformy nastíněné v předchozí kapitole z důvodu vstupu země do Evropské unie přijal kyperský parlament 15. 7. 2002 zákon č. No.118(I)/2002, tzv. zákon o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Pro účely této práce, bude dále využívána zkratka „KZDP“ zastupující „kyperský zákon o dani z příjmů“, aby nedošlo k záměně se zkratkou popisující český zákon s velice podobným názvem. Dále je nutno poznamenat, že autor této práce neovládá řečtinu, oficiální jazyk Kyperské republiky, slovem ani písmem tak, aby mohl čerpat bezprostředně z originálního znění zákona. Pro tyto účely je využíván internetový překladač⁸² a následná konzultace s rodilým mluvčím. Pro účely jednoduššího překladu bude v této práci označení „republika“ užíváno pro Kyperskou republiku. Pro srovnání by autor ještě rád uvedl, že zatímco elektronická pdf verze českého zákona o daních z příjmů má rozsah přibližně 260 stran, kyperský zákon je na „pouhých“ stran 60. I tento fakt podporuje argument zmíněný výše o komplikovanosti české úpravy.

4.2.1. Subjekt daně

Podobně jako v českém případě, ani na Kypru zákon přesnou definici subjektu nepřináší. Ani nepracuje s pojmem „daňový subjekt“ či „subjekt daně“. Nepřímo pro účely zjištění poplatníků daních z příjmů je však odvozen v rámci definice daňového rezidenta, respektive nerezidenta, ve spojení s článkem 5 KZDP, který stanoví, jaké příjmy jsou předmětem daně. "Rezidentem v republice" se v případě fyzické osoby rozumí fyzická osoba, která pobývá v republice po dobu nebo během doby přesahující v úhrnu 183 dnů ve vyměřovacím roce. V případě společnosti se tím rozumí společnost, jejíž vedení a činnost je vykonávána v republice nebo, která je registrována v republice, ale je řízena a kontrolována mimo republiku, pokud společnost není považována za daňového rezidenta jiné země. Zmíněné ustanovení nakonec stanoví, že KZDP se

⁸¹ Organisation of justice – Judicial systems. In cypruscompanyformation [online]. [cit. 2023-11-21].

⁸² Jedná se o překladač „DeepL“, který je v mezinárodních společnostech autorizován a používán na každodenní bázi. Dostupný z: <https://www.deepl.com/cs/translator>.

vztahuje na příjmy rezidenta splňujícího definice uvedené právě v předešlých větách. Na druhou stranu se ovšem subjektem daně může stát i nerezident, pokud má příjmy nebo čerpá jiné výhody ze zdrojů nacházející se na území republiky, konkrétní příjmy pak opět stanoví článek 5 viz níže.

Kyperská legislativa, na rozdíl od té české, nerozlišuje ve struktuře zákona mezi ustanoveními týkající se fyzických a právnických osob. V obecné rovině se veškerá ustanovení zákona vztahují na všechny druhy poplatníků, pokud není stanoveno jinak. Často se zde tedy uplatní zásada *lex specialis derogat legi generali*, kdy pouze v konkrétních případech zákon vysloveně stanoví podkategorii poplatníků. V případech, kdy zákon mluví o daňových rezidentech či poplatnících obecně, hovoří o „osobách“. V pojmových definicích v úvodu KZDP se pak lze dočíst, že osobami se myslí jak fyzická, tak i ta právnická. Dokonce se však jedná i o organizační složky státu či jiná sdružení jako církve, spolky atd. Dalším podstatným rozdílem je pak relativní jednoduchost, pomocí které KZDP poplatníky stanoví. S odkazem i na předešlý odstavec, je nutno uvést, že zde nenajdeme žádná ustanovení podobná např. § 17 českého ZDP, které by komplexně, ovšem relativně složitě, přinášelo výčet poplatníků právnických osob. Poplatníkem je tak dle KZDP každá osoba, jejíž konkrétní daňová povinnost se obecně řídí pravidly o rezidentství. Zákon pouze posléze určuje příjmy, které vyjímá z předmětu daně z příjmů či je částečně nebo zcela osvobozuje.

4.2.2. Předmět daně

S výhradou ustanovení zákona se daň vybírá ve výši sazby každý rok z vyměřených příjmů plynoucích nebo vzniklých ze zdrojů v tuzemsku i mimo tuzemsko, pokud jde zejména o následující:

- veškeré zisky nebo jiné požitky z podnikání,
- zisky nebo jiné požitky z jakéhokoli úřadu nebo zaměstnání, včetně odhadované roční hodnoty ubytování, stravování nebo jakéhokoli jiného příspěvku poskytovaného s ohledem na zaměstnání nebo práci, úřad nebo zaměstnání, ať už v penězích nebo jiným způsobem,
- důchodové platby, poplatky nebo renty,
- nájemné, licenční poplatky, odměny nebo jiné zisky plynoucí z pozemků.⁸³

Pro porovnání je opět velice zajímavým, že kyperský zákon nepracuje s dílčími základy daně jako v případě české úpravy pro fyzické osoby. S nadsázkou lze říct, že více připomíná úpravu právnických osob.

⁸³ Článek 5. odst. 1 písm. a) - e) zákona č. No.118(I)/2002, tzv. zákon o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

Pro doplnění je třeba uvést i kategorii příjmů nerezidentů, které podléhají dani, a to zejména zisky nebo jiné výhody ze stálé provozovny nacházející se v republice. V zákonné definici se pak lze dočíst, že za provozovnu se označuje: pobočka, kancelář, závod nebo dílna nebo důl, ropný a plynový vrt atd.⁸⁴

Stěžejním je pak ustanovení, které určité příjmy z předmětu daně vyjímá a těmi jsou zejména:

- příjmy z dividend,
- příjmy z úroků (kromě úroků a úrokových výnosů vznikajících v běžném provozu při podnikání nebo úzce související s běžným podnikáním),
- zisky z prodeje podílů a cenných papírů,
- zisky z půjčky související s restrukturalizací společnosti,
- zisky stálé provozovny vedené mimo republiku za předpokladu, že je daněna v jiném státě.⁸⁵

Na první pohled je třeba se pozastavit zejména nad příjmy z dividend a zisky z prodeje podílů a cenných papírů, typicky nazývané kapitálové příjmy. Tyto jsou zároveň zásadní pro titulování Kypru jako daňového ráje, kterým tento ostrov bezesporu je. Zajímavostí také je, že KZDP nepracuje se zvláštním ustanovením věnovaným osvobození od daně jak v případě § 19 ZDP. Institut osvobození zde samozřejmě existuje, avšak spadá také pod článek 5 KZDP. Například se tak dle odst. 13 a 15 bude jednat o příjmy náboženských, charitativních nebo vzdělávacích institucí veřejného charakteru, jakéhokoli místního orgánu, pokud tyto příjmy nepocházejí z podnikatelské činnosti vykonávané takovým orgánem. Celkově článek stanoví celkem 22 případů, které jsou buď z příjmové daně zcela vyňaty, či nějakým způsobem osvobozeny. Opět lze tedy pozorovat jasné zjednodušení oproti české úpravě.

⁸⁴ Článek 5. odst. 2 písm. a) zákona č. No.118(I)/2002, tzv. zákon o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁵ Cyprus Tax Facts 2023. In Deloitte.com [online]. [cit. 2023-11-20].

4.2.3. Základ daně

Pro účely základu daně přináší KZDP definici zdanitelného příjmu. Tím se rozumí celková částka příjmů zmíněných již ve článku 5 v rámci základu daně, která zůstane po odečtení částek výdajů povolených na základě tohoto zákona. Takovými výdaji jsou všechny výdaje vynaložené zcela a výhradně na dosažení příjmů a jsou při výpočtu daně z příjmů odečitatelné. Zákon pak poměrně zajímavě demonstrativně vyjmenovává část takových výdajů, mimo jiné například:

- úroky vynaložené na pořízení majetku používaného v podnikání,
- jakoukoli částku vynaloženou na opravu prostor, zařízení, strojů a dopravních prostředků nebo na obnovu, opravu nebo rekonstrukci prostor a zařízení,
- dary schváleným charitativním organizacím,
- dary politickým stranám do výše 50 000 euro,
- příspěvky zaměstnavatele schváleným fondům na platy zaměstnanců,
- výdaje na vědecký výzkum a vývoj.⁸⁶

Příklady nákladů, které naopak do základu daně vstupovat nemohou lze najít v článku 11 stejného zákona. Jedná se například o:

- výdaje, které nejsou doloženy příslušnou dokumentací,
- výdaje na obchodní reprezentaci,
- výdaje na soukromá motorová vozidla,
- úrokové náklady vynaložené na pořízení podílů v podniku, který vlastní (přímo nebo nepřímo) aktiva, jež nejsou používána v podnikání, ve výši procentního podílu aktiv, která nejsou používána v podnikání,
- mzdy a platy související se službami poskytovanými ve zdaňovacím období, v němž sociální pojištění a další příspěvky nebyly zaplacený v roce, v němž byly splatné.

