



Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta managementu v Jindřichově Hradci

Bakalářská práce

Bohuslav Bubník

2008

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta managementu

Jindřichův Hradec

Bakalářská práce

Bohuslav Bubník

2008



Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta managementu v Jindřichově Hradci

Katedra managementu podnikatelské sféry

**Daňové dopady zákona o stabilizaci veřejných
rozpočtů v roce 2008 vzhledem k roku 2007 v oblasti
daně z příjmů právnických osob**

Vypracoval:

Bohuslav Bubník

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jiří Dvořák

Praha, leden 2008

Prohlášení

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma

» **Daňové dopady zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů v roce 2008 vzhledem k roku
2007 v oblasti daně z příjmů právnických osob** «

jsem vypracoval samostatně.

Použitou literaturu a podkladové materiály
uvádím v přiloženém seznamu literatury.

Praha, leden 2008

podpis studenta

Anotace

Daňové dopady zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů v roce 2008 vzhledem k roku 2007 v oblasti daně z příjmů právnických osob

Bakalářská práce se zabývá dopady zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů v roce 2008 vzhledem k právnímu stavu účinném v roce 2007 v oblasti daně z příjmů právnických osob a související problematiky.

Cílem bakalářské práce je posouzení daňového a administrativního zatížení právnických osob vlivem legislativních změn daně z příjmů právnických osob.

leden 2008

Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat za odbornou pomoc při zpracování své bakalářské práce,

za připomínky a rady vedoucímu bakalářské práce

Ing. Jiřímu Dvořákovi,

z Vysoké školy ekonomické v Praze,

Fakulty managementu v Jindřichově Hradci.

Obsah

Úvod	1
1 Změny v dani z příjmů právnických osob	4
1.1 Snižování sazby daně z příjmů právnických osob	4
1.2 Zpřísnění daňové uznatelnosti úroků z půjček a úvěrů tj. nízké kapitalizace.....	4
1.2.1 Souběžné uplatňování tří znění nízké kapitalizace od r. 2008.....	5
1.2.1.1 Stará úprava nízké kapitalizace obecně účinná do 31. 12. 2003	5
1.2.1.2 Úprava 04 až 07 nízké kapitalizace obecně účinná od roku 2004 do roku 2007.....	6
1.2.1.3 Úprava 2008 nízké kapitalizace obecně účinná od 1. 1. 2008.....	8
1.2.1.4 Bezúročné a kapitalizované úvěry a půjčky.....	11
1.3 Prodloužení doby daňového odpisování osobních automobilů.....	11
1.4 Změny ve finančním leasingu	12
1.5 Osvobození příjmů z dividend ze třetích zemí.....	13
1.6 Osvobození příjmů z převodu (prodeje) podílů.....	14
1.7 Obvyklou výší úroků z půjček již nebude 140 % diskontního úroku ČNB.....	14
1.8 „Dodaňování“ neuhrazených závazků 36 měsíců po splatnosti	15
1.9 Zrušení osvobození úroků z hypotéčních listů emitovaných po 1. 1. 2008.....	16
1.10 Náklady na likvidaci zásob, materiálu a zboží by měly být daňově uznatelné.....	16
1.11 Rozšíření daňové uznatelnosti svozu, pojištění a ubytování zaměstnanců.....	16
1.12 Daňově neuznatelné nápoje a další vedlejší personální náklady.....	17
1.13 Závazné posouzení.....	17
1.14 Změny v zákoně o rezervách.....	18
2 Propočet daňové povinnosti modelové společnosti dle znění ZDP v roce 2007 a 2008.....	19
2.1 Základní parametry modelové společnosti.....	20
2.2 Srovnání DPPO dle znění ZDP v letech 2007 a 2008.....	23
2.2.1 Výpočet daňově neuznatelných nákladů (řádek 40 přiznání k DPPO).....	24

2.2.1.1	Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v roce 2007.....	25
2.2.1.2	Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v roce 2008.....	25
2.2.2	Výpočet daňových odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (řádek 150 přiznání k DPPO).....	27
2.2.3	Výpočet uplatnitelné výše darů do limitu (řádek 260 přiznání k DPPO).....	28
2.2.4	Výpočet uplatnitelné výše slevy na dani dle § 35 (řádek 300 přiznání k DPPO).....	29
3	Závěr.....	30
4	Literatura.....	33
5	Seznam tabulek.....	34

Úvod

Ve své bakalářské práci se budu zabývat dopady zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále také „ZSVR“) v roce 2008 vzhledem k právnímu stavu účinnému v roce 2007 v oblasti daně z příjmů právnických osob (dále také „DPPO“) a přímo související problematiky. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také „ZDP“) je jeden z nejčastěji novelizovaných daňových zákonů v české legislativě. Z toho důvodu je neustále třeba sledovat faktické dopady zmíněných legislativních změn, jež mají na podniky nezdědka výrazné dopady z pohledu manažerského řízení.

Hlavním cílem této bakalářské práce je posoudit dopady ZSVR na daňové zatížení právnických osob – tuzemských daňových rezidentů (limitovaný rozsah této práce neumožňuje zabývat se odlišnou problematikou českých daňových nerezidentů ve smyslu § 17 odst. 4 ZDP) v oblasti DPPO). Případně může být posuzována i další problematika ovlivňující základ DPPO (např. náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, změna zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, atd.).

Citace z Programového prohlášení současné vlády, jakožto předkladatele návrhu ZSVR:

„Daňová soustava v České republice je složitá a nepřehledná. Proto je vláda připravena k realizaci hluboké daňové reformy, která nikomu nezvýší daňovou zátěž, naopak ji sníží všem daňovým poplatníkům, nikoliv pouze vybraným skupinám.“

Dle důvodové zprávy k vládnímu návrhu ZSVR (zveřejněné na http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/ref_verej_financ_dan_ref.html) je hlavním a defacto také jediným cílem ZSVR konkretizace výstupů z Programového prohlášení vlády (zveřejněného na <http://www.vlada.cz/scripts/detail.php?id=20840>). Ve světle výše uvedené citace z programového prohlášení vlády, která do poslanecké sněmovny předložila návrh ZSVR, **stanovuji základní logickou hypotézu** této práce, kterou se pokusím potvrdit či vyvrátit: **„V oblasti DPPO dochází ke snížení daňové zátěže poplatníků vlivem ZSVR účinného od 1. ledna 2008.“**

Vedlejším cílem této práce je posouzení administrativní zátěže daňových subjektů v oblasti DPPO v letech 2007 a 2008 s ohledem na nabytí účinnosti ZSVR.

Citace z Programového prohlášení současné vlády, jakožto předkladatele návrhu ZSVR:

„Vláda považuje snižování byrokratické administrativní zátěže, podporu podnikání, snížení daňové kvóty a zavedení transparentního systému správy a výběru daní za klíčové kroky vedoucí z dlouhodobého hlediska ke zvyšování hospodářského růstu, zvyšování daňového výnosu a ke snižování nezaměstnanosti.“

Citace z důvodové zprávy k návrhu ZSVR:

K zajištění požadavku daňově neutrálního snížení sazby daně z příjmů právnických osob byla provedena analýza všech osvobození příjmů od daně, odčitatelných položek a slev na dani. Z prověření celkem 42 položek vyplynulo, že u 39 položek jsou nastavené režimy věcně odůvodněné, resp. že v sedmi případech by jejich zrušení bylo v příkrém rozporu s jinými prioritami vlády nebo by nepřineslo očekávaný efekt. To se týká zejména slev na dani při zaměstnávání občanů se zdravotním postižením, jejichž zrušení by vyvolalo oprávněnou potřebu zvýšení prostředků kapitoly Ministerstva práce a soc. věcí. **Zbývající 3 položky nejsou sice rozpočtově významné, jejich zrušení však naplňuje požadavek systémového řešení sledující mimo jiné zjednodušení právní úpravy.** To se týká obtížně spravovatelného osvobození úrokových příjmů u hypotečních zástavních listů, případně neodůvodněného osvobození příjmů odborových organizací.

