

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Denisa Krásna

**Zdanenie príjmov obchodných korporácií
a ich spoločníkov**

Rigorózní práce

Pověřený akademický pracovník: prof. JUDr. HANA MARKOVÁ, CSc.

Tematický okruh: Finanční právo

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu) : 16.9.2024

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracovala 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 196063 znaků včetně mezer.

rigorozant/rigorozantka

V Praze dne 16.09.2024

OBSAH

Úvod.....	4
1 Zdanenie príjmov v Českej republike.....	6
1.1 Daňová sústava ČR	9
1.2 Charakteristika dane z príjmov	11
2 Zdanenie príjmu fyzickej osoby	13
2.1 Subjekt dane z príjmov fyzických osôb	13
2.2 Predmet dane z príjmov fyzických osôb	14
2.3 Oslobodenie od dane z príjmov fyzických osôb	16
2.4 Základ dane z príjmov fyzických osôb	19
2.5 Položky upravujúce základ dane z príjmov fyzických osôb	22
2.6 Sadzba dane z príjmov fyzických osôb	24
2.7 Zľavy na dani	24
3 Zdanenie príjmu právnickej osoby	26
3.1 Subjekt dane z príjmov právnických osôb	26
3.2 Predmet dane z príjmov právnických osôb	28
3.3 Oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb	28
3.4 Základ dane z príjmov právnických osôb	30
3.5 Položky upravujúce základ dane	31
3.6 Sadzba dane z príjmov právnických osôb	32
3.7 Zľavy na dani z príjmov právnických osôb	33
3.8 Samostatný základ dane z príjmov právnických osôb	34
4 Zdanenie príjmu obchodných spoločností a ich spoločníkov.....	36
4.1 Zdanenie obchodných spoločností	38
4.1.1 Verejná obchodná spoločnosť.....	38
4.1.2 Komanditná spoločnosť	41
4.1.3 Spoločnosť s ručením obmedzeným.....	42
4.1.4 Akciová spoločnosť	45
4.2 Zdanenie príjmu spoločníkov obchodných spoločností.....	49
5 Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.....	54
5.1 Modelová zmluva OECD.....	57
5.2 Modelová zmluva OSN.....	59

5.3	Modelová zmluva USA.....	60
5.4	Modelová zmluva EÚ	61
6	Opatrenia k zamedzeniu dvojitého zdanenia.....	63
6.1	Jednostranné opatrenia	64
6.2	Dvojstranné opatrenia	65
6.3	Viacstranné opatrenia.....	67
7	Metódy zamedzenia dvojitého zdanenia	69
7.1	Metóda vyňatia.....	69
7.2	Metóda zápočtu dane.....	72
7.3	Metóda odpočtu.....	74
8	Zdanenie príjmov obchodných korporácií a ich spoločníkov vo vybraných krajinách.....	77
8.1	Nemecko	80
8.2	Veľká Británia.....	86
8.3	Čína	92
8.4	Krajiny V4.....	102
9	Zhodnotenie, analýza a porovnanie právnych úprav	121
9.1	Právnické osoby	121
9.2	Fyzické osoby.....	126
9.3	Odporúčania na zlepšenie súčasného stavu.....	130
	Záver	134
	Zoznam ilustrácií	138
	Zoznam tabuliek	139
	Zoznam skratiek a značiek.....	140
	Zoznam použitých zdrojov	142
	Zoznam príloh.....	161

Úvod

Zdaňovanie príjmov obchodných korporácií, ako aj ich spoločníkov je nesmierne aktuálnou problematikou. Mnohí podnikatelia považujú neustále sa meniacu legislatívu v danej oblasti za ťažko sledovateľnú. Na jednej strane sa menia zákony týkajúce sa obchodných spoločností, kedy implementácia legislatívy Európskej Únie do českého zákonodarstva podnikateľom ponúka možnosť založenia ďalších spoločností, ktoré pred tým právny systém Českej republiky nepoznal. Na druhej strane dochádza k neustálym novelizáciám zákonov v oblasti dane z príjmov ako právnických, tak aj fyzických osôb.

Keďže „ignorantia iuris non excusat“ – t. j. „neznalosť zákona neospravedlňuje“, je povinnosťou každej obchodnej spoločnosti, resp. jej kompetentných osôb, aby mali prehľad v danej oblasti nielen po profesionálnej, ale i po právnej stránke. To znamená, že nestačí, aby firma dokázala poskytovať svojim klientom vysokokvalitné produkty či služby, ale musia mať tiež výborný prehľad o všetkých zákonoch, ktoré sa nejakým spôsobom týkajú ich podnikateľskej činnosti. V prípade dane z príjmov môže mať napríklad nesprávne vypočítaná daň z príjmov (a v prípade nižšej vypočítanej sumy, dochádza tiež k úhrade nesprávnej čiastky) za následok vážne sankcie a pokuty.

Rigorózna práca s názvom „Zdanenie príjmov obchodných korporácií a ich spoločníkov“ pozostáva z teoretickej a praktickej časti práce, ktoré sú rozdelené do deviatich kapitol. Prvých sedem kapitol tvoria teoretickú časť a posledné dve empirickú časť práce. Rigorózna práca má prevažne teoretický charakter s použitím metódy parafrázy a citácie. Pri spracovaní sa vychádza z domácich aj zahraničných odborných publikácií, verejne dostupných on-line materiálov, príslušnej legislatívy a judikátov. Pri spracovaní empirickej časti práce sa vychádza predovšetkým z aktuálnej legislatívy vo vybraných krajinách, ktorými sú Česká republika, Slovensko, Poľsko, Maďarsko, ako krajiny Vyšehradskej štvorky, ďalej Nemecko, Veľká Británia a Čína.

Hlavným cieľom práce je preskúmanie oblasti zdaňovania príjmu obchodných spoločností a ich spoločníkov v ČR. V prvej kapitole teoretickej časti práce je pozornosť venovaná preskúmaniu zdanenia príjmov v Českej republike, pričom okrem daňovej sústavy ČR je tu tiež charakteristika dane z príjmov. V druhej kapitole pojednávam o zdanení príjmov fyzických osôb v Českej republike. Súčasná legislatíva

v oblasti zdanenia príjmov právnických osôb v Českej republike, ktorej znalosť je kľúčová pre správny výpočet dane z príjmov právnických osôb, je predmetom tretej kapitoly. Zdaneniu príjmu obchodných spoločností a ich spoločníkov sa venujem v rámci štvrtej kapitoly. Keďže spoločníci obchodných spoločností sa podieľajú na zisku spoločnosti formou dividend, resp. podielu na zisku, v závere kapitoly je priblížené i jeho zdanenie.

V rámci prvého čiastkového cieľa je mojím cieľom preskúmať medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, čo je predmetom piatej kapitoly. Pozornosť je venovaná Modelovej zmluve OECD, Modelovej zmluve OSN, Modelovej zmluve USA a Modelovej zmluve EÚ. Druhým čiastkovým cieľom je preskúmanie opatrení k zamedzeniu dvojitého zdanenia, čo je obsahom šiestej kapitoly, v rámci ktorej skúmam jednostranné, dvojstranné a viacstranné opatrenia. Tretí čiastkový cieľ má preskúmať metódy zamedzenia dvojitého zdanenia, a to predovšetkým metódu vyňatia, metódu zápočtu dane a metódu odpočtu, čo je obsiahnuté v rámci siedmej kapitoly.

Štvrtým čiastkovým cieľom je v rámci empirickej časti práce v ôsmej kapitole preskúmať a analyzovať právne základy, zásady a daňové kódexy vo vybraných krajinách s identifikovaním spoločných črt, ako i rozdielov v prístupe k zdaňovaniu právnických osôb, resp. dividend vyplácaných spoločníkom obchodných spoločností. Piatym čiastkovým cieľom je v deviatej kapitole porovnať sadzby dane z príjmu právnických a fyzických osôb (vrátane sadzby dane z dividend) vo vybraných štátoch a zhodnotiť, ako tieto sadzby ovplyvňujú celkové daňové zaťaženie spoločností a ich spoločníkov. V rámci deviatej kapitoly sa porovnáva legislatíva v oblasti dane z príjmov právnických a fyzických osôb vo vybraných krajinách.

Cieľom rigoróznejšej práce je zhrnutie a spracovanie najaktuálnejšej legislatívy v oblasti zdanenia príjmov v Českej republike v prípade aktuálne existujúcich foriem obchodných spoločností v ČR. Konkrétne sa vychádza zo zákona č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov. Mojou snahou je tiež porovnanie legislatívy v oblasti zdaňovania príjmov právnických a fyzických osôb vo vybraných krajinách, porovnanie základných indikátorov zdanenia príjmov právnických a fyzických osôb vo vybraných krajinách, pričom pozornosť sa zameriava najmä na krajiny V4, Nemecko, Veľkú Britániu a Čínu. V závere deviatej kapitoly sa napokon navrhnu odporúčania na zlepšenie súčasného stavu v Českej republike.

1 Zdanenie príjmov v Českej republike

V rámci prvej kapitoly sa budem venovať zdaneniu príjmov v Českej republike, pričom považujem za dôležité tiež vymedzenie príslušných pojmov. S týmto súvisí charakteristika dane, daňovej sústavy ČR, rozlíšenie priamych a nepriamych daní a samozrejme, definícia dane z príjmov.

Podľa Müllerovej a Šindelára je daň, ktorá môže byť určená výhradne zákonom, definovaná ako „*neekvivalentá, neúčelová, finančne nenávratná zákonom určená platba do verejného rozpočtu*“. Pojmom neekvivalentná sa rozumie skutočnosť, že za zaplatenú daň dotyčný nedostane žiadne protiplnenie. Neúčelovosť daní znamená, že nie je v právomoci daňovníka ovplyvniť účel použitia danej sumy. Nenávratnosť je charakterizovaná tým, že nie je možné žiadať vrátenie uhradenej dane.¹

Podobne, podľa OECD sú dane definované ako povinné, nevratné platby v prospech verejnej správy. Dane sú nevratné tiež v tom zmysle, že výhody poskytované vládou nie sú zvyčajne úmerné uhradeným daniam. V klasifikácii OECD sú dane klasifikované podľa základu dane nasledovne:

- príjem a zisky;
- povinné príspevky sociálneho zabezpečenia platené verejnej správe, ktoré sa považujú za dane;
- mzdy a pracovná sila;
- nehnuteľnosť;
- tovary a služby;
- iné.²

Podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu „*Termín „daň“, tak ako je vyjadrený v § 59 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov, je termínom vyjadrujúcim „druh dane“, v rámci ktorého môže byť zahrnutých viacero daňových povinností (napr. za rôzne zdaňovacie obdobia, príslušenstvo a pod.), ktorým je spoločné to, že sa týkajú*

¹ MÜLLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností pro všechny s. r. o. a a. s.* Praha : Grada Publishing, 2022, s. 31.

² OECD. *Revenue Statistics 2019. 1965-2018. Special feature: identifying environmentally related taxes in revenue statistics.*

tej ktorej „jednej dane“, resp. "jedného druhu dane" - tu dane z príjmov fyzických osôb.“³

Vláda každej krajiny by mala zohľadniť vplyv daňovej politiky nielen na samotné podnikanie, ale tiež na celé hospodárstvo. Cieľom by malo byť, aby sa pomocou priamych a nepriamych daní získal vysoký zdroj príjmu, avšak na druhej strane, navrhnúť dane z príjmov právnických osôb a celý systém tak, aby došlo k minimálnemu narušeniu ekonomiky, čím sa môže efektívne podporiť celé hospodárstvo.⁴

Priame zahraničné investície majú množstvo pozitívnych dopadov na hospodársky rast daného štátu, ako napr. lepšiu dostupnosť k financiám, manažérske znalosti, resp. dostupnosť moderných technológií. Okrem toho, v prípade ak vďaka priamym zahraničným investíciám dochádza k realizácii úplne nového podnikateľského zámeru, tzv. „na zelenej lúke“, tak dochádza tiež k vytvoreniu nových pracovných príležitostí. Podľa Gallovej sú priame zahraničné investície „vo všeobecnosti považované za jeden z faktorov pozitívne vplyvajúcich na ekonomický vývoj krajiny, do ktorej plynú.“⁵

V publikácii „Annual Growth Survey“, ktorú pravidelne vydáva Európska komisia, sa nachádza zhodnotenie sociálnych a ekonomických východísk, ako aj postup odporúčaný jednotlivým členským štátom v prioritných opatreniach a oblastiach. Komisia v daňovej oblasti odporúčala pre rok 2017 „zavedenie moderných a efektívnych daňových systémov, ktoré môžu podporiť rast a spravodlivosť medzi podnikmi, zvýšiť konkurencieschopnosť podnikov a v konečnom dôsledku viesť k vytvoreniu nových pracovných miest.“⁶

Otázkou je, čo Komisia považuje za moderné a efektívne daňové systémy, resp., aký spôsob zdaňovania môže podporiť rast podnikateľského prostredia či celého hospodárstva. Táto tematika zamestnáva viacero odborníkov, ktorí skúmali napríklad reakcie živnostníkov a mikropodnikateľov na spôsob zdaňovania, prípadne

³ Rozsudek NSS ze dne 18.05.2011, sp. zn. 7 Afs 29/2011 - 248.

⁴ STOJÁKOVÁ, Monika. *Politické a ekonomické dôsledky zníženia sadzby dane z príjmov právnických osôb*. In: BABČÁK, Vladimír, POPOVIČ, Adrián, SÁBO, Jozef. (eds.) 2019. III. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania. Recenzovaný zborník vedeckých prác. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2019, s. 333.

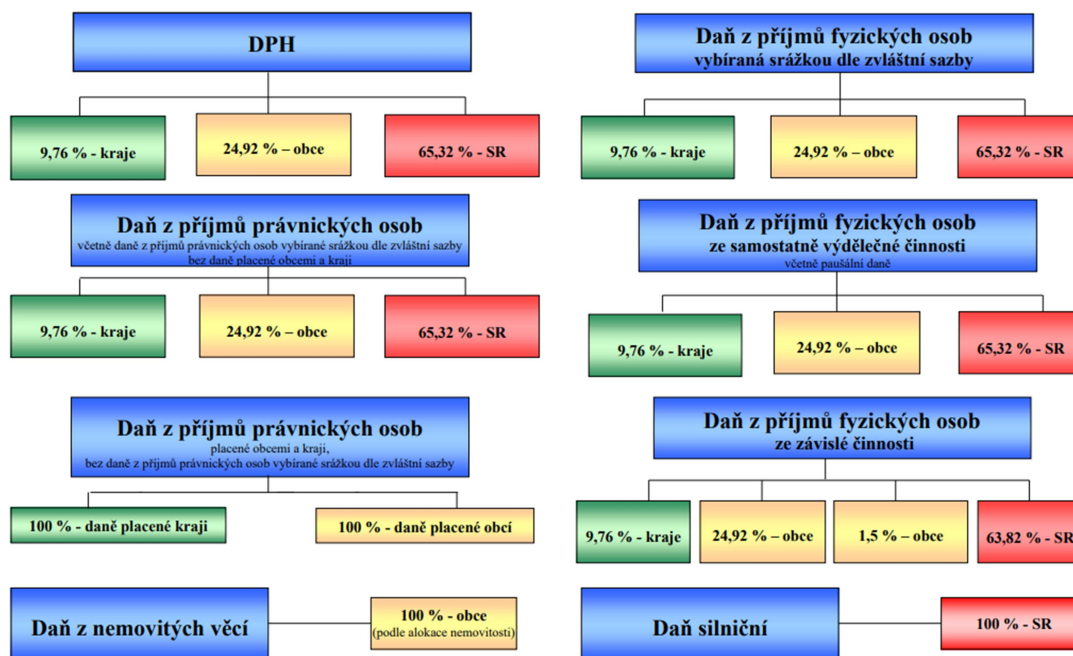
⁵ GALLOVÁ, Zuzana. *Priame zahraničné investície vo vybraných krajinách Balkánu: vtahujú alebo vytlačujú domáce investície*. Český finanční a účetní časopis, 2011, s. 78.

⁶ ŠRENKEL, Ľudovít, SMORADA, Marián. *Analýza finančného zaťaženia podnikania*. Bratislava: Slovak Business Agency, 2017.

sa snažili odhaliť spôsob maximálneho príjmu štátneho rozpočtu vyzbieraných prostredníctvom daní, avšak bez negatívneho vplyvu na podnikateľské prostredie.

Stojanová zistila, že zdanenie, resp. samotné daňové sadzby sú jedným z faktorov, ktoré v značnej miere ovplyvňuje to, kam a koľko investujú živnostníci a mikropodnikatelia, resp. kde budú sústreďovať svoje príjmy. V prípade nižšieho daňového zaťaženia a menšieho zasahovania do majetku jednotlivých subjektov sa môže v konečnom dôsledku pozitívne ovplyvniť štátny rozpočet.⁷

Schéma na nasledujúcom obrázku znázorňuje, rozpočtové určenie daní v ČR od 1. januára 2024, pričom sa uvádza využitie dane z pridanej hodnoty, dane z príjmov fyzických a právnických osôb, cestná daň a daň z nehnuteľných vecí.



Poznámka: SR – štátny rozpočet

Obrázok 1 Schéma rozpočtového určenia daní v ČR od 1.1.2024

Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA. 2024. *Schéma rozpočtového určenia daní od 1.1.2024*. [online].

V prípade dane z príjmov fyzických osôb je zvlášť uvedený prípad samostatne zárobkových osôb, zo závislej činnosti a daň vyberaná zrážkou podľa zvláštnej sadzby.

⁷ STOJÁKOVÁ, Monika. *Politické a ekonomické dôsledky zníženia sadzby dane z príjmov právnických osôb*. In: BABČÁK, Vladimír, POPOVIČ, Adrián, SÁBO, Jozef. (eds.) 2019. III. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania. Recenzovaný zborník vedeckých prác. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2019, s. 333.

Pri dani z príjmov právnických osôb je zvlášť možnosť vrátane dane z príjmov právnických osôb vyberaná zrážkou podľa zvláštnej sadzby bez dane platenej obcami a krajmi a separátne daň platená obcami a krajmi bez dane z príjmov právnických osôb vyberaná zrážkou podľa zvláštnej sadzby.

Všetky vyššie uvedené dane zaraďujeme medzi priame dane. Na nižšie uvedenej schéme je pri každom druhu dane uvedené percento, ktoré získavajú kraje, obce, resp. sú príjmami štátneho rozpočtu.

Dane predstavujú významný zdroj štátneho rozpočtu. Výber daní označil dokonca Ústavný súd za verejný záujem.⁸ Snahou je vytvorenie takého systému, aby sa v maximálnej miere podporil hospodársky rast, a to pri udržaní rozpočtovej disciplíny a znížení rozpočtových deficitov. „*Dá sa odvodiť, že politika dane z príjmu právnických osôb môže do istej miery ovplyvniť spotrebu, investičnú činnosť a zamestnanosť. Vhodný daňový systém môže viesť k optimálnemu rozdeleniu zdrojov a k zvýšeniu hospodárskeho rastu.*“⁹

K podobnému záveru došla aj Európska komisia, t. j. že vysoká miera zdanenia, ale tiež vysoké náklady na prácu a zložitý daňový systém predstavujú vážne prekážky pre investície. Vysoké odvodové a daňové zaťaženie podnikania v minulosti označili za problémovú oblasť v rámci finančného zaťaženia aj slovenskí podnikatelia.¹⁰

1.1 Daňová sústava ČR

Skôr, než sa zameriam na samotné zdanenie príjmov fyzických a právnických osôb, považujem za dôležité aspoň stručne priblížiť daňovú sústavu ČR, ako aj príslušnú legislatívu.

Podľa Müllerovej a Šindelára môžeme daňovú sústavu charakterizovať ako „*súhrn daní vyberaných v určitom štáte za určitý čas*“.¹¹

⁸ *Usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001 sp. zn. II. ÚS 67/2000.*

⁹ STOJÁKOVÁ, Monika. *Politické a ekonomické dôsledky zníženia sadzby dane z príjmov právnických osôb.* In BABČÁK, Vladimír, POPOVIČ, Adrián, SÁBO, Jozef. (eds.) 2019. III. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania. Recenzovaný zborník vedeckých prác. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2019, s. 333.

¹⁰ ŠRENKEL, Ludovít, SMORADA, Marián. *Analýza finančného zaťaženia podnikania.* Bratislava: Slovak Business Agency, 2017.

¹¹ MÜLLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností pro všechny s. r. o. a a. s.* Praha : Grada Publishing, 2022, s. 31.

Ku dňu 1. januára 2023 bola daňová sústava Českej republiky tvorená daňovými povinnosťami, ktoré sú upravené nasledujúcimi zákonmi:

- **priame dane:**

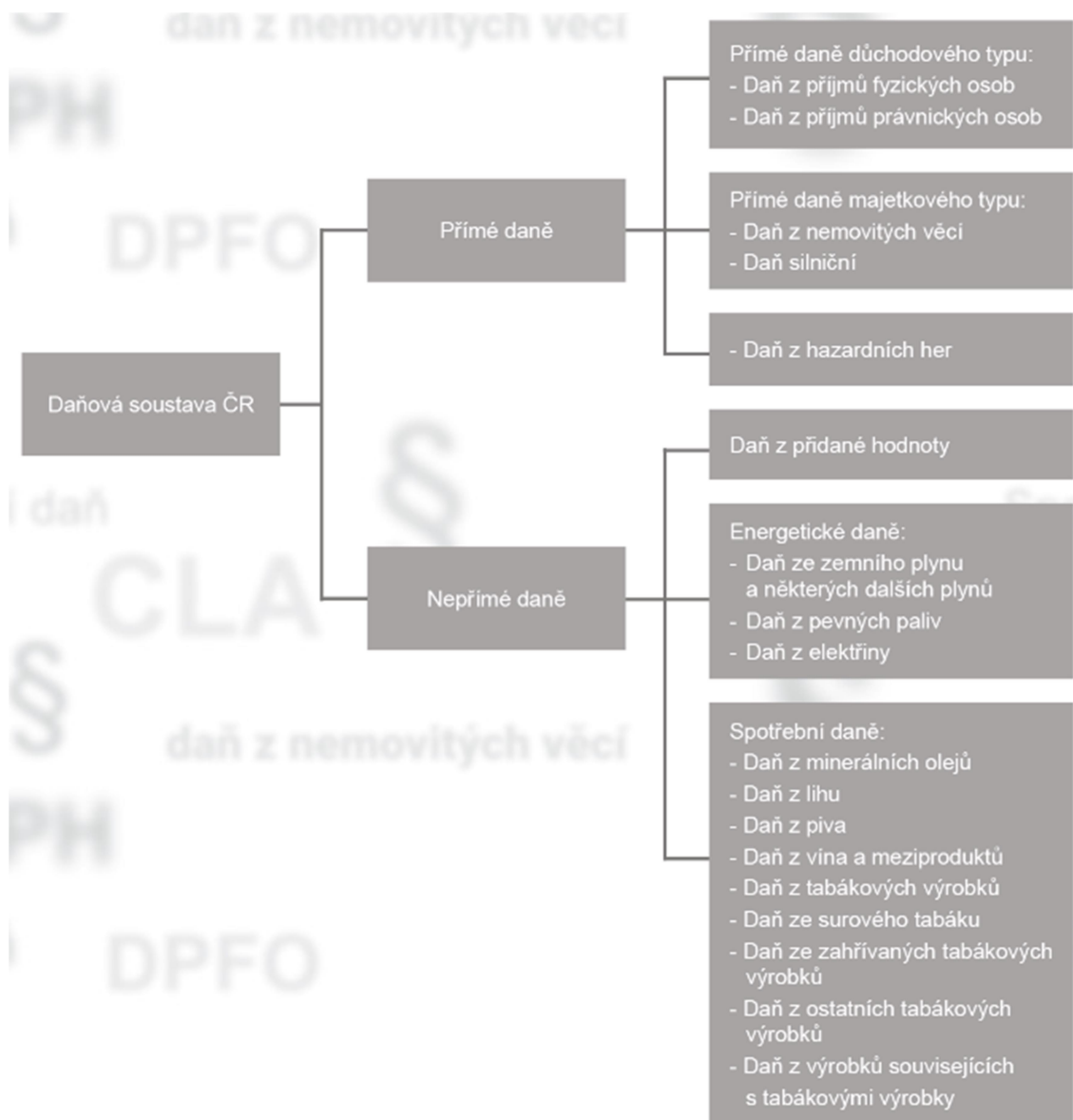
- dane dôchodkového typu - sú upravené zákonom ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov, pričom zahŕňa:
 - daň z príjmov fyzických osôb;
 - daň z príjmov právnických osôb;
- dane majetkového typu - sú upravené zákonom č. 338/1992 Zb. o dani z nehnuteľností, v znení neskorších predpisov a zákonom č. 16/1993 Zb. o cestnej dani, v znení neskorších predpisov;
- daň z hazardných hier – je upravená zákonom č. 187/2016 Zb. o dani z hazardných hier, v znení neskorších predpisov, ktorým sa nahradil odvod z lotérií a podobných hier, pričom predmetom tejto dane sú nielen legálne, ale i ilegálne prevádzkované hry, a to prevádzkované cez internet aj iným spôsobom;

- **nepriame dane:**

- univerzálna daň - je upravená zákonom č. 235/2004 Zb. o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov;
- selektívne dane – sú upravené zákonom č. 353/2003 Zb. o spotrebných daniach, v znení neskorších predpisov (medzi ktoré patria daň z minerálnych olejov, daň z liehu, daň z piva, daň z vína a medziproduktov, daň z tabakových výrobkov, daň zo surového tabaku, daň zo zahrievaných tabakových výrobkov, daň z ostatných tabakových výrobkov, daň z výrobkov súvisiacich s tabakovými výrobkami) a zákonom č. 261/2007 Zb. o stabilizácii verejných rozpočtov, v znení neskorších predpisov (napr. daň zo zemného plynu a niektorých ďalších plynov, daň z pevných palív, daň z elektriny).¹²

¹² Daňová soustava ČR.

Schému daňovej sústavy v ČR ku dňu 1. februára 2024 uvádza schéma na nasledujúcom obrázku.



Obrázok 2 Daňová sústava ČR

Zdroj: *Daňová soustava ČR.*

1.2 Charakteristika dane z príjmov

Ako to vidieť aj zo schémy na Obrázok 2, daň z príjmov fyzických osôb, ako aj daň z príjmov právnických osôb patrí medzi priame dane dôchodkového typu. Právna úprava dane z príjmov, ktorou dochádza k zdaňovaniu príjmov právnických

a fyzických a osôb v ČR je obsiahnutá v zákone ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov.¹³

Daň z príjmov môže byť podľa Mallera definovaná ako daň založená na „zdaniteľných ziskoch“, ktoré sú zas definované ako zisky, z ktorých sa platí daň z príjmov.¹⁴

De lege lata môžeme daň z príjmov charakterizovať ako daň, ktorá je uhrádzaná fyzickými a právnickými osobami, pričom podľa § 5 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov sa za základ dane považuje „*suma, o ktorú prijmy plynúce daňovníkovi v zdaňovacom období presahujú výdavky preukázateľne vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie, pokiaľ ďalej pri jednotlivých príjmoch podľa § 6 až 10 nie je ustanovené inak.*“¹⁵

Za daňové výdavky sa môžu považovať výdavky, resp. náklady použité na zabezpečenie, dosiahnutie a udržanie príjmov podliehajúcich zdaneniu, ktoré daňovník preukázateľne vynaloží a zaúčtuje v účtovníctve. Nemôžu sa však uplatniť tie výdavky, ktoré sa už ako náklady na zaistenie, dosiahnutie a udržanie príjmov uplatnili v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach. V prípade účtovania niektorých účtovných operácii kompenzovane podľa osobitného právneho predpisu, náklady sú posudzované podobne, ako keby sa jednalo o oddelené účtovanie výnosov a nákladov, pričom uznateľnosť nákladov sa obmedzuje výškou príjmov, ktoré s nimi súvisia.¹⁶

¹³ Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmov ve znení pozdějších předpisů.

¹⁴ MALLER, Santosh. *Accounting under Ind AS: An Illustrative Manual*. Dehli : Bloomsbury Publishing, 2021.

¹⁵ § 5 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znení pozdějších předpisů.

¹⁶ § 24 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znení pozdějších předpisů.

2 Zdanenie príjmu fyzickej osoby

Pokiaľ sa mám venovať problematike zdanenia príjmu v obchodných spoločnostiach, musím preskúmať nielen zdanenie príjmov právnickej osoby, ale aj fyzickej osoby, konkrétne ma budú zaujímať predovšetkým podmienky zdanenia príjmov tých fyzických osôb, ktoré sú zakladateľmi daných obchodných spoločností.

2.1 Subjekt dane z príjmov fyzických osôb

Na úvod považujem za dôležité špecifikovať samotný pojem „fyzická osoba“, ktorá je subjektom dane z príjmov fyzických osôb. Fyzickou osobou môžeme nazývať fakticky všetky ľudské bytosti, prirodzené osoby, jednotlivcov, resp. ľudí, ktorí de lege lata môžu byť účastníkmi „*právneho vzťahu prostredníctvom právnej spôsobilosti, pričom je irelevantné, či je štátnym občanom štátu pobytu, cudzincom alebo bezdomovcom.*“¹⁷

Pojmom fyzická osoba je označovaný každý konkrétny daňovník, pričom fyzické osoby musia zo svojich príjmov odvádzať daň z príjmov. Tejto dani podliehajú napr. ich príjmy z pracovnej činnosti, prenájmu hnutel'ných či nehnuteľných vecí a iných príjmov.¹⁸ Podľa § 2 ods. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov sú fyzické osoby považované za „*poplatníkov dane z príjmov fyzických osôb.*“¹⁹

Podľa Müllerovej a Šindelára sa za daňový subjekt považuje osoba, ktorá má povinnosť platiť alebo odvádzať daň, pričom daňové subjekty môžeme rozdeliť na poplatníkov a platcov dane. Poplatníkom dane nazývame fyzickú osobu, ktorej predmet je podrobený dani.²⁰

Poplatníkmi dane z príjmov fyzických osôb sú:

- **daňoví rezidenti** t. j. daňovníci, ktorí majú bydlisko (t. j. miesto, v ktorom má dotýčny stály byt, pričom je možné usudzovať, že má v úmysle sa na danom mieste trvale zdržovať) v ČR alebo sa tam obvykle zdržujú (zdržiavajú

¹⁷ Fyzická osoba. [online].

¹⁸ Podnikatelía A Živnostníci, Viete, Aká Sadzba Dane Z Príjmu Sa Na Vás Vzťahuje? Tu Nájdete Odpovede.

¹⁹ § 2 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmu ve znení pozdějších předpisů.

²⁰ MÜLLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ, Michal. Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností pro všechny s. r. o. a a. s. Praha : Grada Publishing, 2022, s. 31.

sa tu minimálne 183 dní). Tieto osoby v ČR zdaňujú nielen príjmy, ktoré plynú zo zdrojov v Českej republike, ale aj zo zahraničia.

- **daňoví nerezidenti**, t. j. daňovníci nespĺňajúci podmienky v predchádzajúcom bode a na území ČR sa zdržiavajú iba na liečebné či študijné účely, pričom zdaneniu v ČR podlieha iba príjem, ktorý plynie zo zdrojov v ČR.²¹

Zákon ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov presne nestanovuje, či sa za bydlisko považuje iba miesto, ktoré poplatník vlastní, alebo stačí, aby ho mal v prenájme. Za účelom jednotného uplatňovania ustanovení vyššie uvedeného zákona sa podľa stanoviska Generálneho finančného riaditeľstva za stály byt považuje „*byt, ktorý je daňovníkovi kedykoľvek k dispozícii podľa jeho potreby, či už vlastný alebo prenajatý. Tento byt môže byť daňovníkom prenajatý inej osobe formou, ktorá umožňuje podľa potreby daňovníka obnovenie jeho užívania daňovníkom bez oneskorenia. Úmysel daňovníka zdržiavať sa trvalo v stálom byte sa posudzuje vzhľadom na okolnosti jeho osobného a rodinného stavu, t. j. ak v ňom žije tiež napr. s manželkou, deťmi, rodičmi, či ak je byt využívaný v nadväznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnú činnosť), zamestnanie apod.*“²²

Za platcu dane sa považuje fyzická alebo právnická osoba, ktorá musí podľa zákona daň zaplatiť. Poplatník a platca môžu byť totožnou osobou, ale v určitých prípadoch sa môžu líšiť (napríklad v prípade zrážkovej dane či nepriamych daní).²³

2.2 Predmet dane z príjmov fyzických osôb

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov sú predmetom dane z príjmov fyzických osôb:

- príjmy zo závislej činnosti, ktoré sú predmetom § 6 tohto zákona;
- príjmy zo samostatnej činnosti (uvedené v § 7);
- príjmy z kapitálového majetku (obsiahnuté v § 8);
- príjmy z nájmu (bližšie špecifikované v § 9);

²¹ § 2 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

²² GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. 8/2015 F.z., Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²³ MÜLLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností pro všechny s. r. o. a a. s.* Praha : Grada Publishing, 2022, s. 31.

- ostatné príjmy (uvedené v § 10).²⁴

Vyššie uvedené príjmy sa chápu nielen peňažné, ale i nepeňažné príjmy, a to dosiahnuté aj výmenou. V prípade nepeňažného príjmu dochádza k jeho oceňovaniu podľa právneho predpisu, ktorý upravuje oceňovanie majetku alebo ako päťnásobok hodnoty ročného plnenia v prípade, ak dochádza k inému majetkovému prospechu, ktorý sa opakuje ale trvá neurčitú dobu, počas celého života človeka, prípadne dlhšie než 5 rokov.²⁵

Podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu zo dňa 12. 01. 2006 čj. 2 Afs 42/2005 „*Príjmom podliehajúcim dani z príjmov fyzických osôb podľa zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, je zvýšenie majetku daňového poplatníka. Musí sa pritom jednať o príjem skutočný, a nie iba zdanlivý. To znamená, že sa toto zvýšenie majetku musí v právnej sfére daňového poplatníka reálne prejavovať, a to tak, aby bolo pre poplatníka skutočne využiteľné. K nepeňažnému príjmu vlastníka nehnuteľnosti preto nedochádza už v okamihu jej zhodnotenia (tu: rekonštrukcia vykonaná nájomcom na jeho vlastné náklady), ale až v okamihu skutočného obohatenia vlastníka, teda napr. v okamihu ukončenia pôvodného nájomného vzťahu.*“²⁶

Môže sa stať, že vo vyššie uvedenom príklade má poplatník iba zdanlivý nepeňažný príjem z toho, že nájomca na vlastné náklady uskutočnil rekonštrukciu bytu, pretože reálne počas dlhodobého nájmu môže dôjsť k opotrebovaniu nehnuteľnosti v takej miere, že uskutočnená rekonštrukcia už nebude viditeľná a v skutočnosti po ukončení nájomnej zmluvy s dotlačným nájomníkom bude znova nutná rekonštrukcia, t. j. ku skutočnému obohateniu vlastníka napokon vôbec nedôjde. V takomto prípade sa na sumu rekonštrukcie uskutočnenej nájomníkom nemôže prihliadať ako na nepeňažný príjem vlastníka nehnuteľnosti a nebude tak ani predmetom dani z príjmov.

Za predmet dane sa nepovažujú príjmy, ktoré sa získali nadobudnutím podielových listov alebo akcií, ani príjmy získané vydaním podľa platnej legislatívy, ktorá upravuje reštitúciu majetku. Predmetom dane z príjmov nie sú ani pôžičky, úvery, príjmy pochádzajúce z vysporiadania spoločného majetku manželov, príjem pochádzajúci ako spravodlivé zadosťučinenie priznané Európskym súdom pre ľudské

²⁴ § 3 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

²⁵ § 3 ods. 2 a 3 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

²⁶ Rozsudek NSS ze dne 12. 01. 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005.

práva, ktoré musí uhradiť Česká republika. Podrobný zoznam príjmov, ktoré nie sú predmetom dane z príjmov nájdeme v § 3 ods. 4 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov.²⁷

2.3 Oslobodenie od dane z príjmov fyzických osôb

Oslobodenie od dane z príjmov fyzických osôb je predmetom § 4, § 4a, § 4b odst 2, § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov (ZDP), kde sa nachádza rozsiahly zoznam príjmov, ktoré sú oslobodené od dane. Na rozdiel od príjmov, ktoré sa podľa § 3 ods. 4 nepovažujú za predmet dane, príjmy, ktoré sú od dane oslobodené, sú predmetom dane, avšak za splnenia určitých zákonom stanovených podmienok nepodliehajú zdaneniu.

Ako príklad môžem uviesť predaj rodinného domu s pozemkom, v prípade, že bezprostredne pred predajom bol minimálne po dobu dvoch rokov bydliskom predávajúceho. Podobne je od dane z príjmov oslobodený príjem z predaja nehnuteľných vecí alebo z vysporiadania spoluvlastníctva k týmto veciam, ak medzi nadobudnutím a predajom uplynulo aspoň 10 rokov.²⁸

Podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu „*príjem z predaja nehnuteľnej veci, u ktorej daňovník splnil časový test a ktorá súčasne nie je alebo v rozhodnom období pred predajom nebola zaradená do jeho obchodného majetku, je oslobodený od dane ... Citované ustanovenie nedáva daňovníkovi priestor pre úvahy, či oslobodenie uplatní alebo nie,*“²⁹ z čoho vyplýva, že pokiaľ sú splnené zákonom stanovené podmienky pre oslobodenie od dane, má sa oslobodenie od dane automaticky aplikovať.

Ďalej sú od dane oslobodené úroky zo štátneho dlhopisu, ktorý sa vydal rámci rehabilitačného konania o nápravách krívd, jednorazové príjmy, ktoré vyplatil štát osobe, ktorá bola sterilizovaná v rozpore so zákonom, ako aj jednorazové odškodnenia, ktoré štát vyplatil v kontexte mimoriadnej udalosti, ktorá sa stala v areáli muničných skladov Vlachovice-Vrbětice.³⁰

²⁷ § 3 ods. 4 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ § 4 ods. 1 písm. a), b), f) bod 4. - 6. zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ Rozsudek NSS ze dne 11.03.2024, sp. zn. 7 Afs 229/2022 - 32.

³⁰ § 4 ods. 1 písm. a), b), f) bod 4. - 6. zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

K tomu, aby sa na príjem uplatnilo oslobodenie od dane z príjmov fyzických osôb podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu „*nie je podstatné, či je prijatá čiastka označená v zmluve alebo inom dokumente ako náhrada škody či náhrada nemajetkovej ujmy, ale musí skutočne ísť o prijatú náhradu škody alebo nemajetkovej ujmy, teda o sumu zodpovedajúcu vzniknutej škode (§ 442 občianskeho zákonníka) ako ujme v majetkovej sfére poškodeného vyjadriteľné peniazmi či o sumu zodpovedajúcu primeranému zadostučineniu v peniazoch za vzniknutú nemajetkovú ujmu (§ 13 ods. 2 a 3 občianskeho zákonníka). Dôkazné bremeno na preukázanie týchto skutočností nesie daňový subjekt.*“³¹

Z vyššie spomenutého rozsudku jasne vyplýva, že je úlohou príslušného daňovníka dokázať, že daný príjem je skutočne náhradou škody či nemajetkovej ujmy. V prípade dokázania tejto skutočnosti možno daný príjem považovať za príjem oslobodený od dane.

Od dane sú oslobodené okrem iného tiež príjmy získané vo forme služby alebo dávky z nemocenského poistenia, dôchodkového poistenia, finančnej pomoci pre obeť trestnej činnosti, sociálneho zabezpečenia, plnenia z verejného zdravotného poistenia, poisťnej zmluvy, dávky zdravotne postihnutým, dávky pomoci v hmotnej núdzi, dávky štátnej sociálnej podpory, dávky pestúnskej starostlivosti, náhrady spojené s výdavkami v súvislosti s odberom a darovaním krvi či jej zložiek, orgánov, buniek alebo tkanív, štipendiá, príspevku či podpory alebo z prostriedkov odborovej organizácie, príjem v podobe starobného či pozostalostného dôchodku.³²

Oslobodenie od dane sa vzťahuje tiež na príjem pochádzajúci z odplatného prevodu podielu v obchodnej korporácii, pokiaľ medzi nadobudnutím a prevodom uplynula doba 5 rokov, pričom táto doba je skrátená o obdobie, kedy bol poplatník členom danej obchodnej korporácie, resp. o dobu, počas ktorej bol daný podiel majetkom poručiteľa, ak sa jedná o odplatný prevod podielu, ku ktorého nadobudnutiu došlo dedením od poručiteľa, ktorý bol manželom alebo priamym príbuzným.³³

Aplikácia ZDP môže byť problematická v prípade, ak dôjde k prevodu podielu v obchodnej korporácii, keď tento podiel vydal zahraničný subjekt podliehajúci

³¹ *Rozsudek NSS ze dne 29.10.2009, sp. zn. 5 Afs 76/2008 - 93.*

³² § 4 ods. 1 písm. g) – k) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

³³ § 4 ods. 1 písm. q) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

zahraničnej legislatíve. Podiel v obchodnej korporácii sa vo všetkých zahraničných právnych úpravách vyznačuje svojimi vlastnými, často od českej právnej úpravy odlišnými, špecifikáciami.³⁴

Oslobodený od dane je podľa § 4 ods. 1 písm. u) zákona č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov tiež *„príjem z odplatného prevodu cenného papiera, ak presiahne doba medzi nadobudnutím a odplatným prevodom tohto cenného papiera pri jeho odplatnom prevode dobu 3 rokov, a ďalej príjem z podielu pripadajúci na podielový list pri zrušení podielového fondu, ak presiahne doba medzi nadobudnutím podielového listu a dňom vyplatenia podielu dobu 3 rokov; doba 3 rokov sa skracuje o dobu, počas ktorej bol tento cenný papier alebo podiel pripadajúci na podielový list pri zrušení podielového fondu vo vlastníctve poručiteľa, v prípade, že ide o odplatný prevod cenného papiera alebo podielu pripadajúceho na podielový list pri zrušení podielového fondu nadobudnutého dedením od poručiteľa, ktorý bol príbuzným v rade priamej alebo manželom“*.³⁵

Pri oslobodení od dane v prípade predaja cenných papierov sa sleduje celkový súčet príjmov z úplatného prevodu cenných papierov počas zdaňovacieho obdobia a nie jednotlivý úplatný prevod cenného papiera za zdaňovacie obdobie.³⁶

Považujem za nevyhnutné doplniť, že predaj cenných papierov je oslobodený od dane výhradne v tom prípade, ak v danom zdaňovacom období celkové príjmy pochádzajúce z predaja cenných papierov neprekročia sumu 100 000 Kč. Pri prekročení tejto sumy dochádza k zdaneniu všetkých príjmov, nielen časti prevyšujúcej túto hranicu, t. j. v tomto prípade nehovoríme o kĺzavej progresii.³⁷

Od dane sú v prípade príjmov zo závislej činnosti oslobodené napríklad nepeňažné plnenia od zamestnávateľa na odborný rozvoj zamestnanca, ktorý súvisí s predmetom činnosti zamestnávateľa či na rekvalifikáciu, ďalej príspevok na stravovanie poskytnutý zamestnávateľom podľa zákonom stanovených podmienok, nepeňažné plnenie v podobe nealkoholických nápojov, príspevky na športové či kultúrne podujatia, príspevok na tlačené knihy, použitie zariadení starostlivosti o deti

³⁴ HLAVÁČEK, Tomáš. 496/22.3.2017 *Osvobození od daně z příjmů z úplatného převodu cenného papíru zahraničního subjektu*, 2017.

³⁵ § 4 ods. 1 písm. u) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

³⁶ MACHÁČEK, Ivan. *Zdanění (osvobození) příjmů z prodeje cenných papírů*.

³⁷ *Jak správně zdanit příjmy z cenných papírů za rok 2023?*

predškolského veku, využitie služieb a kúpa tovaru liečebného, zdravotníckeho či hygienického charakteru.³⁸

V prípade ostatných príjmov sú podľa § 10 ods. 3 ZDP od dane oslobodené napríklad výhry z hazardných hier pri splnení zákonom stanovených podmienok, bezodplatné príjmy od príbuzného v priamej a vo vedľajšej línii, ak sa jedná o súrodenca, netera, synovca, tetu, strýka, manžela, dieťa manžela, manžela dieťaťa, manžela rodičov alebo rodiča manžela, bezodplatné príjmy od osoby, s ktorou daňovník bezprostredne pred získaním bezodplatného príjmu žil aspoň jeden rok v spoločne hospodáriacej domácnosti alebo bezodplatné príjmy neprevyšujúce v zdaňovacom období sumu 50000 Kč nadobudnuté príležitostne.³⁹

2.4 Základ dane z príjmov fyzických osôb

V prípade fyzických osôb je základom dane z príjmov „suma, o ktorú príjmy plynúce daňovníkovi v zdaňovacom období presahujú výdavky preukázateľne vynaložené na ich dosiahnutie, zaistenie a udržanie“, ⁴⁰ pokiaľ sa nejedná o príjem, ktorý, ako som to uviedla v podkapitole 2.2, nie je predmetom dane, alebo príjem, ktorý je oslobodený od dane (viď podkapitola 2.3).

Pri zistení základu dane sa buď vychádza z výsledku hospodárenia alebo v prípade poplatníkov, ktorí vedú jednoduché účtovníctvo či nevedú účtovníctvo vôbec, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.⁴¹

Podľa vyššie uvedeného by mohlo dôjsť ku chybnnej interpretácii zákona, kedy by si napríklad zamestnanec od príjmu získaného od zamestnávateľa vo forme mzdy chcel zo základu dane odpočítať napríklad náklady na dopravu do práce svojím vlastným automobilom, ako sú náklady na pohonné hmoty, diaľničné známky, poplatky za parkovanie počas pracovnej doby, náklady na opravy atď. V tejto otázke z rozsudku Najvyššieho správneho súdu vyplýva, že možnosť odpočítania výdavkov sa nevzťahuje na všetky fyzické osoby rovnako.

³⁸ § 6 ods. 9 písm. a) – 4) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

³⁹ § 10 ods. 3 písm. a) – c) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁰ § 5 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁴¹ § 23 ods. 2 písm. a) a b) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

„Rovnosť pred ústavou a rovnaké postavenie všetkých (čl. 1 Charty) nie je bezbrehá a je limitované čl. 4 Charty umožňujúcim upraviť medze tejto rovnosti zákonom, ktorý však musí platiť rovnako pre všetky prípady spĺňajúce stanovené podmienky. ... zásada rovnosti je tak limitovaná pravidlom vyjadreným zjednodušene slovami „rovným rovnosť, nerovným nerovnosť“.“⁴²

Najvyšší správny súd dospel k záveru, že *„osobu samostatne zárobkovo činnú (spravidla podnikateľa) a osobu majúcu príjmy iba zo závislej činnosti (spravidla zamestnanca) potom nemožno pre hľadiská zdanenia daní z príjmov v žiadnom prípade pokladať za rovné (už len preto, že každá z nich napĺňa iné požiadavky – čl. 4 ods. 3 Charty). Osoba majúca príjmy iba zo závislej činnosti nemôže svoj daňový základ znižovať ani napr. výdavkami na obstaranie vlastného náradia ... odpismi, apod., zamestnanec nemôže mať spolupracujúcu osobu či prevádzkovať svoju činnosť zamestnanca prostredníctvom zodpovedného zástupcu“.*⁴³

Hoci osoba samostatne zárobkovo činná, aj zamestnanec sú považované za fyzické osoby, majú ex lege odlišné práva i povinnosti, a to aj v prípade určenia základu dane z príjmov fyzických osôb. V prípade fyzickej osoby – podnikateľa – je možnosť odpočítania výdavkov od príjmov, avšak v prípade zamestnanca nie. Zamestnanec však má zákonom garantovaný minimálny základ dane, čo potvrdil tiež verdikt Najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého *„minimálny základ dane je u zamestnancov garantovaný ustanoveniami o minimálnej mzde ... Nežiaduci vplyv minimálneho základu dane na podnikateľov v životných situáciách, ktoré obvykle vedú zamestnancov k dosahovaniu nižších príjmov, je pritom eliminovaný výlukami z minimálneho základu dane“.*⁴⁴

Od základu dane je možné odpočítať tiež *„právoplatne stanovenú daňovú stratu alebo jej časť, a to v 2 zdaňovacích obdobiach bezprostredne predchádzajúcich zdaňovaciemu obdobiu alebo obdobia, za ktoré sa podáva daňové priznanie, za ktoré sa daňová strata stanoví, alebo v 5 zdaňovacích obdobiach bezprostredne nasledujúcich po období, za ktoré sa daňová strata stanovuje.“*⁴⁵

⁴² Rozsudek NSS ze dne 15.05.2008, sp. zn. 2 Afs 14/2008 - 70.

⁴³ Rozsudek NSS ze dne 15.05.2008, sp. zn. 2 Afs 14/2008 - 70.

⁴⁴ Rozsudek NSS ze dne 15.05.2008, sp. zn. 2 Afs 14/2008 - 70.

⁴⁵ § 34 ods. 1 zákona č. České národní rady 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

V prípade dane z príjmov fyzických osôb je zdaňovacím obdobím kalendárny rok.⁴⁶ Fyzická osoba je povinná podať do zákonom stanoveného termínu daňové priznanie za predchádzajúci kalendárny rok, čo potvrdil aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu, ktorý sa vyjadril tiež k povinnosti podania daňového priznania, a to nasledovne: „*Povinnosť podať daňové priznanie k dani z príjmov fyzických osôb vzniká v roku nasledujúcom po uplynutí zdaňovacieho obdobia (kalendárneho roku), ku ktorému sa daňové priznanie vzťahuje. Ak je zdaňovacím obdobím rok 2001, vzniká povinnosť podať daňové priznanie k dani z príjmov fyzických osôb v roku 2002.*“⁴⁷

Podľa uznesenia Najvyššieho súdu „*aj keď pri dani z príjmov fyzických osôb zákon stanovuje ročné zdaňovacie obdobie, táto skutočnosť sama o sebe neznamena, že je vylúčené naplnenie zákonného znaku pokračovania v trestnom čine spočívajúceho v „blízkej súvislosti časovej“ v zmysle § 89 ods. 3 tr. zák., pokiaľ páchatel túto daň skrúti v dvoch alebo viacerých po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.*“⁴⁸

Najvyšší súd vyššie uvedeným uznesením rozhodol, že pokiaľ dôjde k trestnému činu v podobe krátenia dane, resp. v danej trestnej činnosti sa pokračuje, rozhodujúcim nie je len moment dokonania činu v podobe krátenia dane v danom zdaňovacom období, ale je potrebné zohľadniť i začiatok a priebeh kompletného konania, ako napr. vyhotovenia fingoovaných faktúr, na základe ktorých si páchatel znížil základ dane či ich účtovná evidencia.

„*Za splnenie ďalších zákonných podmienok môže byť skrátenie tejto daňovej povinnosti v dvoch alebo viacerých po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach posúdené ako pokračovanie v trestnom čine skrátenia dane, poplatku a podobné povinné platby podľa § 148 ods. 1 tr. zák. spáchané dvoma alebo viacerými čiastkovými útokmi.*“⁴⁹

V prípade, že má v zdaňovacom období daňovník súbežne viac než jeden druh príjmu uvedených v § 6 až 10 ZDP, k výpočtu základu dane dochádza súčtom čiastkových základov dane príslušných druhov príjmov podľa ustanovení § 5 ods. 1 ZDP.⁵⁰ Podrobné podmienky určenia základu dane nájdeme v § 23 ZDP.

⁴⁶ § 16b zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁷ Rozsudek NSS ze dne 15.05.2007, sp. zn. 2 Aps 5/2006.

⁴⁸ Usnesení NS ze dne 23.06.2004, sp. zn. 11 Tdo 640/2004.

⁴⁹ Usnesení NS ze dne 23.06.2004, sp. zn. 11 Tdo 640/2004.

⁵⁰ § 5 ods. 2 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

2.5 Položky upravujúce základ dane z príjmov fyzických osôb

Ako som uviedla v predchádzajúcej podkapitole, určenie základu dane je prvotným krokom pri výpočte samotnej dane z príjmov fyzických osôb. Z príjmov, ktoré podliehajú zdaneniu je možné určité, zákonov stanovené, položky odpočítať, čím sa zníži základ dane a následne tiež samotná daň. Medzi položky upravujúce základ dane z príjmov fyzických osôb môžeme zaradiť tiež príjmy oslobodené od dane (viď podkapitola 2.3).