4.2.4. Sazba daně a zdaňovací období

V případě daňové sazby pro daň z příjmů Kypr rozlišuje mezi fyzickými a právnickými osobami. V případě těch fyzických aplikuje progresivní zdanění, kdy příjem do 19.500 euro ročně je od daně osvobozen. Příjem vyšší a zároveň do 28.000 euro je daněn sazbou 20%. Sazba se postupně zvyšuje až na 35%, kterou se daní vše nad 60.000 euro ročně.⁸⁷ Pro právnické osoby je situace jednodušší, zde platí již zmíněná sazba 12.5%.

⁸⁶ Článek 9. odst. 2 písm. a) zákona č. No.118(I)/2002, tzv. zákon o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁷ Cyprus Individual – Taxes on personal income. In pwc.com [online]. [cit. 2023-11-20].

V rámci zdaňovacího období KZDP hovoří v definicích o kalendářním roku, a to konkrétně o tzv. roku vyhodnocení, kterým se rozumí období 12 měsíců počínající prvním lednem každého roku. Jasně je zde vidět rozdíl oproti ČR, kdy § 21a ZDP určí, že hospodářský rok může začínat i jiným měsícem než lednem. Splatnost daně je pak v kyperském případě také jiná. Jak již zmíněno výše v ČR musí poplatníci v základním scénáři podat daňové přiznání nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (není bráno v potaz prodloužení lhůty na základě zpracování přiznání daňovým poradcem) a daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání. V případě Kypru je lhůta pro podání daňového přiznání stejná jako v ČR. Zajímavá je však splatnost, tou je 1. srpen roku následujícího po zdaňovacím období.⁸⁸ Nutno poznamenat, že jelikož se na ostrově překrývá zdaňovací období s kalendářním rokem, jsou výše zmíněná data pevně stanovena. I tento přístup poměrně zjednodušuje správu daní, jelikož jsou lhůty sjednocené pro všechny poplatníky.

⁸⁸ Článek 13 zákona č. No.135(I)/2005, tzv. zákon o vyměřování a vybírání daní, ve znění pozdějších předpisů.

Určitou zvláštností obdobou daně je tzv. příspěvek na obranu. Každá fyzická osoba narozená na Kypru a mající zde daňový domicil či obecně osoba odvádějící v posledních 20 letech alespoň 17 let daň z příjmů na Kypru odvádí zvláštní příspěvek, typ daně, z určitého typu příjmů jako jsou dividendy, úrokové výnosy atd. Pro společnosti sídlící na Kypru tato povinnost dopadá pouze ve specifických případech souvisejících zejména s výplatou dividend dceřinými společnostmi mateřské společnosti na Kypr a výnosovými úroky. Pokud více než 50 % činností zahraniční vyplácející společnosti přímo nebo nepřímo vede k příjmům z investic, a nebo zahraniční daň je výrazně nižší než daňové zatížení na Kypru (tj. efektivní daňová sazba nižší než 6,25 %). V případě výnosových úroků je to pak tzv. test aktivity. Úroky přijaté společnostmi v rámci jejich běžné obchodní činnosti, včetně úroků úzce souvisejících s běžnou obchodní činností, se rovněž považují za aktivní úrokové příjmy a zdaňují se pouze v rámci daně z příjmů právnických osob (po odečtení uznatelných nákladů). Úroky, které pod tuto definici nespádají jsou pak daněny také v rámci příspěvku na obranu.⁸⁹

V případě dividend se jedná o 17% sazbu, v případě úrokových výnosů o 30% sazbu.⁹⁰ V tomto případě se zároveň jedná o typ srážkové daně, tedy vybírané již u zdroje. V ostatních případech zde zmíněných se o srážkovou daň nejednalo a jako taková není ani popsána v KZDP. Avšak kyperský zákon o zvláštním příspěvku na obranu,⁹¹ který tuto zvláštní daň zavádí, s ním již pracuje. Tento zákon nese číselné označení 117, KZDP pak 118. Je tedy patrné, že oba právní předpisy byly připravovány ve stejné době a mají tvořit komplexní úpravu. V určitých částech na sebe logicky i odkazují. Protože zákon o příspěvku na obranu nese číslovku nižší, je možno spekulovat o určité symbolice, kterou stát dává důležitosti tohoto příspěvku. V ČR takový typ příspěvku zaveden není a asi i stěží by si ho v současné době bylo možné na našem území představit. V případě Kypru je to zapříčiněno reálným stavem, v němž se ostrov nachází, kdy mu hrozí konstantní nebezpečí ze severní části ostrova nebo Turecka. V realitě ČR by takový příspěvek mohl být zajímavou alternativou k řešení financování výdajů na obranu, obzvláště pak často v médiích zmiňovaných 2 % HDP, které by měly splňovat členské země NATO. Prozkoumávání této tematiky je však mimo stanovené cíle této práce a je zde pouze zmíněno jako možný teoretický přístup k danému typu poplatku.

⁸⁹ Článek 3. odst. 2 písm. a) zákona č. No.117(I)/2002, tzv. zákon o zvláštním příspěvku na obranu, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁰ Cyprus Corporate – Taxes on corporate income. In pwc.com [online]. [cit. 2023-11-20].

⁹¹ V plném názvu zákon č. No.117(I)/2002, tzv. zákon o zvláštním příspěvku na obranu.

5. Právní úprava obchodních společností v Kyperské republice

Kyperská republika má problematiku týkající se obchodních společností upravenou v zákoně nesoucí označení Kapitola 113, respektive zákon o společnostech, ve znění pozdějších předpisů (dále „KZS“ jako „kyperský zákon o společnostech“) a zákoně s názvem Kapitola 116, ve znění pozdějších předpisů (dále „KZSS“ jako „kyperský zákon o sdružení společníků“). Zde je nutné zmínit, že tento odlišný název pro zákonnou úpravu vyplývá z faktu, že tyto zákony, ač mnohokrát novelizovány, pochází z 50., respektive 20. let minulého století. Jedná se tedy o zákony, které pochází ještě z období britské nadvlády, a i proto je označení spíše archaické.⁹² Pro účely práce s textem bude opět využíváno internetového překladače a konzultace s rodilým mluvčím jako v případě předešlé kapitoly. Společnost, v tomto případě obchodní, dle kyperského práva je právnickou osobou založenou podle KZS (kapitola 113) za účelem výkonu zákonem povolené činnosti. Zajímavostí je, že zákon definuje také společnosti členských států EU, a v případě ČR hovoří pouze o společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti.⁹³ Tento stav vyplývá z faktu, že v českém právu známé osobní společnosti, tedy komanditní a veřejná, kyperské právo, pod vlivem common law, nepovažuje za korporace, ale spíše v angličtině nazývané jako „partnerships“ (autor pro účely této práce překládá jako „sdružení společníků“⁹⁴). Za cílem plného porovnání s českou úpravou proto tato práce pokrývá i tento typ společností, a jako primární dělení tedy uznává dělení na sdružení společníků a společnosti.

Druhým dělením společností je na soukromé a veřejné, kdy podstata spočívá ve větším množství zákonných omezení kladených na společníky soukromých entit. Společnost na Kypru může mít zejména 4 alternativní formy: soukromá společnost s omezeným ručením, soukromá společnost s omezeným ručením do výše záruky bez základního kapitálu, soukromá společnost s omezeným ručením do výše záruky se základním kapitálem, veřejná společnost s omezeným ručením. Soukromá společnost s omezeným ručením je nejrozšířenější. Je zahraničními investory nejčastěji využívána pro podnikatelské aktivity na Kypru i v mezinárodním měřítku.⁹⁵ Nad rámec výše zmíněného autor uvádí, že na Kypru lze založit i evropské formy společností stejně jako v ČR. Následující podkapitoly přinesou shrnutí o jednotlivých společnostech a jejich zdanění. Autor by také rád doplnil, že záměrně nevěnuje pozornost dodatkům v rámci firmy společností. Jsou totiž

⁹² Sources of Cyprus Company Law. In cypruscompanyformation.com [online]. [cit. 2023-11-21].

⁹³ Definice dle kapitoly 113, zákona o společnostech.