Domnívám se, že z výše uvedených citací zřetelně vyplývá, že jedním ze základních cílů ZSVR bylo zajistit zjednodušení právní úpravy daňových zákonů, posílení právní jistoty poplatníků a snížení administrativní zátěže, jak na straně státní správy, tak na straně daňových subjektů. **Další hypotézou této práce tedy je tvrzení: „Vlivem ZSVR v roce 2008 dochází ke snížení administrativní zátěže daňových subjektů (právnických osob) ve srovnání s rokem 2007 v souvislosti s DPPO.“**

Poslední třetí hypotézu stanovuji s ohledem na veškeré výše uvedené skutečnosti za účelem doplnění celkového hodnotícího prvku do této práce: **„Vlivem ZSVR od roku 2008 dochází**

v oblasti DPPO k celkové pozitivní ekonomické stimulaci firem, zejména k dalšímu rozvoji firem, posílení investiční činnosti, vytváření nových pracovních míst, atd.“

Všechny výše uvedené problematiky, na něž je zaměřena tato práce, budu rozpracovávat a posuzovat pouze z podnikového (manažerského) hlediska. Není cílem této práce hodnotit ani komentovat fiskální dopady ZSVR na státní rozpočet.

Aby mohly být cíle práce naplněny, použiji zejména níže uvedené metody, které mi pomohou dojít ke kýženým závěrům a hodnocením.

Mezi metody používané v této práci budou patřit metoda empirická – pozorování, srovnávání, analýza a syntéza a indukce. Část potřebných informací jsem získal prostřednictvím konzultací s daňovým poradcem a pracovníky MFČR. V praktických částech této práce budu používat zejména metody modelování s využitím různých matematických metod, tzn. že na modelovou společnost (jejíž charakteristika je založena na několikaletých poznatcích a zkušenostech z praxe) bude postupně aplikováno znění ZDP účinné v roce 2007 a 2008 (tedy znění ZDP před tzv. „daňovou reformou“ a po ní). Výsledky získané prostřednictvím matematických metod budou následně porovnány a budou z nich vyvozeny závěry. V této práci budu vycházet vždy z legislativního znění účinného v době, ke které se daná problematika vztahuje. Dále budu vycházet z různých doplňujících zdrojů, jako jsou např. pokyny a sdělení MFČR a právní výklady autorů odborných publikací, mně známých v době zpracování této práce. Praxe ukazuje, že výklady k ustanovením mimo jiné ZDP se často mění.

1 Změny v dani z příjmů právnických osob

1.1 *Snižování sazby daně z příjmů právnických osob*

Sazba DPPO dle § 21 odst. 1 ZDP v roce 2007 činí **24 % ze základu daně** sníženého o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 a 8 ZDP, který se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů (dále také „upravený základ daně“). **Dle znění ZDP účinného do 31. prosince 2007 se v případě změny sazby DPPO pro stanovení daně použije ta sazba daně, která je účinná k poslednímu dni zdaňovacího období** nebo období, za něž je daňové přiznání podáváno (viz § 21 odst. 6 ZDP).

S účinností od 1. ledna 2008 se výše uvedená sazba DPPO sníží z 24 % na 21 % z Upraveného základu daně (sazba daně by se v roce 2009 měla snížit na 20 % a v roce 2010 se pravděpodobně sníží na 19 %). V souvislosti s postupným snižováním sazby daně zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále také „ZSVR“) změnou § 21 odst. 6 ZDP **od roku 2008 váže uplatnění sazby daně na počátek zdaňovacího období** na rozdíl od znění účinném v roce 2007, které jak je výše uvedeno vychází ze sazby daně platné k poslednímu dni zdaňovacího období. Pro daňové poplatníky uplatňující hospodářský rok tato změna představuje znevýhodnění oproti režimu platném do konce roku 2007. Z tohoto důvodu již nebude možné dosáhnout pozitivního daňového efektu změnou zdaňovacího období z kalendářního na hospodářský rok.

1.2 *Zpřísnění daňové uznatelnosti úroků z půjček a úvěrů tj. nízké kapitalizace*

S účinností od roku 2008 dochází vlivem ZSVR k výraznému zpřísnění pravidel pro daňovou uznatelnost úroků z úvěrů a půjček včetně nákladů na zajištění, zpracování úvěrů, poplatků za záruky (dále také „nízká kapitalizace“), **kteřé se nově budou uplatňovat i v případě poskytnutí úvěru a půjček od nespojených osob**. Jedná se zřejmě o nejvýraznější

změnu v ZDP, jež může pro některé daňové subjekty představovat relativně vysoká daňová rizika. Z tohoto důvodu je problematice nízké kapitalizace věnován velký podíl této práce.

1.2.1 Souběžné uplatňování tří znění nízké kapitalizace od r. 2008

Úprava § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění novelizovaném ZSVR je třetí **úpravou nízké kapitalizace, která se od 1. ledna 2008 souběžně aplikuje.**

Ze znění jednotlivých přechodných ustanovení plyne, že od 1.1.2008 **se souběžně aplikuje úprava** výše uvedeného ustanovení ohledně nízké kapitalizace **obecně účinná do 31. 12. 2003 (dále také „Stará úprava“), úprava obecně účinná od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2007 (dále také „Úprava 04 až 07“) i úprava obecně účinná od 1. 1. 2008 (dále také „Úprava 2008“).**

Dle přechodného ustanovení Čl. II odst. 14 ZSVR se na veškeré úroky, bez ohledu na dobu uzavření smluv o půjčce nebo úvěru ze kterých plynou, bude aplikovat režim Úprava 2008 až od roku 2010.

1.2.1.1 *Stará úprava nízké kapitalizace obecně účinná do 31. 12. 2003*

Tato úprava se vztahuje na úroky ze smluv o půjčce a o úvěru uzavřených před 1. lednem 2004. Do testu daňové znatelnosti úroků dle této úpravy nevstupují úroky z půjček a úvěrů poskytnutých mezi sesterskými společnostmi.

Úprava 04 až 07 ani Úprava 2008 se úroků z těchto smluv netýká, i v roce 2008 se na ně aplikuje výhradně Stará úprava. Ledaže by byl ke smlouvě o úvěru či půjčce uzavřen dodatek, který by měnil výši poskytované půjčky nebo úvěru anebo výši hrazených úroků. V takovém případě by se na tyto úroky, plynoucí z dodatku, vztahovala Úprava 2008 již v roce 2008 (viz přechodné ustanovení Čl. II odst. 13 ZSVR).

1.2.1.2 Úprava 04 až 07 nízké kapitalizace obecně účinná od roku 2004 do roku 2007

Tato úprava se aplikuje na úroky ze smluv o půjčce a o úvěru uzavřených v období od 1. ledna 2004 do 31. prosince 2007. Do testu daňové znatelnosti úroků v tomto režimu vstupují úroky z půjček a úvěrů poskytnutých mezi sesterskými společnostmi.

V roce 2008 (a v roce 2009) nedojde k žádné změně režimu. Na tyto úroky se bude stále aplikovat Úprava 04 až 07. To neplatí v případě, že by byl ke smlouvě o úvěru nebo půjčce uzavřen dodatek, který by měnil výši poskytované půjčky nebo úvěru anebo výši hrazených úroků. V takovém případě by se na tyto úroky, plynoucí z dodatku, vztahovala Úprava 2008 již v roce 2008 (viz přechodné ustanovení Čl. II odst. 13 ZSVR).

Způsob výpočtu nízké kapitalizace dle Úpravy 04 až 07

Pokyn Ministerstva financí České republiky D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn D-300“) uvádí k ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP:

Výše úroků neuznávaných jako daňový výdaj podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se stanoví jako rozdíl mezi úroky a výší úroků vypočtenou jako součin úroků z úvěrů a půjček a koeficientu K vypočteného podle následujícího odstavce, je-li tento koeficient nižší než jedna.