Vo všeobecnosti daň z príjmov fyzických osôb sa dá znížiť viacerými spôsobmi. Nemusí sa jednať výhradne o uplatnenie výdavkov, ktoré súvisia s príjmami podliehajúcimi zdaneniu, ale napríklad tiež využitím nasledujúcich možností:

- nezdaniteľných častí základu dane (§ 15 ZDP);
- odpočítateľných položiek ako napr. výdavky na odborné vzdelanie, vedu a výskum či daňovej straty (§ 34 ZDP);
- zliav na dani (§ 35 ZDP);
- daňového zvýhodnenia na deti.⁵¹

V prípade ak daňovník neuplatní daňovú stratu za minulé zdaňovacie obdobie a už došlo správcom dane k domeraniu dane za dané zdaňovacie obdobie, už dodatočne nemôže uplatniť svoj nárok na odpočítanie danej položky ako daňovej straty, ako to vyplýva z rozsudku Najvyššieho správneho súdu zo dňa 16.10.2008, podľa ktorého *„daňový subjekt, ktorý neuplatnil odpočítateľnú položku v podobe daňovej straty z minulých zdaňovacích období (§ 34 ods. 1 zákona č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov) v riadne podanom daňovom priznaní k dani z príjmov za príslušné zdaňovacie obdobie a ktorému bola následne za toto obdobie správcom dane domeraná daň, ktorú nemôže po právoplatnosti dodatočného platobného výmeru správca dane uplatňovať túto daňovú stratu v dodatočnom daňovom priznaní na nižšiu daň, než bola stanovená týmto dodatočným platobným výmerom.“*⁵²

Základ dane sa dá znížiť hodnotou darov (bezodplatného plnenia) v zdaňovacom období, kedy došlo k jeho preukázateľnému poskytnutiu. Medzi dary môžeme zaradiť tiež nepenažné bezodplatné plnenia v podobe služieb, ku ktorých oceneniu (v prípade

⁵¹ BRYCHTA, Ivan. *Položky snižující zdanění FO*, 2024.

⁵² *Rozsudek NSS ze dne 16.10.2008, sp. zn. 5 Afs 27/2008 - 67.*

neznalosti ich ceny) dochádza v súlade s príslušným zákonom. Pokiaľ došlo k zahrnutiu hodnoty bezodplatnej služby do výdavkov, musí dôjsť k ich úprave.⁵³

V podobe daru je možné odpočítať tiež bezodplatné darovanie krvi, ktoré sa ohodnocuje čiastkou 3 000 Kč alebo darovanie krvotvorných buniek či orgánu, ktorým sa dá znížiť základ dane o 20 000 Kč, avšak pri podaní daňového priznania je nutné doložiť potvrdenie o poskytnutí daru.⁵⁴

K uplatneniu nezdaniteľnej časti základu dane sa môžu darcovia krvi uchýliť od roku 2015, a to podľa § 15 ods. 1 ZDP, avšak iba ak im boli uhradené iba preukázané cestovné náhrady v kontexte s odberom podľa platnej legislatívy. Doklad potvrdzujúci poskytnutie bezodplatného plnenia musí obsahovať príjemcu bezodplatného plnenia, predmet, hodnotu a účel bezodplatného plnenia, ako aj dátum poskytnutia.⁵⁵

Od základu dane je možné odpočítať okrem iného tiež hodnotu bezodplatného plnenia, ktorý sa poskytol organizačným zložkám štátu, krajom, obciam, právnickým osobám majúcich sídlo v ČR či zákonom stanoveným fyzickým osobám, ktoré majú bydlisko v Českej republike atď.⁵⁶

Ďalšou položkou, ktorou je možné znížiť základ dane sú úroky zo stavebného sporenia, z úveru alebo hypotekárneho úveru, ktorý poplatník využil na bytové potreby. Celkovo je odpočítateľná čiastka od 1. januára 2021 vo výške 150 000 Kč, pričom ak sa bytové potreby obstarali skôr, tam je možné odpísať sumu 300 000 Kč, a to aj pri neskoršom refinancovaní.⁵⁷

Odčítať zo základu dane je možné tiež zaplatené životné poistenie, zaplatené odborové príspevky, výdavky na výskum a vývoj, vzdelávanie,⁵⁸ produkty sporenia na starobu, dlhodobý investičný produkt, poistenie dlhodobej starostlivosti atď. V rámci poistenia dlhodobej starostlivosti je od roku 2024 možné uplatniť v podobe nezdaniteľnej časti základu dane maximálne čiastku 48 000 Kč/rok, s tým, že tento limit obsahuje tiež potenciálne príspevky na kompletne produkty na starobu.⁵⁹

⁵³ VESELKA, Jaroslav. 2023. *Položky snižující základ daně z příjmů a daňové slevy u fyzických osob z hlediska Pokynu GFŘ D-5*, 2023.

⁵⁴ KRAUSOVÁ, Lucie. *Jak si snížit základ daně – odečitatelné položky*, 2020.

⁵⁵ VESELKA, Jaroslav. 2023. *Položky snižující základ daně z příjmů a daňové slevy u fyzických osob z hlediska Pokynu GFŘ D-59*, 2023.

⁵⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. 2023b. *Obecné informace*.

⁵⁷ BRYCHTA, Ivan. *Položky snižující zdanění FO*, 2024.

⁵⁸ KRAUSOVÁ, Lucie. *Jak si snížit základ daně – odečitatelné položky*, 2020.

⁵⁹ BRYCHTA, Ivan. *Položky snižující zdanění FO*, 2024.

Podľa Ústavného súdu je ukladanie daní príslušnými finančnými orgánmi v súlade s Ústavou, pokiaľ dochádza ku zdaneniu príjmov vychádzajúcich z nákladov, ktoré boli skutočne vynaložené na ich dosiahnutie. Z tohto dôvodu majú finančné orgány právo „*neuznať výdavky uplatnené daňovým subjektom, ktoré s jeho podnikateľskou činnosťou nesúvisia alebo sú neprimerané. Bez tejto kontroly by daňové subjekty mohli uplatňovať akékoľvek výdavky. Štát by potom len s ťažkosťami plnil svoje úlohy, lebo by nemohol vyberať dane z príjmov v dostatočnej výške.*“⁶⁰

2.6 Sadzba dane z príjmov fyzických osôb

Sadzba dane z príjmov fyzických osôb sa líši podľa výšky príjmu. Pokiaľ je základ dane menší než 36 násobok priemernej mzdy, sadzba dane činí 15 %. V prípade vyššieho základu dane sa aplikuje 23 %-ná sadzba dane.⁶¹

Z uvedeného vyplýva, že v prípade zdanenia príjmov fyzických osôb dochádza k progresívnemu zdaňovaniu, t. j. suma, ktorá prekročí stanovený limit podlieha vyššej sadzbe dane. Čím vyšší základ dane daná osoba má, tým vyššiu daň zaplatí, pričom nad danou hranicou dôjde k výraznejšiemu nárastu dane z príjmov, než keby bola sadzba dane jednotná.

2.7 Zľavy na dani

Ďalšou možnosťou, ako znížiť daň z príjmov fyzických osôb sú zľavy na dani, pre fyzické osoby podľa ustanovení § 35, 35a, § 35b a § 35ba zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov. Daň, ktorá sa za zdaňovacie obdobie vypočítala, sa daňovníkovi znižuje o základnú zľavu vo výške 30 840 Kč, ktorá je v súčasnosti platná na zdaňovacie obdobie 2023. V prípade zľavy na dani podľa § 35ba ods. 1 písm. b) až f) môže daňovník uplatniť zníženie o sumu, ktorá je „*vo výške jednej dvanástiny za každý kalendárny mesiac, na ktorého začiatku boli podmienky na uplatnenie nároku na zníženie dane splnené.*“⁶²

Okrem samotného daňovníka je možné uplatniť zľavu tiež na manžela,⁶³ ktorá je vo výške 24 840 Kč. Podmienkou je, že manžela musí žiť s daňovníkom v spoločne hospodáriacej domácnosti a jeho príjem za dané zdaňovacie obdobie nepresahuje

⁶⁰ Usnesení Ústavního soudu ze dne 23.04.2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000.

⁶¹ § 16 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁶² FINANČNÍ SPRÁVA. 2023b. *Obecné informace.*

⁶³ § 35bb zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

68 000 Kč. Ak má manžel priznaný nárok na preukaz zdravotne ťažko postihnutého označený symbolom ZŤP/P, je možné využiť zľavu vo výške dvojnásobku sumy 24 840 Kč.⁶⁴

Za splnenia zákonom stanovených podmienok je možné uplatniť základnú zľavu na invaliditu vo výške 2 520 Kč, rozšírenú zľavu na invaliditu vo výške 5 040 Kč, zľavu na držiteľa preukazu ZŤP/P vo výške 16 140 Kč, zľavu na študenta vo výške 4 020 Kč, zľavu za umiestnenie dieťaťa odpovedajúce výške výdavkov, ktoré daňovník dokáže preukázať, že vynaložil v danom zdaňovacom období za umiestnenie dieťaťa v predškolskom zariadení a danú sumu neuplatnil ako výdavok podľa § 24 ZDP. V prípade každého vyživovaného dieťaťa je možné uplatnenie zľavy maximálne do výšky minimálnej mzdy, ktorá činila na rok 2023 sumu maximálne 17 300 Kč. Pokiaľ dochádza k vyživovaniu dieťaťa viacerými daňovníkmi, ktorí žijú v jednej spoločne hospodáriacej domácnosti, túto zľavu smie v danom zdaňovacom období uplatniť iba jeden z nich.⁶⁵

V prípade nerezidentov je možné uplatniť nezdaniateľné časti základu dane (podľa § 15 ZDP), daňového zvýhodnenia na dieťa (podľa § 35c ZDP), zľavy na invaliditu (podľa § 35ba ods. 1 písm. c) až e) ZDP) a zľavu na manžela (podľa § 35ba ods. 1 písm. b) ZDP), iba ak sú splnené nasledujúce dve podmienky:

- daňový rezident je z jedného z členských štátov EÚ alebo zo štátu EHP (Európsky hospodársky priestor) a v rokoch 2022 a 2023 mali výnimku tiež daňoví rezidenti z Ukrajiny, ktorým bol poskytnutý dar,
- v prípade ak v danom roku tvoria jeho príjmy pochádzajúce zo zdrojov v ČR minimálne 90 % jeho celkových celosvetových príjmov (okrem príjmov, z ktorých sa vyberá zrážková daň alebo ktoré nepodliehajú zdaneniu.⁶⁶

⁶⁴ FINANČNÍ SPRÁVA. 2023b. *Obecné informace.*

⁶⁵ FINANČNÍ SPRÁVA. 2023b. *Obecné informace.*

⁶⁶ BRYCHTA, Ivan. *Položky snižující zdanění FO*, 2024.

3 Zdanenie príjmu právnickej osoby

V rámci tretej kapitoly sa zameriam na zdanenie príjmu právnickej osoby, ktoré sa v jednotlivých krajinách radikálne odlišuje. Líšia sa nielen samotné sadzby daní, ale i všeobecné podmienky zdanenia príjmov, výpočet základu dane, ako i to, kto, a za akých podmienok podlieha tomuto druhu dane. V úvode považujem za dôležité definovať samotný pojem „právnická osoba“.

Právnickou osobou sa označuje „organizácia osôb alebo majetku, ktorá sa vytvára na určitý účel a ktorej objektívne právo priznáva vlastnú právnu subjektivitu. Obvykle je to podnik, organizácia, nadácia, ktorá je spôsobilá k právam a povinnostiam, má teda právnu subjektivitu.“⁶⁷

Zjednodušene, za právnické osoby sa môžu z daňového hľadiska označovať v rámci podnikateľského sektora predovšetkým obchodné spoločnosti.⁶⁸ Podľa § 20 ods. 1 nového občianskeho zákonníka č. 89/2012 Zb. sa za právnickú osobu považuje „organizovaný útvar, o ktorom zákon ustanovuje, že má právnu osobnosť, alebo ktorého právnu osobnosť zákon uzná. Právnická osoba môže bez zreteľa na predmet svojej činnosti mať práva a povinnosti, ktoré sa zlučujú s jej právnou povahou.“⁶⁹

Medzi právnické osoby sa môžu zaradiť korporácie, fundácie a ústavy. Korporácie sa dajú ďalej rozdeliť na spolky a obchodné korporácie, ku ktorým zaraďujeme obchodné spoločnosti a družstvá (ako aj európske družstvo).⁷⁰

3.1 Subjekt dane z príjmov právnických osôb

Podľa § 17 ods. 1 písm. a) až h) zákona č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov sú poplatníkmi dane v prípade dane z príjmov právnických osôb:

- právnické osoby;
- organizačné zložky štátu;
- podielové fondy podliehajúce zákonu o investičných spoločnostiach a investičných fondoch;

⁶⁷ Právnická osoba.

⁶⁸ Podnikatelia A Živnostníci, Viete, Aká Sadzba Dane Z Príjmu Sa Na Vás Vztahuje? Tu Nájdete Odpovede.

⁶⁹ § 20 ods. 1 nového občianskeho zákonníka č. 89/2012 Sb.

⁷⁰ ČECH, Hynek. 2 Základní právní formy podnikání ve vztahu k financování.

- podfondy akciových spoločností, ktoré majú premenlivý základný kapitál a podliehajú zákonu o investičných spoločnostiach a investičných fondoch;
- fondy dôchodkových spoločností;
- trustový fond podľa Občianskeho zákonníka;
- jednotky, ktoré sa podľa právneho poriadku krajiny, v ktorej sú zriadené či založené, považujú za poplatníka;
- fond, ktorý spravuje Garančný systém finančného trhu podľa príslušného zákona.⁷¹

Podobne, ako v prípade dane z príjmov fyzických osôb, aj pri právnických osôb môže byť daňovníkom:

- **daňoví rezidenti ČR** – sídlo alebo miesto svojho vedenia majú na území ČR, čím chápeme adresu miesta, z ktorého sa uskutočňuje riadenie daňovníka. Pre daňových rezidentov ČR platí povinnosť zdanit' všetky príjmy, t. j. nielen príjmy, ktoré plynú zo zdroja v ČR, ale tiež príjmy zo zahraničných zdrojov. Daňovník, ktorý nie je považovaný za právnickú osobu, avšak je zriadený či založený podľa českých právnych predpisov, má sídlo na území ČR.
- **daňoví nerezidenti** - nemajú sídlo v ČR alebo sú za daňových nerezidentov považovaní na základe medzinárodných zmlúv. Pre daňových nerezidentov platí povinnosť zdanit' iba príjmy plynúce zo zdrojov v ČR.⁷²

Z rozhodnutia Najvyššieho súdu zo dňa 15. novembra 2005 vyplýva, že „zákon môže v zmysle tohto ustanovenia stanoviť, že určitý subjekt je právnickou osobou, nielen tým, že ho vo svojom ustanovení za právnickú osobu vyhlási, ale aj tým, že danému subjektu, hoci ho za právnickú osobu výslovne neoznačuje, prizná vlastnosti, ktorými sa právnické osoby charakterizujú (tým, že stanovuje, že určitý subjekt má atribúty právnej subjektivity, tj spôsobilosť na práva a povinnosti a spôsobilosť na právne úkony)“⁷³

⁷¹ § 17 ods. 1 písm. a) až h) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁷² § 17 ods. 2 až 4 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁷³ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 15. listopadu 2005, sp. zn. 21 Cdo 165/2005.

3.2 Predmet dane z príjmov právnických osôb

V prípade príjmov právnických osôb sledujeme príjmy, ktoré pochádzajú z podnikateľskej činnosti či inej zárobkovej aktivity. Osobitnú kategóriu týkajúcu sa nielen právnických, ale i fyzických osôb, tvorí príjem z podielu na zisku (dividend), ktorý je zdaňovaný podľa osobitných sadzieb.⁷⁴

Podľa § 18 ods. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov sú predmetom dane právnických osôb „*príjmy zo všetkých činností a z nakladania so všetkým majetkom, ak nie je ďalej ustanovené inak.*“⁷⁵

Zvláštne ustanovenia týkajúce sa predmetu dane osobných obchodných spoločností a ich spoločníkov ustanovuje § 18b ods. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov, podľa ktorého sa za predmet dane v. o. s. považujú len príjmy, z ktorých sa daň vyberá osobitnou sadzbou dane, čo neplatí pre stanovenie základu dane z príjmov právnických či fyzických osôb v prípade spoločníka v. o. s. U komplementára k. s. či spoločníka v. o. s. sa za predmet dane považujú tiež príjmy k. s. a v. o. s.⁷⁶

Mnohí, hlavne z radov podnikateľov, nesúhlasia s nadmerným zdaňovaním príjmov právnických osôb. Následne dochádza k zakladaniu spoločností v daňových rajoch, aby sa dané firmy vyhli daňovej povinnosti v krajinách, kde žijú zriaďovatelia, resp. spoločníci týchto organizácií, a kde by tam založená spoločnosť ex lege podliehala dani z príjmov právnických osôb.

3.3 Oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb

Príjmy, ktoré sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, sa zaraďujú medzi príjmy podliehajúce zdaneniu, t. j. sú považované za predmet dane, sú však od dane zároveň oslobodené. V prípade týchto príjmov nemusia daňovníci podávať daňové priznanie. Na oslobodené príjmy si daňovník nemôže uplatňovať daňové náklady či odpisy majetku, t. j. výdavkami s nimi spojenými si nesmie znížiť ostatné zdaniteľné príjmy. Z tohto dôvodu, pokiaľ má daňovník príjmy oslobodené od dane a tiež príjmy podliehajúce zdaneniu, pre obe kategóriu musí evidovať výdavky zvlášť,

⁷⁴ Podnikatelia A Živnostníci, Viete, Aká Sadzba Dane Z Príjmu Sa Na Vás Vzťahuje? Tu Nájdete Odpovede.

⁷⁵ § 18 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁶ § 18b ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

čo môže byť v určitých prípadoch komplikované, keď daný výdaj má súvis s viacerými druhmi príjmov.⁷⁷

Oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb je predmetom § 19 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov. Oslobodené od dane sú napríklad výnosy z kostolných zbierok alebo členské príspevky prijaté podľa štatútu, stanov, zakladateľských či zriaďovacích listín akceptované:

- záujmovými združeniami právnických osôb, v rámci ktorých výkon činnosti či prevádzkovanie predmetu podnikania nie je podmienené členstvom;
- spolkami, ktoré nie sú považované za európsku politickú nadáciu ani organizáciu zamestnávateľov;
- odborovými organizáciami;
- politickým hnutím, politickými stranami, prípadne európskou politickou stranou;
- profesnými komorami, ktoré majú nepovinné členstvo, pričom Hospodárska komora ČR a Agrárna komora ČR tvoria výnimku.⁷⁸

Od dane sú ďalej podľa zákonom stanovených podmienok oslobodené napríklad úrok z preplatku, príjem plynúci dlžníkovi v reorganizácii, náhrada za vecné bremeno (služobnosť), príjem nájomného, príjmy do fondov, príjmy vyberané zrážkou podľa osobitnej sadzby dane do inštitúcii dôchodkového poistenia alebo fondu dôchodkovej spoločnosti či úrokové príjmy niektorých daňovníkov (napr. Česko-nemeckého fondu budúcnosti, zdravotných poisťovní, orgánov štátnej správy či samosprávy, atď.).⁷⁹ Medzi príjmy oslobodené od dane patria tiež podiely na zisku, ktoré vypláca dcérska spoločnosť, ako český daňový rezident, materskej spoločnosti.⁸⁰

V nasledujúcich prípadoch je oslobodenie príjmov fyzických a právnických osôb zhodné:

- príjmy z úrokov v dôsledku preplatkov, ktoré zavinil správca dane alebo orgán sociálneho zabezpečenia;
- príspevky určené na likvidáciu elektroodpadu a elektrozariadení;
- príjmy pochádzajúce z náhrady za vyvlastnenie či za vecné bremeno (služobnosť);

⁷⁷ LAMPOVÁ, Daniela, MEDEK, Josef. *Osvobození od daně z příjmů*, 2024.

⁷⁸ § 19 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁹ LAMPOVÁ, D. - MEDEK, J. 2024. *Osvobození od daně z příjmů*.

⁸⁰ MORÁVEK, Zdeněk. *8.1.1.3 Příjmy osvobozené od daně z příjmů*, 2024.

- príjmy, ktoré plynú z odpisu dlhov v rámci oddĺženia či reorganizácie.⁸¹

3.4 Základ dane z príjmov právnických osôb

V prípade právnických osôb je základom dane z príjmov „rozdiel, o ktorý príjmy, s výnimkou príjmov, ktoré nie sú predmetom dane, a príjmov oslobodených od dane, prevyšujú výdavky (náklady), a to pri rešpektovaní ich vecnej a časovej súvislosti v danom zdaňovacom období; rozdiel sa upraví podľa tohto zákona.“⁸²

U právnických osôb sa zdaňovacie obdobie môže líšiť od toho, ktoré zákon stanovuje pre fyzické osoby. Okrem kalendárneho roka, ktorý je zdaňovacím obdobím tiež pre fyzické osoby, sa v prípade právnických osôb môže aplikovať aj hospodársky rok, účtovné obdobie (pokiaľ je dlhšie než 12 mesiacov nasledujúcich nepretržite po sebe) alebo obdobie začínajúce rozdelením či fúziou obchodnej korporácie, alebo prevodu imania na niektorého zo spoločníkov a končí posledným dňom kalendárneho alebo hospodárskeho roka, v ktorom sa stal prevod či premena účinnými.⁸³

Rovnako, ako v prípade dane z príjmov fyzických osôb, aj právnické osoby majú povinnosť podať daňové priznanie. Podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu „aj daňovník dane z príjmov právnických osôb, ktorému nevznikla v konkrétnom zdaňovacom období daňová povinnosť k tejto dani, je povinný podľa § 38m ods. 1 zákona č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, podať daňové priznanie za toto zdaňovacie obdobie, ak nejde o jednu z výnimiek z tejto povinnosti taxatívne vymedzených v § 38mb tohto zákona.“ Nestačí, ak namiesto podania daňového priznania právnická osoba iba oznámi správcovi dane skutočnosť, že v danom zdaňovacom období mu k tejto dani nevznikla daňová povinnosť.⁸⁴

Pri zistení základu dane sa u daňovníkov, ktorí vedú účtovníctvo sa vychádza z výsledku hospodárenia a v prípade daňovníkov, ktorí nevedú účtovníctvo alebo vedú jednoduché účtovníctvo z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.⁸⁵

⁸¹ LAMPOVÁ, Daniela, MEDEK, Josef. *Osvobození od daně z příjmů*, 2024.

⁸² § 23 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁸³ FINANČNÍ SPRÁVA. 2023a. *Obecné informace*.

⁸⁴ *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 08.03.2024, sp. zn. 5 Afs 47/2022 - 29.*

⁸⁵ § 23 ods. 2 písm. a) a b) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

3.5 Položky upravujúce základ dane

Podobne ako v prípade fyzických osôb, aj v prípade právnických osôb je možné zo základu dane odpočítať určité položky. Okrem skôr spomínaných položiek, ktoré sú oslobodené od dane (viď podkapitola 3.3), možno od základu dane odpočítať tiež položky uvedené v § 34, § 20 ods. 7 a 8 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov.

Zvláštne podmienky sú v kontexte položiek upravujúcich základ dane ex lege ustanovené pre verejne prospešných daňovníkov (okrem poskytovateľov zdravotných služieb, obce, kraje, profesijné komory a daňovníkov, ktorí vznikli, aby obhajovali a chránili podnikateľské záujmy svojich členov, avšak nemajú status organizácie zamestnávateľov), ktorí majú možnosť zníženia dane až o 30 %, avšak nanajvýš o sumu vo výške 1 000 000 Kč. Podmienkou je, aby tieto prostriedky, ktoré získajú úsporou na dani použili v nasledujúcom zdaňovacom období za účelom krytia výdavkov, resp. nákladov, ktoré súvisia s výkonom nepodnikateľských činností. Pokiaľ suma 30 %, ktorou by sa znížil základ dane je nižšia než 300 000 Kč, dá sa odpočítať maximálne suma 300 000 Kč, a to nanajvýš do hodnoty výšky základu dane. V prípade verejných vysokých škôl, ústavov či všeobecne prospešných spoločností považovaných ex lege za súkromné vysoké školy, resp. v prípade verejných výskumných inštitúcií je možné zníženie základu dane až o 30 %, a to max. o 3 000 000 Kč. Aj v prípade týchto organizácií platí pravidlo, že takto ušetrené prostriedky sa musia v nasledujúcom zdaňovacom období použiť na krytie výdavkov prípadne nákladov na výskumné, vedecké, umelecké alebo vývojové činnosti, resp. vzdelávanie. Pokiaľ suma 30 %, ktorou by sa znížil základ dane je nižšia než milión českých korún, je možnosť odpočítania sumu maximálne vo výške 1 000 000 Kč, a to max. do hodnoty výšky základu dane.⁸⁶

Právnické osoby môžu základ dane znížiť odčítaním hodnoty bezodplatného plnenia, ktoré poskytl organizačným zložkám štátu, krajom, obciam, právnickým osobám majúcich sídlo v ČR a právnickým osobám, ktoré usporadúvajú verejné zbierky podľa príslušného zákona. Účelom bezodplatného plnenia v takomto prípade musí byť vzdelávanie, veda, vývoj, výskum, školstvo, kultúra, požiarna ochrana, na políciu, ochranu zvierat, ochranu a podporu mládeže, ďalej na charitatívne, zdravotnícke,

⁸⁶ § 2 ods. 7 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

sociálne, humanitárne, ekologické, športové, telovýchovné či náboženské účely. Patria sem tiež bezodplatné plnenia poskytnuté politickým hnutiam a stranám, európskym politickým nadáciami a stranám, fyzickým osobám, ktoré majú bydlisko v ČR a poskytujú zdravotné služby, prípadne prevádzkujú školské zariadenia, školy, zariadenia na ochranu ohrozených druhov zvierat či ochranu opustených zvierat za účelom financovania daných zariadení, ďalej fyzickým osobám, ktoré majú bydlisko v ČR a poberajú invalidný dôchodok, resp. ho poberali v dobe priznania starobného dôchodku, ďalej pre maloleté deti závislé na cudzej starostlivosti podľa príslušnej legislatívy na nákup zdravotníckych pomôcok, a to maximálne do výšky, ktorú nehradí zdravotná poisťovňa či na nákup osobitnej pomôcky, a to maximálne do výšky nehradenej prostredníctvom príspevku zo štátneho rozpočtu, ako tiež na majetok, ktorý týmto osobám uľahčuje zaradenie do zamestnania a vzdelávanie, ak je suma bezodplatného plnenia minimálne vo výške 2000 Kč. Podobný postup je v prípade bezodplatného plnenia za účelom financovania eliminácie následkov v dôsledku živelných pohrôm na území členských štátov EÚ či EHS. Hodnotou bezodplatného plnenia hmotného majetku je maximálne jej zostatková cena a v prípade ostatného majetku hodnota uvedená v účtovníctve de lege lata. Celkovo je možné odpočítanie max. 10 % zo základu dane, ktorý je znížený podľa § 34, výnimkou zdaňovacieho obdobia skončiacieho v období od 1. marca 2020 do 28. februára 2022, počas ktorého sa ex lege umožnilo celkovo odpočítať maximálne 30 % základu dane, ktoré sa znížilo podľa § 34. Túto možnosť nemôžu využiť verejnoprospešní daňovníci.⁸⁷

Napokon základ dane, ktorý sa znížil podľa § 20 ods. 7 a 8, je zaokrúhlený na celé tisícky Kč smerom dole.⁸⁸

3.6 Sadzba dane z príjmov právnických osôb

Dôležitým faktorom zdaňovania príjmov právnických osôb je samotná sadzba, ktorá sa má aplikovať, a pomocou ktorej sa daň počíta ako súčin sadzby dane a základu dane, od ktorého sa odčítajú odpočítateľné položky, ako i položky znižujúce základ dane. Podľa § 21 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov:

- sadzba dane je 19 % s výnimkou prípadov, ak je to ex lege stanovené inak;

⁸⁷ § 2 ods. 8 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁸ § 2 ods. 11 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

- sadzba dane je v prípade základného investičného fondu 5 %;
- sadzba dane je 0 % v prípade inštitúcie dôchodkového poistenia či fondu dôchodkovej spoločnosti okrem dôchodkových alebo podobných spoločností, ktoré obhospodarujú fondy, ktoré sa podobajú na fondy dôchodkového poistenia;
- na samostatný základ dane špecifikovaný v § 20b, ktorý sa zaokrúhli smerom dole na celé tisíc koruny, sa aplikuje 15 %-ná sadzba dane;
- v prípade základu dane pochádzajúceho z neočakávaných ziskov sa uplatní 60 %-ná sadzba dane.⁸⁹

Podľa viacerých odborníkov (Samuelson (1954), Tiebout (1956), Zodrow a Mieszkowski (1986), Wilson (1986)) by mala byť optimálna sadzba dane z kapitálu pre malú otvorenú ekonomiku nulová. Mnohí kvôli tomuto faktu spochybňujú užitočnosť zdaňovania právnických osôb a viacero autorov (Gordona (1992), (Weichenrieder (2005), de Mooij (2005), Sørensen (2007)) sa venuje skúmaniu základných výhod a nevýhod existencie zdaňovania právnických osôb.⁹⁰

Existuje však množstvo dôvodov, prečo dochádza ku zdaňovaniu príjmov právnických osôb, ako napr. potreba príjmu štátnej pokladnice či súvis s výhodami, ktoré využívajú nielen fyzické, ale aj právnické osoby, ako napr. využívanie verejných statkov (infraštruktúra, vzdelávanie pracovníkov a pod.), preto platba v podobe daní sa môže javiť ako kompenzácia za verejné služby. *„Tieto stanoviská, aj keď sú atraktívne, sú niekedy spochybňované z dôvodu slabého a skôr nepriameho prepojenia medzi využívaním týchto služieb a stanovením základu dane z príjmu právnických osôb, pretože PO svojim spôsobom „vlastnia“ jednotlivcov, ktorí sú tiež zdanení, čo predstavuje riziko dvojitého zdanenia.“*⁹¹

3.7 Zľavy na dani z príjmov právnických osôb

Ďalšou možnosťou zníženia dane z príjmov právnických osôb sú zľavy na dani, a to podľa ustanovení § 35, 35a, § 35b zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov.

⁸⁹ § 21 ods. 1 až 5 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁰ NICODÈME, Gaëtan. J. A. *Corporate Income Tax and Economic Distortions*, 2008.

⁹¹ NICODÈME, Gaëtan. J. A. *Corporate Income Tax and Economic Distortions*, 2008.

Právnická osoba môže uplatniť zľavu na dani za príslušné zdaňovacie obdobie, resp. za kratšie zdaňovacie obdobie, za ktoré podáva daňové priznanie vo výške 18 000 Kč za každého zamestnanca, ktorý je zdravotne postihnutý, resp. pomernú časť z danej sumy v prípade, že výsledný priemerný ročný počet týchto zamestnancov je desatinné číslo. Pokiaľ právnická osoba zamestnáva zamestnanca s ťažším zdravotným postihnutím, za každého z nich môžu uplatniť zľavu vo výške 60 000 Kč, resp. pomernú časť z danej sumy, v prípade že výsledný priemerný ročný počet týchto zamestnancov je desatinné číslo.⁹²

Spoločníci verejnej obchodnej spoločnosti, komplementár komanditnej spoločnosti a komanditná spoločnosť môžu využiť zľavy podľa § 35 ods. 1 písm. a) a b) zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov výhradne vo výške sumy odpovedajúcej pomeru medzi nich rozdeleného základu dane zisteného za k. s., resp. v. o. s..⁹³

Základ dane môže daňovník znížiť tiež o zľavu za zastavenú exekúciu, a to vo výške odpovedajúcej výške náhrady, ktorú exekútor za dané zdaňovacie obdobie priznal v rámci zastavenej exekúcie, pokiaľ pohľadávka, ktorá bola predmetom exekúcie, neprevyšovala sumu 1 500 Kč za splnenia zákonom stanovených podmienok.⁹⁴

Ďalej môže zľavu na dani využiť pri splnení zákonom stanovených podmienok tiež daňovník, ktorý de lege lata dostal prísľub investičného stimulu a na základe toho začal podnikat' a stal sa registrovaným daňovníkom k dani z príjmov právnických osôb, a to, „vo výške súčinu sadzby dane podľa § 21 ods. 1 a základu dane podľa § 20 ods. 1, zníženého o položky podľa § 34 a § 20 ods. 8 a o rozdiel, o ktorý úrokové príjmy zahrňané do základu dane podľa § 20 ods. prevyšujú s nimi súvisiace výdavky (náklady).“⁹⁵

3.8 Samostatný základ dane z príjmov právnických osôb

Samostatný základ dane je tvorený všetkými príjmami z podielov na zisku, podielov na likvidačnom zostatku, resp. podobných plnení, ako aj z vyrovnávajúcich

⁹² § 35 ods. 1 písm. a) a b) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁹³ § 35 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁴ § 35 ods. 4 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁵ § 35a ods. 1 písm. a) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

podielov, a to vrátane dane, ktorá bola zrazená v zahraničí, ktoré v príslušnom zdaňovacom období plynú rezidentom zo zdrojov v cudzine, mimo príjmov oslobodených od dane.⁹⁶

Príjem, ktorý pochádza z podielu na likvidačnom zostatku, z vyrovnávajúceho podielu či z obdobného plnenia, ktorý sa zahrnul do samostatného základu dane, sa zníži o nadobúdaciú cenu podielu na danej obchodnej spoločnosti. Podobný postup sa aplikuje tiež v prípade daňovníka podľa § 17 ods. 4, pokiaľ príjmy z vyrovnacích podielov, z podielov na zisku, podielov na likvidačnom zostatku či podobné plnenia, ktoré pochádzajú zo zdrojov v zahraničí sú pričítané jeho stálej prevádzkárni, ktorá sa nachádza v ČR. Výnimku spod tohto ustanovenia tvoria fondy dôchodkovej spoločnosti.⁹⁷

V prípade spoločníka v. o. s. či komplementára k. s. sa do samostatného základu dane zahŕňa tiež časť príjmov danej spoločnosti podľa § 20b ods. 1 zákona č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov, ktorá sa stanoví nasledovne:

- v prípade spoločníka v. o. s. v totožnom pomere, ako sa rozdeľuje zisk na základe spoločenskej zmluvy, v opačnom prípade rovným dielom;
- u komplementára k. s. v zhodnom pomere, ako je de lege lata rozdeľovaný zisk či strata k. s. na daného komplementára.⁹⁸

Podľa Finančnej správy „*uplatnenie zliav na dani na túto daň zákon o daniach z príjmov výslovne vylučuje. Daň je súčasťou výslednej dane vypočítanej v daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb. Daň zo samostatného základu dane sa však nezahŕňa do poslednej známej daňovej povinnosti na účely stanovenia záloh.*“⁹⁹

⁹⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. 2023a. *Obecné informace.*

⁹⁷ § 20b ods. 1 písm. a) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁸ § 20b ods. 2 písm. a) a b) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daniach z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁹ FINANČNÍ SPRÁVA. 2023a. *Obecné informace.*

4 Zdanenie príjmu obchodných spoločností a ich spoločníkov

V rámci štvrtej kapitoly zameriam pozornosť na zdanenie príjmu obchodných spoločností a ich spoločníkov. V Českej republike existuje viacero foriem obchodných spoločností, pričom každá z nich má určité špecifické charakteristiky, spôsob založenia, fungovania, ako aj zrušenia.

Podľa § 1 ods. 1 zákona č. 90/2012 Zb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), v znení neskorších predpisov „*obchodnými korporáciami sú obchodné spoločnosti (ďalej len „spoločnosť“) a družstvá.*“¹⁰⁰

Z vyššie uvedeného vyplýva, že česká legislatíva vníma pojmy „obchodná spoločnosť“ a „spoločnosť“ ako synonymá. V rámci mojej práce budem ďalej oba pojmy chápať rovnako. Obchodná spoločnosť (spoločnosť) je spolu s družstvami zahrnutá pod pojmom „obchodná korporácia“, pričom zákon ďalej špecifikuje jednotlivé spoločnosti nasledovne.

Podľa § 1 ods. 2 totožného zákona „*spoločnosťami sú verejná obchodná spoločnosť a komanditná spoločnosť (ďalej len „osobná spoločnosť“), spoločnosť s ručením obmedzeným a akciová spoločnosť (ďalej len „kapitálová spoločnosť“) a európska spoločnosť a európske hospodárske záujmové združenie.*“¹⁰¹

Z vyššie uvedenej citácie som došla k záveru, že česká legislatíva nezaraďuje európsku spoločnosť a európske hospodárske záujmové združenie ani medzi osobné, ani medzi kapitálové spoločnosti.

„*Spoločnosťou sa rozumie akákoľvek obchodná spoločnosť,*“¹⁰² či už verejná alebo osobná, pričom za osobnú spoločnosť sa považuje spoločnosť, ktorú vlastní súkromná osoba, resp. osoby. Za verejnú obchodnú spoločnosť považujeme akúkoľvek inú spoločnosť v porovnaní s osobnou spoločnosťou.¹⁰³

¹⁰⁰ § 1 ods. 1 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰¹ § 1 ods. 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

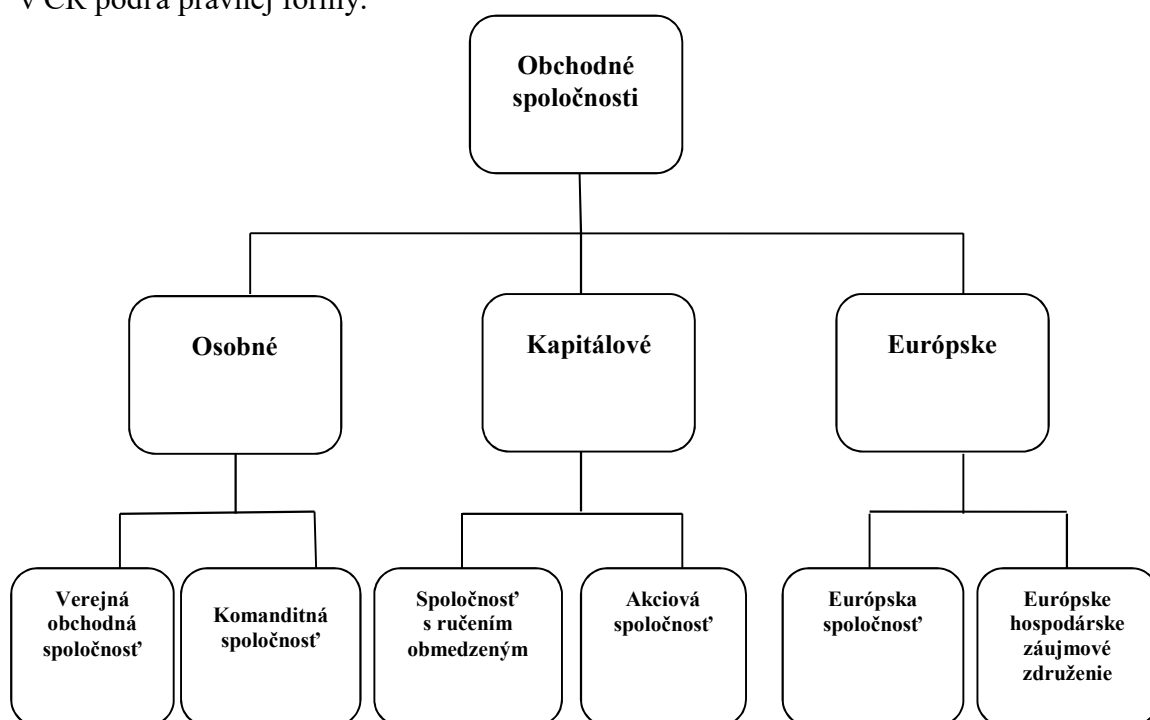
¹⁰² OECD. *Jak na to: Řízení konfliktů zájmů ve veřejném sektoru*, 2006, s. 50.

¹⁰³ Por. § 1 ods. 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů. a OECD. *Jak na to: Řízení konfliktů zájmů ve veřejném sektoru*, 2006, s. 50.

Existuje viacero spôsobov delenia spoločností. V rámci mojej práce považujem za dôležité uviesť rozdelenie obchodných spoločností podľa právnej formy. Podľa § 1 ods. 2 zákona o obchodných korporáciách v znení neskorších predpisov uvádzam nasledujúce členenie obchodných spoločností:

- osobné (verejná obchodná spoločnosť a komanditná spoločnosť);
- kapitálové (akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným);
- európske (európska spoločnosť a európske hospodárske záujmové združenie).¹⁰⁴

Schéma na nasledujúcom obrázku uvádza členenie obchodných spoločností v ČR podľa právnej formy.



Obrázok 3 Členenie obchodných spoločností podľa právnej formy

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa § 1 ods. 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znení pozdějších předpisů.

V rámci mojej práce ďalej zameriam pozornosť na obchodné spoločnosti, ktoré sa zakladajú za určitým cieľom, okrem iného, aby sa pre majiteľa zabezpečil potrebný zisk, aby firmy plnili svoj cieľ a poslanie, dokázali rozvíjať svoje postavenie na trhu a budovať si imidž. K splneniu stanovených cieľov je nevyhnutné efektívne a dobré riadenie a správa podniku, ako aj vhodné stanovené pravidlá.¹⁰⁵

¹⁰⁴ § 1 ods. 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znení pozdějších předpisů.

¹⁰⁵ ZÁLEŽÁKOVÁ, Eliška, VOGL, Michaela. *Manažment vecí verejných*, 2015.

Pre osobné spoločnosti je charakteristické, ako tomu nasvedčuje aj ich označenie, že vlastníci sa osobne zúčastňujú na aktivitách a riadení spoločnosti. Obvykle sa jedná o rodinné firmy, pričom nielen spoločnosť, ale aj jej vlastníci ručia za záväzky spoločnosti celým svojím majetkom.

Kapitálové spoločnosti sa vyznačujú tým, že jednotliví spoločníci do nej vložia kapitálový vklad a za záväzky spoločnosti ručia do výšky tohto vkladu, nie celým svojím majetkom. Celým majetkom ručí samotná kapitálová spoločnosť. Jednotliví spoločníci musia vytvoriť zákonom stanovené riadiace orgány a ich samotná účasť na riadení spoločnosti sa uskutočňuje cez tieto orgány. Samozrejme, napr. v prípade spoločnosti s ručením obmedzeným nie je vylúčené, aby boli spoločníci zároveň aj konateľmi spoločnosti. Podobne, v prípade akciovej spoločnosti môže byť spoločník, v podobe fyzickej osoby, i predsedom predstavenstva alebo predsedom, či členom dozornej rady atď.

4.1 Zdanenie obchodných spoločností

Zdanenie jednotlivých obchodných spoločností závisí okrem iného tiež od druhu spoločnosti, pričom na základe zákona o obchodných korporáciách sa rozlišujú nasledujúce právne formy obchodných spoločností, ktorým sa budem podrobnejšie venovať v nasledujúcich podkapitolách:

- verejnú obchodnú spoločnosť;
- komanditnú spoločnosť;
- spoločnosť s ručením obmedzeným;
- akciovú spoločnosť.¹⁰⁶

4.1.1 Verejná obchodná spoločnosť

Ako som to uviedla v predchádzajúcej časti, verejná obchodná spoločnosť sa zaraďuje medzi osobné obchodné spoločnosti, pre ktoré je charakteristické najmä to, že spoločníci sa osobne podieľajú na vedení spoločnosti, pričom podľa § 2 ods. 1 zákona č. 90/2012 Zb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných

¹⁰⁶ § 1 ods. 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

korporáciách), v znení neskorších predpisov „*osobná spoločnosť môže byť založená len za podnikateľským účelom alebo za účelom správy vlastného majetku.*“¹⁰⁷

Verejnou obchodnou spoločnosťou je podľa § 95 ods. 1 zákona č. 90/2012 Zb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), v znení neskorších predpisov „*spoločnosť aspoň dvoch osôb, ktoré sa zúčastňujú na jej podnikaní alebo správe jej majetku a ručia za jej dlhy spoločne a nerozdielne.*“¹⁰⁸ pričom podľa § 96 „*firma obsahuje označenie „verejná obchodná spoločnosť“, ktoré môže byť nahradené skratkou „ver. obch. spol.“ alebo „v. o. s.“.*“ V prípade, ak je obsahom firmy meno minimálne jedného spoločníka, stačí doplniť „a spol.“¹⁰⁹

V. o. s. musí byť založená minimálne dvoma osobami, a to bez ohľadu na to, či sa jedná o fyzickú alebo právnickú osobu. Vzájomné právne pomery jednotlivých spoločníkov sú špecifikované v spoločenskej zmluve, pričom pokiaľ sa v nej vyslovene neuvádza inak, tak majú spoločníci zhodné podiely.¹¹⁰

Pri vytvorení osobnej spoločnosti, akou je aj verejná obchodná spoločnosť, dochádza k spojeniu zručností, skúseností, osobných vlastností, praxe a ďalších schopností minimálne dvoch osôb, čím je možné dosiahnuť synergický efekt, kedy celková suma zručností, schopností a daností vzniknutej spoločnosti prevyšuje súčet zručností, schopností a daností osôb podieľajúcich sa na vytvorení danej spoločnosti. V prípade osobnej spoločnosti môžeme hovoriť o tíme cielene zostaveného podľa predstáv osôb, ktoré ju vytvorili, t. j. spoločníkov spoločnosti. Pokiaľ vychádzame z vyššie uvedeného, tak je zrejmé, že hlavným cieľom pri vytvorení verejnej obchodnej spoločnosti nie je spojenie kapitálu spoločníkov, ale osobných vlastností každého z nich. Spoločníci v. o. s. nemajú povinnosť vložiť finančné prostriedky a ex lege sa nepredpokladá ani vytváranie obligatórnych orgánov.¹¹¹

Jednotliví spoločníci môžu do spoločnosti vložiť nepeňažné aj peňažné vklady, ktoré sa stávajú majetkom spoločnosti. Za záväzky spoločnosti spoločníci ručia celým

¹⁰⁷ § 2 ods. 1 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁸ § 95 ods. 1 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁹ § 96 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁰ § 97 ods. 1 a 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹¹¹ BECKOVÁ, Dominika. *Vnútorne štruktúrovanie a delegácia rozhodovacích právomocí medzi členmi orgánu obchodnej spoločnosti, delegácia rozhodovania navonok*, 2015, s. 20.

svojim majetkom, rovnako ako aj samotná verejná obchodná spoločnosť, ktorá býva vhodne zvoleným typom obchodnej spoločnosti vo sfére obchodu a remesiel, napríklad v prípadoch, kedy odborná kvalifikácia alebo majetok dotýčajúcej osoby nie je dostatočná na podnikanie na základe živnostenského oprávnenia.¹¹²

Podľa § 112 ods. 1 celkový zisk, strata, a v prípade existencie iných vlastných zdrojov k rozdeleniu i tie, sa medzi spoločníkmi delia rovným dielom, pokiaľ spoločenská zmluva neurčí iné pomery.¹¹³ Na základe Dôvodovej správy k zákonu č. 33/2020 Zb. „*Vo verejnej obchodnej spoločnosti musí vždy, ak sa dosiahne zisk, dôjsť k jeho rozdeleniu neobmedzene ručiacim spoločníkom; tejto požiadavke zodpovedá aj skutočnosť, že zisk sa daní nie na úrovni spoločnosti, ale u jednotlivých spoločníkov. To platí aj pre časť zisku pripadajúcu na komplementára.*“¹¹⁴

Z vyššie uvedeného vyplýva jednoznačne povinnosť rozdelenia zisku, t. j. spoločníci nemajú možnosť rozhodnúť opačne, že k rozdeleniu zisku nedôjde vôbec. Majú iba možnosť v rámci spoločenskej zmluvy upraviť pomer, v akom medzi nimi dôjde k rozdeleniu zisku.

V prípade verejnej obchodnej spoločnosti, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb, sú predmetom dane výlučne tie príjmy, z ktorých sa daň vyberá osobitnou sadzbou dane v súlade s § 36 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov. Základ dane sa počíta z výsledku hospodárenia, ktorý je upravený o prevod podielov spoločníkom v. o. s., pričom za dané účtovné obdobie sa celý výsledok hospodárenia prevedie na spoločníkov, či už sú nimi fyzické alebo právnické osoby, a tie následne daný podiel zdania. Dôsledkom je „nulový“ základ dane z príjmov právnických osôb, a tým pádom v. o. s. nemá žiadnu daňovú povinnosť. Nemá dokonca ani povinnosť podávať daňové priznanie, avšak musí byť registrovaná ako daňovník dane z príjmov právnických osôb, pričom prihlášku k registrácii musí podať u príslušného správcu dane najneskôr do 15 dní odo dňa, kedy vznikla.¹¹⁵

¹¹² HYRŠLOVÁ, Jaroslava, KLEČKA, Jiří. *Ekonomika podniku*, 2008.

¹¹³ § 112 ods. 1 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 33/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech a další související zákony.

¹¹⁵ Por. FINANČNÍ SPRÁVA. *Osobní společnosti*. a § 38mb písm. c) zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

4.1.2 Komanditná spoločnosť

Komanditná spoločnosť sa môže, podobne ako verejná obchodná spoločnosť, zaradiť medzi osobné obchodné spoločnosti. Ako som to uviedla v úvode kapitoly, pri tomto druhu spoločností sa vlastníci osobne angažujú na činnosti spoločnosti a jej riadení.

Komanditnou spoločnosťou je podľa § 118 ods. 1 zákona č. 90/2012 Zb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), v znení neskorších predpisov „spoločnosť, v ktorej aspoň jeden spoločník ručí za jej dlhy obmedzene (ďalej len „komanditista“) a aspoň jeden spoločník neobmedzene (ďalej len „komplementár“).“¹¹⁶

Z tohto ustanovenia sa dá všimnúť istá podoba s verejnou obchodnou spoločnosťou, v rámci ktorej ex lege spoločníci ručia za záväzky spoločnosti celým svojím majetkom. Na druhej strane, vidieť tiež podobu so spoločnosťou s ručením obmedzeným, kde jednotliví spoločníci ručia za záväzky spoločnosti iba do výšky vkladu, ktorý nesplatili. Minimálny počet spoločníkov je v tomto prípade stanovený na dve osoby.

Spoločník komanditnej spoločnosti ručiaci za záväzky spoločnosti iba do výšky svojho nesplateného vkladu sa označuje pojmom komanditista. Do spoločnosti musí vložiť vklad v stanovenej výške, aká bola určená v spoločenskej zmluve. Ten spoločník komanditnej spoločnosti, ktorý za záväzky spoločnosti ručí celým svojím majetkom, sa nazýva komplementár.¹¹⁷

Zisk komanditnej spoločnosti je rozdelený medzi komplementárov a spoločnosť, a to v pomere ako je to stanovené v spoločenskej zmluve. Pokiaľ rozdelenie zisku spoločenská zmluva nešpecifikuje, delí sa na polovicu. Komanditisti si medzi sebou rozdelia časť zisku pripadajúcej spoločnosti po zdanení, a to v pomere svojich podielov.¹¹⁸ Komplementári si „časť zisku pripadajúci na komplementáre ... medzi sebou rozdelia rovným dielom (ak zo spoločenskej zmluvy nevyplýva niečo iné).“¹¹⁹

¹¹⁶ § 118 ods. 1 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znení pozdějších předpisů.

¹¹⁷ MARÔNEK, Ján. *Výhody a nevýhody k. s. - komanditnej spoločnosti*, 2020.

¹¹⁸ § 126 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znení pozdějších předpisů.

¹¹⁹ HYRŠLOVÁ, Jaroslava, KLEČKA, Jiří. *Ekonomika podniku*, 2008, s. 21.

Zisk je medzi komanditistov rozdelený v pomere, v akom sú ich vklady. Samozrejme, spoločenská zmluva môže určiť odlišné rozdelenie zisku po zdanení, ktoré pripadá na komanditistov. Rovnako sa môže špecifikovať rozdelenie zisku pripadajúcej na komplementáre medzi jednotlivých komplementárov priamo v spoločenskej zmluve.

Označenie „komanditná spoločnosť“ musí byť obsiahnuté v obchodnom mene spoločnosti, pričom je možné použiť skratku „k. s.“ alebo „kom. spol.“. V prípade, ak je meno komanditistu súčasťou obchodného mena spoločnosti, *„ručí za dlhy spoločnosti ako komplementár.“*¹²⁰

Komanditná spoločnosť, podobne ako verejná obchodná spoločnosť je daňovníkom dane z príjmov právnických osôb, avšak rozsah predmetu dane nepodlieha takému obmedzeniu ako v prípade v. o. s. Základom dane je výsledok hospodárenia (VH) upravený o prevod podielov VH komplementárom k. s. Základ dane, ktorý sa stanoví podľa § 23 - 33 z zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov, ako i daňová strata, sú znížené o sumu, ktorá pripadá komplementárom. V prípade odpočítateľných položiek, zliav na dani a položiek, ktorými sa znižuje základ dane, je rovnaký postup, pričom k. s. má možnosť uplatniť len sumy, ktoré pripadajú na komanditistov. V prípade hodnoty bezodplatného plnenia, ktorú poskytla k. s. na špecifické účely, dochádza k rozdeleniu na k. s. a komplementára v totožnom pomere, v akom je znížený základ dane, t. j. o sumu, ktorá pripadá

na komplementárov, resp. zľava dani sa v prípade k. s. uplatňuje len vo výške zodpovedajúcej pomeru, v akom sa rozdelil základ dane, ktorý bol za k. s. zistený. Na tlačive daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb sa pri k. s. vyplňuje tiež tabuľka, v ktorej sú niektoré položky rozdelené na sumy, ktoré pripadajú na komanditistov a na komplementárov. Následne, komplementár (fyzická alebo právnická osoba) zdaňuje prevedený podiel samostatne.¹²¹

4.1.3 Spoločnosť s ručením obmedzeným

Spoločnosť s ručením obmedzeným sa zaraďuje medzi kapitálové obchodné spoločnosti, pre ktoré je charakteristické, že jednotliví spoločníci do nej vložia svoj

¹²⁰ § 118 ods. 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹²¹ FINANČNÍ SPRÁVA. *Osobní společnosti.*

vklad. V prípade týchto spoločností nie je ex lege stanovená podmienka aktívnej angažovanosti spoločníkov na vedení spoločnosti.