⁹⁴ Autor vychází z nezávazného překladu slova „partner“ Ministerstva spravedlnosti ČR v zákoně o evidenci skutečných majitelů, ve znění pozdějších předpisů dostupného z: <https://fau.gov.cz/files/1641559299-cs-act-on-the-register-of-beneficial-owners.pdf>.

⁹⁵ Doing business in Cyprus A comparative guide. In Deloitte.com [online]. [cit. 2023-11-21].

psané v řecké abecedě a jako takové by nepřispěly k lepšímu pochopení ani komplexnímu zpracování problematiky.

5.1. Sdružení společníků

Kyperské právo rozeznává 2 typy sdružení společníků, a to buď s, anebo bez omezeného ručení. Pro srovnání lze uvést, že v anglickém jazyce by se jednalo o „general partnership“ v případě sdružení bez omezeného ručení a „limited partnership“ pro sdružení společníků s omezeným ručením. V češtině pak lze první typ přirovnat k veřejné obchodní společnosti a druhý typ ke komanditní společnosti.⁹⁶

5.1.1. Sdružení společníků bez omezeného ručení

KZSS stanoví, že sdružení společníků bez omezeného ručení je vztah, který existuje mezi fyzickými osobami, jež společně podnikají za účelem dosažení zisku. Negativně pak vymezí, že vztah mezi členy jakékoli společnosti nebo sdružení, které je registrováno jako společnost podle jiného zákona není osobní společností ve smyslu tohoto zákona.⁹⁷ Z těchto ustanovení tedy vyplývá, že k založení je třeba alespoň dvou fyzických osob. Každý společník ručí s ostatními společníky společně a nerozdílně za všechny dluhy a závazky společenství které vznikly v době, kdy byl společníkem.⁹⁸

Nutno zdůraznit, že sdružení se nepovažují za právnické osoby se samostatnou právní osobností. I proto je každý ze společníků oprávněn zastupovat sdružení ve všech věcech samostatně, pokud není dohodou všech stanoveno jinak.⁹⁹ Nelze se proto v této situaci bavit o orgánech společnosti.

Většina ustanovení je podobná české úpravě¹⁰⁰, a proto obecné přirovnání tohoto typu společnosti k veřejné obchodní společnosti je tedy poměrně trefné. Zásadním rozdílem však zůstává fakt, že ač sdružení podléhá registraci v rejstříku sdružení¹⁰¹, nemá právní osobnost. Z toho plynoucím je i fakt, že se nezapisuje do obchodního rejstříku, ale do rejstříku sdružení. V případě ČR je i vznik veřejné obchodní společnosti podmíněn zápisem do obchodního rejstříku.

⁹⁶ Obchodní společnosti podle českého práva a práva anglicky mluvících zemí. In jakubres.cz [online]. [cit. 2023-11-22].

⁹⁷ Článek 5 zákona a sdružení společníků a obchodních firmách.

⁹⁸ Článek 12 zákona a sdružení společníků a obchodních firmách.

⁹⁹ Článek 11 zákona a sdružení společníků a obchodních firmách.

¹⁰⁰ Není účelem této práce přinést vyčerpávající výklad o všech ustanoveních, a proto se autor zaměřil na ta odpovídající tematikou české úpravy a části 3. této práce, která posléze porovnával, a zde uvádí již pouze závěr.

¹⁰¹ Článek 50 zákona a sdružení společníků a obchodních firmách.

Dalším značným rozdílem je vázání právní formy pouze na fyzické osoby. Zatímco v českém případě může být společníkem i právnická osoba, v kyperském případě toto možné není.

5.1.2. Sdružení společníků s omezeným ručením

Základní ustanovení o sdružení společníků s omezeným ručením, tedy minimální počet osob a typ činnosti za účelem zisku, jsou stejné jako v případě předchozí formy sdružení. Ustanovení o omezeném ručení pouze působí jako zvláštní, specialis, ku obecným, generalis. Články 47-48 KZSS však uvádí další zákonné charakteristiky, a to:

- Alespoň 1 osoba bude odpovídat za všechny dluhy a závazky společnosti neomezeně, tedy typ společníka dle předchozí subkapitoly či v českém případě komplementář,
- Alespoň 1 osoba, která při vstupu do sdružení vloží částku jako kapitál nebo majetek oceněný stanovenou částkou a která neručí za dluhy a závazky společnosti nad takto vloženou částku. V českém případě by se tedy mohlo jednat o osobu podobnou komanditistovi.
- Společník s omezeným ručením nesmí po dobu trvání partnerství přímo ani nepřímo vyplatit nebo přijmout zpět žádnou část svého vkladu, a pokud tak učiní, ručí za dluhy a závazky společnosti do výše takto vyplacené nebo přijaté částky.
- Právnická osoba může být společníkem s omezeným ručením.
- Tento druh sdružení musí být jako takové zaregistrováno v souladu s ustanoveními tohoto zákona, jinak se považuje za výše zmíněný typ odpovídající obecnému typu sdružení a každý společník s omezeným ručením se považuje za společníka bez omezeného ručení.

Co se orgánů sdružení týče, přístup zákona je opět stejný jako v obecnějším případě výše. Na druhou stranu je nutné zmínit, že společník s omezeným ručením se nemůže podílet na vedení společnosti, ani ji nijak zavazovat. Toto právo, ale i povinnost, přísluší pouze společníkovi či společníkům bez omezeného ručení¹⁰², tedy podobně jako v případě komplementářů a komanditistů. Zároveň je zajímavá interpretace ustanovení o ručení společníků s omezeným ručením do výše svých vkladů. Ač v tomto případě není psáno „nesplacených“ jako v případě komanditistů v komanditní společnosti, interpretačně se jedná o stejné pravidlo. Vyplyvá tak z logického výkladu, jelikož v opačném případě a ad absurdum by takový typ společníků přispíval na chod sdružení svým vkladem a zároveň by ještě do stejné výše i ručil. Rozdílem stejným jako

¹⁰² Článek 49 zákona a sdružení společníků a obchodních firmách, ve znění pozdějších předpisů.

v případě sdružení bez omezeného ručení je nutnost, aby společník bez omezeného ručení byl fyzická osoba. V případě druhého typu společníků již však stejně jako v českém případě jím může být i právnická osoba. V tomto případě to kyperská úprava dokonce výslovně stanoví.

5.2. Soukromé společnosti

V rámci zákonné definice, soukromá společnost splňuje následující znaky dle zakládajícího právního jednání k ní se vztahujícímu:

- je omezeno právo převádět podíl, a
- počet společníků je omezen na 50, a
- není možné nabízet majetkové ani dlužnické cenné papíry veřejnosti.¹⁰³

Veřejná společnost je dle zákonné definice taková, která není soukromá. Následující formy společností mohou být tedy veřejné nebo soukromé.

5.2.1. Soukromé společnosti s omezeným ručením

Název této kapitoly shrnuje dva hlavní typy společností, jež byly záměrně přeloženy s určitým odlišením od českého znění, ač by bylo logické je přirovnat ke kapitálovým společnostem. Společnost s omezeným ručením, je společnost, jejíž ručení společníků je omezeno zákonem nebo společenskou smlouvou do výše případných nesplacených podílů v držení společníků. Společnost s omezeným ručením do výše záruky bez základního kapitálu je pak taková, kdy ručení společníků je omezeno zákonem nebo společenskou smlouvou do částky, kterou se zavázali přispět do majetku společnosti v případě její likvidace.¹⁰⁴ V českém případě by tyto formy mohly být podobné společnosti s ručením omezeným.

Kyperská soukromá společnost s omezeným ručením do výše záruky bez základního kapitálu je téměř stejná jako její sesterská společnost s tím rozdílem, že její společníci nevlastní žádný podíl na základním kapitálu, ale prohlašují, že v případě likvidace společnosti přispějí stanovenou částkou na její závazky. Společníci jsou povinni přispívat pouze při likvidaci, zatímco v prvním případě mohou přispívat na úhradu ztráty nebo za jiným účelem. I v případě získání provozního kapitálu, je třeba v druhém případě využívat dotace, příspěvky, úpisy, dary a půjčky. Soukromá společnost s omezeným ručením do výše záruky bez základního kapitálu totiž nevytváří de facto základní kapitál. V obou případech platí pravidla proporcionality, a proto osoba, která se

¹⁰³ Článek 29 zákona o společnostech, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁴ Článek 3 odst. 1 a 2. C zákona o společnostech, ve znění pozdějších předpisů.

zaváže ručit za 30 euro, obdrží dvojnásobnou dividendu než člen, který se zaručil za 15 euro, a totéž může platit pro hlasovací práva ve společnosti.¹⁰⁵

Na tomto místě je třeba dodat, že existuje i třetí typ těchto společností, ne moc často užívaný, a to společnost s omezeným ručením do výše záruky se základním kapitálem. Ta představuje určitý hybrid mezi výše zmíněnými.¹⁰⁶ V principu lze říci, že společnost se zárukou se základním kapitálem bývá založena jako společnost negenerující zisk, typicky pro dobročinné účely, protože to umožňuje větší kontrolu, dobře definovanou strukturu a transparentnost.