Pro účely předchozího odstavce se částka úroků z úvěrů a půjček, kterou nelze za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání uznat za daňový výdaj, stanoví podle podílu úvěrů a půjček na vlastním kapitálu poskytnutých tuzemskými a zahraničními subjekty, které jsou spojenými osobami, např. takto:

$$K = \frac{n * SVK}{PDSUP}$$

kde

K = koeficient pro stanovení částky úroků uznávaných jako daňový výdaj,

$n = 6$, kdy poskytovatel úvěru i půjčky je spojenou osobou a současně příjemce těchto úvěrů či půjček je bankovní nebo pojišťovací společností,

SVK = stav vlastního kapitálu k prvnímu dni příslušného zdaňovacího období nebo ke dni vzniku poplatníka a nebo ke dni vstupu do likvidace, pokud nedojde v průběhu zdaňovacího období, popřípadě jeho části ke změně vlastního kapitálu; přitom ke změně vlastního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období, popřípadě jeho části v důsledku vykázaného výsledku hospodaření za příslušné zdaňovací období nebo jeho část se nepřihlíží. Dojde-li v průběhu zdaňovacího období nebo jeho části ke změně stavu vlastního kapitálu je rozhodný průměrný stav vlastního kapitálu ve zdaňovacím období nebo jeho části vypočtený jako aritmetický průměr stavů vlastního kapitálu k prvnímu dni ve zdaňovacím období, popřípadě jeho části a stavů, kdy ke změnám vlastního kapitálu došlo. I v tomto případě se nepřihlíží ke změně vlastního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období, popřípadě jeho části v důsledku vykázaného výsledku hospodaření za příslušné zdaňovací období nebo jeho část; přitom pro potřeby stanovení tohoto koeficientu se vlastním kapitálem rozumí vlastní kapitál společnosti vedený v účetnictví v daném zdaňovacím období u podnikatelských subjektů účtujících podle účetních předpisů pro podnikatele.

PDSUP = průměr denních stavů úvěrů a půjček ve zdaňovacím období, popřípadě jeho části. Za rozhodný den, kdy dochází ke změně denního stavu úvěrů a půjček, se považuje den následující po dni úhrady splátky úvěru a půjčky. U úvěrů a půjček v cizí měně se kurs při výpočtu průměrného denního stavu stanoví stejným způsobem jakým se v souladu s účetními předpisy oceňují závazky v cizí měně. Koeficient se vypočítává s přesností na dvě platná desetinná místa podle § 46a zákona č. 337/1992 Sb. , o správě daní a poplatků (dále také „ZSDP“), ve znění pozdějších předpisů.

Při vykázaní záporného vlastního kapitálu jsou veškeré úroky z přijatých úvěrů a půjček podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP daňově neuznaným výdajem.

1.2.1.3 *Úprava 2008 nízké kapitalizace obecně účinná od 1. 1. 2008*

Tato úprava se vztahuje k finančním nákladům ze smluv o půjčce a o úvěru uzavřených po 31. prosinci 2007. Finančními náklady v rámci tohoto daňového režimu pro účely ZDP se rozumí zejména úroky z úvěrů a půjček a související náklady včetně nákladů na zajištění, zpracování úvěrů, poplatků za záruky. Oproti předešlým úpravám to znamená faktické rozšíření okruhu nákladů podléhajících omezení pramenících z nízké kapitalizace.

Základní charakteristika pravidel nízké kapitalizace dle Úpravy 2008:

- **Maximální výše daňově uznatelných finančních nákladů z úvěrů a půjček**

Maximální limit výše daňově uznatelných finančních nákladů z úvěrů a půjček je stanoven ve výši jednotné úrokové míry zvýšené o 4 procentní body z průměrného stavu čerpaných úvěrů a půjček. Jednotnou úrokovou mírou se rozumí průměr z referenční hodnoty úrokových sazeb na trhu mezibankovních depozit pro splatnost 12 měsíců k poslednímu dni každého měsíce zdaňovacího období, za které se podává daňové přiznání (viz § 25 odst. 1 písm. w) bod 1. ZDP 2008)

- **Daňová neuznatelnost úroků z podřízených úvěrů a půjček**

Daňově neuznatelné jsou finanční náklady z úvěrů a půjček, které jsou podřízeny ostatním závazkům poplatníka (viz § 25 odst. 1 písm. w) bod 2. ZDP 2008).

- **Daňová neuznatelnost úroků vázaných na výsledek hospodaření**

Daňově neuznatelné jsou i finanční náklady z úvěrů a půjček, jejichž výše či splatnost je odvozována od výsledku hospodaření poplatníka (viz § 25 odst. 1 písm. w) bod 3. ZDP 2008).

- **Poměr mezi vlastním kapitálem a veškerými úvěry a půjčkami**

Maximální poměr, podle kterého se posuzuje daňová uznatelnost finančních nákladů z těchto úvěrů a půjček, mezi celkovou výší úvěrů a půjček (bez ohledu na skutečnost jsou-li poskytnuty osobou spojenou či nespojenou) a vlastním kapitálem činí 6:1 (viz § 25 odst. 1 písm. w) bod 4. ZDP 2008).

- **Poměr mezi vlastním kapitálem a úvěry a půjčkami od spojených osob**

U spojených osob činí maximální poměr, podle kterého se posuzuje daňová uznatelnost finančních nákladů z těchto úvěrů a půjček, mezi výší úvěrů a půjček a vlastním kapitálemna 2:1 (namísto dřívějšího maximálního poměru 4:1) nejedná-li se o bankovní subjekt (viz § 25 odst. 1 písm. w) bod 5. ZDP 2008).

- **Způsob stanovení daňové neuznatelnosti finančních nákladů**

Za daňově neuznatelné náklady se považuje poměrná část finančních nákladů vztahujících se k úvěrům a půjčkám, jež splní alespoň jednu z výše uvedených podmínek. Přičemž každá z podmínek se posuzuje samostatně.

- **Nízká kapitalizace se nevztahuje na finanční náklady z úvěrů a půjček od nespojených osob do výše 1 000 000 CZK**

Finanční náklady z úvěrů a půjček ve výši „prvního“ 1 000 000 CZK od nespojených osob nemohou být daňově neuznatelné na základě § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, a to i pokud celkové finanční náklady od nespojených osob přesáhnou 1 000 000 CZK nebo má dlužník úvěry a půjčky i od spojených osob.

Způsob výpočtu nízké kapitalizace dle Úpravy 2008

Aplikace nových pravidel nízké kapitalizace od 1. ledna 2008 a různé výklady novelizovaného § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, jež lze gramaticky vyložit různými způsoby, vedou k výrazně různým závěrům a výsledkům matematických výpočtů.

Některé nejasnosti ohledně způsobu výpočtu nízké kapitalizace upravuje Sdělení Ministerstva financí k aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. a zákona č. 296/2007 Sb. (dále jen „Sdělení MFČR“). Navzdory skutečnosti, že sdělení či pokyny Ministerstva financí České republiky (dále také „MFČR“) nejsou pro poplatníky právně závazné, často jsou i v přímém rozporu s dikcí zákona, domnívám se, že postupovat při výpočtu nízké kapitalizace dle tohoto Sdělení MFČR je v současné době (v době tvorby této práce) nejvhodnějším postupem vedoucím

k minimalizaci daňových rizik. Je možné předpokládat, že správci daně při případných daňových kontrolách budou postupovat v souladu s výše zmíněným Sdělením MFČR.

Ve Sdělení MFČR doporučuje Ministerstvo financí při výpočtu daňově neuznatelných finančních nákladů dodržet následující postup:

Algoritmus pro výpočet neuznatelných finančních nákladů – pravidlo „2008“:

Výše neuznatelných finančních nákladů podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. a zákona č. 296/2007 Sb. se stanoví např. takto:

1) Nejprve se vypočítají poměry :

$$\frac{2 * SVK}{Y} < 1 \qquad \frac{6 * SVK}{Z} < 1 \qquad \frac{RS + 4}{PÚM} < 1$$

2) Pokud jsou poměry menší než 1, je nutné vypočítat koeficienty K1, K2, K3:

$$K1 = 1 - \frac{2 * SVK}{Y} \qquad K2 = 1 - \frac{6 * SVK}{Z} \qquad K3 = 1 - \frac{RS + 4}{PÚM}$$

Neuznatelné úroky = v + t + (největší z K1, K2, K3 x u) + (větší z K2, K3 x s),

kde

SKV = stav vlastního kapitálu

Y = průměr denních stavů úvěrů a půjček ve zdaňovacím období od spojených osob

Z = průměr denních stavů všech úvěrů a půjček ve zdaňovacím období

RS = průměr z referenční hodnoty úrokových sazeb na trhu mezibankovních depozit pro splatnost 12 měsíců relevantním pro měnu, v níž je vyjádřen úvěr nebo půjčka (PRIBOR, LIBOR), k poslednímu dni každého měsíce zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání;

PÚM = průměrná úroková míra

v = finanční náklady vylučované ze 100% podle § 25 odst. 1 písm. w) bod 2. a 3. z úvěrů a

půjček od spojených osob

t = finanční náklady vylučované ze 100% podle § 25 odst. 1 písm. w) bod 2. a 3. z úvěrů a

půjček od nespojených osob

u = ostatní finanční náklady z úvěrů a půjček od spojených osob (celkové finanční náklady z úvěrů a půjček od spojených osob po odečtení finančních nákladů ve výši „v“)

s = ostatní finanční náklady z úvěrů a půjček od nespojených osob (celkové finanční náklady z úvěrů a půjček od nespojených osob po odečtení finančních nákladů ve výši „t“)

Metoda výpočtu průměrného stavu úvěrů, půjček a vlastního kapitálu

Způsob výpočtu průměrného stavu vlastního kapitálu, úvěrů a půjček není v ZDP z matematického hlediska jednoznačně vymezen. Existuje např. průměr aritmetický prostý či aritmetický vážený. Vypočtené výsledky se v závislosti na použité matematické metodě mohou výrazně lišit.

