

8.3.2 Zdaňování příjmů komanditních společností

Komanditní společnost tvoří komplementáři a komanditisté. Jedná se o osobní obchodní společnost, jež je opět vymezena v zákoně o obchodních korporacích. Jako taková podává, na rozdíl od v. o. s., daňové přiznání k dani z příjmů PO.

U k. s. se ZD stanovený podle § 23 až 33 ZDP snižuje o částku připadající komplementářům. V podstatě zde platí stejné principy pro rozdělení ZD komplementářům, jako jsme si uvedli pro v. o. s. To znamená, že dle ustanovení § 18b odst. 2 ZDP jsou u komplementáře předmětem daně příjmy k. s.

Komanditista vystupuje v obdobné pozici jako např. člen (společník) s. r. o. Pokud mu k. s. přizná podíl na zisku, bude mu vyplacen snížený o srážkovou daň (§ 36 ZDP).

U poplatníka, který je **komplementářem** k. s., je situace poněkud složitější. Osobní obchodní společnost totiž část svého příjmu (tj. ZD) předává ke zdanění na úrovni komplementáře, kterým může být opět jak FO, tak i PO.

Součástí zdanitelných příjmů komplementáře je potom část kladného ZD nebo daňové ztráty k. s. určená ve stejném poměru, jakým je rozdělován zisk nebo ztráta k. s. na tohoto komplementáře podle zvláštního právního předpisu (podle společenské smlouvy). Tento rozdělovací princip platí i pro bezúplatná plnění (dary), odčitatelné položky dle § 34 ZDP a slevy na dani dle § 35 ZDP.

Ještě dodejme, že má-li FO jako komplementář k. s. vedle příjmů z podílů na k. s. i jiné příjmy ze samostatné činnosti, může u těchto dalších příjmů uplatnit daňové výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP.

8.4 Inkorporace daně dědické a darovací do zákona o daních z příjmů z pohledu daně z příjmů právnických osob

V souvislosti se zrušením daně dědické a daně darovací jsou nově od 1. 1. 2014 bezúplatné příjmy předmětem daně z příjmů jak u FO, tak u PO. To znamená, že předmětem daně z příjmů jsou veškeré příjmy (výnosy), a to ať už úplatné, či bezúplatné, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví výjimku (např. že nejsou předmětem daně či jsou od daně osvobozeny). Pod „bezúplatně nabytým příjmem“ se opět rozumí příjmy nabyté z titulu dědění, odkazu a darování, stejně jako jiné příjmy nabyté bez poskytnutí protiplnění.

Zaměříme-li se prvně na zdanění **příjmů získaných dědictvím**, můžeme zjistit, že podle § 19b odst. 1 písm. a) ZDP jsou nyní veškeré příjmy PO získané z nabytí dědictví nebo odkazu¹⁵⁸ osvobozeny od daně z příjmů. Osvobození v plném rozsahu

¹⁵⁸ Odkaz znamená situaci, kdy zůstavitel zaváže dědice vydat určitý předmět nebo zřídit určité právo jiné osobě, tj. odkazovníku, který ale není dědicem, nýbrž věžitelem. Za odkaz se považuje také darování.

je tedy stejně jako u FO, a lze tak hovořit o univerzálním osvobození příjmů z dědictví a odkazu. Dle důvodové zprávy k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb. došlo k plošnému osvobození právě z toho důvodu, že u PO jsou tyto příjmy vykazovány poměrně výjimečně a jejich správa je spíše neekonomická.

Je proto nezbytné si uvědomit, že k takto získanému osvobozenému příjmu již nelze daňově uplatnit výdaje související s takovými příjmy [§ 25 odst. 1 písm. i) ZDP], jako jsou např. náklady na dědické řízení atp. Ovšem tento zákaz neplatí, pokud poplatník daně z příjmů PO nabude z dědictví nebo odkazu hmotný nebo nehmotný majetek. Ten může totiž odpisovat (případně pokračuje v odpisování) a odpisy si uplatnit v daňově účinných výdajích (nákladech).