V Českej republike bolo v roku 2021 celkovo registrovaných 534 371 firiem, z čoho 95 % (507 400) boli spoločnosti s ručením obmedzeným a iba 5 % (1 025) bolo akciových spoločností.¹²²

Podľa § 132 ods. 1 zákona č. 90/2012 Zb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), v znení neskorších predpisov v prípade spoločnosti s ručením obmedzeným zodpovedajú za jej dlhy „spoločníci spoločne a nerozdielne do výšky, v akej nesplnili vkladové povinnosti podľa stavu zapísaného v obchodnom registri v čase, keď boli veriteľom vyzvaní na plnenie.“¹²³

Podľa môjho názoru je možné si všimnúť istú podobnosť s komanditnou spoločnosťou, v rámci ktorej časť spoločníkov (komplementári) ručia za záväzky spoločnosti celým svojim majetkom, a časť spoločníkov (komanditisti) iba do určitej sumy (tzv. „komanditní suma“), ktorá je uvedená v spoločenskej zmluve. V tomto prípade je to samotná spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá ručí celým svojim majetkom a jednotliví spoločníci ručia (podobne ako komanditisti vo v. o. s.) iba do výšky svojho nesplateného vkladu.

Ustanovenie § 132 ods. 2 stanovuje povinné označenie obchodného mena spoločnosti ako „spoločnosť s ručením obmedzeným“, pričom je možné použiť skratku „s. r. o.“ alebo „spol. s r. o.“.¹²⁴

Základné imanie (základní kapitál), ktoré sa musí v prípade spoločnosti s ručením obmedzeným vytvárať povinne a jeho výška je následne zapísaná do obchodného registra, je tvorené vopred určenými vkladmi jednotlivých spoločníkov.¹²⁵

V prípade spoločnosti s ručením obmedzeným je ex lege stanovená povinnosť kapitálovej účasti jednotlivých spoločníkov v podobe ich vkladov aspoň vo výške 1 Kč, pokiaľ to nie je v spoločenskej zmluve stanovené odlišne. Vklad jednotlivých

¹²² DUN & BRADSTREET. *Loni vzniklo v Česku o desatinu víc firem než v roce 2020, 2022.*

¹²³ § 132 ods. 1 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁴ § 132 ods. 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁵ § 36 písm. c) zákona č. 513/1991 Sb. Obchodní zákoník.

spoločníkov sa stáva majetkom s. r. o. a jednotliví spoločníci s ním už nemôžu voľne disponovať, ani ho v období existencie spoločnosti žiadať späť.¹²⁶

Spoločník má možnosť do spoločnosti vložiť namiesto finančných zdrojov nepenažný vklad, ktorý „*ocení znalec vybraný zo zoznamu znalcov vedeného podľa iného právneho predpisu.*“¹²⁷

V podobe nepenažného vkladu sa do spoločnosti môže vložiť napríklad výrobné zariadenie, budova, automobil, ktoré obvykle majú vyššiu hodnotu. Ďalšou možnosťou je informačno-technologické vybavenie, softvér, licencie a pod. Ex lege je aj v tomto prípade stanovená podmienka, že minimálna hodnota vkladu jednotlivých spoločníkov musí byť vo výške aspoň 1 Kč. V Českej republike sa v spoločenskej zmluve môže umožniť, aby spoločník vlastnil viac podielov, dokonca i rozličných druhov.¹²⁸

Problematikou, či sa v prípade nepenažného vkladu môže považovať za jeden vklad súbor vecí, sa zaoberal Strapáč, podľa ktorého „*ako nepenažný vklad môže byť do spoločnosti vložený aj súbor vecí či už hnutelných alebo nehnuteľných, ktoré sa budú oceňovať ako hodnota na jeden vklad do spoločnosti.*“¹²⁹ Ako autorka práce sa stotožňujem s týmto názorom a takéto riešenie považujem za legitímne, pričom v ČR sa pri zakladaní spol. s r. o. takéto dilema nemusí riešiť, keďže legislatíva myslí na možnosť viacerých vkladov, resp. podielov.

Podobne, ako v prípade komanditnej spoločnosti a verejnej obchodnej spoločnosti, sa musí s. r. o. zapísať do obchodného registra. Skôr než dôjde k podaniu návrhu na zápis s. r. o. do obchodného registra každý peňažný vklad musí byť splatený aspoň na 30 % a celé vkladové ážio.¹³⁰

Podľa ustanovenia § 194 ods. 1 zákona o obchodných korporáciách je štatutárnym orgánom jeden prípadne niekoľko konateľov. Podľa § 195 ods. 1 totožného zákona v prípade existencie viacerých konateľov, ktorí netvoria kolektívny orgán, sa v oblasti

¹²⁶ Por. STRAPÁČ, Peter. *Niekoľko úvah o spoločnosti v kríze*, 2015, s. 81 a § 142 ods. 1 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁷ § 143 ods. 1 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁸ § 135 ods. 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁹ STRAPÁČ, Peter. *Niekoľko úvah o spoločnosti v kríze*, 2015, s. 81.

¹³⁰ Por. § 148 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů a § 120 ods. 1 nového občanského zákoníku č. 89/2012 Sb.

rozhodnutia o obchodnom vedení s. r. o. vyžaduje súhlas väčšiny konateľov, výnimkou prípadu, ak je to určené odlišným spôsobom v spoločenskej zmluve.¹³¹

Samotná s.r.o. podlieha dani z príjmu právnických osôb, pričom základom dane sú podľa § 23 ods. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov príjmy (okrem príjmov nepodliehajúcich zdaneniu) prevyšujúce výdavky za dané zdaňovacie obdobie.¹³²

Samotné zdanenie príjmu právnických osôb, ktoré sa vzťahuje aj na spoločnosť s ručením obmedzeným je uvedené v kapitole 3, kde je okrem predmetu dane podrobne popísaný tiež spôsob určenia základu dane, položky oslobodené od dane, položky upravujúce základ dane, zľavy na dani, samostatný základ dane, ako i samotná sadzba dane.

4.1.4 Akciová spoločnosť

Akciovou spoločnosťou je podľa § 243 ods. 1 zákona č. 90/2012 Zb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), v znení neskorších predpisov „spoločnosť, ktorej základné imanie je rozvrhnuté na určitý počet akcií.“¹³³

S akciami ako s cenným papierom či zaknihovaným cenným papierom sa spája právo spoločníka (akcionára), aby sa podieľal na konaní a. s. účasťou na valnom zhromaždení, ďalej na zisku určeného valným zhromaždením na rozdelenie, resp. v prípade zániku a. s. na likvidačnom zostatku spoločnosti. Akcie sú s menovitou hodnotou, pomocou ktorej je možné určiť výšku základného kapitálu (súčin počtu vydaných akcií s danou menovitou hodnotou a menovitej hodnoty). Akciová spoločnosť môže mať akcie s rozličnou menovitou hodnotou.¹³⁴

Rozlišujú sa akcie na doručiteľa, resp. na majiteľa (neobmedzene prevoditeľné jednoduchým odovzdaním novému majiteľovi) alebo „na rad“, resp. na meno (k prevodu dochádza rubopisom a odovzdaním akcie, je nutné prevod zaznamenať tiež

¹³¹ Por. HUSÁR, Ján. *Správa cudzieho majetku*, 2010 a § 194 ods. 1 a § 195 ods. 1 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹³² § 23 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

¹³³ § 243 ods. 1 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁴ Por. HYRŠLOVÁ, Jaroslava, KLEČKA, Jiří. *Ekonomika podniku*, 2008. a § 247 § 256 a § 259 a § 260 a § 263 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

v zozname akcionárov).¹³⁵ Spoločnosť môže vydať i kusové akcie, t. j. akcie, ktoré sú bez menovitej hodnoty predstavujúce zhodné podiely na základnom imaní a. s., pričom samotný podiel sa určí na základe počtu kusových akcií. V prípade vydania kusových akcií nie je možné mať či vydať akcie s menovitou hodnotou.¹³⁶

V obchodnom mene spoločnosti musí byť označenie „akciová spoločnosť“ prípadne skratka „a. s.“ alebo „akc. spol.“ Rozlišujeme dva typy akciovej spoločnosti, a to súkromnú alebo verejnú, v prípade ktorej časť alebo všetky akcie sa prijali „na obchodovanie na regulovanom trhu.“¹³⁷ V prípade súkromnej a. s. dochádza k zakladaniu spoločnosti bez výzvy na upisovanie akcií a celá výška základného imania je pokrytá vkladmi zakladateľov bez potreby upisovania akcií tretími osobami.¹³⁸

Základný kapitál akciovej spoločnosti je prednostne vyjadrený v českých korunách, ale pokiaľ spoločnosť vedie svoje účtovníctvo v eurách, môže byť i základný kapitál uvedený v tejto mene. Minimálny základný kapitál a. s. je ex lege stanovený na 2 000 000 Kč, resp. 80 000 EUR, pričom základný kapitál nesmie klesnúť pod túto sumu. Maximálna hranica však zákonom stanovená nie je.¹³⁹

Podľa zákona o obchodných korporáciách môže byť systém vnútornej štruktúry a. s. dualistický (je zriadené predstavenstvo, dozorná rada a valné zhromaždenie) alebo monistický (je zriadená správna rada a dozorná rada).¹⁴⁰

Najvyšším orgánom akciovej spoločnosti je valné zhromaždenie, ktoré je tvorené všetkými akcionármi. Valné zhromaždenie zvoláva aspoň raz za účtovné obdobie predstavenstvo alebo správna rada. V kompetencii valného zhromaždenia je rozhodovanie o všetkých dôležitých veciach týkajúcich sa a. s., pričom rozhoduje väčšina hlasov akcionárov, ktorí sa zhromaždenia zúčastnia. Štatutárnym orgánom a. s. je predstavenstvo, ktoré koná v mene spoločnosti a riadi ju. Jej členov (ak stanovy neurčia inak, tak ich počet tvoria tri osoby, z ktorých si zvolia jednu osobu za predsedu)

¹³⁵ Por. HYRŠLOVÁ, Jaroslava, KLEČKA, Jiří. *Ekonomika podniku*, 2008. a § 247 § 256 a § 259 a § 260 a § 263 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁶ ČECH, Hynek. *2 Základní právní formy podnikání ve vztahu k financování*.

¹³⁷ MARÓNEK, Ján. *Akciová spoločnosť (a.s.) - definícia, výhody, založenie v 6 krokoch*. a § 243 ods. 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁸ ŠUTYOVÁ, Zuzana. *Akciová spoločnosť a jej charakteristika*, 2015.

¹³⁹ BUREŠOVA, Radana, KÁNINSKÁ, Markéta. *Zvýšení základního kapitálu*, 2021.

¹⁴⁰ Por. ČECH, Hynek. *2 Základní právní formy podnikání ve vztahu k financování*. a § 396 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů.

volí valné zhromaždenie s výnimkou, ak stanovy túto kompetenciu poskytnú dozornej rade. V právomoci predstavenstva je rozhodovať o všetkých záležitostiach a. s., viesť účtovníctvo a valnému zhromaždeniu predložiť na schválenie nielen ročnú účtovnú uzávierku, ale tiež návrh týkajúci sa rozdelenia zisku, prípadne úhrady straty.¹⁴¹

Podobne ako konatelia spoločnosti s ručením obmedzeným aj členovia predstavenstva akciovej spoločnosti musia svoju pôsobnosť vykonávať v súlade so záujmami spoločnosti, ako aj jej spoločníkov, a to s odbornou starostlivosťou.¹⁴²

Kontrolným orgánom akciovej spoločnosti je dozorná rada, ktorá pozostáva z troch členov volených na obdobie troch rokov, pokiaľ to stanovy neurčujú odlišne, pričom členom nemôže byť osoba, ktorá je poverená konaním v mene spoločnosti ani člen predstavenstva. V kompetencii členov dozornej rady je možnosť nahliadať do všetkých záznamov a dokladov a. s., kontrolovať riadne vedenie účtovných zápisov a či zodpovedajú skutočnosti, ako aj to, či podnikateľské a iná aktivity a. s. sú v súlade so stanovami a právnymi predpismi.¹⁴³ Kým v prípade spoločnosti s ručením obmedzeným je dozorná rada iba fakultatívnym orgánom, v prípade akciovej spoločnosti je obligatónym orgánom.¹⁴⁴

¹⁴¹ Por. MICHALÍKOVÁ, Veronika. *Akciová spoločnosť – základná charakteristika a orgány*, 2022. a *Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvach (zákon o obchodných korporáciach)*, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴² HUSÁR, Ján. *Správa cudzieho majetku*, 2010.

¹⁴³ Por. MICHALÍKOVÁ, Veronika. *Akciová spoločnosť – základná charakteristika a orgány*, 2022. a *Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvach (zákon o obchodných korporáciach)*, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁴ MRÁZOVÁ, Žofia. *Volené orgány kapitálových spoločností a zabezpečenie continuity ich fungovania*. In MRÁZOVÁ, Žofia, HUSÁR, Ján, DOLNÝ, Jaroslav et al. *Volené orgány kapitálových spoločností Vybrané otázky*, 2021, s. 9, 11.

V závere tejto kapitoly považujem za dôležité porovnať základné charakteristiky jednotlivých obchodných spoločností v ČR (viď Tabuľka 1).

Tabuľka 1 Porovnanie obchodných spoločností

Spoločnosť	v. o. s.	k. s.	s. r. o.	a. s.
Založenie	Min. 2 osoby	Min. 2 osoby	Min. 1 osoba	Min. 1 osoba
Štatutárny orgán	1 alebo viac spoločníkov	1 alebo viac komplementárov splňujúcich zákonom stanovené podmienky	1 alebo viac konateľov	Predstavenstvo (dualistický systém) alebo správna rada (monistický systém)
Ručenie	Všetci spoločníci spoločne a nerozdielne celým svojim majetkom	Neobmedzene komplementár celým svojim majetkom, obmedzene komanditista do výšky vkladu či komanditnej sumy	Spoločníci obmedzene – spoločne a nerozdielne do výšky svojho nesplateného vkladu	Spoločník resp. akcionár neručí
Základný kapitál	Nie je stanovený	Nie je stanovený	1 Kč	2 milióny Kč resp. 80 000 EUR

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa *Zákona č. 90/2012 Sb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), ve znění pozdějších předpisů* a JAKE&JAMES ACCOUNTING S.R.O. *Obchodní společnosti: přehled druhů firem a v čem se liší.*

Z Tabuľka 1 je zrejmé, že polovicu spoločností (akciových spoločnosť a spoločnosť s ručením obmedzeným) môže založiť aj jedna osoba, avšak k založeniu verejnej obchodnej spoločnosti a komanditnej spoločnosti sú potrebné aspoň dve osoby. Vedenie verejnej obchodnej spoločnosti je v kompetencii spoločníkov, komanditnú spoločnosť vedie jeden či viacero komplementárov, ktorí musia splňať zákonom stanovené podmienky. Na čele spoločnosti s ručením obmedzeným je konateľ, ktorý je štatutárnym orgánom spoločnosti. Štatutárnym orgánom akciovej spoločnosti je predstavenstvo, ak sa jedná o dualistický systém, resp. správna rada v prípade monistického systému.

V jednotlivých obchodných spoločnostiach sa odlišuje aj spôsob ručenia. Kým spoločnosti ručia za záväzky spoločnosti neobmedzene (celým svojim majetkom), spôsob ručenia vlastníkov sa značne líši. V prípade v. o. s. ručí neobmedzene nielen spoločnosť, ale aj jednotliví spoločníci. V komanditnej spoločnosti ručí neobmedzene spoločnosť a komplementár, pričom komanditista ručí obmedzene. Spoločnosť s ručením obmedzeným ručí neobmedzene, kým spoločníci obmedzene, do výšky svojho nesplateného vkladu. V prípade akciovej spoločnosti spoločnosť ručí neobmedzene, ale akcionár za záväzky spoločnosti neručí.

Najvýraznejšie rozdiely pri porovnaní jednotlivých obchodných spoločností si môžeme všimnúť pri výške základného kapitálu, ktorá je ustanovená zákonom. Ex lege nie je stanovená minimálna výška počiatočného kapitálu pri verejnej obchodnej spoločnosti a pri komanditnej spoločnosti. Spol. s r. o. je možné založiť s 1 Kč a a. s. so základným kapitálom vo výške aspoň 2 000 000 Kč alebo 80 000 eur.

Na základe vyššie uvedeného porovnania je možné si zvoliť typ obchodnej spoločnosti, ktorý najviac vyhovuje požiadavkám a predstavám budúceho podnikateľa a jeho podnikateľským aktivitám, ako aj jeho finančným možnostiam.

V prípade dane z príjmov platia pre akciové spoločnosti rovnaké pravidlá ako pre spoločnosť s ručením obmedzeným. Zo základu dane je možné odpočítať položky, ktoré nie sú predmetom dane, ďalej položky, ktoré sú oslobodené od dane, zľavy na dane, položky znižujúce základ dane, ako som to popísala v kapitole 3.

V ďalšej časti priblížim spôsob zdanenia príjmov spoločníkov jednotlivých obchodných spoločností, čo poskytne ďalšie cenné informácie o výhodách či nevýhodách konkrétnej formy obchodnej spoločnosti.

4.2 Zdanenie príjmu spoločníkov obchodných spoločností

Pokiaľ chcem skúmať daň z príjmov fyzických osôb, ktoré figurujú ako spoločníci obchodných spoločností, tak musím postupovať rovnako ako v prípade akejkolvek inej fyzickej osoby. Aj u spoločníkov obchodných spoločností budú predmetom dane z príjmov všetky príjmy, t. j. príjmy pochádzajúce zo závislej činnosti (napr. ak je spoločník s. r. o. zároveň v pracovnom pomere v danej obchodnej spoločnosti, t. j. figuruje ako zamestnanec, a to nezávisle od toho, či sa jedná o bežného zamestnanca, vedúceho pracovníka či konateľa).

K podobnému záveru dospel tiež Najvyšší správny súd, podľa ktorého *„Ak spoločník spoločnosti s ručením obmedzeným vykonáva pre túto spoločnosť činnosť, ktorá má inak charakter samostatnej zárobkovej činnosti, a podlieha tak zdaneniu podľa § 7 ods. 1 písm. c) zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, potom sa na základe fikcie ustanovenej v § 6 ods. 1 písm. b) toho istého zákona považuje príjem z tejto činnosti na daňové účely za príjem zo závislej činnosti. Taký príjem – bez ohľadu na právny predpis, ktorý upravuje vzájomné práva a povinnosti spoločníka a spoločnosti z pohľadu záväzkového, bez ohľadu na zmluvný typ, ktorý*

vzájomné práva a povinnosti z pohľadu záväzkového základá, a bez ohľadu na spôsob výkonu práce a vyplatenie odmeny za ňu – je príjmom, ktorý podlieha zdaneniu podľa § 6 ods. 1 písm. b) tohto zákona.“¹⁴⁵

Naopak, v prípade, ak spoločník a konateľ s. r. o. v jednej osobe poskytuje danej spoločnosti služby v rámci svojho živnostenského podnikania, ktorej predmet činnosti je odlišný od predmetu činnosti danej spoločnosti, takýto príjem sa nepovažuje za mzdu pochádzajúcu z danej obchodnej spoločnosti, ako to vyplýva tiež z rozsudku Najvyššieho správneho súdu.

„Pokiaľ spoločník a konateľ spoločnosti poskytuje spoločnosti služby prostredníctvom svojej živnosti s odlišným predmetom činnosti, ktorú vykonáva v samostatných prevádzkarňach, vlastnými pracovníkmi a na vlastné náklady, nie je cena spoločností jemu zaplatená príjmom zo závislej činnosti v zmysle § 6 ods. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov.“¹⁴⁶

Ďalej sú predmetom dane z príjmov spoločníkov obchodných spoločností príjmy pochádzajúce z podnikateľskej či inej samostatne zárobkovej činnosti (v prípade, ak okrem toho, že v danej obchodnej spoločnosti figuruje ako spoločník, zároveň má príjmy i z inej podnikateľskej činnosti napr. na základe živnostenského oprávnenia), príjmy pochádzajúce z prenájmu nehnuteľností (aj spoločník obchodnej spoločnosti môže mať ako fyzická osoba takýto druh príjmu), prípadne kapitálové príjmy, resp. ostatné príjmy majúce nepravidelný charakter (napr. príležitostný predaj či prenájom).

V prvom kroku sa v prípade spoločníkov obchodných spoločností zameriam na príjmy zo závislej činnosti, t. j. zo zamestnania. Príjem zamestnanca pre samotnú spoločnosť predstavuje výdavok. Navyše, zo mzdy musí spoločnosť odvádzať tiež odvody zo mzdy v prospech štátu, preto náklady spoločnosti sú vyššie než tzv. čistá mzda, ktorá je zamestnancovi vyplatená. Prevyšuje tiež hrubú mzdu, t. j. sumu, ktorá býva dohodnutá ako odmena za odvedenú prácu, a z ktorej sa platia zákonom stanovené zrážky zo mzdy.

Podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu *„platiteľ dane je povinný zraziť preddavok na daň z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti a z funkčných požitkov*

¹⁴⁵ Rozsudek NSS ze dne 28.07.2004, sp. zn. 6 Afs 9/2003.

¹⁴⁶ Rozsudek NSS ze dne 31.08.2010, sp. zn. 2 Afs 24/2010 – 96.

už na základe príjmu zaúčtovaného za príslušné obdobie bez ohľadu na to, či tento príjem bol daňovníkovi vyplatený.“¹⁴⁷

Z vyššie uvedeného vyplýva povinnosť zamestnávateľa, z platu zamestnanca zraziť daň z príjmov fyzických osôb a odvieť ju štátu, a to nezávisle od toho, či došlo k reálnemu vyplateniu mzdy zamestnancovi, t. j. poplatníkovi dane.

Ak zamestnávateľ v stanovenej dobe nezrazí a neodvedie daň v stanovenej výške, správca dane mu určí priamu platbu čiastky, ku ktorej uhradeniu nedošlo, ako to vyplýva i z rozsudku Najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého „daňová povinnosť z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti a z funkčných požitkov sa nevymeriava, iba sa predpisuje na priame platenie. Ak teda správca dane zistí nedostatky v postupe platiteľa dane, predpíše platiteľovi na priame platenie daňovej sumy, ktoré v stanovenej lehote neboli zrazené a odvedené.“¹⁴⁸

Pri skúmaní zdaňovania príjmov spoločníkov obchodných spoločností som zistila, že táto problematika nie je také jednoduchá, ako sa na prvý pohľad zdá. Dôvodom je fakt, že spoločník môže v rámci spoločnosti figurovať odlišne. Môže vystupovať iba ako osoba, ktorá sa podieľa na zisku prostredníctvom vyplácaného podielu na zisku alebo môže mať tiež príjem zo závislej činnosti, keď je zároveň tiež zamestnancom spoločnosti, napríklad konateľom poberajúcim za svoju prácu vopred stanovenú pravidelnú mesačnú odmenu.

Keďže mojou snahou je venovať pozornosť zdaneniu príjmu v obchodných spoločnostiach, tak v druhom kroku sa v prípade fyzických osôb zameriam na príjmy pochádzajúce z podnikania – vyplácaných formou podielu na zisku, či skôr používaného pojmu, dividend.

Pojmom dividenda chápeme „podiel na zisku, ktorý vypláca právnická osoba tým osobám, ktoré sa podieľajú na jej základnom imaní, sú členmi štatutárneho orgánu alebo ktoré sú členmi dozorného orgánu,“ pričom „dividendy, t. j. podiely na zisku sa vyplácajú z čistého zisku, teda po zdanení.“¹⁴⁹

Podiel na zisku je určený na základe riadnej, prípadne mimoriadnej účtovnej závierky, ktorú schváli najvyšší orgán spoločnosti. Medzi spoločníkmi môže dôjsť k rozdeleniu nielen zisku, ale tiež vlastných zdrojov, a to do konca účtovného obdobia,

¹⁴⁷ *Rozsudek NSS ze dne 11.06.2008, sp. zn. 1 Afs 81/2008 – 66.*

¹⁴⁸ *Rozsudek NSS ze dne 10.11.2005, sp. zn. 1 Afs 59/2005.*

¹⁴⁹ ČERNEGOVÁ, Anna. *Zdaňovanie dividend v roku 2021 (rozdelenie zisku za rok 2020)*, 2021.

ktoré nasleduje po tom účtovnom období, kedy sa zostavila účtovná závierka. V kapitálovej spoločnosti nesmie byť suma na rozdelenie vyššia než súčet výsledku hospodárenia predchádzajúcich rokov, výsledku hospodárenia posledného skončeného účtovného obdobia a ostatných fondov, ktoré má kapitálová spoločnosť možnosť slobodne využiť, znížený o prídely do rezervných fondov a iných fondov v súlade so spoločenskou zmluvou a so zákonom. Nie je možné rozdeliť fondy, ktorých rozdelenie nepripúšťa spoločenská zmluva alebo právny predpis.¹⁵⁰ Obmedzenia rozdelenia a výplaty podielu na zisku sa riadia ustanoveniami § 40 zákona č. 90/2012 Zb. o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách), v znení neskorších predpisov.

Podiel na zisku obchodnej spoločnosti podľa 36 ods. 2 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov podlieha zvláštnej sadzbe dane, a to vo výške 15 %.¹⁵¹ V prípade, ak sa spoločníkovi obchodnej spoločnosti, ako fyzickej osobe (rezidentovi ČR) vyplatí podiel na zisku, tak sa aplikuje zrážková daň vo výške 15 %, pričom dotyčný už tento príjem nemusí ďalej zdaňovať, ani ho uvádzať v daňovom priznaní. Ak je spoločníkom nerezident ČR, sadzba dane závisí od toho, či s danou krajinou má Česká republika uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia. V prípade, že medzi danými krajinami takáto zmluva neexistuje, aplikuje sa zrážková daň vo výške 35 %¹⁵²

Za základ dane sa v prípade podielu na zisku považuje príjem neznižený o výdavok. Podiely na zisku sa zdaňujú zrážkovou daňou, pričom „zrážku dane je povinný vykonať platiteľ dane pri výplate, poukázaní, alebo pri pripísaní úhrady v prospech daňovníka.“¹⁵³ Fyzická osoba následne dostáva na svoj účet čistý príjem, ktorý nemusí už nikde vykazovať, keďže zrazením dane sa splnila jeho daňová povinnosť.¹⁵⁴

Ako som už uviedla skôr, v prípade verejnej obchodnej spoločnosti sú v oblasti zdanenia príjmov značné odlišnosti v porovnaní s ostatnými obchodnými spoločnosťami, ktoré pramena hlavne z faktu, že táto spoločnosť de facto nevykazuje

¹⁵⁰ § 34 ods. 1 a 2 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵¹ § 36 ods. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵² Vyplacení peněz z firmy a zdanění podílu na zisku.

¹⁵³ FINANČNÁ SPRÁVA SR. Podiely na zisku - zo zisku vykázaného za zdaňovacie obdobia do 31.12.2003.

¹⁵⁴ VLADYKA, D. 2022. Zdanění investic z ČR a zahraničí.

na konci zdaňovacieho obdobia zisk ani stratu, keďže tie sú v plnej miere rozdelené medzi spoločníkmi, ktorí následne daný príjem zdania.

Ak sa zameriam na zdanenie príjmov spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti, tak predmetom dane sú aj príjmy samotnej v. o. s. Základ dane z príjmov spoločníka je znížený či zvýšený o zisk alebo stratu. K základu dane spoločníka v. o. s. je zahrnutá pomerná časť zo základu dane (straty) v. o. s., pričom sa jedná o rovnaký pomer, akým sa daný spoločník podieľa na zisku spoločnosti. Samotné stanovenie základu dane, ako i samotnej dane sa riadi ustanoveniami § 23 až 35 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov (viď kapitola 2 a 3).¹⁵⁵

Podobne, podľa rozsudku Krajského súdu v Hradci Králové zo dňa 29. 04. 2011 *„pokiaľ je predmetom príjmov podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti, tvorí základ dane z príjmov tohto spoločníka časť základu dane verejnej obchodnej spoločnosti, stanoveného podľa § 23 až § 33 zákona č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov.“*¹⁵⁶

Ak skúmam zdanenie príjmov spoločníka komanditnej spoločnosti, a to konkrétne komplementára, tak predmetom jeho dane sú tiež príjmy k. s. Komplementár, podobne ako spoločník v. o. s., zvyšuje, resp. znižuje svoj základ dane o zisk, prípadne stratu. Základ dane komplementára k. s. je tvorený pomernou časťou základu dane (či straty) k. s., pričom tento pomer je rovnaký, ako pomer, ktorým sa daný spoločník podieľa na zisku spoločnosti. Stanovenie základu dane, ako aj dane samotnej sa riadi ustanoveniami zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov (viď kapitola 2 a 3).¹⁵⁷

¹⁵⁵ FINANČNÍ SPRÁVA. *Osobní společnosti.*

¹⁵⁶ *Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.04.2011, sp. zn. 31 Af 139/2010 - 27.*

¹⁵⁷ FINANČNÍ SPRÁVA. *Osobní společnosti.*

5 Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

O dvojitom zdanení sa hovorí vtedy, ak je ten istý predmet dane zdanený viac než jeden krát. Napríklad, ak by spoločník obchodnej spoločnosti podiel na zisku obchodnej spoločnosti, z ktorej sa platí daň zrážkou, opakovane zdanil daňou z príjmov fyzických osôb na základe daňového priznania. Za dvojité zdanenie sa nepovažuje to, ak sa na daný predmet dane aplikuje niekoľko rozličných druhov daní, napr. pri predaji nehnuteľnosti sa platí nielen daň z prevodu nehnuteľnosti, ale tiež daň z príjmu.

Holečková a Hyršlová považujú za dvojité zdanenie tiež príjem akciovej spoločnosti, ktorý si neskôr spoločníci vyplatia v podobe podielu na zisku, keďže najskôr sa zdaní príjem samotnej spoločnosti a až zo zdaneného zisku spoločnosti sa vyplatia podiely na zisku, ktoré musia následne spoločníci znova zdať.¹⁵⁸

Pri skúmaní odborných publikácií som zistila, že viaceró odborníkov vníma vyššie uvedený príklad ako vnútroštátne dvojité zdanenie, avšak podľa mňa by stálo za zváženie, či v tomto prípade nedošlo k nesprávnemu použitiu pojmu „dvojité zdanenie príjmov“, keďže príjem akciovej spoločnosti podlieha dani z príjmov právnických osôb, a podiel na zisku, vyplatený spoločníkovi obchodnej spoločnosti podlieha dani z príjmov fyzických osôb. Ak by sa daň z príjmov právnických osôb a daň z príjmov fyzických osôb považovali za dva rozličné druhy daní, muselo by sa dôjsť k záveru, že sa nejedná o dvojité zdanenie.

Hoci sa môže zdať, že sa jedná o dvojité zdanenie, de lege lata sa nedá hovoriť o dvojitom zdanení. Navyše, v tomto prípade sa nejedná ex lege o ten istý predmet dane, pretože v jednom prípade sa jedná o príjem spoločnosti a v druhom prípade o príjem spoločníka, t. j. odlišného daňovníka, z ktorých obaja majú odlišný tiež predmet dane.

Ak by som akceptovala názor Holečkovej a Hyršlovej, musela by som za dvojité zdanenie považovať aj prípady, kedy fyzická osoba zo svojho príjmu, z ktorého zaplatila daň z príjmov, kúpi nejakú vec, ktorá podlieha napríklad dani z pridanej hodnoty alebo skôr spomínanej dani z prevodu nehnuteľnosti. Aj v danom prípade sa jedná o zdanenie tej istej sumy viac krát za sebou, avšak líši sa druh dane,

¹⁵⁸ HOLEČKOVÁ, Lenka, HYRŠLOVÁ, Jaroslava. *Ekonomika podniku*, 2018, s. 30.

ako aj predmet dane (v prvom prípade je predmetom dane mzda zamestnanca, v druhom prípade kúpený tovar).

Podľa OECD je dvojité zdanenie „uloženie porovnateľných daní v dvoch (alebo viacerých) štátoch tomu istému daňovníkovi na rovnaký predmet a za rovnaké obdobia“.¹⁵⁹

Podľa Generálneho riaditeľstva pre vnútorný trh, priemysel, podnikanie a malé a stredné podniky, ktoré spravuje oficiálnu webovú stránku Európskej Únie sa môže stať, že daň z príjmu budú od danej osoby, v rátane spoločníka obchodnej spoločnosti, požadovať dva rozdielne štáty, t. j. daný príjem bude zdanený dvakrát, a to napríklad v nasledujúcich situáciách:

- dotyčný žije a pracuje v dvoch odlišných krajinách EÚ (prípád cezhraničných pracovníkov, a to aj v prípade spoločníkov obchodných korporácií);
- daná osoba bola na kratšiu dobu služobne vyslaná do zahraničia (aj v tomto prípade sa to môže týkať aj spoločníka obchodnej spoločnosti);
- osoba žijúca a hľadajúca prácu v zahraničí, ktorá si tam nechala previesť dávky v nezamestnanosti zo svojej domoviny;
- dôchodca poberajúci dôchodok z inej krajiny než v ktorej žije (nemôžeme vylúčiť ani prípad, kedy poberateľom dôchodku je spoločník obchodnej korporácie).¹⁶⁰

Už samotné zdanenie príjmu je mnohými spoločníkmi obchodných spoločností vnímané negatívne, pretože znižuje ich čistý zisk. Ak by ich príjmy mali podliehať dvojitému zdaneniu, mohlo by to viesť k negatívne vyhodnoteniu možnosti investovania v danej krajine. Cieľom všetkých krajín by preto malo byť uzatvorenie takých zmlúv s ostatnými štátmi, aby sa zamedzilo dvojitému zdaneniu, či už v prípade právnických alebo fyzických osôb.

Problematike vylúčenia dvojitého zdanenia príjmov zo zahraničia sa venuje § 38f zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov, ktorá v odseku 1 uvádza, že „pri vylúčení dvojitého zdanenia príjmu plynúceho

¹⁵⁹ OECD. *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963*, 1963, s. 9.

¹⁶⁰ GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ PRO VNITŘNÍ TRH, PRŮMYSL, PODNIKÁNÍ A MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY. *Dvoji zdanění*.

daňovému rezidentovi Českej republiky zo zdrojov v zahraničí sa postupuje podľa medzinárodnej zmluvy.“¹⁶¹

Podľa § 37 ods. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov, sa pod pojmom „medzinárodná zmluva“ „na účely daní z príjmov rozumie medzinárodná zmluva, ktorá je súčasťou právneho poriadku Českej republiky.“¹⁶²

Samotný proces rokovaní o zamedzení dvojitého zdanenia, dojednania finálnej podoby zmluvy medzi zmluvnými partnermi, podpisu a ratifikácie zmlúv je zdĺhavý. Od počiatočných rokovaní po vyhlásenie finálnej zmluvy v zbierke medzinárodných zmlúv obvykle uplynie doba 3 až 5 rokov. Líši sa tiež platnosť a účinnosť zmluvy, pričom zmluva nadobúda platnosť po súhlase s jej ratifikáciou zo strany zákonodarných zborov príslušných štátov. Nasleduje ratifikácia hlavou štátov a výmena ratifikačných listín. Po výmene nót oznamujúcich medzi zmluvnými stranami navzájom splnenie ich požiadaviek, ktoré sú dané vnútroštátnymi právnymi predpismi k tomu, aby zmluva mohla nadobudnúť platnosť, nasleduje publikácia zmluvy v zbierke zákonov. Vo všeobecnosti účinnosť zväčša nadobúda prvý deň kalendárneho roka, ktorý nasleduje po tom, čo zmluva nadobudla platnosť. Zriedkavo sa môže aplikovať i spätná účinnosť.¹⁶³

Česká republika mala ku dňu 14.12.2023 uzatvorených 97 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia s celkovo 98 krajinami. So Srbskom a Čiernou Horou má ČR podpísanú jednu zmluvu, keďže uplatňuje zmluvu, ktorá vznikla s bývalým Srbskom a Čiernou Horou a zostala v platnosti s oboma nástupníckymi krajinami. Kompletný prehľad platných zmlúv je k dispozícii na webovej stránke Ministerstva financií ČR.¹⁶⁴

Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je možné nájsť okrem webovej stránky Ministerstva financií tiež vo Finančnom spravodajcovi a v Zbierke medzinárodných zmlúv. Vo všetkých týchto zmluvách sa nachádza článok riešiaci vylúčenie dvojitého zdanenia a stanovuje, aká metóda sa má za účelom vylúčenia dvojitého zdanenia aplikovať. Môže sa jednať o zhodnú metódu alebo sa na rezidentov oboch krajín,

¹⁶¹ § 3 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶² § 3 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶³ GEMBÍK, Michal. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*, 2019.

¹⁶⁴ MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Přehled platných smluv*, 2023.

v našom prípade spoločníkov obchodných korporácií, aplikuje odlišná metóda. Rozdielne metódy sa môžu použiť tiež pri rôznych druhoch príjmov.¹⁶⁵

Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi dvoma krajinami sú obvykle vyhotovené v dvoch jazykoch, a to v závislosti na jazykoch zmluvných strán. Často existuje aj anglická verzia, z ktorej sa vychádza v prípade jazykového konfliktu. Niekedy dochádza k dojednaniu zmluvy výlučne v angličtine a anglická zmluva je záväznou pre obe strany, pričom v zbierke zákonov príslušných krajín dochádza neskôr k publikovaniu národného prekladu.¹⁶⁶

V ďalšej časti sa zameriam na stručné porovnanie modelových daňových zmlúv, ktoré sa môžu najčastejšie vzťahovať na spoločníkov obchodných spoločností, a ktoré je možné využiť pri uzatváraní zmlúv na zamedzenie dvojitého zdanenia, a to na modelovú zmluvu OECD, modelovú zmluvu OSN, modelovú zmluvu USA a modelovú zmluvu EÚ.

Pri vyjednávaní jednotlivých zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia Česká republika vo všeobecnosti vychádzala z Modelových zmlúv OECD, ako aj z niektorých ustanovení OSN, avšak výsledná podoba každej jednej zmluvy je výsledkom rokovaní dvoch zmluvných strán a ich vzájomného kompromisu.¹⁶⁷

5.1 Modelová zmluva OECD

Problematikou dvojitého zdanenia sa zaoberalo OEEC a následne OECD od roku 1948, pretože už v tej dobe boli známe jeho škodlivé účinky na výmenu tovarov a služieb, ako i na pohyb kapitálu a osôb. Z tohto dôvodu vznikla naliehavá potreba odstrániť prekážky, ktoré dvojité zdanenie predstavovalo pre rozvoj ekonomických vzťahov medzi členskými krajinami OECD.¹⁶⁸

Návrh OECD s názvom Návrh dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia príjmu a kapitálu z roku 1963 (Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963) mal za cieľ inšpirovať ďalšie dohovory o odstránení dvojitého zdanenia

¹⁶⁵ FINANČNÍ SPRÁVA. *Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2023, 2024.*

¹⁶⁶ GEMBÍK, Michal. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, 2019.*

¹⁶⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Dohody o zamezení dvojího zdanění, 2022.*

¹⁶⁸ OECD. *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, 1963, s. 9.*

predstavujúceho hrozbu pre obchod a migráciu. Správa obsahovala nielen komentáre k článkom, ale tiež pokrok v odstránení dvojitého zdanenia na možný budúci vývoj.¹⁶⁹

Modelová zmluva OECD bola neskôr upravená a ďalej rozpracovaná v roku 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 a 2017.¹⁷⁰ Aktuálne pozostáva z 31 článkov, ktoré sú rozdelené do siedmich kapitol, a to nasledovne:

- kapitola I: Predmet zmluvy – článok 1 - 2;
- kapitola II: Definície – článok 3 - 5;
- kapitola III: Zdaňovanie príjmu – články 6 až 21;
- kapitola IV: Zdaňovanie kapitálu – článok 22;
- kapitola V: Metódy vylúčenia dvojitého zdanenia – článok 23;
- kapitola VI: Špeciálne opatrenia – článok 24 - 29;
- kapitola VII: Konečné opatrenia – článok 30 - 31.¹⁷¹

Ako to vyplýva z vyššie uvedeného obsahu jednotlivých kapitol, v Modelovej zmluve OECD sa problematike zamedzenia dvojitého zdanenia venuje článok 23 v rámci kapitoly V, čo môžu jednotlivé krajiny upraviť a využiť vo vzájomne dohodnutých zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia. Následne to môže byť využité tiež v prípade spoločníkov obchodných spoločností, ktorých príjmy by mohli podliehať zdaneniu v dvoch krajinách, ktoré majú medzi sebou uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia na základe Modelovej zmluvy OECD.

Podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu zo dňa 27. mája 2015 „interpretácia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia má vychádzať predovšetkým zo zmluvy samotnej, pričom v kontexte zmluvy je potrebné zhodnotiť historické, systematické a teleologické argumenty, vrátane komentára Výboru OECD pre fiškálne záležitosti k Modelovej zmluve OECD o zamedzení dvojitého zdanenia príjmov a majetku (ak je interpretovaná zmluva uzavretá podľa tejto modelovej zmluvy). Vnútroštátne právo by sa malo na výklad zmluvy uplatniť až vtedy, ak si vyžaduje súvislosť odlišný výklad.“¹⁷²

¹⁶⁹ BRNOVÁ, Miroslava. *Úvod do medzinárodného zdaňovania*, 2011.

¹⁷⁰ LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*, 2021, s. 5.

¹⁷¹ BRNOVÁ, Miroslava. *Úvod do medzinárodného zdaňovania*, 2011.

¹⁷² *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.05.2015, sp. zn. 6 Afs 52/2015 - 29.*

5.2 Modelová zmluva OSN

Modelová zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia OSN sa v praxi využíva menej často než Modelová zmluva OECD.¹⁷³ Dôvodom je to, že bola navrhnutá a vypracovaná pre rozvojové krajiny a krajiny s transformujúcou sa ekonomikou ako základ pre rokovania o zamedzení dvojitého zdanenia. Model pomáha pri napredovaní rozvojových krajín so súčasným zachovaním primeraného podielu ich daňových práv. Podporuje tiež spoluprácu v oblasti boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom.¹⁷⁴

Podobne ako v prípade Modelovej zmluvy OECD, aj účelom Modelovej zmluvy OSN je zamedzenie dvojitého zdanenia, aby sa podporila cezhraničná hospodárska činnosť a transfer technológií. Obe modelové zmluvy sú krajinami vo všeobecnosti používané ako východiskový bod pri rokovaniach a dojednaní svojich finálnych daňových zmlúv.

Modelová zmluva OSN o zamedzení dvojitého zdanenia medzi rozvinutými a rozvojovými krajinami vo všeobecnosti uprednostňuje v oblasti zdanenia zachovanie väčších práv hostiteľskej krajiny, preto je rozvojovými krajinami využívaná častejšie než Modelová zmluva OECD. Pri skúmaní štruktúry Modelovej zmluvy OSN som zistila, že podobne ako Modelová zmluva OECD, aj táto pozostáva z článkov, ktorých je celkovo 31. Kompletný dokument je k dispozícii na webovej stránke OSN¹⁷⁵, pričom štruktúru dokumentu uvádzame v Príloha A. Za účelom zamedzenia dvojitého zdanenia sa v článku 23 ponúka metóda vyňatia a metóda zápočtu.

Modelová zmluva OSN bola naposledy aktualizovaná v roku 2021, pred tým v roku 2017¹⁷⁶, pričom pri zvažovaní toho, podľa ktorej podoby zmluvy, resp. komentára k nej sa má vychádzať, je smerodajná zmluva a komentár platné v dobe uzatvorenia medzinárodnej zmluvy medzi príslušnými krajinami, ako to potvrdil tiež rozsudok Najvyššieho správneho súdu zo dňa 7. 12. 2023: „Ak vychádza zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia ... z modelovej zmluvy, prednosť má tá verzia komentára, ktorá bola aktuálna v čase uzatvorenia medzinárodnej zmluvy. Neskoršie

¹⁷³ MACHALA, Otakar. *Stála provozovna z hlediska daňového*, 2022.

¹⁷⁴ *Model Conventions*.

¹⁷⁵ UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021*, 2021.

¹⁷⁶ UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. 2017 Update*, 2017.

verzie komentára možno použiť, ak poskytujú odôvodnený výklad, bližšie osvetľujú a rozvádzajú predchádzajúce názory a nie sú v rozpore s komentárom aktuálnym v čase uzavretia zmluvy.”¹⁷⁷

5.3 Modelová zmluva USA

Ministerstvo financií Spojených štátov amerických prvýkrát zverejnilo text svojej modelovej zmluvy o dani z príjmu v máji 1976. Vzorom pre Modelovú zmluvu USA bola Modelová zmluva OECD, pričom túto zmluvu úzko nasleduje v obsahu aj vo forme. Modelová zmluva USA sa v Spojených štátoch používa ako základ pre vedenie rokovaní so všetkými krajinami. Hoci USA nemajú modelovú zmluvu špecificky prispôbenú na rokovania s rozvojovými krajinami, sú pripravení sa pri týchto rokovaníach trochu odkloniť od štandardných ustanovení svojej modelovej zmluvy.¹⁷⁸

Modelová zmluva USA je vo všetkých dôležitých ohľadoch v súlade s modelom OECD. Poskytuje odlišný, avšak vo všeobecnosti presnejší jazyk na zachytenie spoločných politík oboch modelov. Okrem toho vyplňa niektoré medzery v modeli OECD, najmä pokiaľ ide o také kontroverzné otázky, ako je nakupovanie zmlúv a využívanie hybridných subjektov na medzinárodné vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Podľa Ministerstva financií USA americký model „nie je určený na to, aby predstavoval ideálnu zmluvu o dani z príjmu v USA. Hlavnou funkciou modelu je skôr uľahčenie rokovaní tým, že pomáha vyjednávačom identifikovať rozdiely medzi politikou dane z príjmu v týchto dvoch krajinách.“ Modelová zmluva USA nie je finálnou zmluvou Spojených štátov amerických so zmluvnými štátmi. Podľa ministerstva financií „je nepravdepodobné, že Spojené štáty niekedy podpíšu dohovor o dani z príjmu, ktorý bude identický s modelom“.¹⁷⁹

Podobne ako v prípade Modelovej zmluvy OECD a Modelovej zmluvy OSN, aj v tomto prípade sa jedná skôr o návrh zmluvy, ktorý slúži ako základ pre rokovania medzi USA a ďalším štátom, pričom konečná podoba vždy závisí od dohodnutých podmienok oboch zmluvných strán.

¹⁷⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2023, sp. zn. 10 Afs 27/2023-76.

¹⁷⁸ DEPARTMENT OF TRASURY, UNITED STATES OF AMERICA. *The United stated model income tax treaty*.

¹⁷⁹ MCINTYRE, Michael. J. *Legal Structure of tax treaties*, 2010.

5.4 Modelová zmluva EÚ

Jedným z hlavných cieľov Európskej Únie, stanoveným prvýkrát na zasadnutí Európskej rady v Lisabone v marci 2000 a neskôr potvrdeným Európskou radou v Štokholme v marci 2001, bolo stať sa najkonkurencieschopnejšou a najdynamickejšou znalostnou ekonomikou na svete. Vo všeobecnosti sa mal vybudovať všeobecný podporný rámec pre hospodársku činnosť v EÚ, v čom zohrávalo dôležitú rolu tiež zdaňovanie spoločností. Cieľom bolo vytvorenie rovnakých podmienok pre podniky v rámci celej EÚ.¹⁸⁰

V júni 2005 Komisia predložila všeobecnú právnu analýzu problémov týkajúcich sa daňových zmlúv spolu s možnými riešeniami, ako napríklad vytvorenie Modelovej zmluvy EÚ na základe Modelovej zmluvy OECD, na ktorej boli založené dvojstranné daňové zmluvy členských štátov. Ďalšou možnosťou bolo vytvorenie viacstrannej daňovej zmluvy EÚ. Tieto otázky boli prediskutované s členskými štátmi na workshope v Bruseli v júli 2005, pričom v danom roku bolo v rozšírenej EÚ 25 členských štátov a existovalo viac než 300 bilaterálnych zmlúv upravujúcich cezhraničné daňové vzťahy, čo bolo pre daňových poplatníkov, vrátane spoločníkov obchodných korporácií značným problémom.¹⁸¹

Modelová zmluva OECD poskytla základ pre množstvo bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia medzi členskými štátmi. Samotná EÚ prijala niekoľko smerníc, ktoré mali pomôcť pri odstránení daňových prekážok cezhraničnej spolupráce a činnosti. Hoci sa určitým spôsobom snažili vyriešiť prekážky brániace cezhraničnej činnosti, neposkytovali riešenie pre rýchlu expanziu vnútorného trhu. Medzi tieto smernice patrili nasledujúce:

- Smernica o fúziách 90/434EEC (Merger Directive 90/434/EEC), ktorá stanovuje odklad zdanenia pri cezhraničnej reorganizácii;
- Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach 90/435EEC (Parent-Subsidiary Directive 90/435/EEC), ktorá odstraňuje dvojité zdanenie pri cezhraničných výplatách dividend medzi materskými a dcérskymi spoločnosťami;

¹⁸⁰ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee*, 2001.

¹⁸¹ EUROPEAN COMMISSION. *Double taxation Conventions*.

- Arbitrážny dohovor 90/436 EEC (Arbitration Convention 90/436/EEC), ktorým sa ustanovuje postup pri riešení sporov v oblasti transferového oceňovania.¹⁸²
- Smernica Rady EÚ o mechanizmoch riešenia daňových sporov v Európskej únii (Council Directive (EU) on tax dispute resolution mechanisms in European Union) (2017/1852 - Smernica o riešení sporov).¹⁸³

Hoci už v roku 2002 došlo k navrhnutiu Modelovej daňovej zmluvy EÚ (EU Model Tax Convention), ktorý bol vypracovaný na základe Modelovej zmluvy OECD, pričom jej cieľom bolo nahradiť vzájomné bilaterálne zmluvy jednotlivých členských štátov v rámci EÚ, k tomu, aby sa táto zmluva stala záväznou pre všetky krajiny EÚ, museli by ju prijať všetky členské štáty, a to vo forme smernice. K jednomyseľnému prijatiu však nedošlo, preto je táto problematika aj naďalej ošetrená iba rozhodnutiami Európskeho súdneho dvora, pričom tento stav sa nezmení do doby, kedy dôjde k prijatiu jednotnej európskej konvencie na zamedzenie dvojitého zdanenia všetkými členskými štátmi.¹⁸⁴

¹⁸² COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee*, 2001.

¹⁸³ LANG, Michael et al. *Introduction to European tax law: Direct taxation*, 2023, s. 292.

¹⁸⁴ SCHILLEROVÁ, Petra. *Mezinárodní dvojí zdanění, dvojí zdanění v evropském měřítku*, 2010.

6 Opatrenia k zamedzeniu dvojitého zdanenia

Rôzny spôsob zdaňovania, ako tiež samotná rozdielna výška sadzby dane v jednotlivých krajinách má za následok, že spoločníci obchodných korporácií investujú v krajinách s výhodnejšími podmienkami za účelom zníženia daňového zaťaženia. Krajiny s vyššou sadzbou dane a horšími podmienkami zdaňovania príjmu predovšetkým právnických osôb čelia problémom malého počtu investorov, čím dochádza tiež k pomalšiemu rozvoju ich ekonomiky, menšiemu počtu pracovných miest, k menšiemu príjmu, a tým pádom aj k nižšej kúpyschopnosti ich populácie. Príliš veľké daňové zaťaženie často vedie tiež k daňovým únikom, napr. v podobe formálneho prevodu zisku medzi združenými organizáciami, alebo dokonca k zakladaniu spoločností v štátoch so zvýhodnenými jurisdikciami, v tzv. „daňových rajoch“.