V dosavadní praxi se zpravidla postupuje tak, že se poplatník může rozhodnout, zda pro výpočet průměrného stavu vlastního kapitálu i úvěrů a půjček použije aritmetický průměr vážený časem trvání daného stavu nebo aritmetický průměr vážený číslem jedna.

1.2.1.4 *Bezúročné a kapitalizované úvěry a půjčky*

Úvěry a půjčky poskytnuté prokazatelně bezúročně a úvěry a půjčky (nebo jejich část), z nichž jsou finanční náklady součástí vstupní ceny majetku, **se nezahrnují do úvěrů a půjček pro účely celého ustanovení ZDP ohledně nízké kapitalizace.**

1.3 *Prodloužení doby daňového odpisování osobních automobilů*

Novela ZDP účinná v roce 2008 (dále také „Novela“) **prodlužuje dobu daňového odpisování osobních automobilů a nákladních automobilů kategorie N1 na 5 let** (z původních 4 let dle legislativy platné v roce 2007), tzn. měly by být odpisovány ve 2. odpisové skupině (viz § 30 odst. 1 ZDP). Tato změna se týká i odpisů automobilů pořízených

před 1. 1. 2008 a odepisovaných po nabytí účinnosti novely. Tato změna fakticky způsobuje, že v roce 2008 mohou daňové subjekty do svých daňově uznatelných nákladů zahrnout nižší částku odpisů ve srovnání s rokem 2007.

Novela ruší hranici 1 500 000 Kč pro daňové odpisování vstupní ceny osobních automobilů dle § 29 odst. 10 ZDP ve znění pro rok 2007; to se nevztahuje na osobní automobily, které byly zaevidovány do majetku do konce zdaňovacího období započatého v roce 2007.

1.4 Změny ve finančním leasingu

Novela ZDP účinná od roku 2008 mění podmínky pro daňovou uznatelnost nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku (dále také „finanční leasing“) následujícím způsobem. **Prodlužuje se minimální doba nájmu movitých věcí u finančního leasingu, která je jednou ze zásadních podmínek pro daňově uznatelné uplatnění nákladů na nájemné**, na dobu odpovídající minimální době daňového odpisování dle dikce ustanovení § 24 odst. 4 písm. a) ZDP (konkrétně § 30 odst. 1 ZDP účinný pro rok 2008 v závislosti na příslušných odpisových skupinách stanoví minimální dobu odpisování na 3 roky, 5 let, 10 let, 20 let resp. na dobu 30 let u staveb). U staveb se zvyšuje minimální doba pronájmu z původních 8 let v roce 2007 na 30 let počínaje rokem 2008. V roce 2007 musí být minimální doba nájmu věci u finančního leasingu delší než 20 % stanovené doby daňového odpisování, nejméně však tři roky (tzn. 20 % z 3 let, 4 let, 5 let, 10 let či 20 let, nejméně však 3 roky, dle § 30 odst. 1 ZDP v roce 2007) .

Finanční výdaje (náklady) ve výši 1 % z úhrnu ročního nájemného budou nově od roku 2008 považovány za daňově neuznatelné. Toto ustanovení se nebude vztahovat na finanční výdaje, které v úhrnu za zdaňovací období nepřekročí 1 000 000 CZK.

Vypuštěním poslední části ustanovení § 24 odst. 4 ZDP od roku 2008 se **ruší limit ve výši 1 500 000 CZK pro daňovou uznatelnost nájemného při pronájmu osobních automobilů formou finančního leasingu.**

Dle přechodných ustanovení se na smlouvy o finančním leasingu uzavřené do konce roku 2007 pro účely stanovení minimální doby trvání finančního leasingu použijí ustanovení zákona účinná pro rok 2007, a proto může být výhodné uzavření leasingové smlouvy do konce roku 2007.

1.5 Osvobození příjmů z dividend ze třetích zemí

Osvobození příjmů z dividend se nově od roku 2008 rozšiřuje i na dividendy vyplácené subjekty ze třetích zemí (tj. nejenom ze členských států EU, jak je tomu do konce roku 2007), které jsou přijaty mateřskou společností se sídlem v ČR, která je skutečným vlastníkem dividendových příjmů, nebo stálou provozovnou společností sídlící v EU, která je umístěna na území České republiky. Tato změna je způsobena doplněním odst. 9 do § 19 ZDP, jež rozšiřuje účinnost osvobozujícího ustanovení § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP i na příjmy z dividend od mateřských společností, jež jsou rezidenty třetích států. Toto osvobození lze uplatnit pouze za předpokladu splnění všech níže uvedených základních podmínek:

1. Třetí země, v níž sídlí subjekt vyplácející dividendy, má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Českou republikou.
2. Subjekt vyplácející dividendy má právní formu obdobnou české společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti nebo družstvu
3. Subjekt vyplácející dividendy je vůči příjemci dividend v obdobném vztahu jako dceřiná společnost vůči mateřské společnosti (tzn. především fakt, že existuje držba nejméně 10% podílu na základním kapitálu po dobu alespoň 1 roku v souladu s ustanoveními § 19 odst. 3 písm. b) a c)).
4. Subjekt vyplácející dividendy podléhá dani obdobné české DPPO s nejméně 12% sazbou.

1.6 Osvobození příjmů z převodu (prodeje) podílů

Osvobozen od daně je nově od roku 2008 příjem z převodu podílů v dceřinné společnosti. Podmínky pro uplatnění osvobození jsou stejné jako pro osvobození dividend (viz kapitola 1.5), a při splnění příslušných podmínek se tedy uplatní, jak na převod podílu v české dceřinné společnosti či společnosti, která je daňovým rezidentem v jiném členském státu EU, tak i ve společnosti, která je daňovým rezidentem třetí země. Musí být přitom splněny všechny výše uvedené podmínky jako u osvobození dividend. Osvobození nebude možno uplatnit u podílů nabytých při koupi podniku nebo jeho části (viz poslední věta § 19 odst. 9 ZDP).

1.7 Obvyklou výší úroků z půjček již nebude 140 % diskontního úroku ČNB

Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) a b) ZDP (dále také „spojené osoby“) od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, může správce daně základ daně poplatníka upravit (zvýšit) o zjištěný rozdíl, uvádí § 23 odst. 7 ZDP.

ZSVR ze ZDP od roku 2008 vypouští stanovení obvyklé výše úroků u půjček ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky.

Nadále však platí, že výše uvedené ustanovení se nepoužije v případě, kdy sjednaná výše úroků u půjčky a úvěru mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nezávislými osobami, a věřitelem je daňový nerezident – fyzická či právnická osoba (ve smyslu § 2 odst. 3 ZDP a § 17 odst. 4 ZDP) nebo je věřitelem společník nebo člen družstva, který je daňovým rezidentem – fyzickou či právnickou osobu (ve smyslu § 2 odst. 2 ZDP a § 17 odst. 3 ZDP).

1.8 „Dodaňování“ neuhrazených závazků 36 měsíců po splatnosti

Nové znění § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP stanovuje povinnost zvýšit základ DPPO o hodnotu neuhrazených závazků zachycených v účetnictví dlužníka, jež jsou alespoň 36 měsíců po splatnosti. Zjednodušeně tuto novinku platnou od roku 2008 můžeme vyjádřit tak, že se jedná o přidaňování „daňových“ závazků alespoň 36 měsíců po splatnosti, tzn. těch závazků, které byly při vzniku uplatněny jako daňový náklad a tudíž došlo ke snížení základu DPPO.