Obchodní vedení společnosti je svěřeno kolektivnímu orgánu, který tvoří představenstvo či ředitelé, záleží na překladu. Ustanovení o něm jsou velice podobné české verzi pro akciovou společnost, rozdíly lze shledat například v minimálním počtu členů představenstva, který je stanoven jako 1, či zákonná doba výkonu funkce 3 roky, kdy každý rok by měla být obměňována 1/3 představenstva. Vše však lze smluvně upravit v zakladatelském právním jednání. Dozorčí orgán není povinně ustanovován a samotný zákon ho ani nezmiňuje. Nejvyšším orgánem jsou členové společnosti rozhodující většinou v rámci valné hromady, pokud není stanoveno jinak. Váha hlasů se odvíjí od velikosti podílu, či výše záruky. Zajímavou funkcí v rámci společností je pozice tzv. zástupce pro záležitosti spojené s kyperským obchodním rejstříkem. Tuto zvláštní funkci musí zastávat osoba rozdílná od představenstva, pouze v jednočlenných společnostech může funkci tohoto zástupce (tajemníka) společnosti zastávat stejná osoba. Tajemníkem společnosti může být jednotlivec nebo právnická osoba. Mezi jeho hlavní agendu patří: připravovat oznámení o zasedání představenstva nebo valné hromady, vést a udržovat seznam společníků (v případě veřejných společností níže, akcionářů), zpracovávat a podávat roční výkazy a jiné finanční dokumenty obchodnímu rejstříku.¹⁰⁷ Takovou funkci v českém prostředí nenajdeme a může působit poměrně zvláště. Autor se však domnívá, že z administrativního hlediska a zejména v rámci zjednodušení kontaktu se státní správou takováto funkce může být poměrně praktická a do jisté míry zvyšuje míru transparentnosti společností.

Poměrně zajímavými ustanoveními je článek 142 a následující zákona o společnostech, které představenstvu určují nároky na splnění povinnosti sestavování účetní závěrky a vedení účetnictví. Tento zákon totiž v sobě zahrnuje i účetní principy jako například, že účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz společnosti. Ještě zajímavější je pak fakt, že účetní výkazy musí být sestavovány dle Mezinárodních účetních standardů. Zákon nestanoví, do kdy má být schválena účetní závěrka, ale má se tak stát na výroční valné hromadě, která se musí konat

¹⁰⁵ Článek 345 a následující zákona o společnostech, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁶ Cyprus Private Company Limited by Guarantee. In thecypruslawyer.com [online]. [cit. 2023-11-22].

¹⁰⁷ Rozvrhy B, C, D zákona o společnostech, ve znění pozdějších předpisů.

nejpozději 15 měsíců od poslední schůze.¹⁰⁸ Tato ustanovení se poměrně jasně odchylojí od české úpravy. Nejzajímavějším pro autora je sestavování výkazů dle mezinárodní systematiky. Nejenom, že v ZOK nenajdeme povinnost korporací, podle které si mají vybrat účetní standardy, dle kterých je třeba sestavovat účetní závěrku, v českém případě společnosti primárně sestavují výkazy dle Českých účetních standardů. Na ně je ale odkazováno až v rámci zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, kde pomocí ustanovení § 36 standardy stanoví popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky musí postupovat podle těchto standardů vždy. Ostatní účetní jednotky se mohou od nich odchýlit, pokud však zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylku od standardů a její důvody jsou takové společnosti povinny uvést v příloze účetní závěrky.¹⁰⁹ Situace, kdy Kypr ani neaspiruje na vytváření vlastních účetních standardů pouze podtrhává fakt, že většina zde sídlících společností má mezinárodní, respektive mezievropský, přesah a využívání Mezinárodních účetních standardů je zajisté více efektivní. Obzvláště to platí pro účely konsolidovaných účetních závěrek, kde v případě skupiny je vykazování jednotlivých právních entit dle jednotných standardů nutností.

Zajímavým rozdílem je i pak omezení 50 společníky pro všechny typy těchto společností. Takové v české úpravě nenajdeme. Zde lze spekulovat o důvodu takového omezení. Možné tak je, že se jedná pouze o zohlednění reálného stavu, kdy s každým dalším společníkem je pravděpodobnost převodu podílu vyšší. Nemožnost volně ho převádět tak může způsobovat komplikace, a tak stanovení limitu společníků má záměrně předjímat potenciální komplikace.

5.3. Veřejná společnost s omezeným ručením

Veřejná společnost s omezeným ručením je podobná těm soukromým. Zásadní rozdíl je však v tom, že podíly jsou volně převoditelné a může v ní být libovolný počet členů vyšší než 7, v tomto případě je tedy vhodné používat v rámci překladu výrazy spojené s českou akciovou společností. Mezi požadavky na veřejnou společnost patří mít tedy alespoň 7 akcionářů. Pro její založení je třeba 26 000 eur jako počáteční kapitál, z čehož každá akcie musí být splacena alespoň ve výši jedné čtvrtiny své nominální hodnoty a celé emisní ážio. Tato forma společnosti je zároveň, a logicky, vyžadována, pokud mají být akcie společnosti obchodovány na regulovaném i neregulovaném trhu.¹¹⁰ Dalším rozdílem pak je také dodatek společnosti, který musí odpovídat formě.

¹⁰⁸ Rozvrhy B, C, D zákona o společnostech.

¹¹⁰ Doing business in Cyprus A comparative guide. In Deloitte.com [online]. [cit. 2023-11-21].

Na příkladu veřejné společnosti s omezeným ručením lze dobře vidět vliv anglosaské právní kultury. Samotná společnost je totiž pouze určitou obdobou společností předešlých. Regulatorní ustanovení pak pouze upravují spíše daná specifika. Nikoliv jako v českém případě. Lze říci, že akciová společnost je specialitou českého práva. Od české společnosti s ručením omezeným se liší v řadě věcí, nicméně to zásadní zůstává stejné – v obou případech jde o právnické osoby s omezeným ručením, byť v českém formě společníci ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu, zatímco v akciové společnosti společníci, tj. akcionáři, za závazky společnosti neručí.¹¹¹ Tento zásadní rozdíl je i v kyperském případě, a proto by bylo hodno k této tématice přistupovat spíše rozdělením na kapitálové a osobní společnosti. Autor práce se však domnívá, že pro účinnou komparaci rozdělení společností dle zvláštních forem lépe kopíruje strukturu české úpravy, a tedy je pro komparaci smysluplnější.

Rozdíl od české úpravy ve smyslu nutnosti určitého počtu společníků, respektive akcionářů, stejně jako základní kapitál jsou poměrně výrazné. Dle kapitoly 2.2 lze českou akciovou společnost založit i jako jediný akcionář, stejně jako požadavek na minimální kapitál je v obecném případě 80 000 euro. Otázkou zůstává, co je smyslem takovéto úpravy. Na jednu stranu by mohlo být uvažováno o větší dostupnosti této formy společnosti na rozdíl od ČR z důvodu menších počátečních kapitálových nákladů. Na druhou stranu ovšem stanovení minimálního počtu akcionářů představuje určitou limitaci. To obzvlášť v případě, kdy by účel společnosti měl být pouze daňové zvýhodnění. Odpovědí tak může být, že tato forma více cílí na fyzické a právnické osoby s ekonomicky reálnými kořeny na ostrově. Toto podporuje i fakt, že daná forma není mezi zahraničními společníky na Kypru preferovaná.