Definovať daňový raj nie je jednoduché, avšak podľa OECD spĺňa nasledujúce podmienky:

- má nulové alebo nominálne dane, čo však samo o sebe nestačí k tomu, aby bol daný štát považovaný za daňový raj. Musí spĺňať aj nasledujúce charakteristiky;
- vyznačuje sa nedostatkom transparentnosti v oblasti dostupnosti informácií o organizáciách;
- má administratívne postupy, resp. zákony zamedzujúce efektívnu výmenu informácií medzi vládami ostatných krajín, ktorých rezidenti majú v danej jurisdikcii daňové výhody.¹⁸⁵

Medzi tzv. daňové raje patria napríklad Belize, Kajmanské ostrovy, Britské Panenské Ostrovy, Bermudy, Cyprus, Gibraltár, Hong Kong, Vanuatská republika, Bahamské ostrovy. V rámci Európy sú to Napr. Holandsko, Luxembursko, Lichtenštajnsko alebo Švajčiarsko.¹⁸⁶ Napriek intervenciám vlád po celom svete proti daňovým únikom v uplynulých desiatich rokoch, výsledky štúdie výskumnej skupiny EÚ Tax Observatory z Paris School of Economics ukázali, že v daňových rajoch skončilo ešte aj v roku 2022 bilión dolárov z korporátnych ziskov (čo odpovedá 6 % celkových celosvetových podnikových ziskov). V dôsledku presúvania ziskov spoločností dochádza celosvetovo ku strate 10 % vybraných daní z príjmov právnických osôb. EÚ Tax Observatory vytipovala nasledujúcich trinásť najvýznamnejších miest,

¹⁸⁵ *Zahraniční daňové ráje.*

¹⁸⁶ *Por. Daňové ráje napříč všemi kontinenty a Zahraniční daňové ráje.*

kam firmy v rokoch 2016 až 2020 presúvali svoj zisk: Holandsko, Írsko, Švajčiarsko, Luxembursko, Belgicko, Bermudy, Britské panenské ostrovy, Hong Kong, Kajmanské ostrovy, Macao, Panama, Portoriko a Singapur.¹⁸⁷

V ČR už nemusí byť výhodné zakladanie spoločností v daňových rajoch či presúvanie zisku do týchto lokalít, pretože vláda schválila návrh zákona o dorovnávacíj dani pre zdanenie nadnárodných firiem. Toto by mohlo do rozpočtu priniesť 5 miliárd Kč ročne. Podľa tohto návrhu budú musieť firmy, resp. materské spoločnosti, štátu odvádzať tzv. dorovnávaciu daň, ktorá bude vo výške 15 %, pričom zákon nadobudol platnosť 31. decembra 2023. „Zákon vychádza zo smerníc Rady Európskej únie 2022/253 o zabezpečení globálnej minimálnej úrovne zdaňovania nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín v Únii. Vláda tak zavádza do českého systému dve nové dane – priradenú dorovnávaciu daň a českú dorovnávaciu daň. ... Mimo ekonomické dôvody je cieľom tiež zabrániť veľkým nadnárodným skupinám presúvať zisky do tzv. daňových rajov.“¹⁸⁸

6.1 Jednostranné opatrenia

Pri opisoch historického právneho vývoja medzinárodného daňového práva sa obvykle stretávame so všeobecne známym „zlom“ dvojitého zdanenia – javom, ktorý začal ohrozovať medzinárodnú ekonomiku hlavne po prvej svetovej vojne, keď sa daňové zaťaženie zvýšilo kvôli vojnou zaťažených verejných príjmov vojnu vedúcich štátov. To viedlo k tlaku na koordináciu medzi štátmi s cieľom vytvoriť bilaterálne alebo multilaterálne modelové opatrenia na zmiernenie dvojitého zdanenia.¹⁸⁹

Väčšina krajín jednostranne prijala ustanovenia na zmiernenie dvojitého zdanenia ako súčasť svojho domáceho daňového práva. Ak je krajina štátom, kde je daný daňovník, v našom prípade spoločník obchodnej korporácie, rezidentom, môže povoliť zápočet dane vyberanej v štáte zdroja, a to až do výšky rovnajúcej sa jeho vlastným daňovým nákladom. Táto metóda bola vyvinutá podľa anglo-amerického práva. Alternatívne môže štát, kde je daný daňovník rezidentom oslobodiť príjem, ak sa zdaňuje v štáte zdroja. Krajiny ako Holandsko a Švajčiarsko používajú túto

¹⁸⁷ PALAŠČÁKOVÁ, Pavla, LIGAS, Aleš. *Evropské daňové ráje vzkvétají. Ostatní přicházejí o miliardy dolarů*, 2023.

¹⁸⁸ ULRICOVÁ, Eva. *Daňové ráje už nemusí být výhodné. Vláda schválila návrh zákona pro zdanění nadnárodních firem*, 2023.

¹⁸⁹ JULIEN, Rita. *Credit method compatibility and constraints under EU law. An analysis of the case law of the CJEU*, 2022.

metódu.¹⁹⁰ Jednostranný prístup však v zdaňovaní spôsobuje problémy daňovým správam aj hospodárskym subjektom.¹⁹¹ Jednostranné opatrenia nepostačujú na zamedzenie dvojitého zdanenia napríklad z dôvodu, že vo všeobecnosti nepokrývajú všetky situácie, ktoré spôsobujú dvojité zdanenie., alebo z dôvodu, že sa obmedzujú na domáce daňové právo, zatiaľ čo zahraničné daňové právo sa nimi nedá zmeniť.¹⁹²

V českej legislatíve je umožnené spoločníkom obchodných korporácií vyhnúť sa dvojitému zdaneniu podľa ustanovenia § 38f zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov, pričom pri vylúčení dvojitého zdanenia sa u rezidentov ČR postupuje podľa medzinárodnej zmluvy. Podľa § 38f ods. 4 tohto zákona sa spod zdanenia vynímajú v ČR príjmy zo závislej činnosti zdanené v štáte zdroja, s ktorým má ČR uzavretú medzinárodnú zmluvu týkajúcu sa zamedzenia dvojitého zdanenia. „Z ostatného príjmu daňovníka sa vypočíta daň sadzbou dane zistenou zo základu dane nezniženeho o tieto vyňaté príjmy zo zdrojov v zahraničí. V prípade, že je to pre daňovníka výhodnejšie, použije sa aj pri týchto príjmoch ustanovenie odseku 1“¹⁹³, t. j. „sa postupuje podľa medzinárodnej zmluvy“.¹⁹⁴

Ďalšou možnosťou, ako sa vyhnúť dvojitému zdaneniu je podľa § 24 ods. 2 písm. ch) zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov odpočítanie dane z príjmov zaplatenej v zahraničí spoločníkom obchodných korporácií, ktorý je daňovým rezidentom ČR, ktoré sú zahrnuté do základu dane, resp. do samostatného základu a zdanené podľa zákonom stanovených podmienok. Daň zaplatenú v zahraničí je možné takto odpočítať iba v takom „rozsahu, v akom ju nebolo možné započítať na daňovú povinnosť v tuzemsku podľa § 38f“.¹⁹⁵

6.2 Dvojstranné opatrenia

Bilaterálny prístup k zamedzeniu dvojitého zdanenia prekonáva obmedzenia jednostranných opatrení. Na bilaterálnej úrovni krajiny zabraňujú dvojitému zdaneniu uzatváraním tzv. zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Okrem jednostranných

¹⁹⁰ QUIRICO, Ottavio, KWAPISZ WILLIAMS, Katarzyna. (eds.) *The European Union and the evolving architectures of International economic agreements*, 2023, s. 251 – 252.

¹⁹¹ HEBER, Caroline. *Enhanced cooperation and European tax law*, 2021, s. 463.

¹⁹² QUIRICO, Ottavio, KWAPISZ WILLIAMS, Katarzyna. (eds.) *The European Union and the evolving architectures of International economic agreements*, 2023, s. 252.

¹⁹³ § 38f ods. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmov ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹⁴ § 38f ods. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmov ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹⁵ § 24 ods. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmov ve znění pozdějších předpisů.

opatrení využívajú aj dvojstranné dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.¹⁹⁶ Ak by medzi krajinami neexistovali bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, tak by sa mohlo stať, že spoločník obchodnej korporácie žijúci v Španielsku a pracujúci v rámci spoločnosti najmä vo Francúzsku by podliehal plnej daňovej povinnosti v oboch štátoch. Ak by medzi Francúzskom a Španielskom neexistovala dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia, obe krajiny by zdanili celosvetový príjem dotyčného.¹⁹⁷

Podľa Dunlopa bilaterálne dohody o zamedzení dvojitého zdanenia fungujú tak, že pri rôznych druhoch príjmov sa daňová právomoc prideluje buď štátu zdroja, alebo štátu rezidencie, t. j. obmedzuje zdanenie v štáte zdroja alebo v štáte bydliska, podľa typu príjmu, ktorý sa týka cezhraničnej transakcie. Cieľom a účelom každej daňovej zmluvy je eliminovať dvojité zdanenie, a zaistenie lepšej účinnosti v porovnaní s jednostrannými opatreniami.¹⁹⁸

Cezhraničné ekonomické vzťahy by boli značne ohrozené, ak by rovnaký príjem podrobili zdaneniu dva alebo viac štátov. Mnohé krajiny z tohto dôvodu uzatvárajú bilaterálne medzinárodné daňové dohovory s cieľom eliminovať dvojité zdanenie. Tieto zmluvy sa nazývajú dohovory o zamedzení dvojitého zdanenia a určujú rozsah, v akom môže každý štát vyberať daň. Ich počet neustále rastie a v súčasnosti ich je viac ako 3 000. Napríklad Holandsko je zmluvnou stranou vo viac než 90 dohovoroch, Švajčiarsko je zmluvnou stranou vo viac ako 80-tich a Spojené Kráľovstvo ich uzavrelo viac než 125.¹⁹⁹ Dohody o zamedzení dvojitého zdanenia fungujú dobre, keď sa transakcie uskutočňujú iba medzi dvoma krajinami. Účelom týchto zmlúv je zabrániť dvojitému zdaneniu príjmov dvoma štátmi. Vzťahuje sa len na osoby s bydliskom v jednom zmluvnom štáte, ktoré poberajú príjem z druhého zmluvného štátu alebo ktoré vlastnia majetok nachádzajúci sa v druhom zmluvnom štáte. Stávajú sa však menej účinnými pri transakciách, ktoré zahŕňajú viac jurisdikcií.²⁰⁰

¹⁹⁶ QUIRICO, Ottavio, KWAPISZ WILLIAMS, Katarzyna. (eds.) *The European Union and the evolving architectures of International economic agreements*, 2023, s. 252.

¹⁹⁷ LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*, 2021, s. 2.

¹⁹⁸ DUNLOP, 2006, s. 233 In QUIRICO, Ottavio, KWAPISZ WILLIAMS, Katarzyna. (eds.) *The European Union and the evolving architectures of International economic agreements*, 2023.

¹⁹⁹ LANG, Michael. 2021. *Introduction to the law of double taxation conventions*. s. 3.

²⁰⁰ QUIRICO, Ottavio, KWAPISZ WILLIAMS, Katarzyna. (eds.) *The European Union and the evolving architectures of International economic agreements*, 2023, s. 252 – 253.

6.3 Viacstranné opatrenia

Medzi dvoma svetovými vojnami bola 6. apríla 1922 podpísaná Rímska zmluva z roku 1922 - multilaterálna zmluva medzi Talianskom, Maďarskom, Poľskom, Rumunskom a Juhosláviou, ktorá bola jednou z prvých zmlúv uznávajúcich úlohu daňových poplatníkov pri žiadaní konzultačného procesu medzi vládami v oblasti dvojitého zdanenia príjmov. Doložka dávala poškodenému daňovníkovi právo obrátiť sa na daňové orgány štátu bydliska, aby ich upozornil na dvojité zdanenie príjmov.²⁰¹

Viacstranné opatrenia zahŕňajú napríklad takzvané trojuholníkové prípady, ktoré zahŕňajú tri krajiny. Typický trojuholníkový prípad môže zahŕňať spoločnosť so sídlom v štáte A, ktorá má stálu prevádzkareň umiestnenú v štáte B a stála prevádzkareň dostáva pasívny príjem od inej spoločnosti v štáte C. V takom prípade, aj keď existujú daňové zmluvy medzi každým zo štátov A, B a C, je pre daňovú správu ťažké určiť, ako najlepšie zdať spoločnosť v štáte A. Bez ohľadu na to, či by sa podobné trojuholníkové prípady mohli primerane riešiť bilaterálne, v praxi by sa v dohľadnej budúcnosti bilaterálne neriešili.²⁰²

Podobne ako Rímska zmluva, ktorá sa zaoberala priamymi daňami, Dohovor o dedičských povinnostiach medzi Československom a Rumunskom predpokladal podobný spôsob riešenia sporov. Táto klauzula predpisovala, že fiškálny výbor v rámci Spoločnosti národov má vytvoriť výbor, ktorý si vypočuje obe strany a jeho rozhodnutie bude pre obe strany záväzné. V tej dobe to bola jediná zmluva požadujúca vytvorenie samostatného výboru na vydanie záväzného stanoviska pre zmluvné štáty.²⁰³

Dnes, v globalizovanom a digitalizovanom svete už jednostranné daňové opatrenia nestačia, na riešenie problémov vyplývajúcich z cezhraničných ekonomických aktivít, sú potrebné viacstranné opatrenia. V rámci Európskej Únie, kde je zabezpečený voľný pohyb tovaru, služieb, osôb a kapitálu, prebieha ešte viac cezhraničných

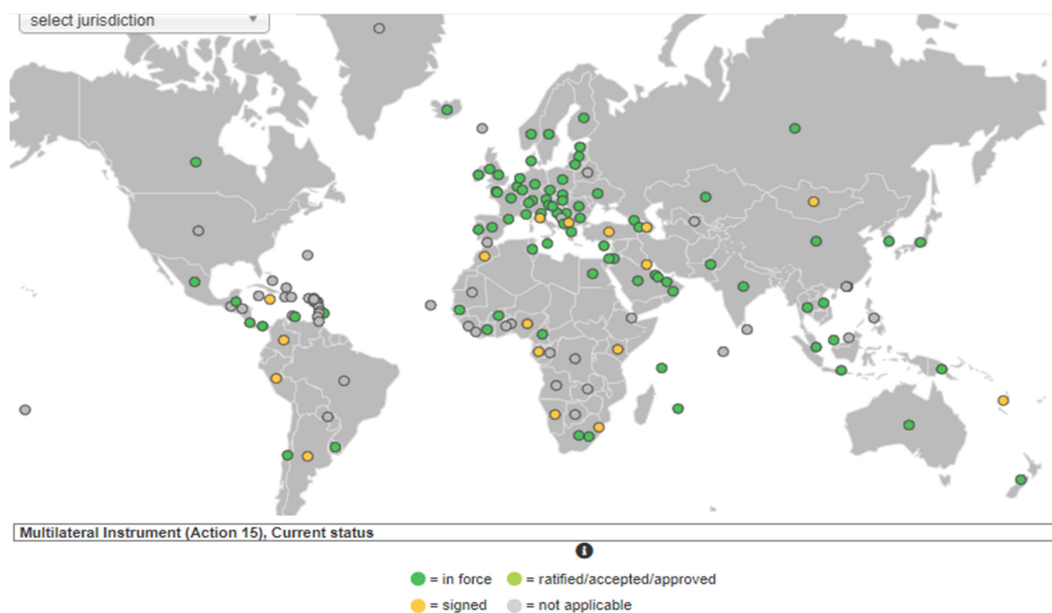
²⁰¹ MAJDANSKA, Alicja, TURCAN, Laura (eds.) *OECD arbitration in tax treaty law. Series on international tax law, Michael Lang (ed)*, 2018, s. 6.

²⁰² QUIRICO, Ottavio, KWAPISZ WILLIAMS, Katarzyna (eds.) *The European Union and the evolving architectures of International economic agreements*, 2023, s. 253.

²⁰³ Por. MAJDANSKA, Alicja, TURCAN, Laura (eds.) *OECD arbitration in tax treaty law. Series on international tax law, Michael Lang (ed)*, 2018, s. 7. a ALTMAN, Daniel Z. *Dispute Resolution Under Tax Treaties*, 2006, s. 7.

ekonomických aktivít a jednostranné daňové zákony jednotlivých členských štátov musia neustále tieto situácie riešiť.²⁰⁴

V novembri 2016 uzavrelo viac ako 100 jurisdikcií rokovania o Viacstrannom dohovore ohľadne implementácii opatrení súvisiacich s daňovou zmluvou na zabránenie erózii základu dane a presunu zisku (BEPS MLI), ktorý implementuje sériu opatrení daňových zmlúv za účelom aktualizácie pravidiel medzinárodného zdaňovania a obmedzenia príležitostí na vyhýbanie sa daňovým povinnostiam v prípade nadnárodných spoločností.²⁰⁵ K prvému slávnostnému podpísaniu BEPS MLI došlo 7. júna 2017 a do platnosti vstúpil 1. júla 2018. K dnešnému dňu sa k BEPS MLI pripojilo 102 jurisdikcií (viď mapa na Obrázok 4), z ktorých 85 jurisdikcií ratifikovalo, prijalo alebo schválilo BEPS MLI, ktoré pokrýva približne 1900 bilaterálnych daňových zmlúv. Medzi signatárov patria jurisdikcie zo všetkých kontinentov²⁰⁶ vrátane Českej republiky, Slovenska, Maďarska, Poľska, Nemecka, Veľkej Británie a Číny. Kompletný zoznam jurisdikcií, na ktoré sa vzťahuje BEPS MLI ku dňu 1. januára 2023 je uvedený v Príloha B).



Obrázok 4 BEPS MLI – súčasný stav

Zdroj: OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*. [online].

²⁰⁴ HEBER, Caroline. *Enhanced cooperation and European tax law*, 2021, s. 463.

²⁰⁵ OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*.

²⁰⁶ OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*.

7 Metódy zamedzenia dvojitého zdanenia

V prípade, ak by neexistoval žiadny spôsob pre zamedzenie dvojitého zdanenia, racionálne uvažujúci spoločníci obchodných korporácií by jednoducho nevstupovali do takých medzinárodných obchodných dohôd, ktoré by mali takéto následky. Výsledkom by potom bolo zmarenie cezhraničnej medzinárodnej činnosti, ktoré sú inak potrebné k optimálnej alokácii zdrojov a väčšiemu národnému blahobytu pre obe zaangažované krajiny, preto je nevyhnutné zavedenie mechanizmov na eliminovanie alebo aspoň zmiernenie účinku dvojitého zdanenia, aby sa uľahčil cezhraničný obchod, a aby sa zabezpečilo optimálne pridelovanie zdrojov na medzinárodnej úrovni.²⁰⁷

Bez ohľadu na to, prečo je medzinárodné dvojité zdanenie odstránené, výhody vyplývajúce z takéhoto odstránenia sú nepopierateľné a štáty v tomto smere čoraz viac prijímajú potrebné prostriedky, ktoré okrem iného zahŕňajú uplatnenie hmotnoprávných aj procesných opatrení.²⁰⁸ Nezávisle od toho, aké opatrenia (viď podkapitola 5.3) sa použijú na zamedzenie dvojitého zdanenia, existujú tri spôsoby, ktorými môže spoločník obchodnej spoločnosti získať oslobodenie od dvojitého zdanenia, a to:

- metóda vyňatia (exemption);
- metóda zápočtu dane (tax credit);
- metóda odpočtu (deduction) – t. j. metóda uznania dane zaplatenej v zahraničí ako daňovo uznateľný náklad.²⁰⁹

7.1 Metóda vyňatia

Podľa metódy vyňatia sú u spoločníkov obchodných korporácií určitej krajiny zdaňované iba domáce príjmy, t. j. príjmy z krajiny rezidencie, pričom v danej krajine sa nezdaňujú príjmy pochádzajúce zo zahraničia.²¹⁰ Tento spôsob úľavy na dvojitom zdanení úplne eliminuje konflikt zdroj - rezidencia.²¹¹

²⁰⁷ HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application*, 2007, s. 24 – 25.

²⁰⁸ ILDEFONSO MENDONCA, M. J. *International juridical double taxation from an ability-to-pay perspective under EU law*, 2024.

²⁰⁹ HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application*, 2007, s. 25.

²¹⁰ ILDEFONSO MENDONCA, M. J. *International juridical double taxation from an ability-to-pay perspective under EU law*, 2024.

²¹¹ HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application*, 2007, s. 25.

Metódu vyňatia môžeme rozdeliť na nasledujúce dva typy:

- vyňatie úplné (full exemption) - všetky príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí sú vyňaté zo zdanenia. V prípade obchodných korporácií sa úplne vyňatie aplikuje na základ dane (daňovej straty) a pri spoločníkoch obchodných spoločností na jednotlivé čiastkové základy dane, ktoré sa znížia o sumu strát pred tým, než dôjde k uplatneniu nezdaniteľných častí základu dane, resp. jednotlivých odpočítateľných položiek.²¹² Podľa § 38f ods. 6 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov „*pri použití metódy úplného vyňatia sa zo základu dane (daňovej straty) u daňovníkov uvedených v § 17 ods. 3 a z úhrnu čiastkových základov dane podľa § 6 až 10 zníženého o úhrn strát podľa § 5 u daňovníkov uvedených v § 2 ods. 2 pred uplatnením nezdaniteľných častí základu dane a súm odpočítateľných od základu dane vynímajú príjmy zo zdrojov v zahraničí.*“²¹³
- vyňatie s výhradou progresie (exemption with progression) - do základu dane nie je zahrnutý príjem, ktorý podlieha dani v zahraničí, ale pri kalkulácii dane je použitá sadzba odpovedajúca základu dane, ktorý je zvýšený o daný vyňatý príjem (vrátane zahraničného príjmu). Táto metóda má význam predovšetkým v tých prípadoch, keď dochádza k progresívnemu zdaňovaniu príjmu,²¹⁴ t. j. keď je odlišná sadzba dane v závislosti na výške príjmu, ako je to aj v prípade ČR pri zdaňovaní príjmov fyzických osôb (15 a 23 %-ná sadzba dane). Táto metóda vyňatia je predmetom § 38f ods. 7 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov.

Metóda úplného vyňatia sa aplikuje napríklad podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Československou socialistickou republikou a Brazílskou federatívnou republikou, kedy sa iba v jednom z uvedených štátov zdaňujú podľa článku 10 bod 1 dividendy spoločníkom obchodných korporácií, ktoré sú „*vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom v jednom zmluvnom štáte, osobe, ktorá*

²¹² Por. KOŘÍNKOVÁ, Lucie. *Metody zamezení dvojímu zdanění z hlediska daně z příjmů včetně praktických příkladů*, 2022. a HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application*, 2007, s. 25.

²¹³ § 38f ods. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daniích z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

²¹⁴ KOŘÍNKOVÁ, Lucie. *Metody zamezení dvojímu zdanění z hlediska daně z příjmů včetně praktických příkladů*, 2022. a HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application*, 2007, s. 26.

je rezidentom v druhom zmluvnom štáte, sa môžu zdaňovať v tomto druhom štáte.“²¹⁵

V nasledujúcej tabuľke je príklad výpočtu dane metódou úplného vyňatia v prípade spoločníka obchodnej korporácie, ktorý je rezidentom ČR a má príjem zo zahraničných zdrojov zo Slovenska.

Tabuľka 2 Výpočet dane metódou úplného vyňatia

Príjem zo zahraničných zdrojov	50 000 Kč
Príjem v rezidentskej krajine	50 000 Kč
Celosvetové príjmy	100 000 Kč
Daň zaplatená v zahraničí na príjem zo zahraničných zdrojov (19 %)	9 500 Kč
Daň k úrade v rezidentskej krajine na príjem z domácich príjmov (15 %)	7 500 Kč
Celková daň k úhrade	17 000 Kč

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa § 16 ods. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z príjmov, ve znění pozdějších předpisů, § 15 ods. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov a HOLMES, K. 2007. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application.*

Pri výpočtoch a porovnaní ČR a SR, ktorého dôkladnejšia analýza bude predmetom nasledujúcej kapitoly, som v tomto momente neskúmala to, aká zmluva je medzi nimi uzavretá, resp. akú metódu na zamedzenie dvojitého zdanenia medzi sebou obe krajiny aplikujú. Pre jednoduchšie porovnanie použijem rovnaké čísla nezávisle od toho, aká je konkrétna hranica pre aplikovanie vyššej sadzby dane v týchto krajinách. Pre výpočet nižšie budem vychádzať z toho, že do 50 000 Kč je aplikovaná v oboch štátoch nižšia sadzba dane a nad touto hranicou sa použije vyššia sadzba dane.

Tabuľka 3 Výpočet dane metódou vyňatia s výhradou progresie

Príjem zo zahraničných zdrojov	50 000 Kč
Príjem v rezidentskej krajine	50 000 Kč
Celosvetové príjmy	100 000 Kč
Daň zaplatená v zahraničí na príjem zo zahraničných zdrojov (19 %)	9 500 Kč
Daň k úrade v rezidentskej krajine na príjem z domácich príjmov (25 %)	12 500 Kč
Celková daň k úhrade	22 000 Kč

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa § 16 ods. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmov, ve znění pozdějších předpisů, § 15 ods. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov a HOLMES, K. 2007. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application.*

²¹⁵ Článek 10 bod 1 sdělení č. 200/1991 Sb. federálního ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojitého zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Protokolu k ní.

Z vyššie uvedených tabuliek je vidieť, že použitá metóda má vplyv na celkovú výšku zaplatenej dane doma aj v zahraničí, pričom metóda úplného vyňatia je pre spoločníka obchodnej korporácie priaznivejšia.

7.2 Metóda zápočtu dane

Pri metóde zápočtu štát, v ktorom je firma alebo spoločníci obchodnej korporácie rezidentom, vypočíta svoju daň na základe celkových príjmov daňovníka bez ohľadu na to, kde ich získal. Týmto spôsobom môže byť príjem zdanený v inom štáte zdanený tiež rezidentským štátom. Aby sa vylúčilo dvojité zdanenie, štát rezidencie umožňuje, aby sa daň zaplatená v druhom štáte odpočítala od jeho vlastnej dane.²¹⁶

Aj v tomto prípade sa rozlišujú dve metódy zápočtu, a to:

- metódu úplného zápočtu (full credit) - tuzemská daňová povinnosť je znížená o daň z príjmov, ktorá sa zaplatila v zahraničí nezávisle na zahraničnej daňovej sadzbe. Jedná sa o jednoduchú, ale zriedka používanú metódu (viď Z Tabuľky 4 je viditeľné, že v prípade úplného zápočtu sa vypočíta daňová povinnosť z celosvetových príjmov podľa sadzby dane v krajine, kde je spoločník obchodnej spoločnosti rezidentom a z tejto sumy sa odpočíta celá výška dane zaplatenej v zahraničí z príjmov pochádzajúcich zo zdrojov v zahraničí, pri ktorých sa aplikovala zahraničná sadzba dane.
- **Tabuľka 4).**
- metódu prostého zápočtu (ordinary credit) - daňovníci majú pri tejto metóde rovnaké podmienky, pričom bez ohľadu na to, odkiaľ pochádzajú ich príjmy tuzemská daňová povinnosť môže byť znížená o daň zaplatenú v zahraničí, ale iba v takej výške, aká by na sumu zahraničného príjmu vyšla podľa kalkulácií na základe ZDP v Českej republike.²¹⁷ Podľa § 38f ods. 2 zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov „*táto suma sa určí ako súčin daňovej povinnosti, ktorá sa vzťahuje k príjmom plynúcim zo zdrojov na území Českej republiky i zo zdrojov v zahraničí a podielu príjmov zo zdrojov v zahraničí na základe dane pred uplatnením*

²¹⁶ ILDEFONSO MENDONCA, Maria J. *International juridical double taxation from an ability-to-pay perspective under EU law*, 2024.

²¹⁷ Por. KOŘÍNKOVÁ, Lucie. *Metody zamezení dvojímu zdanění z hlediska daně z příjmů včetně praktických příkladů*, 2022. a HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application*, 2007, s. 28.

položiek odpočítateľných od základu dane a nezdaniteľných častí základu dane. Započítanie možno vykonať najviac do sumy vzniknutej daňovej povinnosti. “²¹⁸

Z Tabuľky 4 je viditeľné, že v prípade úplného zápočtu sa vypočíta daňová povinnosť z celosvetových príjmov podľa sadzby dane v krajine, kde je spoločník obchodnej spoločnosti rezidentom a z tejto sumy sa odpočíta celá výška dane zaplatenej v zahraničí z príjmov pochádzajúcich zo zdrojov v zahraničí, pri ktorých sa aplikovala zahraničná sadzba dane.

Tabuľka 4 Výpočet dane metódou úplného zápočtu

Príjem zo zahraničných zdrojov	50 000 Kč
Príjem v rezidentskej krajine	50 000 Kč
Celosvetové príjmy	100 000 Kč
Zahraničná daň zaplatená na príjem zo zahraničných zdrojov (19 %)	9 500 Kč
Daň k úrade v rezidentskej krajine na celosvetový príjem (15 %)	15 000 Kč
(mínus úplný zápočet na zahraničnú daň zaplatenú zo zahraničných príjmov)*	(- 9 500 Kč)
Daň k úrade v rezidentskej krajine	5 500 Kč
Celková daň k úhrade	15 000 Kč

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa § 38f ods. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z príjmov, ve znění pozdějších předpisů, § 15 ods. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov a HOLMES, K. 2007. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application.*

Výpočet dane k úhrade v krajine rezidencie metódou prostého zápočtu uvádza nasledujúca tabuľka.

Tabuľka 5 Výpočet dane metódou prostého zápočtu

Príjem zo zahraničných zdrojov	50 000 Kč
Príjem v rezidentskej krajine	50 000 Kč
Celosvetové príjmy	100 000 Kč
Zahraničná daň zaplatená na príjem zo zahraničných zdrojov (19 %)	9 500 Kč
Daň k úrade v rezidentskej krajine na celosvetový príjem (15 %)	15 000 Kč
(mínus prostý zápočet na zahraničnú daň zaplatenú zo zahraničných príjmov)*	7 500 Kč
Daň k úrade v rezidentskej krajine	7 500 Kč
Celková daň k úhrade	17 000 Kč

*(zahraničný príjem/celosvetový príjem) * domáca daň z príjmov = $(50000/100000) * 15\ 000 = 7\ 500$

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa § 38f ods. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmov, ve znění pozdějších předpisů, § 15 ods. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov a

²¹⁸ § 38f ods. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmov ve znění pozdějších předpisů.

HOLMES, K. 2007. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application.*

Z Tabuľka 5 vyplýva, že v prípade prostého zápočtu sa najprv, podobne ako pri metóde úplného zápočtu, vypočíta daňová povinnosť z celosvetových príjmov spoločníka obchodnej spoločnosti podľa sadzby dane v krajine, kde je dotýčny rezidentom, avšak následne je potrebné vypočítať výšku prostého zápočtu na zahraničnú daň zaplatenú zo zahraničných príjmov podľa sadzby rezidentskej krajiny. Prostý zápočet sa vyráta ako podiel zahraničného a celosvetového príjmu vynásobený daňou z celosvetových príjmov v rezidentskej krajine. Toto je maximálna výška z dane zaplatenej v zahraničí z príjmov pochádzajúcich zo zdrojov v zahraničí, ktorú je možné odpočítať od domácej dane na celosvetový príjem.

7.3 Metóda odpočtu

V prípade metódy odpočtu či dedukčnej metódy (deduction method) príjmy zo zdrojov v zahraničí podliehajú dani z príjmov v štáte, kde je obchodná spoločnosť alebo jej spoločník rezidentom. Akékoľvek zdanenie vybrané v štáte zdroja sa odpočítava od základu dane v rezidentskom štáte. Ide teda o čistý príjem získaný zo štátu zdroja (po zdanení), ktorý je zdaniteľný v rezidentskom štáte.²¹⁹ Na rozdiel od metódy vyňatia a metódy zápočtu, metóda odpočtu neposkytuje spoločníkovi obchodnej spoločnosti úplnú úľavu od dvojitého zdanenia, a preto úplne neodstraňuje konflikt rezidencie - zdroja. V tomto prípade, spoločníka obchodnej korporácie, ktorý je rezidentom krajiny, ktorá povoľuje iba oslobodenie od dvojitého zdanenia metódou odpočtu, v určitom rozsahu znáša dôsledky dvojitého zdanenia svojich príjmov zo zdrojov v zahraničí.²²⁰ Výpočet dane k úhrade v krajine rezidencie metódou odpočtu uvádza nasledujúca tabuľka.

Tabuľka 6 Výpočet dane metódou odpočtu

Príjem zo zahraničných zdrojov	50 000 Kč
Príjem v rezidentskej krajine	50 000 Kč
Celosvetové príjmy	100 000 Kč
Zahraničná daň zaplatená na príjem zo zahraničných zdrojov (19 %)	9 500 Kč
Celosvetový príjem	100 000 Kč

²¹⁹ OBERSON, Xavier, HULL, Howard R. *Switzerland in international tax law*, 2011, s. 172.

²²⁰ HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application*, 2007, s. 34 – 35.

(mínus max. odpočet zahraničnej dane zaplatenej zo zahraničných príjmov)*	(- 7 500 Kč)
Zdaniteľný príjem v rezidentskej krajine	92 500 Kč
Daň k úrade v rezidentskej krajine (15 %)	13 875 Kč
Celková daň k úhrade	23 375 Kč

*(zahraničný príjem/celosvetový príjem) * domáca daň z príjmov= (50000/100000) * 15 000 = 7 500

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa § 24 ods. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmov, ve znění pozdějších předpisů, § 15 ods. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov a HOLMES, K. 2007. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application.* a OBERSON, X. – HULL, H. R. 2011. *Switzerland in international tax law.*

Metóde odpočtu dane sa venuje § 24 odst. 2 písm. ch) zákona ČNR č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov, podľa ktorého „*daň z príjmov a daň darovacia zaplatená v zahraničí je u daňového rezidenta Českej republiky výdavkom iba pri príjmoch, ktoré sa zahŕňajú do základu dane, prípadne do samostatného základu dane zdaňovaného sadzbou dane podľa § 16a alebo § 21 ods. 4, a to iba v rozsahu , v akom ju nebolo možné započítať na daňovú povinnosť v tuzemsku podľa § 38f; výdavkom nie je daň zaplatená v zahraničí v rozsahu, v ktorom presahuje výšku uvedenú v medzinárodnej zmluve alebo v právnom predpise iného štátu.*“²²¹

Z vyššie uvedeného vyplýva, že nie je možné uplatniť ako náklad celú výšku dane zaplatenej v zahraničí zo zdrojov v zahraničí, len pomernú časť, ako som to uviedla vo výpočte v

Tabuľka 6.

Pri porovnaní jednotlivých metód som došla k záveru, že celková daň spoločníka obchodnej spoločnosti k úhrade je v prípade metódy odpočtu najvyššia (23 375 Kč), nasleduje metóda vyňatia s výhradou progresie (22 000 Kč), metóda úplného vyňatia a metóda prostého zápočtu (17 000 Kč). Pre samotného spoločníka obchodnej korporácie je v našom prípade najvýhodnejšia metódou úplného zápočtu (15 000 Kč). Z pohľadu krajiny rezidencie sa najvyššia suma z dani z príjmov inkasuje v prípade metódy odpočtu (13 875 Kč), nasleduje metóda vyňatia s výhradou progresie (12 500 Kč), metóda úplného vyňatia a metóda prostého zápočtu (7 500 Kč). Najnižšia daň sa vyberie v krajine rezidencie metódou úplného zápočtu (5 500 Kč).

²²¹ § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmov ve znění pozdějších předpisů.

V členských štátoch Európskej Únie sa objavujú v prevažnej väčšine prípadov dve hlavné metódy, a to metóda vyňatia s výhradou progresie a metóda простého zápočtu.²²²

²²² ŠIROKÝ Jan. *Daně v Evropské unii*, 2018, s. 120.

8 Zdanenie príjmov obchodných korporácií a ich spoločníkov vo vybraných krajinách

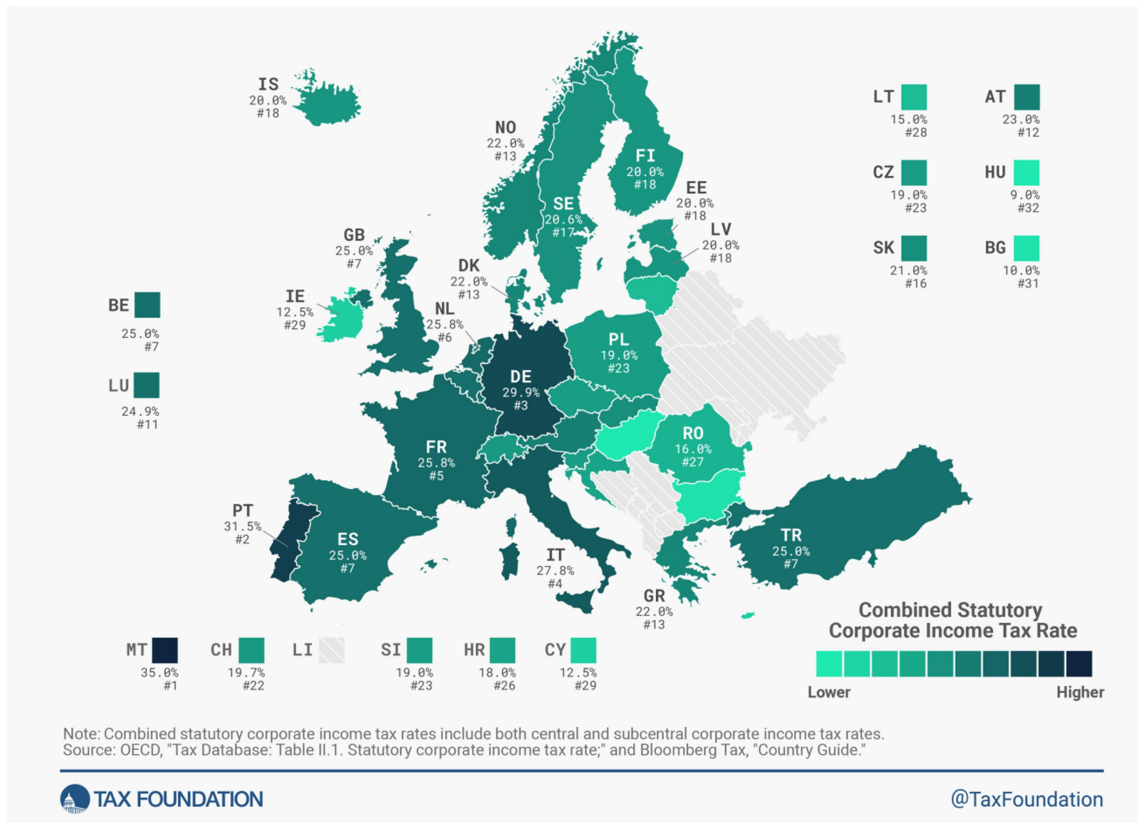
V rámci tejto kapitoly sa budem venovať porovnaniu zdanenia príjmov obchodných spoločností a ich spoločníkov vo vybraných krajinách. Okrem iného budem vychádzať aj z publikácií OECD, ktoré porovnávajú situáciu v krajinách OECD, pričom sa dôkladnejšie zameriam na Nemecko, Veľkú Britániu, Čínu a krajiny Vyšehradskej štvorky, t. j. Českú republiku, Slovensko, Maďarsko a Poľsko. Nemecko som vybrala k porovnaniu z toho dôvodu, že má dobre rozvinutý právny systém a je významným hospodárskym hráčom v Európe. Porovnanie ČR s Veľkou Britániou by mohlo poukázať na vplyv historických a právnych rozdielov na ich daňové systémy, keďže Veľká Británia má dlhú históriu zdaňovania právnických osôb a vyspelý právny systém. Čínu, som sa rozhodla zahrnúť do porovnania kvôli tomu, že sa jedná o rozvíjajúcu sa ekonomiku, ktorá môže poukázať na rozdiely v prístupoch k zdaňovaniu medzi vyspelou európskou krajinou akou je ČR a rýchlo rastúcou ázijskou ekonomikou. Krajiny V4 som sa rozhodla preskúmať s ohľadom na úzku spoluprácu týchto krajín. Keďže zákony v ČR a SR boli v období spoločného štátu rovnaké pre obe krajiny, z právneho hľadiska podrobnejšie porovnáme aktuálnu legislatívu v týchto – dnes už samostatných – štátoch.

Mnohé krajiny OECD majú rozsiahle systémy daní predstavujúcich príjem štátu. Tieto daňové systémy sa často považujú za systémy, ktoré sú v súlade s princípom horizontálnej spravodlivosti v tom zmysle, že jednotlivci s rovnakou úrovňou ročného príjmu – či už ide o príjem vo forme mzdy, platu, platby úrokov, dividend alebo kapitálového zisku – sa považujú za osoby, ktoré majú rovnakú platobnú schopnosť, a preto sa zdaňujú rovnako. Podobne daňovníci s vyšším ročným príjmom sa považujú za tých, ktorí majú vďaka vyššiemu príjmu lepšiu platobnú schopnosť, a preto sa od nich očakáva, že budú znášať väčšiu časť daňového zaťaženia.²²³

Pre porovnanie som sa rozhodla najskôr preskúmať sadzby dane z príjmov právnických osôb v jednotlivých krajinách Európy v roku 2024, ktoré sú znázornené v grafe na nasledujúcom obrázku. Jednotlivé krajiny sú zoradené podľa sadzby dane z príjmov právnických osôb, a to od najvyššej po najnižšiu. Spomedzi štátov Európy

²²³ REMETA, Ján. *Zdaňovanie miezd v OECD a v SR v rokoch 2000-2007. Obchodné spoločnosti (a.s., s.r.o., k.s., ...)*, 2008.

bola najvyššia sadzba dane z príjmov právnických osôb v Portugalsku, a to 31,5 % a najnižšia v Maďarsku – 9 %. Pri porovnaní krajín V4 bola najvyššia sadzba (21 %) na Slovensku, nasledovala Česká republika a Poľsko (19 %), pričom najnižšia sadzba bola v Maďarsku (9 %). V Nemecku bola sadzba 29,9 %, vo Veľkej Británii – 25 %²²⁴ a Číne – 25%.²²⁵



Obrázok 5 Sadzby dane z príjmov právnických osôb v jednotlivých krajinách Európy v roku 2024

Zdroj: ENACHE, C. 2024. *Corporate Income Tax Rates in Europe, 2024*.

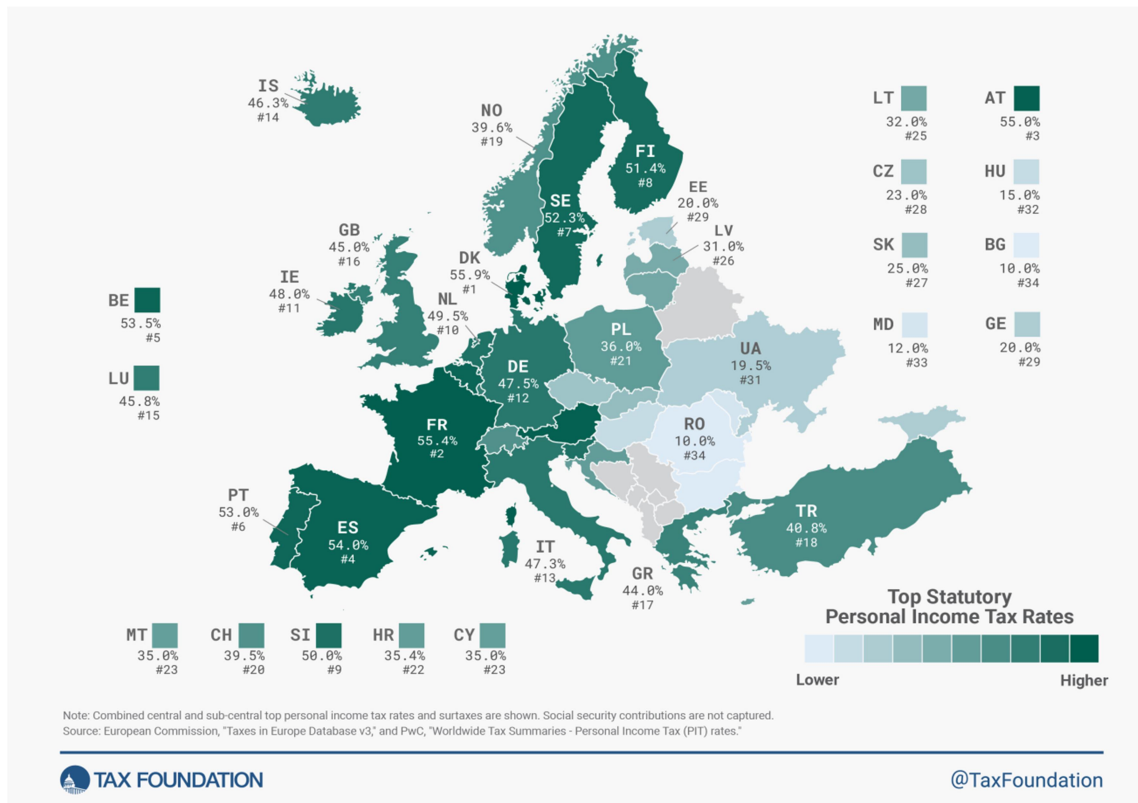
Väčšina štátov má progresívnu daň z príjmov fyzických osôb, t. j. sadzba dane je závislá od príjmu jednotlivca a so zvyšujúcim príjmom sa zvyšuje aj sadzba dane. Najvyššou sadzbou dane z príjmov fyzických osôb máme na mysli tú sadzbu, ktorá sa aplikuje pri zákonom stanovenej najvyššej daňovej skupine. Ak má napríklad daný štát päť daňových pásiem, pričom najvyššia sadzba dane z príjmov sa aplikuje na príjem

²²⁴ ENACHE, Cristina. *Corporate Income Tax Rates in Europe, 2024, 2024*.

²²⁵ DEZAN SHIRA & ASSOCIATES. *Corporate Income Tax in China*.

prevyšujúci 1 milión eur, a to vo výške 50 %, tak 50 percentnou daňou bude zdanený príjem, ktorý prekročí túto hranicu.²²⁶

Sadzby dane z príjmov fyzických osôb v jednotlivých európskych krajinách v roku 2024 sú znázornené na nasledujúcom obrázku. Na mape sú jednotlivé európske krajiny znázornené rozličnou farbou podľa najvyššej sadzby dane z príjmov fyzických osôb. Tmavozelenou sú znázornené krajiny s najvyššou sadzbou, svetlejšími odtieňmi zelenej sú následne krajiny s nižšou sadzbou.



Obrázok 6 Najvyššia sadzba dane z príjmov fyzických osôb v jednotlivých európskych krajinách v roku 2024

Zdroj: MENGDEN, A. 2024. *Top Personal Income Tax Rates in Europe, 2024*. [online].

Z Obrázok 6 je vidieť, že najvyššiu sadzbu dane (55,9 %) malo v roku 2024 Dánsko, nasledované Francúzskom (55,4 %) a Rakúskom (55,0 %). Z krajín V4 bolo v čele Poľsko (36 %) nasledované Slovenskom (25 %), Českou republikou (23 %) a najnižšiu sadzbu malo Maďarsko (15 %). V Nemecku bola sadzba dane 47,5 %,

²²⁶ BUNN, Daniel. *Top Personal Income Tax Rates in Europe, 2022*.

vo Veľkej Británii - 45 %²²⁷ a v Číne – to bolo v závislosti na výške príjmu v rozmedzí 3 až 45 %.²²⁸

V ďalšej časti práce zameriam pozornosť na porovnanie zdaňovania príjmu právnických a fyzických osôb vo vybraných krajinách, ktorými sú Nemecko, Veľká Británia, Čína a krajiny Vyšehradskej štvorky, t. j. Česká republika, Slovensko, Maďarsko a Poľsko.

8.1 Nemecko

Nemecko má dobre rozvinutý právny systém a je významným hospodárskym hráčom v Európe, čo je hlavným dôvodom, prečo som si k porovnaniu vybrala, okrem iného, aj túto krajinu. Porovnanie zdaňovania príjmov právnických a fyzických osôb v Nemecku a Českej republike môže poukázať na rozdiely a podobnosti v ich prístupoch k zdaňovaniu príjmov.

Ako v mnohých iných európskych regiónoch, vznik korporátnej dane bol v Nemecku dôsledkom industrializácie. Nemecko pre svoju politickú roztrieštenosť na začiatku 19. storočia spočiatku zaostávalo za hospodárskym vývojom iných európskych krajín, no v polovici storočia ich čoraz viac dobiehalo, a to najmä v období výstavby železníc. Požadované veľké investície boli uľahčené založením akciových spoločností alebo reorganizáciou existujúcich podnikov na akciové spoločnosti. Systémy dane z príjmu, ktoré boli zavedené na nemeckých územiach po napoleonských vojnách na začiatku 19. storočia, však spočiatku nezdaňovali príjmy korporácií ako také, pretože subjektom dane z príjmu boli iba fyzické osoby. Ani zisky spoločností neboli priamo pripísané ich akcionárom hneď, ako vznikli. Vzhľadom na zásadu, že príjmy boli zdaniteľné len vtedy, ak s nimi daňovník mohol voľne nakladať, zisky právnických osôb boli zdaniteľné len ako príjem z dividend pri ich vyplácaní. Aj to sa ukázalo ako zložité, keď investori nesídlili na území, kde bola korporácia založená, a kde prevádzkovala svoju činnosť. Systém dane z príjmu fyzických osôb bol preto čoraz viac považovaný za neprijateľný z hľadiska zdaňovania príjmu generovaného spoločnosťami a ich prostredníctvom.²²⁹

²²⁷ MENGDEN, Alex. *Top Personal Income Tax Rates in Europe, 2024*, 2024.

²²⁸ ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China*, 2023.

²²⁹ ENGLISCH, Joachim. *Corporate taxation in Germany*, 2023. In: AVI-YONAH, Reuven S. (ed.) *Research Handbook on Corporate Taxation*, 2023, s. 168.

Kompetencie v oblasti zdaňovania príjmov počas histórie prechádzali na jednotlivé štátne inštitúcie v závislosti od aktuálneho štátneho usporiadania krajiny, až kým po 1. svetovej vojne neprešli na federálnu úroveň. V roku 1920 sa federálna daň z príjmu právnických osôb stala aj prvou daňou z príjmu právnických osôb, ktorá bola uzákonená samostatným zákonom a už netvorila súčasť dane z príjmu fyzických osôb. Zisky korporácií a podobných subjektov sa zdanili komplexne paušálnou sadzbou a zákonodarca sa zámerne zdržal poskytovania akejkoľvek úľavy od dvojitého zdanenia. Tento vývoj ešte viac upevnil dvojaký charakter nemeckého systému zdaňovania podnikov, kde sa zdaňovanie prechodných podnikov – najmä obchodných spoločností – ako fiškálne transparentných subjektov, v podstate zhodoval so zdaňovaním živnostníkov, zatiaľ čo korporácie, iné právnické osoby a podobné subjekty sa považovali za samostatných daňovníkov. V rokoch 1925 a 1934 došlo k niekoľkým reformám zákona o dani z príjmu právnických osôb, ktoré sa primárne týkali kvalifikácie a výpočtu zdaniteľného príjmu, ktoré sa dodnes vyskytujú v súčasnej podobe zákona o dani z príjmov právnických osôb.²³⁰

V Nemecku je v súčasnosti zdaňovanie príjmov právnických osôb predmetom zákona o dani z príjmov právnických osôb (*Körperschaftsteuergesetz (KStG)*), ktorého posledná novelizácia bola 27. marca 2024.²³¹

V Nemecku je základom dane z príjmov právnických osôb (*Körperschaftsteuer*) zdaniteľný príjem, ktorý daňovník dosiahol v zdaňovacom období, teda v príslušnom kalendárnom roku. Kľúčové determinanty zdaniteľného príjmu nie sú v zákone o dani z príjmov právnických osôb bližšie špecifikované. Namiesto toho sa v § 8 ods. 1 totožného zákona odkazuje na pravidlá určovania príjmu stanovené v zákone o dani z príjmu fyzických osôb.²³²

Ex lege sa rozlišuje daňový rezident a daňový nerezident, či už sa jedná o zdaňovanie príjmu právnických alebo fyzických osôb. V prípade právnických osôb, spoločnosť, ktorá má v Nemecku sídlo alebo reálne miesto vedenia má v danej krajine neobmedzenú daňovú povinnosť, pričom základ dane je tvorený celkovým výnosom

²³⁰ ENGLISCH, Joachim. *Corporate taxation in Germany*, 2023. In: AVI-YONAH, Reuven S. (ed.) *Research Handbook on Corporate Taxation*, 2023, s. 169.

