

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2010

Daniela Černá

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra veřejných financí

Studijní obor: Zdanění a daňová politika



**Komparace daňového základu korporátní
daně ve vybraných zemích OECD**

Autor diplomové práce: **Bc. Daniela Černá**

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Lenka Láčková,
CSc.**

Rok obhajoby: 2010

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Komparace daňového základu korporátní daně ve vybraných zemích OECD“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne.....

.....

Daniela Černá

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych poděkovala paní doc. Ing. Lence Láchové, CSc. za odborné vedení mé diplomové práce a za její podnětné připomínky. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za jejich trpělivost a podporu během celého mého studia.

ANOTACE

Předmětem této diplomové práce je „Komparace daňového základu korporátní daně ve vybraných zemích OECD.“ Hlavním cílem práce je porovnání legislativní úpravy základu daně z příjmu korporací a její vliv na daňové zatížení korporací v České republice, v Rakousku a na Kypru. Nejprve definuji pojmy, se kterými v diplomové práci pracuji, dále popisuji legislativní úpravu základu daně z příjmů korporací v jednotlivých zemích, závěrečná kapitola se věnuje komparaci konstrukčních prvků základu daně z příjmu korporací a vlivu této konstrukce na daňové zatížení. Informace čerpám především z právních předpisů upravujících zdanění korporací.

OBSAH

Úvod	8
1 Daňový základ korporátní daně - obecně	10
2 Základ korporátní daně v České republice	17
2.1 Subjekty	17
2.2 Základ daně	18
2.2.1 Příjmy	20
2.2.2 Výdaje	24
2.2.3 Odpisy	28
2.2.4 Položky odčitatelné od základu daně	37
3 Základ korporátní daně na Kypru	40
3.1 Subjekty	40
3.2 Základ daně	41
3.2.1 Příjmy	42
3.2.2 Výdaje	43
3.2.3 Odpisy	45
3.2.4 Odčitatelné položky	46
4 Základ korporátní daně v Rakousku	48
4.1 Subjekty	48
4.2 Základ daně	49
4.2.1 Příjmy	50
4.2.2 Výdaje	52
4.2.3 Odpisy	53
4.2.4 Zvláštní výdaje	55
5 Srovnání pravidel pro stanovení základu daně a vliv jeho konstrukce na daňové zatížení	57
5.1 Odlišnosti a podobnosti v pravidlech vztahujících se k základu daně	57
5.2 Modelový příklad	68
5.3 Konstrukce základu korporátní daně a efektivní daňové zatížení	72
Závěr	76
Seznam použitých zdrojů	80
Seznam tabulek	83

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

AT -	Rakousko
BE -	Belgie
BG -	Bulharsko
CY -	Kypr
CZ -	Česká republika
DK -	Dánsko
DE -	Německo
EE -	Estonsko
EL -	Řecko
ES -	Španělsko
FI -	Finsko
FR -	Francie
HU -	Maďarsko
IE -	Irsko
IT -	Itálie
LT -	Lotyšsko
LU -	Lucembursko
LV -	Litva
MT -	Malta
NL -	Holandsko
PL -	Polsko
PT -	Portugalsko
RO -	Rumunsko
SE -	Švédsko
SI -	Slovinsko
SK -	Slovensko
UK -	Velká Británie
DPPO -	daň z příjmů právnických osob
ZDP -	zákon o daních z příjmů č. 568/1992 Sb., v platném znění (ČR)
ITL -	zákon o daních z příjmů č. 118 (I)/2002, v platném znění (Kypr)
KStG -	zákon o daních z příjmů právnických osob z roku 1988, v platném znění (Rakousko)
EStG -	zákon o daních z příjmů z roku 1988, v platném znění (Rakousko)
ITRCI –	implicitní daňová sazba z korporátních příjmů

Úvod

Daně jsou předmětem zájmu nejen občanů a společností, ale také jednotlivých států, které na nich stavějí svoji hospodářskou politiku a sledují jimi své fiskální cíle. Díky rostoucí mobilitě kapitálu i práce je otázka zdanění velice aktuální. Jednotlivé státy se snaží ovlivňovat svůj ekonomický rozvoj. Jedním z nástrojů, které k tomu využívají, je daňové zatížení zisku společností. Snahou států je přilákat do země větší množství kapitálu. Díky tomu existuje mezi jednotlivými státy daňová konkurence. V poslední době je v Evropské unii (dále jen EU) stále větší pozornost věnována zdanění příjmů právnických osob¹. Přestože podle dat Evropské komise (2009) daňové výnosy ze zdanění korporací nejsou hlavním zdrojem příjmů jednotlivých států (v roce 2007 představovaly v průměru 3% HDP v zemích EU), zvyšuje se zájem o úpravu a koordinaci daní z příjmů korporací. Důvodů je několik. Hlavním důvodem je především obava ze situace, kdy nadměrné daňové zatížení korporací povede k odtoku kapitálu ze země na straně jedné a naopak příznivá daňová politika jiného státu povede k přítoku kapitálu. To vede k distorzím na trhu. Tyto distorze navíc ovlivňují i daně z příjmu fyzických osob. Díky vysokému zdanění kapitálu dochází ke snížení nakumulovaného kapitálu v dané zemi a tím negativně ovlivňuje produktivitu práce, což ve svém důsledku vede ke snížení příjmů fyzických osob. Dalším důvodem je také to, že zdanění korporací je politicky průchodnější než zdanění příjmů fyzických osob. V EU sice zatím nenastala harmonizace v oblasti daně z příjmů právnických osob a asi zcela nikdy nenastane, ale je zajímavé si ukázat, jestli se v některých pravidlech při zdaňování korporací jednotlivé země přibližují nebo naopak. **Hlavním cílem** práce je porovnání legislativní úpravy základu daně z příjmu korporací a vliv této úpravy na daňové zatížení korporací v České republice, v Rakousku a na Kypru. Výběr zemí ke srovnání nebyl náhodný. Kypr je považován za jednu z nejatraktivnějších daňových lokalit v EU, Rakousko jsem si vybrala pro svou geografickou blízkost a demografickou podobnost s ČR. **Dílčími cíly** jsou: Analyzování prvků základu daně z příjmů korporací v těchto zemích, zjištění úpravy odpisů v těchto zemích a zhodnocení dopadu legislativní úpravy základu daně z příjmů korporací na efektivní daňové zatížení. Ve své práci jsem se rozhodla blíže se věnovat odpisům majetku, protože daňové odpisy jsou daňově uznatelným výdajem snižujícím základ DPPO v každé zemi, nicméně přístupy a pravidla daňového

¹ právnické osoby a korporace ve své práci používám jako synonyma.

odpisování se v jednotlivých zemích liší. Navíc odpisy ve většině případů tvoří nemalou část v základu DPPO.

V první kapitole definuji jednotlivé prvky základu daně z příjmu právnických osob. Zde je využita metoda popisu.

Druhá až čtvrtá kapitola obsahují legislativní úpravu základu daně z příjmu korporací v České republice, v Rakousku a na Kypru. Zároveň se také blíže věnuji odpisování majetku v těchto zemích. V těchto kapitolách využívám především metodu popisu. Popis jednotlivých položek majících vliv na základ daně není vyčerpávající. Ve své práci se pokouším vybírat pouze ty, které jsou podle mého názoru nejspíše využitelné pro právnické osoby.

V páté kapitole pomocí komparativní analýzy srovnávám jednotlivé prvky základu daně z příjmu právnických osob a následně sleduji ty, které dle mého názoru mají rozhodující vliv na daňové zatížení právnických osob. Dále zde využívám metody indukce, kdy v modelovém příkladu ukáži konkrétní daňové zatížení v jednotlivých zemích, přičemž výchozí situace bude pro všechny země stejná. Dále se pokusím ze zjištěných informací zhodnotit vliv základu daně na efektivní zdanění.

Nakonec pomocí abstrakce zformuluji zjištěné poznatky v jednotlivé závěry.

1 Daňový základ korporátní daně - obecně

V úvodu definuji jednotlivé pojmy, které budu dále ve své práci používat. V první kapitole se věnuji obecné charakteristice základu daně z příjmu korporací², definuji jeho jednotlivé prvky a obecná pravidla pro jeho konstrukci. V této kapitole dále vysvětluji, co znamená pojem efektivní daňové zatížení a jaký je jeho význam.

Základ daně je obecně definován jako předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách. U právnických osob je základ daně vyjádřen v jednotkách peněžních. Obecně lze říci, že základem daně u daně z příjmů právnických osob je její výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví, resp. jako rozdíl mezi příjmy a výdaji. Takovýto výsledek hospodaření je ovšem ještě pro potřeby zjištění základu daně upraven podle pravidel stanovených daňovými zákony jednotlivých zemí. Výsledek hospodaření je zejména snižován o příjmy vyňaté z předmětu daně, o příjmy osvobozené od daně a o příjmy nezahrnované do základu daně. Naopak zvyšován je zpravidla o výdaje, které nejsou daňově uznatelné. Další úpravy se mohou týkat například rezerv, opravných položek a pohledávek. Při určování hospodářského výsledku je dále nutné respektovat věcnou a časovou souvislost příjmů a výdajů (resp. výnosů a nákladů).

Za **příjem** lze pro potřeby stanovení základu daně korporátní daně považovat veškeré příjmy mimo těch, které nejsou zahrnovány do základu daně. Takovéto příjmy jsou určeny v právních předpisech týkající se daně z příjmů. Mezi takovéto příjmy patří:

- příjmy nepodléhající korporátní dani
- příjmy osvobozené od korporátní daně
- příjmy nezahrnované do základu daně, zejména příjmy tvořící samostatný základ daně a příjmy zdaňované srážkovou daní

Za **příjmy nepodléhající korporátní dani** považujeme ty, které jsou pro jednotlivé případy vyloučeny z předmětu daně.

Za **příjmy osvobozené od daně** jsou považovány takové konkrétní druhy příjmu, majetku apod. spadajícího do předmětu daně, které se do daňového základu nezahrnují. To ve svém důsledku znamená, že daň z příjmu, majetku apod. nebude ani vypočtena ani zaplácena. Takovéto osvobození může být absolutní nebo vyžaduje

² dále v textu budu používat základ daně z příjmu korporací a základ daně z příjmů právnických osob jako synonyma

splnění určitých podmínek, např. splnění časového testu. Zároveň je důležité říci, že může jít o osvobození úplné nebo jen částečné.

Do **samostatného základu daně korporátní daně** se obvykle zahrnují příjmy zdaňované srážkovou daní, u nichž dochází ke sražení a odvedení daně přímo u zdroje příjmu. Obvykle sem patří dividendy, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku a podobně.

Výdaji, které tvoří část hospodářského výsledku a které slouží ke stanovení základu daně z příjmu právnických osob, jsou jen výdaje daňové (resp. náklady daňové)³. To, které náklady lze uplatnit pro snížení příjmů společností a které nelze jako daňové uznat, je stanoveno v právních předpisech té které země. Zejména v určení daňově uznatelných a daňově neuznatelných nákladů se mezi jednotlivými zeměmi vyskytují největší rozdíly.

Daňově uznatelnými náklady jsou takové, které splňují jisté podmínky, a to:

- musí jít o náklad prokazatelný, zaúčtovaný podle účetních předpisů dané země
- musí být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů

Za daňově uznatelné náklady jsou považovány také ty, které se neuvádějí v účetnictví, ale snižují základ daně. Obecně lze za takovéto daňové neúčetní náklady považovat odpisy, a to odpisy daňové. Pro určení hodnoty odpisu jsou v jednotlivých státech stanovena pravidla přímo v zákonech o daních z příjmů. Daňovým odpisem z hmotného majetku je část vstupní ceny hmotného majetku připadající na příslušné zdaňovací období daní z příjmů. Pro výpočet lze použít obecně dvě metody, a to metodu rovnoměrného odpisu a metodu zrychleného odpisu. Výpočet v některých případech závisí na tom, do které odpisové skupiny daný hmotný majetek patří. Ze zařazení do odpisové skupiny dále vyplývají sazby a koeficienty odpisování a počet let odpisování používané při výpočtu podle jednotlivých metod zmíněných výše.

Daňově neuznatelnými náklady jsou pak takové, které zvyšují účetní výsledek hospodaření při zjišťování základu daně. Jedná se zejména o výdaje, které nebyly prokazatelně vynaloženy na zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů⁴.

Při konstrukci základu DPPO je nutné zmínit další složku, která vypočítaný základ daně podle pravidel určených výše dále snižuje. Tuto složku tvoří **položky**

³ pro potřeby diplomové práce používám pojmy daňový výdaj a daňový náklad jako synonyma

⁴ Boněk, V., Běhounek, P., Benda, V., Holmes, A. (2001) *Lexikon – daňové pojmy*

odčitatelné od základu daně. Mezi tyto položky patří především uplatnění daňové ztráty z minulých let, dále náklady na výzkum a vývoj a v některých případech například i dary poskytované určitým, především v zákoně vyjmenovaným, subjektům. Daňová ztráta vzniká v případě, že daňově uznatelné výdaje jsou v daném zdaňovacím vyšší než zdanitelné příjmy. Pojem výzkum a vývoj definují především samotné daňové předpisy popřípadě odkazují na speciální právní předpis. Dary jako položku snižující základ daně lze použít především v případech, kdy je dar poskytnut na obecně prospěšné účely, resp. subjektům jejichž činnost je zaměřována na poskytování obecně prospěšných služeb. Možnost odpočtu darů je však často limitována uplatnitelnou výší. Lze říci, že těmito položkami se snaží státy motivovat své daňové poplatníky⁵.

V konstrukci pro výpočet daně z příjmu právnických osob by neměly chybět uplatňované slevy na dani, o které se snižuje již vypočtená daň, toto však není předmětem mé práce, a proto zde definici slev na dani neuvádím.

V závěru své práce budu hodnotit dopad konstrukce daňového základu na efektivitu zdanění, proto v této úvodní části uvádím obsah pojmu **efektivní korporátní sazba daně**, jeho význam a rozdíl mezi efektivní a statutární sazbou daně.

Mezi nejoblíbenější a nejjednodušší způsob měření daňového zatížení korporací patří srovnání statutárních sazeb. Toto jednoduché porovnání však může být zavádějící. Nejenže samotná sazba může mít v jednotlivých zemích různou konstrukci, kromě nominálních sazeb může statutární sazba obsahovat i účinky různých přírůžek a slev, ale především existují mezi státy značné rozdíly ve struktuře daňových základů, na které se tyto sazby uplatňují. Navíc dochází k tomu, že snížení statutární sazby vede k rozšíření daňového základu, a tedy daňové zatížení se nutně snižovat nemusí. Vypovídací schopnost tohoto ukazatele tudíž není příliš velká. Je však oblíbeným měřítkem pro srovnávání daňového zatížení právnických osob, protože je snadno zjištělná a její konstrukce nepodléhá složitému výpočtu. Jako vhodnější nástroj se pro porovnání daňového zatížení v jednotlivých zemích jeví použití tzv. „efektivního korporátního daňového zatížení“ využívajícího **„efektivní korporátní daňové sazby“**. Ty, jak říká Devereux, Griffith (2002), zohledňují výši jak statutárních sazeb, tak i konstrukci daňového základu.

Pokud existuje velký rozdíl mezi statutární sazbou a efektivní daňovou sazbou,

⁵ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*.

může komparace prvků tvořících základ daně z příjmu korporací pomoci při zjišťování důvodů těchto rozdílů. Dále tento rozdíl může ukázat, jaké daňové pobídky poskytují daňové autority v jednotlivých zemích. Porovnání těchto sazeb nám dále dává možnost zjistit, zda existují podstatně odlišné daňové přístupy ke společnostem, které mají stejné charakteristiky, ale jsou dislokovány v různých zemích. Rozdíly mezi efektivními daňovými sazbami z korporátních příjmů v jednotlivých zemích tak poskytují mnohem objektivnější pohled na možnou daňovou konkurenci než porovnání sazeb statutárních. Implicitní, neboli efektivní daňové sazby, se vypočítají jako poměr celkových daňových výnosů (příjmů z daně) z každého typu ekonomických výnosů či aktivit k potenciálnímu základu těchto daní⁶. V úvahu přicházejí implicitní sazby daně na práci, kapitál a spotřebu. V práci se zabývám implicitní daňovou sazbou z korporátních příjmů, která vedle implicitní daňové sazby z kapitálových příjmů domácností představuje složku implicitní daňové sazby z kapitálových příjmů. Pro ilustraci v následujících tabulkách ukáži vývoj statutárních sazeb (tabulka 1.2) a vývoj implicitních daňových sazeb z korporátních příjmů (tabulka 1.3)

Tabulka 1.2 Upravené statutární sazby korporátní daně mezi lety 2000 – 2010 (v %)

země	2000	2003	2005	2008	2009	2010	rozdíl mezi lety 2000 a 2010
AT	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-9,0
BE	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	-6,2
BG	32,5	23,5	15,0	10,0	10,0	10,0	-22,5
CY	29,0	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-19,0
CZ	31,0	31,0	26,0	21,0	20,0	19,0	-12,0
DK	32,0	30,0	28,0	25,0	25,0	25,0	-7,0
DE	51,6	39,6	38,7	29,8	29,8	29,8	-21,8
EE	26,0	26,0	24,0	21,0	21,0	21,0	-5,0
EL	40,0	35,0	32,0	25,0	25,0	24,0	-16,0
ES	35,0	35,0	35,0	30,0	30,0	30,0	-5,0
FI	29,0	29,0	26,0	26,0	26,0	26,0	-3,0
FR	37,8	35,4	35,0	34,4	34,4	34,4	-3,4
HU	19,6	19,6	17,5	21,3	21,3	20,6	1,0
IE	24,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	-11,5
IT	41,3	38,3	37,3	31,4	31,4	31,4	-9,9
LT	24,0	15,0	15,0	15,0	20,0	15,0	-9,0
LU	37,5	30,4	30,4	29,6	28,6	28,6	-8,9
LV	25,0	19,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-10,0
MT	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0

⁶ EUROPEAN COMMISSION - *Taxation trends in the European Union* (2010)

NL	35,0	34,5	31,5	25,5	25,5	25,5	-9,5
PL	30,0	27,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-11,0
PT	35,2	33,0	27,5	26,5	26,5	26,5	-8,7
RO	25,0	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0	-9,0
SE	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3	26,3	-1,7
SI	25,0	25,0	25,0	22,0	21,0	20,0	-5,0
SK	29,0	25,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-10,0
UK	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	-2,0
EU - 27	31,9	28,3	25,5	23,6	23,5	23,2	-8,7
EU - 25	32,2	28,7	26,3	24,4	24,4	24,0	-8,2

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION (2010), vlastní úprava

Poznámka: Ve statutárních sazbách jsou zahrnuty existující přírážky a průměry lokálních daní

Jak je z tabulky patrné, statutární sazby korporátní daně upravené o přírážky a průměry lokálních daní se ve všech zemích s výjimkou Malty a Maďarska od roku 2000 do roku 2010 snížily. Na Maltě se statutární sazba od roku 2000 neměnila, naopak v Maďarsku je statutární sazba za rok 2010 o 1 procentní bod vyšší než v roce 2000.

Tabulka 1.3 Vývoj implicitních daňových sazeb z korporátních příjmů mezi lety 2000 a 2008 (v %)

země	2000	2003	2005	2006	2007	2008	rozdl mezi lety 2000 a 2008
AT	27,1	27,1	23,7	23,5	25,1	26,1	- 1,0
BE	24,4	22,3	22,0	22,7	20,9	21,4	- 3,0
BG	-	-	-	15,3	20,0	-	-
CY	28,6	28,3	26,8	30,4	34,2	37,3	8,7
CZ	26,2	32,0	25,5	25,5	25,7	25,7	- 0,5
DK	23,0	22,3	26,7	28,7	28,9	24,9	+ 1,9
DE	-	-	-	-	-	-	-
EE	4,1	6,5	5,7	6,5	7,7	8,3	+ 4,2
EL	29,0	21,0	21,6	18,6	-	-	-
ES	30,7	31,2	43,5	51,9	61,8	34,0	+ 3,3
FI	30,4	18,7	17,9	15,2	17,8	19,3	- 11,1
FR	29,6	24,4	26,1	31,8	30,5	29,1	- 0,5
HU	28,7	19,3	18,2	15,6	18,1	19,9	- 8,8
IE	-	10,2	10,2	10,4	8,7	7,6	-
IT	19,2	24,6	20,7	27,0	30,0	31,5	+ 12,3
LT	3,9	5,7	8,0	10,8	9,8	11,1	+ 7,1
LU	-	-	-	-	-	-	-
LV	8,6	6,6	9,6	11,1	13,1	15,2	+ 6,6
MT	-	-	-	-	-	-	-
NL	18,5	14,4	12,5	12,0	10,7	11,9	- 6,6
PL	37,1	21,9	21,0	19,1	20,3	20,0	- 17,1
PT	25,5	19,0	19,4	22,6	-	-	-
RO	-	-	-	-	-	-	-
SE	41,0	25,3	31,7	21,9	28,4	23,2	- 17,8
SI	19,6	21,0	33,8	30,5	30,5	27,4	+ 7,7

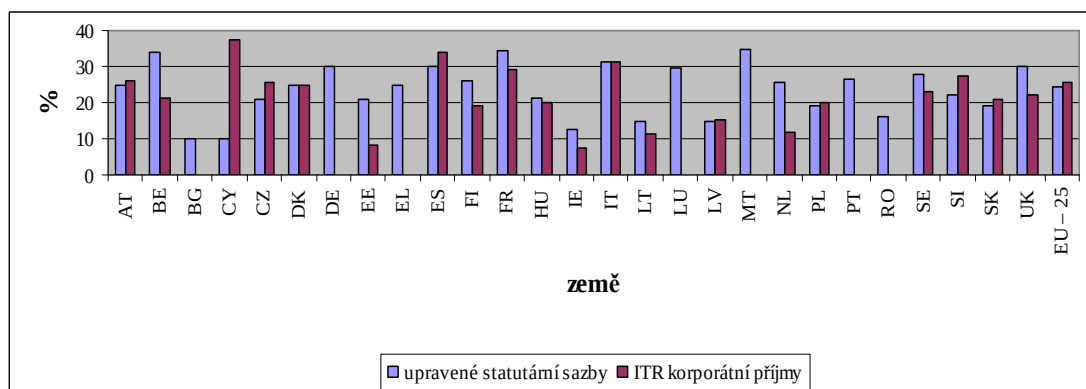
SK	40,2	34,8	23,3	20,3	19,4	20,7	- 19,4
UK	31,0	19,4	23,5	25,5	22,1	22,2	- 8,8
EU – 25 vážený průměr	27,6	22,9	24,7	27,8	28,9	25,7	- 1,9

Zdroj: European Commission (2010) – vlastní úprava

Pokud se podíváme na vývoj implicitních sazeb z korporátních příjmů v jednotlivých zemích, nelze jednoznačně určit nějaký trend. Navíc u Bulharska, Irska, Lucemburska, Maltý, Německa a Rumunska, nejsou informace k implicitním sazbám z korporátních příjmů dostupné. U Portugalska a Řecka jsou data poskytnuta jen do roku 2006. Jistý trend je možné zjistit z váženého průměru EU-25, který ukazuje, že se tato implicitní sazba od roku 2000 do roku 2007 snížila z 27,6% na 25,7%. Znamená to tedy, že implicitní sazba spíše klesala nežli rostla. Evropská komise využívá pro stanovení efektivních daňových sazeb metodu zpětného makropohledu. „Přístupy využívající tuto metodu odvozují efektivní korporátní daňovou sazbu z agregovaných dat zveřejňovaných v oficiálních publikacích např. Evropské komise, OECD nebo národních statistických institucí. Při použití této metody se efektivní korporátní daňová sazba určí jako poměr agregovaných daní ze zisků placených korporacemi k potenciálně zdanitelnému základu daně zahrnující tyto agregované hodnoty: čistý provozní výsledek hospodaření finančních a nefinančních korporací, rozdíl mezi přijatými a placenými úroky, nájemné z pozemků, příjmy z pojištění majetku a dividendy rozdělované společnostmi působícími v daném státě a připisane nefinančním a finančním korporacím, domácnostem, osobám samostatně výdělečně činným a neziskovým institucím, státním orgánům a zbytku světa. Efektivní daňové sazby z příjmů korporací vypočtené dle tohoto vzorce jsou označovány jako implicitní korporátní daňové sazby.“⁷ Zajímavé je také ukázat úroveň statutárních sazeb a implicitních korporátních daňových sazeb v jednotlivých zemích zároveň. To vyjadřuje následující graf:

⁷ BLECHOVÁ, Beáta. *Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmů korporací*

Graf 1.1 statutární a implicitní korporátní daňové sazby (ITR) v zemích EU v roce 2008



Zdroj: EUROPEAN COMMISSION (2009) – vlastní úprava

Poznámka: Pro Polsko, Portugalsko a Řecko a jsou použity implicitní korporátní daňové sazby za rok 2006

Z informací, které poskytují předchozích tabulky a graf stojí například za povšimnutí to, že Kypr uplatňuje nejnižší statutární daňovou sazbu korporátní daně ve výši 10%, ale jeho implicitní sazba z korporátního příjmu tvoří více jak 37% a patří tím mezi jednu z nejvyšších v Evropě.