Bezúplatné **příjmy získané darováním** jsou obecně předmětem daně z příjmů PO (jsou tedy zdaňovány v obecném ZD zjištěném dle § 23 ZDP) kromě veřejně prospěšných poplatníků, u nichž jsou za určitých podmínek osvobozeny. To znamená, že pokud veřejně prospěšný poplatník se sídlem na území ČR využije toto bezúplatné plnění pro účely vymezené § 20 odst. 8 ZDP¹⁵⁹ (využije je, obecně řečeno, na veřejně prospěšné účely) anebo jeho kapitálové dovybavení, má tento příjem osvobozen od daně. Nutno dodat, že osvobození se nepoužije u obcí a krajů.

Toto osvobození však veřejně prospěšný poplatník nemusí uplatnit (viz § 19b odst. 3 ZDP) a jeho rozhodnutí nelze zpětně měnit. Pakliže osvobození uplatní, je povinen ze ZD vyloučit všechny výdaje (náklady), které s tímto bezúplatným příjmem souvisejí [viz § 25 odst. 1 písm. i) ZDP].

Dále se – v zájmu vyloučení diskriminace – osvobozují i příjmy z darování u veřejně prospěšných poplatníků se sídlem v EU nebo EHP, a to za podmínky obdobné „neziskové“ povahy, s obdobným předmětem činnosti a využitím těchto příjmů pouze k zabezpečení nepodnikatelských činností a účelů.

Samostatně se dle § 19b ZDP osvobozují taktéž příjmy z darů plynoucích ČR nebo jinému státu EU či EHP.

Dále platí, že bude-li ujednáno, že i **dárce bude navzájem obdarován**, jedná se pro účely daní z příjmů o koupi nebo směnu, a to i vzhledem k tomu, že hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění strany druhé (viz § 21c odst. 3 ZDP).

Pokud bude bezúplatný příjem předmětem daně, je nutné **o hodnotu tohoto bezúplatného příjmu zvýšit** výsledek hospodaření (tj. úpravou v daňovém priznání na příslušném řádku), a to pouze v případě, že se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech [viz § 23 odst. 3 písm. a) bod 14 ZDP]. To znamená, že pokud je o bezúplatném příjmu účtováno ve výnosech, k dodanění v daňovém priznání již docházet nebude. Dodaňovat se tedy nebude např. u přijatých darů, které se od roku 2016 účtují již do výnosů na účet 648 – Ostatní provozní výnosy.

V souvislosti s předchozím odstavcem také uvedme, že naopak podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP lze výsledek hospodaření **snížit o hodnotu bezúplatného**

¹⁵⁹ V případě porušení podmínky, že bezúplatný příjem nebude použit na vymezenou činnost či účel, bude tento bezúplatný příjem dodatečně zdaněn v roce porušení podmínky, tj. v režimu § 23 odst. 3 písm. a) bod 3 ZDP.

příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 14 ZDP, „*pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a hodnota bezúplatného příjmu není výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.*“

S problematikou bezúplatných plnění (darů) souvisí rovněž ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 7 ZDP, které pamatuje i na situace, kdy dojde k následnému **odvolání daru**, o němž nebylo účtováno v nákladech, a bezúplatný příjem nebyl osvobozen od daně. V těchto případech je možné o hodnotu bezúplatného plnění snížit ZD, a to ve zdaňovacím období, v němž k odvolání daru došlo. Jedná-li se o hmotný majetek, pak je možné u tohoto majetku snížit ZD, a to o hodnotu zůstatkové ceny nebo ceny zachycené v účetnictví.

Na závěr dodejme, že s bezúplatnými příjmy ve formě daru souvisí i **ustanovení § 29 odst. 1 ZDP**, podle kterého se o hodnotu bezúplatného příjmu ve formě účelového daru na pořízení *hmotného majetku* nebo *jeho technického zhodnocení* **snižuje vstupní cena tohoto hmotného majetku**, a to za předpokladu, že se hodnota bezúplatného plnění neúčtuje podle zvláštního právního předpisu ve prospěch výnosů (příjmů).