²³¹ *Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist.*

²³² Por. AVI-YONAH, Reuven S. (ed.) *Research Handbook on Corporate Taxation*, 2023, s. 179. a ETULS SK. *Dane v Nemecku*.

spoločnosti. V prípade splnenia ex lege stanovených podmienok je možné uskutočniť skupinové zdanenie spoločností. Zdaniteľným obdobím je v Nemecku kalendárny rok s povinnosťou podania daňového priznania do 31. mája, pričom je možné požiadať o predĺženie tejto lehoty.²³³

Aj keď spoločnosť nemá svoje štatutárne sídlo alebo skutočné miesto vedenia v Nemecku, bude stále podliehať „obmedzenej“ nemeckej dani z príjmov právnických osôb, t. j. povinnosti platiť nemeckú daň z príjmu právnických osôb pri určitých druhoch príjmov zo zdroja v Nemecku a z kapitálových ziskov. Najbežnejším typom nemeckých zdrojov príjmu sú príjmy z obchodovania a podnikania realizované nemeckou stálou prevádzkarňou. Rovnako ako v prípade fyzických osôb, právo zdať príjmy zahraničnej korporácie zo zdrojov v Nemecku môže byť ovplyvnené podmienkami zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Zahraničný subjekt bude v tejto súvislosti charakterizovaný ako právnická osoba v zmysle zákona o dani z príjmov právnických osôb, ak z celkového zhodnotenia príslušných zahraničných právnych predpisov a zmluvných dojednaní týkajúcich sa organizácie a štruktúry tohto subjektu vyplýva, že je právne a obchodne porovnateľný s nemeckou korporáciou alebo inou formou nemeckej právnickej osoby.²³⁴

Pre daňových poplatníkov - rezidentov § 8 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb sa ďalej stanovuje, že všetky ich príjmy sa považujú za príjmy z obchodovania alebo podnikania. V ich prípade, ako aj v prípade všetkých daňovníkov nerezidentov so skutočnými príjmami z podnikania sa teda zdaniteľné príjmy zisťujú na základe časového rozlíšenia. Príslušné štandardy daňového účtovníctva sú stanovené v zákone o dani z príjmov fyzických osôb a odkazujú na štandardy finančného účtovníctva ako východiskový bod pre výpočet zdaniteľného zisku alebo straty (tzv. „Maßgeblichkeitsprinzip“).²³⁵

²³³ Por. § 1 ods. 1 a 2 zákona *Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144)*, das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. a DELOITTE. *Introduction to income taxation of German corporations and partnerships*, 2020. a ETULS SK. *Dane v Nemecku*.

²³⁴ DOLL, Natascha, DENNY, Mark. *Corporate Acquisitions and Mergers in Germany*, 2021, s. 640 - 641.

²³⁵ Por. § 8 ods. 2 zákona *Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144)*, das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. a AVI-YONAH, Reuven S. (ed.) *Research Handbook on Corporate Taxation*, 2023, s. 175.

Sadzba dane z príjmov právnických osôb je 15 %, pričom spolu so solidárnym príplatkom (tzv. „Solidaritätszuschlag“) zavedeným v roku 1995 je 15,825 %.²³⁶ Celková sadzba dane z príjmov právnických osôb zahŕňa nielen daň z príjmu právnických osôb (15 %) a solidárny príplatok (0,825 % - 5,5 % z dane z príjmu právnických osôb), ale tiež miestnu obchodnú daň, ktorá sa vo všeobecnosti pohybuje v rozmedzí 7 % až 21 %. Tieto sadzby určujú príslušné obce. Finálna sadzba dane z príjmu právnických osôb sa tak v konečnom dôsledku môže pohybovať cca. od 22,83 % do 36,83 % v závislosti na výške miestnych sadzieb obchodnej dane.²³⁷

Príjmy z dane z príjmu právnických osôb sú relatívne kolísavé. Od roku 2008, keď sa sadzba znížila na 15 %, sa výnos dane z príjmu právnických osôb zvyčajne pohybuje medzi 2,5 % a 5 % celkových daňových príjmov. Jedinou výnimkou bol rok 2009 v období po finančnej kríze, kedy príjmy z daní právnických osôb tvorili menej ako 2 % celkových daňových príjmov.²³⁸

V Nemecku je zdaňovanie príjmov fyzických osôb predmetom zákona o dani z príjmov fyzických osôb (Einkommensteuergesetz (EStG)), ktorého posledná novelizácia bola 27. marca 2024.²³⁹ Daň z príjmov fyzických osôb (Einkommensteuer) je daň, ktorá sa vzťahuje na príjmy fyzických osôb. Patria sem aj kapitálové príjmy akcionárov obchodných spoločností a zisky živnostníkov.²⁴⁰

Podobne, ako v iných krajinách, aj v Nemecku sa daň z príjmov fyzických osôb vyberá z príjmu jednotlivca alebo domácnosti za účelom financovania verejnej správy. Táto daň je progresívna, čo znamená, že sadzba, ktorou sa zdaňuje príjem fyzickej osoby, sa zvyšuje, keď jednotlivec zarába viac. Existuje tiež daň zo mzdy, ktorá sa vyberá zo mzdy okrem všeobecnej dane z príjmu fyzických osôb. Príjmy z týchto daní sa však zvyčajne pridelujú špecificky na programy sociálneho poistenia,

²³⁶ Por. § 23 ods. 1 zákona *Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144)*, das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. a ETULS SK. *Dane v Nemecku*. a AVI-YONAH, Reuven S. (ed.) *Research Handbook on Corporate Taxation*, 2023.

²³⁷ KPMG. *Corporate tax rates table*.

²³⁸ AVI-YONAH, Reuven S. (ed.) *Research Handbook on Corporate Taxation*, 2023, s. 174.

²³⁹ *Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)*, das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist.

²⁴⁰ BAKER TILLY STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH. *Income Tax (Einkommensteuer)*.

ako je poistenie v nezamestnanosti, vládne dôchodkové programy a zdravotné poistenie. Kapitálové zisky a príjmy z dividend sa zdaňujú paušálnou sadzbou.²⁴¹

Daň z príjmov fyzických osôb sa vzťahuje na príjmy rezidentov, ako aj nerezidentov. Rezidenti, t. j. fyzické osoby s trvalým pobytom v Nemecku alebo osoby, ktoré sa tam obvykle zdržiavajú, majú neobmedzenú daňovú povinnosť,²⁴² t. j. v Nemecku musia zdať svoje celosvetové príjmy.

Predmetom dane z príjmov fyzických osôb je jednak tzv. ziskový príjem (komerčné, poľnohospodárske alebo nezávislé činnosti) a jednak tzv. nadbytočný príjem (všetky ostatné príjmy, vrátane platu alebo kapitálových ziskov). Vymeriavacím základom je následne príjem, ktorý podlieha zdaneniu, ktorý sa určí tak, že od zisku alebo prebytku sa odpočíta nezdaniteľné životné minimum (steuerfreie Existenzminimum), rôzne iné oslobodené sumy (napríklad na deti) a osobitné výdavky (napríklad na sociálne alebo dôchodkové poistenie).²⁴³

V Nemecku je kalkulácia daňovej povinnosti komplikovanejšia kvôli ex lege stanovenému vlastnému vzorcu na výpočet pre každé daňové pásmo, pričom podľa § 32a ods. 1 zákona o dani z príjmov fyzických osôb existujú nasledujúce daňové pásma:

- pásmo s nezdaniteľným príjmom (0 – 11 604 EUR) - 0;
- príjem od 11 605 EUR do 17 005 EUR - $(922.98 y + 1 400) y$;
- príjem od 17 006 EUR do 66 760 EUR - $(181.19 z + 2 397) z + 1 025.38$;
- príjem od 66 761 EUR do 277 825 EUR - $0.42 x - 10 602.13$;
- príjem nad 277 826 - $0.45 x - 18 936.88$.²⁴⁴

Sadzba dane závisí okrem výšky príjmu aj od toho, či je daná fyzická osoba slobodná (podlieha základnej sadzbe) alebo vydatá/ženatý (podlieha vyššej sadzbe).

²⁴¹ TAX FOUNDATION. *Taxes In Germany*.

²⁴² Por. § 1 ods. 1 zákona *Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)*, das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. a ETULS SK. *Dane v Nemecku*.

²⁴³ Por. § 2 ods. 1 a 2 zákona *Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)*, das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. a BAKER TILLY STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH. *Income Tax (Einkommensteuer)*.

²⁴⁴ § 32a ods. 1 zákona *Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)*, das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist.

Okrem toho k dani z príjmov sa pripočítava aj solidárna prirážka.²⁴⁵ V prípade dane z príjmov fyzických osôb existujú v Nemecku štyri spôsoby zdaňovania, a to nasledujúce:

- zdanenie jednotlivcov;
- spoločné zdanenie manželov;
- oddelené zdanenie manželov;
- špeciálne zdanenie v tom roku, keď sa uzavrelo manželstvo.²⁴⁶

V Nemecku existuje daň z kapitálových výnosov (Kapitalertragsteuer). Ide o osobitnú formu dane z príjmu formou zrážky dane zo zdroja priamo v mieste, kde sa kapitálové zisky vyplatia (napr. banka, poisťovňa alebo korporácia) akcionárom, spoločníkom či investorom. Subjekt vyplácajúci kapitálové výnosy zrazí daň príjemcovi kapitálového výnosu a odvedie ju daňovému úradu. Základom dane je hrubý zisk z kapitálových investícií, akými sú úroky, dividendy od akciových spoločností, prípadne rozdelenie zisku pre spoločnosti GmbH. Sadzba dane z kapitálových výnosov je väčšinou 25 percent. Iba v niekoľkých výnimočných prípadoch sa uplatňuje iná sadzba dane, pričom aj v prípade dane z kapitálových výnosov sa uplatňuje solidárna prirážka.²⁴⁷

Ak sa na kapitálové výnosy vzťahujú predpisy o definitívnej paušálnej dani z kapitálových výnosov (Abgeltungssteuer), čo je zdrojová daň z kapitálových výnosov, potom príjemca kapitálových výnosov nemusí túto sumu uvádzať ako súčasť svojho daňového priznania dane z príjmov fyzických osôb. Existuje však možnosť požiadať o osobitný posudok, čo má zmysel vtedy, ak nie sú úplne vyčerpané oslobodené sumy, ak je možné odpočítať daň zo zdroja v zahraničí, alebo ak je sadzba dane fyzických osôb nižšia ako 25 %. V prípadoch výplat kapitálových ziskov alebo rozdelenia od nemeckých spoločností osobám a spoločnostiam so sídlom v iných krajinách existujú rôzne osobitné problémy. Napríklad podpísaná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia alebo nariadenie EÚ o materskej/dcárskej spoločnosti môže obmedziť zdanenie nemeckej dane z kapitálových výnosov. Na tento účel však spoločnosť so sídlom v inej krajine musí požiadať centrálny spolkový daňový úrad (Bundeszentralamt fuer Steuern)

²⁴⁵ BAKER TILLY STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH. *Income Tax (Einkommensteuer)*.

²⁴⁶ ETULS SK. *Dane v Nemecku*.

²⁴⁷ Por. § 32d ods. 1 zákona *Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)*, das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. a BAKER TILLY STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH. *Capital Gains Tax (Kapitalertragsteuer)*.

o výnimku, aby sa nemecká spoločnosť mohla dištancovať od zrážky dane z kapitálových výnosov pri výplate kapitálových výnosov. Iba ak existuje osvedčenie o oslobodení od dane, môže nemecká spoločnosť upustiť od zrážky dane z kapitálových výnosov. V prípadoch, kedy medzi danými krajinami existuje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia alebo v prípadoch, na ktoré sa vzťahuje nariadenie EÚ o materských a dcérskych spoločnostiach, kde už bola daň z kapitálových výnosov zrazená v Nemecku, môže zahraničný príjemca kapitálových výnosov podať žiadosť na Centrálny federálny daňový úrad (Bundeszentralamt für Steuern) na vrátenie daní z nemeckých zdrojov.²⁴⁸

8.2 Veľká Británia

Veľká Británia má dlhú históriu zdaňovania právnických osôb a vyspelý právny systém. Z tohto dôvodu by porovnanie s Českou republikou mohlo poukázať na vplyv historických a právnych rozdielov na ich daňové systémy.

Daň z príjmu prvýkrát zaviedol vo Veľkej Británii v roku 1799 premiér William Pitt na financovanie vojny proti Napoleonovi. Daň bola na krátky čas zrušená začiatkom 19. storočia po podpísaní zmluvy v Amiens. Obnovené boje však viedli k tomu, že Henry Addington, ktorý nahradil Williama Pitta vo funkcii predsedu vlády, v roku 1803 znovu zaviedol daň z príjmu. Daň z príjmu sa naďalej vyberala až do roku 1816 (rok po Napoleonovej porážke vojvodom z Wellingtonu v bitke pri Waterloo). Neskôr bola znovu zavedená z rozpočtových dôvodov v roku 1842 Robertom Peelom (vid' *The Income Tax (Foreign Dividends) Act 1842 c. 80 (Regnal. 5_and_6_Vict)*²⁴⁹) a odvtedy sa vo Veľkej Británii naďalej vyberá. Jednou z prvých krajín nasledujúcich Veľkú Britániu v zavedení dane z príjmu boli Spojené štáty americké, ktoré daň z príjmu vyberali od roku 1862 do 1872 na krytie občianskej vojny. V Austrálii daň z príjmu zaviedol Commonwealth v roku 1915 na podporu krajiny počas prvej svetovej vojny.²⁵⁰

Veľká Británia zdaňuje zisky spoločností už dlho, pričom tento proces sa urýchlil v prvej polovici 20. storočia, keď boli zavedené rôzne opatrenia na financovanie dvoch svetových vojen. V roku 1965 Veľká Británia zaviedla daň z príjmov právnických osôb, aby sa nahradili predchádzajúce opatrenia a aby sa príjem

²⁴⁸ BAKER TILLY STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH. *Capital Gains Tax (Kapitalertragsteuer)*.

²⁴⁹ *The Income Tax (Foreign Dividends) Act 1842*.

²⁵⁰ BARKOCZY, Stephen. *Foundations of Taxation Law 2022*, 2022, s. 8.

a kapitálové zisky spoločností zdanili komplexnejšie. Okrem toho v rámci dane z príjmov právnických osôb sa jasnejšie ukázal fakt, že zdanenie spoločností vo Veľkej Británii umožňuje dvojité ekonomické zdanenie ziskov spoločností, a to raz na úrovni subjektu a druhýkrát pri rozdeľovaní zisku akcionárom. Tento fakt ustanovuje tiež zákon z konca marca 2023, pričom sa objavujú tlaky na Veľkú Britániu, aby zabezpečila moderný, konkurencieschopný systém dane z príjmu právnických osôb a zároveň zachovala daňový základ Veľkej Británie.²⁵¹

Vo Veľkej Británii je primárnou legislatívou upravujúcou daň z príjmu právnických osôb zákon o dani z príjmu právnických osôb z roku 2010 (Corporation Tax Act 2010 (c. 4)), ktorý zjednocuje pravidlá a predpisy týkajúce sa zdaňovania ziskov spoločností.²⁵² Tento zákon nadväzuje na zákon o dani z príjmu právnických osôb z roku 2009 (Corporation Tax Act 2009 (c. 4))²⁵³. Daň z príjmu fyzických osôb sa riadi zákonom o dani z príjmu fyzických osôb (Income Tax Act 2007 (c. 3)). Tento zákon zjednocuje rôzne ustanovenia týkajúce sa dane z príjmov, čím sa stáva primárnou legislatívou v oblasti dane z príjmov fyzických osôb.²⁵⁴ Okrem vyššie uvedených môžeme medzi najdôležitejšie právne predpisy z oblasti zdaňovania príjmov zaradiť zákon o dani z príjmov (z obchodovania a iných príjmov) z roku 2005 (Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (c. 5))²⁵⁵, zákon o zdanení účtovateľných ziskov z roku 1992 (Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (c. 12)), ktorý upravuje zdaňovanie kapitálových výnosov²⁵⁶ a zákon o dani z príjmu (zárobky a dôchodky) z roku 2003 (Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (c. 1)), ktorý ustanovuje podmienky pre zdaňovanie príjmu zo zamestnania, dôchodkov a príjmu zo sociálneho zabezpečenia.²⁵⁷

Podľa kapitoly 3 § 14 ods. 1 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 2009 (c. 4) spoločnosti registrované vo Veľkej Británii sa vo všeobecnosti považujú za daňových rezidentov Veľkej Británie.²⁵⁸ Výnimkou z tohto všeobecného pravidla je, že spoločnosti, ktoré majú sídlo vo Veľkej Británii podľa vnútroštátneho práva,

²⁵¹ MCGOWAN, Michael. *Corporate taxation in the UK*, 2023. In: AVI-YONAH, Reuven S. (ed.) *Research Handbook on Corporate Taxation*, 2023, s. 150.

²⁵² *Corporation Tax Act 2010 (c. 4)*.

²⁵³ *Corporation Tax Act 2009 (c. 4)*.

²⁵⁴ *Income Tax Act 2007 (c. 3)*.

²⁵⁵ *Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (c. 5)*.

²⁵⁶ *Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (c. 12)*.

²⁵⁷ *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (c. 1)*.

²⁵⁸ Kapitola 3 § 14 ods. 1 zákona *Corporation Tax Act 2009 (c. 4)*.

ale ktoré sa podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia tejto krajiny s Veľkou Britániou považujú za výlučne rezidentov inej krajiny, sa na účely vnútroštátnej dane Veľkej Británie nepovažujú za daňových rezidentov Veľkej Británie (viď kapitola 3 § 18 ods. 1 až 4 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 2009 (c. 4)).²⁵⁹

Ďalej sa za rezidentov Veľkej Británie považujú spoločnosti zaregistrované v zámorí, ak sa ich ústredné vedenie a kontrola nachádzajú vo Veľkej Británii. To znamená, ak miesto najvyššej formy kontroly a riadenia záležitostí spoločnosti je vo Veľkej Británii, aj keď rozhodnutia o každodennom chode podniku sa vykonávajú z inej krajiny. Vláda Veľkej Británie v apríli 2022 oznámila, že má v úmysle zaviesť režim re-domiciliácie, ktorý umožní spoločnostiam registrovaným mimo Veľkej Británie presunúť svoje sídlo a presťahovať sa do Veľkej Británie.²⁶⁰

Rezidentské spoločnosti podliehajú zdaneniu vo Veľkej Británii zo svojich celosvetových ziskov, zatiaľ čo spoločnosti nerezidentov podliehajú dani z príjmov právnických osôb vo Veľkej Británii z obchodných ziskov pripadajúcich na stálu prevádzkareň vo Veľkej Británii (viď kapitola 4 § 19 ods. 1 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 2009 (c. 4)²⁶¹), zo ziskov z obchodovania a z rozvoja pozemkov vo Veľkej Británii, zo ziskov z priameho a určitého nepriameho nakladania s majetkom vo Veľkej Británii a zo ziskov z prenájmu nehnuteľností vo Veľkej Británii plus podliehajú dani z príjmu z akéhokoľvek iného príjmu zo zdroja vo Veľkej Británii.²⁶²

Zjednodušene je možné skonštatovať, že predmetom dane z príjmov právnických osôb sú kapitálové výnosy a všetky príjmy z podnikania, pričom hlavný rozdiel tkvie v tom, či je daná právnická osoba rezidentom alebo nerezidentom vo Veľkej Británii. Stručne, v prípade spoločnosti založenej vo Veľkej Británii, sa platí daň zo všetkých jej príjmov a výnosov, a to nezávisle od toho, či sa dosiahli vo Veľkej Británii alebo v inej krajine. Naopak, v prípade spoločnosti založenej mimo Veľkej Británie sa platí daň iba zo ziskov a príjmov, ktoré boli nadobudnuté vo Veľkej Británii.²⁶³

²⁵⁹ Kapitola 3 § 18 ods. 1 až 4 zákona *Corporation Tax Act 2009 (c. 4)*.

²⁶⁰ PWC. *United Kingdom. Corporate – Corporate residence*, 2024.

²⁶¹ Por. Kapitola 4 § 19 ods. 1 zákona *Corporation Tax Act 2009 (c. 4)*. a PWC. 2024. *United Kingdom. Corporate – Taxes on corporate income*.

²⁶² PWC. *United Kingdom. Corporate – Taxes on corporate income*, 2024.

²⁶³ ETULS SK. *Daň z príjmu v Spojenom kráľovstve*.

Podľa kapitoly 2 § 3 ods. 1 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 2009 (c. 4) sa daň z príjmu právnických osôb účtuje v sadzbe stanovenej parlamentom na daný finančný rok ako hlavná sadzba.²⁶⁴ Pre finančný rok začínajúci 1. apríla 2023 je hlavná sadzba dane z príjmu právnických osôb 25 %. Pred daným termínom sa aplikovala sadzba vo výške 19 %. Vyššie uvedená hlavná sadzba platí pre spoločnosti, ktorých zisk je vyšší než 250 000 GBP. Pre spoločnosti, ktoré sú vo Veľkej Británii považované za rezidentov a ich zisk je nižší než 50 000 GBP, sa vo všeobecnosti uplatňuje nižšia sadzba vo výške 19 %. Pre spoločnosti, ktorých zisk je v rozmedzí 50 000 až 250 000 GBP sa aplikuje pohyblivá stupnica daňových sadzieb. V prípade zdaniteľných ziskov, ktoré je možné pripísať využívaniu patentov, sa uplatňuje nižšia efektívna sadzba dane, a to vo výške 10 %. Tieto zisky pritom môžu zahŕňať tiež významnú časť obchodného zisku z predaja produktu, ktorý súvisí s daným patentom, nielen príjmy z patentových poplatkov. V prípade právnických osôb nerezidentov podlieha daň z príjmu vo Veľkej Británii akýkoľvek iný príjem zo zdroja vo Veľkej Británii (najčastejšie sa jedná o príjem z prenájmu vo Veľkej Británii). V takomto prípade sa aplikuje základná sadzba vo výške 20 %, a to bez akýchkoľvek úľav (s výnimkou úľav, ktoré umožňujú využiť zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi príslušnými krajinami).²⁶⁵

Vo všeobecnosti vo Veľkej Británii všetky spoločnosti vo všetkých sektoroch podliehajú rovnakým sadzbám a pravidlám dane z príjmu právnických osôb s určitými odlišnosťami najmä v oblasti úľav v závislosti na veľkosti danej spoločnosti. Existuje šesť výnimiek, na ktoré sa aplikujú iné pravidlá, a to nasledujúce:

- ropné a plynárenské spoločnosti - zisky, ktoré vznikajú z ťažby ropy alebo plynu alebo z využívania práv na ropu alebo plyn vo Veľkej Británii a na kontinentálnom šelfe Veľkej Británie podliehajú vo Veľkej Británii zdaneniu v plnej výške 30 %. Okrem toho sa na „upravené“ zisky z viazaných prostriedkov vzťahuje dodatočná daň vo výške 10 %.
- životné poisťovne - podniky životného poistenia sú tiež zdaňované podľa osobitného režimu, ktorý v skutočnosti zahŕňa rôzne sadzby dane z príjmu právnických osôb, ako aj osobitné pravidlá na vyčíslenie ziskov.

²⁶⁴ Kapitola 2 § 3 ods. 1 zákona *Corporation Tax Act 2009 (c. 4)*.

²⁶⁵ PWC. *United Kingdom. Corporate – Taxes on corporate income*, 2024.

- dane z tonáže - spoločnosti, ktoré podliehajú dani z príjmu právnických osôb a prevádzkujú oprávnené lode, ktoré sú strategicky a komerčne riadené z Veľkej Británie, sa môžu za určitých podmienok rozhodnúť namiesto dane z príjmu právnických osôb uplatňovať daň z tonáže. Daň z tonáže je alternatívnou metódou na výpočet ziskov z dane z príjmu právnických osôb s odkazom na čistú tonáž prevádzkovaných lodí. Zisk dane z tonáže nahrádza daňovo upravený zisk/stratu z námornej dopravy a určitých súvisiacich činností, ako aj zúčtovateľné zisky/straty z aktív dane z tonáže. Všetky ostatné zisky podliehajú zdaneniu v rámci bežného režimu dane z príjmu právnických osôb.
- bankový sektor - na spoločnosti v bankovom sektore sa vzťahuje dodatočná daň vo výške 3 % zo zisku presahujúceho 100 miliónov GBP s účinnosťou od účtovného obdobia začínajúceho 1. apríla 2023 alebo neskôr. Pred týmto dátumom bola sadzba dodatočnej dane z príjmov právnických osôb so ziskom nad 100 miliónov GBP 8 %. Využitie strát je pritom obmedzené.
- investičné fondy v sektore nehnuteľností - spoločnosti so sídlom vo Veľkej Británii alebo skupina spoločností, ktorých hlavná spoločnosť je daňovým rezidentom Veľkej Británie, ktorých predmet činnosti je investovanie do nehnuteľností, ktoré sú prenajímané nájomcom tretích strán, sú pri splnení ex lege stanovených podmienok zdaňované v osobitnom režime. Tieto spoločnosti sú vo Veľkej Británii oslobodené od dane z príjmov z príjmov súvisiacich s prenájomom a od 6. apríla 2019 aj zo ziskov z predaja akcií v kvalifikovaných spoločnostiach vo Veľkej Británii s viacerými nehnuteľnosťami. Zisky z iných činností podliehajú dani z príjmov právnických osôb bežným spôsobom.
- kvalifikované holdingové spoločnosti - s účinnosťou od apríla 2022 so zmenami a doplnkami z roku 2023 sa zmiernili daňové prekážky, ktoré bránili spoločnosti vo Veľkej Británii pôsobiť ako holdingová spoločnosť, resp. sprostredkovateľská holdingová spoločnosť.
- developeri rezidenčných nehnuteľností - s účinnosťou od 1. apríla 2022 podliehajú daňovej sadzbe vo výške 4 % na ročné zisky presahujúce 25 miliónov GBP.²⁶⁶

²⁶⁶ PWC. *United Kingdom. Corporate – Taxes on corporate income, 2024.*

Daňový rok vo Veľkej Británii trvá od 6. apríla do 5. apríla nasledujúceho roka.²⁶⁷ V prípade zdanenia príjmov fyzických osôb dochádza k progresívnemu zdaneniu, t. j. pri vyššom príjme zaplatí daná osoba na daniach vyššie percento zo svojho príjmu,²⁶⁸ pričom na zdaňovacie obdobie 2022/23 sa aplikovala sadzba dane v nasledujúcich troch daňových pásmach:

- sadzba dane 20% – príjem 0 – 37 700 GBP;
- sadzba dane 40% – príjem 37 701 – 150 000 GBP;
- sadzba dane 45% – príjem nad 150 000 GBP.²⁶⁹

Vo Veľkej Británii existuje nezdaniteľné minimum známe pod pojmom „osobný príspevok“ (personal allowance). Jedná sa o sumu, ktorá je oslobodená od dane, pričom jej výška sa každoročne mení, rovnako ako sa menia sadzby daní.²⁷⁰ Nezdaniteľná suma od zdaňovacieho obdobia 2023/24 predstavuje sumu 12 570 GBP.²⁷¹ Na zdaňovacie obdobie od 6. apríla 2024 do 5. apríla 2025 sa aplikovala nasledujúca daňová sadzba, pričom príjem do výšky 12 570 GBP nepodliehal zdaneniu:

- základná sadzba 20 % - príjem od 12 571 do 50 270 GBP;
- vyššia sadzba 40 % - príjem od 50 271 do 125 140 GBP;
- dodatočná sadzba 45 % - príjem nad 125 140 GBP.²⁷²

Predmetom dane z príjmov fyzických osôb sú napríklad:

- príjem zo zamestnania;
- zisky samostatne zárobkovo činnnej osoby, vrátane služieb poskytovaných prostredníctvom webových stránok alebo aplikácií;
- niektoré štátne príspevky;
- väčšina dôchodkov vrátane štátnych dôchodkov, podnikových a osobných dôchodkov a starobných rent;
- príjem z prenájmu (pokiaľ prenajímateľ nebýva v danej nehnuteľnosti a neinkasuje menej, než je limit programu „Rent a Room Scheme“);
- príspevky získané zo zamestnania;

²⁶⁷ THE LOW INCOMES TAX REFORM GROUP. *Working out your tax*, 2024.

²⁶⁸ ETULS SK. *Daň z príjmu v Spojenom kráľovstve*.

²⁶⁹ THE TELEGRAPH. *The Telegraph Tax Guide 2023: Your Complete Guide to the Tax Return for 2022/23*. s. 15.

²⁷⁰ ETULS SK. *Daň z príjmu v Spojenom kráľovstve*.

²⁷¹ PWC. *United Kingdom. Individual - Taxes on personal income*, 2024.

²⁷² GOVERNMENT UK. *Income Tax rates and Personal Allowances*, 2024.

- príjem z trustu;
- úroky z úspor nad ex lege stanovený rámec.²⁷³

Základom dane nie je celý príjem, ale suma vzniknutá po odrátaní nezdaniteľného minima. Daň z príjmu zamestnancov odráta väčšinou zamestnávateľ, na základe prideleného daňového čísla (tax code), pomocou ktorého je zamestnávateľ schopný určiť výšku dane, ktorá sa má dotyčnému zamestnancovi odpočítať. V prípade odpočítania vyššej sumy je možné požiadať o vrátenie preplatku uhradenej dane.²⁷⁴

Manželské páry a civilní partneri môžu uplatniť nárok na manželský príspevok, ktorý je možné odpočítať zo základu dane. Jednotlivci, ktorých príjem nepostačuje na plné využitie ich osobného príspevku, môžu nevyužitú časť tohto príspevku previesť na svojho partnera až do ex lege stanovenej výšky (na daňové obdobie 2024/25 je možné previesť maximálne sumu 1 260 GBP), avšak iba v prípade, ak ich manžel/manželka alebo partner nespadá do vyššej daňovej sadzby než do základnej.²⁷⁵

V prípade dividend sa aplikuje pre jednotlivé rozmedzia príjmu odlišná sadzba, než na príjmy fyzických osôb, ktoré som popísala vyššie. Akýkoľvek príjem z dividend, ktorý dosiahnutý v zdaňovacom období 2024/25 podlieha nasledujúcim sadzbám:

- základná sadzba 8,75 % - príjem od 12 571 do 50 270 GBP;
- vyššia sadzba 33,75 % - príjem od 50 271 do 125 140 GBP;
- dodatočná sadzba 39,95 % - príjem nad 125 140 GBP.²⁷⁶

Z vyššie uvedeného vyplýva, že v totožnom rozmedzí príjmu sa na dividendy vo Veľkej Británii aplikuje nižšia sadzba dane než na skôr spomenuté ostatné príjmy fyzických osôb.

8.3 Čína

Okrem európskych krajín, som sa rozhodla preskúmať aj Čínu, keďže zahrnutie rozvíjajúcej sa ekonomiky, akou je Čína, do porovnania môže poukázať na rozdiely v prístupoch k zdaňovaniu medzi vyspelou európskou krajinou akou je ČR a rýchlo rastúcou ázijskou ekonomikou.

²⁷³ GOVERNMENT UK. *Income Tax: introduction*, 2024.

²⁷⁴ ETULS SK. *Daň z príjmu v Spojenom kráľovstve*.

²⁷⁵ UK PARLIAMENT. *Direct taxes: rates and allowances for 2024/25*, 2024.

²⁷⁶ OECD. *OECD Tax database Explanatory annex. Part I. Taxation of wage income*, 2023.

Počiatky ekonomických reforiem v Číne sa datujú do decembra 1978,²⁷⁷ pričom ekonomickú reformu a politiku otvorených dverí Čína zaviedla v roku 1979. Prvotná reforma mala umožniť existenciu neverejného sektora a vytvorenie obmedzeného voľného trhu, ktorý by dopĺňal plánované hospodárstvo. Najdôležitejším krokom v tejto súvislosti bola politika otvorených dverí pre zahraničných investorov. Zatiaľ čo domáci súkromný sektor bol stále príliš okrajový na to, aby vyvolala výraznú požiadavku na okamžitú zmenu daňového systému krajiny, páľčivým problémom sa stal nedostatok uplatniteľných daňových predpisov na zahraničné investície. S cieľom získať čas na štúdium možných riešení problémov súvisiacich so zahraničnými investíciami Čína oživila niektoré zo svojich starých daňových predpisov. Konsolidovaná priemyselná a obchodná daň z roku 1958, ktorá bola zrušená, bola znovu zavedená ako daň z obratu pre zahraničné podniky. Pre účely dane z príjmu právnických osôb boli rehabilitované dlho zaniknuté Dočasné predpisy o dani z priemyselných a obchodných podnikov z roku 1950. V septembri 1980 schválil Národný ľudový kongres Zákon o dani z príjmu právnických osôb pre čínsko-zahrančné spoločnosti. Prijal tiež zákon o dani z príjmu fyzických osôb, ktorý sformuloval sedem progresívnych daňových sadzieb v závislosti na výške príjmu. Oba zákony nadobudli účinnosť v roku 1981.²⁷⁸

V roku 1981 sa v rámci regulácií a reforiem podnikového riadenia zaviedol tzv. „dvojkolajný“ systém, ktorý bol prechodným cenovým systémom od štátneho systému cenovej kontroly k cenovému systému na voľnom trhu. Účelom tohto nariadenia a reformy bolo umožniť niektorým podnikom predávať svoje nadbytočné produkty za trhové ceny, zatiaľ čo plánované kvótované produkty sa mali naďalej predávať za štátom stanovené ceny.²⁷⁹

Následne došlo k zavedeniu nových kategórií daní, ako napríklad daň z príjmu právnických osôb a daň z príjmu fyzických osôb, a to po reforme a otvorení trhu. Daň z príjmov právnických osôb bola výsledkom nahradenia platby dane za dodanie zisku. Zisky, ktoré predtým štátne podniky a kolektívne podniky vyplácali štátu, sa transformovali na dane.²⁸⁰

²⁷⁷ MARINO, Rich. *The evolution of China's political economy: Routledge studies in the modern world economy*, 2023, s. 6.

²⁷⁸ DE ROO, Annie. (ed.) *Yearbook law & legal practice in East Asia*, 1996, s. 98.

²⁷⁹ ZHANG, Lyndsey. *Understanding chinese corporate governance: Practical guidance for working with chinese partners*, 2024, Appendix 1.

²⁸⁰ QUAN, Guan. *Economic development in modern China since 1949*, 2024, s. 199.

Korporácie neboli povolené v modernej Číne až do prvého Zákona o spoločnostiach, ktorý bol vyhlásený v roku 1993 ako významný míľnik v reforme čínskych, štátom vlastnených, podnikov. Zákon o spoločnostiach vytvoril právny základ pre štruktúru správy a riadenia spoločností v čínskych štátnych podnikoch. O desať rokov neskôr vydala Čínska komisia pre reguláciu cenných papierov (CSRC) prvý Čínsky kódex správy a riadenia spoločností (2002), ktorý stanovil princípy a rámce základných práv akcionárov, zverejňovania informácií, mechanizmov hlasovania na zhromaždeniach akcionárov a základných funkcií a charakteristík predstavenstiev dozorných rád. K prvej revízii Čínskeho kódexu správy a riadenia spoločností došlo v roku 2018. Napriek relatívnemu začiatku čínskych korporácií (od roku 1993 do nového Kódexu z roku 2018) sa Čína počas týchto 30 rokov stala druhou najväčšou ekonomikou na svete a mnohé čínske nadnárodné spoločnosti sa stali svetovými značkami a lídrami v daných odvetviach. Obdobie rýchleho rastu však neumožnilo, aby sa čínsky inštitucionálny systém stal tak sofistikovaným ako západný systém, ktorý má viac ako 150 rokov skúseností. Tento rast viedol k paradoxu čínskych spoločností medzi poprednými technologickými a trhovými hodnotami na jednej strane a rodiacimi sa postupmi riadenia a obchodným myslením na druhej strane.²⁸¹ Podľa Wu a Hancocka (2021) Čína do roku 2028 prevezme prvenstvo od USA, kedy jej hrubý domáci produkt bude vyšší než v Spojených štátoch amerických.²⁸²

V oblasti dane z príjmov právnických osôb, predstavila Čína poslednú zmenu v roku 2007, a to novým zákonom o dani z príjmu podnikov, ktorý ukončil éru, kedy zahraničné podniky a podniky so zahraničnými investíciami využívali výhodnejšie daňové stimuly ako domáce čínske podniky. Po novom sa oficiálne daňové stimuly už neposkytovali len zahraničným podnikom, ale na daňové stimuly stanovené v zákone o dani z príjmov podnikov mal nárok každý podnik, ktorý splňal ex lege stanovené podmienky. Týmto došlo k celkovo štyrom zjednoteniam, a to k zjednoteniu zákona o dani z príjmov platného pre domáce aj zahraničné podniky, k zjednoteniu sadzieb dane, k zjednoteniu a štandardizácii odpočtov pri výpočte zdaniteľných príjmov a k zjednoteniu daňových stimulov.²⁸³

²⁸¹ ZHANG, Lyndsey. *Understanding chinese corporate governance: Practical guidance for working with chinese partners*, 2024.

²⁸² NOLAN, Jane et al. (eds). *Routledge handbook of Chinese business and management*, 2024, s. 3.

²⁸³ XU, Diheng. *Interactions between Chinese tax incentives and WTO's Subsidy rules against the background of EU state aid*, 2023, s. 103.

V Číne je dnes primárnou legislatívou upravujúcou daň z príjmu právnických osôb zákon o dani z príjmu podnikov v Čínskej ľudovej republike č. 63 zo dňa 16. marca 2007 (中华人民共和国企业所得税法). Tento zákon obsahuje predpisy, sadzby dane, zrážky a ďalšie ustanovenia týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb.²⁸⁴ Daň z príjmu fyzických osôb je predmetom zákona o dani z príjmu fyzických osôb v Čínskej ľudovej republike zo dňa 31. augusta 2018 (中华人民共和国个人所得税法), ktorý obsahuje ustanovenia týkajúce sa zdaňovania príjmov fyzických osôb pri rôznych druhov príjmov, ako i sadziieb dane a zrážok. Tento zákon vstúpil do platnosti 1. októbra 2018 v rámci reformy systému dane z príjmu fyzických osôb.²⁸⁵

Podľa § 2 zákona o dani z príjmu podnikov v Čínskej ľudovej republike č. 63 zo dňa 16. marca 2007 sa podniky delia na rezidentov a nerezydentov. Za rezidentov sú ex lege považované podniky založené v súlade so zákonom v Číne alebo založené v súlade so zahraničnými (regionálnymi) zákonmi, ale so skutočnými riadiacimi orgánmi so sídlom v Číne. Nerezidentmi sú podniky založené v súlade so zahraničnými (regionálnymi) zákonmi a so skutočnými riadiacimi orgánmi, ktoré sa nenachádzajú v Číne, ale s inštitúciami alebo miestami založenými v Číne, alebo podniky, ktoré nemajú zriadené žiadne inštitúcie alebo miesta v Číne, ale majú príjem pochádzajúci z Číny.²⁸⁶

V Číne dani z príjmov právnických osôb podliehajú všetky spoločnosti s príjmom z Číny.²⁸⁷ Rezidenti v Číne zdaňujú svoje celosvetové príjmy a nerezidenti príjmy, ktoré z Číny poberajú ich inštitúcie alebo miesta, ako aj príjmy, ktoré sa vyskytujú mimo Číny, ale v skutočnosti súvisia s ich inštitúciami alebo miestami. Ak podnik, ktorý nie je rezidentom, nemá inštitúciu alebo miesto v Číne, alebo ak má inštitúciu alebo miesto, ale príjem, ktorý získava, nemá žiadnu skutočnú súvislosť

²⁸⁴ Zákon o dani z príjmu podnikov v Čínskej ľudovej republike č. 63 zo dňa 16. marca 2007 (中华人民共和国企业所得税法).

²⁸⁵ Por. ASIAN DEVELOPMENT BANK. *Reforming the Personal Income Tax System in the People's Republic of China*, 2020, s. 1. a Zákon o dani z príjmu fyzických osôb v Čínskej ľudovej republike zo dňa 31. augusta 2018 (中华人民共和国个人所得税法).

²⁸⁶ § 2 zákona o dani z príjmu podnikov v Čínskej ľudovej republike č. 63 zo dňa 16. marca 2007 (中华人民共和国企业所得税法).

²⁸⁷ § 2 zákona o dani z príjmu podnikov v Čínskej ľudovej republike č. 63 zo dňa 16. marca 2007 (中华人民共和国企业所得税法).

s inštitúciou alebo miestom, ktoré založil, zaplatí daň z príjmu právnických osôb zo svojho príjmu pochádzajúceho z Číny.²⁸⁸

Predmetom dane z príjmov právnických osôb je príjem, ktorý podlieha zdaneniu,²⁸⁹ pričom jej výška sa počíta z čistého príjmu, ktorý spoločnosti dosiahnu pri výkone svojej podnikateľskej činnosti, spravidla počas jedného účtovného roka. Príjmy z dane z príjmu právnických osôb tvoria dôležitý zdroj príjmu čínskej vlády.²⁹⁰ Daň z príjmov právnických osôb sa vyberá zo zdaniteľného príjmu spoločnosti, ktorý sa vypočíta ako jej príjem mínus náklady a výdavky. Niektoré druhy príjmov, ako sú kapitálové zisky a úrokové výnosy, podliehajú osobitným daňovým pravidlám.²⁹¹

V 70.-tych rokoch 20. storočia bola sadzba dane z príjmu právnických osôb v Číne odlišná v závislosti na lokalite. Kým pre firmy bol napríklad Šanghaj atraktívny svojou históriou, štatútom finančného centra Číny a centrálnejšou polohou, Shenzhen ponúkal iné výhody. Zatiaľ čo sadzba dane z príjmu právnických osôb v Číne bola zvyčajne 33 %, spoločnosti so sídlom v Shenzhene využívali preferenčnú sadzbu rovnú 15 %.²⁹² Sadzba dane z príjmov právnických osôb v priebehu rokov klesla z takmer 35 percent v 80. rokoch na približne 20 percent, pričom v niektorých rokoch klesla na nižšiu úroveň (ako napr. v roku 2000).²⁹³

Súčasná štandardná sadzba dane z príjmov právnických osôb je 25 % v prípade rezidentov a 20 % pre nerezidentov špecifikovaných v paragrafe 3 zákona o dani z príjmu podnikov v Čínskej ľudovej republike č. 63 zo dňa 16. marca 2007.²⁹⁴ Niektoré odvetvia a regióny môžu spĺňať podmienky na preferenčné daňové sadzby. Za účelom podpory investícií a rozvoja v určitých odvetviach a regiónoch vláda ponúka stimuly a dotácie. Ak napríklad spoločnosť pôsobí v odvetví špičkových technológií alebo v menej rozvinutej oblasti, môže mať nárok na zníženú sadzbu dane a ďalšie výhody. Napríklad high-tech spoločnosti môžu mať nárok na zníženú sadzbu vo výške 15 % a spoločnosti pôsobiace v určitých západných regiónoch Číny môžu mať nárok

²⁸⁸ § 3 zákona o dani z príjmu podnikov v Čínskej ľudovej republike č. 63 zo dňa 16. marca 2007 (中华人民共和国企业所得税法).

²⁸⁹ FDI CHINA. *An Overview Of Income Tax In China*, 2023.

²⁹⁰ TRADING ECONOMICS. *China Corporate Tax Rate*.

²⁹¹ FDI CHINA. *An Overview Of Income Tax In China*, 2023.

²⁹² WEIJIAN, Shan. *Money Machine: A Trailblazing American Venture in China*, 2023, s. 35.

²⁹³ QUAN, Guan. *Economic development in modern China since 1949*, 2024, s. 199.

²⁹⁴ § 4 zákona o dani z príjmu podnikov v Čínskej ľudovej republike č. 63 zo dňa 16. marca 2007 (中华人民共和国企业所得税法).

na zníženú sadzbu 15 % alebo dokonca 10 %.²⁹⁵ Podniky registrované v prístave voľného obchodu Hainan (Hainan Free Trade Port – Hainan FTP) s predmetom činnosti, spadajúcou pod podporované odvetvia podliehajú od 1. januára 2020 do 31. decembra 2024 zníženej sadzbe dane vo výške 15 %.²⁹⁶ Ďalej, firmy registrované v prístave voľného obchodu v Shanghai-i (Shanghai Free Trade Port), ktoré sa venujú medzinárodnému obchodu a financiám podliehajú daňovej sadzbe 9 % a 15 %. Tianjin FTZ (Free Trade Zone) sa zameriava na výskum a vývoj, dizajn a leteckú logistiku. Táto oblasť má tiež nižšiu sadzbu dane, a to medzi 9 % a 15 %.²⁹⁷

V prípade fyzických osôb sa v Číne za rezidentov podľa § 1 zákona o dani z príjmu fyzických osôb v Čínskej ľudovej republike zo dňa 31. augusta 2018 považujú fyzické osoby s bydliskom v Číne a osoby bez bydliska v Číne, ktoré sa tam v daňovom roku zdržiavajú aspoň 183 dní.²⁹⁸ Fyzickými osobami s bydliskom v Číne sú tí, ktorí majú zvyčajné bydlisko v Číne z dôvodu ich legálneho pobytu, rodinných alebo ekonomických väzieb. Čínski štátni príslušníci sa vo všeobecnosti považujú za osoby s bydliskom v Číne. Výnimkou sú obyvatelia Hongkongu, Macaa a Taiwanu, ktorí sa nepovažujú za osoby s bydliskom v Číne.²⁹⁹

Zahraničné fyzické osoby a obyvatelia Hongkongu, Macaa a Taiwanu sú vo všeobecnosti zdaňovaní v súlade s ich fyzickou prítomnosťou v Číne, a to nasledovne:

- Zahraničné fyzické osoby, ktoré sa v Číne zdržiavajú menej než 183 dní, sa zdaňujú iba z príjmu zo zdrojov v Číne.
- Zahraničné fyzické osoby, ktoré sa v Číne zdržiavajú v daňovom roku aspoň 183 dní, avšak nie viac ako šesť po sebe nasledujúcich rokov, podliehajú zdaneniu z príjmov pochádzajúcich z Číny aj zo zahraničia. Príjem zo zdrojov v zahraničí sa zdaňuje iba v rozsahu príjmov vyplácaných a/alebo znášaných čínskym subjektom alebo jednotlivcom.
- Zahraničné fyzické osoby, ktoré sa v Číne zdržiavajú aspoň 183 za rok počas viac než šiestich po sebe nasledujúcich rokov, podliehajú dani z príjmov fyzických osôb zo svojich celosvetových príjmov počnúc od siedmeho roka,

²⁹⁵ FDI CHINA. *An Overview Of Income Tax In China*, 2023.

²⁹⁶ ERNST & YOUNG. *China tax center: China tax investment express*, 2024.

²⁹⁷ HSBC. *Corporate Income Tax in China*, 2023.

²⁹⁸ § 1 zákona o dani z príjmu fyzických osôb v Čínskej ľudovej republike zo dňa 31. augusta 2018.

²⁹⁹ PWC. *Worldwide Tax Summaries. People's Republic of China. Individual – Residence*, 2024.

ak sa v Číne naďalej zdržiavajú minimálne 183 dní za rok. Počet „šiestich rokov“ sa vynuluje, ak zahraničná osoba strávi mimo Číny viac ako 30 po sebe nasledujúcich dní, a to počas ktoréhokoľvek daňového roka.

- Zahraničné fyzické osoby cestujúce do Číny a poberajúce príjem od zahraničného zamestnávateľa, ktorý nemá trvalé sídlo v Číne, sú oslobodené od dane v prípade, ak sa v Číne v kalendárnom roku fyzicky nezdržiavajú kumulatívne dlhšie ako 90 dní. Ak je fyzická osoba daňovým rezidentom krajiny, s ktorou má Čína uzavretú daňovú zmluvu, 90-dňová hranica sa predĺži na 183 dní počas kalendárneho roka alebo akýchkoľvek 12 po sebe nasledujúcich mesiacov v závislosti od danej daňovej zmluvy.³⁰⁰

Rezidenti podliehajú vo všeobecnosti dani z príjmu fyzických osôb zo svojho celosvetového príjmu. Naopak, nerezidenti sú obvykle zdaňovaní v Číne iba z príjmom pochádzajúcich z Číny.³⁰¹

Predmetom dane z príjmov fyzických osôb sú v Číne príjmy rozdelené ex lege do nasledujúcich deviatich kategórií, pričom každá kategória má svoju vlastnú daňovú sadzbu a možné odpočty:

- príjem zo zamestnania;
- odmena za pracovné služby;
- autorské odmeny;
- licenčné poplatky;
- príjem z podnikania;
- úroky, dividendy a rozdelenie zisku;
- príjmy z prenájmu;
- príjem z prevodu majetku;
- vedľajší príjem.³⁰²

Pre jednotlivé kategórie sú stanovené tiež možné odpočty na dani. V prípade nerezidentov sa daň z príjmov fyzických osôb počíta mesačne s uplatnením progresívnych mesačných daňových sadzieb pre príjmy zo zamestnania, príjmy

³⁰⁰ PWC. *Worldwide Tax Summaries. People's Republic of China. Individual – Residence*, 2024.

³⁰¹ Por. § 1 zákona o dani z príjmu fyzických osôb v Čínskej ľudovej republike zo dňa 31. augusta 2018 a ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China*, 2023 a PWC. *Worldwide Tax Summaries. People's Republic of China. Individual - Taxes on personal income*, 2024.

³⁰² PWC. *Worldwide Tax Summaries. People's Republic of China. Individual - Taxes on personal income*, 2024.

zo služieb práce, autorské honoráre a autorské príjmy,³⁰³ pričom príjem z každej z vyššie uvedených deviatich kategórií sa zdaňuje samostatne na mesačnej alebo transakčnej báze. V prípade rezidentov sú odmeny za pracovné služby, príjmy zo zamestnania, autorské honoráre a odmeny kombinované do „komplexného príjmu“, za účelom kalkulácie súhrnej dane na ročnom základe. Príjmy z ostatných kategórií sa, podobne ako u nerezydentov, zdaňujú samostatne podľa kategórie na mesačnom alebo transakčnom základe.³⁰⁴

Nasledujúce kategórie príjmov sa považujú za príjmy pochádzajúce z Číny, a to bez ohľadu na to, či sa platby uskutočňujú v Číne alebo mimo nej:

- príjem zo zamestnania alebo zmluvných pracovných služieb vykonávaných na území Číny;
- príjem z prenájmu v kontexte majetku používaného na území Číny;
- príjem z prevodu nehnuteľností nachádzajúcich sa v Číne alebo iných transakcií prevodu nehnuteľností uskutočnených na území Číny;
- príjem získaný prostredníctvom udeľovania rôznych franšíz, ktoré sa majú použiť na území Číny;
- príjmy z dividend a úrokov vyplácaných podnikmi, spoločnosťami, inými organizáciami či jednotlivcami na území Číny;
- autorská odmena znášaná alebo vyplácaná podnikmi, spoločnosťami alebo inými organizáciami na území Číny;
- príležitostný príjem znášaný alebo vyplácaný organizáciami, spoločnosťami alebo fyzickými osobami považovanými na území Číny za rezidentov;
- obchodné príjmy pochádzajúce z obchodných činností vykonávaných v Číne;
- príjem z prevodu vlastného imania v zahraničnom subjekte, ak kedykoľvek počas trojročného obdobia pred prevodom viac ako 50 % reálnej hodnoty majetku investovaného zahraničného subjektu pochádza priamo alebo nepriamo z nehnuteľností nachádzajúcich sa na území Číny.³⁰⁵

³⁰³ ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China*, 2023.

³⁰⁴ PWC. *Worldwide Tax Summaries. People's Republic of China. Individual - Taxes on personal income*, 2024.

³⁰⁵ PWC. *Worldwide Tax Summaries. People's Republic of China. Individual – Residence*, 2024.

V Číne je sadzba dane v prípade dane z príjmov fyzických osôb v závislosti na výške príjmu v rozmedzí 3 až 45 %, ³⁰⁶ ako to pre rezidentov môžeme vidieť v nasledujúcej tabuľke, ktorá uvádza tiež príslušné rýchle odpočty.

Tabuľka 7 Sadzba dane z príjmov FO rezidentov v Číne

Rozmedzie ročného zdaniteľného príjmu v CNY	Sadzba dane	Rýchly odpočet (CNY)
1 – 36 000	3 %	0
36 001 – 144 000	10 %	2 520
144 001 – 300 000	20 %	16 920
300 001 – 420 000	25 %	31 920
420 001 – 660 000	30 %	52 920
660 001 – 960 000	35 %	85 920
viac než 960 000	45 %	181 920

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. 2023. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China*. [online]. a DEZAN SHIRA & ASSOCIATES. *Individual Income Tax in China*. [online].

Daňové sadzby a rozpätia v Číne sa vypočítavajú na základe úrovne príjmu daňovníka. Daňový systém v Číne používa progresívnu daňovú štruktúru, čo znamená, že čím viac príjmov daňovník má, tým vyššia bude jeho daňová sadzba, pričom sadzby dane z príjmov fyzických osôb sa líšia v závislosti od rôznych faktorov. ³⁰⁷

V prípade daňovníkov nerezidentov sa prvé štyri typy príjmov počítajú samostatne za príslušné obdobie alebo mesiac, keď k nim dôjde. Čiastkou zdaniteľného príjmu pre príjem zo mzdy a platu fyzickej osoby, ktorá nie je rezidentom, je zostatok po odpočítaní štandardnej zrážky (5 000 CNY mesačne), ako aj iných príslušných zrážok. Sadzby dane v prípade nerezidentov sú vo všeobecnosti rovnaké ako sadzby pre rezidentov, ³⁰⁸ líši sa však rozmedzie ročného zdaniteľného príjmu a výška rýchleho odpočtu pre jednotlivé sadzby, ako to môžeme vidieť v nasledujúcej tabuľke.

³⁰⁶ ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China*, 2023.

³⁰⁷ FDI CHINA. *An Overview Of Income Tax In China*, 2023.

³⁰⁸ DEZAN SHIRA & ASSOCIATES. *Individual Income Tax in China*.