5.3.1. Zdanění společností s omezeným a neomezeným ručením

Zdanění sdružení společníků je poměrně jednoduché a přímočaré. Jak je již zmíněno, sdružení nemá právní osobnost a jako takové není proto nositelem práv ani povinností. Tedy ani té platit daně. Daňovými subjekty jsou v tomto případě společníci, tedy fyzické či právnické osoby. Daňový základ se stanoví dle podkapitoly 4.2.3. Ten je posléze daněn dle povahy a sazby, pro fyzické osoby, což znamená ve výši 25 %, 30 % nebo 35 % podle výše zisku. Pro případ právnických osob, respektive obchodních korporací, platí sazba 12,5%. Nutno zhodnotit, že pravidla pro stanovení, snížení či zvýšení základu daně jsou velice podobné pro oba typy korporací. Zajímavostí může být, že pokud se sdružení přemění na jeden z typů obchodních

¹¹¹ Obchodní společnosti podle českého práva a práva anglicky mluvících zemí. In jakubres.cz [online]. [cit. 2023-11-22].

společností, je možné uznat jako daňový odpočet i ztrátu takového sdružení ve lhůtě pěti let od zdaňovacího období, v němž nastala.¹¹²

Velice zajímavým faktem je, že v kyperském případě KZDP není téměř zmínka o institutu odpočtů či daňových slev. Toto je jeden ze zásadních rozdílů přístupu ostrovní legislativy ke stanovení daňového základu, stejně jako výši daně samotné. Jediná úprava ve smyslu českého daňového odpočtu, která je na Kypru umožněna, je případ daňové ztráty. Společnosti mohou převádět daňové ztráty vzniklé během zdaňovacího období v průběhu následujících pěti let, aby mohly být započteny proti zdanitelným příjmům.¹¹³ Takový přístup je pro autora práce velmi zajímavým, protože zcela pomíjí motivaci státu na podporu určitého typu nákladů jako je prohlubování kvalifikací zaměstnanců či zaměstnávání zranitelných skupin. Zároveň takový stav ani není konzistentní s politickým rozložením sil, kdy, jak zmíněno v kapitole 4.1, komunistická strana má v tamním parlamentu relativně silnou pozici. Není nutno zmiňovat obecné ideologické přesvědčení této strany, stačí jen připomenout, že na pomyslné ose mezi extrémní levicí a pravicí, leží komunistická strana zajisté nalevo. Autor by proto předpokládal, že se vliv této strany propíše i do daňové legislativy a alespoň věnování darů na charitativní účely nebo již zmíněné zaměstnávání osob se zdravotním postižením bude pozitivní motivací pro poplatníky. Na druhou stranu by bylo možné oponovat, že nepřítomnost odpočtů a slev na dani znamená vyšší daňový základ, respektive samotnou daň z příjmů splatnou, což je typickým záměrem levicově směřujících států. Ve prospěch této argumentace svědčí i fakt, že fyzické osoby jsou daněny progresivním způsobem zdanění. Nepřímo si tak lze představit situaci, kdy Kypr vůči svým občanům, fyzickým osobám, chce působit jako poměrně silně zdaňující stát, oproti zahraničním společníkům podnikajícím pomocí korporací však jako velice přívětivá a silně protržní ekonomika s nízkou daňovou zátěží.

Pro úplnou přehlednost je ještě uvedeno, že účetní závěrka musí být podána do 6 měsíců po skončení účetního období, stejně jako že musí být předložena na valné hromadě nejpozději 18 měsíců po prvním roce činnosti a každý rok počínaje druhým rokem, pokud je členem příslušného sdružení jiná obchodní společnost.¹¹⁴

Jedním, možná z nejdůležitějších ustanoveních, které se podílí na kyperském daňově přívětivém prostředí, je zdanění kapitálových příjmů. Článek 8 odst. 22 KZDP totiž stanoví, že veškerý příjem z prodeje podílů a cenných papírů je osvobozen od daně z kapitálových příjmů,

¹¹² Doing business in Cyprus A comparative guide. In deloitte.com [online]. [cit. 2023-11-21].

¹¹³ Článek 47. odst. 4 zákona č. No.118(I)/2002, tzv. zákon o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁴ Cyprus: Partnerships Under The Cyprus Law. In mondaq.com [online]. [cit. 2023-11-22].

kteřá je v normálních případech 20 %.¹¹⁵ Takové podmínky jsou pak samozřejmě velmi dobré pro jakéhokoliv společníka, kdy není vyžadován žádný dodatečný časový test jako v českém případě.

5.3.2. Opatření pro boj proti daňovým únikům

V práci je na mnoha místech zmíněno, že Kyperská republika je považována za daňový ráj, což i přímo vyplývá z jednotlivých daňově výhodných ustanovení. Jelikož se ale stále jedná o území EU, i zde platí evropská normotvorba, jejímž záměrem je podmínky v členských zemích více přiblížit a srovnat. Následující ustanovení proti vyhýbání se daňovým povinnostem byla do kyperského zákona o daních z příjmů zavedena v návaznosti na přijetí směrnice EU č. 2016/1164 ze dne 12. července 2016, která stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem. Autor by na tomto místě rád tato opatření zmínil, protože vyjadřují směr, kterým je Kypr pod tlakem mezinárodního společenství do jisté míry nucen se vydat, a který ovlivňuje jeho status daňového ráje.

Nadměrné výpůjční náklady, což jsou takové, jež přesahují 30 % zdanitelných zisků před úroky, daní, odpočty a přírážkami s ohledem na dlouhodobý a nehmotný majetek používaný v podnikání (EBITDA), nejsou pro účely výpočtu základu daně uznatelné.

Zákon stanoví, že pro účely výpočtu daňové povinnosti se nepřihlíží k ujednání nebo sérii ujednání, která nejsou skutečná, respektive nejsou pravá. Nepravá ujednání jsou ujednání, která nebyla uzavřena z platných obchodních důvodů, jež odrážejí ekonomickou realitu.

V určitých případech, kdy daňový poplatník přesouvá majetek nebo svou daňovou rezidenci z republiky, podléhají takové příjmy daní z částky rovnající se tržní hodnotě převáděných aktiv v okamžiku odchodu, které jsou sníženy o jejich hodnotu pro daňové účely. Daňový poplatník má právo odložit platbu výstupní daně tím, že ji zaplatí ve splátkách během pěti let.¹¹⁶

¹¹⁵ Cyprus: Corporate Income Determination. In deloitte.com [online]. [cit. 2023-11-30].

¹¹⁶ Doing business in Cyprus A comparative guide. In deloitte.com [online]. [cit. 2023-11-21].

6. Porovnání české a kyperské úpravy zdanění společníků obchodních korporací

Tato část práce si klade za cíl představit shrnutí předešlých kapitol ve smyslu porovnání zásadních bodů úprav pro zdanění společníků obchodních korporací. Zvláštní důraz pak je kladen na již dříve zmiňovaný status Kypru jako daňového ráje EU. V předmětu tohoto zájmu pak budou taková ustanovení, která Kypru k jeho statusu dopomáhají, a jak jsou daná ustanovení naopak řešena v ČR.

6.1. Daň z příjmů právnických osob

Kypr má významně nižší sazbu daně z příjmů právnických osob než ČR, a to ve výši 12,5 %. Tato sazba platí pro zisky, které společnosti registrované na Kypru generují. Nízká sazba daně z příjmů právnických osob je jedním z důvodů, proč si evropské společnosti, včetně těch českých, zakládají mateřské společnosti svých dceřiných entit působících v tuzemsku na Kypru. V rámci takových holdingů a propojených osob pak mohou poměrně jednoduše pomocí nákladů na poskytnuté financování¹¹⁷, poradenské služby či licence zvyšovat své náklady v tuzemsku, snižovat daňový základ v tuzemsku a zároveň zvyšovat výnosy na Kypru, stejně jako daňový základ zde. A protože ČR uplatňuje sazbu daně z příjmů právnických osob ve výši 21 %, takový způsob transakcí umožňuje značnou daňovou optimalizaci. Autor by rád poznamenal, že tato situace v praxi českého prostředí nastává poměrně často a je to i důvodem, proč oddělení velkých auditorských společností na Kypru jsou neúměrné velikosti tamního trhu.

Pro úplnost by autor ještě rád dodal, že by bylo možné porovnávat i zdanění fyzických osob, což by bylo relevantní zejména pro případy veřejné obchodní a komanditní společnosti na české straně a jím odpovídajícím sdružením společníků na straně druhé. V obou případech budou společníci ručící neomezeně danit svůj podíl na zisku dle ustanoveních o fyzických osobách. V případě ČR by to tedy byla sazba 15%, v případě Kypru 20–35 %. Zde by bylo vhodné upozornit i na očividný rozdíl v přístupu mezi korporátní daní a daní pro fyzické osoby. Zatímco v ČR je daň z příjmů fyzických osob nižší než daň z příjmů právnických osob, na Kypru je toto naopak. Vhodně to odpovídá již zde tolikrát zmíněnému důrazu Kypru na to, aby vytvořil podnikatelsky co nejpříjemnější prostředí pro kapitálové společnosti. Před vstupem Kypru do Evropské unie byla situace ještě více rozdílná, kdy dokonce fyzické osoby nemající daňový domicil na Kypru měly

¹¹⁷ DVORÁKOVÁ, Veronika, PITTLERLING Marcel, SKALICKÁ Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 187. ISBN: 978-80-7598-316-9.

výhodnější daňové podmínky než osoby s daňovým domicilem.¹¹⁸ Zde by jistě byl velký prostor pro úvahy nad spravedlností takového systému.