2 Základ korporátní daně v České republice

Základním právním předpisem, upravujícím pravidla pro stanovení základu daně a uvádějícím pravidla pro zdaňování právnických osob, je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Zdaňování právnických osob je upraveno především v části druhé zákona (§17 - §21 ZDP). Neméně důležitá ustanovení obsahuje i část třetí zákona nazvaná „společná ustanovení“, která je určena jak pro právnické, tak i pro fyzické osoby (§22 - §38fa).

2.1 Subjekty

Podle §17 odst.1 zákona ZDP jsou poplatníky daně z příjmu právnických osob (dále v textu jen „DPPO“) osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích). ZDP tedy přímo neuvádí taxativní výčet poplatníků, ale vymezuje je negativním způsobem, tedy především jako osoby, které nejsou osobami fyzickými⁸. Pro zjištění těchto subjektů je třeba vycházet z definice právnických osob uvedenou v zákoně č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen občanský zákoník). Ten vymezuje v §18 odst. 2 právnické osoby jako sdružení fyzických nebo právnických osob, účelová sdružení majetku, jednotky územní samosprávy a jiné subjekty, pokud to o nich stanoví zákon.

Z jiného hlediska lze rozdělit poplatníky na podnikatelské a nepodnikatelské subjekty. Za podnikatelské subjekty označujeme takové, které byly založeny za účelem podnikání a podléhají DPPO veškerými příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem. Pojem podnikání definuje zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník v platném znění (dále jen „obchodní zákoník“) v ustanovení §2 odst. 1 jako soustavnou činnost prováděnou samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Za podnikatelské subjekty se z pohledu daně z příjmů považují i obchodní společnosti a družstva, přestože nebyly založeny za účelem podnikání. Za nepodnikatelské subjekty pak lze označit ty, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem dosažení zisku. Jejich daňová povinnost je omezena

⁸ PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů : s komentářem k 1. 9. 2009.*

v tom smyslu, že dani podléhají zejména příjmy z vedlejší činnosti.⁹

Poplatníky DPPO tedy jsou právnické osoby vzniklé nejen podle obchodního zákoníku (akciová společnost, společnost s ručením omezeným, komanditní společnost a družstvo), ale i podle jiných zákonů – zejména občanská sdružení, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, zájmová sdružení osob, nadace a nadační fondy, příspěvkové organizace, státní fondy, obce, kraje, organizační složky státu, stát, pokud je účastníkem občanskoprávních vztahů, investiční fondy, penzijní fondy, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, banky, pojišťovny a tak podobně¹⁰.

U poplatníků DPPO je dále třeba určit, v jakém rozsahu podléhají daňové povinnosti v České republice. Rozlišujeme tak poplatníky s neomezenou a s omezenou daňovou povinností. Za poplatníky s neomezenou daňovou povinností – daňové rezidenty – považujeme osoby, které mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení (§17 odst. 3 ZDP). Zdaňovány v České republice jsou jak jejich příjmy ze zdrojů v České republice, tak i příjmy plynoucí ze zahraničí. Pokud by se daňová rezidence řídila pouze podle sídla, mohlo by docházet ke vzniku subjektů s fiktivním sídlem, kdy formálně by bylo sídlo zapsáno v zemi s nejpříznivějším daňovým zatížením, přičemž subjekt a jeho aktivity by byly řízeny z jiného státu. Proto se v daném ustanovení uvádí jako další aspekt místo vedení. Takovým místem je místo, kde sídlí statutární orgán a kde jsou skutečně přijímána zásadní rozhodnutí týkající se právnické osoby. Poplatníkem s omezenou daňovou povinností – daňovým nerezidentem – je na druhou stranu osoba se sídlem v zahraničí a podléhá české dani jen příjmy získanými na území České republiky¹¹. ZDP ve svém ustanovení týkajícím se poplatníků DPPO přímo uvádí i právnické osoby, které této dani nepodléhají, resp. jsou od této daně osvobozeny. Patří mezi ně Česká národní banka jako ústřední banka státu (§17 odst. 2 ZDP) a veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení zřízená podle zvláštního právního předpisu (§17 odst. 5 ZDP).

2.2 Základ daně

Základ daně vymezuje pro právnické osoby § 20 ZDP, který ve svém odst. 1

⁹ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*.

¹⁰ Viz. Poznámka pod čarou č. 8 a 9

¹¹ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*.

dále odkazuje na §23 ZDP, který už je v části společných ustanovení pro obě daně, tedy z příjmu fyzických i právnických osob. § 20 ZDP uvádí zejména určité principy pro stanovení základu daně a jeho možné úpravy pro investiční společnosti a nepodnikatelské subjekty. Podle odst. 1 §23 ZDP je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle dalších odstavců § 23 ZDP.

Podnikatelské právnické osoby jsou podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vždy osobami účtujícími. Při stanovení základu daně se tedy vychází z účetního výsledku hospodaření před zdaněním, bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Základ daně se stanovuje za zdaňovací období, kterým může být kalendářní rok, hospodářský rok, ale například i účetní období, pokud je toto delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců (§ 17a ZDP). Co se týče poplatníků, kteří nevedou účetnictví, zde se pak základ daně určí jako rozdíl mezi příjmy a výdaji¹².

Jak již bylo výše uvedeno, výsledek hospodaření, resp. rozdíl mezi příjmy a výdaji, se pro potřeby zdanění ještě dále upravuje. Následující tabulka č. 2.1 obecně naznačuje, o jaké položky a v jakém směru se základ daně upravuje.

Tabulka č. 2.1 Úprava základu daně

ZÁKLAD DANĚ	
MINUS	PLUS
Příjmy vyňaté z předmětu daně	Částky neoprávněně zkracující příjmy (např. uplatňování jiných než zákonem povolených transferových cen ¹³ mezi mateřskou a dceřinými společnostmi)
Příjmy osvobozené	Částky, které nelze zahrnout do nákladů (daňově neuznatelné náklady – např. výdaje na reprezentaci)
Příjmy nezahrnované do základu daně, zejména příjmy tvořící samostatný základ daně	
Rozpuštění rezerv a opravných položek, vytvořených podle zvláštního právního předpisu, které nejsou daňově uznatelné	
Zaúčtované položky, které lze v základu daně uznat pouze v případě, že jsou zaplacený nebo odvedeny (např. částky pojistného na sociální pojištění sražené zaměstnancům zaměstnavatelem) – tzv. mimoúčetní položky	

Zdroj: VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*, Hospodářská komora České republiky. Příručka pro podnikání v roce 2008 – vlastní úprava.

¹² pro potřeby této práce výdaje = náklady

¹³ Podle RYLOVÁ, Zuzana (2009) se pojem transferové ceny používá pro označení cen, za které si sdružené podniky (= takové dva podniky, kdy se jeden z nich účastní na vedení nebo kontrole druhého) převádí zboží a poskytují služby.

Od takto upraveného základu daně lze dále odečíst tzv. položky odčitatelné od základu daně (§ 34 ZDP). Mezi ty, které právnické osoby pravděpodobně nejčastěji používají, patří odečet daňové ztráty, odpočet nákladů vzniklých v souvislosti s výzkumem a vývojem a dary na veřejně prospěšné účely. Mimo těchto odčitatelných položek umožňuje zákon v ustanovení § 20 odst. 7 ZDP speciální odpočet pro nepodnikatelské subjekty.

Jednotlivým položkám se podrobněji věnuji v další části mé práce.

2.2.1 Příjmy

Dle § 18 odst. 1 ZDP jsou předmětem DPPO příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li v dalších částech zákona stanoveno jinak. ZDP taxativně vymezuje příjmy, které jsou vyňaté z předmětu daně, příjmy osvobozené od daně a příjmy nezahrnované do základu daně. U některých právnických osob určuje explicitně zdanitelný příjem.

§ 18 odst. 2 ZDP udává taxativní výčet příjmů, které jsou vyňaty z předmětu daně. Jde zejména o příjmy získané nabytím akcií podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů, o příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou příjmů z nich plynoucích. To znamená, že výnosy z těchto akcií a jiné příjmy získané ze zděděného nebo z darovaného majetku, např. jejich prodej, už předmětem daně jsou. Zvláštní pozornost věnuje § 18 ZDP také příjmům nepodnikatelských subjektů, určuje nejen, co je a co není předmětem daně, ale i jaké pro to musí být splněny podmínky a kdo takovým subjektem je. Ustanovení § 18 odst. 4 ZDP určuje, že předmětem daně těchto nepodnikatelských subjektů nejsou příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že vynaložené náklady (výdaje) v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší. Tyto činnosti musí být vymezeny buď zvláštním právním předpisem (např. zákon č. 128/2000 Sb., o obcích), zřizovacími a zakladatelskými listinami, statutem nebo stanovami. Dále u těchto subjektů nejsou předmětem daně příjmy z dotací, jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu obce a kraje podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, z prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie, příjmy obcí a krajů získaných z daňových výnosů, z úroků a z vkladů na běžných účtech, příjmy z úplatného převodu a užívání státního majetku, a to za podmínky, že k těmto dochází mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi. Naopak vždy jsou

předmětem daně u těchto subjektů příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného, s výjimkou uvedenou v poslední části předchozí věty. Nicméně např. u veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí, které patří do nepodnikatelských subjektů vymezených v §18 odst. 8 ZDP, zákon stanoví, že předmětem daně jsou všechny příjmy s výjimkou příjmů z poskytnutých investičních transferů a z úroků z peněžních prostředků uložených na běžném účtu.

Příjmy osvobozené od daně

Taxativní výčet příjmů, které jsou od DPPO osvobozeny, uvádí §19 ZDP. V tomto ustanovení jsou také u jednotlivých příjmů stanoveny podmínky, za kterých je možno toto osvobození využít. Pro tyto příjmy platí podle § 25 odst. 1, písm. i, že s nimi související výdaje nelze pro daňové účely uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jedná se především o příjmy z činností, k nimž se zákonodárce snaží subjekty motivovat, resp. jinak podporovat, zejména subjekty nepodnikatelské, a příjmy, které jsou předmětem osvobození v důsledku implementace Směrnice Rady 90/435/EEC o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (doplňnou směrnicí Rady 2003/123/EC) po vstupu České republiky do Evropské unie¹⁴.

Mezi tyto příjmy patří například příjmy z provozu určitých ekologických zařízení (např. malé vodní elektrárny do výkonu 1 MW, větrné elektrárny), a to od kalendářního roku, kdy byla poprvé uvedena do provozu, po dobu 5 let bezprostředně následujících. Podle odstavce 2 téhož ustanovení se může poplatník tohoto osvobození vzdát.¹⁵ To je především vhodné v případě, kdy poplatník předpokládá, že činnost takového zařízení bude ze začátku ztrátová. Jak již bylo uvedeno výše, k těmto příjmům nelze daňově uznat související výdaje. Výhodnější tedy v tomto případě je se osvobození vzdát a vzniklou ztrátu si uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně podle § 34 ZDP.

Dále do těchto příjmů zákon řadí i příjmy bytových družstev z cenově regulovaného nájemného z bytů a z garáží a příjmů plynoucích z jejich užívání, a to v případě, že jsou taková družstva jejich vlastníky nebo spoluvlastníky a za dalších v zákoně stanovených podmínek. Dalšími takovými příjmy jsou příjmy provozovatelů loterií a jiných podobných her, kteří k této činnosti mají povolení podle zvláštního

¹⁴ PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů : s komentářem k 1. 9. 2009.*

¹⁵ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010.*

zákona, a to ze všech vsazených částek. Osvobození tedy neplatí na jiné příjmy získané provozovatelem (např. manipulační poplatky) než ze vsazených prostředků.

U nepodnikatelských subjektů jsou to pak například příjmy z členských příspěvků přijatých právníckými osobami s nepovinným členstvím (např. zájmová sdružení právníckých osob, politické strany). Tyto členské příspěvky musí být stanoveny a identifikovány ve stanovách, statutech nebo zřizovacích a zakladatelských dokumentech těchto subjektů. Mezi další patří příjmy státních (např. státní fond dopravní infrastruktury) a některých jiných fondů (např. fond pojištění vkladů); příjmy z pronájmu nemovitostí, uměleckých děl a z výnosů z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění. U některých institucí, především nepodnikatelských, jsou osvobozeny i příjmy z vložených peněžních prostředků u bank.

V důsledku implementace již výše zmíněné směrnice Rady č. 90/435/EEC (ve znění směrnice Rady č. 2003/123/EC) patří mezi osvobozené příjmy dále příjmy z dividend a jiných podílů na zisku vyplacené českou dceřinou společností mateřské společnosti a příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí daňovému rezidentovi nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie. To ovšem neplatí v případě, že je dceřiná společnost v likvidaci (§19 odst. 1, písm. ze, ZDP). Dále pak některé další příjmy vznikající mezi mateřskou a dceřinou společností. Obdobně lze tato ustanovení použít i ve vztahu ke Švýcarské konfederaci, Islandu a Norsku (§19 odst. 8 ZDP). Podle ustanovení §19 odst. 1, písm. zi ZDP jsou osvobozeny i příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, plynoucích od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, mateřské společnosti, která je českým daňovým rezidentem a stále provozovně takovéto mateřské společnosti, pokud má stálou provozovnu umístěnou na území České republiky. Toto ustanovení se však neuplatňuje na příjmy z podílu na likvidačním zůstatku, vypořádací podíly a podíly na zisku vyplacené dceřinou společností, která je v likvidaci. Ustanovení § 19 odst. 1, písm. ze) a zi) ZDP lze obdobně použít i v případě, že jednou ze stran je třetí země, a to za podmínky, že tato společnost je daňovým rezidentem třetího státu, se kterým má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, má obdobnou právní formu jako naše akciová společnost, společnost s ručením omezeným nebo družstvo, je v obdobném vztahu k poplatníkovi, kterému příjmy plynou, jako mateřská společnost s dceřinou a podléhá dani z příjmu právníckých osob, která není nižší než 12% v rozhodném období. Další podmínkou je, že příjemce dividend nebo jiných podílů na zisku nebo

z převodu podílu je jejich skutečným vlastníkem (§ 19 odst. 9). Zákon dále definuje v §19 odst. 3, stejně jako tak činí výše uvedená směrnice, které společnosti považujeme za mateřské a které za dceřiné (dále ještě definuje společnost s daňovým rezidentstvím v jiném státě Evropské unie a pojem třetí země). Mateřskou společností je obchodní společnost nebo družstvo, která, pokud je daňovým rezidentem České republiky, má právní formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva nebo je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, a která drží nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě na jiné společnosti (při splnění daných podmínek tuto nazýváme dceřinou společností) alespoň 10% podíl na základním kapitálu. Podmínka 12 měsíců může být splněna i dodatečně (§ 19 odst. 4).

Příjmy nezahrnované do základu daně

Do této kategorie řadíme, jak příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 ZDP, tak i zvlášť upravené příjmy, tvořící samostatný základ daně, v §20a ZDP.

Mezi příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 ZDP patří například příjmy daňových rezidentů a stálé provozovny daňového nerezidenta umístěné na území České republiky, které jsou podle § 36 ZDP zdaňovány zvláštní sazbou. Těmi jsou například příjmy ze služeb, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství poskytovaných na území České republiky, příjmy z úhrad od daňových rezidentů nebo stálých provozoven nerezidentů na území České republiky, kterými jsou náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví (tyto činnosti jsou zdaňovány sazbou 15%), příjmy z nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci (zdaňováno 5% sazbou). Především mezi tyto příjmy řadíme ty, které již byly jednou u téhož poplatníka zdaněny podle ZDP. Dle § 20b ZDP zahrnujeme do samostatného základu daně zejména příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo podobná plnění plynoucí ve zdaňovacím období daňovým rezidentům ze zdrojů v zahraničí. Tyto příjmy vstupují do samostatného základu v hrubé výši, tedy i s daní připadající na tyto příjmy v zahraničí.¹⁶ Obdobně se postupuje i v případě, že výše uvedené příjmy plynou stálé provozovně daňového nerezidenta umístěné na území České republiky. Proti příjmům z vypořádacího podílu, podílu na likvidačním zůstatku a obdobným příjmům lze uplatnit i nabývací cenu

¹⁶ PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů : s komentářem k 1. 9. 2009.*

podílu na obchodní společnosti nebo družstvu. Mezi tyto příjmy se ovšem neřadí příjmy, které jsou podle § 19 ZDP osvobozeny. Půjde tedy zejména o příjmy z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených mezi mateřskými a dceřinými společnostmi, jak již bylo popsáno výše.

2.2.2 Výdaje

Jak již bylo řečeno dříve v této kapitole, základ daně z příjmu právnických osob je vymezen jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšující výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období (§ 23 odst. 1 ZDP). Problematika výdajů, které ovlivňují základ daně, je podle mého názoru komplikovanější než vymezení příjmů. Především bych řekla, že je to dáno tím, že zákon neudává taxativní výčet těchto výdajů, resp. neudává taxativně výdaje, které výdaji snižujícími základ daně nejsou, jako to dělá u příjmů. Zákon obecně definuje výdaje, které tvoří společně s příjmy základ daně v § 24 odst. 1 ZDP. Podle tohoto ustanovení se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené ZDP a zvláštními předpisy (především zákoníkem práce) výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jak již bylo řečeno výše, pokud stanovujeme základ daně u účtujících osob, vycházíme pro účely zdanění z výsledku hospodaření subjektu, které je ovšem nutno zvýšit o tzv. nedaňové náklady. Základ daně z DPPO tedy zohledňuje, resp. jeho výši ovlivňují, pouze náklady daňové¹⁷. Mezi základní podmínky, které musí být splněny, aby náklad byl uznán za daňový, patří zejména: souvislost se zdanitelnými příjmy; náklad je nutný na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; náklad musí být prokazatelný a zaúčtovaný podle pravidel určených účetními předpisy; pokud ZDP nebo jiný předpis stanoví limit, do jehož výše lze náklad uplatnit, pak je daňově uznatelným nákladem do tohoto limitu a náklad nesmí být z uznatelnosti ZDP či jiným předpisem vyloučen. Pro některé náklady platí, že mohou být daňově uznatelnými jen za splnění dalších podmínek¹⁸. Za daňově uznatelný náklad také považujeme náklad, který za daňový přímo označuje ZDP. Jelikož takový náklad nemusí být zaúčtovaný podle účetních

¹⁷ daňové pojmy z www.sagit.cz

¹⁸ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*.

předpisů, je v praxi tento náklad označován za daňový neúčtní náklad¹⁹.

První problém nastává při interpretaci ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, tedy určení, co je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. K této problematice existuje bohatá judikatura. Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 18/2005-64 uvádí: „Z ustanovení §24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi příjmy a výdaji nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů.“ Důkazní břemeno při prokazování, že náklad byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nese daňový poplatník. V této otázce existuje ustálená judikatura. Např. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č.j. 2 Afs 44/2003-73 uvádí: „daňovým výdajem je pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Prokázat výdaje na dosažení příjmů je povinností daňového subjektu, když povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností.“ Důkazem prokazatelnosti nákladu může být např. smlouva, účetní doklad či výpis z účtu. Jako důkaz „mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky, vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy.“ (rozhodnutí NSS č.j. 2 Afs 160/2006-75).

Další problém nastává v situaci, kdy náklad souvisí jak se zdanitelnými příjmy, tak i s příjmy, které jsou vyňaty z předmětu daně nebo jsou od daně osvobozeny. V tomto případě je nutné takové náklady krátit, a tedy uplatnit v poměrné výši, podle vhodně zvoleného kritéria²⁰. Tímto kritériem může být podle mého názoru např. počet hodin strávených na činnosti zdanitelné a nedaněné nebo počet zaměstnanců podílejících se na té které činnosti. Pokud ovšem poplatník sám není schopen stanovit takové vhodné kritérium nebo jinak si není jist správným přiřazením nákladů ke zdanitelným příjmům a příjmům vyňatým nebo osvobozeným, může podle § 24a odst. 1 ZDP požádat příslušného správce daně o vydání závazného posouzení výše nákladů,

¹⁹ daňové pojmy z www.sagit.cz

²⁰ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*.

které si může poplatník uplatnit.