Pro nepeněžní bezúplatné plnění nabyté dědictvím, odkazem či darem platí, že **daňovým výdajem (nákladem) nejsou**:

- účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku odpisovaného pouze podle právních předpisů upravujících účetnictví, který byl nabyt bezúplatně, a tento bezúplatný příjem byl od daně z příjmů osvobozen nebo nebyl zahrnut do jejího předmětu; obdobně to platí pro zůstatkovou cenu v případě prodeje nebo likvidace tohoto majetku [§ 25 odst. 1 písm. zp) ZDP];
- hodnota majetku, který se neodpisuje podle zákona o daních z příjmů **ani** podle právních předpisů upravujících účetnictví a který byl nabyt bezúplatně, přičemž tento bezúplatný příjem byl od daně osvobozen nebo nebyl zahrnut do jejího předmětu [§ 25 odst. 1 písm. zq) ZDP] – toto samozřejmě neplatí pro hmotný majetek nabytý dědictvím nebo odkazem.

V návaznosti na zrušení zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí jsou nastavena i nová pravidla pro práci s **obvyklými cenami** (viz § 23 odst. 7 ZDP). Ta se týkají situací, kdy je cena mezi spřízněnými osobami sjednána v nulové výši (netýká se nízkoúročené půjčky a ani bezúročné půjčky, pokud je věřitelem daňový nerezident a z daňových rezidentů člen obchodní korporace nebo poplatník – FO).

PŘÍKLAD 96

Pan Jan, jediný společník obchodní korporace ABC, s. r. o., převedl v srpnu 2019 na základě darovací smlouvy do obchodního majetku této společnosti osobní automobil, jehož hodnota podle darovací smlouvy činí 250 000 Kč. Nabytí automobilu společnost zaúčtovala na MD 022/DAL 648, přičemž se jedná o zdanitelný bezúplatný příjem, který je součástí výsledku hospodaření, tj. ZD (v daňovém přiznání není třeba nic upravovat).

PŘÍKLAD 97

Obchodní korporace ABC, s. r. o., obdržela od svého obchodního partnera jako vánoční dárek v prosinci 2019 tři notebooky v celkové hodnotě 78 000 Kč. Tyto notebooky prozatím zaúčtovala na vrub účtu zásob skupiny 13 a ve prospěch ostatních výnosů skupiny 64. Jedná se tedy o bezúplatné plnění, které je předmětem daně z příjmů. Výsledek hospodaření není nutné upravovat.

8.5 Pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem – implementace směrnice ATAD do ZDP

Daňové plánování, přestože je považováno od nepaměti za legitimní nástroj, v mnohých ohledech balancuje mezi vyhýbáním se daňové povinnosti a daňovým únikem. Vyhýbání se dani totiž představuje velmi pečlivé studování daňových zákonů a norem jedné či více jurisdikcí s cílem najít takovou destinaci, která by poplatníkovi přinesla z hlediska nastavených právních norem maximální snížení daňové povinnosti. Naproti tomu daňový únik obvykle zahrnuje nelegální snižování daně. Ve své podstatě jde o porušování zákona. Hranice mezi oběma formami snižování daňové povinnosti však bývá velmi tenká. V praxi mohou být také oba dva aspekty minimalizace daní kombinovány. Poplatníci se tak rozhodují, k jakému typu daňové optimalizace se vzhledem k dosaženým nákladům a ziskům přikloní. Mnohdy také riskují, neboť změna daňových zákonů, která by mohla legitimní daňové plánování zhatit, není vyloučena, stejně tak jako odlišná interpretace daňových ustanovení správců daně a daňových poplatníků.

Daňové plánování je však stále sofistikovanější a složitost přeshraničních transakcí roste. V poslední době je tak daňovému plánování přilepována nálepka „agresivní daňové plánování“, které se vyznačuje využíváním drobných technických detailů jednoho či více daňových systémů za účelem snížení daňové povinnosti. Jako takové může agresivní daňové plánování nabývat mnoha podob. Primárně se zaměřuje na vyhýbání se placení daní, vytváření umělých struktur a vztahů, jejichž účelem je snížení daňové zátěže či získání jiné daňové výhody. Jde o operace, které mají právní základ, ale mohou překračovat jeho zákonodárný rámec.