Tabuľka 8 Sadzba dane z príjmov FO nerezidentov v Číne

Rozmedzí ročného zdaniteľného príjmu v CNY	Sadzba dane	Rýchly odpočet (RMB)
1 – 3 000	3 %	0
3 001 – 12 000	10 %	210
12 001 – 25 000	20 %	1 410
25 001 – 35 000	25 %	2 660
35 001 – 55 000	30 %	4 410
55 001 – 80 000	35 %	7 160
viac než 80 000	45 %	15 160

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. 2023. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China*. [online]. a DEZAN SHIRA & ASSOCIATES. *Individual Income Tax in China*. [online].

V Číne je možné odpočítať ex lege stanovené štandardné zrážky, ktorých výška je pre jednotlivé rozmedzia príjmu odlišná. Líši sa tiež ich výška v prípade rezidentov a nerezidentov. Ďalej je možné odpočítať tiež iné príslušné zrážky.³⁰⁹

Investičné príjmy (napr. dividendy, úroky a pod.) zo zdrojov v Číne podliehajú zdaneniu paušálnou sadzbou 20 %, pričom tam nie sú povolené žiadne zrážky. Dividendy, licenčné poplatky, úroky a príjmy z prenájmu zo zdrojov v Číne, ktoré sú prijaté cudzími štátnymi príslušníkmi (nerezidentmi), zvyčajne podliehajú 10 % zrážkovej dani podľa väčšiny zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré Čína uzavrela. Dividendy a bonusy prijaté cudzincami od podnikov so zahraničným kapitálom sú vyňaté spod zdanenia príjmov fyzických osôb, avšak v závislosti od rôznych miestnych zvyklostí a výkladov môže dôjsť k odlišnému spôsobu oslobodenia od dane, preto zahraničným fyzickým osobám sa ohľadom konkrétneho daňového režimu odporúča obrátiť na príslušný daňový úrad. Príjem z predaja alebo prevodu hnutel'ného alebo nehnuteľného majetku v Číne sa zdaňuje po odpočítaní nákladov a súvisiacich výdavkov paušálnou sadzbou 20 %. Zahraničné fyzické osoby podliehajú 20-percentnej dani zo ziskov získaných z predaja majetkových účastí v podniku so zahraničným kapitálom v Číne (napríklad akciovej spoločnosti). Daná daňová sadzba môže byť znížená pre fyzické osoby, ktoré sú rezidentmi zmluvných jurisdikcií.³¹⁰

³⁰⁹ DEZAN SHIRA & ASSOCIATES. *Individual Income Tax in China*.

³¹⁰ ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China*, 2023.

Fyzická osoba, ktorej celosvetový príjem podlieha v Číne dani z príjmov fyzických osôb, môže požiadať o zahraničný daňový kredit, ak zaplatil daň v zahraničnej jurisdikcii alebo regióne. Kredit je obmedzený na splatnú daň v Číne vypočítanú z rovnakého príjmu na základe čínskeho daňového zákona. Čína uzavrela zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia so 114 krajinami.³¹¹

8.4 Krajiny V4

Pri porovnaní krajín V4 sa detailnejšie zameriam na porovnanie Českej a Slovenskej republiky, ktoré v minulosti tvorili spoločný štát s totožnou legislatívou. Práve z tohto dôvodu ma viac zaujímajú súčasné právne predpisy z danej oblasti. Následne sa budem venovať Maďarsku a Poľsku.

Ako som to uviedla skôr, zdaňovanie príjmov právnických a fyzických osôb v ČR je obsiahnuté v zákone č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov, pričom aktuálne znenie platné od 1. januára 2023 do 30 júna 2023 je v poradí 138. verziou a už sú zhotovené i ďalšie dve verzie. 139. verzia je platná od 1.7.2023 do 31.12.2023 (novela 284/ 2021 Sb.) a 140. verzia novelizovaná novelou č. 432/2022 Sb nadobudne účinnosť od 1.1.2024.³¹²

Častú zmenu legislatívy považujem za problematickú, preto som sa rozhodla preskúmať tiež situáciu na Slovensku, kde je zdaňovanie príjmov právnických a fyzických osôb predmetom zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Kompletne novelizácie tohto zákona uvádzam v Tabuľka 11 v Prílohe C, z ktorej vidieť, že zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov bol celkovo novelizovaný 105 novelami. Už v prvom roku (v roku 2004) bol novelizovaný sedemkrát, pričom každý rok, vrátane roku 2022, bol novelizovaný aspoň raz. Najväčší počet noviel (16) bol v roku 2019.

Takáto frekvencia novelizácie, aká bola v oboch krajinách, predstavuje značný problém, pretože aktuálna legislatíva sa tak pre podnikateľov stáva ťažko sledovateľnou. Keďže platí „ignorantia iuris non excusat“ t. j. „neznalosť zákona neospravedlňuje“, každý podnikateľ by mal poznať príslušnú legislatívu, ktorá súvisí s jeho podnikaním. Žiaľ, nie každý z nich je vyštudovaným právnikom, a navyše,

³¹¹ ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China*, 2023.

³¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmov v znení pozdějších predpisů.

nie všetci majú čas venovať sa aktívne sledovaniu zmien všetkých zákonov, ktoré nejakým spôsobom súvisia či už s podnikaním alebo konkrétne so zdaňovaním, ktoré je predmetom našej práce.

V Poľsku je zdaňovanie príjmov právnických osôb obsiahnuté v zákone zo dňa 15. 2. 1992 o dani z príjmov právnických osôb (Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych) a zdaňovanie príjmov fyzických osôb v zákone zo dňa 26. 7. 1991 o dani z príjmov fyzických osôb (Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych) a v zákone zo dňa 20. 11. 1998 o paušálnej dani z niektorých príjmov fyzických osôb (Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne).

Častá zmena legislatívy v oblasti zdaňovania príjmov právnických a fyzických a osôb sa netýka iba Českej a Slovenskej republiky, ale tiež Poľska, kde ku dňu 30. mája 2024 bol zákon zo dňa 15. 2. 1992 o dani z príjmov právnických osôb zmenený celkovo 264 krát³¹³ a zákon zo dňa 26. 7. 1991 o dani z príjmov fyzických osôb 428 krát.³¹⁴

V Maďarsku je zdanenie právnických osôb predmetom zákona č. LXXXI z roku 1996 o dani z príjmu právnických osôb a o dani z dividend (1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról) a zdanenie fyzických osôb predmetom zákona č. CXVII z roku 1995 o dani z príjmu fyzických osôb (1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról.)³¹⁵ Na rozdiel od zbierok zákonov, ktoré sú verejne on-line dostupné v ČR, SR a v Poľsku, v Maďarsku nie sú k dispozícii príslušné novelizácie, preto v tomto prípade nebudem skúmať ich počet.

Podobne ako v ČR, kde daňoví rezidenti podliehajú zdaneniu všetkých svojich príjmov, t. j. nielen príjmov z ČR,³¹⁶ v SR sú podľa § 2 písm. d) bodu 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov PO rezidenti považovaní za daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou,³¹⁷ t. j. predmetom dane je u nich príjem plynúci zo zdrojov v SR i zo zahraničia. Nerezidenti v ČR musia

³¹³ Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

³¹⁴ Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³¹⁵ GÓRSKI, Mathias et al. *Podnikajme v Poľsku! Ako uspieť na poľskom trhu*, 2015, s. 6.

³¹⁶ § 17 ods. 2 až 4 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

³¹⁷ § 2 písm. d) bod 2. a písm. f) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov.

zdaňiť iba príjmy zo zdrojov v ČR.³¹⁸ V SR sú nerezidenti daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou, t. j. zdaňujú len príjmy pochádzajúce zo zdrojov v SR.³¹⁹

V Poľsku sa za daňových rezidentov považujú spoločnosti majúce sídlo alebo vedenie v Poľsku, pričom sídlo spoločnosti je určené zakladateľskými listinami. Vedenie spoločnosti zahŕňa organizovanie aktuálnych udalostí z Poľska, čím sa spoločnosť stáva daňovým rezidentom, aj keď je registrovaná v zahraničí. V prípade transparentných subjektov je daňová rezidencia určená spoločníkom daného subjektu. Pre partnerov, ktorí sú fyzickými osobami, je kľúčovým faktorom miesto bydliska, za ktoré sa považuje Poľsko v prípade, ak sa osoba zdržiava v Poľsku viac ako 183 dní v kalendárnom roku alebo má centrum osobných alebo ekonomických záujmov v Poľsku, t. j. daná osoba má v Poľsku rodinu, firmu, priateľov, prácu alebo majetok. Transparentné subjekty pôsobiace v Poľsku môžu spĺňať definíciu stálej prevádzkarne a v dôsledku toho môžu príjmy ich zahraničných partnerov tiež podliehať zdaneniu v Poľsku.³²⁰

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. LXXXI z roku 1996 o dani z príjmov právnických osôb a dani z dividend (1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról) sa v Maďarsku za osobu podliehajúcu dani z príjmov právnických osôb považuje osoba uvedená v odsekoch 2 až 4, 6 a 7, ako aj skupinový daňovník právnických osôb definovaný v § 2/A.³²¹

V Maďarsku je od roku 2019 pri splnení určitých podmienok ex lege umožnené právnickým osobám vytvoriť skupinu daňovníkov, a to aspoň dvoma daňovníkmi, ktorými môžu byť nasledujúce subjekty:

- obchodná spoločnosť (okrem neziskovej);
- asociácia či združenie;
- európska akciová spoločnosť;
- družstvo (okrem určitých druhov družstiev, ako napr. sociálne družstvo, školské družstvo či dôchodkové družstvo vo verejnom záujme);
- európske družstvo;
- osobná spoločnosť;

³¹⁸ § 17 ods. 2 až 4 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

³¹⁹ § 2 písm. e) bod 3. a písm. g) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

³²⁰ KAPTUR, Wojciech et al. *Corporate Tax 2024. Poland. Law and Practice*, 2024.

³²¹ § 2 ods. 1 zákona 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról.

- zahraničná osoba považovaná za maďarského daňového rezidenta s ohľadom na jeho miesto sídla;
- nerezident – t. j. zahraničný podnikateľ, ktorý podniká prostredníctvom svojej maďarskej pobočky a spĺňa zákonom stanovené podmienky.³²²

Za daňového rezidenta z radov maďarských právnických osôb sú podľa § 2 ods. 2 zákona č. LXXXI z roku 1996 o dani z príjmov právnických osôb a dani z dividend považovaní:

- obchodná spoločnosť, združenie, európska akciová spoločnosť a európske družstvo;
- družstvo;
- štátna spoločnosť, trust, iný štátny hospodáriaci orgán, spoločnosť jednotlivých právnických osôb, dcérska spoločnosť;
- advokátska kancelária, exekútorský úrad, patentový úrad, notársky úrad, spoločenstvo lesných vlastníkov;
- organizácia Zamestnaneckého spoluvlastníckeho programu (Munkavállalói Résztulajdonosi Program);
- vodárenská spoločnosť;
- nadácia, verejná nadácia, združenie, verejný orgán, cirkevná právnická osoba, bytové družstvo a dobrovoľný fond vzájomného poistenia;
- vysoká škola (vrátane ňou zriadenej inštitúcie), študentské internáty;
- európske územné združenie;
- osobná spoločnosť;
- konzorcium európskej výskumnej infraštruktúry;
- nadácia pre správu majetku, nadácia pre správu majetku vo verejnom záujme, ktorá plní verejnú úlohu.³²³

Zahraničná právnická osoba sa považuje za daňového rezidenta, ak má miesto podnikania v Maďarsku. Ďalej dani z príjmov právnických osôb podlieha tiež zahraničná osoba alebo zahraničný rezident podľa miesta podnikania, ak vykonáva podnikateľskú činnosť v Maďarsku, ale vzhľadom na miesto podnikania sa nepovažuje

³²² Por. NAV. *A short summary on the taxation of business associations*, 2020 a § 2/A ods. 2 zákona 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról.

³²³ § 2 ods. 2 zákona 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról.

za maďarského daňového rezidenta alebo ak dosiahne príjem scudzením alebo odobratím podielu v spoločnosti, ktorá je vlastníkom nehnuteľnosti.³²⁴

Rovnaké podmienky, aké sa vzťahujú na maďarských rezidentov, sa aplikujú tiež na majetok spravovaný na základe zmluvy o správe majetku. Napokon, za domáceho daňového poplatníka sa v Maďarsku považuje tiež hybridná hospodáriaca organizácia s miestom registrácie alebo sídlom v Maďarsku, ktorá nespadá do pôsobnosti odsekov (2) až (4) a (6) zákona č. LXXXI z roku 1996 o dani z príjmov právnických osôb a dani z dividend, ak podľa tohto zákona nie je považovaná za rezidenta, avšak má priamy alebo nepriamy podiel presahujúci 50 percent jej hlasovacích práv, základného imania alebo svojho zdaniteľného zisku, pričom podlieha systému daňového práva, ktorý považuje hybridnú ekonomickú organizáciu s miestom registrácie alebo sídlom v Maďarsku za subjekt podliehajúci dani z príjmov právnických osôb alebo zodpovedajúcej dani.³²⁵

Pri porovnaní zdanenia príjmov právnických osôb sú v ČR predmetom dane príjmy, ktoré pochádzajú zo všetkých činností, ako aj z nakladania s kompletným majetkom. Výnimky sú tie, ktoré sú stanovené zákonom.³²⁶ Podobne je tomu aj na Slovensku, kde sa za predmet dane obchodných spoločností považuje príjem z nakladania s majetkom daného daňovníka, ako aj z jeho aktivít,³²⁷ pričom slovenská legislatíva je v tejto oblasti komplikovanejšia než tá česká. V prípade právnickej osoby podľa § 12 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov predmet dane závisí od typu daňovníka, pričom:

- predmetom dane správcovskej spoločnosti vytvárajúcej podielové fondy sú iba príjmy správcovskej spoločnosti;
- predmetom dane doplnkovej dôchodkovej spoločnosti vytvárajúcej doplnkové dôchodkové fondy sú iba príjmy samotnej doplnkovej dôchodkovej spoločnosti;
- predmetom dane dôchodkovej správcovskej spoločnosti vytvárajúcej a spravujúcej dôchodkové fondy sú iba príjmy dôchodkovej správcovskej spoločnosti;

³²⁴ § 3-4 zákona 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról.

³²⁵ § 6 a 7 zákona 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról.

³²⁶ § 24 ods. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

³²⁷ MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. FINANČNÁ SPRÁVA. *Obchodné spoločnosti (a.s., s.r.o., k.s., ...)*.

- predmetom dane investičného fondu s premenlivým základným imáním sú príjmy daného fondu a ním vytváraných podfondov;
- predmetom dane daňovníkov založených či zriadených na iný účel než podnikanie ³²⁸ (t. j. nadácie, občianske združenia, neinvestičné fondy a neziskové organizácie, ktoré poskytujú všeobecne prospešné služby, vyššie územné celky, obce, vysoké školy, profesijné komory, záujmové združenia právnických osôb, štátom uznané cirkvi a náboženské spoločnosti, politické hnutia a politické strany, spoločenstvá vlastníkov nebytových priestorov a bytov, štátne fondy, príspevkové a rozpočtové organizácie, Sociálna poisťovňa, Úrad pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou, Fond ochrany vkladov, Kancelária Rady pre rozpočtovú zodpovednosť, Slovenský pozemkový fond, Slovenská kancelária poisťovateľov, Garančný fond investícií, Rozhlas a televízia Slovenska, organizácie zriadené na neziskovú činnosť podľa osobitného predpisu) sú príjmy z aktivít na dosahovanie či možné dosahovanie zisku ako príjmy z nájomného, príjmy z predaja majetku, príjmy z členských príspevkov, príjmy z reklám, príjmy, z ktorých je daň vyberaná podľa § 43 a príjmy na základe zmluvy o sponzorstve v športe;
- predmetom dane verejnej obchodnej spoločnosti a NBS sú len príjmy, ktoré podliehajú zdaneniu podľa § 43, ak to § 17j ods. 1 ustanovuje inak;
- predmetom dane spoločníka v. o. s. je tiež príjem podľa § 14 ods. 4 a 6, výnimkou prípadu, ak to § 17j ods. 1 ustanovuje inak;
- predmetom dane komplementára k. s. je tiež príjem podľa § 14 ods. 5 a 7, výnimkou prípadu, ak to § 17j ods. 1 ustanovuje inak. ³²⁹

V prípade komanditnej spoločnosti a verejnej obchodnej spoločnosti platia špecifické spôsoby zdaňovania ako v ČR, tak aj v SR. Zvláštne spôsoby zdanenia týchto spoločností pramenia v SR hlavne z osobitných ustanovení zákona o dani z príjmov, ktoré sa týkajúce rozdeľovania základu dane a následnej kalkulácie daňovej povinnosti. Vo verejnej obchodnej spoločnosti, v rámci ktorej za záväzky spoločnosti ručia spoločníci spoločne bez rozdielu, a to celým svojím majetkom, nedochádza ku zdaňovaniu na úrovni spoločnosti, ale z dôvodu osobného ručenia jednotlivých spoločníkov dochádza k zdaneniu na úrovni spoločníkov. Pri komanditnej spoločnosti,

³²⁸ Okrem obchodných spoločností, ktoré nie sú založené na účel podnikania.

³²⁹ § 12 ods. 1-6 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

v rámci ktorej komplementári ručia za záväzky spoločnosti celým svojím majetkom, ale komanditisti iba do výšky svojho nesplateného vkladu, dochádza k zdaneniu časti základu dane k. s. na úrovni spoločnosti a časti základu dane na úrovni spoločníkov.³³⁰

V Poľsku sú predmetom dane z príjmov PO všetky výnosy z podnikateľskej činnosti, od ktorých je možné odpočítať ex lege stanovené náklady. Za výnosy z podnikateľskej činnosti sa považujú všetky výnosy splatné podnikateľovi v súvislosti s jeho podnikateľskou činnosťou, aj keď neboli skutočne prijaté, po vylúčení hodnoty tovaru, ktorý bol podnikateľovi vrátený, ako aj prípadných zliav. Zjednodušene, za výnos z podnikateľskej činnosti sa považuje všetko, čo firma dostala alebo mala dostať od svojich zákazníkov za predaný tovar či poskytnuté služby. V prípade platiteľov dane z pridanej hodnoty (DPH) platí, že suma DPH sa nepovažuje za výnos danej PO. Výnosom na daňové účely sú iba pohľadávky znížené o daň z pridanej hodnoty. Výnosom z podnikateľskej činnosti môžu byť napr. tiež výnosy z predaja obchodného majetku používaného na podnikanie, úroky z bankových vkladov alebo bežných účtov patriacich podnikateľovi, prijaté zmluvné pokuty, prijatá náhrada škody na obchodnom majetku či výnosy z prenájmu obchodného majetku.³³¹

Za príjem z podnikateľskej činnosti, ktorý v Poľsku podlieha zdaneniu, je rozdiel medzi súčtom výnosov z podnikateľskej činnosti dosiahnutých v danom kalendárnom roku a súčtom daňovo uznateľných nákladov vynaložených na dosiahnutie výnosov z podnikateľskej činnosti alebo na udržanie alebo zabezpečenie podnikateľskej činnosti. Poľské spoločnosti, ktoré majú príjmy od kontrolovaných zahraničných korporácií (vrátane zahraničných pobočiek dcérskych spoločností) v krajinách s nižšími daňovými sadzbami, sú povinné zdaňovať tieto príjmy v Poľsku. Cieľom tohto opatrenia je odradiť agresívne daňové plánovanie a presúvanie ziskov do tzv. „daňových rajov“. Platí, že poľské spoločnosti musia platiť 19-percentnú daň zo zahraničných príjmov od kontrolovaných subjektov, ktorá sa vzťahuje len na ich podiel na zisku. Poľské subjekty, ktoré dosahujú príjmy prostredníctvom kontrolovaných zahraničných korporácií, sú tiež povinné podať samostatné daňové priznanie za každý kontrolovaný zahraničný subjekt a musia viesť register kontrolovaných zahraničných korporácií.³³²

Daňovo uznateľnými výdavkami sú okrem iného výdavky, ktoré vznikli, aby:

³³⁰ MINISTERSTVO FINANCÍ SR. FINANČNÁ SPRÁVA. *Obchodné spoločnosti (a.s., s.r.o., k.s., ...)*.

³³¹ MINISTRY OF ECONOMIC DEVELOPMENT AND TECHNOLOGY. *Business in Poland*, 2024.

³³² KAPTUR, Wojciech et al. *Corporate Tax 2024. Poland. Law and Practice*, 2024.

- sa získali príjmy, napr. nákup tovaru, kancelárskeho vybavenia, materiálu alebo čohokoľvek, čoho následkom má byť získanie príjmov;
- sa zachoval zdroj príjmov, napr. organizovanie stretnutí s dodávateľmi;
- sa zabezpečil zdroj príjmov, napr. výdavky na poisťky;
- skutočne vznikli, a to danému daňovníkovi (t. j. nie inej osobe).³³³

V Maďarsku sú v prípade rezidentov predmetom dane celosvetové príjmy, t. j. príjmy plynúce z Maďarska aj zo zahraničia, pričom základom dane z príjmov právnických osôb je zisk pred zdanením, ktorý sa zistí uplatnením znižujúcich a zvyšujúcich položiek základu dane podľa zákona o dani z príjmov právnických osôb. Z dôvodu eliminácie daňových únikov, daňový úrad kvalifikuje príslušné obchody, zmluvy a iné súvisiace úkony v súlade s ich skutočným obsahom. Platí, že výdavky a náklady, ktoré sa účtujú na základe právnej transakcie sa nemôžu uplatniť, pokiaľ je ich účelom iba dosiahnutie daňovej výhody, či už sa jedná o úľavu na dani, daňové oslobodenie od dane alebo zľavu na dani, keďže takýto akt je v rozpore s účelom daňového zákona.³³⁴

Samotná sadzba dane pre právnické osoby je v ČR obvykle 19 %. Prvou výnimkou sú základné investičné fondy, u ktorých sa uplatní 5 %-ná sadzba dane. Druhú výnimku tvoria fondy dôchodkovej spoločnosti alebo inštitúcie dôchodkového poistenia výnimkou dôchodkových, resp. podobných spoločností, ktoré obhospodarujú fondy, ktoré sa podobajú na fondy dôchodkového poistenia, ktoré podliehajú 0 %-nej sadzbe dane. U samostatného základu dane špecifikovaného v § 20b sa uplatňuje 15 %-ná sadzba dane a v prípade základu dane pochádzajúceho z neočakávaných ziskov sa uplatní 60 %-ná sadzba dane.³³⁵

Pre porovnanie, na Slovensku je podľa § 15 ods. b) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov sadzba dane výnimkou § 15a, § 43 a 44 v prípade právnických osôb stanovená nasledovne:

- zo základu dane, ktorý je znížený o daňovú stratu:
 - 15 % v prípade daňovníka, ktorého zdaniteľné príjmy (výnosy) v danom zdaňovacom období neprevyšujú sumu, ktorá je ustanovená osobitným predpisom;

³³³ MINISTRY OF ECONOMIC DEVELOPMENT AND TECHNOLOGY. *Business in Poland*, 2024.

³³⁴ NAV. *A short summary on the taxation of business associations*, 2020.

³³⁵ § 19 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

- 21 % v prípade daňovníka neuvedeného v predchádzajúcom bode;
- 35 % z osobitného základu dane, ktorý je zistený podľa § 51e ods. 4,
- 21 % z osobitného základu dane, ktorý je zistený podľa § 17f ods. 1 a 2.³³⁶

Od 1. januára 2021 môžu v SR nižšiu sadzbu dane t. j. 15 % uplatniť tie právnické osoby, ktorých zdaniteľné príjmy, resp. výnosy v danom zdaňovacom období nepresiahli 49 790 eur. V roku 2020 mohli túto nižšiu sadzbu dane uplatniť firmy s príjmami do stotisíc eur.³³⁷

Sadzba dane z príjmu právnických osôb je v Poľsku v súčasnej dobe 19 %, pričom daň sú povinné platiť všetky spoločnosti so sídlom alebo vedením na území Poľska, a to zo všetkých svojich príjmov. Ostatné organizácie musia platiť iba z príjmov pochádzajúcich z Poľska.³³⁸ 9 % sadzba dane sa aplikuje na základ dane z príjmov okrem kapitálových ziskov, pokiaľ ide o daňovníkov, ktorých príjmy dosiahnuté v zdaňovacom období nepresiahli sumu vyjadrenú v PLN zodpovedajúcu ekvivalentu 2 000 000 eur prepočítaným priemerným kurzom eura, ktorý oznámila Národná banka Poľska v prvý pracovný deň daňového roka, a to zaokrúhlené na 1 000 PLN.³³⁹

Nižšiu, 9 %-nú sadzbu dane môžu využiť tiež daňovníci, ktorí začínajú podnikat'. Príjmy plynúce z využívania práv duševného vlastníctva môžu byť pri splnení dodatočných požiadaviek zdanené sadzbou 5 %. Niektoré spoločnosti si môžu zvoliť paušálnu daň z príjmu PO, v takom prípade je daň z príjmu splatná až po rozdelení zisku akcionárom, pričom sadzba dane je 10 % pre „malých“ daňovníkov a 20 % pre ostatných.³⁴⁰ V roku 2021 bol v Poľsku zavedený tzv. „Estónsky CIT“ (CIT – corporate income tax). Jedná sa o paušálnu daň z príjmov kapitálových spoločností. Je to moderný spôsob zdanenia podporujúci investície a minimalizujúci formality spojené so zdaňovaním.³⁴¹

³³⁶ § 15 ods. b) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

³³⁷ MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. FINANČNÁ SPRÁVA. *Informovanie o dani z príjmov právnických osôb.*

³³⁸ *Daňový systém v Poľsku.*

³³⁹ Art. 19, 1., 2) *Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.*

³⁴⁰ KAPTUR, Wojciech et al. *Corporate Tax 2024. Poland. Law and Practice*, 2024.

³⁴¹ CZECHTRADE. MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Polsko*, 2024.

V Maďarsku došlo v prípade dane z príjmov právnických osôb v roku 2017 ku zjednoteniu na spoločnú sadzbu 9 %, čo je najnižšou sadzbou v celej Európskej Únii.³⁴²

V dôsledku vojny na Ukrajine a následnej energetickej krízy sa snažia vlády o konsolidáciu štátnych rozpočtov. V Českej republike a v Maďarsku sa napríklad zaviedli tzv. mimoriadne dane, ktoré sú zamerané na vybrané sektory. Podľa Pavla Kleina, vedúceho partnera daňového oddelenia Mazarsu v ČR: „*Napríklad v Maďarsku, ktoré má všeobecnú sadzbu pre zdanenie príjmov právnických osôb 9 percent, môže dosahovať celkové zdanenie firiem v niektorých sektoroch až 50 percent.*“³⁴³

V ČR sa zdanenie „neočakávaných ziskov“ týka odvetvia bankovníctva, petrolejárstva, energetiky a ťažby fosílnych palív, pričom z tzv. mimoriadnych ziskov je sadzba dane stanovená vo výške 60 %. Spolu so základnou sadzbou v týchto prípadoch konečná sadzba 79 %, pričom k jej aplikácii má dochádzať iba po obmedzenú dobu, a to v rokoch 2023 až 2025.³⁴⁴

V Maďarsku sa v prípade jednotlivých odvetví stanovili rozdielne sadzby dane. Napríklad výrobcovia a prevádzkovatelia energie (vrátane baní, univerzálnych dodávateľov či autorizovaných distribútorov zemného plynu a elektriny) podliehajú dani z príjmu dodávateľov energie. Základ dane z príjmu dodávateľov energie je podobný základu dane z príjmov právnických osôb, s tým, že na účtovný zisk sa aplikuje sadzba dane 41 %. Ako ďalší príklad môžeme uviesť daň z mimoriadneho zisku výrobcov ropných produktov, u ktorých je sadzba 95 % a výrobca ropných produktov ju bude musieť platiť v rokoch 2022 až 2024. Pre daňový rok 2024 je daň stanovená na základe čistého výnosu z predaja určeného na základe ročnej účtovnej závierky za daňový rok 2022, pričom sadzba dane je 1 %.³⁴⁵

V prípade dane z príjmov fyzických osôb sú pri porovnaní legislatívy v ČR a SR za daňovníka tohto typu dane v oboch krajinách považovaní daňoví rezidenti a daňoví nerezidenti.³⁴⁶

³⁴² Por. NAV. *A short summary on the taxation of business associations*, 2020 a ETULS INTERNATIONAL CZ, S.R.O. *Daně v Maďarsku*.

³⁴³ SKOLEK, Tomáš. *Studie Mazars: Zdanění příjmů firem je v ČR nejvyšší ze zemí V4*, 2023.

³⁴⁴ SVAZ PRŮMYSLU A DOPRAVY ČESKÉ REPUBLIKY. *Přehledně: Na koho dopadnou mimořádné daňové změny*, 2022.

³⁴⁵ PWC. *Worldwide Tax Summaries Online. Hungary. Corporate - Taxes on corporate income*, 2024.

³⁴⁶ BUJŇÁKOVÁ, Mária et al. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*, 2015.

V SR je podľa § 2 písm. d) bodu 1a. zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov za daňového rezidenta (resp. daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou) považovaná fyzická osoba, ktorá „*má na území Slovenskej republiky bydlisko, ak má možnosť ubytovania, ktoré neslúži len na príležitostné ubytovanie, a so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti vrátane osobných väzieb a ekonomických väzieb fyzickej osoby k územia Slovenskej republiky je zrejmý zámer fyzickej osoby sa v tomto bydlisku trvale zdržiavať*“,³⁴⁷ resp. „*sa obvykle zdržiava na území Slovenskej republiky, ak sa tu zdržiava aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach; do tohto obdobia sa započítava každý, aj začatý deň pobytu*“.³⁴⁸

Naopak, daňovým nerezidentom sa označuje fyzická osoba, ktorá nespĺňa vyššie uvedené podmienky, alebo ak ich spĺňa, tak sa v SR zdržiava len na študijné či liečebné účely, prípadne ak sa považuje za daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou v inej krajine.³⁴⁹

Z porovnania legislatívy v ČR a SR vyplýva, že v prípade poplatníkov dane z príjmov fyzických osôb sú ustanovenia takmer identické, zhodný je tiež počet dní (183), ktorý rozhoduje o tom, či sa ex lege dotyčná fyzická osoba považuje za rezidenta alebo nerezidenta. V oboch krajinách rezidenti zdaňujú svoje celosvetové príjmy a nerezidenti len príjmy z danej krajiny.³⁵⁰

Rozdielny spôsob zdaňovania v závislosti na tom, či je daný poplatník daňovým rezidentom, alebo naopak, nie je považovaný za daňového rezidenta, je tiež v Maďarsku. V prípade maďarského rezidenta dotyčný platí daň z celosvetových príjmov, avšak, pokiaľ sa v Maďarsku nepovažuje za rezidenta, do základu dane sú zahrnuté iba príjmy spojené s aktivitami v Maďarsku.³⁵¹

Pri porovnaní samotného predmetu dane som došla k záveru, že predmetom dane z príjmov FO v ČR sú príjmy zo závislej činnosti, príjmy zo samostatnej činnosti, príjmy z kapitálového majetku, príjmy z nájmu a ostatné príjmy.³⁵²

³⁴⁷ § 2 písm. d) bod 1a. zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

³⁴⁸ § 2 písm. d) bod 1b. zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

³⁴⁹ § 2 písm. e) bod 1 – 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

³⁵⁰ Por. § 2 písm. f a g zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a § 2 ods. 2 a 3 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

³⁵¹ ETULS INTERNATIONAL CZ, S.R.O. *Daně v Maďarsku*.

³⁵² § 3 ods. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Na porovnanie v SR je predmet dane upravený v § 3 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, pričom predmetom dane sú:

- príjmy, ktoré pochádzajú zo závislej činnosti (napr. zo zamestnania - v § 5);
- príjmy, ktoré pochádzajú z podnikateľskej či inej samostatnej zárobkovej činnosti, z umeleckého výkonu a použitia diela, z prenájmu (uvedené v § 6);
- kapitálové príjmy (uvedené v § 7);
- ostatné príjmy (uvedené v § 8);
- dividendy (podiel na zisku);
- podiel na výsledku podnikania, ktorý je vyplatený tichému spoločníkovi v. o. s., podiel na zisku vyplatený spoločníkovi v. o. s. resp. komplementárovi k. s., pri likvidácii spoločnosti podiel spoločníka v. o. s. a komplementára k. s. na likvidačnom zostatku, pri zániku účasti spoločníka vo v. o. s. či komplementára v k. s. vyrovnací podiel pri zákonom stanovených podmienok;
- „suma príjmu, ktorá sa daňovníkovi priradí podľa zákonom stanovených podmienok podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na zisku a na majetku určenom na rozdelenie členom pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou alebo podiel na likvidačnom zostatku pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou; za pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem.“³⁵³

Vymedzenie predmetu dane z príjmov fyzických osôb je v českej legislatíve jednoduchšie, prehľadnejšie, zrozumiteľnejšie i pre laickú verejnosť a menej rozvetvené než v slovenskej legislatíve, kde sa následne v jednotlivých paragrafoch ďalej podrobne popisujú jednotlivé príjmy, ktoré podliehajú zdaneniu.

Predmetom dane z príjmov fyzických osôb sú v Poľsku v prípade rezidentov všetky príjmy, t. j. nielen tie, ktoré pochádzajú z Poľska, ale celosvetové príjmy. V prípade, ak osoba nemá bydlisko v Poľsku, platí daň v Poľsku len z príjmov, ktoré získala na území Poľska.³⁵⁴

Predmetom dane z príjmov fyzických osôb sú v Maďarsku okrem ex lege stanovených výnimiek všetky druhy príjmov, pričom zákon č. CXVII z roku 1995 o dani z príjmov fyzických osôb rozlišuje nasledujúce kategórie príjmov:

³⁵³ § 3 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

³⁵⁴ ÚŘAD PRÁCE ČR. *Polsko životní a pracovní podmínky*, 2024.

- príjmy na konsolidáciu - príjmy zo samostatnej zárobkovej činnosti, príjmy z iných činností než zo samostatnej zárobkovej činnosti, ostatné príjmy, ktoré sa majú konsolidovať;
- príjmy zdanené samostatne - napríklad príjmy zo súkromného podnikania, príjmy z kapitálových výnosov či príjmy z predaja nehnuteľného a hnutel'ného majetku.³⁵⁵

Za konsolidovaný základ dane sa považuje zdaniteľný hrubý príjem, ktorý je poberaný ako príjem z nezávislej osobnej činnosti príjem zo závislej osobnej činnosti a všetky ostatné príjmy, ktoré sú v zákone č. CXVII z roku 1995 o dani z príjmov fyzických osôb uvedené ako ostatné príjmy, prípadne príjmy, pre ktoré tento zákon neobsahuje žiadne ustanovenie.³⁵⁶

V ďalšom kroku som sa rozhodla porovnať, podobne ako v prípade právnických osôb, sadzbu dane, ktorá je v ČR v prípade fyzických osôb 15 % ak základ dane neprekročí 48 násobok priemernej mzdy, pričom po prekročení tejto sumy sa použije sadzba dane 23 %.³⁵⁷

Na porovnanie v SR je to značne komplikovanejšie. Podľa § 15 ods. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov je sadzba dane, výnimkou § 15a, § 43 a 44, v prípade fyzických osôb stanovená nasledovne:

- zo základu dane, ktorý je zistený podľa § 4 ods. 1 písm. a):
 - 19 % z časti základu dane nepresahujúcej 176,8-násobok sumy aktuálne platného životného minima (vrátane danej sumy);
 - 25 % z časti základu dane presahujúcej 176,8-násobok platného životného minima;
- 15 % zo základu dane, ktorý je zistený podľa § 4 ods. 1 písm. b) a znížený o daňovú stratu v prípade daňovníka, ktorého zdaniteľné príjmy, resp. výnosy podľa § 6 ods. 1 a 2 za zdaňovacie obdobie neprevyšujú sumu, ktorá je ustanovená osobitným predpisom;
- zo základu dane, ktorý je zistený podľa § 4 ods. 1 písm. b) a znížený o daňovú stratu v prípade daňovníka, ktorého zdaniteľné príjmy, resp. výnosy § 6 ods. 1

³⁵⁵ NAV. *Short summary on the taxation of private persons in 2024, 2024.*

³⁵⁶ PWC. *Worldwide Tax Summaries Online. Hungary. Individual - Income determination, 2024.*

³⁵⁷ § 16 ods. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů.

a 2 za zdaňovacie obdobie prevyšujú sumu, ktorá je ustanovená osobitným predpisom:

- 19 % z časti základu dane nepresahujúcej 176,8-násobok sumy platného životného minima (vrátane danej sumy);
- 25 % z časti základu dane presahujúcej 176,8-násobok platného životného minima;
- 19 % z osobitného základu dane, ktorý je zistený podľa § 7;
- 7 % z osobitného základu dane, ktorý je zistený podľa § 51e ods. 3 písm. a);
- 35 % z osobitného základu dane, ktorý je zistený podľa § 51e ods. 3 písm. b) a § 51h ods. 5;
- 25 % z osobitného základu dane, ktorý je zistený podľa § 51h ods. 4.³⁵⁸

Tu je nutné venovať pozornosť pojmu „životné minimum“, ktoré je možné definovať ako spoločensky uznanú minimálnu hranicu príjmov „fyzickej osoby, pod ktorou nastáva stav jej hmotnej núdze.“ Suma životného minima sa každoročne upravuje k 1. júlu podľa „koeficientu rastu čistých peňažných príjmov na osobu alebo koeficientu rastu životných nákladov nízkopríjmových domácností,“ pričom potrebné údaje sú ministerstvu poskytované Štatistickým úradom SR.³⁵⁹

Suma životného minima v SR bola od 1. júla 2023 opatrením Ministerstva práce, sociálnych vecí a rodiny SR č. 244/2021 Z. z. stanovená vo výške 268,88 eur mesačne v prípade jednej plnoletej fyzickej osoby.³⁶⁰ Pre porovnanie, napr. k 1. júlu 2020 bola suma životného minima 214,83 eur mesačne v prípade jednej plnoletej FO.³⁶¹

Z vyššie uvedeného vyplýva, že v prípade zdanenia príjmov fyzických osôb dochádza na Slovensku, podobne ako i v ČR, k progresívnemu zdaňovaniu. Nižšia sadzba dane (19 %) sa aplikuje zjednodušene na príjem, ktorý nepresahuje zákonom stanovenú sumu. Od 1. júla 2023 bola táto suma vo výške 47 537,98 eur (176,8-násobku aktuálne platného životného minima, t. j. 268,88 eur). Z danej sumy daňovník musel zaplatiť 19 %, t. j. celkovo 9 032,22 eur. Pokiaľ však príjmy dotyčnej osoby presiahli uvedenú sumu, z tej časti základu dane, ktorá presahovala limit, musel zaplatiť

³⁵⁸ § 15 ods. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

³⁵⁹ MINISTERSTVO PRÁCE, SOCIÁLNYCH VECÍ A RODINY SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Životné minimum.*

³⁶⁰ MINISTERSTVO PRÁCE, SOCIÁLNYCH VECÍ A RODINY SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Výška životného minima od 1. júla 2023.*

³⁶¹ MINISTERSTVO PRÁCE, SOCIÁLNYCH VECÍ A RODINY SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Životné minimum.*

25 percentnú daň. Ako príklad je možné uviesť napr. príjmy v celkovej výške 80 000 eur. Zo sumy 47 537,98 eur sa uhradila 19 %-ná daň (vo výške 9 032,22 eur) a z časti presahujúcej túto sumu – t. j. z 32462,02 eur sa musela uhradiť 25 %-ná daň (vo výške 8 115,50 eur), t. j. celkovo bola daň vo výške 17 147,72 eur.

Z porovnania českej a slovenskej legislatívy som aj pri skúmaní sadzby dane dospela k záveru, že v ČR sa na fyzické osoby aplikujú iba dve sadzby, pričom stanovenie toho, ktorá sa použije je ex lege vymedzené presne a nesmierne jednoducho, pričom závisí od výšky priemernej mzdy. Naopak, na Slovensku legislatíva uvádza až päť rozličných sadzieb, ktorých aplikácia je podmienená rozličnými podmienkami a závisí nielen od životného minima, ale tiež od samotného predmetu dane.

Všetky fyzické osoby, ktoré sú považované za daňových rezidentov v Poľsku, tam musia uhradiť daň z príjmov fyzických osôb, a to bez ohľadu na to, či boli získané na území Poľska alebo pochádzajú zo zahraničia. Od roku 2022 sa v prípade dane z príjmov FO aplikujú dve základné sadzby, a to 12 % a 32 %, pričom prahom príjmu pre použitie nižšej sadzby je suma 120 000 PLN,³⁶²

Ak ročný príjem FO presiahne sumu 120 000 PLN, príjem nad touto sumou sa zdaňuje sadzbou 32 %. Je možnosť použitia nezdaniteľného príjmu vo výške 30 000 PLN. Fyzické osoby, ktoré majú príjmy z podnikateľskej činnosti, môžu zvoliť možnosť zdanenia paušálnou sadzbou dane 19 %. Tí, ktorých ročný príjem presahuje 1 milión PLN, musia zaplatiť tiež 4 % solidárny odvod zo sumy prevyšujúcej 1 milión PLN. Ďalšou možnosťou je uplatnenie dane z evidovaných tržieb, kde sadzba dane závisí od charakteru podnikateľskej činnosti a pohybuje sa v rozmedzí od 17 % do 2 %. Povinnosť zaplatiť solidárny odvod platí aj v tomto prípade.³⁶³

Súkromné osoby, ktoré sú v Maďarsku považované za rezidentov podliehajú daňovej povinnosti v súvislosti so všetkými svojimi príjmami, a to nezávisle na tom, či pochádzajú zo zahraničia alebo z Maďarska. Daňový rok je zhodný s kalendárnym rokom.³⁶⁴ Samotná sadzba dane z príjmov fyzických osôb je v Maďarsku 15 %.³⁶⁵

Ďalej sa zameriam na porovnanie zdanenia podielu na zisku v prípade spoločníkov obchodných spoločností vo vybraných krajinách. Spoločníci obchodných

³⁶² ÚŘAD PRÁCE ČR. 2024. *Polsko životní a pracovní podmínky*, 2024.

³⁶³ KAPTUR, Wojciech et al. *Corporate Tax 2024. Poland. Law and Practice*, 2024.

³⁶⁴ NAV. *Short summary on the taxation of private persons in 2024*, 2024.

³⁶⁵ ETULS INTENATIONAL CZ, S.R.O. *Daně v Maďarsku*.

spoločností sa môžu podieľať na zisku prostredníctvom vyplácaných dividend, t. j. podielu na zisku. Vyplácanie podielu na zisku v ČR upravuje zákon č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov. V prípade vyplácania podielu na zisku musia v ČR fyzické osoby zdaňovať tento príjem bez výnimky. Ak dividendu vypláca česká spoločnosť, zrazí a odvedie zrážkovú daň 15 % a na účet FO prevedie čistý príjem. Daná FO takto splnila svoju daňovú povinnosť, preto tento príjem nemusí už nikde vykazovať, ani ho uvádzať v daňovom priznaní FO.³⁶⁶

Podobne je tomu na Slovensku, kde dividendy tiež podliehajú zrážkovej dani, pričom podrobnosti upravuje zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Platiteľovi dane vzniká povinnosť odvieť zrazenú daň správcovi dane, a to najneskôr do 15. dňa nasledujúceho mesiaca, pričom platiteľ dane musí v totožnej lehote správcovi dane predložiť tiež oznámenie platiteľa dane o zrazení a odvedení dane vyberanej zrážkou 1) podľa § 43 ods. 11 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.³⁶⁷

Slovenská legislatíva na rozdiel od českej nemá v prípade dividend (podielu na zisku) jednotnú sadzbu dane. Rozlišujú sa tri druhy daňovníkov, a to fyzická osoba rezident, FO nerezident zo zmluvného štátu alebo FO nerezident z nezmluvného štátu. Rovnako sú rozdiely v sadzbe podľa toho, z akého štátu sa dividenda vypláca, t. j. či je tomu zo slovenskej spoločnosti, zo spoločnosti v zmluvnom štáte alebo z firmy z nezmluvného štátu, ako to uvádza nasledujúca tabuľka.

Tabuľka 9 Zdanenie dividend od roku 2017

Výplata dividendy v roku 2019	Daň	Príjemca dividend	Dividendy vyplatené od PO z:	Dividendy za rok	
				2017	2018
				FO rezident	SR
		FO rezident	Zmluvný štát	7%	7%
		FO rezident	Nezmluvný štát	35%	35%
		FO nerezident zo zmluvného štátu	SR	7%	7%
		FO nerezident z nezmluvného štátu	SR	35%	35%
	Zdravotné poistenie			0%	0%

Zdroj: PRORATE SSC S.R.O. *Vyplatenie dividend za minulé obdobia – daňové a odvodové povinnosti*. [online].

³⁶⁶ VLADYKA, Daniel. *Zdanění investic z ČR a zahraničí*, 2022.

³⁶⁷ FINANČNÁ SPRÁVA SR. *Podiely na zisku - zo zisku vykázaného za zdaňovacie obdobia do 31.12.2003*.

Z Tabuľka 9 vyplýva, že od roku 2017 sa z dividend neplatí zdravotné poistenie, iba daň z príjmov vo výške 7 alebo 35 % v závislosti od toho, komu sa dividendy vyplácajú, t. j. kto je príjemcom dividend (fyzická osoba rezident, FO nerezident zo zmluvného štátu alebo nezmluvného štátu) a či sú dividendy vyplatené od právnickej osoby zo SR, zmluvného štátu či nezmluvného štátu. Vyššiu sadzbu dane 35 % musí zaplatiť fyzická osoba rezident, ktorej dividendy vypláca právnická osoba z nezmluvného štátu a fyzická osoba nerezident z nezmluvného štátu, ktorej dividendy vypláca právnická osoba zo SR. V ostatných prípadoch sa aplikuje 7 % sadzba dane.

Zdaňovanie dividend nebolo v SR vždy takto jednoduché. V rokoch 2011 až 2016 sa síce z dividend neplatila daň, avšak platilo sa zdravotné poistenie, ktorého výška sa v priebehu rokov menila. V rokoch 2011 a 2012 sa platilo zdravotné poistenie vo výške 10 %, pričom osoby so zdravotným postihnutím mali zvýhodnené podmienky a museli uhrádzať iba 5 %. Dividendy sa znížili o „oslobodené minimum (50% z priemernej mesačnej mzdy) a na príjmy sa vzťahuje maximálny ročný vymeriavací základ t.j. 60-násobok priemernej mesačnej mzdy.“³⁶⁸

V rokoch 2013 až 2016 platili všetci totožné zdravotné poistenie, a to vo výške 14 % z dividend. V celom tomto období (2013 – 2016) bola stanovená maximálna hodnota poistného, ktoré sa muselo uhradiť. Jednalo sa o sumu 8013,60 EUR, čo odpovedalo 14 percentám z maximálneho vymeriavacieho základu vo výške 57 240 EUR (60-násobok priemernej mesačnej mzdy). V tomto období sa už z dividend neodpočítavalo oslobodené minimum.³⁶⁹

Aktuálne z dividend nie je možné odpočítať náklady, ako základ dane sa vždy berie výška dividend (t. j. podielu na zisku), z ktorých spoločnosť zrazí daň a odvedie ju štátu. Následne, spoločník, ktorému boli dividendy znížené o zrazenú daň vyplatené už nemusí túto sumu uvádzať vo svojom daňovom priznaní, keďže sa to už považuje za daňovo vysporiadané. Spoločnosť musí do 15. dňa nasledujúceho mesiaca od termínu vyplatenia dividend uhradiť zrazenú daň a vyplniť príslušné tlačivo, ktoré odovzdá príslušnému daňovému úradu.

V Poľsku podnikateľ, ktorý podniká ako fyzická osoba, alebo spoločník spoločnosti bez právnej osobnosti (verejnej spoločnosti fyzických osôb, občianskoprávnej spoločnosti či partnerskej spoločnosti), si obvykle môže zvoliť spôsob

³⁶⁸ PRORATE SSC S.R.O. *Vyplatenie dividend za minulé obdobie – daňové a odvodové povinnosti.*

³⁶⁹ PRORATE SSC S.R.O. *Vyplatenie dividend za minulé obdobie – daňové a odvodové povinnosti.*

vedenia účtovníctva a formu zdanenia. Platia isté obmedzenia voľby pre ex lege vymenované druhy živností a pri prekročení určitých veľkostí podniku, a to nasledovne:

- zdanenie formou tzv. paušálu z evidovaných príjmov si nemôžu zvoliť podnikatelia, ktorých príjmy z činnosti prevádzkované iba samostatne presiahli v predchádzajúcom roku sumu 2.000.000 EUR (v roku 2021 to bolo 9.188.200 zlotých) alebo ktorých príjmy iba z činnosti prevádzkovanej formou spoločnosti a súčet príjmov spoločníkov danej spoločnosti bol nižší než 2.000.000 EUR;
- občianskoprávne spoločnosti fyzických osôb a fyzické osoby majú po prekročení výnosov vo výške 2 000 000 EUR (v roku 2021 viac než 9.188.200 zlotých) povinnosť viesť v nasledujúcom zdaňovacom období účtovnú knihu.³⁷⁰

Zdaneniu kapitálových ziskov podliehajú predovšetkým dividendy, príjem z predaja a spätného odkúpenia akcií, hodnota aktív získaných v súvislosti s likvidáciou spoločnosti a zisk určený na zvýšenie základného imania.³⁷¹ Sadzba dane je v týchto prípadoch (vrátane dividend) 19 %, t. j. rovnaká ako v prípade dane z príjmov právnických osôb.³⁷²

Výnosy a náklady plynúce z kapitálových ziskov je nutné účtovať separovane od ostatných príjmov, pričom od dosiahnutého príjmu sa dajú odpočítať vynaložené náklady, napríklad náklady na nadobudnutie akcií alebo výšku vkladu. Dajú sa uplatniť aj zľavy na dani. V prípade dividend napríklad pokiaľ je zisk prevedený do základného imania a nerozdelený zisk ponechaný v spoločnosti v prípade premeny na transparentný subjekt. V prípade rozdelenia zisku medzi všetkých daňovníkov dane z príjmov PO sa môže použiť, ak:

- distribučná spoločnosť sídli alebo je riadená v Poľsku;
- prijímajúca spoločnosť je rezidentom Poľska/EÚ/EHP;
- materská spoločnosť vlastní aspoň 10 % akcií dcérskej spoločnosti a nevzťahuje sa na ňu oslobodenie od dane z príjmov.³⁷³

V prípade spoločníkov daňovo transparentných spoločností sa platí daň z príjmov v závislosti od svojho postavenia FO alebo PO.³⁷⁴

³⁷⁰ TURAKIEWICZ, Janusz. *Část III. Legislativní podmínky podnikání, aktuální daňová legislativa, pojištění a pracovní právo v Polsku v roce 2022*. Daně v Polsku v roce 2022.

³⁷¹ KAPTUR, Wojciech et al. *Corporate Tax 2024. Poland. Law and Practice*, 2024.

³⁷² GÓRSKI, Mathias et al. *Podnikajme v Polsku! Ako uspieť na poľskom trhu*, 2015, s. 6.

³⁷³ KAPTUR, Wojciech et al. *Corporate Tax 2024. Poland. Law and Practice*, 2024.

Pri porovnaní zdanenia dividend v krajinách V4 je nutné uviesť, že hoci v Maďarsku je zdanenie právnických osôb a dividend predmetom zákona č. LXXXI z roku 1996 o dani z príjmov právnických osôb a dani z dividend (1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról), pričom samotné dividendy sa podľa tohto zákona nezdaňujú, ex lege je ustanovené, že podliehajú zdaneniu fyzických osôb, ktorého podmienky ustanovuje zákon č. CXVII z roku 1995 o dani z príjmov fyzických osôb (1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról).³⁷⁵

Kapitálové zisky v Maďarsku podliehajú sadzbe dane vo výške 15 %. Ak nie sú splnené určité podmienky, platí sa aj dodatočná sociálna daň vo výške 13 %. Dividendy sú vyplácané po odpočítaní dane. Fyzické osoby, ktoré v Maďarsku nie sú považované za rezidentov, majú daňovú povinnosť z dividend vyplácaných maďarskými spoločnosťami, pokiaľ medzi danými krajinami neexistuje zmluva o vylúčení dvojitého zdanenia. V prípade dividend zo zahraničia prijatých maďarskými rezidentmi sa daň z dividend zaplatená v zahraničí môže odpočítať od 15-percentnej dane, pokiaľ sa predloží dôkaz o zaplatenej dani. Ak medzi príslušnými krajinami neexistuje medzinárodná zmluva o vylúčení dvojitého zdanenia, je nutné v Maďarsku zaplatiť daň z dividend minimálne vo výške 5 percent.³⁷⁶

³⁷⁴ KAPTUR, Wojciech et al. *Corporate Tax 2024. Poland. Law and Practice*, 2024.

³⁷⁵ GÓRSKI, Mathias et al. *Podnikajme v Poľsku! Ako uspieť na poľskom trhu*, 2015, s. 6.

³⁷⁶ NAV. *Short summary on the taxation of private persons in 2024*, 2024.