Významným ustanovením, které do jisté míry koriguje uznatelnost a neuznatelnost nákladů, je § 24 odst. 2 ZDP. Toto ustanovení obsahuje demonstrativní výčet nákladů, u kterých se podmínka souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením výnosů považuje automaticky za splněnou, pokud ZDP nebo jiný právní předpis nestanoví nějakou omezující podmínku²¹. Takovými náklady jsou např. odpisy hmotného majetku; zůstatková cena hmotného majetku: u pěstitelských celků při jejich vyřazení, prodaného nebo zlikvidovaného hmotného majetku, který lze podle ZDP odepisovat, majetku vyřazeného v důsledku škody, a to jen do výše náhrad, pokud nejde o škody způsobené živelnou pohromou nebo neznámým pachatelem; pojistné hrazené poplatníkem, pokud pojištění souvisí s příjmem, který je předmětem daně; pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, a to za podmínky, že je v určeném období zapláceno. Dále sem patří i některé výdaje související s nájmem, včetně finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, pokud jsou splněny určité omezující podmínky; jako výdaj lze, při splnění podmínek, uplatnit některé daně (daň silniční, daň z převodu nemovitostí); rezervy a opravné položky vytvořené způsobem a ve výši stanovené zvláštním právním předpisem; některé výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku – mezi tyto výdaje patří výdaje na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť, na poskytování závodní preventivní péče nehrazené pojišťovnou, na provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje za odborný rozvoj a rekvalifikaci zaměstnanců, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele, dále pak výdaje na provoz vlastního stravovacího zařízení nebo příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiného subjektu apod. Dále sem řadíme i výdaje na pracovní cesty, kterými jsou zejména výdaje na ubytování, na dopravu a na stravování. U posledních dvou zmíněných druhů výdajů souvisejících se vztahem zaměstnance a zaměstnavatele je typické, že takové výdaje lze uplatnit jen do určitého limitu a musí být pro jejich uznatelnost splněna celá řada podmínek především stanovených samotným ZDP. Dále § 24 odst. 2 ZDP uvádí některé výdaje související s postoupením pohledávky; účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku; smluvní pokuty, úroky z prodlení, penále a

²¹ daňové pojmy z www.sagit.cz

jiné sankce ze závazkových vztahů, pokud byly zaplacený. Nově od roku 2010 ZDP umožňuje i paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem ve výši 5000,- Kč za každý kalendářní měsíc při splnění daných podmínek.

Některé náklady samotný ZDP vylučuje z uznatelnosti. Demonstrativní výčet takovýchto nákladů je uveden zejména v § 25 odst. 1 ZDP (neuznatelnost ale vyplývá např. i z § 24 odst. 2 ZDP, když nejsou splněny dané podmínky). Mezi tyto náklady patří zejména náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku včetně splátek a úroků z úvěrů a půjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění. Dále mezi výdaje, které nelze uznat v základu daně, patří tzv. tantiémy. Těmi jsou podle § 178 odst. 3 obchodního zákoníku podíly členů představenstva a členů dozorčí rady na zisku společnosti. Nejsou jimi ani vyplacené podíly na zisku, a to bez ohledu na to, zda se jedná o podíly vyplacené společníkům zakladatelům či tichým společníkům²². Tichým společníkem je osoba, která se podílí na podnikání tím, že poskytne vklad do společnosti, aniž by se stala jejím společníkem a podnikatel se mu zavazuje platit část čistého zisku vyplývající z jeho podílu na výsledku podnikání. Dále pak např. penále, úroky z prodlení a nesmluvní pokuty, pokud nebyly zaplacený; zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku vyřazeného v důsledku darování nebo bezúplatného převodu; výdaje na reprezentaci, za které se považují především výdaje na pohoštění, občerstvení a dary (za takové dary ale nejsou považovány reklamní a propagační předměty opatřené obchodní firmou nebo ochrannou známkou, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesáhne 500 Kč, s výjimkou tichého vína²³ nesmí být předmětem spotřební daně). Problém u těchto výdajů spočívá především v tom, že výčet výdajů, které se považují za výdaje na reprezentaci, není taxativní. Nebude tedy ojedinělé, že poplatník a správce daně budou mít v některých případech na daňovou uznatelnost resp. neuznatelnost obdobných výdajů různé názory. Dále mezi absolutně neuznatelné náklady dle § 25 ZDP patří i náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Půjde především o úrokové náklady z poskytnutých úvěrů na získání podílu na dceřiné společnosti. ZDP také uvádí vyvratitelnou domněnku, že za takové náklady se považují i ty, které vznikly mateřské společnosti v období 6 měsíců před nabytím podílu. Daňový subjekt ale má možnost prokázat, že se např. jednalo o pouhý

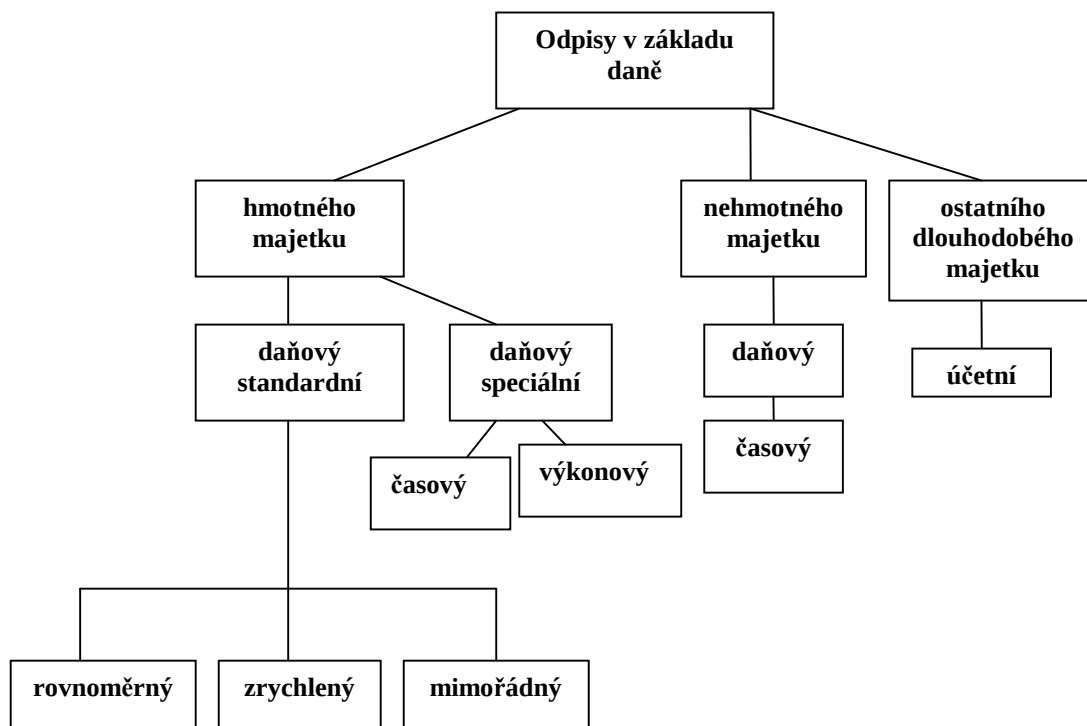
²² PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů : s komentářem k 1. 9. 2009.*

²³ definici tichého vína uvádí zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v § 93 odst. 3

provozní úvěr, který s nabytím podílu na dceřiné společnosti nesouvisí.

2.2.3 Odpisy

Jako jeden z výdajů, který lze uznat v základu daně z příjmu právnických osob, za splnění daných podmínek, jsou odpisy majetku. Na úvod této podkapitoly bych si dovolila uvést zjednodušené schéma, které ukazuje, jaké druhy odpisů se v České republice uznávají v základu daně:



Zdroj: VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*.

Základní podmínkou v případě odpisování majetku je, že základ DPPO snižují zejména odpisy daňové, které jsou upraveny ZDP. Naopak u účetních odpisů podle zákona o účetnictví, pokud jsou vyšší než daňové, pak o to, co jsou účetní odpisy vyšší, se základ DPPO zvyšuje. Výjimku tvoří dlouhodobý drobný majetek a dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který zároveň není hmotným a nehmotným majetkem. Tyto jsou definovány a stanovovány podle pravidel účetnictví, ale dle § 24 odst. 2 písm. v, bod 1 a 2 ZDP jsou i tyto daňově uznatelným výdajem. Odpisy jsou podle Komentáře k zákonu o daních z příjmů (2009) „peněžním vyjádřením postupného snižování hodnoty fixního kapitálu, resp. majetku, jsou náhradou za kapitálovou spotřebu a vyjadřují pokles hodnoty aktiv.“

Hmotný a nehmotný majetek

Pojem odpisování pro účely zdanění obecně vymezuje ZDP. Podle § 26 odst. 5

tohoto zákona se jím rozumí „zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořízované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání:“ ZDP pak vymezuje, co se pro účely zdanění rozumí hmotným majetkem a uvádí i hmotný majetek, který je z odpisování vyloučen. Dle ustanovení § 26 odst. 2 ZDP se hmotným majetkem rozumí:

- Samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok
- Budovy, domy a byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem o vlastnictví bytů²⁴
- Některé stavby s výjimkou např. drobných staveb sloužících k zajišťování funkcí lesa a oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti
- Pěstitelské celky trvalých porostů (např. některé ovocné stromy a ovocné keře, chmelnice a vinice)
- Dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a
- Jiný majetek stanovený v odst. 3 téhož ustanovení (např. technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven; technická rekultivace a výdaje hrazené nájemcem, které jsou součástí ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku, jestliže tyto výdaje s kupní cenou dají dohromady více jak 40 000 Kč)

Hmotný majetek, který je z odepisování vyloučen uvádí § 27 ZDP. Je jím například:

- Majetek převedený bezúplatně podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevýší částku 40 000 Kč,
- Umělecká díla a movité kulturní památky,

²⁴ Zákon č. 71/1992 Sb.

- Hmotný majetek, jehož nabytí bylo předmětem daně darovací a zároveň bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno atd.

Existuje i majetek, který není odepisován ani účetně ani daňově. Jedná se především o pozemky.

Nehmotný majetek, který se pro účely zdanění odepisuje, je pak vymezen v § 32a. Jsou jím:

- Zřizovací výdaje
- Výsledky výzkumu a vývoje
- Software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek,

a to za předpokladu, že byl nabyt úplatně, darováním nebo zděděním nebo je výsledkem vlastní činnosti pro účely obchodování s ním.

U tohoto majetku musí být vstupní cena vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok.

Za nehmotný majetek ale ZDP například nepovažuje goodwill a povolenky na emise skleníkových plynů (§ 32a odst. 2 ZDP). Vyhláška č. 500/2002 Sb. dále určuje, že nehmotným majetkem nejsou například znalecké posudky, software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat a další²⁵.

Kdo odpisuje

Podle § 28 odst. 1 ZDP hmotný majetek odepisuje poplatník, který má k tomuto vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu, státní podnik, národní podnik a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu a od roku 2009 i organizace zřízená územním samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele. V některých případech může odepisovat hmotný majetek i nájemce. U nehmotného majetku může tento odepisovat především vlastník, případně poplatník, který k takovému majetku nabyt za úplatu užívací právo (§ 32a odst.3 ZDP).

Z čeho se odpisuje

Základnou pro odepisování, jak hmotného, tak i nehmotného majetku, je vstupní cena tohoto majetku. Co se rozumí vstupní cenou uvádí ZDP v § 29 odst.1. Je jí:

- Pořizovací cena, je-li majetek pořízen úplatně (pořizovací cenou se podle

²⁵ DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2010: přehledy, daňové a účetní tabulky*.

zákona o účetnictví rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a s tím související náklady)

- Vlastní náklady, je-li majetek pořízen nebo vyroben ve vlastní režii (ty budou vstupní cenou i u poplatníků, kteří nevedou účetnictví).
- Hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva podle občanského zákoníku, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele
- Reprodukční pořizovací cena se použije v ostatních případech. Jde o cenu zjištěnou podle zákona o oceňování majetku.
- Pokud byl majetek nabyt zděděním nebo darováním, pak se cena určí ke dni nabytí majetku také podle zákona o oceňování majetku,
- Hodnota technického zhodnocení.²⁶

Je nutné definovat pojem zůstatková cena, využívaný při výpočtu zrychleného odpisu (viz. dále). Zůstatkovou cenu definuje ZDP v § 29 odst. 2. Považuje za ni rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů vypočtenou, podle pravidel daných ZDP, z tohoto majetku. O takto vypočtený odpis se snižuje vstupní cena i v případě, že ho poplatník nemůže uplatnit v základu daně celý (hmotný majetek je pouze z části používán k zajištění zdanitelného příjmu). Obdobně, jako se zvyšovala vstupní cena o technické zhodnocení, zvyšuje se i zůstatková cena o hodnotu technického zhodnocení v roce jeho dokončení a nazývá se zvýšenou zůstatkovou cenou.

Pro daňové odpisy platí, že majetek lze odepisovat maximálně do výše vstupní

²⁶Technickým zhodnocením se rozumí podle § 33 odst. 1 ZDP vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Technické zhodnocení zpravidla zvyšuje vstupní cenu hmotného majetku, s některými výjimkami, nebo nehmotného majetku, pokud za zdaňovací období u jednoho majetku převýší částku 40 000 Kč. Jestliže těchto 40 000 Kč nedosáhne za jedno zdaňovací období, může se poplatník rozhodnout, zda jej bude považovat za technické zhodnocení a zvýší o něj vstupní cenu, nebo jestli jej jednorázově uplatní jako daňový náklad (výdaj). Pokud došlo k technickému zhodnocení v roce zařazení majetku do užívání, pak vstupní cena zahrnuje i toto technické zhodnocení. Pokud k němu došlo až v následujících letech po jeho zahrnutí do majetku poplatníka, pak se vstupní cena (resp. zůstatková) zvýší o výdaje vynaložené na toto technické zhodnocení a takto zvýšená vstupní cena se stane novou základnou pro odpisování. U nehmotného majetku se za technické zhodnocení považují především výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku, nebo změnu jeho účelu, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 (§ 32a odst. 6 ZDP)

ceny, resp. do zvýšené vstupní ceny. Je pro ně zákonem určen přesný počet let a způsob, jakým se odepisují. Nesouvisí tedy s životností a upotřebitelností majetku.

Jak se odpisuje

Obecně rozlišujeme tyto druhy odpisů: u hmotného majetku jde o odpisy rovnoměrné, zrychlené a od roku 2009 jako protikrizové opatření jsou zavedeny i tzv. odpisy mimořádné. Dále pak odpisy speciální, kterými jsou časové a výkonové odpisy. U nehmotného majetku se uplatňuje odpis časový. Podle jiného hlediska můžeme odpisy rozdělit na roční (u rovnoměrného a zrychleného odpisování) a odpis měsíční, který se používá u mimořádných odpisů a časových odpisů a odpisů nehmotného majetku. Pro účely odpisování se hmotný majetek zařídí do odpisových skupin. To, ve které skupině se hmotný majetek nachází, má vliv na způsob jeho odpisování. Zároveň ZDP stanoví minimální počet let, po které je majetek odpisován.

Tabulka 2.2. Zařazení hmotného majetku do odpisových skupin a minimální počet let odpisování (příkladný výčet)

Odpisová skupina	Hmotný majetek	Minimální doba odpisování
1	Některá chovná a plemenná domácí zvířata, nástroje a nářadí, kancelářské stroje a počítače	3 roky
2	Textilní výrobky, různé stroje a zařízení, včetně zemědělských, mobilní telefony, nákladní vozidla, nábytek	5 let
3	Kovové, ocelové, hliníkové a železné konstrukce, turbíny, lodě, lokomotivy, kotle	10 let
4	Budovy ze dřeva a plastů, trubní, elektrická a telekomunikační vedení, věže, stožáry, stavby elektráren	20 let
5	Budovy (mimo těch, co ve skupině 4 a 6), dálnice, silnice, mosty, přístavy, nádrže, různé stavby, byty a nebytové prostory	30 let
6	Budovy administrativní, hotely, obchodní domy, kulturní památky	50 let

Zdroj: příloha č. 1 ZDP a § 30 odst. 1 ZDP

S účinností od 1. 1. 2008 zrušila novela ZDP č. 261/2007 Sb. Odpisovou skupinu 1a, kde byly zařazeny automobily, které se odepisovaly po dobu 4 let. Nyní se u těchto doba odpisování prodloužila na 5 let. 6. odpisová skupina byla zavedena

novelou ZDP č. 438/2003 Sb.²⁷. Další novela ZDP č. 669/2004 Sb., v přechodných ustanoveních uvádí, že odpisová skupina č. 6 se nepoužije u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003²⁸.

Způsob odpisování si účetní jednotka může většinou zvolit sama. Pokud již ale začne určitým způsobem majetek odpisovat, nemůže jej už dále měnit.

Rovnoměrné daňové odpisy

Pravidla pro stanovení rovnoměrného neboli lineárního daňového odpisu určuje ZDP v § 31. Obecně lze o tomto odpisu říci, že se do základu daně po celou dobu odpisování stanovenou ZDP pro jednotlivé druhy hmotného majetku přenáší stále stejná částka. Výjimkou je rok první, kdy je odpis zpravidla nižší než v dalších letech a situace, kdy dojde k vyřazení takového majetku²⁹. Rovnoměrné daňové odpisy jsou počítány pomocí odpisových sazeb určených ZDP pro jednotlivé skupiny hmotného majetku ze vstupní ceny. Roční odpisové sazby bez zvýšení odpisu v 1. roce odpisování (o zvyšování odpisu v 1. roce viz. následující textu) ukazuje následující tabulka:

Tabulka č. 2.3 Roční odpisové sazby (v %) pro rovnoměrné odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: § 31 odst. 1, písm. a ZDP

Jak již bylo naznačeno výše, zákon umožňuje, aby si poplatník v 1. roce odpisování uplatnil vyšší, než řekneme standardní roční odpis, uvedený v předchozí tabulce. Odpis v 1. roce odpisování lze zvýši o 20%, 15% nebo 10% při pořízení nového movitého majetku, který je zařazen do odpisové skupiny 1 až 3. Pro tento způsob odpisování se uplatňují jiné roční odpisové sazby. Zvýšení odpisu v 1. roce o 20% může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví (jde např. o zemědělské a lesnické traktory, ale i zemědělské, zahradnické a lesnické stroje a přístroje).

²⁷ PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů : s komentářem k 1. 9. 2009.*

²⁸ JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010 : praktický průvodce.*

²⁹ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010.*

Odpis zvýšený v 1. roce o 15% může použít poplatník, který je prvním vlastníkem například zařízení pro čištění a úpravu vod (plynové generátory, destilační nebo filtrační přístroje) využívaného např. v budovách vodního hospodářství, čistírnách a úpravnách vod.

Zvýšení o 10% může využít subjekt, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného do 1 až 3 odpisové skupiny, s výjimkou hmotného majetku, u kterého je možno zvýšit roční odpis v prvním roce odpisování o 20% a o 15%, a dále ji také nelze uplatnit u letadel, motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli letecké nebo silniční motorové dopravy, provozovateli taxislužby, autoškol, leteckých škol a jiné uvedené v § 31 odst. 5 ZDP³⁰.

Roční rovnoměrný daňový odpis hmotného majetku za zdaňovací období se určí podle následujících vzorců:

(vstupní cena * příslušná odpisová sazba) / 100, resp. (zvýšená vstupní cena * příslušná odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu) / 100.

Zrychlené daňové odpisy

Dalším druhem odpisu je odpis zrychlený nebo-li degresivní. Lze ho použít u hmotného majetku, zařazeného do odpisových skupin, jako u rovnoměrného daňového odpisu. Rozdíl spočívá především ve způsobu výpočtu. Namísto odpisových sazeb se zde používají odpisové koeficienty a i rozložení vstupní ceny hmotného majetku do výdajů snižujících základ DPPO je pro jednotlivá zdaňovací období různé. Pro zrychlený daňový odpis je typické, že nejvyšší je odpis ve druhém roce odpisování. To neplatí jen v případě, že v průběhu odpisování dojde ke zvýšení vstupní ceny po technické zhodnocení³¹. Dalším rozdílem oproti rovnoměrnému odpisu je, že pouze v prvním roce odpisování se vychází ze vstupní ceny. V dalších letech se roční daňový odpis vypočítává s použitím zůstatkové ceny. Pravidla pro výpočet zrychleného odpisu stanovuje § 32 ZDP. Stejně jako u rovnoměrného odpisování i u zrychleného lze využít zvýšení odpisu o 20%, 15% a 10% v prvním roce odpisování, a to za stejných podmínek jako u odpisu rovnoměrného. Odpisové koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny hmotného majetku, jak je uvádí ZDP v § 32 odst. 1.

³⁰ PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů : s komentářem k 1. 9. 2009.*

³¹ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010.*

Tabulka č. 2.4 Roční odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: § 32 odst. 1 ZDP

Roční odpis se pak počítá následovně:

Pro první rok: **vstupní cena / koeficient pro zrychlené odpisování pro 1. rok**

Pro další roky: $(2 \cdot \text{zůstatková cena}) / (\text{koeficient pro zrychlené odpisování pro další léta} - \text{počet let, po které již byl majetek odpisován})$

ZDP v § 32 odst. 3 uvádí dále postup pro výpočet odpisů při zrychleném odpisování u hmotného majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení.

Mimořádné daňové odpisy

Novela ZDP provedená zákonem č. 216/2009 Sb. přijatá v rámci protikrizového plánu reagujícího na celosvětovou finanční krizi zavedla krátkodobě nový druh daňových odpisů. Jedná se o mimořádné daňové odpisy. Ve snaze stimulovat poplatníky k nakupování nového hmotného majetku, a tím podpořit hospodářský růst, prosadili zákonodárci do úpravy ZDP tento druh odpisů, který umožňuje odpisovat měsíčně nový hmotný majetek zařazený poplatníkem do 1. a 2. odpisové skupiny (hmotný majetek zařazovaný do těchto skupin je uveden v tabulce 2.3), pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, ve zkráceném čase³². Následující tabulka ukazuje, jak se doba odpisování u jednotlivých odpisových skupin zkracuje.

Tabulka č. 2.5 Doba odpisování u mimořádných odpisů

Odpisová skupina	Standardní doba odpisování v letech	Prvních 12 měsíců	Dalších 12 měsíců
1.	3	100%	-
2.	5	60%	40%

Zdroj: VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*.

ZDP ale také uvádí v § 30a odst. 4, pro který hmotný majetek mimořádné odpisy nelze použít. Je jím hmotný majetek, u kterého se uplatňuje odpis časový. Tedy zejména u otvírek nových lomů, pískoven, modelů a šablon (viz. speciální daňové

³² PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů : s komentářem k 1. 9. 2009*.

odpisy). Dalším specifikem mimořádného odpisu je, že technické zhodnocení tohoto hmotného majetku nezvyšuje jeho vstupní cenu, ale odpisuje se samostatně, podle „standardních“ pravidel stanovených pro hmotný majetek, na kterém je toto technické zhodnocení provedeno³³.