Výše uvedená povinnost se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Dále se výše zmíněné ustanovení nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí.

Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem.

1.9 *Zrušení osvobození úroků z hypotečních listů emitovaných po 1. 1. 2008*

Nahrazením původního ustanovení § 19 odst. 1 písm. l) ZDP platného v roce 2007 ustanovením jiným, došlo s účinností od 1. ledna 2008 ke zrušení osvobození úrokových výnosů z hypotečních zástavních listů emitovaných po 1. lednu 2008. Skutečnost, že u příjmů z úrokových výnosů z hypotečních zástavních listů emitovaných do konce roku 2007 se použijí ustanovení ZDP ve znění účinném do dne nabytí účinnosti ZSVR (do 31. prosince 2007), upravuje přechodné ustanovení Čl. II odst. 4. ZSVR.

1.10 *Náklady na likvidaci zásob, materiálu a zboží by měly být daňově uznatelné*

Nově lze v roce 2008, na základě nového znění § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, na rozdíl od předešlého roku, považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů i náklady vzniklé při prokazatelně provedené likvidaci zásob (materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků). Likvidace léků, léčiv a potravinářských výrobků může být daňově uznatelná pouze, pokud doba použitelnosti těchto léků, léčiv či potravinářských výrobků prošla a nelze je dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu. Zákon uvádí, že k prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, a dále uvede pracovníky zodpovědné za provedení likvidace.

1.11 *Rozšíření daňové uznatelnosti svozu, pojištění a ubytování zaměstnanců*

ZSVR vypouští ze ZDP ve znění účinném pro rok 2008 speciální ustanovení upravující daňovou uznatelnost nákladů na penzijní připojištění (viz § 24 odst. 2 písm. zj) ZDP 2007), soukromé životní pojištění zaměstnanců (viz § 24 odst. 2 písm. zo) ZDP 2007),

svoz zaměstnanců do práce (viz § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP 2007; toto ustanovení bylo nahrazeno ustanovením ohledně likvidace zásob výše zmíněným v kapitole 1.10) a **přechodné ubytování** (viz § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP 2007). **Tyto náklady od roku 2008** podléhají obecnému režimu nákladů na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, a **mohou tedy být daňově uznatelné (bez stanovených limitů), vyplývá-li takový nárok zaměstnanec na tato plnění od zaměstnavatele z kolektivní smlouvy, pracovní či jiné smlouvy či vnitřního předpisu zaměstnavatele** (dle § 24 odst. 2. písm. j) bod 5.) ZDP 2008).

1.12 *Daňově neuznatelné nápoje a další vedlejší personální náklady*

Současně s rozšířením daňové uznatelnosti některých vedlejších personálních nákladů (viz kapitola 1.11) ZSVR **od roku 2008 výslovně stanovuje daňově neuznatelné náklady na nealkoholické nápoje** poskytnuté zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti (viz § 25 odst. 1 písm. zn) ZDP 2008), **náklady ve formě příspěvků poskytnutých zaměstnancům na kulturní pořady a sportovní akce** (viz § 25 odst. 1 písm. h) bod 1. ZDP 2008) a **možnosti používat rekreační, zdravotnická, vzdělávací a jiná zařízení** (viz § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP 2008).

1.13 *Závazné posouzení*

Novinkou účinnou od roku 2008 v ZDP je možnost daňových subjektů požádat správce daně o rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků (za úhradu správního poplatku ve výši 10 000 CZK) v níže uvedených případech:

- provedení technického zhodnocení majetku, tzn. **zda je zásah do majetku technickým zhodnocením** nebo nákladem daného zdaňovacího období (viz nově vložený § 33a ZDP 2008),

- uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj v souladu s § 34 odst. 4 a 6, tzn. zda se jedná o náklady vynaložené v daném zdaňovacím období při realizaci projektů výzkumu a vývoje (viz nově vložený § 34a ZDP 2008),
- rozdělení nákladů, které nelze přiřadit výhradně ke zdanitelným příjmům (viz nově vložený § 24a ZDP 2008).

1.14 Změny v zákoně o rezervách

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále také „zákon o rezervách“ či „ZoR“) doznal s účinností od roku 2008 vlivem ZSVR pro poplatníky změny restriktivní povahy.

Zpřísňují se podmínky tvorby daňově uznatelných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám (splatným po 31. prosinci 1994), které nejsou soudně vymáhány (tzn., že ohledně těchto pohledávek nebylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení dle zvláštního právního předpisu). Změnou znění § 8a odst. 1 ZoR **nově vznikne kategorie tzv. "pohledávek do 200 000 CZK"**. U těchto pohledávek je nadále i v roce 2008 ponechána možnost tvorby daňových opravných položek do výše 20 % neuhrazené pohledávky bez soudního vymáhání, uplynulo-li od konce lhůty splatnosti pohledávky více než 6 měsíců. Daňové opravné položky k částkám vyšším než 200 000 CZK lze nově tvořit jen v případě soudního vymáhání a v závislosti na tzv. „časovém testu“, tj. době, která uplynula od splatnosti pohledávky (dle nově vloženého § 8a odst. 3 ZoR).

Výše uvedená ustanovení ZoR se poprvé použijí pro tvorbu opravných položek, která započala po (včetně) 1. lednu 2008 (dle přechodného ustanovení Čl. VI odst. 2 ZSVR).

2 Propočet daňové povinnosti modelové společnosti dle znění ZDP v roce 2007 a 2008

Za účelem porovnání daňové zátěže právnických osob v letech 2007 a 2008, v této části bakalářské práce provedu propočet daňové povinnosti (DPPO) modelové společnosti dle legislativního znění ZDP a souvisejících právních předpisů v roce 2007 a 2008. Vzhledem ke skutečnosti, že je velmi složité, ne-li nemožné, v roce 2007 provést dynamické porovnání daňové zátěže v letech 2007 a 2008, volím statický pohled na zmíněnou situaci. Pro tuto variantu také hovoří fakt, že není cílem této práce zohledňovat vnější faktory ovlivňující společnosti (např. ekonomický růst, atd.), nýbrž zhodnotit pouze dopady legislativních změn ZDP na zdanění společností DPPO.

Z výše uvedených důvodů zvolím modelovou společnost (dále také „Společnost“), jejíž parametry nastavím dle osobně získaných několikaletých poznatků a zkušenostech z praxe. Aplikací znění ZDP v letech 2007 a 2008 na Společnost provedu propočet její daňové povinnosti v obou uvedených letech. **Výchozí parametry Společnosti z výše uvedených důvodů stanovuji pro posouzení daňové zátěže v obou letech stejné.** Výpočet daňové zátěže v roce 2008 tedy nebude představovat skutečné zdanění, jaké by u Společnosti nastalo v roce 2008, nýbrž zdanění modelu Společnosti v roce 2007 při aplikaci legislativního znění ZDP účinném v roce 2008 (dále také „Zdanění 2008, či „Daňová povinnost 2008“). V základních charakteristikách Společnosti uvedu pouze údaje nezbytně nutné pro stanovení rozdílu ve daňové zátěži Společnosti vlivem DPPO.

2.1 Základní parametry modelové společnosti

Společnost má výrobně-obchodní charakter a zaměstnává cca 80 zaměstnanců. Jedná se o dceřinnou společnost mateřské společnosti sídlící v jiném členském státě Evropské unie (mateřská společnost má 100% podíl na Společnosti). Společnost sídlí ve Středočeském kraji a byla založena v roce 1996. Právní forma Společnosti je společnost s ručením omezeným.