9 Zhodnotenie, analýza a porovnanie právnych úprav

V dobe, keď došlo k zavedeniu dane z príjmu v Spojenom Kráľovstve v čase Napoleona, tento akt mnohí považovali za radikálny a kontroverzný. Zdaňovanie príjmov mnohí považovali za neprimerané zasahovanie vlády do osobných záležitostí jej občanov a kritizovali ho ako daň za ovocie práce, ktorá odrádza od práce. Napriek týmto námietkam sa zistilo, že daň z príjmu je účinným a praktickým spôsobom zvýšenia príjmov. Dnes daň z príjmu fyzických osôb vyberá takmer každá krajina na svete, pričom existuje pár významných výnimiek, ktoré zahŕňajú Bahamy, Spojené arabské emiráty, Kajmanské ostrovy, Omán, Katar, Monako, Brunej a Vanuatu.³⁷⁷ Dnes je právna úprava v oblasti zdaňovania príjmov právnických a fyzických osôb v nami skúmaných krajinách nesmierne podobná, avšak so špecifickými rozdielmi.

Vzhľadom na to, že Nemecko je jedným zo zakladajúcich štátov EÚ, možno predpokladať, že nemecká súdna kontrola silne ovplyvňuje začínajúcu judikatúru Súdneho dvora EÚ, ktorý sa skladá zo sudcov z každého členského štátu. V dobe založenia (v roku 1952) tvorilo predchodcu EÚ iba šesť členských štátov vrátane Nemecka.³⁷⁸ Z tohto dôvodu nemecká legislatíva je z nášho pohľadu dodnes kľúčová.

9.1 Právnické osoby

V rámci tejto podkapitoly zameriam pozornosť na porovnanie právnych úprav týkajúcich sa zdaňovania príjmov právnických osôb vo vybraných krajinách, ktorými boli Česká republika, Slovensko, Poľsko a Maďarsko, Nemecko, Veľká Británia a Čína.

V ČR právnické osoby so štatútom daňového rezidenta musia zdaňovať všetky svoje príjmy, t. j. príjmy plynúce zo zdroja v ČR, aj zo zahraničných zdrojov.³⁷⁹ Podobne je tomu tiež v SR, kde je rezident daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou.³⁸⁰ V Poľsku musia rezidenti (spoločnosti so sídlom alebo vedením

³⁷⁷ BARKOCZY, Stephen. *Foundations of Taxation Law 2022*, 2022, s. 8.

³⁷⁸ ZOLLES, Stephanie. *CJEU Case Law in Direct Taxation: Territoriality and Fundamental Freedoms: Series on International Tax Law, Michael Lang (Ed). Volume 134*, 2023, s. 34.

³⁷⁹ § 17 ods. 2 až 4 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

³⁸⁰ § 2 písm. d) bod 2. a písm. f) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov.

na území Poľska) zdanit' v Poľsku svoje celosvetové príjmy.³⁸¹ Totožne musia svoje celosvetové príjmy zdanit' tiež rezidenti v Maďarsku.³⁸²

V Nemecku u rezidentov (právnická osoba so sídlom alebo reálnym miestom vedenia v Nemecku) platí neobmedzená daňová povinnosť, kedy základom dane je celkový výnos spoločnosti.³⁸³ Podobne je tomu aj vo Veľkej Británii, kde podľa kapitoly 3 § 14 ods. 1 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 2009 (c. 4) spoločnosti registrované vo Veľkej Británii sa vo všeobecnosti považujú za daňových rezidentov Veľkej Británie,³⁸⁴ pričom rezidentské spoločnosti podliehajú zdaneniu vo Veľkej Británii zo svojich celosvetových ziskov.³⁸⁵ Stručne, rezidenti Veľkej Británie platia daň zo všetkých svojich príjmov a výnosov bez ohľadu na to, či k ich dosiahnutiu došlo vo Veľkej Británii alebo v inom štáte.³⁸⁶ Podobne je tomu i v Číne, kde rezidenti zdaňujú v Číne svoje celosvetové príjmy.³⁸⁷ PO rezidenti teda zdaňujú v danej krajine svoje celosvetové príjmy vo všetkých skúmaných krajinách.

V ČR právnické osoby so štatútom daňového nerezidenta musia zdanit' iba príjmy plynúce zo zdrojov v ČR.³⁸⁸ Podobne je tomu tiež v SR, kde je nerezident daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou, t. j. musí zdanit' len príjmy pochádzajúce zo zdrojov v SR.³⁸⁹ V Poľsku musia nerezidenti zdanit' iba príjmy pochádzajúce z Poľska.³⁹⁰ V Maďarsku PO nerezidenti zdaňujú tiež iba príjmy pochádzajúce z Maďarska.³⁹¹

Právnické osoby nerezidenti musia v Nemecku platiť daň z príjmu právnických osôb pri určitých druhoch príjmov zo zdroja v Nemecku (napr. z príjmov z obchodovania a podnikania, ktoré realizuje nemecká stála prevádzkareň) a z kapitálových ziskov.³⁹² Podobná je situácia tiež vo Veľkej Británii, kde nerezidenti

³⁸¹ *Daňový systém v Poľsku.*

³⁸² § 3 ods. 1 zákona 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról.

³⁸³ Por. DELOITTE. *Introduction to income taxation of German corporations and partnerships*, 2020 a ETULS SK. *Dane v Nemecku.*

³⁸⁴ Kapitola 3 § 14 ods. 1 *Corporation Tax Act 2009 (c. 4).*

³⁸⁵ PWC. *United Kingdom. Corporate – Taxes on corporate income*, 2024.

³⁸⁶ ETULS SK. *Daň z príjmu v Spojenom kráľovstve.*

³⁸⁷ § 3 zákona o dani z príjmu podnikov v Čínskej ľudovej republike č. 63 zo dňa 16. marca 2007 (*中華人民共和國企业所得税法*).

³⁸⁸ § 17 ods. 2 až 4 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

³⁸⁹ § 2 písm. e) bod 3. a písm. g) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

³⁹⁰ *Daňový systém v Poľsku.* [online].

³⁹¹ § 3 ods. 2 zákona 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról.

³⁹² DOLL, Natascha, DENNY, Mark. *Corporate Acquisitions and Mergers in Germany*, 2021, s. 640 - 641.

podliehajú dani z príjmov právnických osôb z obchodných ziskov pripadajúcich na stálu prevádzkareň vo Veľkej Británii (viď kapitola 4 § 19 ods. 1 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 2009 (c. 4),³⁹³ zo ziskov z priameho a ex lege stanoveného nepriameho nakladania s majetkom vo Veľkej Británii, zo ziskov plynúcich z obchodu a z rozvoja pozemkov vo Veľkej Británii, ako aj zo ziskov pochádzajúcich z prenájmu nehnuteľností v tejto krajine, a navyše, nerezydenti podliehajú dani z príjmu z akéhokoľvek iného príjmu zo zdroja vo Veľkej Británii.³⁹⁴ Stručne, nerezydenti vo Veľkej Británii platia daň iba zo ziskov a príjmov, ktoré nadobudli vo Veľkej Británii.³⁹⁵ V Číne nerezydenti zdaňujú len príjmy, ktoré pochádzajú z Číny, pričom ex lege sú stanovené presné podmienky pre rozličné možnosti nerezydentov, ako napr. zdaňovanie príjmov nerezydentov, ktoré z Číny poberajú ich inštitúcie alebo miesta, prípadne zdaňovanie príjmov, ktoré sa vyskytujú mimo Číny, ale v skutočnosti súvisia s ich inštitúciami alebo miestami.³⁹⁶ Aj v prípade PO nerezydentov som dospela k záveru, že až na menšie rozdiely, vo všetkých skúmaných krajinách dani z príjmu podliehajú len príjmy pochádzajúce z danej krajiny.

V Českej republike sú predmetom dane z príjmov právnických osôb príjmy pochádzajúce zo všetkých činností a z nakladania s kompletným majetkom, pričom ex lege sú stanovené výnimky.³⁹⁷ Podobne je v SR predmetom dane príjem z aktivít daňovníka a tiež príjem z nakladania s majetkom danej organizácie,³⁹⁸ pričom predmet dane v závislosti od typu daňovníka presnejšie ustanovuje zákon.³⁹⁹ V Poľsku sú predmetom dane z príjmov PO všetky výnosy z podnikateľskej činnosti (znížené o zákonom stanovené náklady), aj keď neboli skutočne prijaté, t. j. zdaneniu podlieha všetko, čo organizácia dostala či mala dostať od svojich klientov za poskytnuté služby alebo predaný tovar.⁴⁰⁰ V Maďarsku musia PO rezidenti zdaňovať svoje celosvetové príjmy, pričom základ dane je tvorený rozdielom zisku pred zdanením, ktorý vznikne

³⁹³ Por. Kapitola 4 § 19 ods. 1 zákona *Corporation Tax Act 2009 (c. 4)*. a PWC. 2024. *United Kingdom. Corporate – Taxes on corporate income*.

³⁹⁴ PWC. *United Kingdom. Corporate – Taxes on corporate income*, 2024.

³⁹⁵ ETULS SK. *Daň z príjmu v Spojenom kráľovstve*.

³⁹⁶ § 3 zákona *o dani z príjmu podnikov v Čínskej ľudovej republike č. 63 zo dňa 16. marca 2007 (中华人民共和国企业所得税法)*.

³⁹⁷ § 24 ods. 1 zákona *České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů*.

³⁹⁸ MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. FINANČNÁ SPRÁVA. *Obchodné spoločnosti (a.s., s.r.o., k.s., ...)*.

³⁹⁹ § 12 ods. 1-6 zákona *č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov*.

⁴⁰⁰ MINISTRY OF ECONOMIC DEVELOPMENT AND TECHNOLOGY. *Business in Poland*, 2024

po uplatnení zvyšujících a snižujících položek základu dane podľa příslušného zákona.⁴⁰¹

V Nemecku predmet dane z príjmov právnických osôb nie je v zákone o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz) presne špecifikovaný, iba odkazuje na pravidlá určovania zdaniteľného príjmu podľa ustanovení zákona o dani z príjmu fyzických osôb⁴⁰² (Einkommensteuergesetz).⁴⁰³ Vo Veľkej Británii predmetom dane z príjmov právnických osôb sú kapitálové výnosy a všetky príjmy z podnikania, pričom hlavný rozdiel v tom, čo sa ex lege refenda považuje za predmet dane z príjmov právnických osôb, tkvie v tom, či sa daná právnická osoba považuje vo Veľkej Británii za rezidenta alebo nerezidenta.⁴⁰⁴ V Číne je predmetom dane z príjmov právnických osôb príjem, ktorý podlieha zdaneniu,⁴⁰⁵ pričom jej výška sa počíta z čistého príjmu, ktorý spoločnosti dosiahnu pri výkone svojej podnikateľskej činnosti.⁴⁰⁶

Sadzba dane pre právnické osoby je v ČR zväčša vo výške 19 % výnimkou základných investičných fondov, pre ktoré sa uplatňuje sadzba 5 % a výnimkou ex lege stanovených PO v oblasti dôchodkového poistenia podliehajúcich sadzbe 0 %. V niektorých ďalších zákonom stanovených prípadoch sa na samostatný základ dane aplikuje sadzba 15 %. Pokiaľ základ dane pochádza z neočakávaných ziskov uplatňuje sa sadzba 60 %.⁴⁰⁷ Na Slovensku je sadzba dane pre PO s príjmom do zákonom stanovenej maximálnej výšky 15 % a s príjmom nad touto hranicou – 21 %. V určitých prípadoch je ex lege stanovená sadzba 35 % alebo 21 % z osobitného základu dane.⁴⁰⁸

V Poľsku je sadzba dane z príjmu právnických osôb 19 %, ⁴⁰⁹ pričom, pokiaľ príjem (okrem kapitálových ziskov) daňovníka nepresiahol sumu v PLN s ekvivalentom 2 000 000 eur, na základ dane sa aplikuje sadzba 9 %.⁴¹⁰ Túto sadzbu môžu využiť tiež začínajúci podnikatelia. Za účelom modernizácie zdanenia a podpory investícií

⁴⁰¹ NAV. *A short summary on the taxation of business associations*, 2020.

⁴⁰² Por. AVI-YONAH, R. S. (ed.) *Research Handbook on Corporate Taxation*, 2023. a ETULS SK. *Dane v Nemecku*.

⁴⁰³ *Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist*.

⁴⁰⁴ ETULS SK. *Daň z príjmu v Spojenom kráľovstve*.

⁴⁰⁵ FDI CHINA. *An Overview Of Income Tax In China*, 2023.

⁴⁰⁶ TRADING ECONOMICS. *China Corporate Tax Rate*.

⁴⁰⁷ § 19 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁰⁸ § 15 ods. b) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znění neskorších predpisov.

⁴⁰⁹ *Daňový systém v Polsku*. [online].

⁴¹⁰ § 19 ods. 1. a 2 zákona *Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*.

je možné od roku 2021 využiť tzv. „Estónsky CIT“ - paušálnu daň.⁴¹¹ Na príjmy, ktoré plynú z využívania práv duševného vlastníctva, sa pri ex lege stanovených podmienkach môže aplikovať sadzba 5 %. Spoločnosti platiace paušálnu daň podliehajú sadzbe 10 % v prípade „malých“ daňovníkov, resp. 20 % v prípade ostatných.⁴¹² Najnižšia sadzba dane z príjmov právnických osôb je spomedzi nami skúmaných krajín v Maďarsku, a to vo výške 9 %, ⁴¹³ avšak niektoré odvetvia podliehajú odlišných sadzbám (napr. PO v oblasti energií sa zdaňujú sadzbou 41 %), a navyše, v niektorých segmentoch sa zaviedla na dobu určitú tiež mimoriadna daň (napr. sadzba 95 % sa aplikovala v rokoch 2022 – 2024 pre výrobcov ropných produktov).⁴¹⁴

Sadzba dane z príjmov právnických osôb je v Nemecku 15 %, pričom na rozdiel od ostatných skúmaných krajín tu platí tiež solidárny príplatok zavedený v roku 1995 vo výške 0,825 %. K tomuto sa pridá ešte aj miestna obchodná daň, ktorej výšku určujú príslušné obce a obvykle sa pohybuje v rozmedzí 7 % až 21 %. Konečná sadzba dane z príjmu právnických osôb je tak napokon približne od 22,83 % do 36,83 %.⁴¹⁵

Na porovnanie, vo Veľkej Británii sadzbu dane ako hlavnú sadzbu, ktorou sa zdaňujú právnické osoby stanovuje na daný finančný rok parlament.⁴¹⁶ Pre finančný rok začínajúci 1. apríla 2023 bola hlavná sadzba dane z príjmu právnických osôb 25 %, avšak pre spoločnosti, ktoré sú vo Veľkej Británii rezidentmi s nižším ziskom než 50 000 GBP, sa obvykle uplatňuje sadzba vo výške 19 %. Pre spoločnosti, ktorých zisk je v rozmedzí 50 000 až 250 000 GBP, sa aplikuje pohyblivá stupnica daňových sadzieb. Existujú výnimky, ktoré podliehajú nižšej sadzbe (napr. využívanie patentov, resp. predaja produktu, ktorý súvisí s daným patentom podlieha sadzbe dane vo výške 10 %). Právnické osoby nerezidenti podliehajú vo Veľkej Británii v prípade akéhokoľvek iného príjmu zo zdroja vo Veľkej Británii základnej sadzbe vo výške 20 %.⁴¹⁷ V niektorých ex lege stanovených prípadoch podliehajú právnické osoby vo Veľkej Británii vyššej sadzbe dane (napr. ropné a plynárenské spoločnosti podliehajú

⁴¹¹ CZECHTRADE. MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Polsko*, 2024.

⁴¹² KAPTUR, Wojciech et al. *Corporate Tax 2024. Poland. Law and Practice*, 2024.

⁴¹³ Por. NAV. *A short summary on the taxation of business associations*, 2020 a ETULS INTERNATIONAL CZ, S.R.O. *Daně v Maďarsku*.

⁴¹⁴ PWC. *Worldwide Tax Summaries Online. Hungary. Corporate - Taxes on corporate income*, 2024.

⁴¹⁵ Por. § 23 ods. 1 zákona *Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144)*, das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. a ETULS SK. *Dane v Nemecku*, 2024. a AVI-YONAH, R. S. (ed.) *Research Handbook on Corporate Taxation*, 2023.

⁴¹⁶ Kapitola 2 § 3 ods. 1 zákona *Corporation Tax Act 2009 (c. 4)*.

⁴¹⁷ PWC. *United Kingdom. Corporate – Taxes on corporate income*, 2024.

sadzbe 30 % a na zákonom stanovené zisky musia uhradiť dodatočnú daň vo výške 10 %, podobne musia dodatočnú daň vo výške 3 % platiť právnické osoby v bankovom sektore).

V Číne je sadzba dane z príjmov právnických osôb 25 % v prípade rezidentov a 20 % pre nerezidentov.⁴¹⁸ V niektorých regiónoch či odvetviach sú ex lege stanovené podmienky pre možnosť využitia preferenčnej daňovej sadzby. Z dôvodu rozvoja menej rozvinutých regiónov a podpory inovácií vláda poskytuje rozličné dotácie, stimuly a nižšiu daňovú sadzbu (napr. high-tech spoločnosti - 15 %, spoločnosti pôsobiace v určitých západných regiónoch Číny 10 - 15 %).⁴¹⁹

Pri skúmaní a porovnávaní sadziieb v jednotlivých krajinách sa nesmie zabúdať na fakt, že ich výška má výrazný vplyv na celkové daňové zaťaženie spoločností. Medzi výškou sadzby dane a celkovým daňovým zaťažením spoločností v určitej krajine existuje priama úmera, pričom k istému zmierneniu daňového zaťaženia môžu pomôcť položky znižujúce základ dane či zľavy na dani, ako i špecifické sadzby či celkové oslobodenie od dane pre PO pôsobiace v určitom segmente či teritóriu.

9.2 Fyzické osoby

V rámci tejto podkapitoly zameriam pozornosť na porovnanie právnych úprav týkajúcich sa zdaňovania príjmov fyzických osôb vo vybraných krajinách, ktorými boli Česká republika, Slovensko, Poľsko a Maďarsko, Nemecko, Veľká Británia a Čína.

V ČR daňoví rezidenti zdaňujú svoje celosvetové príjmy.⁴²⁰ V SR rezidenti tiež zdaňujú svoje celosvetové príjmy.⁴²¹ Zhodne zdaňujú svoj príjem fyzické osoby, ak majú bydlisko na území Poľskej republiky, ktorí tam podliehajú daňovej povinnosti zo všetkých svojich príjmov, a to bez ohľadu na miesto zdrojov príjmov, majú teda neobmedzenú daňovú povinnosť.⁴²² Podobne zdaňujú celosvetové príjmy tiež maďarskí rezidenti.⁴²³ V Nemecku, podobne ako v prípade PO, aj u FO platí, že rezidenti musia

⁴¹⁸ § 4 zákona o dani z príjmu podnikov v Čínskej ľudovej republike č. 63 zo dňa 16. marca 2007 (*中华人民共和国企业所得税法*).

⁴¹⁹ FDI CHINA. *An Overview Of Income Tax In China*, 2023.

⁴²⁰ § 2 ods. 2 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁴²¹ § 2 písm. f. zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov a

⁴²² § 3 ods. 1 zákona Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁴²³ ETULS INTENATIONAL CZ, S.R.O. *Daně v Maďarsku*.

zdaňit' v Nemecku svoje celosvetové príjmy.⁴²⁴ V Číne rezidenti podliehajú vo všeobecnosti dani z príjmu fyzických osôb zo svojho celosvetového príjmu.⁴²⁵

V ČR daňoví nerezidenti zdaňujú len príjem, ktorý plynie zo zdrojov v ČR.⁴²⁶ Podobne v SR nerezidenti zdaňujú len príjmy pochádzajúce zo Slovenska.⁴²⁷ V Poľsku nerezidenti podliehajú daňovej povinnosti len z príjmov dosiahnutých na území Poľska, majú tak obmedzenú daňovú povinnosť.⁴²⁸ Maďarskí nerezidenti zdaňujú v danej krajine iba príjmy v kontexte s aktivitami v Maďarsku.⁴²⁹ V Číne sú nerezidenti obvykle zdaňovaní iba z príjmom pochádzajúcich z Číny.⁴³⁰

V ČR sú predmetom dane z príjmov fyzických osôb príjmy zo závislej činnosti, príjmy zo samostatnej činnosti, príjmy z kapitálového majetku, príjmy z nájmu a ostatné príjmy.⁴³¹ Podobne je tomu aj v SR,⁴³² pričom ostatné príjmy v oboch prípadoch špecifikuje príslušná legislatíva. v Poľsku sú predmetom dane z príjmov FO všetky príjmy pochádzajú z Poľska, pričom rezidenti musia zdaňit' aj zahraničné príjmy.⁴³³ V Maďarsku sú predmetom dane z príjmov fyzických osôb všetky druhy príjmov okrem výnimiek, ktoré ustanovuje legislatíva.⁴³⁴

V Nemecku je v prípade fyzických osôb predmetom dane z príjmov FO tzv. ziskový príjem (komerčné a poľnohospodárske aktivity alebo nezávislé činnosti) a jednak tzv. nadbytočný príjem (všetky ostatné príjmy, ako napr. plat či kapitálový zisk).⁴³⁵ Na rozdiel od ostatných skúmaných krajín sa v Nemecku zo mzdy platí nielen daň z príjmu, ale i daň zo mzdy.⁴³⁶

⁴²⁴ Por. § 1 ods. 1 zákona *Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)*, das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. a ETULS SK. *Dane v Nemecku*.

⁴²⁵ § 1 zákona o dani z príjmu fyzických osôb v Čínskej ľudovej republike zo dňa 31. augusta.

⁴²⁶ § 2 ods. 3 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁴²⁷ § 2 písm. g zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů v znení neskorších predpisov

⁴²⁸ § 3 ods. 2a zákona *Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*.

⁴²⁹ ETULS INTERNATIONAL CZ, S.R.O. *Daně v Maďarsku*.

⁴³⁰ ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China*, 2023.

⁴³¹ § 3 ods. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

⁴³² § 3 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů v znení neskorších predpisov.

⁴³³ ÚŘAD PRÁCE ČR. *Polsko životní a pracovní podmínky*, 2024.

⁴³⁴ NAV. *Short summary on the taxation of private persons in 2024*, 2024.

⁴³⁵ Por. § 2 ods. 1 a 2 *Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)*, das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. a BAKER TILLY STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH. *Income Tax (Einkommensteuer)*.

⁴³⁶ TAX FOUNDATION. *Taxes In Germany*.

Vo Veľkej Británii sú okrem iného predmetom dane z príjmov fyzických osôb tiež štátne príspevky, dôchodky, príspevky získané zo zamestnania. Avšak napríklad príjem z prenájmu nepodlieha zdaneniu pokiaľ v danej nehnuteľnosti prenajíateľ býva a daný príjem neprevyšuje zákonom stanovený limit.⁴³⁷

V Číne je predmet dane z príjmov fyzických osôb rozdelený ex lege do deviatich kategórií, z ktorých každá má svoju vlastnú daňovú sadzbu a možné odpočty.⁴³⁸ Rozdielom v porovnaní s ČR je to, že pre ex lege stanovené kategórie sa u nerezidentov stanovuje povinnosť zdaňovať každú kategóriu zvlášť, a to na mesačnej alebo transakčnej báze. Naopak, pri rezidentoch sú ex lege uvedené kategórie zahrnuté do „komplexného príjmu“ a dochádza ku kalkulácii súhrnej dane na ročnom základe. Aj u rezidentov sa však príjmy z ostatných kategórií zdaňujú samostatne podľa jednotlivých kategórií na mesačnom alebo transakčnom základe.⁴³⁹

Sadzba dane v prípade FO je v ČR 15 % ak základ dane neprekročí zákonom stanovený limit. Po jeho prekročení sa aplikuje sadzba dane 23 %, ⁴⁴⁰ t. j. dochádza k progresívnemu zdaňovaniu. Podobne sa progresívne zdaňovanie realizuje aj v SR, kde sa navyše aplikuje niekoľko rozličných sadzieb (19 %, 25 %, 15 %, 7 %, resp. 35 %) v závislosti na výške a druhu príjmu.⁴⁴¹ Progresívne zdaňovanie je tiež v Poľsku, kde sa aplikuje sadzba 12 % (pri ročnom príjme FO do 120 000 PLN) a 32 % (pri ročnom príjme FO nad 120 000 PLN).⁴⁴² Podnikatelia FO môžu využiť paušálnu sadzbu dane vo výške 19 %. FO s ročným príjmom nad 1 milión PLN musia zaplatiť dodatočný solidárny odvod zo sumy prevyšujúcej 1 milión PLN, a to vo výške 4 %. Daň z evidovaných tržieb je v sadzbe od 17 % do 2 %v závislosti od charakteru podnikateľskej aktivity.⁴⁴³ V Maďarsku je sadzba dane z príjmov fyzických osôb 15%.⁴⁴⁴

Sadzba dane z príjmov FO v Nemecku je celkom špecifická v porovnaní s ostatnými skúmanými štátmi, pretože na rozdiel od ostatných krajín nie je vyjadrená konkrétnou číselnou hodnotou v percentách, ale ex lege je stanovený vlastný vzorec

⁴³⁷ GOVERNMENT UK. *Income Tax: introduction*, 2024.

⁴³⁸ PWC. *Worldwide Tax Summaries. People's Republic of China. Individual - Taxes on personal income*, 2024.

⁴³⁹ PWC. *Worldwide Tax Summaries. People's Republic of China. Individual - Taxes on personal income*. 2024.

⁴⁴⁰ § 16 ods. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmov ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁴¹ § 15 ods. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov.

⁴⁴² ÚŘAD PRÁCE ČR. *Polsko životní a pracovní podmínky*, 2024.

⁴⁴³ KAPTUR, Wojciech et al. *Corporate Tax 2024. Poland. Law and Practice*, 2024.

⁴⁴⁴ ETULS INTENATIONAL CZ, S.R.O. *Daně v Maďarsku*.

na výpočet daňovej povinnosti pre každé daňové pásmo.⁴⁴⁵ Na sadzbu dane, ktorá sa má aplikovať má vplyv tiež rodinný stav danej FO. K dani z príjmov dochádza tiež k prirátaniu solidárnej prirážky.⁴⁴⁶ Pri výpočtoch daňových sadzieb pre jednotlivé kategórie príjmov na základe ex lege uvedených vzorcov som zistila, že v Nemecku je progresívne zdaňovanie príjmov FO. Podobne dochádza k progresívnemu zdaňovanie príjmov fyzických osôb aj vo Veľkej Británii,⁴⁴⁷ kde sa aplikuje sadzba dane od 20 % do 45 %.⁴⁴⁸ Progresívne zdaňovanie príjmov FO je tiež v Číne, kde je sadzba dane v rozmedzí 3 až 45 %, a to v závislosti na výške príjmu. Sadzby dane v prípade nerezidentov a rezidentov sú vo všeobecnosti rovnaké, líši sa však rozmedzie ročného zdaniteľného príjmu a výška rýchleho odpočtu pre jednotlivé sadzby.⁴⁴⁹

V prípade zdanenia podielu na zisku u spoločníkov obchodných spoločností v Českej republike dochádza ku zrazeniu dane vo výške 15 %. Daná fyzická osoba následne už na svoj účet dostáva čistý príjem.⁴⁵⁰ Podobne podliehajú dividendy zrážkovej dani aj v SR, pričom sadzba je 7 % alebo 35 % a líši sa podľa statusu príjemcu a vyplácajúcej spoločnosti.⁴⁵¹ V Poľsku je sadzba dane z kapitálových ziskov (vrátane dividend) 19 %.⁴⁵² V Maďarsku podliehajú kapitálové zisky sadzbe dane vo výške 15 % (+ dodatočná sociálna daň - 13 % ak nie sú splnené isté podmienky), pričom aj v tomto prípade sa daň vyberá zrážkou. Pri dividendách zo zahraničia, ktoré dostane maďarský rezident, je možné pri splnené zákonom stanovených podmienok odpočítať daň zaplatenú v zahraničí od 15 percentnej dane. Ak Maďarsko s danou krajinou nemá uzavretú zmluvu o vylúčení dvojitého zdanenia, je nutné v Maďarsku zaplatiť daň z dividend minimálne vo výške 5 percent.⁴⁵³

V Nemecku sa v prípade kapitálových výnosov väčšinou platí daň vo výške 25 %, a to formou zrážky dane, pričom aj v tomto prípade sa uplatňuje solidárna prirážka.⁴⁵⁴ Vo Veľkej Británii sa dividendy zdaňujú progresívne. Existujú tri pásma,

⁴⁴⁵ ETULS SK. *Dane v Nemecku*.

⁴⁴⁶ BAKER TILLY STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH. *Income Tax (Einkommensteuer)*.

⁴⁴⁷ ETULS SK. *Daň z príjmu v Spojenom kráľovstve*.

⁴⁴⁸ GOVERNMENT UK. *Income Tax rates and Personal Allowances, 2024*.

⁴⁴⁹ ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China, 2023* a DEZAN SHIRA & ASSOCIATES. *Individual Income Tax in China*.

⁴⁵⁰ VLADYKA, Daniel. *Zdanění investic z ČR a zahraničí, 2022*.

⁴⁵¹ PRORATE SSC S.R.O. *Vyplatenie dividend za minulé obdobia – daňové a odvodové povinnosti*.

⁴⁵² GÓRSKI, Mathias et al. *Podnikajme v Poľsku! Ako uspieť na poľskom trhu, 2015*, s. 6.

⁴⁵³ NAV. *Short summary on the taxation of private persons in 2024, 2024*.

⁴⁵⁴ Por. § 32d ods. 1 zákona *Einkommensteuergesetz*. a BAKER TILLY STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH. *Capital Gains Tax (Kapitalertragsteuer)*.

pre ktoré sa aplikuje sadzba 8,75 %, 33,75 % a 39,95 %, ⁴⁵⁵ pričom v totožnom rozmedzí príjmu sa na dividendy aplikuje nižšia sadzba dane než na ostatné príjmy FO. V Číne podliehajú dividendy zo zdrojov v Číne zdaneniu paušálnou sadzbou 20 % a pokiaľ sú prijímateľmi nerezidenti, tak obvykle 10 % zrážkovej dani. ⁴⁵⁶

9.3 Odporúčania na zlepšenie súčasného stavu

Problematika zdanenia príjmov obchodných korporácií, ako aj ich spoločníkov, je neustále predmetom záujmu mnohých odborníkov na celom svete, pretože nájdenie optimálneho riešenia nie je vôbec jednoduché. Na jednej strane je nutné skúmať celý problém z pohľadu štátu, ktorého cieľom je obvykle na daniach vybrať čo najväčší objem financií do štátnej pokladnice. Tieto finančné zdroje sú často nevyhnutné k fungovaniu a financovaniu najmä kompletnej verejnej správy. Na druhej strane sa na zdaňovanie príjmov sa dá pozrieť z pohľadu samotných podnikateľov, ktorí sa snažia optimalizovať svoje podnikateľské aktivity tak, aby dokázali maximalizovať zisk. Maximalizácia profitu úzko súvisí s minimalizáciou daní a odvodov, ktoré sa vo väčšine štátov počítajú z príjmu po odpočítaní zákonom povolených položiek. Z vyššie uvedeného jasne vyplýva, že obaja aktéri (štát na jednej strane a podnikatelia, resp. korporácie na strane druhej) v problematike zdaňovania príjmov majú opačný záujem. Jeden by uvítal čo možno najvyššie dane, a druhý čo možno najnižšie.

Odporúčať, aby sa daň z príjmov právnických osôb celkom zrušila, by bolo možno z pohľadu štátu nerozumné, avšak priblíženie tejto sadzby k nule (napr. vo výške 5 až 10 %) by možno v dlhodobom horizonte malo za následok väčší príjem z dane príjmov, pretože Česká republika by sa takto mohla stať atraktívnejšou krajinou pre potenciálnych podnikateľov zo zahraničia, ktorí sa snažia svoje podnikanie začať, resp. presunúť do krajiny s minimálnych daňovým zaťažením.

Samotnému výpočtu optimálnej sadzby dane z príjmov právnických osôb by mal predchádzať komplexný výskum realizovaný predovšetkým v kooperácii ekonómov venujúcich sa problematike štátnej a verejnej správy, ako aj odborníkov, ktorí sa venujú skúmaniu podnikateľského prostredia v ČR a v zahraničí. Odporúčam dôkladne preskúmať zdaňovanie príjmu právnických osôb v ostatných krajinách, ako aj v tzv. „daňových rajoch“, či by nebolo možné aplikovať už použitý spôsob zdaňovania v inej

⁴⁵⁵ OECD. *OECD Tax database Explanatory annex. Part I. Taxation of wage income*, 2023, s. 39.

⁴⁵⁶ ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China*, 2023.

krajine na podmienky Českej republiky alebo sa nimi aspoň inšpirovať pri hľadaní najlepšieho možného riešenia.

V prípade zdaňovania príjmu spoločníkov obchodných korporácií momentálne de lege lata je možné zvažovať možnosť, kedy je spoločník zároveň aj zamestnancom spoločnosti (napr. vystupuje ako konateľ, ktorému za jeho prácu patrí odmena v dohodnutej výške) alebo môžeme skúmať prípad, kedy spoločník nevystupuje v organizácii ako zamestnanec a na zisku sa podieľa prostredníctvom dividend (t. j. podielu na zisku), ktoré sú mu vyplácané zo zisku spoločnosti. Už tu je možné si všimnúť formuláciu, že „dividendy sú vyplácané zo zisku spoločnosti“, čo znamená, že zo sumy, z ktorej je už strhnutá daň z príjmov právnických osôb. Keďže v osobe spoločníka obchodnej spoločnosti chápeme tiež majiteľa danej firmy, resp. osobu, ktorá danú spoločnosť založila (nezávisle od počtu spoločníkov v danej firme), v momente, keď sa mu vyplatia dividendy, dostane sumu, ktorá bola de facto zdanená viac než raz.

V súčasnosti je sadzba dane z príjmov právnických osôb v ČR vo výške 19 %, pričom z dividend sa platí zrážková daň vo výške 15 %. V praxi to pre spoločníka obchodnej spoločnosti znamená, že pokiaľ si zo svojej firmy chce týmto spôsobom vybrať peniaze, v konečnom dôsledku uhradí 31,15 % z výsledku hospodárenia pred zdanením. Ak predpokladám, že obchodná spoločnosť má jediného spoločníka, ktorý chce zo spoločnosti vybrať celý zisk vo forme dividend, tak v nasledujúcej tabuľke môžem jednoducho vypočítať, koľko zaplatí na daniach.

Tabuľka 10 Výpočet uhradených daní

x	výsledok hospodárenia pred zdanením
0,19 * x	daň z príjmov právnickej osoby
0,81 * x	výsledok hospodárenia po zdanení
0,15 * (0,81 * x) = 0,1215 * x	daň z dividend
0,19 * x + 0,1215 * x = 0,3115 * x	daň z príjmov právnickej osoby + daň z dividend

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Z Tabuľka 10 vidieť, že spoločník, ktorý chce celý zisk obchodnej spoločnosti vybrať vo forme dividend, zaplatí na daniach (daň z príjmov právnickej osoby plus daň z dividend) celkovo 31,15 % z výsledku hospodárenia pred zdanením. I keď daňou z príjmov právnickej osoby je zaťažená samotná obchodná spoločnosť a nie daný spoločník, zo svojho pohľadu, ako majiteľa firmy, to môže vnímať v zmysle, že túto sumu platí v konečnom dôsledku zo svojich peňazí.

Pre porovnanie v SR je sadzba dane z príjmov právnických osôb vo výške 21 %, pričom z dividend sa platí zrážková daň vo výške 7 %. V praxi to pre spoločníka obchodnej spoločnosti znamená, že pokiaľ si zo svojej firmy chce týmto spôsobom vybrať peniaze, v konečnom dôsledku uhradí 26,53 % z výsledku hospodárenia pred zdanením, čo je o 4,62 % menej než v ČR.

Ak zvažím druhý prípad, kedy spoločník obchodnej spoločnosti je zároveň aj zamestnancom danej organizácie a za svoju prácu dostáva zmluvne dohodnutú odmenu, tak zo svojho platu bude navyše odvádzať zákonom stanovené odvody.

V tejto sfére by som odporučila zväziť možnosť, kedy by spoločníci obchodnej spoločnosti boli oslobodení od platenia odvodov a dane z príjmov FO zo závislej činnosti (ak je spoločník zároveň zamestnancom firmy), resp. dane z dividend, keďže založením obchodnej spoločnosti jednak vytvárajú nové pracovné miesta, jednak ako právnické osoby odvádzajú na dani z príjmov PO vyššie sumy do štátneho rozpočtu, ako je to v prípade FO.

Samozrejme, aby sa zamedzilo špekuláciám a vytváraniu obchodných spoločností len za účelom vyhýbania sa plateniu daní, je možné podmieniť oslobodenie spoločníkov obchodných spoločností od platenia odvodov a dane z príjmov FO zo závislej činnosti, resp. dani dividend výhradne v prípade obchodných spoločností, ktoré zamestnávajú určitý počet zamestnancov (napr. desať).

Kým znížením či eliminovaním dane z príjmov právnických osôb sa môže podporiť podnikateľské prostredie, zvýšiť príliv zahraničných investorov a kapitálu, tak zníženie či odstránenie dane z dividend môže znížiť snahu spoločníkov obchodných spoločností obchádzať zákon, aby sa vyhli plateniu daní. Zrejme to povedie k menšiemu počtu firiem zakladaných napr. v tzv. daňových rajoch.

Odporúčam dôkladne preskúmať, aké sú účtovnícke predpisy pre obchodné spoločnosti v daňových rajoch, keďže v prípade, ak v danej krajine firma nemusí odvádzať daň z príjmov, dá sa predpokladať, že sa nekontroluje ani to, akým spôsobom sa nakladá s finančnými zdrojmi danej firmy. V takomto prípade majiteľ spoločnosti (aj rezident ČR) môže z firmy vybrať peniaze na osobné účely, resp. platiť firemnou platobnou kartou aj za predmety osobnej spotreby, a to bez toho, aby túto sumu musel akýmkoľvek spôsobom získať najprv ako fyzická osoba (či už vo forme platu alebo dividend). Ak danú sumu nemá ako príjem, ktorý sa de lege lata považuje

za príjem fyzickej osoby, tak ju nemusí priznávať v daňovom priznaní FO a nemusí z tohto „príjmu“ platiť ani daň z príjmov fyzických osôb. Štát takto prichádza o značné finančné zdroje, ktorých mieru by bolo nutné dôkladne preskúmať. Výpočtami týchto strát by bolo možné optimalizovať daňový systém v ČR tak, aby boli českí podnikatelia motivovaní zakladať obchodné spoločnosti na území ČR, kde by zároveň odvádzali i príslušné dane.

Odporúčam, aby sa pri ďalšej novelizácii zákona č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov zvažila úprava tak, aby sa do budúcnosti minimalizovala potreba ďalšej novelizácie.

Záver

Oblasť zdanenia príjmov obchodných korporácií a ich spoločníkov zohráva nesmierne dôležitú úlohu predovšetkým v kruhu podnikateľov, resp. medzi osobami, ktoré zvažujú založenie obchodnej spoločnosti. Vstupom Českej republiky do Európskej Únie došlo nielen k otvoreniu hraníc, ale tiež k novým možnostiam v oblasti podnikania. Okrem toho, postupná implementácia legislatívy EÚ do českej legislatívy zaviedla nielen nové typy obchodných spoločností, ale došlo tiež k zmenám v oblasti daní, ciel, účtovníctva a pod.

Sledovanie množstva nových zákonov a ich novelizácií bolo pre samotných podnikateľov nesmierne náročné, nehovoriac o neustálych novelizáciách. Ako príklad som v práci uviedla zákon č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov, ktorého aktuálne znenie je v poradí 138. verziou a už sú prijaté i ďalšie dve verzie, ktoré nadobudli účinnosť od 1.7.2023, resp. od 1.1.2024. Na Slovensku bola situácia v tejto oblasti podobná. Slovenský zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov bol celkovo novelizovaný 105 novelami, pričom už prvý rok došlo k siedmym novelizáciám.

V rámci našej práce som sa snažila spracovať najaktuálnejšiu legislatívu z danej oblasti, aby bola moja práca prínosom nielen pre odborníkov z príslušnej oblasti, ale tiež pre podnikateľov, ktorí vnímajú častú zmenu v oblasti zdaňovania za problematickú a neprehľadnú. Keďže „neznalosť zákona neospravedlňuje“ je úlohou každého podnikateľa mať adekvátny prehľad o príslušnej legislatíve súvisiacou s podnikaním. Ak sa zameriam na samotnú daň z príjmov právnických osôb a ich spoločníkov, neznalosť zákona môže mať za následok nesprávnu kalkuláciu dane, pričom neuhradenie správnej sumy môže viesť k vážnym pokutám.

V rámci rigorózneho práce s názvom „Zdanenie príjmov obchodných korporácií a ich spoločníkov“ som bola schopná splniť všetky stanovené ciele, pričom hlavným cieľom práce bolo preskúmanie problematiky zdanenia príjmu obchodných spoločností a ich spoločníkov v ČR. V rámci prvého čiastkového cieľa som v teoretickej časti práce v prvej kapitole skúmala zdanenie príjmov v Českej republike, v druhej kapitole som sa zamerala na zdanenie príjmov fyzických osôb, v tretej kapitole na zdanenie príjmov právnických osôb a vo štvrtej kapitole na zdanenie príjmu obchodných spoločností a ich spoločníkov. Mojm cieľom bolo preštudovať súčasnú legislatívu v oblasti

zdanenia príjmov právnických a fyzických osôb v Českej republike, pretože znalosť aktuálnych právnych predpisov zohráva kľúčovú rolu pri správnom výpočte a úhrade či už dane z príjmov právnických, alebo fyzických osôb. Hlavný cieľ sa mi podarilo splniť v prvých štyroch kapitolách, ktoré mali teoretický charakter.

V rámci piatej kapitoly sa mi podarilo splniť prvý čiastkový cieľ, ktorý mal preskúmať medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. V šiestej kapitole som dokázala splniť aj druhý čiastkový cieľ, a to preskúmanie opatrení k zamedzeniu dvojitého zdanenia. Tretí čiastkový cieľ mal preskúmať metódy zamedzenia dvojitého zdanenia, čo sa nám podarilo splniť v rámci siedmej kapitoly.

V empirickej časti práce sa mi v rámci ôsmej kapitoly podarilo splniť štvrtý čiastkový cieľ, ktorým bolo preskúmanie a analýza právneho základu, zásad a daňových kódexov vo vybraných krajinách s identifikovaním spoločných črt, ako i rozdielov v prístupe k zdaňovaniu právnických osôb, resp. dividend vyplácaných spoločníkom obchodných spoločností.

Porovnanie legislatívy týkajúcej sa dane z príjmov právnických a fyzických osôb v Českej republike, na Slovensku, v Poľsku, Maďarsku, Nemecku, vo Veľkej Británii a v Číne poukázalo na množstvo spoločných i rozdielnych črt. Spoločným znakom vo všetkých krajinách bol fakt, že daňovníkov *ex lege* rozdeľujú na rezidentov a nerezidentov, i keď samotné pomenovanie sa môže líšiť (napr. v SR majú pomenovanie „daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou“, resp. „daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou“). Vo všetkých skúmaných krajinách som zistila odlišné podmienky pre zdaňovanie príjmu rezidentov a nerezidentov, a to ako v prípade právnických, tak i v prípade fyzických osôb.

Medzi skúmanými krajinami som zistila tiež množstvo odlišností. Najvýraznejšie zmeny boli v samotných sadzbách dane, ako pre právnické, tak aj pre fyzické osoby. Odlišnosti som odhalila i pri aplikácii rozdielnych sadzieb daní v závislosti od statusu daňovníka či oblasti podnikania danej právnickej osoby, ale aj tom, že kým niektoré krajiny aplikujú v *ex lege* stanovených prípadoch aj dodatočné zdanenie príjmu právnických osôb, iné krajiny, naopak, túto možnosť nevyužili. Ako príklad môžem uviesť napr. dodatočné zdanenie mimoriadnych ziskov v ČR či zavedenie dodatočných daní z príjmu napr. pre bankový či energetický sektor

v Maďarsku. Príslušné daňové kódexy sa vyznačovali tiež odlišným spôsobom vymedzenia napríklad predmetu dane, odpočítateľných položiek, atď.

S ohľadom na spoločnú minulosť ČR a SR, ako i spoločnú legislatívu v období spoločného štátu som najprecíznejšie porovnávala legislatívu týchto krajín, pričom ma zaujímalo, do akej miery sa dnes zákon o dani z príjmov v oboch krajinách líši. Zistila som, že v ČR je základná sadzba dane v prípade dane z príjmov právnických osôb 19 % a v prípade fyzických osôb 15 % (ak je základ dane menší než 48 násobok priemernej mzdy), resp. 23 % (ak základ dane prekročí 48 násobok priemernej mzdy), t. j. dochádza k progresívnemu zdaňovaniu, Dividenda, resp. podiel na zisku obchodnej spoločnosti vyplácaný spoločníkom obchodných spoločností podlieha zrážkovej dani so sadzbou 15 %.

Na Slovensku je sadzba dane v prípade dane z príjmov právnických osôb 15 %, ak základ dane neprevyšuje zákonom stanovenú sumu, inak sa aplikuje sadzba 21 % - t. j. aj v tomto prípade sa jedná o progresívne zdaňovanie. Z osobitného základu dane zisteného podľa zákona sa platí 35 %, resp. 21 %. V prípade dane z príjmov fyzických osôb je v SR sadzba dane 19 % (ak základ dane nepresiahne 176,8-násobok sumy aktuálne platného životného minima – po prekročení danej sumy sa aplikuje sadzba 25 % - t. j. podobne ako v ČR sa jedná o progresívne zdanenie). V určitých zákonom stanovených prípadoch je stanovená sadzba dane odlišne (15 %, 19 %, resp. 25 %, 7 % či 35 %).

V závere deviatej kapitoly som dala odporúčania na zlepšenie súčasného stavu, pretože vysoké sadzby dane z príjmov právnických osôb limitujú záujem investorov o danú krajinu z pohľadu založenia obchodnej spoločnosti. Keďže pri porovnaní s údajmi z vybraných krajín vidím vysoké daňové zaťaženie v rámci podnikania v ČR ako problematické, odporúčala som minimalizovanie sadzby dane z príjmov pre právnické osoby, aby sa Česká republika stala atraktívnejšou krajinou pre potenciálnych investorov zo zahraničia, čím by do štátnej pokladne mohlo plynúť v dlhodobom horizonte viac financií. Aby sa uľahčilo rozhodovanie samotných podnikateľov, resp. spoločníkov obchodných spoločností, v ktorej krajine založiť spoločnosť, odporučila som oslobodiť od platenia dane z dividend spoločníkov, a to aspoň pri zamestnávaní určitého počtu zamestnancov.

Pri spracovaní práce som vychádzala z domácich aj zahraničných odborných publikácií, verejne dostupných on-line materiálov a platnej legislatívy. Ako metóda bola v rámci teoretickej časti práce použitá metóda parafrázy a citácie. Pri spracovaní empirickej časti práce som čerpala z aktuálnej legislatívy vybraných krajín, údajov verejných inštitúcií príslušných štátov, štatistických údajov OECD, a v neposlednom rade organizácií, ktoré sa venujú komplexným celosvetovým prieskumom, Pricewaterhouse Coopers International Limited a Ernst & Young Global Limited.

Za prínos práce považujem zhrnutie aktuálne existujúcich foriem obchodných spoločností v ČR. Ďalším prínosom práce je spracovanie najaktuálnejšej legislatívy v oblasti zdanenia príjmov v Českej republike, pričom som dôkladnejšie preskúmala tiež to, ako často a koľkokrát sa menila legislatíva v danej oblasti, konkrétne zákon č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov. Významným prínosom mojej práce je tiež porovnanie legislatívy v oblasti zdaňovania príjmov právnických a fyzických osôb v ČR, SR, Poľsku, Maďarsku, Nemecku, vo Veľkej Británii a v Číne. V neposlednom rade považujem za prínos porovnanie zdanenia príjmov právnických a fyzických osôb vo vybraných krajinách, pričom pozornosť sa podrobnejšie zameriava najmä na krajiny V4, Nemecko, Veľkú Britániu a Čínu.

Zoznam ilustrácií

Obrázok 1 Schéma rozpočtového určenia daní v ČR od 1.1.2022	8
Obrázok 2 Daňová sústava ČR	11
Obrázok 3 Členenie obchodných spoločností podľa právnej formy	37
Obrázok 4 BEPS MLI – súčasný stav.....	68
Obrázok 5 Sadzby dane z príjmov právnických osôb v jednotlivých krajinách Európy v roku 2024	78
Obrázok 6 Najvyššia sadzba dane z príjmov fyzických osôb v jednotlivých európskych krajinách v roku 2024	79

Zoznam tabuliek

Tabuľka 1 Porovnanie obchodných spoločností.....	48
Tabuľka 2 Výpočet dane metódou úplného vyňatia	71
Tabuľka 3 Výpočet dane metódou vyňatia s výhradou progresie	71
Tabuľka 4 Výpočet dane metódou úplného zápočtu	73
Tabuľka 5 Výpočet dane metódou prostého zápočtu.....	73
Tabuľka 6 Výpočet dane metódou odpočtu.....	74
Tabuľka 7 Sadzba dane z príjmov FO rezidentov v Číne.....	100
Tabuľka 8 Sadzba dane z príjmov FO nerezidentov v Číne.....	101
Tabuľka 9 Zdanenie dividend od roku 2017.....	117
Tabuľka 10 Výpočet uhradených daní.....	131
Tabuľka 11 Novelizácie zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov	166

Zoznam skratiek a značiek

a spol.	a spoločníci
a. s.	akciová spoločnosť
akc. spol.	akciová spoločnosť
CIT	corporate income tax (daň z príjmu právnických osôb)
CNY	Chinese yuan renminbi (čínsky jüan)
č.	číslo
ČNR	Česká národní rada
ČR	Česká republika
EHP	Európsky hospodársky priestor
EHS	Európske hospodárske spoločenstvo
EStG	Einkommensteuergesetz (Zákon o dani z príjmov fyzických osôb)
EÚ	Európska Únia
FO	fyzická osoba
FTP	Free Trade Port
FTZ	Free Trade Zone
GBP	Great Britain Pound
GmbH	Gesellschaft (spoločnosť s ručením obmedzeným)
k. s.	komanditná spoločnosť
kom. spol.	komanditná spoločnosť
KStG	Körperschaftsteuergesetz (Zákon o dani z príjmov právnických osôb)
ods.	odsek
odst.	odstavec
OECD	Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development)
OEEC	Organizácia pre európsku hospodársku spoluprácu (Organisation for European Economic Co-operation)
písm.	písmeno
PLN	Polish zloty (Poľský zlotý)
PO	právnická osoba
s. r. o.	spoločnosť s ručením obmedzeným
Sb.	Sbírka

spol. s r. o.	spoločnosť s ručením obmedzeným
SR	Slovenská republika
tr. zák.	trestný zákon
USA	Spojené štáty americké
v. o. s.	verejná obchodná spoločnosť
V4	Vyšehradská štvorka
ver. obch. spol.	verejná obchodná spoločnosť
veř. obch. spol.	veřejná obchodní společnost
VH	výsledok hodpodárenia
Z. z.	Zbierka zákonov
ZDP	Zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZŤP	zdravotne ťažko postihnutý

Zoznam použitých zdrojov

1. Zoznam použitej literatúry:

ALTMAN, Daniel Z. *Dispute Resolution Under Tax Treaties*. Amsterdam : IBFD, 2006. 512 s. ISBN 978-9-0760-7894-6.

ASIAN DEVELOPMENT BANK. *Reforming the Personal Income Tax System in the People's Republic of China*. Manila : Asian Development Bank, 2020. 16 s. ISBN 978-92-9262-228-2.

AVI-YONAH, Reuven S. *Research Handbook on Corporate Taxation*. Cheltenham : Edward Elgar Publishing, 2023. 474 s. ISBN 978-1-80392-311-6.

BARKOCZY, Stephen. *Foundations of Taxation Law 2022*. 14th ed. Cambridge : Cambridge University Press, 2022. 1324 s. ISBN 978-1-009-15443-7.

BUJŇÁKOVÁ, Mária et al. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 408 s. ISBN 978-80-8152-246-8.

DE ROO, Annie. *Yearbook law & legal practice in East Asia*. Hague : Kluwer Law International, 1996. 216 s. ISBN 978-90-411-0359-7.

DOLL, Natascha, DENNY, Mark. *Corporate Acquisitions and Mergers in Germany*. Alphen aan den Rijn : Kluwer Law International B.V., 2021. 152 s. ISBN 978-94-035-3510-4.

HEBER, Caroline. *Enhanced cooperation and European tax law*. Oxford : Oxford University Press, 2021. 544 s. ISBN 978-0-19-289827-2.