Speciální daňové odpisy

Do této skupiny daňových odpisů patří odpisy časové a výkonové. Odpisy časové se používají u otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť, technické rekultivace, dočasných staveb, důlních děl a obdobného hmotného majetku, u něhož obecně závazný předpis nebo příslušný orgán zmocněný k tomu zvláštním zákonem stanoví životnost tohoto hmotného majetku a dobu jeho trvání (např. hrací automaty). Roční odpis se pak dle § 30 odst. 4 ZDP stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání. U matric, záпустek, forem, modelů a šablon se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti. Výjimečně se také pro odpisování hmotného majetku zmíněného v předchozí větě používají odpisy výkonové. Roční odpis se pak získá z podílu vstupní ceny a stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků (§ 30 odst. 5 ZDP).

Odpis u nehmotného majetku

U nehmotného majetku zákon stanoví pro jednotlivé druhy dobu odpisování, pokud není právo na využití tohoto majetku stanoveno na dobu určitou, tak, jak ukazuje následující tabulka č. 2.4. Odpisuje se rovnoměrně podle příslušného počtu měsíců. Pokud je ale smlouva na užití nehmotného majetku uzavřena na dobu určitou, pak se odpisuje měsíčním odpisem, kdy se odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané ve smlouvě (§ 32a odst.4 ZDP).

Tabulka 2.6 Doba odpisování u nehmotného majetku

Druh nehmotného majetku	Doba odpisování
Audiovizuální dílo	18 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců
Zřizovací výdaje	60 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Zdroj: § 32a odst. 4 ZDP

³³ DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2010: přehledy, daňové a účetní tabulky*.

2.2.4 Položky odčitatelné od základu daně

Mezi položky odčitatelné od základu daně patří především uplatnění daňové ztráty a odpočet výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Po uplatnění těchto odčitatelných položek lze základ daně ještě dále snížit dle ustanovení § 20 odst. 8 ZDP o dary na obecně prospěšné účely. § 20 odst. 7 ZDP také uvádí další možné snížení základu daně u neziskových subjektů.

Daňová ztráta

Daňovou ztrátou definuje § 38n ZDP. Daňová ztráta vzniká, když ve zdaňovacím období jsou uznatelné náklady vyšší než zdanitelné příjmy. Poplatník si v zásadě může daňovou ztrátu uplatnit, musí být ale splněny určité podmínky. Za prvé je to časový limit. Daňovou ztrátu lze uplatnit po pět následujících zdaňovacích obdobích od období, za které byla ztráta vyměřena (§ 34 odst. 1 ZDP). To platí v situaci, když byla ztráta vyměřena v roce 2004. Pětileté období, z původního sedmiletého, zavedla novela ZDP č. 438/2003 Sb. Pokud tedy byla ztráta vyměřena do roku 2003, je možné ji uplatnit v sedmi bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích³⁴. Druhou podmínkou je, že u poplatníka nedošlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu nebo kontrole. Za podstatnou změnu pak zákon považuje změnu společníků nebo jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka, přičemž se změna musí týkat v úhrnu více jak 25% základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo jde o situaci, kdy společník nebo člen družstva získá na poplatníkovi rozhodující vliv. Pokud k takové podstatné změně došlo a současně tržby za vlastní výkony a zboží vytvořené stejnou činností, jako tou, za kterou byla ztráta vyměřena, byly v období po podstatné změně menší než 80%, daňovou ztrátu uplatnit nelze. U akciové společnosti, která vydala akcie na majitele, se předpokládá, že k podstatné změně došlo, když je naplněna situace s 80% uvedená v předchozí větě. Je tedy na vedení akciové společnosti, aby správci daně prokázala, že k podstatné změně nedošlo (§ 38na ZDP). Daňovou ztrátu nemohou dle § 34 odst. 3 uplatňovat obecně prospěšné společnosti s výjimkou veřejných vysokých škol a obecně prospěšných společností provozujících zdravotnické zařízení označených tak zákonem č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů. Pokud si poplatník není jist, zda jsou splněny podmínky pro uplatnění daňové ztráty, může na základě § 38n odst.7 ZDP požádat správce daně o závazné posouzení. Daňovou ztrátu

³⁴ PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů : s komentářem k 1. 9. 2009.*

může poplatník ve vymezeném období uplatnit v libovolné výši. Je tedy možné ji uplatnit najednou v jednom zdaňovacím období nebo si ji rozložit do několika let. Poplatník tak může pomocí daňové ztráty optimalizovat svou daňovou povinnost.

Projekty na výzkum a vývoj

Novela ZDP č. 669/2004 Sb., s účinností od zdaňovacího období započteného v roce 2005, zavedla jako odčitatelnou položku od základu daně výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Poplatník může od základu daně dle § 34 odst. 4 ZDP odečíst 100% výdajů, které vynaložil v daném zdaňovacím období při uskutečňování těchto projektů, které mají podobu experimentálních a teoretických prací, projekčních a konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. ZDP zároveň v § 34 odst. 5 uvádí, co se takovým projektem rozumí. I zde musejí být splněny určité podmínky pro to, aby tento výdaj mohl být položkou snižující základ daně. Za prvé je povinností tyto výdaje evidovat odděleně od ostatních výdajů. Za druhé je nutné, aby tyto výdaje byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů. ZDP v § 34 odst. 4 uvádí, kdy tento odpočet uplatnit nelze. Nelze jej uplatnit na služby, licenční poplatky, na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů na certifikaci výsledků výzkumu a vývoje. Další podmínkou je, že odpočet nelze uplatnit v případě, kdy na realizaci těchto projektů byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. Jelikož určení výdajů souvisejících s realizací projektů výzkumu a vývoje může poplatníkovi přinášet nemalé obtíže, dává se poplatníkovi možnost požádat správce daně o závazné posouzení (§34a odst. 1 ZDP). Tento odpočet by měl být uplatněn ve zdaňovacím období, ve kterém na něj vznikl nárok. Pokud si ho ale poplatník nemůže uplatnit, protože základ daně snížený o případnou daňovou ztrátu je nižší než uplatnitelný odpočet na realizaci projektů výzkumu a vývoje, je možné ho uplatnit v následujícím zdaňovacím období, nejvýše však po tři následující zdaňovací období (§ 34 odst. 6 ZDP)³⁵.

Dary

„Dle § 20 odst. 8 ZDP lze od základu daně sníženého o odčitatelné položky

³⁵ JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010 : praktický průvodce.*; PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů : s komentářem k 1. 9. 2009.*; VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010.*

podle § 34 ZDP odečíst hodnotu darů poskytnutých na obecně prospěšné účely vymezené zákonem, pokud hodnota daru činí alespoň 2000 Kč.³⁶ Tuto položku mohou uplatnit pouze podnikatelské právnické osoby. Nepodnikatelské subjekty ZDP z možnosti využít tohoto daňového zvýhodnění v § 20 odst. 8 vylučuje. Neodkazuje přitom na vymezení nepodnikatelských subjektů v § 18 odst. 6, má tedy v tomto případě na mysli všechny nepodnikatelské subjekty. Daňově účinné dary lze pak dělit na dary poskytnuté:

- určeným právnickým osobám (např. obcím, krajům, organizačním složkám státu)
- právnickým osobám na vymezené účely (např. na financování vědy a vzdělání, kultury, dary na ochranu zvířat, na účely sociální, zdravotní, ekologické a humanitární)
- fyzickým osobám na vymezené účely (provozujícím školská a zdravotnická zařízení, zařízení na ochranu zvířat) a dále např. poživatelům invalidního důchodu, nezletilým dětem závislým na péči jiné osoby na zdravotnické prostředky nekryté zdravotním pojištěním.
- na financování odstraňování škod způsobených živelní pohromou

Od 1. 1. 2009 nemusí jít jen o právnické osoby se sídlem na území ČR a fyzické osoby s bydlištěm na území ČR, ale úprava se vztahuje také na právnické osoby se sídlem a fyzické osoby s bydlištěm v jiném členském státě Evropské unie, v Norsku nebo na Islandu.³⁷

Kromě minimální hranice 2000 Kč je možnost odpočtu daru limitována i hranicí maximální. Horní limit je 5% ze základu daně sníženého o odčitatelné položky dle § 34 ZDP. Ve snaze motivovat daňové subjekty k podpoře vysokoškolského vzdělání, vědy a výzkumu je horní limit při poskytnutí daru veřejným vysokým školám a veřejným výzkumným institucím zvýšen na 10% ze základu daně sníženého dle § 34 ZDP³⁸. Další podmínkou je, že dar lze odečíst pouze ve zdaňovacím období, ve kterém byl prokazatelně poskytnut.

³⁶ JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010 : praktický průvodce.*

³⁷ PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů : s komentářem k 1. 9. 2009.*

³⁸ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010.*

3 Základ korporátní daně na Kypru

Hlavním právním předpisem upravujícím zdanění příjmů je zákon o daních z příjmů č. 118 (I)/2002, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ITL). ITL upravuje zdaňování jak právnických, tak fyzických osob. Tento zákon byl výsledkem daňové reformy z roku 2002. Právní předpisy jsou nyní v souladu s právem Evropské unie, s Kodexem chování a doporučeními OECD tzv. Harmful tax practices³⁹. Na úvod této kapitoly bych chtěla ještě upozornit na skutečnost, že právnické osoby nepodléhají pouze DPPO. Daňoví rezidenti Kypru musí dále odvádět tzv. příspěvek na obranu, který má za následek určité modifikace ve zdanění fyzických i právnických osob. Následkem této skutečnosti jsou vyšší odvody státu, a tedy i vyšší daňové zatížení právnických osob.

3.1 Subjekty

Kyperský zákon o daních z příjmů určuje, že dani z příjmů právnických osob podléhají společnosti. Termín „společnost“ pak tento zákon vymezuje v části 1. § 2 odst. 1 jako jakýkoliv subjekt s právní subjektivitou nebo bez nebo veřejnoprávní korporace a jakákoliv jiná srovnatelná společnost zapsaná do obchodního rejstříku nebo registrovaná v zahraničí. Seznam společností z jiných členských států, které spadají pod tento pojem, je součástí přílohy ITL. Obecně patří mezi zdaňované společnosti soukromé společnosti s omezeným ručením (společníci buď ručí do výše svého nesplaceného vkladu anebo do částky, kterou se zavázali přispět společnosti, pokud se dostane do úpadku nebo likvidace) a veřejné obchodní společnosti s omezeným ručením, přičemž ručení je koncipováno stejně jako u soukromých společností. Nejblíže českým ekvivalentem pro tyto společnosti je společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Odlišné principy se uplatňují při zdaňování lodních společností a pojišťoven. Zákon také uvádí v § 8 subjekty, které jsou úplně osvobozeny od DPPO, resp. jejich příjmy jsou osvobozeny. Jsou to např. obce, pokud jejich příjem není příjmem z podnikání, náboženské, charitativní a veřejné vzdělávací instituce. I na Kypru je důležité rozlišení společností na rezidentní a nerezidentní. Za rezidenta je považována společnost, u které jsou její řízení a

³⁹ Harmful tax practises = doporučení OECD vedoucí k zamezení škodlivých daňových praktik, které mohou narušit hospodářskou soutěž a vedoucí ke zlepšení transparentnosti a zajištění účinné výměny informací.

kontrola vykonávány na Kypru. Pouhá registrace společnosti na Kypru není rozhodující⁴⁰. Daňové zákony Kypru sice neobsahují konkrétní definici pojmu „řízení a kontrola“, ale v praxi a na základě pravidel britského Common Law se má za to, že řízení a kontrola je vykonávána tam, kde má místo bydliště většina členů řídicího orgánu společnosti, kde se koná většina zasedání tohoto orgánu a kde je přijímána většina významných rozhodnutí. Takové společnosti podléhají dani z příjmu svými celosvětovými příjmy. Za nerezidenty jsou pak považovány ostatní společnosti, u kterých podmínka rezidentství není splněna. U těchto jsou pak zdaňovány jen příjmy získané ze zdrojů na Kypru⁴¹. Dle § 5 odst. 4 ITL si osoby, které nejsou rezidenty a mají na Kypru umístěnou stálou provozovnu mohou zvolit být pro účely zdanění brány jako rezidenti.

3.2 Základ daně

Základem daně u právnických osob je rozdíl souhrnu příjmů ze všech kategorií příjmů (rozdělení do kategorií uvádí následující podkapitola) za zdaňovací období a výdajů, které zcela a výhradně souvisí se zdanitelnými příjmy. Základ daně lze pak dále snížit o daňovou ztrátu z minulých let⁴². Zdaňovacím obdobím je na Kypru kalendářní rok.

Jak již bylo naznačeno výše, na Kypru platí speciální režim pro zdaňování společností provozujících lodní/námořní dopravu. Lodní/námořní společnost, která vlastní lodě plující pod kyperskou vlajkou a která působí v mezinárodních vodách, neplatí daň ze svých zisků ani z jimi vyplácených dividend⁴³.

Zvláštní režim se uplatňuje také u pojišťoven. Pro pojišťovny, které se zabývají obecným pojištěním odpovědnosti, stanoví zákon v § 16 pravidla pro výpočet jejího zisku. Ten se vypočítá tak, že se od celkových hrubých příjmů z úroků z pojistného, provizí a jiných příjmů odečte vrácené pojistné, zajištění, čisté nároky, nespotřebované pojistné a ostatní výdaje, včetně provizí a uznaných kapitálových výdajů stanovených dle ITL. Pobočky zahraničních pojišťoven na Kypru mají uznatelné také výdaje hlavního ústředí, pokud nepřekročí 3% čistého příjmu z pojistného získaného na území Kypru. V § 17 ITL uvádí způsob výpočtu zisku u

⁴⁰ UHY International Ltd. *Doing business in Cyprus*

⁴¹ IBDF. *Corporate taxation in Cyprus*

⁴² ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*.

⁴³ PWC. *Tax facts & figures 2008 - Cyprus*

pojišťoven podnikajících v oblasti životního pojištění. Zdanitelný zisk získáme tak, že od celkových hrubých příjmů z pojistného a z čistých příjmů z investic odečteme náklady na zajištění, čisté nároky a jiné výdaje, včetně provizí, uznaných kapitálových výdajů dle ITL a převodů do fondů životního pojištění uskutečněných v daném roce. Pobočky zahraničních pojišťoven si pak mohou odečíst také výdaje hlavního sídla do výše 2% čistého příjmu z pojistného obdrženého na Kypru.

Sazba daně z příjmu je 10%. Do 1.1. 2009 se uplatňovala ještě sazba 25% na polostátní organizace.

3.2.1 Příjmy

V zákoně o daních z příjmů není jednoznačné obecné pravidlo pro určení zdanitelných příjmů. V části 3. § 5 jsou ale uvedeny kategorie příjmů relevantní pro účely daně z příjmu právnických osob, a to rozlišně pro rezidenty a nerezidenty. Dále pak zákon uvádí příjmy, které jsou od daně osvobozeny a také například speciální pravidla pro výpočet zdanitelných příjmů u společností zavázaných z dlouhodobých smluv týkajících se především projektů územního rozvoje.

Zdanitelné příjmy rezidentů jsou rozděleny do těchto kategorií:

- obchodní zisky (včetně příjmů ze zemědělství a chovu zvířat)
- úroky
- renty
- tantiémy, licenční poplatky a autorské honoráře
- odměny a jiné zisky z nemovitostí
- čisté odměny z goodwillu

U nerezidentních společností podléhají zdanění zejména tyto příjmy:

- zisky nebo jiné prospěchy stálé provozovny umístěné na Kypru
- veškeré nájemné z nemovitostí nacházejících se na Kypru
- jakákoliv částka nebo odměna za goodwill (po odečtení nákladů na jeho pořízení)
- hrubé příjmy divadelních, hudebních souborů a jiných skupin osob veřejně vystupujících, včetně fotbalových klubů ze zahraničí, získané z výkonů provedených na území Kypru

Příjmy osvobozené

Mezi příjmy osvobozené od DPPO patří:

- dividendy
- zisk z prodeje cenných papírů, včetně státních dluhopisů, dluhopisů, podílů zakladatelů na společnosti nebo jiných podílů na společnostech nebo jiných právnických osobách zapsaných v obchodním rejstříku na Kypru nebo v zahraničí. Oběžník č. 2008/12 objasňuje a upřesňuje definici pojmu cenného papíru. Tento pojem zahrnuje např. i kmenové a prioritní akcie, opce na cenné papíry, futures/forwardy/swapy na cenné papíry, depozitní certifikáty na cenné papíry apod.
- zisky stálých provozoven v zahraničí. Osvobození se uplatní pouze za podmínky, že stálé provozovně kyperské společnosti umístěné v zahraničí neplyne více jak 50% jejího příjmu z investic a zahraniční daň není podstatně nižší než daň uplatnitelná na Kypru⁴⁴.
- úroky, které nevzešly z běžné činnosti společnosti nebo z činností, které s běžnou činností úzce souvisí. Zde se ovšem uplatňuje limit. Je možné osvobodit pouze 50% z těchto příjmů⁴⁵.

Samostatný základ daně

Odděleně od příjmů právnických osob jsou například zdaňovány kapitálové zisky. Kapitálové zisky mají i zvláštní právní úpravu. Řídí se pravidly udanými zákonem o daních z kapitálových zisků z roku 1980 (ve znění zákona o daních z kapitálových zisků z roku 2002). Sazba daně z kapitálových zisků je 20%. Většina kapitálových zisků je od daně osvobozena, ale zdaňovány jsou například zisky z prodeje nemovitostí umístěných na Kypru.

3.2.2 Výdaje

Pro zjištění základu daně lze od zdanitelných příjmů odečíst výdaje, které zcela a výlučně souvisí se zdanitelnými příjmy. Uznatelné, ani z části, nejsou výdaje, které se zdanitelnými příjmy nesouvisí zcela a výlučně. Výjimkou z tohoto pravidla jsou dle § 9 odst. 1, písm g) výdaje vzniklé udržováním budov v určitém stavu, jestliže k němu dochází v důsledku „Udržovacího příkazu“ vydaného na základě územního plánu a ministr vnitra potvrdí, že tyto výdaje vznikly při uskutečňování udržovacích prací na těchto budovách. Obdobně toto platí i pro zachovávání, udržování a rekonstrukci

⁴⁴ UHY International Ltd. *Doing business in Cyprus*

⁴⁵ PWC. *Tax facts & figures 2008 - Cyprus*

památek. U těchto výdajů se však uplatňují limity, do kterých je možno si je uznat v základu daně a také pro ně platí, že jsou uznatelné jen za podmínky, že na ně nebyl poskytnut příspěvek z veřejných fondů.

Mezi uznatelné výdaje patří dle § 9 odst. 1 např. „výdaje na opravy provozovny podniku, výrobního a strojního zařízení a dopravních prostředků, příspěvky do penzijních, spořicíh a pojistných fondů, odpisy a zajištění nedobytných pohledávek, výdaje nekapitálové povahy pro vědecký výzkum (tyto jsou upraveny v § 9 zákona o daních z příjmu a zahrnují veškeré výdaje vzniklé podnikající osobě za podmínky, že daňové autority jsou přesvědčeny, že takové výdaje byly přínosem pro podnikání), výdaje nekapitálové povahy vynaložené na koupi patentů či patentových práv nebo licencí“⁴⁶ (i tyto jsou upraveny v § 9 a uplatňuje se stejná podmínka jako u výdajů na výzkum) a některé dary (dle § 9 odst. 1, písm f jsou jimi dary na vzdělávací, kulturní a jiné charitativní účely poskytnuté státu, obcím, a charitativním institucím, které označuje a uznává svým rozhodnutím vláda). Dále pak příspěvky zaměstnavatelů na sociální pojištění zaměstnanců a jiné náhrady placené zaměstnancům, tantiémy. Obecně lze také odečíst úroky z úvěrů (to neplatí, pokud je úvěr použit na získání podílu na společnosti), nájemné, odpochty za opotřebení majetku v předepsané výši nahrazující odpisy při výpočtu daně, a to pouze do výše pořizovací ceny takového majetku, výdaje na investice u některých druhů činností⁴⁷, výdaje na reprezentaci (ty ale pouze do výše € 17.086. Pokud ale takové výdaje přesáhnou 1% hrubého příjmu společnosti, nelze je uznat vůbec)⁴⁸. Dále je možné považovat za uznatelné výdaje na pojistné placené za pojištění škody na majetku a pro případ, že dojde ke zničení majetku.

Výdaje, které naopak nelze uznat v základu daně uvádí ITL v § 11. Mezi ně patří např. daň z příjmu právnických osob a příspěvek na obranu, jakýkoliv jiný, než uznatelný výdaj, který je uskutečněn dobrovolně, výdaje (včetně úroků) vzniklé v souvislosti s pořízením soukromého motorového vozidla, výdaje (včetně úroků) na pořízení hmotného majetku, který není zcela a výlučně využíván v souvislosti se zdanitelnými příjmy, poplatky a pokuty, rezervy vytvořené na nedobytné pohledávky (některé rezervy vytvořené na pohledávky, které jsou označeny pouze za

⁴⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*.

⁴⁷ www.lawandtax-news.com

⁴⁸ PWC. *Tax facts & figures 2008 - Cyprus*

„problematické“, však uznatelné jsou), rezervy vytvořené pro situaci, že dojde ke snížení hodnoty akcií a rezervy na nepojištěná rizika a podobně.

3.2.3 Odpisy

Výdaje na odpisy a amortizaci majetku zaúčtované na vrub společnosti jsou vždy daňově neuznatelné. Naproti tomu roční kapitálové výdaje provozoven podniků, závodů, výrobního a strojního zařízení, budov, včetně bytů pro zaměstnance jsou zahrnuty do položky odpočtů za opotřebení majetku (nebo také nazývané „daňové odpisy“), které jsou daňově uznatelným výdajem. Nezahrnují se mezi ně ale soukromá motorová vozidla (§ 10. ITL). Tyto výdaje jsou obecně uznatelné pouze u fixního kapitálu, který je společností využíván k podnikání ve zdaňovacím období. Sazby pro tyto kapitálové výdaje stanovuje komisař pro daně a poplatky. Pokud nejsou stanovena speciální pravidla, je přijatelné použít účetní principy. Kapitálový výdaj může být nárokován pouze za každý jednotlivý rok. Pokud ho poplatník v daném roce nevyužije, nemůže si ho uplatnit v následujících letech. Pro tyto výdaje se používá metoda rovnoměrného odpisu. Jako kapitálový výdaj nelze uznat výdaje na goodwill, nicméně, jak již bylo řečeno výše, pokud dochází k převodu goodwillu na jinou osobu, je možné od příjmů takto získaných odečíst pořizovací náklady goodwillu. Dále také zákon uvádí, že není možné si nárokovat kapitálové výdaje u pozemků.