Základní charakteristika modelové společnosti (jsou uvedeny pouze informace relevantní pro srovnání různých daňových dopadů při aplikaci DPPO dle znění ZDP v letech 2007 a 2008):

Účetní výnosy za rok 2007 činí: 253 206 609 CZK

Účetní náklady za rok 2007 činí: 244 103 556 CZK

Daň z příjmů zaúčtovaná do nákladů účtové skupiny 59: 3 109 000 CZK

Daňově neuznatelné náklady celkem v roce 2007: 30 440 506 CZK

- z toho daňově neuznatelné náklady dle obou znění ZDP (v roce 2007 i 2008) činí 30 162 491 CZK
- z toho odpis zásob (prokazatelně zlikvidované zásoby materiálu; účtová skupina 54) činí 278 015 CZK

Daňově uznatelné náklady v roce 2007, neuznatelné v roce 2008:

- náklady na nealkoholické nápoje poskytnuté zaměstnancům na pracovišti činí 211 312 CZK

Částky o které lze snížit výsledek hospodaření v roce 2007 dle § 23 odst. 3 písm. c) ZDP činí 19 908 201 CZK.

Společnost po celý rok 2007 zaměstnává 2 zaměstnance se zdravotním postižením ve smyslu § 35 odst. 1 písm. a) ZDP (průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením ve smyslu § 35 odst. 1 písm. a) ZDP činí 2).

Dary dle na tělovýchovné a sportovní účely v roce 2007 dle § 20 odst. 8 ZDP činí 32 000 CZK

Opravné položky k pohledávkám:

Společnost v roce 2007 vytvořila zákonné opravné položky k pohledávkám ve výši 2 299 031 CZK v souladu se ZoR.

Z celkového objemu zákonných opravných položek k pohledávkám vytvořených v roce 2007 ve výši 2 299 031 CZK Společnost v roce 2007 vytvořila pouze jednu 20% opravnou položku k pohledávce za odběratelem v rozvahové hodnotě 231 553 CZK, jež je více než 6 měsíců po splatnosti a není ohledně této pohledávky vedeno žádné rozhodčí řízení, soudní řízení, správní řízení a dlužník není v konkursním a vyrovnacím řízení ani v likvidaci. Výše 20% opravné položky k výše uvedené pohledávce činí 46 310,60 CZK (důsledkem je fakt, že v roce 2008 bude navíc oproti roku 2007 daňově neuznatelné 46 310,60; účetní skupina 58)

Daňové a účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku:

Daňově uznatelné odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku Společnosti celkem za rok činí 19 902 230 CZK. Společnost daňově uplatňuje rovnoměrné odpisy. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku Společnosti v roce 2007 činí 11 422 369 CZK.

Z celkové výše daňově uznatelných odpisů 19 902 230 CZK činí daňové odpisy 7 kusů osobních automobilů, odpisovaných v roce 2007 v odpisové skupině 1a, částku 1 140 563 CZK (viz Tabulka 5).

Kladný rozdíl daňových zůstatkových cen (dále také „DZC“) a účetních zůstatkových cen (dále také „ÚZC“) vyřazeného majetku v roce 2007 činí 865 996 CZK.

Údaje pro propočet nízké kapitalizace:

Společnost má závazek vůči svoji mateřské společnosti v podobě úvěru v celkové výši 95 086 000 CZK. Výše úvěru se po dobu celého roku 2007 nezměnila (Společnost zaplatí část jistiny úvěru na základě dosaženého zisku v roce následujícím po roce 2007). Společnost nemá žádné jiné úvěry či půjčky ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) ZDP 2007 i ZDP 2008.

Stav vlastního kapitálu Společnosti po dobu celého roku 2007 činil 29 218 000 CZK. Společnost zaúčtovala do nákladů roku 2007 náklady na úroky z úvěru poskytnutého mateřskou společností v celkové výši 1 143 272 CZK.

2.2 Srovnání DPPO dle znění ZDP v letech 2007 a 2008

Tabulka 1: Srovnání DPPO dle znění ZDP v letech 2007 a 2008

Přehled DPPO 2007 a 2008			
Srovnání zdanění modelové společnosti s ručením omezeným v roce 2007 vs. 2008			
<i>Řádek přiznání k DPPO</i>	<i>Text</i>	<i>Rok 2007 (v CZK)</i>	<i>Rok 2008 (v CZK)</i>
	Výnosy (dle hlavní knihy k poslednímu dni zdaňovacího období)	253 206 609	253 206 609
	Náklady (dle hlavní knihy k poslednímu dni zdaňovacího období)	244 103 556	244 103 556
	Hospodářský výsledek účetní	9 103 053	9 103 053
	Daň z příjmů (náklad účtově skupiny 59)	3 109 000	3 109 000
10 ⁸⁾	Hospodářský výsledek před zdaněním	12 212 053	12 212 053
	<i>Připočitatelné položky</i>		
20 ⁸⁾	Částky neoprávněně zkracující příjmy	0	0
30 ⁸⁾	10% hmotného majetku při nedodržení podmínek	0	0
40	Neuznatelné náklady	30 440 506	30 865 990
50	Účetní odpisy jsou vyšší než daňové	0	0
61 ⁸⁾			
62 ⁸⁾			
70	Celkem připočitatelné položky	30 440 506	30 865 990
	<i>Odečitatelné položky</i>		
100	Příjmy, které nejsou předmětem daně	0	0
101	Některé příjmy neziskových společností	0	0
110 ⁸⁾	Příjmy osvobozené od daně (§ 19)	0	0
111 ⁸⁾	Částky, o které se snižuje HV (§ 23/3/b)	0	0
112 ⁸⁾	Částky, o které lze snížit HV (§ 23/3/c)	18 908 201	18 908 201
120	Příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou (§ 23/4/a)	0	0
130	Podíly na zisku plynoucí ze zahraničí (§ 23/4/b)	0	0
140 ⁸⁾	Příjmy podle § 23 odst. 4 písm. c, d, e, f	0	0
150	Daňové odpisy vyšší než účetní	8 479 861	8 226 624
160 ⁸⁾	Kladný rozdíl DZC a ÚZC vyřazeného majetku	865 996	865 996
161 ⁸⁾	Úprava (likvidace)	0	0
162 ⁸⁾		0	0
170	Celkem odečitatelné položky	28 254 058	28 000 821
200	Základ daně (daňová ztráta)	14 398 501	15 077 222
201	Část základu připadající na komplementáře	0	0
210 ⁸⁾	Úhrn vyňatých příjmů	0	0
230	Odečet daňové ztráty (§ 34/1)	0	0
240	Odečet 10% hmotného majetku (§ 34/3)	0	0
250	Základ daně snížený o položky uvedené na řádce 230 až 240	14 398 501	15 077 222

Pokračování tabulky ze strany 23			
<i>Řádek přiznání k DPPO</i>	<i>Text</i>	<i>Rok 2007 (v CZK)</i>	<i>Rok 2008 (v CZK)</i>
260	Dary do limitu (maximálně 5 % z řádku 250)	32 000	32 000
	Základ daně po úpravách	14 366 501	15 045 222
270	Základ daně (zaokrouhlený)	14 366 000	15 045 000
280	Daňová sazba	24%	21%
290	Daň	3 447 840	3 159 450
300	Slevy na dani (§ 35)	36 000	36 000
310	Daň po slevě	3 411 840	3 123 450
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na 310	0	0
330	Daň po zápočtu zaokrouhlená na Kč nahoru	3 411 840	3 123 450
331	Samostatný základ daně (podíly na zisku ze zahraničí) - 15 %	0	0
332	Sazba 15 % (§ 21/4)	15%	15%
333	Daň zaokrouhlená na Kč nahoru	0	0
334	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze uvedenou na 333	0	0
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu	0	0
340	Celková daňová povinnost	3 411 840	3 123 450
350	Sražená daň podle § 36/6	0	0
351	Sražená daň podle § 36/6 uplatněná k zápočtu	0	0
352	Sražená daň podle § 36/6 posuzovaná jako přeplatek	0	0
360	Poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení záloh	3 411 840	3 123 450

Zdroj: Vlastní výpočet daňové povinnosti.

Dle výpočtu je daňová povinnost Společnosti v roce 2008 o 288 390 CZK (o 8,45 %) nižší než v roce 2007.

2.2.1 Výpočet daňově neuznatelných nákladů (řádek 40 přiznání k DPPO)

Níže uvádím propočet jednotlivých položek daňově neuznatelných nákladů Společnosti dle legislativy v obou letech. Dále je uveden také propočet nízké kapitalizace v roce 2007, jehož výsledkem je zjištění, že veškeré náklady na úroky z úvěrů a půjček lze daňově uznat.