Typickým současným efektem jsou hybridní ujednání mezi společnostmi, které na základě nich mohou uplatňovat tzv. dvojí odpočty. To znamená, že odpočet určitých položek vztahujících se ke stejným smluvním povinnostem je nárokován pro účely daně z příjmů ve dvou či více různých zemích. Může se jednat např. o ztrátu, která může být odečtena od základu daně jak ve státě zdroje, tak ve státě, ve kterém je společnost usazena. Dále se může jednat o případy, kdy naopak dochází k odpočtu úroků v jedné zemi, avšak nikoliv k odpovídajícímu zahrnutí do zdanitelného příjmu v druhé zemi, tzn. je zde dvojí nezdanění. Příkladem může být i situace,

kdy příjem není zdaněn ve státě zdroje, ani ve státě, ve kterém je společnost usazena, neboť je zde osvobozen. Další alternativou jsou generátory zahraničních daňových zápočtů, které by jinak nebyly možné.

Důsledkem agresivního daňového plánování je pak krácení daňových výnosů a vyhýbání se dani. Proto EU řešila, jakým způsobem se proti agresivnímu daňovému plánování bránit, aby jednotlivé členské státy mohly lépe chránit své vnitrostátní daňové základy před jejich narušováním prostřednictvím agresivního daňového plánování.

Na základě Směrnice Rady EU č. 2016/1164 ze dne 12. 6. 2016 byla v rámci EU nastolena pravidla proti vyhýbání se daňové povinnosti, jež byly a nadále jsou jednotlivé členské státy povinny do svých daňových zákonů v určitém období implementovat. Jde o tzv. směrnici ATAD (Anti-tax avoidance directive), jež stanovuje konkrétní opatření zaměřená proti agresivním daňovým praktikám, která by měla v oblasti mezinárodního zdanění zajistit, aby byly daně placeny tam, kde vznikají zisky a hodnota. Jelikož je Česká republika členem EU, byla implementace těchto opatření do ZDP a DŘ realizována následovně:

- **pravidlo pro omezení odpočitatelnosti úroků** – implementováno do ustanovení § 23e a § 23f ZDP, účinné od 1. 4. 2019,
- **zdanění při odchodu** – implementováno do ustanovení § 23g a § 38zg ZDP, účinné od 1. 1. 2020,
- **obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu** – implementováno do ustanovení § 8 odst. 4 DŘ, účinné od 1. 4. 2019,
- **pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti** – implementováno do ustanovení § 38fa ZDP, účinné od 1. 4. 2019,
- **hybridní nesoulady** - implementováno do ustanovení § 23h ZDP, účinné od 1. 1. 2020.

Je třeba dodat, že podle přechodných ustanovení novely zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, části první čl. II bodu 1 se pro daňové povinnosti u daně z příjmů za zdaňovací období započatá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. přede dnem nabytí účinnosti 1. 4. 2019, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související použije ZDP ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. přede dnem 1. 4. 2019.

Jednotlivá pravidla by měla tedy zamezit přesouvání zisků a zdanění do zemí s nižším daňovým zatížením. Je však třeba poznamenat, že i přes snahu zákonodárců omezit vyhýbání se dani ve státě vzniku zisku a hodnoty, mají i výše nastolená pravidla své výhody a nevýhody, proto jsou v ZDP zastoupena v takové míře, tj. aby postihla co největší okruh oblastí vyhýbání se daňové povinnosti.

Výhodou obecných pravidel například je, že mají široký rozsah a že hrají významnou roli proti boji s daňovými úniky jak na národním, tak na mezinárodním poli. Je možné je vztáhnout na všechny typy subjektů, aniž by mezi nimi byl jakýkoliv kapitálový či jiný spojený vztah. Jejich hlavním cílem je preventivně bojovat proti daňovým únikům a detekovat fiktivní transakce, které by vedly k umělému