Kdo odpisuje resp. uplatňuje odpočty

Základním pravidlem je, že kapitálové výdaje si může jako uznatelné nárokovat vlastník takového kapitálového majetku. U dohod o pronájmu si může tyto kapitálové výdaje uplatnit společnost, která takovýto majetek eviduje ve svých účetních knihách.

Z čeho se odpisuje

Roční odpis se vypočítává z pořizovací ceny majetku. V případě, že dojde k novému ocenění, např. budov, není toto nové ocenění pro účely daně relevantní. Uznané kapitálové výdaje se stále počítají z původní pořizovací ceny.

Jak se odpisuje

Obecně se uplatňuje metoda rovnoměrného odpisu, kdy se každý rok po stanovenou dobu, odpisuje stejné procento. Doba životnosti u průmyslových budov a hotelů je zákonem stanovena na 25 let, u ostatních budov je to pak 33 let. Výdaje u patentů a patentových práv je možné odpisovat po dobu jejich životnosti. Výdaje nekapitálové povahy pro vědecký výzkum je možno rovnoměrně odpisovat od doby

jejich vzniku po následujících 5 let.

Následující tabulka ukazuje roční odpis pro provozovny podniku, závody, výrobní a strojní zařízení:

Tabulka č. 3.1 Roční odpis pro provozovny, závody, výrobní a strojní zařízení (v %)

Druh majetku	Odpisová sazba (%)
Vysokozdvížné vozíky, bagry, nákladní vozidla, buldozery a ropné barely	25
Motorová vozidla s výjimkou soukromých osobních automobilů	20
Počítačový hardware a operační software	20
Aplikační software do 1,708.60 EUR	100
Aplikační software nad 1,708.60 EUR	33,33
Zařízení a stroje používané v zemědělství	15
Vodní vrtná zařízení, podlahové krytiny, videorekordéry, televize a jiná zařízení, strojní zařízení, nábytek a vybavení	10
Nástroje	33,33
Videokazety užívané videopůjčovny	50
Administrativní budovy	3
Průmyslové a zemědělské budovy a hotely	4
Byty	3
Skleníky s kovovou konstrukcí	10
Skleníky s dřevěnou konstrukcí	33,33

Zdroj: IBFD a PWC *Tax facts & figures 2008 - Cyprus*

Speciální odpisové sazby a pravidla se uplatňují u společností zabývajících se námořní/lodní činností. U těchto společností je možné navíc k majetku uvedenému v předchozí tabulce odpisovat tyto druhy majetku:

Tabulka č. 3.2 Roční odpisy majetku společností podnikajících v oblasti námořní dopravy (v %)

Druh majetku	Odpisová sazba
Parníky, vlečné čluny a lodě používané k rybolovu	6
Plachetnice	4,5
Startovací rampy	12,5
Nové obchodní lodě	8
Nové osobní lodě	6

Zdroj: IBFD

Použité lodě jsou odpisovány podle speciálních pravidel dohodnutých se správcem daně. Použité obchodní a osobní lodě se odpisují po dobu jejich zbývajících životnosti, která je udaná v lodním průkazu. Pojem „použité lodi“ se vztahuje pouze na použité parníky, vlečné čluny a lodě používané k rybolovu.

3.2.4 Odčitatelné položky

Mezi odčitatelnou položku, kterou lze kromě uznaných výdajů odečíst od zdanitelných příjmů, patří daňová ztráta. Pokud jsou výdaje v daném roce vyšší než příjmy, vznikne ztráta. Tu je možno na Kypru přenášet a započítat ji do příjmů

v následujících letech bez jakéhokoliv časového omezení. K tomu je ještě nutné splnit další podmínku. Tou je skutečnost, že nedojde ke změně vlastnictví v podílech na společnosti a nedojde k podstatné změně v obchodní činnosti společnosti v rámci tříletého období následujícího po vzniku ztráty (§ 13 odst. 1 ITL). Změnou ve vlastnictví v podílech na společnosti se pak rozumí situace, kdy osoba získá více jak 50% podíl na základním kapitálu společnosti, nebo dvě a více osob společně nebo každý zvlášť, nabude nejméně 5% podíl na základním kapitálu společnosti a dohromady tento podíl překročí 50% základního kapitálu (§ 13 odst. 2 ITL). Ztráty vzniklé z podnikání stálým provozovnám rezidentů v zahraničí lze uplatňovat za stejných pravidel, jako když ztráta vznikne z podnikání na Kypru. Lze ji i započíst oproti příjmům získaným z podnikání na Kypru. Jestliže ale stálá provozovna následně vykáže zisk, pak částka uplatněné daňové ztráty z minulého období bude součástí jejího zdanitelného zisku. Ztráta vzniklá v daném roce jedné společnosti může být započtena vůči ziskům jiné společnosti za předpokladu, že tyto společnosti jsou daňovými rezidenty Kypru a jsou součástí skupiny nebo jde o stálou provozovnu nerezidentní společnosti, která si zvolila možnost být brána jako rezident Kypru. Skupina je pak definována následovně: Jedna společnost drží na jiné společnosti nejméně 75% podíl a minimálně 75% podíl hlasovacích práv těchto společností drží jiná společnost. Další podmínkou je, že společnost, která vykáže ztrátu a společnost, která si ji započítá vůči svým ziskům, musí být součástí skupiny po celý daňový rok.

Kapitálové ztráty vzniklé z prodeje nemovitostí umístěných na Kypru nebo z prodeje podílů ve společnostech vlastnících takové nemovitosti lze dle zákona o zdanění kapitálových zisků započítat proti zdanitelným kapitálovým ziskům vzniklým v dané roce nebo v dalších letech bez časového omezení.

4 Základ korporátní daně v Rakousku

Hlavními právními předpisy upravujícími zdanění právnických osob jsou především zákon o daních z příjmů právnických osob z roku 1988, ve znění pozdějších předpisů (Körperschaftsteuergesetz 1988, dále jen KStG) a zákon o daních z příjmů z roku 1988, ve znění pozdějších předpisů (Einkommensteuergesetz 1988, dále jen EStG). EStG upravuje především zdanění fyzických osob, KStG ale na jeho úpravu často odkazuje. Respektive KStG je předpisem speciálním. Obecný předpis EStG se použije v případě, že KStG nemá zvláštní úpravu⁴⁹.

4.1 Subjekty

Subjekty, které podléhají dani z příjmu právnických osob v Rakousku, vymezuje KStG zejména v § 1. Patří mezi ně zejména právnické osoby soukromého práva (akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, nadace, sdružení a družstva) a na zahraniční společnosti se srovnatelnou právní formou, dále také na obchodní podniky provozované veřejnými subjekty, vzájemné pojišťovny, instituce a fondy (např. účelové fondy) bez právní subjektivity, jestliže jejich příjmy nejsou zdaňovány na úrovni jiné osoby⁵⁰. KStG v § 2 definuje obchodní podnik provozovaný veřejným subjektem. Je jím jakákoli jednotka, která je ekonomicky nezávislá, funguje výhradně nebo převážně v ekonomicky významných hospodářských činnostech soukromého práva, získává příjem nebo jinou ekonomickou výhodu, pokud se neúčastní všeobecného hospodářského trhu a nejde o podnik, jehož předmětem podnikání je zemědělství a lesnictví. U těchto podniků není nutné, aby byly založeny za účelem dosažení zisku. Společensky prospěšná, dobročinná a církevní zařízení jsou od DPPO osvobozeny.⁵¹ V § 5 KStG uvádí korporace, které jsou od zdanění osvobozeny. Kromě těch uvedených v předchozí větě jimi jsou např. státní monopoly, finanční instituce definované předpisy bankovního práva, podílové fondy, penzijní fondy apod. Zákon ale uvádí podmínky, které jsou pro osvobození nutné splnit. Novelou zákona z roku 2007 byl zařazen do části 5. bod 14., který osvobozuje od zdanění také „malé finanční společnosti“, které se zaregistrovaly do obchodního rejstříku před 31. prosincem roku 2007, a to po následujících 5 let. KStG v § 6b

⁴⁹ IBFD. *European tax handbook 2009*.

⁵⁰ BMF Federal ministry of Finance. *The Austrian personal income tax and corporate income tax*.

⁵¹ www.services.czechtrade.cz/pdf/stu/rakousko-2009-10-27.pdf

definuje pojem „malá finanční společnost“. Mezi základní předpoklady patří, že takovou společností je akciová společnost, která má základní kapitál minimálně EUR 7,3 miliónů, nejméně 75% zakladatelů musí tvořit jiné podílové fondy nebo jiné finanční instituce. A zakladatelé nesmí držet na základním kapitálu, přímo nebo nepřímo, více než 30%. Dále pak určuje pravidla, za kterých mohou investovat apod. Příjmy obchodních podniků provozovaných veřejnými subjekty a právnické osoby, které jsou od DPPO osvobozeny, jsou předmětem pouze srážkových daní. I v Rakousku se uplatňují odlišná pravidla pro právnické osoby rezidentní a nerezidentní. Za rezidentní právnickou osobu, a tedy osobu, která má v Rakousku neomezenou daňovou povinnost, je považována osoba se sídlem nebo místem skutečného vedení na území Rakouska. Pro určení místa vedení je rozhodující umístění managementu, tedy prostory, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se právnické osoby⁵². Společnosti založené podle rakouského obchodního práva musejí mít své sídlo v Rakousku, protože v Rakousku se uplatňuje teorie práva sídla. Za nerezidenty jsou pak brány právnické osoby, které nemají ani sídlo, ani místo skutečného vedení v Rakousku. Jejich daňová povinnost je pak omezena jen na některé druhy příjmů ze zdrojů v Rakousku.

4.2 Základ daně

Základem daně je rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a uznatelnými odpočty. Obecně je stanoveno pravidlo pro uznatelnost ztrát a výdajů tak, že musí vzniknout v souvislosti s dosažením zdanitelných příjmů. Základ daně vychází z účetního výsledku hospodaření, vykazovaného v účetních výkazech sestavených dle rakouských účetních principů. Takto získaný výsledek hospodaření je ještě upravován podle speciálních pravidel stanovených EStG. Daně, které nelze odečítat (např. DPPO) a neuznatelné výdaje (např. dary) se k výsledku hospodaření přičítají. Na druhé straně speciální odpočty a nezdanitelné příjmy (např. dividendy vyplácené mezi mateřskou a dceřinou společností) mohou být od výsledku hospodaření odečteny⁵³. Následující tabulka naznačuje obecná pravidla pro stanovení základu DPPO:

⁵² ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*.

⁵³ PKT. *Austria Tax Guide 2009*

Tabulka č. 4.1 Úprava účetního výsledku hospodaření a základu DPPO
ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM

MINUS	PLUS
Příjmy osvobozené od daně	Daňově neuznatelné účetní náklady
Daňově neuznatelné rezervy a opravné položky	
= upravený účetní výsledek hospodaření (základ daně)	
Zvláštní výdaje	
= základ daně po snížení	

Zdroj: § 7 odst. 2 KStG

Zdaňovacím obdobím je obecně dle §7 odst. 4 KStG kalendářní rok. Poplatníci, kteří mají obchodní zisky nebo příjmy ze zemědělství a lesnictví, si mohou za zdaňovací období zvolit hospodářský rok (§ 7 odst. 5 KStG).

Základ daně je zdaňován sazbou 25%. Speciální sazba daně 12,5% se aplikuje na některé investiční příjmy soukromých nadací. U akciových společností a společností s ručením omezeným existuje minimální daň, kterou jsou tyto typy společností povinny odvést za dané zdaňovací období. U a.s. je minimální hranicí EUR 3,500 a u s.r.o. EUR 1,750 (5% z minimální výše základního kapitálu). Banky a pojišťovny musejí minimálně odvést na daních EUR 5,452, evropská společnost (SE) má minimální hranici EUR 6,000⁵⁴.

4.2.1 Příjmy

KStG neobsahuje definici zdanitelného příjmu, ale odkazuje v § 7 odst. 2 na definici uvedenou v EStG. EStG uvádí několik kategorií příjmů, do kterých jsou řazeny jednotlivé zdanitelné příjmy.

EStG uvádí pro **rezidenty** těchto 7 kategorií: 1. příjmy ze zemědělství a lesnictví, 2. příjmy ze služeb, 3. příjmy z podnikání, 4. příjmy ze zaměstnání, 5. příjmy z kapitálových investic, 6. příjmy z nájemného, finančního pronájmu a licenčních poplatků a 7. ostatní příjmy. Obecně lze říci, že právnické osoby mohou mít příjmy ze všech těchto kategorií, nicméně KStG výslovně v ustanovení §7 odst. 3 uvádí, že příjmy právnických osob, které musejí dle pravidel rakouského obchodního zákoníku vést podvojně účetnictví, spadají pouze pod jednu z výše uvedených kategorií, a to do kategorie č. 3 příjem z podnikání. Do této kategorie spadají příjmy

⁵⁴ BMF Federal ministry of Finance. *The Austrian personal income tax and corporate income tax.*

z jakéhokoliv podnikání s výjimkou příjmů ze zemědělství a lesnictví a příjmů z kvalifikovaných služeb.

EStG také uvádí kategorie příjmů fyzických osob, které jsou zdanitelnými příjmy pro nerezidenty. Tento výčet zdanitelných příjmů se užije obdobně i pro právnické osoby - nerezidenty. V tomto případě je kategorií 8: 1. příjmy ze zemědělství a lesnictví získané z Rakouska, 2. příjmy z osobně vykonávaných služeb získaných ze zdrojů v Rakousku, 3. Příjmy z podnikání (zejména příjmy dosahované stálou provozovnou umístěnou na území Rakouska a příjmy z nemovitého majetku umístěného v Rakousku), 4. příjmy ze zaměstnání, 5. příjmy z kapitálových investic, 6. příjmy z finančního pronájmu, příjmy z patentů, 7. příjmy ze spekulativních kapitálových výnosů, pokud jsou získány z převodu nemovitostí nebo práv spojených s nemovitostmi a 8. příjmy z převodu kvalifikované účasti na společnosti, jestliže tato účast byla držena na společnosti se sídlem v Rakousku. EStG dále uvádí i jednotlivé příjmy, které spadají pod tyto kategorie a za jakých podmínek se tak děje.

Příjmy osvobozené

Příjmy osvobozené od DPPO jsou upravené jak v KStG, tak i v EStG. Za takové příjmy lze označit dividendy a jiné podíly na zisku vyplácené mezi mateřskou a dceřinou společností, některé příjmy soukromých nadací, za určitých podmínek příjmy vzniklé při fúzích a jiných přeměnách společností. Kapitálové výnosy vzniklé z účasti na společnosti jsou od daně osvobozeny, pokud poskytovatel i příjemce jsou rezidenty Rakouska. Kapitálové výnosy plynoucí z účasti na společnosti jsou za určitých podmínek osvobozeny také u mateřských a dceřiných společností, kdy každá společnost je rezidentem jiného členského státu Evropské unie. První podmínkou je, že účast na společnosti musí být minimálně 10%. Druhou podmínkou je skutečnost, že mateřská společnost je ze zákona povinna vést účetnictví dle pravidel rakouského obchodního zákoníku (družstva, vzájemné pojišťovny, spořitelny) nebo je mateřská společnost zahraniční společností, ale pro účely zdanění je považována za rezidenta Rakouska. Dalšími podmínkami jsou nutnost nepřetržité držby podílu na společnosti alespoň jeden rok a povinnost zahraniční dceřiné společnosti mít právní formu, kterou uvádí směrnice o mateřských a dceřiných společnostech (90/435/CEE) nebo mít obdobnou právní formu jako společnosti založené podle rakouského obchodního zákoníku. Kapitálové zisky z podílů na zahraniční společnosti jsou také od daně osvobozeny. KStG ale uvádí, že takové příjmy nebudou osvobozeny, pokud by zahraničí příjem podléhal dani podstatně nižší než by podléhal v Rakousku (pokud

zahraniční daň nepřesáhne 15%) a pokud by hlavním cílem zahraniční společnosti bylo získat úrok, příjem z finančního pronájmu movitých věcí nebo převedení práv na společnost. Jestliže není splněna podmínka držby minimálně 10% na základním kapitálu zahraniční společnosti, je možné příjmy také osvobodit, pokud má dceřiná společnost v zahraničí právní formu uvedenou ve směrnici č. 90/435/CEE, stát, ve kterém je dceřiná společnost rezidentem, je členem Evropského hospodářského prostoru, má obdobnou právní formu jako rakouské společnosti a je zajištěna účinná výměna informací mezi státem, kde má dceřiná společnost sídlo a Rakouskem⁵⁵.

4.2.2 Výdaje

Obecně jsou za výdaje uznatelné v základu daně považovány výdaje související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. KStG uvádí pouze některé takové výdaje v § 11 (např. příspěvky na vytváření rezerv). KStG především odkazuje na úpravu uznatelných výdajů v EStG. EStG je uvádí v § 4 odst. 4. Mezi uznatelné výdaje patří například úhrady zaměstnancům. Kromě přímých plateb zaměstnancům si mohou zaměstnavatelé uplatnit výdaje na zaměstnanecké benefity (příspěvky na penzijní plány, zdravotní, úrazové a životní pojištění, stravování, poskytování služebních automobilů a jiné). V některých případech jsou tyto výdaje limitovány zákonem nebo jiným předpisem (např. pro některé příspěvky do penzijních fondů). Je možné také odečíst 20% z výdajů vzniklých v souvislosti s odborným vzděláváním a školením zaměstnanců (odborné vzdělávání a školení musí provádět vzdělávací instituce veřejnoprávní korporace nebo profesionální vzdělávací instituce). Uznatelné jsou i úroky z půjček a jiných dluhů placené třetím osobám. Jsou to úroky, které hospodářsky souvisejí s jakýmkoliv příjmem, pokud je ovšem zákon explicitně neoznačuje jako neuznatelné. Úrokové platby akcionářům nebo spřízněným osobám podléhají principům tržního odstupu, tedy obecně řečeno, musí být v takové výši, jako by byly placeny mezi nezávislými osobami. Pokud je úrok z půjček poskytnutých akcionáři nebo pobočkami společnosti příliš vysoký, může být považován za tzv. „skryté rozdělení zisku“. V tomto případě by takový úrok uznatelný nebyl. Obecně jsou uznatelné také placené licenční poplatky. I zde se však uplatňuje pravidlo jako u úroků, pokud jsou tyto poplatky nepřiměřeně vysoké. Uznatelnost je omezována u tantiém, a to tak, že lze uplatnit jen 50% výdajů na výplaty členům

⁵⁵ BMF Federal ministry of Finance. *The Austrian personal income tax and corporate income tax.*

dozorčích a správních rad. Pouze jedna čtvrtina z úhrad placených členům představenstva, kteří nemají postavení manažerů společnosti, je daňově uznatelným výdajem. Procentuálně stejně jsou omezeny výdaje na cestovní náhrady poskytnuté těmto osobám pokud překročí nezdanitelnou částku stanovenou EStG.⁵⁶ V základu daně lze uznat 25% výdajů na výzkum a vývoj prováděných systematicky a využívajících vědecké metody. Cílem musí být zvýšit poznání, stejně tak jako vyvinout nové využití pro tyto poznatky. Federální ministerstvo financí určuje kritéria pro tyto výdaje, aby byly uznatelné. KStG uvádí v § 12 taxativní výčet výdajů, které nelze uplatňovat pro potřeby stanovení základu daně. Patří mezi ně např. výdaje vzniklé při založení a vzniku společnosti (výdaje na vytvoření společenské smlouvy, stanov, výdaje na zápis do obchodního rejstříku apod.), výdaje na reprezentaci, které definuje EStG v § 20 odst. 1, bod 3 jako výdaje na prezentaci a propagaci podniku. Polovina těchto výdajů však může být uznána v základu daně pokud poplatník prokáže, že tyto výdaje souvisejí s příjmy a jsou vynaloženy převážně pro obchodní a profesní účely. Dále mezi tyto výdaje zákon řadí náhrady škody, daň z příjmů a jiných osobních daní a spotřební daně placené v souvislosti s neuznatelnými výdaji. Dále není možné uplatnit výdaje vynaložené na příjmy osvobozené od DPPO a související s kapitálovými příjmy, které jsou zdaňované srážkovou daní.

4.2.3 Odpisy

Odpisovat lze obecně všechna aktiva užívaná k podnikání. Nelze odpisovat jen ta, jejichž hodnota opotřebením neklesá. Odpisovat majetek je povinností subjektu a začíná se s ním v době, kdy je majetek uveden do provozu. Jestliže byl majetek používán alespoň 6 měsíců z daného zdaňovacího období, uplatňuje se celý roční odpis. Pokud tomu tak není, uplatňuje se odpis v poloviční výši. Odpisování majetku upravuje pouze EStG a tato pravidla jsou použitelná i pro právnické osoby.

Kdo odpisuje

K odpisování majetku je oprávněn pouze jeho vlastník.

Z čeho se odpisuje

Základnou pro odpisování je pořizovací cena majetku nebo výrobní náklady. Pořizovací cena zahrnuje související výdaje jako jsou dovozní clo, pojištění, doprava apod. Jestliže poplatník nabytí majetek bezúplatně, pak se jako základna pro

⁵⁶ IBFD. *European tax handbook 2009*.

odpisování použije cena, za kterou by bylo možno takový majetek pořídit v době takového převodu. Movitý majetek, jehož pořizovací cena nepřesáhne EUR 400, je možné odepsat jednorázově v roce pořízení.

Jak se odpisuje

V Rakousku je povolena jen metoda rovnoměrného odpisu. Obecně se odpisuje každý rok stejná částka po dobu životnosti aktiva. Přestože se vytvořila pravidla (z části daná zákonem, z části vytvořená praxí) pro stanovování doby životnosti aktiva, může poplatník prokázat, že v oblasti, ve které on podniká, mají aktiva kratší nebo naopak delší životnost, než v jiných srovnatelných oblastech podnikání. Pouze u goodwillu a osobních a kombinovaných osobních/užitkových automobilů zákon určuje dobu životnosti. Při nákupu společnosti je goodwill možné odpisovat po dobu 15ti let. Jestliže ale k jeho nabytí došlo v rámci přeměny společnosti, pak jej odpisovat nelze. U osobních a kombinovaných osobních/užitkových automobilů je pak doba životnosti stanovena minimálně na 8 let⁵⁷, ať už jde o nové automobily (tedy takové, které nebyly užívány před zařazením do obchodního majetku) nebo již dříve použité. Ministr financí může vydat předpis, který upřesňuje, co se myslí osobním a užitkovým automobilem (nepatří mezi ně například automobily autoškol). Zvláštní pravidla se uplatňují u automobilů, které jsou předmětem smluv o pronájmu. EStG uvádí roční odpisové sazby jen u budov. Stroje a zařízení se ročně odpisují sazbou 10%. Následující tabulka uvádí dané roční odpisové sazby.