Zajímavé je v tomto případě ještě zmínit budoucí a aktuální vývoj v oblasti daně z příjmů právnických osob na globální úrovni, který se dotýká i Kypru. Velké nadnárodní společnosti nyní podléhají globální minimální dani, protože vstoupily v platnost přelomové přeshraniční daňové reformy. Od ledna 2024 zavádějí velké ekonomiky minimální efektivní sazbu daně ze zisku právnických osob ve výši nejméně 15 %. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), která stála u zrodu reform, odhaduje, že toto opatření by mohlo celosvětově přinést dodatečné roční příjmy ve výši až 220 miliard dolarů, což představuje potenciální 9% nárůst ročních daňových příjmů. Návrh reformy byl chválen pro svou účinnost při snižování pobídek pro společnosti k využívání daňových rájů a odrazování zemí od toho, aby se daňovými ráji stávaly. První vlna jurisdikcí, které zavedly globální minimální daň, zahrnuje Evropskou unii, Spojené království, Norsko, Austrálii, Jižní Koreu, Japonsko a Kanadu a vztahuje se na nadnárodní společnosti s ročním obratem vyšším než 750 milionů euro. Pozoruhodné je, že se účastní i některé tradiční daňové ráje, jako je Irsko, Lucembursko, Nizozemsko a Kypr.¹¹⁹ Globální dohoda o minimálním zdanění se skládá ze dvou pilířů. Cílem prvního pilíře je zajistit, aby nadnárodní společnosti platily daně tam, kde podnikají, zatímco druhý pilíř stanoví globální minimální sazbu daně z příjmů právnických osob.¹²⁰ Očekává se, že reformy budou mít významný dopad, jakmile je zavede kritické množství zemí. Zavedení těchto reform také pravděpodobně zvýší daňovou konkurenci mezi jurisdikcemi a může dojít k posunu směrem k dotacím a úvěrům.

6.2. Zdanění dividend

Kyperská daňová politika se snaží vytvořit prostředí přátelské pro investory, zejména v oblasti dividend. Pravidla rozdělení podílu na zisku na Kypru potenciálně umožňují, aby dividendy vyplácené ze společností registrovaných na Kypru byly zcela osvobozeny od dalšího zdanění. Je třeba také připomenout, že kyperská úprava pracuje s pojmem dividendy i v případě společností, u kterých by v českém případě bylo vhodné mluvit spíše o podílu na zisku, tedy zejména komanditista a společník společnosti s ručením omezeným. Toto osvobození představuje významnou motivaci pro akcionáře, jak pro místní, tak pro zahraniční investory, a vytváří atraktivní investiční prostředí. Dále daňový rámec Kypru podporuje zakládání holdingových společností. Investoři, kteří hledají správu nebo konsolidaci svých globálních investic, často

¹¹⁸ The story of a tax haven: Cyprus. In taxjustice.net [online]. [cit. 2023-09-19].

¹¹⁹ Global minimum tax on multinationals goes up to raise up to USD 220bn. In ft.com [online]. [cit. 2023-12-31].

¹²⁰ Minimum corporate taxation. In ec.europa.eu [online]. [cit. 2023-12-31].

nalézají na Kypru přitažlivé prostředí díky svým daňově efektivním strukturám, zejména v transakcích týkajících se dividend. Schopnost přijímat dividendy z dceřiných společností nacházejících se na Kypru bez dalších daňových dopadů se stává zásadním faktorem pro nadnárodní společnosti nebo investory při strukturování svých podílů.¹²¹

Možným případem, kdy by zdanění dividend dopadlo i na společníky obchodních korporací je v případě zvláštního příspěvku na obranu, jak je zmíněno v podkapitole 4.2.4. Lze v tomto případě uvažovat i o dvojitém zdanění, kdy by nejdříve byly zdaněny dividendy na úrovni osoby právnické a posléze i na úrovni jednotlivých společníků jako fyzických osob. V takovém momentě by pak bylo nutno mluvit až o 31% zdanění dividend. Tedy příjem 2x zdaněn 17% sazbou. Toto je ale pouze krajní situace a autor této práce se domnívá, že by s největší pravděpodobností k tomuto ani nedošlo. Takový způsob jde totiž proti základním pravidlům daňové optimalizace, jež jsou v této práci často zmiňovány jako jedna ze základních premis kyprského daňového systému založeného na vstřícném přístupu ke společnostem.

Naopak ČR uplatňuje odlišný přístup k zdanění dividend. Dividendy vyplácené akcionářům z českých společností podléhají srážkové dani ve výši 15 %, stejně jako i vyplacený podíl na zisku komanditisty nebo společníka společnosti s ručením omezeným. Z investičního hlediska není taková sazba zanedbatelná a přímo ovlivňuje čistý příjem, který společníci obdrží. Má tedy zásadní vliv na celkovou atraktivitu investic do českých společností. Představuje klíčový aspekt ovlivňující investiční rozhodování a strategie pro akcionáře, zejména ty s přeshraničními investicemi. Tyto rozdíly ve zdanění dividend mezi Kypru a Českou republikou mají značné dopady na investiční rozhodovací procesy pro akcionáře a investory. Potenciální osvobození dividend a absence srážkové daně vytvářejí pro investory daňově efektivnější prostředí na Kypru. Naopak uplatnění 15% srážkové daně v ČR z ní dělá relativně méně přívětivou destinaci. Zde je však třeba dodat, že toto by s největší pravděpodobností platilo pro většinu členských zemí EU, jejichž primárním ekonomickým zájmem není daňová optimalizace svých residentů.

6.3. Příjmy z kapitálového majetku

Daň z kapitálových výnosů, respektive příjmů z kapitálového majetku, je dalším z výrazných aspektů daňové optimalizace společníků obchodních korporací na Kypru. Jak zmíněno již výše, většina příjmů z kapitálového majetku jsou zde od daně osvobozeny. Jedná se tak i o příjmy z prodeje podílu společníků. Pro zajímavost lze doplnit, že podíly, které nejsou od daně osvobozeny, jsou podíly na společnostech vlastníci nemovitosti na Kypru. Tyto, stejně jako

¹²¹ The Cyprus holding company. In kpmg.com [online]. [cit. 2023-11-30].

příjmy z prodeje takových nemovitostí, jsou daněny sazbou 20 %. Tato daň se rovněž vztahuje na prodej akcií společností, které nepřímo vlastní nemovitosti nacházející se na Kypru, pokud alespoň 50 % tržní hodnoty těchto akcií pochází z nemovitostí nacházejících se na Kypru. Akcie kótované na jakémkoliv regulovaném trhu (světové burze) cenných papírů jsou od daně z kapitálového majetku osvobozeny.¹²²

V případě ČR pak jsou kapitálové příjmy daněny v rámci předmětu daně z příjmů z kapitálového majetku 15% sazbou. Je tedy jasné, že ČR nemůže v této oblasti Kypru daňově konkurovat. Na druhou stranu by měl být také připomenut institut časového testu. Pokud společník drží podíl alespoň 5 let, jsou příjmy z prodeje jeho podílu od této daně osvobozeny. V ilustrativním případě, kdy by za tímto účelem bylo rozhodnuto o přesunutí původně v ČR zapsané společnosti na Kypr, by bylo třeba posoudit, zdali zvýšené administrativní náklady je stále výhodné nést. A nikoliv raději podržet svůj podíl alespoň 5 let, posléze by pak v tomto případě nebyl žádný matematický rozdíl mezi ČR a Kyperskou republikou.

¹²² Tax rates. In mof.gov.cy [online]. [cit. 2023-11-30].