2.2.1.1 *Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v roce 2007*

Tabulka 2: Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v roce 2007 (rozpis řádku 40 příznání k DPPO)

Charakter daňově neuznatelných nákladů	Výše nákladu (v CZK)
Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v letech 2007 i 2008	30 162 491
Odpis prokazatelně zlikvidovaných zásob (daňově uznatelný náklad dle znění ZDP v roce 2008)	278 015
Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v roce 2007	30 440 506

Zdroj: Vlastní výpočet

2.2.1.1.1 *Daňově uznatelné úroky z úvěrů a půjček v roce 2007*

Výpočet nízké kapitalizace dle Úpravy 04 až 07 (viz kapitola 1.2.1.2)

$$K = \frac{4 * 29218000}{95086000} = 1,23$$

Z dikce ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP dle Úpravy 04 až 07 a Pokynu D-300 vyplývá, že je-li koeficient K alespoň 1, veškeré úroky z úvěrů a půjček lze daňově uznat do nákladů. Úroky z úvěrů a půjček Společnosti tedy v roce 2007 budou plně daňově uznatelné.

2.2.1.2 *Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v roce 2008*

Tabulka 3: Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v roce 2008 (rozpis řádku 40 příznání k DPPO)

Charakter daňově neuznatelných nákladů	Výše nákladu (v CZK)
Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v letech 2007 i 2008	30 162 491
Daňově neuznatelné náklady na nealkoholické nápoje poskytnuté zaměstnancům na pracovišti	211 312
20% daňová opravná položka k pohledávce v rozvahové hodnotě vyšší než 200 000 CZK	46 311
Daňově neuznatelné náklady na část úroků z úvěru od mateřské společnosti na základě ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP	445 876
Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v roce 2008	30 865 990

Zdroj: Vlastní výpočet

2.2.1.2.1 Daňově neuznatelná tvorba opravné položky k pohledávkám

Celkového objemu daňových opravných položek k pohledávkám vytvořeným v roce 2007 činí 2 299 031 CZK.

V celkovém objemu daňově uznatelné tvorby opravných položek k pohledávkám v roce 2007 ve výši 2 299 031 CZK je zahrnuta tvorba **20% opravné položky ve výši 46 310,60 CZK** k pohledávce v rozvahové hodnotě 231 553 CZK, jež **nelze dle legislativy účinné v roce 2008 uplatnit jako daňově uznatelný náklad**. Z tohoto důvodu zvyšují základ DPPO v roce 2008 uvedením částky 46 311 CZK na řádku 40 přiznání.

2.2.1.2.2 Daňově neuznatelné finanční náklady

Výpočet nízké kapitalizace dle Úpravy 2008

1) Výpočet poměrů dle Sdělení MFČR:

$$K1: \frac{2 * 29218000}{95086000} = 0,61 < 1$$

$$K2: \frac{6 * 29218000}{95086000} = 1,84 > 1$$

Výpočet pověru K3:

Tabulka 4: 12měsíční sazba PRIBOR v roce 2007

Datum	Sazba 12měsíční PRIBOR (v %)
31.1.2007	2,93
28.2.2007	2,81
31.3.2007	2,86
30.4.2007	3,04
31.5.2007	3,23
30.6.2007	3,52
31.7.2007	3,73
31.8.2007	3,80
30.9.2007	3,83
31.10.2007	3,84
30.11.2007	4,10
31.12.2007	4,23
Průměr 12měsíční sazby PRIBOR za rok 2007	3,49

Zdroj: Česká Národní Banka k 31. 12. 2007.

$$PÚM = \frac{1143272}{95086000} = 0,01202 = 1,20\%$$

$$K3: \frac{3,49 + 4}{1,2} = 6,24 > 1$$

2) K poměrům menším než 1 vypočtu koeficienty K1, K2, K3 dle Sdělení MFČR:

$$K1 = 1 - \frac{2 * 29218000}{95086000} = 0,39$$

Poměry K1 a K2 jsou vyšší než 1, tudíž nevypočítávám příslušné koeficienty.

3) Výpočet neuznatelných úroků dle níže uvedeného vzorce:

Neuznatelné úroky = v + t + (největší z K1, K2, K3 x u) + (větší z K2, K3 x s)

Neuznatelné úroky = 0 + 0 + (0,39 x 1 143 272) + 0 = **445 876 CZK**

2.2.2 Výpočet daňových odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (řádek 150 přiznání k DPPO)

Daňové odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku Společnosti jsou vyšší než účetní celkové odpisy dlouhodobého majetku o 8 479 861 CZK (19 902 230 - 11 422 369).

Níže uvádím propočet daňových odpisů osobních automobilů Společnosti dle znění ZDP v letech 2007 a 2008. Důvodem je skutečnost, že od roku 2008 došlo ke změně doby odpisování tohoto majetku a tudíž došlo k zařazení osobních automobilů do odpisové skupiny 2 (z původní odpisové skupiny 1a). Daňové odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku Společnosti se v letech 2007 a 2008 neliší. Daňové odpisy osobních automobilů v roce 2008 jsou o 253 237 CZK nižší než daňové odpisy v roce 2007 (1 140 563 – 887 326). Daňové odpisy veškerého dlouhodobého majetku Společnosti v roce 2007 činí 8 479 861 CZK. Daňové odpisy veškerého dlouhodobého majetku Společnosti v roce 2008 činí 8 226 624 CZK (8 479 861 – 253 237).

Tabulka 5: Výpočet odpisů dlouhodobého majetku dle ZDP v roce 2007

Popis Majetku	Pořizovací Cena	Rok zařazení	Daňová zůstatková cena k 31.12.2006	Znění zákona o daních z příjmů v roce 2007					
				Odpisová skupina 2007	Roční odpisová sazba 2007	Daňový odpis 2007	Daňová zůstatková cena k posl.dni zdaň. období	Účetní odpis 2007	DO 2007 větší než ÚO 2007
Osobní automobil 1	560 485	2005	480 896	1a	28,60	160 2990	320 597	160 308	-9
Osobní automobil 2	913 847	2005	784 080	1a	28,60	261 361	522 719	261 372	-11
Osobní automobil 3	579 390	2006	497 116	1a	28,60	165 706	331 410	202 797	-37 091
Osobní automobil 4	436 406	2006	374 436	1a	28,60	124 813	249 623	103 876	20 937
Osobní automobil 5	436 406	2006	374 436	1a	28,60	124 813	249 623	103 876	20 937
Osobní automobil 6	436 406	2006	374 436	1a	28,60	124 813	249 623	103 876	20 937
Osobní automobil 7	625 025	2006	536 271	1a	28,60	178 758	357 513	103 764	74 994
Celkem	3 987 965		3 421 671			1 140 563	2 281 108	1 039 869	100 694

Zdroj: Vlastní výpočty odpisů dle znění ZDP v roce 2007

Tabulka 6: Výpočet odpisů dlouhodobého majetku dle ZDP v roce 2008

Popis Majetku	Pořizovací cena	Rok zařazení	Daňová zůstatková cena k 31.12.2006	Znění zákona o daních z příjmů v roce 2008					
				Odpisová skupina 2008	Roční odpisová sazba 2008	Daňový odpis 2008	Daňová zůstatková cena k posl.dni zdaň. období	Účetní odpis 2008	DO 2007 větší než ÚO 2008
Osobní automobil 1	560 485	2005	480 896	2	22,25	124708	356188	160308	-35600
Osobní automobil 2	913 847	2005	784 080	2	22,25	203331	580749	261372	-58041
Osobní automobil 3	579 390	2006	497 116	2	22,25	128915	368201,2	202797	-73882
Osobní automobil 4	436 406	2006	374 436	2	22,25	97101	277335	103876	-6775
Osobní automobil 5	436 406	2006	374 436	2	22,25	97101	277335	103876	-6775
Osobní automobil 6	436 406	2006	374 436	2	22,25	97101	277335	103876	-6775
Osobní automobil 7	625 025	2006	536 271	2	22,25	139069	397202	103764	35305
Celkem	3 987 965		3 421 671			887 326	2 534 345	1 039 869	-152 543

Zdroj: Vlastní výpočty odpisů dle znění ZDP v roce 2008

2.2.3 Výpočet uplatnitelné výše darů do limitu (řádek 260 přiznání k DPPO)

Odečet hodnoty darů na účely vymezené v § 20 odst. 8 ZDP lze uplatnit maximálně do výše 5 % ze základu daně sníženého podle § 34 ZDP (z hodnoty uvedené na řádku 250 přiznání).