Tabulka č. 4.2 Roční odpisové sazby (v %)

Druh majetku	Odpisová sazba
stroje a zařízení	10
obchodní budovy a budovy užívané k zemědělství a lesnictví	3
budovy bank a pojišťoven	2,5
ostatní budovy	2

Zdroj: § 8 odst. 1 EStG

EStG uvádí, aby mohla být u budov sloužících k obchodním činnostem a budov užívaných k zemědělství a lesnictví použita odpisová sazba 3%, musí tyto budovy sloužit k obchodním aktivitám alespoň z 80%. Podniková budova se odpisuje 3% sazbou po dobu 33,3 let pokud je využívána přímo k obchodování nebo podnikání. Je možné povolit i kratší dobu odpisování (nesmí být ale kratší než 20 let) pokud to ospravedlňují technické nebo ekonomické okolnosti. U budov, které využívají banky a

⁵⁷ IBFD. *European tax handbook 2009*.

pojišťovny a takové, kde se poskytují obdobné služby (např. zprostředkovávání úvěrů) je možné odpisovat sazbou 3% pokud jsou alespoň z 80% využívány pro styk se zákazníky.

EStG také uvádí, že pro těžební společnosti, lomy a ostatní obchodní činnosti, které vyžadují spotřebu kapitálových aktiv je možné odpočíst ztráty z obnovitelných zdrojů.

4.2.4 Zvláštní výdaje

Zvláštní výdaje upravuje i pro potřeby právnických osob EStG v § 18, který vymezuje zvláštní výdaje pro fyzické osoby. Mezi ty, které jsou relevantní pro právnické osoby patří:

- dle §18 odst. 1, bod 1. roční splátky a pravidelné platby, pokud jsou placeny z titulu nákupu aktiv za „spravedlivou a přiměřenou“ cenu, a to v omezené výši (odčitatelné jsou jen pokud překročí celková placená částka hodnotu protiplnění).
- dle §18 odst. 1, bod 7. jsou do výše 10% příjmu (po vyrovnání ztráty) zjištěného za běžný rok odčitatelné dary. Jde ale pouze o dary, které jsou poskytnuty uznaným organizacím uvedeným v §4 odst. 4, body 5. a 6. EStG, např. státním výzkumným a vzdělávacím institucím, rakouské národní knihovně, veřejným muzeím apod.
- daňové ztráty.

Ztráty vzniklé v jedné z kategorií příjmů mohou být odečteny z finančního výsledku jiné kategorie příjmů v rámci jednoho zdaňovacího období. Takováto kompenzace však není dovolena, pokud ztráta vznikla z podnikání, jehož předmětem je převážně správa nehmotného majetku nebo pronájem. Tyto ztráty mohou být započteny pouze proti budoucím ziskům z takového podnikání (stejněho předmětu podnikání). Ztráty vzniklé v zahraničí, které nemohou být započteny proti zahraničním ziskům, mohou být započteny proti tuzemským (rakouským) ziskům i za situace, kdy je mezi zeměmi (mezi kterými dochází k převodu ztráty) uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, která pro zamezení dvojího zdanění využívá metodu vynětí⁵⁸. Pokud se ale v následujících zdaňovacích uplatní ztráta vzniklá

⁵⁸ Metoda vynětí znamená, že příjmy (resp. ztráty) dosažené v zahraničí se nezahrnují do základu daně počítaného v tuzemsku.

v zahraničí v tomto jiném státě nebo zde vznikne takováto možnost, bude muset být daň v tuzemsku dodatečně uhrazena (o co byla předtím uplatněním zahraniční ztráty snížena).

Obchodní ztráty (ze zemědělství a lesnictví a z podnikání), které nemohou být v daném roce odečteny z jiných příjmů je možné přenést do dalších let. Lze je ovšem uplatnit jen do výše 75% celkového příjmu běžného roku. To znamená, že minimálně 25% z celkového příjmu běžného roku bude zdaněno DPPO. Vzniklou ztrátu je možno převést do dalších období bez časového omezení, pokud poplatník účtuje dle pravidel podvojného účetnictví.⁵⁹ Jestliže je však ztráta počítána dle zásad jednoduchého účetnictví, tedy tak, že poplatník ve svém účetnictví sleduje aktuální příjem a výdej peněžních prostředků daného období, je přenos ztráty do dalších let limitován na 3 roky.

V Rakousku se uplatňuje pravidlo, které umožňuje vyrovnávání zisků a ztrát různých společností (zahraničních i tuzemských), jestliže jsou součástí tzv. skupiny. Kapitálově spojené osoby mohou využít tzv. skupinové zdanění“ (kdy se daň za celou skupinu zjišťuje na úrovni mateřské společnosti - §9 KStG) od roku 2005, kdy v Rakousku proběhla rozsáhlá daňová reforma. Podmínkami pro možnost využití výhodnějšího zdanění v rámci skupiny jsou: za 1. mateřská společnost je rezidentem Rakouska nebo je zahraniční společností, která má v Rakousku registrovanou stálou provozovnu, za 2. mateřská společnost drží, přímo nebo nepřímo, minimálně 50% podíl na základním kapitálu a hlasovacích právech všech členů skupiny a za 3. skupina musí existovat a fungovat nejméně 3 roky.⁶⁰

⁵⁹ zásadou podvojného účetnictví je tzv. aktuální princip. Ten vyjadřuje, že se účtuje s přihlédnutím k věcné a časové souvislosti (cs.wikipedia.org)

⁶⁰ BMF Federal ministry of Finance. *The Austrian personal income tax and corporate income tax.*

5 Srovnání pravidel pro stanovení základu daně a vliv jeho konstrukce na daňové zatížení

Legislativní pravidla pro stanovení základu DPPO se mezi srovnávanými zeměmi značně odlišují. Ať už jde o subjekty, které podléhají DPPO, nebo o stanovení zdanitelných příjmů a výdajů uznatelných v základu daně.

5.1 Odlišnosti a podobnosti v pravidlech vztahujících se k základu daně

Pravidla pro zdaňování právnických osob jsou zpravidla upravena v daňových zákonech té které země, případně tyto daňové zákony odkazují na jiné příslušné předpisy.

Subjekty

První rozdíl mezi srovnávanými zeměmi nalezneme už při vymezení subjektů, které podléhají DPPO. Zatímco daňové zákony Kypru a Rakouska přímo vymezují tyto subjekty, resp. přímo určují, jaké charakteristiky musí tyto subjekty mít, aby byly zdaňovány podle příslušného daňového zákona, v České republice je nutno vycházet z definice právnických osob uvedené v občanském zákoníku. ZDP totiž uvádí pouze negativní vymezení subjektů. Na rozdíl od ZDP kyperský ITL a rakouský KStG uvádějí také subjekty, které jsou od DPPO osvobozeny. Následující tabulka ukazuje, které subjekty v jednotlivých zemích podléhají zdanění DPPO.

Tabulka č. 5.1 Zdaňované subjekty

Česká republika	Kypr	Rakousko
Akciová společnost	Jakýkoliv subjekt s právní	Akciová společnost
Společnost s ručením omezeným	subjektivitou nebo bez nebo	Společnost s ručením
Komanditní společnost	veřejnoprávní korporace a	omezeným
Družstva	jakákoliv jiná srovnatelná	Družstva
Občanská sdružení	společnost zapsaná do	Sdružení
Politické strany a hnutí	obchodního rejstříku nebo	+ zahraniční společnosti se
Registrované církve a	registrovaná v zahraničí	srovnatelnou právní formou
náboženské společnosti	(soukromé společnosti	Soukromé nadace
Zájmová sdružení osob	s omezeným ručením a veřejné	Instituce a fondy bez právní
Nadace a nadační fondy	obchodní společnosti	subjektivity
Příspěvkové organizace	s omezeným ručením –	Obchodní podniky provozované
Státní fondy	ekvivalentem akciové	veřejnými subjekty
Obce, kraje, organizační složky	společnosti a společnosti	Vzájemné pojišťovny

státu Investiční fondy, penzijní fondy Banky, pojišťovny Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce	s ručením omezeným)	
--	---------------------	--

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

V České republice (dále jen ČR) podléhají omezenému zdanění nepodnikatelské subjekty (všechny uvedené v tabulce 5.1 kromě akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti a družstva), a to tak, že jsou především zdaňovány jen příjmy z podnikatelských činností těchto subjektů. Naproti tomu Kypr osvobozuje zcela od zdanění např. lodní společnosti, které plují pod kyperskou vlajkou, náboženské, charitativní a veřejné vzdělávací instituce. Omezeně jsou zdaňovány podobně jako v ČR obce, které podléhají DPPO jen příjmy z podnikatelské činnosti. Rakousko od DPPO osvobozuje společensky prospěšná, dobročinná a církevní zařízení, státní monopoly, finanční instituce, podílové a penzijní fondy apod.

Základ daně

V jednotlivých zemích se základ daně stanovuje odlišně. V ČR (u účtující osob) a v Rakousku vychází základ daně z účetního výsledku hospodaření, který je dále pro zjištění základu daně podle stanovených pravidel upravován (zejména o osvobozené příjmy, příjmy zdaňované srážkou, o daňově neuznatelné účetní náklady a o daňově neuznatelné rezervy a opravné položky). Od takto upraveného základu daně se dále odečítají v případě ČR položky odčitatelné od základu daně, v Rakousku se odčítají tzv. zvláštní výdaje. V kyperském ITL není uvedeno, že se při zjišťování základu daně vychází z účetního výsledku hospodaření, ale pouze to, že zdanitelný je rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a výdaji, které zcela a výhradně souvisejí se zdanitelnými příjmy. Od tohoto rozdílu je následně možné odečíst daňovou ztrátu vzniklou v minulých letech.

Ve všech zemích je zdaňovacím obdobím kalendářní rok. V ČR a v Rakousku je možnost zvolit si za zdaňovací období hospodářský rok (v ČR je možné zvolit dále i účetní období, které trvá 12 měsíců po sobě jdoucích).

V ČR a na Kypru se uplatňuje na základ daně jedna lineární sazba, a to pro ČR 19%, pro Kypr 10%. V Rakousku se obecně právnické osoby zdaňují 25%, zvláštní sazba se aplikuje na investiční příjmy soukromých nadací (12,5%).

Příjmy

Velké rozdíly mezi zeměmi se vyskytují také při vymezení zdanitelných příjmů. V ČR jsou příjmy vymezeny především negativně. Obecně ZDP vymezuje zdanitelné příjmy jako příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud není v zákoně stanoveno jinak. ZDP uvádí taxativní výčet příjmů, které jsou vyňaty z předmětu daně, příjmů osvobozených od daně a dále příjmy nezahrnované do základu daně. Spíše výjimečně uvádí některé druhy příjmů, které zdaňovány jsou. Naproti tomu Kypr i Rakousko uvádějí kategorie příjmů, které jsou předmětem zdanění, i když neobsahují samotnou obecnou definici zdanitelného příjmu. Uvádějí také příjmy osvobozené od daně a příjmy, které se zdaňují srážkovou daní a nepodléhají tedy DPPO. U úpravy příjmů osvobozených jsou současně uvedeny podmínky, za kterých je osvobození možné a případně limity, do kterých je osvobození možné uplatnit. V následující tabulce znázorňuji příjmy, které jsou v daných zemích zdanitelné, které jsou osvobozené, a příjmy, které tvoří samostatný základ daně, případně jsou zdaňovány srážkovou daní. Tabulka neobsahuje všechny v úvahu přicházející příjmy, ale jen ty, pro které lze jednoznačně určit způsob zdanění u všech tří zemí a které jsou podle mého názoru významné.

Tabulka č. 5.2 Příjmy

	Česká republika	Kypr	Rakousko
Obchodní zisky	zdanitelné	zdanitelné	zdanitelné
Úroky	převážně osvobozeno (zejména u nepodnikatelských subjektů)	zdanitelné (ale osvobozeny pokud nevzešly z běžné činnosti společnosti, limit 50%)	zdanitelné
Licenční poplatky	zvláštní sazba daně (15%)	zdanitelné	zdanitelné
Nájemné	zvláštní sazba daně (15%, u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci 5%)	zdanitelné	zdanitelné
Dividendy	zvláštní sazba daně (15%, pokud jde o dividendy ze zahraničí), jinak osvobozeno	osvobozeno	osvobozeno (za daných podmínek osvobozeno i v případě, že jde o dividendy ze zahraničí, pokud tuzemská společnost drží na zahraniční méně jak 10%)
Dividendy mezi mateřskou a dceřinou společností	osvobozeno	osvobozeno	osvobozeno
Kapitálové výnosy	zvláštní sazba daně (15%)	samostatný základ daně (20%), většinou	osvobozeno + podmínky pokud

z podílu na společnosti		ale osvobozené	vztah matka – dcera a pokud výnos ze zahraniční společnosti
Příjmy nepodnikatelských subjektů	Především osvobozeny (ale např. příjmy vyplývající z jejich poslání pokud, náklady na tuto činnost jsou vyšší, dotace, příspěvky na provoz a další uvedené v § 18 odst. 4 ZDP jsou vyňaty z předmětu daně)	zdanitelné	osvobozeny některé příjmy soukromých nadací

Zdroj: ZDP, ITL, KStG, EStG

Tabulka ukazuje jen některé druhy příjmů, které jsou relevantní pro právnické osoby. Jak je z této tabulky vidět, jen u obchodních zisků a u dividend a ostatních podílů na zisku vyplácených mezi mateřskou a dceřinou společností (jedna ze společností je nerezidentem) se způsob zdanění u všech tří zemí shoduje. U obchodních zisků je logické, že jsou zdaňovány DPPO. Dividendy mezi mateřskou a dceřinou společností jsou osvobozeny v důsledku přijaté směrnice Rady č. 2003/123/EC o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. ČR, Kypr i Rakousko jsou členy Evropské unie a všechny tuto směrnici implementovaly do svých právních řádů. Dividendy, které se vyplácejí mezi ostatními společnostmi (než mateřskou a dceřinou), jsou v ČR zdaňovány zvláštní sazbou daně. Pokud jsou ale vypláceny mezi rezidentními společnostmi, pak jsou od daně osvobozeny. Naopak na Kypru jsou zcela osvobozeny. V Rakousku jsou osvobozeny, pokud jsou vypláceny mezi rezidenty, při splnění podmínek jsou osvobozeny i dividendy přijaté od zahraniční společnosti, na které tuzemská společnost drží méně jak 10%.

Zvláštní je porovnání zdanění úroků. ZDP uvádí velké množství úrokových příjmů, které jsou od daně osvobozeny (u většiny nepodnikatelských subjektů), rakouský i kyperský zákon úroky zdaňuje.

Jen v ČR je předmětem zvláštní sazby daně přijaté nájemné. V ostatních zemích je přijaté nájemné zdanitelným příjmem.

Pro kapitálové výnosy z podílu na společnosti platí, že jsou v ČR zdaňovány zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 2 ZDP, naproti tomu v Rakousku jsou tyto výnosy od daně osvobozeny. Na Kypru tyto příjmy upravuje zvláštní zákon a z velké části tyto příjmy také osvobozuje.⁶¹

⁶¹ IBDF. *Corporate taxation in Cyprus*

Úprava příjmů je zejména v ČR a v Rakousku velmi nepřehledná. V ČR je to dáno tím, že ZDP uvádí, oproti ostatním zemím, velké množství příjmů osvobozených a těch příjmů, které jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně. V Rakousku se vymezení zdanitelných příjmů komplikuje tím, že přestože má Rakousko zvláštní zákon upravující zdanění právnických osob (KStG), jako obecný předpis se uplatňuje zákon o daních z příjmů, který uvádí pravidla zdanění fyzických osob (EStG). Na tento zákon KStG čteně odkazuje, ovšem bez upřesnění, které z konkrétních ustanovení jednotlivých paragrafů EStG se uplatňuje na právnické osoby. Je tedy nutné především logicky dovodit, která ustanovení jsou relevantní i pro právnické osoby.

Výdaje

O všech zemích lze obecně říci, že za výdaje, které lze uplatnit v základu daně, lze považovat výdaje, které souvisejí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Obdobnou definici obsahuje daňový zákon v každé ze sledovaných zemí. Kromě této obecné definice každý zákon uvádí výčet výdajů, které lze za takové výdaje považovat. Zároveň ale zákony uvádějí i výdaje, které v základu daně uznat nelze. U některých uznatelných výdajů jsou uvedeny podmínky, které musí být pro uznatelnost splněny, v některých případech i limity, do kterých lze výdaj zahrnout do základu daně. Následující tabulky ukazují výdaje, které jednotlivé zákony povolují uplatnit v základu daně, a ty, které naopak zakazují. Výčet opět není vyčerpávající.

Tabulka č. 5.3 Daňově uznatelné výdaje (demonstrativní výčet)

Česká republika	Kypr	Rakousko
Odpisy hmotného majetku	Daňové odpisy majetku	Daňové odpisy
Zůstatková cena u hmotného majetku (v určitých situacích)	Opravy provozovny podniku, výrobního a strojního zařízení a dopravních prostředků (nutné pro zajištění zdanitelných příjmů)	Příspěvky na vytváření rezerv
Pojistné	Pojistné	Pojistné na sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem za zaměstnance
Pojistné na sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem za zaměstnance (pokud je v daném období zapláceno)	Příspěvky do penzijních, spořicíh a pojistných fondů	Výdaje ve vztahu zaměstnavatel – zaměstnanec (stravování, služební auto, vzdělávání a školení) + podmínky
Nájemné (podmínky)	Výdaje nekapitálové povahy na vědecký výzkum	Úroky z úvěrů a půjček
Výdaje ve vztahu zaměstnavatel – zaměstnanec (stravování, odborný rozvoj a rekvalifikace, pracovní cesty – podmínky, limity)	Výdaje nekapitálové povahy na nákup patentových práv a licencí	Tantiémy a pracovní cesty u řídicích a dozorčích orgánů (omezeno 50%)
Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku	Dary uznaným organizacím	Výplaty tzv. „neřídicím“ členům představenstva a výdaje na jejich pracovní cesty (omezeno 25%)
	Příspěvky zaměstnavatelů na sociální pojištění	Výdaje na výzkum a vývoj

Smluvní pokuty, penále	zaměstnanců	(omezeno 25%)
Paušální výdaj na dopravu	Tantiémy	
Některé daně (z převodu nemovitostí, silniční)	Úroky z úvěrů (podmínka)	
	Nájemné	
	Výdaje na reprezentaci (limit)	

Zdroj: § 24 ZDP, § 9 ITL, § 11 KStG, § 4 EStG

Tabulka č. 5.4 Daňově neuznatelné výdaje (demonstrativní výčet)

Česká republika	Kypr	Rakousko
Výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku	Daň z příjmů právnických osob a příspěvek na obranu	Administrativní výdaje na založení a vznik společnosti
Technické zhodnocení	Jakýkoliv výdaj uskutečněný dobrovolně (kromě explicitně uznatelných)	Výdaje na reprezentaci (za jistých podmínek možno 50% těchto výdajů uznat v základu daně)
Tantiémy		
Penále a nesmluvní pokuty (pokud nebyly zaplacený)	Výdaje na pořízení soukromého motorového vozidla a na pořízení hmotného majetku, který není zcela a výhradně využíván v souvislosti se zdanitelnými příjmy	Náhrady škody
Zůstatková cena majetku pokud bezúplatně převeden		Daň z příjmů a jiné osobní daně + v určitých případech i daň spotřební
Výdaje na reprezentaci	Výdaje na zhodnocení nebo změnu	Výdaje vynaložené na osvobozené příjmy a příjmy zdaňované srážkovou daní
Výdaje související s držbou podílu mateřské společnosti na dceřiné	Poplatky a pokuty	Úroky považované za skryté rozdělení zisku
Výdaje vynaložené na příjmy osvobozené	Tvorba některých rezerv (nedobytné pohledávky, snížení hodnoty akcií apod.)	
Manka a škody	Výdaje, které nesouvisí zcela a výhradně se zdanitelnými příjmy	
Úroky považované za skryté rozdělení zisku		
Daň z příjmů, dědickou a darovací		
Tvorba rezervních a účelových fondů (s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP)		

Zdroj: § 25 ZDP, § 11 ITL, § 12 KStG

Ve výdajích, které tyto tři země považují za uznatelné a za neuznatelné v základu daně, existují výrazné rozdíly. Jak je z tabulek patrné, některé výdaje jsou v jedné zemi uznatelné v jiných zemích naopak absolutně neuznatelné. Pro větší přehlednost a pro lepší srovnání nyní ještě uvedu tabulku s vybranými druhy výdajů z předchozích tabulek a uznatelnost, resp. neuznatelnost těchto výdajů v základech DPPO v jednotlivých zemích.