Závěr

Hlavním cílem této práce bylo srovnat právní úpravu zdanění společníků obchodních korporací v ČR a Kyperské republice. Nejdříve byly představeny právní úpravy v obou republikách, konkrétně konstrukční prvky daně z příjmů, obchodních společností a zdanění společníků. Následně pak byly porovnány důležité a zásadní rozdíly ve vztahu k zvláštním případům daňového zvýhodnění ve prospěch společností a jejich společníků sídlících na kyperském ostrovním státu. Zajímavým zjištěním, kterým byl autor práce v průběhu jejího psaní překvapen, byla míra rozdílnosti samotných právních systémů obou zemí. Kyperská republika, pro autora poměrně překvapivě, následuje systém common-law, a má tak více společného s právním systémem ve Spojeném království. V historických souvislostech, kdy Kypr býval v 19. a 20. století součástí britského impéria, takový stav dává již větší smysl. V dimenzích této práce je tento stav nejlépe vidět v případě forem obchodních společností. Obzvláště formy tzv. sdružení společníků velice dobře připomínají formy tzv. partnerships v angloamerickém právu. Na druhou stranu je zajímavé dodat, že největším spojencem této země je Řecká republika, jejíž právní systém patří naopak do rodiny kontinentálního práva, stejně jako je tak v případě ČR. Situace je o to zajímavější v případě, kdy v letech předcházejících vstupu Kypru do Evropské unie, musel tento stát v rámci přizpůsobení svých právních norem právu komunitárnímu podstoupit řadu reforem. K reformě práva daňového pak byly přizváni rakouští externí konzultanti, kteří se podíleli i na reformách daňového práva v Rakousku před vstupem země do EU.¹²³ Z jazykového i daňově-systematického hlediska jsou daňové zákony týkající se daně z příjmů mezi ČR a Kyprzem samozřejmě rozdílné, samotným konceptem zdanění a jednotlivými konstrukčními prvky daně však nikoliv. Zajímavými rozdíly, jejichž zkoumání nebylo již obsahem této práce, jsou pak progresivní způsob zdanění fyzických osob či zvláštní příspěvek na obranu, kterému mohou podléhat jak fyzické, tak také právnické osoby. Obzvláště zajímavé by pak mohlo být zkoumání fungování tohoto příspěvku ve spojení se zvyšujícími se výdaji na obranu v evropských zemích.

Druhotným cílem této práce pak bylo zhodnotit a přednést efektivní přehled ustanoveních, norem, jež z Kypru vytvářejí daňový ráj. Ať je to nižší sazba daně z příjmů právnických osob či a zejména osvobození dividendových příjmů a kapitálových příjmů od daně celkově, Kypr představuje velice výhodnou alternativu pro společnosti a jejich společníky. Nehledě na formu, kterou si zakladatelé pro společnost zvolí. Nutno podotknout, že ekonomika země na toto významně spoléhá, sám autor narazil během svých rešerší na mnoho článků, které mapovaly růst

¹²³ The story of a tax haven: Cyprus. In taxjustice.net [online]. [cit. 2023-09-19].

finančních služeb na ostrově či zájem o studijní obory finančního zaměření. Mozaiku pak doplňovaly webové stránky nekončícího seznamu právních kancelářích působících na Kypru, které se specializují pouze na daňové právo a daňovou optimalizaci. Nutno podotknout, že to i za předpokladu, kdy daňové zákony, stejně jako zákony týkající se registrace společností, jsou výrazně jednodušší než ty v ČR.

Závěrem je pak vhodné se ještě zamyslet nad budoucností Kypru jakožto výhodného daňového domicilu. Daň z příjmů pro obchodní korporace je v současné době stále velkým tématem. A je to právě rok 2024, kdy v prvních světových jurisdikcích, včetně Evropské unii, vchází v účinnost pravidla o tzv. univerzální 15% dani. V současné době se jedná pouze o společnosti s celkovým obratem 750 milionů euro, nicméně trend je jasný. V zemích západního světa je všeobecně zájem na postupném zamezování daňovým poplatníkům snižovat jejich daňovou povinnost v daném státě pomocí změny daňového domicilu. Je proto pravděpodobné, že v budoucnosti se hranice pro zdanění společností s globálním příjmem ještě sníží. Toto se jistě dotkne i zemí jako je Kypr. Dále je možné se domnívat, že členské země Evropské unie budou vyvíjet vyšší míru tlaku na ostrovní republiku, aby postupně zrušila i ustanovení, která vyjímají dividendové příjmy a kapitálové příjmy z jakéhokoliv zdanění. Bylo by možno uvažovat alespoň o daňových sazbách v jednotkách procent, které by jistě byly méně zarážející než teoretická sazba nulová. Od roku 2025 má tato republika představit nové daňové reformy, těchto zásadních faktorů se však netýkají.¹²⁴ Budoucnost Kypru jakožto daňového ráje proto může být ohrožena, avšak v krátkém a středním časovém horizontu tak k výrazným změnám s největší pravděpodobností nedojde.

¹²⁴ Directorate General Growth, Ministry of Finance Cyprus. In europa.eu [online]. 2023 [cit. 2023-12-31].

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EU	Evropská unie
KZDP	Zákon č. No.118(I)/2002, tzv. zákon o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
KZS	Kapitola 113, zákon o společnostech, ve znění pozdějších předpisů
KZSS	Kapitola 116, zákon o sdružení společníků a obchodních firmách, ve znění pozdějších předpisů
Listina	Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdější předpisů
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
OZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

- BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*. Curych: Springer International Publishing AG, 2017, 208 s. ISBN 9783319539188.
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTERLING Marcel, SKALICKÁ Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 304 s. ISBN: 978-80-7598-316-9.
- HOLMAN, Robert. *Základy ekonomie pro studenty vyšších odborných škol a neekonomických fakult*. 2.. vyd. Praha: C.H.Beck, 2005, 337 s. ISBN 80-7179-890-8.
- JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 178 s. ISBN 978-80-7598-822-5.
- KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s. ISBN: 978-80-7552-935-0.
- KOURA, Jan. *Rozdělený ostrov: studená válka a kyperská otázka v letech 1960-1974. První vydání*. Praha: Epoque, 2019, 324 s. ISBN 80-7557-199-1.
- MACHÁČEK, IVAN. *Fyzické osoby a daň z příjmů, 4. aktualizované a rozšířené vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 376 s. ISBN: 978-80-7676-075-2.
- MORAVEC, Tomáš, ANDREISOVÁ Lucie. *Obchodní společnosti pohledem Corporate Governance*. Praha: Grada Publishing, 2021, 312 s. 978-80-271-1217-3.
- MULLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ Michal. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností*. Praha: Grada Publishing, 2022, 160 s. ISBN 978-80-271-3459-5.
- MALLINSON, William. *Cyprus, a Modern History*. New York: I.B.Tauris & Co Ltd, 2005, 243 s. ISBN 1 85043 580 4.
- PELC, Vladimír. *Daně z příjmů, 1. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2021, 159 s. ISBN: 978-80-7400-833-7.
- VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů. 3. vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 424 s. ISBN: 978-80-7676-237-4.

2. Seznam použitých internetových zdrojů

- KLAZAR, Stanislav. Sazba daně. In Nb.vse.cz [online]. 2007 [cit. 2022-05-31]. Dostupné z: http://nb.vse.cz/~klazar/vosoa/1a_Sazba_dane.pdf
- Directorate General Growth, Ministry of Finance Cyprus. In europa.eu [online]. 2023 [cit. 2023-12-31]. Dostupné z: https://commission.europa.eu/system/files/2023-05/2023-Cyprus-NRP_en.pdf
- Optimální daňový systém. In cdk.cz [online]. [cit. 2022-05-22]. Dostupné z: <https://www.cdk.cz/optimalni-danovy-system>
- Výběr silniční daně je administrativně náročný a daň provází i nízká efektivita. Za jednu korunu stát vybere v porovnání s ostatními daněmi čtyřikrát méně. NKU.cz [online]. [cit. 2022-05-22]. Dostupné z: <https://www.nku.cz/cz/pro-media/tiskove-zpravy/vyber-silnicni-dane-je-administrativne-narocny-a-dan-provazi-i-nizka-efektivita--za-jednu-korunu-stat-vybere-v-porovnaní-s-ostatními-daněmi-ctyrikrát--id12385/>

Daňová optimalizace. In ustavprava.cz [online]. [cit. 2022-05-20]. Dostupné z: <https://www.ustavprava.cz/predmet/danova-optimalizace/>

Úprk z Kypru. Daňový ráj, kde má domicil řada českých a slovenských byznysmenů, odhalí skutečné, dosud zastřené, vlastníky. In ekonomickydenik.cz [online]. [cit. 2022-05-22]. Dostupné z: <https://ekonomickydenik.cz/zdeseni-na-kypru-danovy-raj-kde-ma-domicil-rada-ceskych-a-slovenskych-byznysmenu-odhali-skutecne-dosud-zastrene-vlastniky/>

Cyprus could block EU adoption of minimum corporate tax plan. In theguardian.com [online]. [cit. 2022-05-20]. Dostupné z: <https://www.theguardian.com/politics/2021/jun/03/cyprus-block-eu-adoption-joe-biden-minimum-corporate-tax-multinationals>