5 % z hodnoty řádku 250 přiznání v roce 2007 činí 719 925 CZK (14 398 501 * 0,05).

5 % z hodnoty řádku 250 přiznání v roce 2008 činí 753 861 CZK (15 077 222 * 0,05).

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že dary poskytnuté Společností na vymezené účely v § 20 odst. 8 ZDP ve výši 32 000 CZK jsou v obou letech plně odčitatelné od hodnot řádků 250 přiznání k DPPO.

2.2.4 Výpočet uplatnitelné výše slevy na dani dle § 35 (řádek 300 přiznání k DPPO)

Ustanovení § 35 odst. 1 písm. a) ZDP umožňuje odečíst od základu DPPO částku 18 000 CZK za každého zaměstnance se zdravotním postižením. Částku ve výši 18 000 CZK, jež je možno odečíst od základu DPPO za každého zaměstnance se zdravotním postižením, násobím průměrným ročním přepočteným počtem zaměstnanců se zdravotním postižením Společnosti ve výši 2. Na základě tohoto výpočtu na řádku 300 přiznání odečítám od základu DPPO částku ve výši 36 000 CZK.

3 Závěr

Na základě rozboru jednotlivých ustanovení ZDP a provedených výpočtů daňové zátěže modelové společnosti dle znění ZDP v letech 2007 a 2008, tedy v letech před „daňovou reformou“ a po ní, **lze usoudit, že základní hypotéza této práce: „V oblasti DPPO dochází ke snížení daňové zátěže poplatníků vlivem ZSVR účinného od 1. ledna 2008“ byla potvrzena.**

Výrazné snížení sazby daně o 3 procentní body je částečně kompenzováno rozšířením základu DPPO. Toto tvrzení dokládá i Tabulka 1 na řádcích 270 a 280, kde lze po nabytí účinnosti ZSVR pozorovat celkové rozšíření základu DPPO při nižší sazbě daně. Rozšířeného daňového základu bylo v roce 2008 technicky dosaženo zejména rozšířením daňově neuznatelných některých nákladů poplatníka. Jedná se zejména o zpřísnění pravidel nízké kapitalizace pro výpočet daňové uznatelnosti finančních nákladů (resp. úroků z úvěrů a půjček od spojených i nespojených osob), prodloužení doby daňového odpisování osobních automobilů, prodloužení minimální doby nájmu u finančního leasingu, zpřísnění pravidel pro tvorbu daňových opravných položek k pohledávkám, zrušení některých osvobození a zavedení daňové neznatelnosti nealkoholických nápojů a některých dalších vedlejších personálních nákladů. V celkovém efektu to způsobuje, že snížení daňové zátěže není tak výrazné.

Domnívám se, že další hypotéza této práce: „Vlivem ZSVR v roce 2008 dochází ke snížení administrativní zátěže daňových subjektů (právnických osob) ve srovnání s rokem 2007 v souvislosti s DPPO.“ nebyla jednoznačně potvrzena. Současně, dle mého názoru, na základě znění ZDP účinného v roce 2008 nedošlo ani k výraznému celkovému zvýšení administrativní zátěže poplatníků DPPO. Tento cíl navrhovatelů ZSVR celkově nebyl naplněn.

Co se týče způsobu výpočtu nízké kapitalizace, představuje toto pravidlo značně komplikovanou matematickou metodu k dosažení kýženého výsledku. Domnívám se také, že

takového znění ZDP způsobuje výrazné snížení právní jistoty poplatníků v této problematice, popř. navýšení nákladů na administrativu.

Na druhou stranu tento obecný princip daňově uznatelných nákladů na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců na základě nároku zaměstnance na toto plnění vyplývající ze pracovní smlouvy, kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele či jiného smlouvy umožnil snížit velký počet speciálních ustanoveních ZDP stanovujících daňovou uznatelnost nákladů (např. na pojistné zaměstnance na penzijní připojištění a životní pojištění hrazené zaměstnavatelem).

V určitém smyslu došlo k pozitivní změně v oblasti právní jistoty daňových subjektů. Nově ustanovenou možností daňových subjektů požádat správce daně o rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků v oblasti technického zhodnocení majetku, odčitatelných položek na výzkum a vývoj a rozdělení nákladů, jež nelze přiřadit výhradně ke zdanitelným příjmům hodnotím velmi pozitivně.

Poslední třetí hypotéza ve znění: „Vlivem ZSVR od roku 2008 dochází v oblasti DPPO k celkové pozitivní ekonomické stimulaci firem, zejména k dalšímu rozvoji firem, posílení investiční činnosti, vytváření nových pracovních míst, atd.“

Celkové dopady změny znění ZDP vlivem nabytí účinnosti ZSVR od roku 2008 v oblasti DPPO považuji za mírně pozitivní. Dle mého hodnocení bude tato mírně pozitivní změna stimulovat podniky k tomu, aby uspořené finanční prostředky investovali do svého dalšího rozvoje, zejména do investiční činnosti, vytváření nových pracovních míst či lepšímu ohodnocení stávajících zaměstnanců. Snížení daňové zátěže v oblasti DPPO by teoreticky mohlo zvýšit motivaci zahraničních i tuzemských investorů k podnikání v České republice i demotivovat stávající subjekty podnikající na území České republiky k přesunu svých aktivit do příznivějšího ekonomického prostředí, zejména tedy prostředí s nižší daňovou zátěží.

Domnívám se, že v době vzniku této bakalářské práce nelze jednoznačně potvrdit ani vyvrátit výše uvedenou hypotézu. Důvodem je skutečnost, že tato práce hodnotí legislativní

změny v oblasti DPPO pouze ze statického pohledu. Stanou-li se však změny takového charakteru dlouhodobým trendem, jejich vliv na jednotlivé podniky i celkové ekonomické (daňové) prostředí v České republice bude zřejmě pozitivní ve smyslu výše uvedené hypotézy. To lze přesně hodnotit jen zpětně, nikoliv do budoucna.

Daňová doporučení pro rok 2008

V oblasti testu nízké kapitalizace doporučuji zvolit v roce 2008 takovou skladbu kapitálu, jež jednoznačně zajistí daňovou uznatelnost finančních nákladů s cílem minimalizace právní nejistoty a z nich plynoucích daňových rizik, snížení nákladů na poradenství a zabránit vzniku daňově neuznatelných finančních nákladů (zejména úroků z úvěrů a půjček od spojených i nespojených osob).

Dále managerům firem doporučuji věnovat zvýšenou pozornost uzavření všech přípustných pracovních smluv či dodatků k těmto smlouvám nebo vydání vnitřních podnikových předpisů s cílem zajistit maximální daňovou znatelnost nákladů na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců.

Management firem by dále měl pečlivě sledovat, aby k pohledávkám po splatnosti byly vedeny soudní či jiné spory v souladu se ZoR a ZDP. U větších společností lze zajištěním daňové znatelnosti tvorby opravných položek k pohledávkám po splatnosti dosáhnout relativně výrazného snížení daňové povinnosti.

4 Literatura

1. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
2. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
3. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
4. sněmovní tisk č. 222/2007 – vládní návrh na vydání zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů
5. Pokyn Ministerstva financí České republiky D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
6. Programové prohlášení vlády (k 1. 1. 2008 zveřejněné na <http://www.vlada.cz/scripts/detail.php?id=20840>)
7. Sdělení Ministerstva financí k aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. a zákona č. 296/2007 Sb.
8. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu ZSVR (k 1. 1. 2008 zveřejněné na <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/ref verej financ dan ref.html>)

5 Seznam tabulek

Tabulka 1: Srovnání DPPO dle znění ZDP v letech 2007 a 2008	23
Tabulka 2: Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v roce 2007	25
Tabulka 3: Daňově neuznatelné náklady dle znění ZDP v roce 2008	25
Tabulka 4: 12měsíční sazba PRIBOR v roce 2007	26
Tabulka 5: Výpočet odpisů dlouhodobého majetku dle ZDP v roce 2007	28
Tabulka 6: Výpočet odpisů dlouhodobého majetku dle ZDP v roce 2008	28