Tabulka č. 5.5 Výdaje

	Česká republika	Kypr	Rakousko
Odpisy	uznatelné	uznatelné	uznatelné
Pojistné na sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem za zaměstnance	uznatelné	uznatelné	uznatelné
Výdaje ve vztahu zaměstnavatel – zaměstnanec (např. stravování, odborné vzdělávání)	uznatelné	neuvedeno jako absolutně neuznatelné, takže spíše uznatelné	uznatelné
Placené nájemné	uznatelné	uznatelné	neuvedeno jako absolutně neuznatelné, takže spíše uznatelné
Úroky považované za skryté rozdělení zisku	neuznatelné	neuvedeno (za uznatelné považovány úroky z úvěrů bez omezení výše úroku)	neuznatelné
Výdaje vynaložené na osvobozené příjmy a příjmy zdaňované srážkovou daní	neuznatelné	neuvedeno (za neuznatelné lze však považovat výdaje, které nesouvisí zcela a výhradně se zdanitelnými příjmy)	neuznatelné
Výdaje na reprezentaci	neuznatelné	uznatelné (limit)	neuznatelné (ale lze uznat 50% těchto výdajů pokud poplatník prokáže, že byly vynaloženy v souvislosti se zdanitelnými příjmy)
Daň z příjmů	neuznatelné	neuznatelné	neuznatelné
Tantiémy	neuznatelné	uznatelné	uznatelné (limit 50%)
Výdaje na vědecký výzkum	v ČR tyto výdaje součástí odčitatelných položek	uznatelné	uznatelné (limit 25%)
Dary	v ČR tyto výdaje součástí odčitatelných položek (limity a podmínky)	uznatelné (uznaným organizacím)	v Rakousku součástí zvláštních výdajů, které snižují základ daně (limit a podmínky)

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

Všechny země uvádějí jako uznatelné výdaje daňové odpisy majetku a pojistné na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance. Lze dovodit, že i placené nájemné a výdaje ve vztahu zaměstnavatel-zaměstnanec je možné za splnění podmínek daných národními zákony považovat za uznatelný výdaj. Za neuznatelné výdaje naopak všechny tři země uvádějí pouze zaplacenou daň z příjmů. Z tabulky č. 5.5 lze vypozařovat podobnější úpravu v daňových zákonech ČR a Rakouska než ČR a Kypru. Výjimkou jsou ovšem tantiémy a výdaje na reprezentaci. V ČR jsou výdaje na reprezentaci absolutně neuznatelným výdajem (s výjimkou propagačních a reklamních předmětů do 500 Kč, opatřených logem firmy a

nepodléhajících spotřební dani kromě tichého vína). V Rakousku je možné tyto výdaje zahrnout do základu daně ve výši 50%, pokud poplatník prokáže, že tyto výdaje souvisejí se zdanitelnými příjmy. Tantiémy jsou v ČR také absolutně neuznatelné, kdežto v Rakousku je lze ve výši 50% uznat. Na Kypru jak tantiémy, tak výdaje na reprezentaci patří mezi uznatelné výdaje (výdaje na reprezentaci však lze uplatnit pouze do výše EUR 17.086 a nesmí přesáhnout 1% hrubého příjmu společnosti. Uznatelným výdajem v Rakousku a na Kypru jsou výdaje na vědecký výzkum. Rakousko uvádí limit 25%, Kypr neuvádí žádné procentuální omezení (pokud přesvědčí poplatník správce daně, že tyto výdaje byly vynaloženy zcela v souvislosti se zdanitelnými příjmy, lze podle mého názoru uznat v základu daně 100% těchto výdajů. Tyto výdaje se rozpouštějí rovnoměrně do nákladů po dobu 5 let). V ČR je tento druh výdajů součástí odčitatelných položek a při splnění podmínek lze odečíst 100% těchto výdajů. Obdobná situace nastává u darů. V tomto případě jsou však dary zahrnovány v ČR do odčitatelných položek a v Rakousku do položky zvláštních výdajů při splnění určitých podmínek (viz. dále v textu). Na Kypru jsou dary uznatelným výdajem. ITL neuvádí žádný limit. Jedinou podmínkou je, že jsou poskytnuty uznaným organizacím a za určitým účelem (např. státu, obcím a charitativním institucím na vzdělávací, kulturní a charitativní účely). Rakousko i ČR vyřazují z uznatelnosti výdaje související s osvobozenými příjmy. Na Kypru takovéto ustanovení nenajdeme. ITL však uvádí, že neuznatelným výdajem je takový, který nesouvisí se zdanitelným příjmem zcela a výhradně. Tabulky 5.3 a 5.4 například ještě ukazují, že pojistné hrazené poplatníkem je uznatelné v ČR a na Kypru. Náhrady škody nejsou uznatelným výdajem v ČR (jen některé) a v Rakousku. Dále třeba zaplacené smluvní pokuty a penále jsou v ČR uznatelné, kdežto na Kypru jsou absolutně neuznatelné. Podobně jako u vymezení příjmů je ČR výjimečná v tom smyslu, že uvádí značně rozsáhlý výčet uznatelných a neuznatelných výdajů oproti Kypru a Rakousku. Z výše naznačených tabulek se ovšem zdá, že nejpriznivější z pohledu uznatelnosti nákladů je Kypr.

Odpisy

V odpisových politikách zkoumaných zemí se také vyskytují značné rozdíly. Především opět ČR oproti ostatním zemím uvádí v ZDP rozsáhlá pravidla pro odpisování majetku. ČR odpisuje rozdílně hmotný a nehmotný majetek, uplatňuje roční a měsíční odpisy, zařídíuje hmotný majetek do jednotlivých skupin (pro jednotlivé skupiny platí jiné odpisové sazby, resp. odpisové koeficienty, jiná

minimální doba odpisování), uvádí speciální pravidla pro odpisování majetku po technickém zhodnocení, umožňuje několik metod odpisování majetku (rovnoměrné, zrychlené, mimořádné, časové a výkonové odpisy), dále umožňuje zvýšení odpisu v 1. roce odpisování v zákonem stanovených případech. Naproti tomu Kypr i Rakousko vymezují jen několik druhů odpisovaného majetku, uplatňuje se jen roční odpis, povolená je jen metoda rovnoměrného odpisu, majetek se odpisuje po dobu životnosti aktiva (u některých druhů je stanovena doba odpisování). Následující tabulka č. 5.6 uvádí přehled odpisovaného majetku, odpisových sazeb, případných stanovených dob odpisování a uplatňovaného způsobu odpisování v ČR, na Kypru a v Rakousku. U odpisovaného majetku v ČR uvádím pro přehlednost a srovnatelnost s ostatními zeměmi jen odpisování rovnoměrným způsobem, bez odpisování ze zvýšené vstupní ceny a bez možnosti zvýšení odpisu v 1. roce odpisování.

Tabulka č. 5.6 Daňově uznatelné odpisy

	Česká republika	Kypr	Rakousko
způsob odpisování	rovnoměrný, zrychlený, mimořádný, časový a výkonový odpis	rovnoměrný	rovnoměrný
odpisovaný majetek, odpisová sazba a doby odpisování dané zákonem	kancelářské stroje a počítače 1. rok 20%, další roky 40%, min. 3 roky stroje a zařízení včetně zemědělských, automobily 1. rok 11%, další roky 22,25%, min. 5 let kovové a železné konstrukce, lodě, kotle 1. rok 5,5%, další roky 10,5%, min. 10 let budovy ze dřeva, stožáry 1. rok 2,15%, další roky 5,15%, min. 20 let průmyslové budovy, silnice, byty 1. rok 1,4%, další roky 3,4%, min. 30 let administrativní budovy a hotely 1. rok 1,02%, další roky 2,02%, min. 50 let software 36 měsíců (3 roky) ostatní nehmotný majetek 72 měsíců (6 let) (u nehmotného majetku tyto doby odpisování platí pokud není právo na využití omezeno na dobu určitou)	nákladní automobily, bagry 25% motorová vozidla 20% parníky, nové osobní lodě 6% nové obchodní lodě 8% zařízení a stroje užívané v zemědělství 15% nábytek a vybavení, strojní zařízení 10% nástroje 33,33% skleníky s kovovou konstrukcí 10% skleníky s dřevěnou konstrukcí 33,33% průmyslové budovy a hotely 4%, 25 let administrativní budovy a byty 3%, 33 let počítačový hardware a operační software 20% aplikační software nad EUR 1,708.60 33,33%	obchodní budovy a budovy užívané v zemědělství 3%, 33,3 let budovy bank a pojišťoven 2,5% ostatní budovy 2% motorová vozidla min. 8 let goodwill 15let

Zdroj: ZDP, ITL, EStG, IBFD

Odpisy jsou ve všech zemích upraveny v daňových zákonech. Základnou pro odpisování je vstupní cena majetku. Ve všech zemích je vstupní cenou pořizovací

cena (pořizovací cena a související výdaje). V ČR mohou být vstupní cenou např. i vlastní náklady a reprodukční cena, v Rakousku kromě pořizovací ceny i vlastní náklady. Odpisovat majetek mohou především jejich vlastníci. ČR navíc umožňuje odpisování organizačním složkám státu, státním podnikům, státním organizacím a organizacím zřízeným územním samosprávným celkem příslušným hospodařit s majetkem státu, resp. s majetkem svého zřizovatele. ČR i Rakousko povolují uplatňovat odpisy také nájemci takového majetku. Daňové zákony všech tří zemí upravují odpisování různých druhů budov a odpisování motorových vozidel. Pouze v Rakousku je možné odpisovat goodwill. V ČR se odpisuje hmotný a nehmotný majetek vymezený ZDP, na Kypru lze odpisovat pouze fixní kapitál, který společnost využívá k podnikání za dané zdaňovací období. V ČR i na Kypru je odpisování majetku možností, nikoli povinností, na rozdíl od Rakouska. V Rakousku se povinně odpisují všechna aktiva užívaná k podnikání s výjimkou těch, jejichž hodnota opotřebením neklesá.

Položky snižující základ daně

Položky, které v jednotlivých zemích řadíme do této skupiny ukazuje následující tabulka.

Tabulka č. 5.7 Položky snižující základ daně

Česká republika	Kypr	Rakousko
daňová ztráta výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje (100%) některé dary (do výše 5%, resp. 10% částky získané po odečtení ztráty a výdajů na výzkum od upraveného výsledku hospodaření)	daňová ztráta	daňová ztráta některé dary (10%) splátky placené na splacení nakoupených aktiv

Zdroj: ZDP, ITL, EStG

Daňová ztráta je položkou snižující základ daně ve všech zemích. ČR a Rakousko do těchto položek zařazují i některé dary. V ČR sem řadíme dále výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Rakousko umožňuje za určitých podmínek jako zvláštní výdaj uplatnit splátky pravidelně placené na splacení nakoupených aktiv. Jak již bylo řečeno výše, výdaje na výzkum Rakousko i Kypr řadí mezi uznatelné výdaje. Kypr také dary považuje za uznatelný výdaj. V ČR i v Rakousku je položka uplatnitelných darů vázána na splnění zákonem daných podmínek. V ČR musí jít o

dary na obecně prospěšné účely vymezené zákonem, v Rakousku musí jít o dar poskytnutý zákonem určené organizaci.

V této části se blíže věnuji daňové ztrátě, jejíž úprava a uplatnitelnost se mezi zkoumanými zeměmi značně liší. Následující tabulka naznačuje základní pravidla pro uplatňování daňové ztráty.

Tabulka č. 5. 8 Daňová ztráta

	Česká republika	Kypr	Rakousko
uplatnitelná výše	100%	100%	75%
časová uplatnitelnost	5 let (pokud ztráta vznikla do roku 2003 tak 7 let) – přenos dopředu	bez časového limitu – přenos dopředu	bez časového limitu – přenos dopředu, pokud poplatník uplatňuje zásady podvojného účetnictví (pokud jednoduchého účetnictví, pak jen 3 roky)
další podmínky pro uplatnitelnost	nedošlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu nebo kontrole Nemohou uplatnit nepodnikatelské subjekty	nedošlo ke změně ve vlastnictví podílů na společnosti a nedošlo k podstatné změně v obchodní činnosti	-
uplatnitelnost ztrát jiných společností	ne	proti tuzemským ziskům ztráty vzniklé stále provozovně v zahraničí. Lze započíst ztráty jiné společnosti pokud jsou tyto společnosti součástí tzv. skupiny (rezidenti Kypru + určitá výše podílů na základním kapitálu a hlasovacích právech)	uplatnitelnost ztrát v rámci skupiny (rezidenti i nerezidenti + určitá výše podílů na základním kapitálu a hlasovacích právech)

Zdroj: různé zdroje z předchozích kapitol

Pouze Rakousko omezuje výši uplatnitelné ztráty, a to tím způsobem, že lze uplatnit jen 75% příjmů běžného roku, ve kterém se ztráta uplatňuje. Ostatní země umožňují převést celou vzniklou ztrátu. Jen ČR časově omezuje uplatnitelnost daňové ztráty, a to na 5, resp. 7 let (časové omezení v Rakousku se uplatňuje na subjekty, které neúčtují podle akruálního principu – a to 3 roky). ČR i Kypr dále podmiňují uplatnitelnost ztráty tím, že nesmí dojít ke změně osob podílejících se na kapitálu společnosti. Jde ale jen o změnu osob, které se určitým významným procentem podílejí na kapitálu společnosti. Na rozdíl od ČR, Rakousko i Kypr umožňují přenášení ztrát z jedné společnosti na druhou, pokud jsou tyto součástí tzv. skupiny. „Skupinu“ definuje jak ITL, tak KStG. Zákony vymezují, jaké podmínky musí být

splněny, aby šlo o skupinu. Patří mezi ně především určitá procentní držba podílu na základním kapitálu a na hlasovacích právech, doba trvání skupiny apod.

5.2 Modelový příklad

Pro srovnání daňové zátěže právnických osob v jednotlivých zemích v této podkapitole vypočítám fiktivní příklad tří společností, kdy každá sídlí, resp. je rezidentem, v jedné ze zemí. Pro lepší názornost budu tento příklad počítat v Eurech a v příjmech a výdajích se omezím jen na některé druhy. Všechny společnosti budou mít právní formu akciové společnosti, majetek se bude odpisovat rovnoměrným způsobem.

Příklad: Společnost ve zdaňovacím období roku 2010 vykázala tyto položky: tržby za prodej zboží byly EUR 7.000.000, úrokové příjmy nesouvisející s podnikatelskou činností dosáhly EUR 20.000, přijaté dividendy od dceřiné společnosti v tuzemsku (100% podíl) EUR 300.000, přijaté nájemné za pronájem nebytového prostoru EUR 150.000. Spotřeboval se materiál za EUR 2.000.000 a náklady na energie činily EUR 300.000 Mzdy zaměstnanců byly EUR 1.500.000. Za své zaměstnance zaplatila společnost na pojistném na sociální pojištění EUR 500.000. Společnost vyplatila členům představenstva EUR 200.000. Na večírky pořádané za účelem setkání s firemními partnery vydala EUR 10.000. Za práva na užití patentových práv získala a.s. EUR 400.000. Společnost vydala na výzkum EUR 600.000 (výdaje splňují podmínky dané zákonem na takové výdaje), poskytla dar ve výši EUR 100.000 charitativní organizaci a zaplatila daň z příjmů ve výši EUR 200.000. Společnost vlastní od roku 2009 jednu průmyslovou budovu, jednu administrativní (každou pořídila celkově za EUR 3.000.000), stroje a zařízení se vstupní cenou EUR 1.500.000, služební motorová vozidla s pořizovací cenou EUR 60.000. Na pořízení tohoto majetku si vzala od banky úvěr ve výši EUR 3.000.000 a na úrocích za tento úvěr v roce 2009 zaplatila EUR 150.000. V roce 2008 společnost vykázala ztrátu ve výši EUR 500.000 a hodlá ji poprvé uplatnit v roce 2010. Dceřiná společnost (100% podíl) ve Francii dosáhla ztráty EUR 500.000

Česká republika

Příjmy celkem	7.870.000
z toho:	
osvobozené příjmy	300.000

příjmy nezahrnované do základu daně	550.000
Výdaje celkem	6.069.700
z toho:	
daňově uznatelné výdaje včetně odpisů	5.559.700
daňově neuznatelné výdaje	510.000

Daňové odpisy (pro lepší porovnání, používám rovnoměrný způsob odpisování):

Budova průmyslová: vstupní cena EUR 3.000.000, odpisová skupina č. 5
odpis za 2. rok = $(3.000.000 * 3,4) / 100 = \text{EUR } 102.000$

Budova administrativní: vstupní cena EUR 3.000.000, odpisová skupina č. 6
odpis za 2. rok = $(3.000.000 * 2,02) / 100 = \text{EUR } 60.600$

Stroje a zařízení: vstupní cena EUR 1.500.000, odpisová skupina č. 2
odpis za 2. rok = $(1.500.000 * 22,25) / 100 = \text{EUR } 333.750$

Motorová vozidla vstupní cena EUR 60.000, odpisová skupina č. 2
odpis za 2. rok = $(60.000 * 22,25) / 100 = \text{EUR } 13.350$

Daňové odpisy celkem = EUR 509.700

Účetní výsledek hospodaření	1.800.300
- příjmy osvobozené a nezahrnované do ZD	850.000
+ daňově neuznatelné výdaje	510.000
upravený výsledek hospodaření (ZD)	1.460.300
odčitatelné položky celkem	1.100.000
daňová ztráta	500.000
100% výdajů na výzkum	600.000
ZD upravený o odčitatelné položky	360.000
dar (do max. 5% z upraveného ZD)	18.000
Základ daně	342.000
DPPO (za rok 2010 činí sazba daně 19%)	64.980

Položky zdaňované zvláštní sazbou daně:

licenční poplatky (15% z 400.000) = EUR 60.000

nájemné (15% ze 150.000) = EUR 22.500

CELKOVÁ DAŇOVÁ POVINNOST společnosti = $(64.980 + 60.000 + 22.500) =$

EUR 147.480

Kypr

Příjmy celkem	7.870.000
z toho:	
osvobozené příjmy	310.000
Výdaje celkem	5.932.000
z toho:	
daňově uznatelné výdaje včetně odpisů	5.732.000
daňově neuznatelné výdaje	200.000

Daňové odpisy:

Průmyslová budova:	vstupní cena EUR 3.000.000, odpisová sazba 4% odpis ve 2. roce = $(3.000.000 * 4) / 100 = \text{EUR } 120.000$
Administrativní budova:	vstupní cena EUR 3.000.000, odpisová sazba 3% odpis ve 2. roce = $(3.000.000 * 3) / 100 = \text{EUR } 90.000$
Stroje a zařízení:	vstupní cena EUR 1.500.000, odpisová sazba 10% odpis ve 2. roce = $(1.500.000 * 10) / 100 = \text{EUR } 150.000$
Motorová vozidla:	vstupní cena EUR 60.000, odpisová sazba 20% odpis ve 2. roce = $(60.000 * 20) / 100 = \text{EUR } 12.000$

Daňové odpisy celkem = EUR 372.000

zdanitelné příjmy	7.560.000
- uplatnitelné výdaje	5.732.000
základ daně	1.828.000
- daňová ztráta	500.000
upravený základ daně	1.328.000
DPPO (sazba 10%)	132.800

Právnícké osoby na Kypru kromě DPPO podléhají některými příjmy také příspěvku na obranu. V tomto příkladě to znamená, že kyperská společnost ještě bude muset odvést:

10% z přijatých úroků, které nesouvisejí s podnikáním a

3% z přijatého nájemného sníženého o 25%⁶²

Příspěvek na obranu je celkem $(2.000 + 3.375) = \text{EUR } 5.375$

CELKOVÁ DAŇOVÁ POVINNOST společnosti = $(132.800 + 5.375) = \text{EUR}$

138.175

⁶² PWC Tax facts & figures 2008 - Cyprus

Rakousko

Příjmy celkem	7.870.000
z toho:	
osvobozené příjmy	300.000
Výdaje celkem	5.867.500
z toho:	
daňově uznatelné výdaje včetně odpisů	5.007.500
daňově neuznatelné výdaje	860.000

Daňové odpisy:

Průmyslová budova:	vstupní cena EUR 3.000.000, odpisová sazba 3% odpis za 2. rok = $(3.000.000 * 3) / 100 = \text{EUR } 90.000$
Administrativní budova:	vstupní cena EUR 3.000.000, odpisová sazba 2% odpis za 2. rok = $(3.000.000 * 2) / 100 = \text{EUR } 60.000$
Stroje a zařízení:	vstupní cena EUR 1.500.000, odpisová sazba 10% odpis za 2. rok = $(1.500.000 * 10) / 100 = \text{EUR } 150.000$
Motorová vozidla	vstupní cena EUR 60.000, odpisová sazba 12,5% odpis za 2. rok = $(60.000 * 12,5) / 100 = \text{EUR } 7500$

Daňové odpisy celkem = EUR 307.500

Účetní výsledek hospodaření	2.002.500
- osvobozené příjmy	300.000
+ daňově neuznatelné výdaje	860.000
upravený výsledek hospodaření (ZD)	2.562.500
zvláštní výdaje celkem	1.100.000
- daňová ztráta (za sebe i zahraniční společnost, se kterou jsou součástí skupiny)	1.000.000 ⁶³
- dary	100.000
upravený základ daně	1.462.500
DPPO (sazba 25%)	365.625

CELKOVÁ DAŇOVÁ POVINNOST společnosti = **EUR 365.625**

I když je tento příklad velmi zjednodušený oproti reálné situaci a neumožňuje

⁶³ Společnost může uplatnit celou ztrátu, protože není vyšší než 75% příjmů běžného roku

využít všechny možnosti daňové optimalizace, vyplývají z něj určité skutečnosti. Z pohledu poplatníka se jako daňově nejvýhodnější jeví podle tohoto příkladu Kypr. Je to dáno především jeho nízkou sazbou daně z příjmu PO a také množstvím uznatelných výdajů oproti ostatním zemím. Přestože ČR nabízí z tohoto pohledu nejpriznivější odpisovou politiku, její téměř dvakrát vyšší sazba daně, než kterou uplatňuje Kypr, a zvláště oddělené zdanění příjmů nezahrnovaných do základu daně, způsobují vyšší daňové zatížení v ČR než na Kypru. Nejméně příznivé daňové prostředí je dle tohoto příkladu v Rakousku. Rakousko aplikuje na zisky právnických osob nejvyšší sazbu a oproti ostatním zemím uznává v základu daně pouze 25% výdajů na výzkum, které pozitivně ovlivňují základ daně v ostatních zemích (z pohledu poplatníka). Rakousku v této chvíli nepomohla ani relativně příznivá odpisová politika, ani možnost skupinového zdanění.

5.3 Konstrukce základu korporátní daně a efektivní daňové zatížení

Efektivní daňové zatížení korporací lze měřit pomocí implicitní daňové sazby z korporátních příjmů. Ta je jednou z variant možných výpočtů efektivní korporátní daňové sazby počítané podle metody zpětného makropohledu. Kromě této metody se také využívá metoda zpětného mikropohledu a dopředného mikropohledu. Každá z těchto metod vychází z jiných druhů dat – makropohled z agregovaných makroekonomických dat, mikropohled z účetních výkazů jednotlivých společností. Evropská komise využívá v oficiálním dokumentu zabývajícím se zdaněním v EU pro výpočet implicitní daňové sazby z korporátních příjmů metodu zpětného makropohledu. Srovnatelnost těchto ukazatelů je umožněna díky harmonizaci ve stanovení národních účtů dle metodiky ESA 95. Atraktivnost tohoto přístupu spočívá v tom, že všechny prvky zdanění jsou implicitně vzaty v úvahu. Jsou zde zahrnuty kombinované efekty statutárních sazeb, daňových odpočtů a daňových kreditů. Dále zahrnuje efekty stanovení příjmů nebo politiky uplatňované při rozdělování korporátních zisků. V úvahu jsou brány i účinky daňového plánování a možné daňové úlevy (např. osvobození daňového základu, pokud nedosáhne určité výše). Výhoda implicitních daňových sazeb, kterou je vystižení široké škály vlivů na zdanění, je ovšem doprovázena obtížemi při interpretaci trendů, jelikož úplné a dokonalé oddělení jednotlivých vlivů není možné. Značnou volatilitu v tomto ukazateli také mohou způsobit časové zpoždění daňových plateb a vliv hospodářského cyklu.

Implicitní daňová sazba z korporátních příjmů (dále jen ITRCI) se dle metody

zpětného makropohledu vypočítá podle následujícího vzorce:

Čítatel:	Daně z příjmů nebo ze zisků korporací včetně zisků z držby
Jmenovatel:	čistý provozní výsledek hospodaření finančních a nefinančních korporací (včetně tzv. kvazi-korporací – např. partnerství, veřejná obchodní společnost)
+	úroky získané finančními a nefinančními korporacemi
-	úroky zaplacené finančními a nefinančními korporacemi
+	nájemné za pronájem pozemku získané finančními a nefinančními korporacemi
-	nájemné za pronájem pozemku placené finančními a nefinančními korporacemi
+	dividendy přijaté finančními a nefinančními korporacemi
-	dividendy vyplacené finančními a nefinančními korporacemi
+	dividendy obdržené vládou, domácnostmi, osobami samostatně výdělečně činnými, neziskovými organizacemi a „zbytkem světa“
+	příjmy z pojištění majetku finančních a nefinančních korporací
-	pojištění majetku placené finančními a nefinančními korporacemi

Zdroj: European taxation trends (2010)

Výpočet ITRCI je komplikován tím, že pro jeho zjištění je nutno vycházet z implicitní daňové sazby z kapitálových příjmů, a to tak, že se od implicitní daňové sazby z kapitálových příjmů oddělí implicitní daňové sazby z kapitálových příjmů domácností. Toto rozdělení však není dokonalé, protože se v něm některé položky překrývají.