Nejen daň z příjmu pod drobnohledem NKÚ. In danovky.cz [online]. [cit. 2022-05-20]. Dostupné z <https://danovky.cz/cs/nejen-dan-z-prijmu-fyzickych-osob-pod-drobnohledem-nku>

1915 - The Offer of Cyprus to Greece: The British Proposal. In researchnow.flinders.edu [online]. [cit. 2023-09-19] Dostupné z: researchnow.flinders.edu.au

The story of a tax haven: Cyprus. In taxjustice.net [online]. [cit. 2023-09-19]. Dostupné z: <https://taxjustice.net/2017/10/26/21561/>

Kypr. In businessinfo.cz [online]. [cit. 2023-10-19]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/kypr-souhrnna-teritorialni-informace/2/>

GDP – Cyprus. In worldbank.org [online]. [cit. 2023-10-19]. Dostupné z: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?locations=CY>

Cyprus Tax Facts 2023. In deloitte.com [online]. [cit. 2023-11-20]. Dostupné z: <https://www.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cy/Documents/tax/tax-facts-2023/cyprus-tax-facts-2023-en-online.pdf>

Cyprus Individual – Taxes on personal income. In pwc.com [online]. [cit. 2023-11-20]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/cyprus/individual/taxes-on-personal-income>

Cyprus Corporate – Taxes on corporate income. In pwc.com [online]. [cit. 2023-11-20]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/cyprus/corporate/taxes-on-corporate-income>

Sources of Cyprus Company Law. In cypruscompanyformation.com [online]. [cit. 2023-11-21]. Dostupné z: <https://cypruscompanyformation.com.cy/sources-of-cyprus-company-law/>

Organisation of justice – Judicial systems. In cypruscompanyformation.com [online]. [cit. 2023-11-21]. Dostupné z: <https://cypruscompanyformation.com.cy/sources-of-cyprus-company-law/>

Doing business in Cyprus A comparative guide. In deloitte.com [online]. [cit. 2023-11-21]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Legal/dttl-legal-doing-business-in-cyprus.pdf>

Cyprus Private Company Limited by Guarantee. In thecypruslawyer.com [online]. [cit. 2023-11-22]. Dostupné z: <https://thecypruslawyer.com/cyprus-private-company-limited-by-guarantee/>

Obchodní společnosti podle českého práva a práva anglicky mluvících zemí. In jakubres.cz [online]. [cit. 2023-11-22]. Dostupné z: <https://jakubres.cz/cs/obchodni-spolecnosti-podle-ceskeho-prava-a-prava-anglicky-mluvicich-zemi/>

Cyprus: Partnerships Under The Cyprus Law. In mondaq.com [online]. [cit. 2023-11-22]. Dostupné z:

<https://www.mondaq.com/cyprus/tax-authorities/1069644/partnerships-under-the-cyprus-law>

Cyprus: Corporate Income Determination. In pwc.com [online]. [cit. 2023-11-30]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/cyprus/corporate/income-determination>

The Cyprus holding company. In kpmg.com [online]. [cit. 2023-12-31]. Dostupné z: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tnf-cyprus-holding-apr27-2016.pdf>

Tax rates. In mof.gov.cy [online]. [cit. 2023-12-31]. Dostupné z: <https://www.mof.gov.cy/mof/tax/taxdep.nsf/0/f2a5610ba4f4c586c2258549002d6e1c?OpenDocument&ExpandSection=4>

Minimum corporate taxation. In ec.europa.eu [online]. [cit. 2023-12-31]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/corporate-taxation/minimum-corporate-taxation_en

Global minimum tax on multinationals goes up to raise up to USD 220bn. In ft.com [online]. [cit. 2023-12-31]. Dostupné z: <https://www.ft.com/content/191d8388-c5c0-419c-95d6-918df6f09fc5>

Cyprus. [online]. In imf.org [cit. 2024-02-19]. Dostupné z: <https://www.imf.org/en/Countries/CYP>

3. Seznam použitých právních předpisů

Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

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

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

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., zákon občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů, ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. No.117(I)/2002, tzv. zákon o zvláštním příspěvku na obranu, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. No.118(I)/2002, tzv. zákon o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. No.135(I)/2005, tzv. zákon o vyměrování a vybírání daní, ve znění pozdějších předpisů

Kapitola 113, zákon o společnostech, ve znění pozdějších předpisů

Kapitola 116, zákon o sdružení společníků a obchodních firmách, ve znění pozdějších předpisů

Směrnice Evropského parlamentu Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016

4. Seznam použité judikatury

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108

Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků (srovnání právní úpravy v ČR a ve vybraných zemích EU)

Abstrakt

V této diplomové práci se autor zaměřuje na problematiku zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků v národních úpravách České republiky a jiné členské země Evropské unie. Pro účely srovnání si autor vybral ostrovní stát Kyperská republika. Autor využívá metodu komparace k porovnání klíčových aspektů daňového a obchodního práva České republiky a Kyperské republiky. Hlavním cílem autora je za užití deskriptivní metody popsat konstrukční prvky daní v jednotlivých státech, formy právnických osob využívaných k podnikatelským činnostem a shrnout zásadní rozdíly mezi oběma úpravami. Zároveň autor hodnotí dopady rozdílných přístupů k zdanění, stejně tak jako samotných zákonných ustanovení, v obou zemích na rozhodování potenciálních investorů a společníků obchodních korporací o sídlech společností z pohledu daňové optimalizace. V rámci práce autor také analyzuje pozitivní a negativní aspekty jednotlivých podnikatelských forem, složitosti jejich úprav v kontextu daňové zátěže a atraktivity pro podnikání. Zvláštní důraz v jednotlivých částech práce je dán na přiblížení důvodů pro reputaci Kyperské republiky jako daňového ráje Evropské unie, včetně uvedení historického kontextu.

První část této práce je věnována právní úpravě daně z příjmů v České republice, kdy konkrétně popisuje konstrukční prvky daně z příjmů. Druhá a třetí část popisuje úpravu obchodních korporací v České republice a zdanění jejich společníků. Čtvrtá část se věnuje právní úpravě konstrukčních prvků daně z příjmů v Kyperské republice. Pátá část obsahuje odpovídající právní úpravu obchodních korporací na území Kyperské republiky. Šestá část se zabývá zásadními rozdíly ve zdanění v mezích daňové optimalizace mezi jednotlivými národními úpravami. Důraz rozborů a zamýšlení autora této práce je pak dán na přiblížení důvodů, proč je právě Kypr častou destinací společností původně založených a sídlících v České republice. V závěru autor nastiňuje budoucnost daňové politiky v rámci zdanění obchodních korporací v Kyperské republice.

Klíčová slova: zdanění, obchodní společnosti, Kypr

Taxation of Income of Companies and Their Shareholders (Comparison of Legislations in the Czech Republic and Selected EU Countries)

Abstract

In this thesis, the author focuses on the issue of taxing the income of companies and their shareholders in the national regulations of the Czech Republic and another member state of the European Union. For the purpose of comparison, the author chose the island state of the Republic of Cyprus. The author employs a method of comparison to contrast key aspects of tax and commercial law between the Czech Republic and the Republic of Cyprus. The main objective of the author is to use a descriptive method to describe the structural elements of taxes in individual states, forms of legal entities used for business activities, and to summarize the fundamental differences between the two regulations. Additionally, the author evaluates the impacts of different approaches to taxation, as well as the legal provisions themselves, in both countries on the decision-making of potential investors and shareholders of business corporations regarding company headquarters from the perspective of tax optimization. Within the work, the author also analyzes the positive and negative aspects of various forms of business, the complexity of their regulations in the context of tax burden, and attractiveness for business. Special emphasis in each section of the work is placed on explaining the reasons for the reputation of the Republic of Cyprus as a tax haven of the European Union, including providing historical context.

The first part of this work is dedicated to the legal regulation of income tax in the Czech Republic, specifically describing the structural elements of income tax. The second and third parts describe the regulation of business corporations in the Czech Republic and the taxation of their shareholders. The fourth part addresses the legal regulation of structural elements of income tax in the Republic of Cyprus. The fifth part contains corresponding legal regulation of business corporations within the territory of the Republic of Cyprus. The sixth part deals with significant differences in taxation within the bounds of tax optimization among the various national regulations. The emphasis of the analysis and considerations of the author in this work is then placed on explaining the reasons why Cyprus is a frequent destination for companies originally founded and based in the Czech Republic. In conclusion, the author outlines the future of tax policy within the taxation of business corporations in the Republic of Cyprus.

Key words: taxation, business corporations, Cyprus