HOLEČKOVÁ, Lenka, HYRŠLOVÁ, Jaroslava. *Ekonomika podniku*. Praha : Vysoká škola ekonomie a managementu, 2018. 303 s. ISBN 978-80-87839-90-4.

HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application*. Amsterdam : IBFD, 2007. 414 s. ISBN 978-90-8722-023-5.

HYRŠLOVÁ, Jaroslava, KLEČKA, Jiří. *Ekonomika podniku*. Praha : Vysoká škola ekonomie a managementu, 2008. 344 s. ISBN 978-80-86730-36-3.

ILDEFONSO MENDONCA, Maria J. *International juridical double taxation from an ability-to-pay perspective under EU law*. Alphen aan den Rijn : Kluwer Law International B.V., 2024. 410 s. ISBN 978-94-035-0298-4.

JULIEN, Rita. *Credit method compatibility and constraints under EU law. An analysis of the case law of the CJEU*. Alphen aan den Rijn : Kluwer Law International B.V., 2022. 568 s. ISBN 978-035-2363-7.

LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 3rd. ed. Wien : Linde Verlag GmbH., 2021. 360 s. ISBN 978-3-7143-0367-4.

LANG, Michael et al. *Introduction to European tax law: Direct taxation*. 7th ed. Wien : Linde Verlag GmbH., 2023. 360 s. ISBN 978-3-7073-4655-8.

MAJDANSKA, Alicja, TURCAN, Laura. *OECD arbitration in tax treaty law. Series on international tax law, Michael Lang (ed)*. Wien : Linde Verlag GmbH., 2018. 768 s. ISBN 978-3-7073-3903-1.

MALLER, Santosh. *Accounting under Ind AS: An Illustrative Manual*. 3rd edition. Dehli : Bloomsbury Publishing, 2021. 2195 s. ISBN 978-93-54352-94-2.

MARINO, Rich. *The evolution of China's political economy: Routledge studies in the modern world economy*. New York : Routledge, 2023. 282 s. ISBN 978-1-0323-7369-0.

MRÁZOVÁ, Žofia et al. *Volené orgány kapitálových spoločností Vybrané otázky*. Košice : ŠafárikPress, 2021, 205 s. ISBN 978-80-574-0067-7.

MÜLLEROVÁ, Libuše, ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností pro všechny s. r. o. a a. s.* Praha : Grada Publishing, 2022. 160 s. ISBN 978-8-0271-3459-5.

NOLAN, Jane et al. *Routledge handbook of Chines business and management*. New York : Routledge, 2024. 414 s. ISBN 978-1-1383-2803-7.

OBERSON, Xavier, HULL, Howard R. *Switzerland in international tax law*. 4th. ed. Amsterdam : IBFD, 2011. 430 s. ISBN 978-90-8722-098-3.

OECD. *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963*. Paris : OECD Publishing, 1963. 156 s. ISBN 978-92-64-07324-1.

OECD. *Jak na to: Řízení konfliktů zájmů ve veřejném sektoru*. Praha : Ministerstvo vnitra České republiky, 2006. 104 s. ISBN 80-239-6191-8.

OECD. *Model tax convention on income and on capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing, 2019. 2800 s. ISBN 978-92-64-30378-2.

OECD. *Revenue Statistics 2019. 1965-2018. Special feature: identifying environmentally related taxes in revenue statistics*. OECD Publishing, 2019. 354 s. ISBN 978-92-64-67159-1.

QUAN, Guan. *Economic development in modern China since 1949*. New York : Routledge, 2024. 286 s. ISBN 978-1-0325-3117-5.

QUIRICO, Ottavio, KWAPISZ WILLIAMS, Katarzyna. *The European Union and the evolving architectures of International economic agreements*. Singapore, Springer, 2023. 318 s. ISBN 978-981-99-2328-1.

ŠIROKÝ Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha : Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

THE TELEGRAPH. *The Telegraph Tax Guide 2023: Your Complete Guide to the Tax Return for 2022/23*. London : Kogan Page Publishers, 2023. 280 s. ISBN 978-1-3986-1342-3.

WEIJIAN, Shan. *Money Machine: A Trailblazing American Venture in China*. New Jersey : John Wiley & Sons, 2023. 336 s. ISBN 978-1-3941-6120-1.

XU, Diheng. *Interactions between Chinese tax incentives and WTO's Subsidy rules against the background of EU state aid*. Singarope : Springer,2023. 259 s. ISBN 978-981-99-1163-9.

ZHANG, Lyndsey. *Understanding chinese corporate governance: Practical guidance for working with chinese partners*. New York : Routledge, 2024. 280 s. ISBN 978-1-0322-9955-6.

ZOLLES, Stephanie. *CJEU Case Law in Direct Taxation: Territoriality and Fundamental Freedoms: Series on International Tax Law, Michael Lang (Ed). Volume 134*. Wien : Linde Verlag GmbH, 2023. 268 s. ISBN 978-3-7094-1280-0.

2. Zoznam použitých internetových zdrojov:

BAKER TILLY STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH. *Capital Gains Tax (Kapitalertragsteuer)*. [online]. [cit. 2024-06-08]. Dostupné z WWW:

<<https://www.german-tax-consultants.com/german-taxes/capital-gains-tax-kapitalertragsteuer.html>>.

BAKER TILLY STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH. *Income Tax (Einkommensteuer)*. [online]. [cit. 2024-06-07]. Dostupné z WWW: <<https://www.german-tax-consultants.com/german-taxes/income-tax-einkommensteuer.html>>.

BRNOVÁ, Miroslava. *Úvod do medzinárodného zdaňovania*. [online]. Dátum publikácie 21.03.2011 [cit. 2024-04-16]. Dostupné z WWW: <<https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/Uvod-do-medzinarodneho-zdanovania.htm>>.

BRYCHTA, Ivan. *Položky snižující zdanění FO*. [online]. Verlag Dashöfer, Dátum publikácie 19.02.2024. [cit. 2024-04-08]. Dostupné z WWW: <<https://www.du.cz/33/polozky-snizujici-zdaneni-fo-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EgDO5nPAM2hcjr4tfmlZRZA/>>.

BUNN, Daniel. *Top Personal Income Tax Rates in Europe*. [online]. Tax foundation. Dátum publikácie 08.02.2022. [cit. 2022-03-15]. Dostupné z WWW: <[https://taxfoundation.org/top-personal-income-tax-rates-europe-2022/#:~:text=Denmark%20\(55.9%20percent\)%2C%20France,lowest%20personal%20income%20top%20rates.>](https://taxfoundation.org/top-personal-income-tax-rates-europe-2022/#:~:text=Denmark%20(55.9%20percent)%2C%20France,lowest%20personal%20income%20top%20rates.>)>.

BUREŠOVÁ, Radana, KÁNINSKÁ, Markéta. *Zvýšení základního kapitálu*. [online]. Dátum publikácie 02.01.2021. Fulsoft.cz [cit. 2023-01-11]. Dostupné z WWW: <https://www.fulsoft.cz/33/zvyseni-zakladniho-kapitalu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EnhEI8yvqwhRd_Mb-Y6jv90CD-vMUnwPlw/>.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee*. [online]. Brussels, Dátum publikácie 23.10.2001. [cit. 2024-04-21]. Dostupné z WWW: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0582&from=EN>>.

CZECHTRADE. MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Polsko*. [online]. Dátum publikácie 23.02.2024. [cit. 2024-05-27]. Dostupné z WWW: <<https://www.businessinfo.cz/navody/polsko-souhrnna-teritorialni-informace/2/>>.

ČECH, Hynek. *2 Základní právní formy podnikání ve vztahu k financování*. [online]. [cit. 2023-01-11]. Dostupné z WWW: <<https://docplayer.cz/224421645-2-zakladni-pravni-formy-podnikani-ve-vztahu-k-financovani.html>>.

ČERNEGOVÁ, Anna. *Zdaňovanie dividend v roku 2021 (rozdelenie zisku za rok 2020)*. [online]. Dátum publikácie 8.4.2021. [cit. 2022-08-06]. Dostupné z WWW: <<https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/zdanovanie-dividend-2021-rozdelenie-zisku-2020>>.

Daňová soustava ČR. [online]. Dátum publikácie 1.2.2024 [cit. 2024-07-28]. Dostupné z WWW: <<https://www.finfoveskole.cz/cs/struktura-danove-soustavy-CR>>.

Daňové ráje napříč všemi kontinenty. [online]. Dátum publikácie 10.7.2019 [cit. 2024-05-01]. Dostupné z WWW: <<https://parkerhill.cz/danove-raje-napric-vsemi-kontinenty/>>.

Daňový systém v Polsku. [online]. [cit. 2024-05-25]. Dostupné z WWW: <<https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-polsku/>>.

DELOITTE. *Introduction to income taxation of German corporations and partnerships*. [online]. Dátum publikácie 2020 [cit. 2024-06-09]. Dostupné z WWW: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/Country%20Services%20Group/Brochure-Income-Tax-German-Corporations.pdf>>.

DEPARTMENT OF TRASURY, UNITED STATES OF AMERICA. *The United stated model income tax treaty*. [online]. 89 s. [cit. 2024-04-19]. Dostupné z WWW: <https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/1977+Curacao/Ingles/Curacao_1977_usa_model_income.pdf>.

DEZAN SHIRA & ASSOCIATES. *Corporate Income Tax in China*. [online]. [cit. 2024-06-12]. Dostupné z WWW: <<https://www.china-briefing.com/doing-business-guide/china/taxation-and-accounting/corporate-income-tax-in-china#:~:text=Corporate%20Income%20Tax%20rates,income%2Dgenerating%20establ ishments%20in%20China.>>>.

DEZAN SHIRA & ASSOCIATES. *Individual Income Tax in China*. [online]. [cit. 2024-06-03]. Dostupné z WWW: <<https://www.china-briefing.com/doing-business-guide/china/taxation-and-accounting/individual-income-tax#:~:text=IIT%20is%20imposed%20on%20all,or%20deriving%20income%20from%20>>.

20China.&text=The%20comprehensive%20income%20is%20subject,progressive%20rates%20on%20the%20whole.>.

DUN & BRADSTREET. *Loni vzniklo v Česku o desetinu víc firem než v roce 2020*. [online]. Dátum publikácie 02.02.2022. BusinessInfo.cz [cit. 2023-01-10]. Dostupné z WWW: <<https://www.businessinfo.cz/clanky/loni-vzniklo-v-cesku-o-desetinu-vic-firem-nez-v-roce-2020/>>.

Důvodová zpráva k zákonu č. 33/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech a další související zákony. [online]. Dátum publikácie 05.03.2020 [cit. 2024-04-10]. Dostupné z WWW: <<https://www.daneprolidi.cz/duvodova-zprava/duvodova-zprava-k-zakonu-c--33-2020-sb--kterym-se-meni-zakon-c--90-2012-sb--a-dalsi-souvisejici-zakon>>.y.htm>.

ERNST & YOUNG. *China tax center: China tax investment express*. [online]. Dátum publikácie 15.03.2024 [cit. 2024-06-05]. Dostupné na internete: <<https://assets.ey.com/topics/ey-ctie-2024010-en>>.

ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. *Worldwide personal tax guide 2022–2023 Going to/leaving China*. [online]. Dátum publikácie 2023 [cit. 2024-06-03]. Dostupné z WWW: <https://internationalservices.hsbc.com/content/dam/hsbc/hsbcis/docs/reports/tax-guides/china_tax_guide.pdf>.

ENACHE, Cristina. *Corporate Income Tax Rates in Europe, 2024*. [online]. Dátum publikácie 16.01.2024 [cit. 2024-06-12]. Dostupné z WWW: <<https://taxfoundation.org/data/all/eu/corporate-tax-rates-europe-2024/>>.

ETULS INTENATIONAL CZ, S.R.O. *Daně v Maďarsku*. [online]. [cit. 2024-05-31]. Dostupné z WWW: <<https://www.etuls.cz/dane-v-madarsku/>>.

ETULS SK. *Dane v Nemecku*. [online]. [cit. 2024-06-05]. Dostupné z WWW: <<https://www.etuls.sk/dane-v-nemecku/>>.

ETULS SK. *Daň z príjmu v Spojenom kráľovstve*. [online]. [cit. 2024-06-09]. Dostupné z WWW: <<https://www.etuls.sk/dane-v-anglicku/>>.

EUROPEAN COMMISSION. *Double taxation Conventions*. [online]. [cit. 2024-04-30]. Dostupné z WWW: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/double-taxation-conventions_en>.

EUROPEAN COMMISSION. *EC law and tax treaties. Workshop of Experts*. [online]. Brussels, Dátum publikácie 5.7.2005 [cit. 2024-04-30]. Dostupné z WWW: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a56708d9-b54e-40cb-bfa1-59c7bbd22969_en?filename=eclawtaxtreaties_en.pdf>.

FDI CHINA. 2023. *An Overview Of Income Tax In China*. [online]. Dátum publikácie 28.04.2023 [cit. 2024-06-04]. Dostupné z WWW: <<https://fdichina.com/blog/income-tax-in-china/>>.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2023*. [online]. Dátum publikácie 10.01.2024 [cit. 2024-04-15]. Dostupné z WWW: <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-fyzickych-osob/aktualne-k-dani-z-prijmu-fyzickych-osob-2023>>.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Osobní společnosti*. [online]. [cit. 2024-04-10]. Dostupné z WWW: <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/osobni-spolecnosti#:~:text=Ve%C5%99ejn%C3%A1%20obchodn%C3%AD%20spole%C4%8Dnost%20nem%C3%A1%20povinnost,u%20p%C5%99%C3%ADslu%C5%A1n%C3%A9ho%20spr%C3%A1vce%20dan%C4%9B%20do>>.

FINANČNÁ SPRÁVA. *Podiely na zisku - zo zisku vykázaného za zdaňovacie obdobia do 31.12.2003*. [online]. [cit. 2022-08-09]. Dostupné z WWW: <<https://podpora.financnasprava.sk/053778-Podiely-na-zisku---zo-zisku-vyk%C3%A1zan%C3%A9ho--za-zda%C5%88ovacie-obdobia-do-31122003>>.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Schéma rozpočtového určenia daní od 1.1.2024*. [online]. Dátum publikácie 01.01.2024 [cit. 2024-07-28]. Dostupné z WWW: <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/rozpoctove-urceni-dani>>.

FINANČNÍ SPRÁVA. 2023a. *Obecné informace*. [online]. [cit. 2024-04-010]. Dostupné z WWW: <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace>>.

FINANČNÍ SPRÁVA. 2023b. *Obecné informace*. [online]. Dátum publikácie 27.12.2023 [cit. 2024-04-08]. Dostupné z WWW: <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/zamestnanci-zamestnavatele/obecne-informace>>.

Fyzická osoba. [online]. [cit. 2022-03-08]. Dostupné z WWW: <<https://www.onlineinvest.sk/slovník-56=fyzicka-osoba/>>.

GEMBÍK, Michal. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.* [online]. Dátum publikácie 26.03.2019 [cit. 2024-04-16]. Dostupné z WWW: <<https://www.daneprolidi.cz/clanek/smlouvy-o-zamezeni-dvojihozdaneni.htm>>.

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *8/2015 F.z., Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů.* [online]. Dátum publikácie 06.02.2015 [cit. 2024-03-23]. Dostupné z WWW: <https://www.fulsoft.cz/33/8-2015-f-z-pokyn-gfr-d-22-k-jednotnemu-postupu-pri-uplatnovani-nekterych-ustanoveni-zakona-586-1992-sb-o-danich-z-prijmu-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-uniqueidOhwOuzC33qe_hFd_-jrpTmZc5879QyTevKqGQLTkmGmVdaLTRYHmJQ/>.

GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ PRO VNITŘNÍ TRH, PRŮMYSL, PODNIKÁNÍ A MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY. *Dvoji zdanění.* [online]. [cit. 2024-04-14]. Dostupné z WWW: <https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_cs.htm>.

GOVERNMENT UK. *Income Tax rates and Personal Allowances.* [online]. Dátum publikácie 06.04.2024 [cit. 2024-06-11]. Dostupné z WWW: <<https://www.gov.uk/income-tax-rates>>.

GOVERNMENT UK. *Income Tax: introduction.* [online]. [cit. 2024-06-11]. Dostupné z WWW: <<https://www.gov.uk/income-tax>>.

GÓRSKI, Mathias et al. *Podnikajme v Poľsku! Ako uspieť na poľskom trhu.* [online]. Dátum publikácie 2015. [cit. 2023-04-12]. Dostupné z WWW: <<http://www.spok.sk/images/uploads/1321pod4.pdf>>.

HLAVÁČEK, Tomáš. *496/22.3.2017 Osvobození od daně z příjmů z úplatného převodu cenného papíru zahraničního subjektu.* [online]. Dátum publikácie 22.03.2017. [cit. 2024-03-26]. Dostupné z WWW: <<https://www.ucetni-portal.cz/koordinacni-vybory/osvobozeni-od-dane-z-prijmu-z-uplatneho-prevodu-cenneho-papiru-zahranicniho-subjektu-590>>.

HSBC. *Corporate Income Tax in China*. [online]. Dátum publikácie 21.11.2023. [cit. 2024-06-05]. Dostupné z WWW: <<https://www.businessgo.hsbc.com/en/article/china-corporate-income-tax>>.

JAKE&JAMES ACCOUNTING S.R.O. *Obchodní společnosti: přehled druhů firem a v čem se liší*. [online]. 21.10.2021 [cit. 2023-01-16]. Dostupné z WWW: <<https://www.jake-james.cz/blog/obchodni-spolecnosti>>.

KAPTUR, Wojciech et al. *Corporate Tax 2024. Poland. Law and Practice*. [online]. Dátum publikácie 19.03.2024 [cit. 2024-05-25]. Dostupné z WWW: <<https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/corporate-tax-2024/poland/trends-and-developments#:~:text=The%20basic%20rate%20is%2019,they%20generate%20income%20in%20Poland.>>>.

KOŘÍNKOVÁ, Lucie. *Metody zamezení dvojímu zdanění z hlediska daně z příjmů včetně praktických příkladů*. [online]. Dátum publikácie 01.04.2022 [cit. 2024-05-11]. Dostupné z WWW: <<https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/metody-zamezeni-dvojimu-zdaneni-z-hlediska-dane-z-prijmu-vcetne-prakticky-prikladu/>>.

KPMG. *Corporate tax rates table*. [online]. [cit. 2024-06-05]. Dostupné z WWW: <<https://kpmg.com/sg/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>>.

KRAUSOVÁ, Lucie. *Jak si snížit základ daně – odečitatelné položky*. [online]. Dátum publikácie 03.02.2020 [cit. 2024-04-08]. Dostupné z WWW: <<https://luciekrausova.cz/odecitatelne-polozky/>>.

LAMPOVÁ, Daniela, MEDEK, Josef. *Osvobození od daně z příjmů*. [online]. Dátum publikácie 19.03.2024. [cit. 2024-04-09]. Dostupné z WWW: <<https://www.du.cz/33/osvobozeni-od-dane-z-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JA0jbv6iRx5VrJfTGJxQrnQ/#:~:text=Da%C5%A1%C3%ADmi%20p%C5%99%C3%ADjmy%2C%20kter%C3%A9%20jsou%20od,bytov%C3%BDm%20dru%C5%BEstvem%20a%20jeho%20%C4%8Dlenem.>>>.

MACHALA, Otakar. *Stálá provozovna z hlediska daňového*. [online]. Dátum publikácie 12.08.2022 [cit. 2024-04-16]. Dostupné z WWW: <<https://www.du.cz/33/stala->

provozovna-z-hlediska-danoveho-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4E154E-oLLgx_N-KljFQtccc/>.

MACHÁČEK, Ivan. *Zdanění (osvobození) příjmů z prodeje cenných papírů*. [online]. Dátum publikácie 01.12.2017. [cit. 2024-03-30]. Dostupné z WWW: <<https://www.daneprolidi.cz/clanek/zdaneni-osvobozeni-prijmu-z-prodeje-cennych-papiru.htm#:~:text=Pokud%20p%C5%99%C3%ADjmy%20z%20%C3%BAplatn%C3%A9ho%20p%C5%99evodu,od%20dan%C4%9B%20z%20p%C5%99%C3%ADjm%C5%AF%20osvobozeny>>.

MARÔNEK, Ján. *Výhody a nevýhody k. s. - komanditnej spoločnosti*. [online]. Dátum publikácie 10.03.2020. [cit. 2022-02-19]. Dostupné z WWW: <<https://maronekpartners.sk/blog/vyhody-a-nevyhody-k-s-komanditnej-spolocnosti>>.

MCINTYRE, Michael J. *Legal Structure of tax treaties*. [online]. Dátum publikácie 2010. [cit. 2024-04-20]. Dostupné z WWW: <<https://www.iatj.net/content/congresses/amsterdam2013/Tax%20Avoidance-Evasion%20-%20Legal%20Structure%20of%20Tax%20Treaties%20-%20United%20States.pdf>>.

MENGDEN, Alex. *International Tax Competitiveness Index 2023. Taxes In Germany*. [online]. Dátum publikácie 18.10.2023. [cit. 2024-06-06]. Dostupné z WWW: <<https://taxfoundation.org/location/germany/>>.

MENGDEN, Alex. *Top Personal Income Tax Rates in Europe, 2024*. [online]. Dátum publikácie 13.02.2024 [cit. 2024-06-12]. Dostupné z WWW: <https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2024/02/Europe_PIT_Top_Rates_24.png>.

MICHALÍKOVÁ, Veronika. *Akciová spoločnosť – základná charakteristika a orgány*. [online]. Dátum publikácie 21.01.2022. [cit. 2022-02-23]. Dostupné z WWW: <<https://www.akmv.sk/akciova-spolocnost-zakladna-charakteristika-a-organy/>>.

MINISTRY OF ECONOMIC DEVELOPMENT AND TECHNOLOGY. *Business in Poland*. [online]. Dátum publikácie 07.03.2024 [cit. 2024-05-27]. Dostupné z WWW: <<https://www.biznes.gov.pl/en/portal/004172>>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Dohody o zamezení dvojího zdanění*. [online]. Dátum publikácie 22. 11. 2022 [cit. 2024-04-15]. Dostupné z WWW: <<https://portal.gov.cz/informace/dohody-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni-INF-297>>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Přehled platných smluv*. [online]. Dátum publikácie 14.12.2023. [cit. 2024-04-15]. Dostupné z WWW: <<https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni/prehled-platnych-smluv>>.

MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. FINANČNÁ SPRÁVA. *Informovanie o dani z príjmov právnických osôb*. [online]. [cit. 2022-03-13]. Dostupné z WWW: <<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby/informovanie-dan-prijem-po>>.

MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. FINANČNÁ SPRÁVA. *Obchodné spoločnosti (a.s, s.r.o, k.s, ...)*. [online]. [cit. 2022-02-28]. Dostupné z WWW: <<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby/obchodne-spolocnosti>>.

MINISTERSTVO PRÁCE, SOCIÁLNYCH VECÍ A RODINY SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Výška životného minima od 1. júla 2023*. [online]. [cit. 2024-06-20]. Dostupné z WWW: <<https://www.employment.gov.sk/sk/rodina-socialna-pomoc/hmotna-nudza/zivotne-minimum/vyska-zivotneho-minima-od-1-jula-2023/>>.

MINISTERSTVO PRÁCE, SOCIÁLNYCH VECÍ A RODINY SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Životné minimum*. [online]. [cit. 2022-03-13]. Dostupné z WWW: <<https://www.employment.gov.sk/sk/rodina-socialna-pomoc/hmotna-nudza/zivotne-minimum/>>.

Model Conventions. [online]. The University of Melbourne, Dátum publikácie 27.02.2024 [cit. 2024-04-17]. Dostupné z WWW: <<https://unimelb.libguides.com/c.php?g=948177&p=6871253#:~:text=The%20UN%20Model%20Convention%20is,taxing%20rights%20for%20developing%20countries>>.

MORÁVEK, Zdeněk. *8.1.1.3 Příjmy osvobozené od daně z příjmů*. [online]. Dátum publikácie 04.01.2024 [cit. 2024-04-09]. Dostupné z WWW: <https://www.jednatel.cz/?uniqueid=mRRWSbk196FNf8-jVUh4EhdXyoq0csj-hAm849TerEYJ4YV_IsNupg&coolurl=1§ion=33>.

NAV. *A short summary on the taxation of business associations*. [online]. [cit. 2024-05-31]. Dostupné z WWW: <<https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/en/taxation/taxinfo/a-short-summary-on-the-taxation-of-business-associations>>.

NAV. *Short summary on the taxation of private persons in 2024*. [online]. [cit. 2024-06-01]. Dostupné z WWW: <<https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/en/taxation/taxinfo/a-short-summary-on-the-taxation-of-private-persons>>.

NICODÈME, Gaëtan. J. A. *Corporate Income Tax and Economic Distortions*. [online]. In: *CESifo Working Paper*, No. 2477, Center for Economic Studies and Ifo Institute(CESifo). Munich, 2008, s. 3 a nasl. [cit. 2022-02-28]. Dostupné z WWW: <<http://www.econstor.eu/bitstream/10419/26522/1/589389556.PDF>>.

OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*. [online]. [cit. 2024-05-05]. Dostupné z WWW: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>>.

OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Information Brochure*. [online]. Dátum publikácie Január 2023 [cit. 2024-05-05]. Dostupné z WWW: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>>.

OECD. *OECD Tax database Explanatory annex. Part I. Taxation of wage income*. [online]. Dátum publikácie Máj 2023 [cit. 2024-06-11]. Dostupné z WWW: <<https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/personal-income-tax-rates-explanatory-annex.pdf>>.

PALAŠČÁKOVÁ, Pavla, LIGAS, Aleš. *Evropské daňové ráje vzkvétají. Ostatní přicházejí o miliardy dolarů*. [online]. Dátum publikácie 24.11.2023 [cit. 2024-05-01]. Dostupné z WWW: <<https://www.e15.cz/byznys/finance-a-bankovnictvi/evropske-danove-raje-vzkvetaji-ostatni-prichazeji-o-miliardy-dolaru-1411786>>.

Patria Online: Jak správně zdanit příjmy z cenných papírů za rok 2023? [online]. Dátum publikácie 26.03.2024 [cit. 2024-04-05]. Dostupné z WWW: <<https://www.patria.cz/zpravodajstvi/5830422/jak-spravne-zdanit-prijmy-z-cennych-papiru-za-rok-2023.html>>.

Právnická osoba. [online]. [cit. 2022-03-08]. Dostupné z WWW: <<https://www.onlineinvest.sk/slovník-59=pravnicka-osoba>>.

PRORATE SSC S.R.O. *Vyplatenie dividend za minulé obdobia – daňové a odvodové povinnosti.* [online]. [cit. 2022-08-11]. Dostupné z WWW: <<http://proratessc.eu/newsroom/vyplatenie-dividend-za-minul%C3%A9-obdobia-da%C5%88ov%C3%A9-odvodov%C3%A9-povinnosti/>>.

PWC. *United Kingdom. Corporate – Taxes on corporate income.* [online]. Dátum publikácie 12.02.2024 [cit. 2024-06-09]. Dostupné z WWW: <<https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/corporate/taxes-on-corporate-income>>.

PWC. *United Kingdom. Corporate – Corporate residence.* [online]. Dátum publikácie 12.02.2024 [cit. 2024-06-10]. Dostupné z WWW: <<https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/corporate/corporate-residence>>.

PWC. *United Kingdom. Individual - Taxes on personal income.* [online]. Dátum publikácie 12.02.2024 [cit. 2024-06-11]. Dostupné z WWW: <<https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/individual/taxes-on-personal-income>>.

PWC. *Worldwide Tax Summaries Online. Hungary. Corporate - Taxes on corporate income.* [online]. Dátum publikácie 24.01.2024 [cit. 2024-06-01]. Dostupné z WWW: <<https://taxsummaries.pwc.com/hungary/corporate/taxes-on-corporate-income>>.

PWC. *Worldwide Tax Summaries Online. Hungary. Individual - Income determination.* [online]. Dátum publikácie 24.01.2024 [cit. 2024-06-02]. Dostupné z WWW: <<https://taxsummaries.pwc.com/hungary/individual/income-determination>>.

PWC. *Worldwide Tax Summaries. People's Republic of China. Individual - Residence.* [online]. Dátum publikácie 15.01.2024 [cit. 2024-06-02]. Dostupné z WWW: <<https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/residence>>.

PWC. *Worldwide Tax Summaries. People's Republic of China. Individual - Taxes on personal income.* [online]. Dátum publikácie 15.01.2024 [cit. 2024-06-02]. Dostupné z WWW: <<https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/taxes-on-personal-income>>.

REMETA, Ján. *Zdaňovanie miezd v OECD a v SR v rokoch 2000-2007. Obchodné spoločnosti (a.s., s.r.o., k.s., ...).* [online]. Ministerstvo financií SR. Inštitút finančnej politiky. Dátum publikácie 2008 [cit. 2022-03-12]. Dostupné z WWW:

<https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/20502/86/2008_07_OECD_Zdanovanie_miezd_20080311.pdf>.

SCHILLEROVÁ, Petra. Mezinárodní dvojí zdanění, dvojí zdanění v evropském měřítku. [online]. In *COFOLA 2010: the Conference Proceedings*. 1. edition. Brno : Masaryk University, 2010. ISBN 978-80-210-5151-5. [cit. 2024-04-29]. Dostupné z WWW:

<https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2010/files/nastroje/Schillerova_Petra__1571_.pdf>.

SKOLEK, Tomáš. *Studie Mazars: Zdanění příjmů firem je v ČR nejvyšší ze zemí V4*. [online]. Dátum publikácie 21.06.2023 [cit. 2024-06-01]. Dostupné z WWW: <<https://zpravy.kurzy.cz/726092-studie-mazars-zdaneni-prijmu-firem-je-v-cr-nejvyssi-ze-zemi-v4/>>.

SVAZ PRŮMYSLU A DOPRAVY ČESKÉ REPUBLIKY. *Přehledně: Na koho dopadnou mimořádné daňové změny*. [online]. Dátum publikácie 21.11.2022 [cit. 2024-06-02]. Dostupné z WWW: <<https://www.spcr.cz/aktivity/z-hospodarske-politiky/15706-dan-z-neocekavanych-zisku-a-odvody-z-nadmernych-prijmu-na-koho-a-kdy-dopadnou-tyto-mimoradne-zmeny#:~:text=Sazba%20dan%C4%9B%20z%20zv.,v%20letech%202023%20a%20%BE%202025>>.

ŠRENKEL, Ľudovít, SMORADA, Marián. *Analýza finančného zaťaženia podnikania*. [online]. Bratislava: Slovak Business Agency, 2017, 135 s. [cit. 2022-02-28]. Dostupné z WWW: <http://www.sbagency.sk/sites/default/files/file/sba_analyza_financneho_zatazenia-fin.pdf>.

ŠUTYOVÁ, Zuzana. *Akciová spoločnosť a jej charakteristika*. [online]. Dátum publikácie 10.07.2015. [cit. 2022-02-23]. Dostupné z WWW: <<https://www.podnikajte.sk/ine-obchodne-spolocnosti-a-druzstvo/charakteristika-as>>.

TAX FOUNDATION. *Taxes In Germany*. [online]. [cit. 2024-06-07]. Dostupné z WWW: <<https://taxfoundation.org/location/germany/#library>>.

THE LOW INCOMES TAX REFORM GROUP. *Working out your tax*. [online]. Dátum publikácie 06.04.2024 [cit. 2024-06-11]. Dostupné z WWW: <<https://www.litr.org.uk/tax-nic/income-tax/working-out-your-tax>>.

TRADING ECONOMICS. *China Corporate Tax Rate*. [online]. [cit. 2024-06-04]. Dostupné z WWW: <<https://tradingeconomics.com/china/corporate-tax-rate>>.

TURAKIEWICZ, Janusz. *Část III. Legislativní podmínky podnikání, aktuální daňová legislativa, pojištění a pracovní právo v Polsku v roce 2022. Daně v Polsku v roce 2022*. [online]. [cit. 2024-05-28]. Dostupné z WWW: <https://karr.pl/wp-content/uploads/2023/03/13-_Dane_v_Polsku_CZ.pdf>.

UK PARLIAMENT. *Direct taxes: rates and allowances for 2024/25*. [online]. Dátum publikácie 05.04.2024 [cit. 2024-06-11]. Dostupné z WWW: <<https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/cbp-9993/>>.

ULRICHOVÁ, Eva. *Daňové ráje už nemusí být výhodné. Vláda schválila návrh zákona pro zdanění nadnárodních firem*. [online]. Dátum publikácie 17.08.2023 [cit. 2024-05-02]. Dostupné z WWW: <<https://wmag.cz/danove-raje-uz-nemusi-byt-vyhodne-vlada-schvalila-navrh-zakona-pro-zdaneni-nadnarodnich-firem/>>.

UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021*. [online]. New York : United Nations, September 2021. 933 s. eISBN 978-9-2100-0100-7. [cit. 2024-04-16]. Dostupné z WWW: <<https://desapublications.un.org/publications/united-nations-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-0>>.

UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. 2017 Update*. [online]. New York : United Nations, 2017. [cit. 2024-04-18]. Dostupné z WWW: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf>.

ÚŘAD PRÁCE ČR. *Polsko životní a pracovní podmínky*. [online]. Dátum publikácie 02.02.2024 [cit. 2024-05-25]. Dostupné z WWW: <<https://www.uradprace.cz/polsko-1>>.

Úspešné podnikanie: Podnikatelia A Živnostníci, Viete, Aká Sadzba Dane Z Príjmu Sa Na Vás Vzťahuje? Tu Nájdete Odpovede. [online]. Dátum publikácie 02.03.2022. [cit. 2022-03-08]. Dostupné z WWW: <<https://uspesne-podnikanie.sk/podnikatelia-a-zivnostnici-viete-aka-sadzba-dane-z-prijmu-sa-na-vas-vztahuje-tu-najdete-odpovede/>>.

VESELKA, Jaroslav. *Položky snižující základ daně z příjmů a daňové slevy u fyzických osob z hlediska Pokynu GFŘ D-59*. [online]. Dátum publikácie 03. 11. 2023 [cit. 2024-

04-08]. Dostupné z WWW: <<https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/polozky-snizujici-zaklad-dane-z-prijmu-a-danove-slevy-u-fyzickych-osob-z-hlediska-pokynu-gfr-d-59/>>.

VLADYKA, Daniel. *Zdanění investic z ČR a zahraničí*. [online]. Dátum publikácie 2022 [cit. 2023-02-25]. Dostupné z WWW: <<https://www.financnici.com/zdaneni-investic-z-cr-a-zahranici/>>.

Vyplacení peněz z firmy a zdanění podílu na zisku. [online]. Dátum publikácie 04.08.2022 [cit. 2024-04-12]. Dostupné z WWW: <<https://www.jake-james.cz/blog/vyplata-penez-z-firmy>>.

Zahraníční daňové ráje. [online]. Dátum publikácie 28.08.2011 [cit. 2024-05-01]. Dostupné z WWW: <<https://www.grantthornton.cz/clanek/zahranicni-danove-raje/>>.

3. Zoznam použitých právnych predpisov:

1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról.

1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról.

Corporation Tax Act 2009 (c. 4).

Corporation Tax Act 2010 (c. 4).

Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist.

Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (c. 1).

Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (c. 5).

Income Tax Act 2007 (c. 3).

Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist.

Nový občanský zákoník č. 89/2012 Sb.

Sdělení č. 200/1991 Sb. federálního ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Protokolu k ní.

Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (c. 12).

The Income Tax (Foreign Dividends) Act 1842 c. 80 (Regnal. 5_and_6_Vict).

Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Vyhláška č. 138/1974 Sb. ministra zahraničních věcí ze dne 22. listopadu 1974 o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

Zákon č. 513/1991 Sb. Obchodní zákoník.

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů v znění neskorších předpisů.

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

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

Zákon o dani z příjmu fyzických osob v Čínské lidové republice ze dne 31. augusta 2018 (中华人民共和国个人所得税法).

Zákon o dani z příjmu podniků v Čínské lidové republice č. 63 ze dne 16. marca 2007. (中华人民共和国企业所得税法).

4. Zoznam judikátov:

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 15. listopadu 2005, sp. zn. 21 Cdo 165/2005.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001 sp. zn. II. ÚS 67/2000.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 23.04.2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000.

Nález Ústavního soudu ze dne 15.12.2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

Nález Ústavního soudu ze dne 11.03.2004, sp. zn. III. ÚS 667/02.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23.06.2004, sp. zn. 11 Tdo 640/2004.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.07.2004, sp. zn. 6 Afs 9/2003.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2005, sp. zn. 1 Afs 59/2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 01. 2006, sp. zn.2 Afs 42/2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.05.2007, sp. zn.2 Aps 5/2006.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.05.2008, sp. zn. 2 Afs 14/2008 – 70.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.06.2008, sp. zn. 1 Afs 81/2008 – 66.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.10.2008, sp. zn. 5 Afs 27/2008 - 67.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.10.2009, sp. zn. 5 Afs 76/2008 - 93.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.08.2010, sp. zn. 2 Afs 24/2010 - 96.
Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.04.2011, sp. zn. 31 Af 139/2010 - 27.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.05.2011, sp. zn. 7 Afs 29/2011 - 248.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.05.2015, sp. zn. 6 Afs 52/2015 - 29.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2023, sp. zn. 10 Afs 27/2023-76.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 08.03.2024, sp. zn. 5 Afs 47/2022 - 29.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.03.2024, sp. zn. 7 Afs 229/2022 – 32.

5. Zoznam ostatných zdrojov:

BECKOVÁ, Dominika. *Vnútorné štruktúrovanie a delegácia rozhodovacích právomocí medzi členmi orgánu obchodnej spoločnosti, delegácia rozhodovania navonok.* s. 19-27. In CSACH, Kristián, ROSTÁŠ, Dušan. (eds.) 2015. *Orgány obchodných spoločností: Zborník z II. študentského sympózia z práva obchodných spoločností.* Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. ISBN 978-80-8152-255-0.

GALLOVÁ, Zuzana. *Priame zahraničné investície vo vybraných krajinách Balkánu: vťahujú alebo vytlačujú domáce investície.* Český finanční a účetní časopis. 2011. 4, s. 68-78. Dostupné tiež z WWW: doi: 10.18267/j.cfuc.151.

HUSÁR, Ján. *Správa cudzieho majetku.* s. 170-192. SUCHOŽA, Jozef, HUSÁR, Ján. 2010. *Obchodné právo a jeho širšie kontexty Zborník vedeckých prác.* Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010. 312 s. ISBN 978-80-7097-838-2.

STOJÁKOVÁ, Monika. *Politické a ekonomické dôsledky zníženia sadzby dane z príjmov právnických osôb.* s. 325-334. In BABČÁK, Vladimír, POPOVIČ, Adrián, SÁBO, Jozef. (eds.) 2019. *III. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania. Recenzovaný zborník vedeckých prác.* Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2019. 98 s. ISBN 978-80-8152-819-4.

STRAPÁČ, Peter. *Niekoľko úvah o spoločnosti v kríze.* s. 74-83. In ŠULEKOVÁ, Žofia, ČOLLÁK, Jaroslav, ROSTÁŠ, Dušan. (eds.) 2015. *Inštitúty práva obchodných spoločností: Verejnoprávne a súkromnoprávne aspekty. Zborník príspevkov z*

konferencie. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 158 s. ISBN 978-80-8152-378-6.

ZÁLEŽÁKOVÁ, Eliška, VOGL, Michaela. *Manažment vecí verejných. In Manažment podnikania a vecí verejných. ISSN 1337-0510108, 2015, roč. IX, č. 23, s. 55-60.*

Zoznam príloh

Príloha A Štruktúra modelovej zmluvy OSN o zamedzení dvojitého zdanenia.....	162
Príloha B Zoznam jurisdikcií, na ktoré sa vzťahuje BEPS MLI ku dňu 1. januára 2023	163
Príloha C Novelizácie zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov	166

Príloha A Štruktúra modelovej zmluvy OSN o zamedzení dvojitého zdanenia

- Článok 1 – Osoby, ktorých sa zmluva týka
- Článok 2 – Dane, na ktoré sa zmluva vzťahuje
- Článok 3 – Všeobecné definície
- Článok 4 – Rezident
- Článok 5 – Stála prevádzkareň
- Článok 6 – Príjem z nehnuteľného majetku
- Článok 7 – Obchodné zisky
- Článok 8 – Medzinárodná doprava a letecká doprava
- Článok 9 - Združené podniky
- Článok 10 – Dividendy
- Článok 11 – Úroky
- Článok 12 – Licenčné poplatky
- Článok 12A – Poplatky za technické služby
- Článok 12B – Príjem od automatizovaných digitálnych služieb
- Článok 13 – Kapitálové zisky
- Článok 14 – Nezávislé povolania
- Článok 15 – Závislé povolania
- Článok 16 – Odmeny riaditeľov a odmeny vrcholových manažérov
- Článok 17 – Umelci a športovci
- Článok 18 – Dôchodky a platby sociálneho zabezpečenia
- Článok 19 – Verejné služby
- Článok 20 – Študenti
- Článok 21 – Iný príjem
- Článok 22 – Kapitál
- Článok 23 – Metódy pre zamedzenie dvojitého zdanenia
- Článok 24 – Zákaz diskriminácie
- Článok 25 – Postup riešenia dohodou
- Článok 26 – Výmena informácií
- Článok 27 – Pomoc pri výbere daní
- Článok 28 – Členovia diplomatických misií a konzulárnych úradov
- Článok 29 – Územná pôsobnosť
- Článok 30 – Vstup do platnosti
- Článok 31 - Výpoveď

Zdroj: UNITED NATIONS. 2021. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. [online].

Príloha B Zoznam jurisdikcií, na ktoré sa vzťahuje BEPS MLI ku dňu 1. januára 2023

Albánsko
Andorra
Argentína
Arménsko
Austrália
Rakúsko
Bahrajn
Barbados
Belgicko
Belize
Bosna a Hercegovina
Bulharsko
Burkina Faso
Kamerun
Kanada
Čile
Čína (vrátane Hong Kongu)
Kolumbia
Kostarika
Pobrežie Slonoviny
Chorvátsko
Cyprus
Česká republika
Dánsko
Egypt
Estónsko
Fidži
Fínsko
Francúzsko
Gabon
Gruzínsko
Nemecko
Grécko
Guernsey
Maďarsko
Island
India
Indonézia
Írsko
Ostrov Man
Izrael
Taliansko

Jamajka
Japonsko
Jersey
Jordán
Kazachstan
Keňa
Kórea
Kuvajt
Lotyšsko
Lesotho
Lichtenštajnsko
Litva
Luxembursko
Malajzia
Malta
Maurícius
Mexiko
Monako
Mongolsko
Maroko
Namíbia
Holandské kráľovstvo (vrátane Curaçao)
Nový Zéland
Nigéria
Severné Macedónsko
Nórsko
Omán
Pakistan
Panama
Papua - Nová Guinea
Peru
Poľsko
Portugalsko
Katar
Rumunsko
Ruská federácia
San Maríno
Saudská Arábia
Senegal
Srbsko
Seychely
Singapur
Slovenská Republika
Slovinsko

Južná Afrika
Španielsko
Švédsko
Švajčiarsko
Thajsko
Tunisko
Turecko
Ukrajina
Spojené Arabské Emiráty
Spojené kráľovstvo
Uruguaj
Vietnam ⁴⁵⁷

⁴⁵⁷ OECD. 2023. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Information Brochure*. [online].

Príloha C Novelizácie zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov

Tabuľka 11 Novelizácie zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov

Rok	Počet noviel	Číslo novely
2004	7	659/2004 Z. z., 539/2004 Z. z., 538/2004 Z. z., 391/2004 Z. z., 191/2004 Z. z., 177/2004 Z. z., 43/2004 Z. z.
2005	4	660/2005 Z. z., 534/2005 Z. z., 314/2005 Z. z., 68/2005 Z. z.
2006	1	688/2006 Z. z.
2007	7	653/2007 Z. z., 621/2007 Z. z., 561/2007 Z. z., 530/2007 Z. z., 519/2007 Z. z., 209/2007 Z. z., 76/2007 Z. z.
2008	5	567/2008 Z. z., 563/2008 Z. z., 514/2008 Z. z., 465/2008 Z. z., 168/2008 Z. z.
2009		563/2009 Z. z., 504/2009 Z. z., 185/2009 Z. z., 184/2009 Z. z., 60/2009 Z. z.
2010	2	548/2010 Z. z., 374/2010 Z. z.
2011	8	548/2011 Z. z., 547/2011 Z. z., 406/2011 Z. z., 362/2011 Z. z., 331/2011 Z. z., 250/2011 Z. z., 231/2011 Z. z., 129/2011 Z. z.
2012	6	395/2012 Z. z., 288/2012 Z. z., 252/2012 Z. z., 189/2012 Z. z., 188/2012 Z. z., 69/2012 Z. z.
2013	4	463/2013 Z. z., 318/2013 Z. z., 135/2013 Z. z., 70/2013 Z. z.
2014	5	371/2014 Z. z., 364/2014 Z. z., 333/2014 Z. z., 183/2014 Z. z., 180/2014 Z. z.
2015	13	440/2015 Z. z., 437/2015 Z. z., 389/2015 Z. z., 378/2015 Z. z., 375/2015 Z. z., 361/2015 Z. z., 253/2015 Z. z., 176/2015 Z. z., 140/2015 Z. z., 79/2015 Z. z., 62/2015 Z. z., 61/2015 Z. z., 25/2015 Z. z.
2016	1	341/2016 Z. z.
2017	4	344/2017 Z. z., 335/2017 Z. z., 279/2017 Z. z., 264/2017 Z. z.
2018	9	385/2018 Z. z., 368/2018 Z. z., 347/2018 Z. z., 317/2018 Z. z., 213/2018 Z. z., 209/2018 Z. z., 112/2018 Z. z., 63/2018 Z. z., 57/2018 Z. z.
2019	16	462/2019 Z. z., 393/2019 Z. z., 390/2019 Z. z., 319/2019 Z. z., 316/2019 Z. z., 315/2019 Z. z., 301/2019 Z. z., 233/2019 Z. z., 228/2019 Z. z., 223/2019 Z. z., 221/2019 Z. z., 155/2019 Z. z., 88/2019 Z. z., 54/2019 Z. z., 10/2019 Z. z., 4/2019 Z. z.
2020	6	421/2020 Z. z., 420/2020 Z. z., 416/2020 Z. z., 296/2020 Z. z., 198/2020 Z. z., 46/2020 Z. z.
2021	6	416/2021 Z. z., 408/2021 Z. z., 310/2021 Z. z., 257/2021 Z. z., 215/2021 Z. z., 76/2021 Z. z.
2022	1	129/2022 Z. z.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Zdanenie príjmov obchodných korporácií a ich spoločníkov

Abstrakt

Rigorózna práca s názvom „Zdanenie príjmov obchodných korporácií a ich spoločníkov“ pozostáva z deviatich kapitol. Hlavným cieľom práce je preskúmanie oblasti zdaňovania príjmu obchodných spoločností a ich spoločníkov v ČR. Pozornosť sa v prvých štyroch kapitolách teoretickej časti práce zameriava na zdanenie príjmov v Českej republike, na daňovú sústavu ČR, charakteristiku dane z príjmov, zdanenie príjmov fyzických a právnických osôb, ako i zdanenie príjmov českých obchodných spoločností a ich spoločníkov. Prvým čiastkovým cieľom práce je v rámci piatej kapitoly preskúmať medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Druhým čiastkovým cieľom je v šiestej kapitole preskúmanie opatrení k zamedzeniu dvojitého zdanenia. Tretí čiastkový cieľ v siedmej kapitole skúma metódy zamedzenia dvojitého zdanenia. Štvrtým čiastkovým cieľom je v empirickej časti práce v ôsmej kapitole preskúmať a analyzovať právne základy, zásady a daňové kódexy vo vybraných krajinách s identifikovaním spoločných črt, ako i rozdielov v prístupe k zdaňovaniu právnických osôb, resp. dividend vyplácaných spoločníkom obchodných spoločností. Vybranými krajinami sú Česká republika, Slovensko, Poľsko, Maďarsko, ako krajiny Vyšehradskej štvorky, ďalej Nemecko, Veľká Británia a Čína. Piatym čiastkovým cieľom je v deviatej kapitole porovnať sadzby dane z príjmu právnických a fyzických osôb (vrátane sadzby dane z dividend) vo vybraných štátoch a zhodnotiť, vplyv týchto sadzieb na celkové daňové zaťaženie spoločností a ich spoločníkov. V rámci deviatej kapitoly sa porovnáva legislatíva v oblasti dane z príjmov právnických a fyzických osôb vo vybraných krajinách. Rigorózna práca má teoretický charakter a pri spracovaní som čerpala z aktuálnej legislatívy vybraných krajín, údajov verejných inštitúcií príslušných štátov, štatistických údajov OECD, a v neposlednom rade organizácií, ktoré sa venujú komplexným celosvetovým prieskumom, Pricewaterhouse Coopers International Limited a Ernst & Young Global Limited. Ako metóda bola použitá metóda parafrázy, citácie spolu s analýzou, dedukciou a syntézou.

Kľúčové slová:

Obchodná spoločnosť, daň z príjmov, daň z príjmov právnických osôb, daň z príjmov fyzických osôb.

Zdanění příjmů obchodních korporací a jejich společníků

Abstrakt

Rigorózní práce s názvem „Zdanění příjmů obchodních korporací a jejich společníků“ sestává z devíti kapitol. Hlavním cílem práce je přezkoumání oblasti zdanění příjmu obchodních společností a jejich společníků v ČR. Pozornost se v prvních čtyřech kapitolách teoretické části práce zaměřuje na zdanění příjmů v České republice, na daňovou soustavu ČR, charakteristiku daně z příjmů, zdanění příjmů fyzických a právnických osob, jakož i zdanění příjmů českých obchodních společností a jejich společníků. Prvním dílčím cílem práce je v rámci páté kapitoly přezkoumat mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Druhým dílčím cílem je v šesté kapitole prozkoumání opatření k zamezení dvojího zdanění. Třetí dílčí cíl v sedmé kapitole zkoumá metody zamezení dvojího zdanění. Čtvrtým dílčím cílem je v empirické části práce v osmé kapitole přezkoumat a analyzovat právní základy, zásady a daňové kodexy ve vybraných zemích s identifikováním společných rysů, jakož i rozdílů v přístupu ke zdanění právnických osob respektive dividend vyplácených společníkům obchodních společností. Vybranými zeměmi jsou Česká republika, Slovensko, Polsko, Maďarsko, jako země Visegrádské čtyřky, dále Německo, Velká Británie a Čína. Pátým dílčím cílem je v deváté kapitole porovnat sazby daně z příjmu právnických a fyzických osob (včetně sazby daně z dividend) ve vybraných státech a zhodnotit, vliv těchto sazeb na celkové daňové zatížení společností a jejich společníků. V rámci deváté kapitoly se porovnává legislativa v oblasti daně z příjmů právnických a fyzických osob ve vybraných zemích. Rigorózní práce má teoretický charakter a při zpracování jsem čerpala z aktuální legislativy vybraných zemí, údajů veřejných institucí příslušných států, statistických údajů OECD, a v neposlední řadě organizací, které se věnují komplexním celosvětovým průzkumům, Pricewaterhouse Coopers International Limited a Ernst & Young Global Limited. Jako metoda byla použita metoda parafráze, citace spolu s analýzou, dedukcí a syntézou.

Klíčová slova:

Obchodní společnost, daň z příjmů, daň z příjmů právnických osob, daň z příjmů fyzických osob.

Taxation of income of business corporations and their partners

Abstract

The rigorous work entitled „Taxation of the Income of Business Corporations and Their Partners“ consists of nine chapters. The main goal of the work is to examine the area of income taxation of commercial companies and their partners in Czech Republic. In the first four chapters of the theoretical part of the thesis, attention is focused on income taxation in Czech Republic, its tax system, the characteristics of income tax, taxation of incomes of persons and corporations, as well as taxation of incomes of Czech commercial companies and their partners. The first partial goal of the work is to examine international agreements on the avoidance of double taxation within the fifth chapter. The second partial goal is the examination of measures to avoid double taxation in the sixth chapter. The third partial aim in the seventh chapter examines methods of avoiding double taxation. The fourth partial goal is, in the empirical part of the work in the eighth chapter, to examine and analyze the legal bases, principles and tax codes in selected countries with the identification of common features, as well as differences in the approach to taxation of corporations and dividends paid to shareholders of business companies. The selected countries are Czech Republic, Slovakia, Poland, Hungary, as countries of the Visegrad Group, then Germany, the Great Britain and China. In the ninth chapter, the fifth partial aim is to compare corporate and personal income tax rates (including dividend tax rates) in selected countries and evaluate the impact of these rates on the overall tax burden of companies and their partners. The ninth chapter compares legislation in the field of corporate and personal income tax in selected countries. The rigorous work is of a theoretical nature, and during processing I drew on the current legislation of selected countries, data from public institutions of the respective states, OECD statistical data, and last but not least, organizations that are dedicated to comprehensive global surveys, Pricewaterhouse Coopers International Limited and Ernst & Young Global Limited. As a method, the method of paraphrase, quotation along with analysis, deduction and synthesis were used.

Key words:

Business company, income tax, corporate income tax, personal income tax.