Ve většině zemí se daňové výnosy z korporátních příjmů rovnají souhrnu daně z příjmů nebo zisků korporací včetně zisků holdingů. Pro země, jako je Německo, Itálie a Rakousko, jsou přidány ještě výnosy z lokálních a regionálních daní z podnikání. Ve vztahu k dividendám lze v principu říci, že jsou součástí zdanitelného příjmu korporací. Ve jmenovateli by se však měly objevit jen dividendy přijaté ze zahraničí, pokud chceme stanovit ITRCI pro všechny korporace. Dividendy vyplácené finančními a nefinančními korporacemi by neměly být započítávány, protože jsou již zahrnuty v čistém provozním výsledku hospodaření, ze kterého jsou tyto dividendy vypláceny. Tento výpočet se ještě dále upravuje tím, že jsou přičteny dividendy přijaté vládou, domácnostmi, osobami samostatně výdělečně činnými, neziskovými organizacemi a zbytkem světa, aby nedocházelo k přílišnému zkreslení. Další komplikace v tomto vzorci jsou dány např. tím, že v některých zemích jsou ve jmenovateli obsaženy i čisté provozní zisky tzv. kvazi-korporací, jejichž zdanění se ovšem neobjeví v čitateli zlomku. Tyto zisky jsou totiž většinou zdaňovány na úrovni společníků těchto korporací, tedy daní z příjmu fyzických osob. Toto je například i situace v Rakousku. Jednotlivé státy pak musí přijímat různá opatření, aby

nedocházelo k tak zásadnímu zkreslování tohoto ukazatele a aby stále byla zachována srovnatelnost mezi jednotlivými státy. Další věcí, kterou je třeba brát v úvahu, jsou i daňové ztráty. Mají asymetrický vliv na ITRCI, především vliv časový. V čitateli zlomku se objevují uplatňované ztráty z minulých let, kdežto jmenovatel obsahuje ztráty vzniklé v aktuálním roce. Pokud chceme srovnávat efektivní daňové zatížení pomocí efektivních daňových sazeb, je na místě být velice obezřetný. V následující tabulce se pokusím naznačit, jaký vliv bude mít konstrukce základu DPPO ve zkoumaných zemích na ukazatel ITRCI.

Tabulka č. 5.9 vliv základu DPPO na složky ITRCI

	Česká republika	Kypr	Rakousko
čistý provozní výsledek hospodaření finančních a nefinančních institucí	omezené zdanění nepodnikatelských subjektů	osvobozuje od zdanění lodní společnosti za určitých podmínek, náboženské, charitativní a veřejné vzdělávací instituce	osvobozuje od zdanění společensky prospěšné, dobročinné a církevní zařízení, státní monopoly, finanční instituce, podílové a penzijní fondy
úroky přijaté	převážně osvobozeno (zejména u nepodnikatelských subjektů)	zdanitelné (ale osvobozeny pokud nevzešly z běžné činnosti společnosti, limit 50%)	zdanitelné
úroky placené	uznatelné v ZD (podmínky)	uznatelné v ZD	uznatelné v ZD (podmínky)
nájemné přijaté	zvláštní sazba daně (15%, u finančního pronájmu s následnou koupí nájaté věci 5%)	zdanitelné	zdanitelné
nájemné placené	uznatelné v ZD	uznatelné v ZD	uznatelné v ZD
dividendy přijaté ze zahraničí	zvláštní sazba daně (15%, pokud jde o dividendy ze zahraničí), jinak osvobozeno	osvobozeno	osvobozeno (za daných podmínek osvobozeno i v případě, že jde o dividendy ze zahraničí, pokud tuzemská společnost drží na zahraniční méně jak 10%)

Zdroj: úprava z předchozích kapitol

Poznámka: čistý provozní výsledek hospodaření je hrubý provozní výsledek hospodaření upravený především o odpisy majetku, „agregovaný hrubý provozní výsledek zahrnuje také výnosy ze zemědělství a lesního hospodářství, výnosy z autorských honorářů nebo z nájemného, výnosy z kapitálových aktiv a výnosy institucí osvobozených od daně, což zkresluje výsledky výpočtu.“⁶⁴

Z této tabulky lze získat pro konstrukci ITRCI tyto informace:

Česká republika – ve jmenovateli zlomku se oproti ostatním zemím může

⁶⁴ BLECHOVÁ, Beáta. *Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmů korporací*.

uplatnit v čistém provozním výsledku hospodaření vyšší míra odpisů, v čitateli naopak bude hrát roli, že ČR osvobozuje od zdanění za určitých podmínek příjmy nepodnikatelských subjektů, tzn. že v čitateli nebudou příjmy, ze kterých se daň počítá. Naproti tomu jsou ale tyto příjmy obsaženy ve jmenovateli v položce čistého provozního výsledku hospodaření. Do základu daně se v ČR nepočítá přijaté nájemné a dividendy získané ze zahraničí, což by čítec zlomku zmenšovalo. Tyto příjmy jsou však zdaňovány zvláštní sazbou daně, takže se v čitateli přeci jen objeví, ale v jiné podobě a jinak zdaněné než jak je zdaňován základ daně. Čítec by mohl být dále snižován díky osvobození některých úrokových příjmů tím, že by byl opět snížen základ daně, ze kterého se vypočítává daň z příjmu.

Kypr – čítec zlomu budou ovlivňovat tyto skutečnosti: osvobození určitých typů institucí, jejichž čisté provozní výsledky jsou však součástí jmenovatele; osvobození zahraničních dividend, které nejsou součástí základu DPPO. Čítec dále ovlivní tzv. příspěvky na obranu placené z některých příjmů korporací.

Rakousko – obdobné jako u Kypru: čítec ovlivňují instituce osvobozené od daní z příjmů a při splnění procentní držby podílu na kapitálu zahraniční společnosti i osvobozené dividendy ze zahraničí. Čítec snižují, protože se nezahrnují do zdanitelného základu daně korporací a nejsou ani jinak zdaňovány.

Konstrukce základu daně ovlivňuje výpočet implicitní daňové sazby z korporátních příjmů. Jednotlivé položky především rozdílně ovlivňují čítec zlomku. Přestože v každé zemi dochází ke snižování čítele díky různým osvobozeným příjmům a uznatelným výdajům, které snižují základ daně, tyto rozdíly se vzájemně podle mého názoru vyrovnají. ITRCI byla v roce 2008 na Kypru 37,3%, v ČR 25,7% a v Rakousku 26,1%. ITRCI na Kypru značně převyšovala ITRCI v ostatních zemích. K dramatickému nárůstu ITRCI na Kypru došlo však v letech 2006 a 2007. Když tuto sazbu porovnáme s rokem 2005 (26,8%), jde o nárůst o 10,5 procentního bodu. V roce 2007 došlo na Kypru k boomu na trhu nemovitostí a v sektoru stavebnictví. K nárůstu ITRCI došlo v důsledku toho, že zatímco daň z kapitálových zisků získaných z prodeje nemovitostí jsou součástí čítele ITRCI, kapitálové zisky tvoří část zisků korporací dle národních účtů, a tedy nejsou součástí jmenovatele ITRCI. Navíc oproti ostatním zemím se na příjmy společností uvalují tzv. příspěvky na obranu, které čítec zlomku dále zvyšují⁶⁵.

⁶⁵ EUROPEAN COMMISSION, *Taxation trends in the European Union* (2009), (2010)

Závěr

Diplomová práce je zaměřena na komparaci daňového základu korporátní daně v České republice, na Kypru a v Rakousku. První čtyři kapitoly tvoří popisnou část. V první kapitole uvádím definice jednotlivých pojmů vztahujících se k základu daně z příjmu korporací. Druhá až čtvrtá kapitola popisuje legislativní úpravu základu daně z příjmu korporací v daných zemích. V každé z těchto kapitol je dodržena stejná struktura. Nejdříve vymezuji subjekty, které podléhají dani z příjmu korporací, dále pak obecnou konstrukci základu daně. V další části jednotlivých kapitol je uvedena úprava příjmů, výdajů, odpisů a položky, které snižují základ daně. V poslední páté kapitole provádím komparativní analýzu legislativní úpravy základu daně v jednotlivých zemích, dále je uveden modelový příklad, který naznačuje daňové zatížení v jednotlivých zemích. V poslední kapitole se také věnuji efektivnímu daňovému zatížení a vlivu konstrukce základu daně z příjmu právnických osob na implicitní sazbu daně z příjmu korporací, pomocí které je efektivní daňové zatížení měřeno.

V diplomové práci pracuji především s právními předpisy upravujícími zdanění právnických osob, dále využívám zejména cizojazyčnou literaturu a internetové zdroje. Pro popis základu daně v ČR používám i knižní publikace.

Cílem diplomové práce bylo porovnání legislativní úpravy základu daně z příjmu korporací a vliv této úpravy na daňové zatížení korporací v České republice, v Rakousku a na Kypru. Dílčími cíly pak byla analýza prvků základu daně z příjmů korporací v těchto zemích, zjištění úpravy odpisů a její srovnání mezi zkoumanými zeměmi a nakonec zhodnocení dopadu legislativní úpravy základu daně na efektivní daňové zatížení.

Při psaní diplomové práce se vyskytlo několik problémů, přesto byly dané cíle uspokojivě naplněny. Největší problém byl především s nedostatkem podrobné a aktuální odborné literatury upravující základ daně z příjmu korporací a značná nepřehlednost a komplikovanost daňových právních předpisů jednotlivých zemí. Problém nastal i při zjišťování vlivu základu daně na efektivní daňové zatížení a porovnatelnosti sazeb měřících efektivní daňové zatížení korporací mezi jednotlivými zeměmi. Při porovnávání mezi zeměmi je nutné být velice obezřetný, navíc nelze jednoznačně říci, která z metod měřících efektivní daňové zatížení je nejlepší. Každý přístup je používán k jinému účelu.

V této diplomové práci jsem dospěla k několika závěrům. Česká republika upravuje zdanění příjmů fyzických i právnických osob v jednom zákoně, a to zákoně č. 586/1992 Sb., v platném znění. Na Kypru jsou také upraveny v jednom zákoně daň z příjmů fyzických a právnických osob, a to v zákoně o daních z příjmů č. 118 (I)/2002, ve znění pozdějších předpisů. V Rakousku existují dva hlavní právní předpisy upravující zdanění právnických osob: zákon o daních z příjmů právnických osob z roku 1988, ve znění pozdějších předpisů a zákon o daních z příjmů z roku 1988, ve znění pozdějších předpisů. Úprava v zákoně o daních z příjmů je předpisem speciálním k obecnému zákonu o daních z příjmů, který upravuje zdanění fyzických osob. Obecný zákon se použije v případě, že zákon o daních z příjmů právnických osob nemá speciální úpravu. Obecně lze říci, že úprava v jednotlivých právních předpisech je značně nepřehledná, místy dosti komplikovaná. Rozdíl je i v rozsahu jednotlivých předpisů. Z tohoto pohledu se kyperský daňový zákon jeví jako nepřehlednější a zároveň i nejkratší, rakouské daňové zákony také, z pohledu právnických osob, neobsahují dramaticky rozsáhlou úpravu. Z toho důvodu je i kapitola věnovaná ČR mnohem delší než u ostatních zemí.

Při porovnání zdaňovaných subjektů jsem došla k závěru, že všechny země plně zdaňují akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a jím obdobné právní formy. Zároveň všechny země od zdanění osvobozují některé nepodnikatelské subjekty, v ČR toto platí s omezující podmínkou. Při konstrukci základu daně se v ČR a v Rakousku vychází z účetního výsledku hospodaření, který se podle daných pravidel dále upravuje. V kyperském daňovém zákonu není uvedeno, že by toto platilo i zde. Na Kypru se základ daně stanoví jako rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji. Všechny země uplatňují položky snižující základ daně. Ve všech zemích je takovouto položkou např. daňová ztráta z minulých let.

Země se značně liší ve vymezování zdanitelných příjmů a daňově uznatelných výdajů. ČR oproti ostatním zemím uplatňuje velké množství osvobozených příjmů a v zákoně dává rozsáhlý demonstrativní výčet daňově uznatelných výdajů, což spíše zmenšuje přehlednost zákona. V kyperském a rakouském daňovém zákoně je tento výčet mnohem užší. Přesto z analýzy v páté kapitole vyplynulo, že Kypr má nejliberálnější úpravu daňově uznatelných výdajů. Všechny země považují za daňově uznatelný výdaj daňové odpisy. Odpisová politika se ale mezi zeměmi značně liší. Opět ČR uvádí rozsáhlá pravidla pro možnost odpisování majetku, umožňuje na rozdíl od ostatních zemí i jiné metody odpisování než metodu rovnoměrného odpisování.

Navíc ČR také precizněji upravuje, který majetek je možné odpisovat. Z příkladu v páté kapitole dále vyplynulo, že i při uplatnění metody rovnoměrného odpisu, která je jedinou povolenou na Kypru a v Rakousku, je možné dle českých pravidel uplatňovat v základu daně vyšší míru odpisů. Nejvíce obecný popis odpisování majetku má Rakousko. Zde je navíc, na rozdíl od ČR a Kypru, odpisování majetku užívaného k podnikání povinností, nikoli možností, a to i v situaci, kdy právnická osoba vykazuje ztrátu, což podle mého názoru není šťastné. Další výrazný rozdíl nalezneme v úpravě daňové ztráty a její uplatnitelnosti jako položky snižující základ daně. Jen v ČR lze daňovou ztrátu přenést dopředu v omezeném časovém úseku, v ostatních zemích lze daňovou ztrátu dopředu přenášet neomezeně. V Rakousku lze ale uplatnit ztrátu jen do výše 75% příjmů běžného roku, v ostatních zemích takové omezení není. Kypr i Rakousko umožňují oproti ČR uplatňování daňových ztrát v rámci tzv. skupiny. I když v Rakousku i na Kypru jsou dány různé podmínky pro využití tohoto tzv. skupinového zdanění, podle mého názoru, jsou tyto země oproti ČR atraktivnější zejména pro holdingové společnosti.

Modelový příklad ukázal, že nejnižší daňové povinnosti podléhají právnické osoby na Kypru, naopak nejhorší situace, z pohledu daňového poplatníka, je v Rakousku. ČR umožňuje dle tohoto příkladu nejvyšší uplatnění odpisů v základu daně. Přes různou konstrukci základu daně v jednotlivých zemích však z příkladu dále vyplynulo, že velkou roli hraje sazba daně uvalovaná na základ daně z příjmů korporací.

Pro měření efektivního daňového zatížení lze využít více metod, v této diplomové práci sleduji efektivní daňové zatížení korporací dle metody užívané Evropskou komisí v oficiálních publikacích věnujících se zdanění korporací. Jde o metodu zpětného makropohledu. Interpretace a srovnatelnost sazby měřící efektivní daňové zatížení (implicitní daňová sazba z korporátních příjmů) dle této metody je ovšem velmi problematická a nelze ji užívat absolutně bez bližšího rozboru jednotlivých složek. Konstrukce základu daně má na výpočet této sazby vliv, jak již naznačuje definice jejího výpočtu, nicméně z výsledků této práce nevyplývá, že by rozdílná konstrukce základu daně v jednotlivých zemích měla jednoznačně vyšší nebo nižší vliv na tuto sazbu. Značně vyšší implicitní daňová sazba z korporátních příjmů na Kypru byla v roce 2007 způsobena mimořádnou situací vzniklou na trhu nemovitostí a v odvětví stavebnictví.

Z informací získaných z této práce a z provedené komparativní analýzy lze na

závěr uvést, že jako nejpříznivější pro daňového poplatníka, a to jak z pohledu komplikovanosti, tak z pohledu příznivosti, je pro právnické osoby nejlepší daňové prostředí na Kypru.

Seznam použitých zdrojů:

Literatura:

- 1) BONĚK, Václav; BĚHOUNEK, Pavel; BENDA, Václav; HOLMES, Alena. *Lexikon: daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5
- 2) DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2010: přehledy, daňové a účetní tabulky*. Páté vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010. 200 s. ISBN 978-80-247-3367-8.
- 3) IBFD. *European tax handbook 2009*. IBFD. Amsterdam, 2009. ISBN 978-90-8722-052-5.
- 4) JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010 : praktický průvodce*. šesté vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010. 192s. ISBN 978-80-247-3368-5.
- 5) PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů : s komentářem k 1. 9. 2009*. 10. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, spol. s r.o., 2009. 967 s. ISBN 978-80-7263-542-9.
- 6) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha : Linde Praha, akciová společnost, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7
- 7) RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc : ANAG, spol. s r.o., 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- 8) VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. desáté aktualizované vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Článek:

- 9) DEVEREUX, Michael P.; GRIFFITH, Rachel; KLEMM, Alexander. *Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition*. Economic Policy. 2002, Volume 17, Issue 35, s. 450-495.

Internetové zdroje:

- 10) BMF Federal ministry of Finance. *Bmf.go.at* [online]. July 2009 [cit. 2010-06-18] The Austrian personal income tax and corporate income tax. Dostupné z WWW: www.bmf.gv.at

- 11) BLECHOVÁ, Beata: *Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmů korporací*. [online] 10. 7. 2008, [cit. 2010-05-15]. Dostupné z WWW: http://kvf.vse.cz/storage/1215673776_sb_blechovbeata.pdf
- 12) EUROPEAN COMMISSION - Taxation and customs union. *Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway*, Eurostat European Commission, 2009. ISBN 978-92-79-11172-6. Dostupné z WWW: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF
- 13) EUROPEAN COMMISSION - Taxation and customs union. *Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, Eurostat European Commission, 2010. ISBN 978-92-79-15801-8. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm
- 14) Hospodářská komora České republiky. *Komora.cz* [online]. 2008. 2008 [cit. 2010-06-18]. Příručka pro podnikání v roce 2008. Dostupné z WWW: http://www.komora.cz/vzdelavani-a-lidske-zdroje/prirucka-pro-podnikani-v-roce-2008/chap_11624/11-dan-z-prijmu-pravnickych-osob.aspx
- 15) IBFD. *Ibfd.org* [online] 2009, [cit. 2010-07-02] Corporate taxation in Cyprus. Dostupné z WWW: www.ibfd.org
- 16) PKF International Limited. *Pkf.com* [online] 2009, [cit. 2010-07-18] Austria Tax Guide 2009. Dostupné z WWW: [www.pkf.com/site/webdav/site/pkf/shared/Intranet/International_Tax_other_attachments/Country Tax Guides in PDF/Austria Tax Guide 2009.pdf](http://www.pkf.com/site/webdav/site/pkf/shared/Intranet/International_Tax_other_attachments/Country_Tax_Guides_in_PDF/Austria_Tax_Guide_2009.pdf)
- 17) PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Pwc.com* [online] 2008, [cit. 2010-07-02] Tax facts & figures 2008 – Cyprus. Dostupné z WWW: www.pwc.com/en_CY/cy/publications/assets/pwc-cy_tff08_eng.pdf
- 18) SAGIT. *Sagit.cz* [online], [cit. 2010-06-18] Daňový poradce – pojmy. Dostupné z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonhesla.asp?cd=74&typ=r>
- 19) www.services.czechtrade.cz/pdf/stu/rakousko-2009-10-27.pdf [cit. 2010-05-15]
- 20) THE LAW TAX NETWORK. *Lowandtax-news.com* [online] , [cit. 2010-07-04] Cyprus Domestic Corporate Taxes. Dostupné z WWW:

<http://www.lawandtax-news.com/html/cyprus/jcylathom.html>

- 21) UHY International Ltd. *Uhy.com* [online] 2009, [cit. 2010-07-02] Doing Business in Cypru. Dostupné z WWW: [www.uhy.com/media/PDFs/doing_business_guides/Doing Business in Cyprus.pdf](http://www.uhy.com/media/PDFs/doing_business_guides/Doing_Business_in_Cyprus.pdf)
- 22) <http://cs.wikipedia.org>

Právní předpisy:

- 23) Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- 24) Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- 25) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění
- 26) Zákon o daních z příjmů č. 118 (I)/2002, ve znění pozdějších předpisů (Cyprus)
- 27) Zákon o daních z příjmů právnických osob z roku 1988, ve znění pozdějších předpisů (Körperschaftssteuergesetz 1988)
- 28) Zákon o daních z příjmů z roku 1988, ve znění pozdějších předpisů (Einkommensteuergesetz 1988).

Seznam tabulek

1. kapitola:

Tabulka 1.2 **Upravené statutární sazby korporátní daně mezi lety 2000 – 2010 (v %)**

Tabulka 1.3 **Vývoj implicitních daňových sazeb z korporátních příjmů mezi lety 2000 a 2008 (v %)**

2. kapitola:

Tabulka č. 2.1 **Úprava základu daně**

Tabulka 2.2. **Zařazení hmotného majetku do odpisových skupin a minimální počet let odpisování (příkladný výčet)**

Tabulka č. 2.3 **Roční odpisové sazby (v %) pro rovnoměrné odpisování**

Tabulka č. 2.4 **Roční odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování**

Tabulka č. 2.5 **Doba odpisování u mimořádných odpisů**

Tabulka 2.6 **Doba odpisování u nehmotného majetku**

3. kapitola:

Tabulka č. 3.1 **Roční odpis pro provozovny, závody, výrobní a strojní zařízení (v %)**

Tabulka č. 3.2 **Roční odpisy majetku společností podnikajících v oblasti námořní dopravy (v %)**

4. kapitola:

Tabulka č. 4.1 **Úprava účetního výsledku hospodaření a základu DPPO**

Tabulka č. 4.2 **Roční odpisové sazby (v %)**

5. kapitola

Tabulka č. 5.1 **Zdaňované subjekty**

Tabulka č. 5.2 **Příjmy**

Tabulka č. 5.3 **Daňově uznatelné výdaje (demonstrativní výčet)**

Tabulka č. 5.4 **Daňově neuznatelné výdaje (demonstrativní výčet)**

Tabulka č. 5.5 **Výdaje**

Tabulka č. 5.6 **Daňově uznatelné odpisy**

Tabulka č. 5.7 **Položky snižující základ daně**

Tabulka č. 5. 8 **Daňová ztráta**

Tabulka č. 5.9 **Vliv základu DPPO na složky ITRCI**